

**REGULAMENTUL (UE) 2016/1905 AL COMISIEI****din 22 septembrie 2016****de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardul Internațional de Raportare Financiară 15****(Text cu relevanță pentru SEE)**

COMISIA EUROPEANĂ,

având în vedere Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene,

având în vedere Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate <sup>(1)</sup>, în special articolul 3 alineatul (1),

întrucât:

- (1) Prin Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei <sup>(2)</sup> au fost adoptate anumite standarde internaționale și interpretări existente la 15 octombrie 2008.
- (2) În mai 2014, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate a publicat un nou Standard Internațional de Contabilitate (IFRS) 15, intitulat *Venituri din contractele cu clienții*. Acest standard vizează să îmbunătățească raportarea financiară cu privire la venituri și să asigure, în general, o mai bună comparabilitate a primului rând din situațiile financiare.
- (3) În septembrie 2015, IASB a publicat un amendament la IFRS 15 care amână data intrării în vigoare de la 1 ianuarie 2017 la 1 ianuarie 2018.
- (4) IFRS 15 conține unele trimiteri la IFRS 9 care, în prezent, nu poate fi aplicat, deoarece nu a fost încă adoptat de către Uniune. Prin urmare, orice trimitere la IFRS 9 cuprinsă în anexa la prezentul regulament trebuie să fie interpretată ca o trimitere la Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.
- (5) Adoptarea IFRS 15 implică, în consecință, amendamente la IFRS 1, 3 și 4, IAS 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 și 40, Interpretarea Comitetului pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRIC) 12, Interpretarea Comitetului Permanent pentru Interpretarea Standardelor (SIC) 27 și SIC 32 pentru a se asigura coerența la nivelul standardelor internaționale de contabilitate. De asemenea, aceasta implică, în consecință, abrogarea IAS 11 și 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 și SIC 31.
- (6) Grupul consultativ european pentru raportarea financiară confirmă faptul că IFRS 15 îndeplinește criteriile pentru adoptare prevăzute la articolul 3 alineatul (2) din Regulamentul (CE) nr. 1606/2002.
- (7) Prin urmare, Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 ar trebui modificat în mod corespunzător.
- (8) Măsurile prevăzute de prezentul regulament sunt conforme cu avizul Comitetului de reglementare contabilă,

<sup>(1)</sup> JO L 243, 11.9.2002, p. 1.<sup>(2)</sup> Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului (JO L 320, 29.11.2008, p. 1).

ADOPTĂ PREZENTUL REGULAMENT:

#### Articolul 1

(1) Anexa la Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 se modifică după cum urmează:

- (a) Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 15 *Venituri din contractele cu clienții* se introduce conform anexei la prezentul regulament.
  - (b) IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*, IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*, IFRS 4 *Contracte de asigurare*, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, IAS 2 *Stocuri*, IAS 12 *Impozitul pe profit*, IAS 16 *Imobilizări corporale*, IAS 32 *Instrumente financiare: prezentare*, IAS 34 *Raportarea financiară interimară*, IAS 36 *Deprecierea activelor*, IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, IAS 38 *Imobilizări necorporale*, IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*, IAS 40 *Investiții imobiliare*, Interpretarea Comitetului pentru Interpretarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară IFRIC 12 *Acorduri de concesiune a serviciilor*, Interpretarea Comitetului Permanent pentru Interpretarea Standardelor (SIC) 27 *Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing*, SIC 32 *Imobilizări necorporale – Costuri asociate creării de site-uri web* se modifică în conformitate cu IFRS 15, astfel cum se prevede în anexa la prezentul regulament;
  - (c) IAS 11 *Contracte de construcție*, IAS 18 *Venituri*, IFRIC 13 *Programe de fidelizare a clienților*, IFRIC 15 *Acorduri de construcție a proprietăților imobiliare și IFRIC 18 Transferuri de active de la clienți și SIC-31 Venituri – Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate* se înlocuiesc în conformitate cu IFRS 15, astfel cum se prevede în anexa la prezentul regulament.
- (2) Orice trimitere la IFRS 9, care figurează în anexa la prezentul regulament, trebuie interpretată ca o trimitere la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

#### Articolul 2

Societățile aplică modificările menționate la articolul 1 alineatul (1) cel târziu de la data începerii primului lor exercițiu financiar care debutează la sau după 1 ianuarie 2018.

#### Articolul 3

Prezentul regulament intră în vigoare în a douăzecea zi de la data publicării în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene*.

Prezentul regulament este obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre.

Adoptat la Bruxelles, 22 septembrie 2016.

Pentru Comisie

Președintele

Jean-Claude JUNCKER

## ANEXĂ

**Standardul internațional de raportare financiară 15**

## Venituri din contractele cu clienții

**Standardul internațional de raportare financiară 15*****Venituri din contractele cu clienții***

## OBIECTIV

1. **Obiectivul prezentului standard este de a stabili principiile pe care o entitate trebuie să le aplice pentru a raporta informații utile pentru utilizatorii situațiilor financiare cu privire la natura, valoarea, plasarea în timp și incertitudinea veniturilor și fluxurilor de trezorerie generate de un contract cu un client.**

**Îndeplinirea obiectivului**

2. Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 1, principiul esențial al prezentului standard este că o entitate trebuie să recunoască venituri 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.
3. O entitate trebuie să ia în considerare termenii contractului, precum și toate faptele și circumstanțele relevante atunci când aplică prezentul standard. O entitate trebuie să aplice în mod consecvent prezentul standard, inclusiv utilizarea oricăror soluții practice, pentru contractele cu caracteristici similare și în circumstanțe similare.
4. Prezentul standard specifică modul de contabilizare a unui contract individual cu un client. Totuși, ca o soluție practică, o entitate poate aplica prezentul standard pentru un portofoliu de contracte (sau *obligații de executare*) cu caracteristici similare dacă entitatea preconizează, în mod rezonabil, că efectele asupra situațiilor financiare determinate de aplicarea prezentului standard pentru portofoliul respectiv nu vor fi semnificativ diferite de cele determinate de aplicarea prezentului standard pentru contractele (sau obligațiile de executare) individuale din cadrul respectivului portofoliu. La contabilizarea unui portofoliu, o entitate trebuie să utilizeze estimări și ipoteze care reflectă dimensiunea și structura portofoliului respectiv.

## DOMENIU DE APLICARE

5. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru toate contractele cu clienții, cu excepția următoarelor:
  - (a) contractele de leasing care intră sub incidența IAS 17 *Contracte de leasing*;
  - (b) contractele de asigurare care intră sub incidența IFRS 4 *Contracte de asigurare*;
  - (c) instrumentele financiare și alte drepturi sau obligații contractuale care intră sub incidența IFRS 9 *Instrumente financiare*, IFRS 10 *Situații financiare consolidate*, IFRS 11 *Angajamente comune*, IAS 27 *Situații financiare individuale* și IAS 28 *Investiții în entitățile asociate și în asocierile în participație*; și
  - (d) schimburile nemonetare dintre entitățile cu aceeași linie de activitate care au ca scop facilitarea vânzărilor către clienți sau potențiali clienți. De exemplu, prezentul standard nu s-ar aplica unui contract între două companii petroliere care convin asupra unui schimb de țigări pentru a satisface în timp util cererea clienților lor din locații diferite specifice.
6. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru un contract (în afara contractelor enumerate la punctul 5) numai în cazul în care co-contractantul este un client. Un client este o parte care a încheiat un contract cu o entitate pentru a obține bunuri sau servicii care reprezintă un produs generat de activitățile curente ale entității în schimbul unei contraprestații. Un co-contractant nu este un client dacă, de exemplu, co-contractantul a încheiat un contract cu entitatea pentru a participa la o activitate sau la un proces în care părțile contractului împart riscurile și beneficiile generate de acea activitate sau acel proces (cum ar fi dezvoltarea unui activ în cadrul unui angajament de colaborare) mai degrabă decât pentru a obține produsul generat de activitățile curente ale entității.

7. Un contract cu un client poate intra parțial sub incidența prezentului standard și parțial sub incidența celorlalte standarde enumerate la punctul 5.
- (a) Dacă alte standarde specifică modul în care trebuie să se separe și/sau să se evalueze inițial una sau mai multe părți ale contractului, o entitate trebuie să aplice mai întâi dispozițiile referitoare la separare și/sau evaluare din acele standarde. O entitate trebuie să excludă din *prețul tranzacției* valoarea părții (sau părților) contractului care se evaluează inițial în conformitate cu alte standarde și trebuie să aplice punctele 73-86 pentru a aloca valoarea rămasă din prețul tranzacției (dacă există) pentru fiecare obligație de executare care intră sub incidența prezentului standard și pentru orice alte părți ale contractului identificate de punctul 7 litera (b).
- (b) Dacă alte standarde nu specifică modul în care trebuie să se separe și/sau să se evalueze inițial una sau mai multe părți ale contractului, entitatea trebuie să aplice prezentul standard pentru separarea și/sau evaluarea inițială a părții (sau părților) contractului.
8. Prezentul standard specifică modul de contabilizare a costurilor marginale ale obținerii unui contract cu un client și a costurilor suportate pentru a îndeplini un contract cu un client dacă acele costuri nu intră sub incidența unui alt standard (a se vedea punctele 91-104). O entitate trebuie să aplice aceste puncte numai pentru costurile suportate care se referă la un contract cu un client (sau la o parte a acelui contract) care intră sub incidența prezentului standard.

#### RECUNOAȘTERE

##### Identificarea contractului

9. **O entitate trebuie să contabilizeze un contract cu un client care intră sub incidența prezentului standard numai atunci când sunt îndeplinite toate criteriile următoare:**
- (a) **părțile din contract au aprobat contractul (în scris, verbal sau în conformitate cu alte practici obișnuite de afaceri) și se angajează să îndeplinească obligațiile care le revin;**
- (b) **entitatea poate identifica drepturile fiecărei părți în ceea ce privește bunurile sau serviciile care vor fi transferate;**
- (c) **entitatea poate identifica termenii de plată pentru bunurile sau serviciile care vor fi transferate;**
- (d) **contractul are conținut comercial (adică se preconizează că riscul, plasarea în timp sau valoarea fluxurilor de trezorerie viitoare ale entității se vor modifica în urma contractului); și**
- (e) **este probabil ca entitatea să colecteze contraprestația la care va avea dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor care vor fi transferate clientului. La evaluarea măsurii în care colectarea unei anumite contraprestații este probabilă, o entitate trebuie să ia în considerare doar capacitatea și intenția clientului de a plăti acea contraprestație la scadență. Valoarea contraprestației la care va avea dreptul entitatea poate fi mai mică decât prețul specificat în contract în cazul în care contraprestația este variabilă, deoarece entitatea poate oferi clientului o concesiune de preț (a se vedea punctul 52).**
10. Un contract reprezintă un acord între două sau mai multe părți care creează drepturi și obligații exercitabile. Exercițarea drepturilor și obligațiilor dintr-un contract este o problemă de drept. Contractele pot fi scrise, verbale sau tacite ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri ale unei entități. Practicile și procesele pentru stabilirea contractelor cu clienții variază între diferite jurisdicții, industrii și entități. În plus, ele ar putea varia în cadrul unei entități (de exemplu, ele pot depinde de categoria de clienți sau de natura bunurilor sau serviciilor promise). O entitate trebuie să ia în considerare aceste practici și procese atunci când determină dacă și când un acord cu un client creează drepturi și obligații exercitabile.
11. Unele contracte cu clienții ar putea să nu aibă o durată fixă și pot fi reziliate sau modificate de oricare dintre părți în orice moment. Alte contracte se pot reînnoi automat pe o bază periodică specificată în contract. O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru durata contractului (adică perioada contractuală) în care părțile la contract au drepturi și obligații exercitabile actuale.

12. În sensul aplicării prezentului standard, un contract nu există dacă fiecare parte la contract are dreptul exercitabil unilateral de a rezilia un contract în întregime neexecutat fără a compensa cealaltă parte (sau celelalte părți). Un contract este în întregime neexecutat dacă sunt îndeplinite următoarele două criterii:
- (a) entitatea nu a transferat încă niciun bun sau serviciu promis către client; și
  - (b) entitatea nu a primit încă, și nu are încă dreptul de a primi, nicio contraprestație în schimbul bunurilor sau serviciilor promise.
13. Dacă un contract cu un client îndeplinește criteriile de la punctul 9 la începutul contractului, o entitate nu trebuie să reevalueze acele criterii, cu excepția cazului în care există o indicație a unei modificări majore a faptelor și circumstanțelor. De exemplu, în cazul în care capacitatea unui client de a plăti contraprestația s-ar deteriora semnificativ, o entitate ar reevalua dacă este probabil ca entitatea să colecteze contraprestația la care va avea dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor rămase care vor fi transferate clientului.
14. Dacă un contract cu un client nu îndeplinește criteriile de la punctul 9, o entitate trebuie să continue să evalueze contractul pentru a determina dacă sunt îndeplinite ulterior criteriile de la punctul 9.
15. Atunci când un contract cu un client nu îndeplinește criteriile de la punctul 9, iar o entitate primește o contraprestație de la client, entitatea trebuie să recunoască contraprestația primită ca venit numai dacă a avut loc oricare dintre evenimentele următoare:
- (a) entitatea nu mai are nicio obligație rămasă de a transfera bunuri sau servicii clientului și toată, sau aproape toată, contraprestația promisă de client a fost primită de entitate și este nerambursabilă; sau
  - (b) contractul a fost reziliat, iar contraprestația primită de la client este nerambursabilă.
16. O entitate trebuie să recunoască contraprestația primită de la un client ca datorie până ce are loc unul dintre evenimentele de la punctul 15 sau până ce criteriile de la punctul 9 sunt îndeplinite ulterior (a se vedea punctul 14). În funcție de faptele și circumstanțele referitoare la contract, datoria recunoscută reprezintă obligația entității fie de a transfera bunuri sau servicii în viitor, fie de a rambursa contraprestația primită. În orice caz, datoria trebuie evaluată la valoarea contraprestației primite de la client.

### **Combinarea contractelor**

17. O entitate trebuie să combine două sau mai multe contracte încheiate în același moment sau aproape în același moment cu același client (sau părți afiliate clientului) și să contabilizeze contractele ca pe un singur contract dacă sunt îndeplinite unul sau mai multe dintre următoarele criterii:
- (a) contractele sunt negociate ca un pachet cu un singur obiectiv comercial;
  - (b) valoarea contraprestației de plată dintr-un contract depinde de prețul sau de executarea celui alt contract; sau
  - (c) bunurile sau serviciile promise în contracte (sau anumite bunuri sau servicii promise în fiecare dintre contracte) reprezintă o singură obligație de executare în conformitate cu punctele 22-30.

### **Modificări contractuale**

18. Modificarea unui contract este o schimbare a domeniului de aplicare sau a prețului unui contract (sau a ambelor) care este aprobată de părțile contractului. În unele industrii și jurisdicții, modificarea unui contract poate fi descrisă ca un ordin de modificare, o variație sau un amendament. O modificare a unui contract există atunci când părțile la un contract aprobă o modificare care fie creează noi drepturi și obligații executabile pentru părțile contractului, fie le modifică pe cele existente. O modificare a unui contract poate fi aprobată în scris, prin acord verbal sau tacit, ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri. Dacă părțile contractului nu au aprobat o modificare a contractului, o entitate trebuie să continue să aplice prezentul standard contractului existent până ce se aprobă modificarea contractului.

19. O modificare a contractului poate exista chiar dacă părțile contractului au o dispută referitoare la domeniul de aplicare sau prețul modificării (sau ambele) sau dacă părțile au aprobat o modificare a domeniului de aplicare al contractului, dar nu au determinat încă modificarea de preț aferentă. Atunci când determină dacă drepturile și obligațiile create sau schimbate de o modificare sunt exercitabile, o entitate trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele relevante, inclusiv termenii contractului și alte probe. Dacă părțile unui contract au aprobat o modificare a domeniului de aplicare al contractului, însă nu au determinat încă modificarea de preț aferentă, o entitate trebuie să estimeze modificarea prețului tranzacției care rezultă din modificare în conformitate cu punctele 50-54 privind estimarea contraprestației variabile și punctele 56-58 privind limitarea estimărilor contraprestației variabile.
20. O entitate trebuie să contabilizeze o modificare a contractului ca pe un contract separat dacă sunt îndeplinite următoarele două condiții:
- (a) domeniul de aplicare al contractului se extinde ca urmare a adăugării unor bunuri sau servicii promise distincte (în conformitate cu punctele 26-30); și
  - (b) prețul contractului crește cu o valoare a contraprestației care reflectă *prețurile individuale de vânzare* ale entității pentru bunurile sau serviciile suplimentare promise și orice ajustări corespunzătoare ale prețului respectiv pentru reflectarea circumstanțelor aceluși contract. De exemplu, o entitate poate ajusta prețul individual de vânzare al oricărui bun sau serviciu suplimentar cu o reducere pe care o primește clientul, deoarece nu este necesar ca entitatea să suporte costurile generate de vânzare pe care le-ar suporta la vânzarea unui bun sau serviciu similar unui nou client.
21. Dacă o modificare a unui contract nu este contabilizată ca un contract separat în conformitate cu punctul 20, o entitate trebuie să contabilizeze bunurile sau serviciile promise care nu au fost încă transferate la data modificării contractului (adică bunurile sau serviciile promise rămase) în oricare dintre modalitățile următoare care poate fi aplicată:
- (a) O entitate trebuie să contabilizeze modificarea contractului ca și cum ar reprezenta o reziliere a contractului actual și crearea unui nou contract dacă bunurile sau serviciile rămase sunt distincte de bunurile sau serviciile transferate la data modificării contractului sau anterior acestei date. Valoarea contraprestației care trebuie alocată obligațiilor de executare rămase [sau bunurilor sau serviciilor distincte rămase aferente unei singure obligații de executare identificate în conformitate cu punctul 22 litera (b)] este suma dintre:
    - (i) contraprestația promisă de client (inclusiv sumele primite deja de la client) care a fost inclusă în estimarea prețului tranzacției și care nu a fost recunoscută la venituri; și
    - (ii) contraprestația promisă ca parte a modificării contractului.
  - (b) O entitate trebuie să contabilizeze modificarea contractului ca și cum ar fi o parte a contractului existent dacă bunurile sau serviciile rămase nu sunt distincte și, prin urmare, fac parte dintr-o singură obligație de executare care este parțial îndeplinită la data modificării contractului. Efectul pe care îl are modificarea contractului asupra prețului tranzacției și asupra evaluării de către entitate a progresului către îndeplinirea obligației de executare în întregime este recunoscut ca o ajustare a veniturilor (fie ca o creștere, fie ca o scădere a veniturilor) la data modificării contractului (adică ajustarea veniturilor se face pe o bază cumulativă de recuperare a diferențelor).
  - (c) Dacă bunurile sau serviciile rămase reprezintă o combinație a literelor (a) și (b), entitatea trebuie să contabilizeze efectele modificării asupra obligațiilor de executare nesatisfăcute (sau parțial nesatisfăcute) din contractul modificat într-o manieră consecventă cu obiectivele prezentului punct.

#### Identificarea obligațiilor de executare

22. La începutul contractului, o entitate trebuie să evalueze bunurile sau serviciile promise într-un contract cu un client și trebuie să identifice drept o obligație de executare fiecare promisiune de a transfera clientului fie:
- (a) un bun sau serviciu (sau un pachet de bunuri sau servicii) distinct; fie
  - (b) o serie de bunuri sau servicii distincte care sunt în esență identice și care au același tipar de transfer către client (a se vedea punctul 23).

23. O serie de bunuri sau servicii distincte are același tipar de transfer către client dacă sunt îndeplinite următoarele două criterii:
- (a) fiecare bun sau serviciu distinct din serie pe care entitatea promite să îl transfere clientului ar îndeplini criteriile de la punctul 35 pentru a reprezenta o obligație de executare îndeplinită în timp; și
  - (b) în conformitate cu punctele 39-40, aceeași metodă ar fi utilizată pentru a evalua progresul entității către îndeplinirea în întregime a obligației de executare de a transfera fiecare bun sau serviciu distinct din serie către client.

*Promisiuni în contractele cu clienții*

24. Un contract cu un client stipulează, în general, în mod explicit bunurile sau serviciile pe care o entitate promite să le transfere unui client. Totuși, obligațiile de executare identificate într-un contract cu un client ar putea să nu fie limitate la bunurile sau serviciile stipulate explicit în acel contract. Aceasta deoarece un contract cu un client poate include, de asemenea, promisiuni tacite ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri, politicilor publicate sau declarațiilor specifice ale unei entități dacă, la momentul încheierii contractului, acele promisiuni creează o așteptare validă din partea clientului că entitatea va transfera un bun sau un serviciu clientului.
25. Obligațiile de executare nu includ activitățile pe care o entitate trebuie să le realizeze pentru a îndeplini un contract, cu excepția cazului în care acele activități transferă un bun sau un serviciu unui client. De exemplu, un furnizor de servicii poate fi nevoit să execute diferite sarcini administrative pentru constituirea unui contract. Executarea acestor sarcini nu transferă un serviciu clientului pe măsura executării lor. Prin urmare, aceste activități de constituire nu reprezintă o obligație de executare.

*Bunuri sau servicii distincte*

26. În funcție de contract, bunurile sau serviciile promise pot include, fără a se limita la, următoarele:
- (a) vânzarea de bunuri produse de o entitate (de exemplu, stocurile unui producător);
  - (b) revânzarea de bunuri achiziționate de o entitate (de exemplu, mărfurile unui comerciant);
  - (c) revânzarea drepturilor la bunuri sau servicii achiziționate de o entitate (de exemplu, un bilet revândut de o entitate care acționează în nume propriu, conform descrierii de la punctele B34B38);
  - (d) executarea unei (sau unor) sarcini convenite contractual pentru un client;
  - (e) furnizarea serviciului de a fi gata să ofere bunuri sau servicii (de exemplu, actualizări nespecificate ale programelor informatice care sunt furnizate atunci când și dacă sunt disponibile) sau de a pune la dispoziția clientului bunuri sau servicii pe care acesta să le utilizeze așa cum și când decide;
  - (f) furnizarea serviciului de a aranja ca o altă parte să transfere bunuri sau servicii unui client (de exemplu, acționarea ca intermediar pentru o altă parte, conform descrierii de la punctele B34B38);
  - (g) acordarea unor drepturi la bunuri sau servicii care vor fi furnizate în viitor pe care un client le poate revinde sau furniza unui client de-al său (de exemplu, o entitate care vinde un produs unui comerciant promite să transfere un bun sau un serviciu suplimentar unei persoane care achiziționează produsul de la comerciant);
  - (h) construirea, producția sau dezvoltarea unui activ în numele unui client;
  - (i) acordarea de licențe (a se vedea punctele B52-B63); și
  - (j) acordarea opțiunilor de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare (atunci când opțiunile respective oferă unui client un drept semnificativ, conform descrierii de la punctele B39-B43).
27. Un bun sau un serviciu promis unui client este distinct dacă sunt îndeplinite următoarele două criterii:
- (a) clientul poate obține beneficii de pe urma bunului sau serviciului luat fie individual, fie împreună cu alte resurse disponibile imediat clientului (adică bunul sau serviciul are capacitatea de a fi distinct); și

- (b) promisiunea entității de a transfera bunul sau serviciul clientului este identificabilă în mod distinct față de alte promisiuni din contract (adică bunul sau serviciul este distinct în contextul contractului).
28. Un client poate obține beneficii de pe urma unui bun sau serviciu în conformitate cu punctul 27 litera (a) dacă bunul sau serviciul poate fi utilizat, consumat, vândut pentru o sumă mai mare decât valoarea reziduală sau deținut în alt mod care să genereze beneficii economice. Pentru unele bunuri sau servicii, un client ar putea obține beneficii de pe urma unui bun sau serviciu în sine. Pentru alte bunuri sau servicii, un client ar putea obține beneficii de pe urma bunului sau serviciului numai în conjuncție cu alte resurse disponibile imediat. O resursă disponibilă imediat este un bun sau un serviciu vândut separat (de entitate sau de o altă entitate) sau o resursă pe care clientul a obținut-o deja de la entitate (inclusiv bunuri sau servicii pe care entitatea le va fi transferat deja clientului conform contractului) sau din alte tranzacții sau evenimente. Diferiți factori ar putea demonstra că un client poate obține beneficii de pe urma unui bun sau serviciu luat fie individual, fie în conjuncție cu alte resurse disponibile imediat. De exemplu, faptul că entitatea vinde în mod obișnuit a un bun sau un serviciu separat ar indica faptul că un client poate obține beneficii de pe urma bunului sau serviciului luat individual sau în conjuncție cu alte resurse disponibile imediat.
29. Factorii care indică faptul că promisiunea unei entități de a transfera un bun sau un serviciu unui client este identificabilă în mod distinct [în conformitate cu punctul 27 litera (b)] includ, fără a se limita la, următoarele:
- (a) entitatea nu furnizează un serviciu semnificativ de integrare a bunului sau serviciului cu alte bunuri sau servicii promise în contract într-un pachet de bunuri sau servicii care să reprezinte produsul combinat contractat de client. Cu alte cuvinte, entitatea nu utilizează bunul sau serviciul ca intrare pentru producerea sau livrarea produsului combinat specificat de client.
- (b) bunul sau serviciul nu modifică sau nu adaptează semnificativ un alt bun sau serviciu promis în contract.
- (c) bunul sau serviciul nu este dependent în mare măsură sau corelat în mare măsură cu alte bunuri sau servicii promise în contract. De exemplu, faptul că un client ar putea decide să nu achiziționeze bunul sau serviciul fără a afecta semnificativ celelalte bunuri sau servicii promise în contract ar putea să indice că bunul sau serviciul nu depinde în mare măsură sau nu este corelat în mare măsură cu acele bunuri sau servicii promise.
30. Dacă un bun sau un serviciu promis nu este distinct, o entitate trebuie să combine acel bun sau serviciu cu alte bunuri sau servicii promise până în momentul în care identifică un pachet de bunuri sau servicii care să fie distinct. În unele cazuri, acest lucru ar determina entitatea să contabilizeze toate bunurile sau serviciile promise într-un contract ca pe o singură obligație de executare.

#### **Îndeplinirea obligațiilor de executare**

31. **O entitate trebuie să recunoască venituri atunci când (sau pe măsură ce) aceasta îndeplinește o obligație de executare prin transferul unui bun sau al unui serviciu promis (adică un activ) către un client. Un activ este transferat atunci când (sau pe măsură ce) clientul obține controlul asupra acelui activ.**
32. Pentru fiecare obligație de executare identificată în conformitate cu punctele 22-30, o entitate trebuie să determine la începutul contractului dacă va îndeplini obligația de executare în timp (în conformitate cu punctele 35-37) sau dacă o va îndeplini la un moment specific (în conformitate cu punctul 38). Dacă o entitate nu îndeplinește o obligație de executare în timp, obligația de executare este îndeplinită la un moment specific.
33. Bunurile și serviciile sunt active, chiar dacă doar temporar, atunci când sunt primite și utilizate (ca în cazul multor servicii). Controlul asupra unui activ se referă la capacitatea de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia. Controlul include capacitatea de a împiedica alte entități să stabilească utilizarea activului și să obțină beneficii de pe urma acestuia. Beneficiile unui activ sunt fluxurile de trezorerie potențiale (intrări de numerar sau economii aferente ieșirilor de numerar) care pot fi obținute direct sau indirect în mai multe moduri, cum ar fi prin:
- (a) utilizarea activului pentru a produce bunuri sau a furniza servicii (inclusiv servicii publice);
- (b) utilizarea activului pentru a îmbunătăți valoarea altor active;

- (c) utilizarea activului pentru a deconta datorii sau pentru a reduce cheltuieli;
  - (d) vânzarea sau schimbul activului;
  - (e) depunerea activului drept garanție pentru a obține un împrumut; și
  - (f) deținerea activului.
34. Atunci când se evaluează dacă un client obține controlul asupra unui activ, o entitate trebuie să ia în considerare orice acord de a recumpăra activul (a se vedea punctele B64-B76).

*Obligații de executare îndeplinite în timp*

35. O entitate transferă controlul asupra unui bun sau serviciu în timp și, prin urmare, îndeplinește o obligație de executare și recunoaște venituri în timp, dacă este îndeplinit unul dintre următoarele criterii:
- (a) clientul primește și consumă simultan beneficiile oferite de executarea de către entitate pe măsură ce entitatea execută (a se vedea punctele B3-B4);
  - (b) executarea de către entitate creează sau îmbunătățește un activ (de exemplu, producția în curs de execuție) pe care clientul îl controlează pe măsură ce activul este creat sau îmbunătățit (a se vedea punctul B5); sau
  - (c) executarea de către entitate nu creează un activ cu o utilizare alternativă pentru entitate (a se vedea punctul 36), iar entitatea are un drept exercitabil la plată pentru executarea realizată până la data respectivă (a se vedea punctul 37).
36. Un activ creat prin executarea de către o entitate nu are o utilizare alternativă pentru entitate dacă entitatea fie este restricționată contractual de la hotărârea unei utilizări alternative pe parcursul creării sau îmbunătățirii acelui activ, fie există o limitare practică pentru a hotărî utilizarea alternativă a activului finalizat. Evaluarea măsurii în care un activ are o utilizare alternativă pentru entitate este realizată la începerea contractului. După începerea contractului, o entitate nu trebuie să actualizeze evaluarea utilizării alternative a unui activ, cu excepția cazului în care părțile contractului aprobă o modificare la contract care modifică substanțial obligația de executare. Punctele B6-B8 oferă îndrumări pentru evaluarea măsurii în care un activ are o utilizare alternativă pentru o entitate.
37. O entitate trebuie să analizeze termenii contractului, precum și orice legi aplicabile contractului atunci când evaluează dacă are un drept exercitabil la o plată pentru executarea realizată până la acea dată în conformitate cu punctul 35 litera (c). Nu este necesar ca Dreptul la plată pentru executarea realizată până la acea dată să fie pentru o sumă fixă. Totuși, în orice moment al duratei contractului, entitatea trebuie să aibă dreptul la o sumă care cel puțin să compenseze entitatea pentru executarea realizată până la acea dată în cazul rezilierii contractului de către client sau de o altă parte din alte motive decât incapacitatea entității de a executa conform promisiunii. Punctele B9-B13 oferă îndrumări pentru evaluarea existenței și forței de executare a unui drept la plată și a măsurii în care dreptul la plată al unei entități ar îndreptăți entitatea să fie plătită pentru executarea realizată până la acea dată.

*Obligații de executare îndeplinite la un moment specific*

38. Dacă o obligație de executare nu este îndeplinită în timp în conformitate cu punctele 35-37, o entitate îndeplinește obligația de executare la un moment specific. Pentru a determina momentul specific în care un client obține controlul asupra unui activ promis și entitatea îndeplinește o obligație de executare, entitatea trebuie să ia în considerare dispozițiile privind controlul de la punctele 31-34. În plus, o entitate trebuie să analizeze indicatorii de transfer al controlului, care includ, dar fără a se limita la, următoarele:
- (a) Entitatea are un drept curent la plată pentru activ – dacă un client are o obligație curentă de a plăti pentru un activ, acest lucru ar putea să indice că acel client a obținut capacitatea de a stabili utilizarea activului primit în schimb și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia.
  - (b) Clientul are dreptul legal la activ – dreptul legal poate să indice care dintre părțile unui contract are capacitatea de a stabili utilizarea unui activ și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia sau de a restricționa accesul altor entități la acele beneficii. Prin urmare, transferul dreptului legal asupra unui activ poate să indice că un client a obținut controlul asupra activului. Dacă o entitate păstrează dreptul legal doar ca protecție împotriva nerealizării plății de către client, acele drepturi ale entității nu ar împiedica acel client să obțină controlul asupra unui activ.

- (c) Entitatea a transferat posesia fizică a activului – posesia fizică a unui activ de către client poate să indice că acesta are capacitatea de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia sau de a restricționa accesul altor entități la acele beneficii. Totuși, posesia fizică poate să nu coincidă cu controlul asupra unui activ. De exemplu, în unele acorduri de recumpărare și în unele angajamente de consignație, un client sau un beneficiar poate avea posesia fizică a unui activ controlat de entitate. Invers, în unele acorduri cu facturare înainte de livrare, entitatea poate avea posesia fizică a unui activ controlat de client. Punctele B64-B76, B77-B78 și B79-B82 oferă îndrumări privind contabilizarea acordurilor de recumpărare, a angajamentelor de consignație și, respectiv, a acordurilor cu facturare înainte de livrare.
- (d) Riscurile și recompensele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activului îi revin clientului – transferul către client al riscurilor și recompenselor semnificative aferente dreptului de proprietate asupra unui activ ar putea să indice că acel client a obținut capacitatea de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia. Totuși, la evaluarea riscurilor și recompenselor aferente dreptului de proprietate asupra unui activ promis, o entitate trebuie să excludă orice riscuri care generează o obligație de executare separată, pe lângă obligația de executare de a transfera activul. De exemplu, o entitate poate să fi transferat controlul asupra unui activ către un client, dar să nu fi îndeplinit încă o obligație de executare suplimentară de a oferi serviciile de întreținere aferente activului transferat.
- (e) Clientul a acceptat activul – acceptarea de către client a unui activ ar putea să indice că acesta a obținut capacitatea de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia. Pentru a evalua efectul unei clauze contractuale privind acceptarea de către client asupra momentului în care este transferat controlul unui activ, o entitate trebuie să ia în considerare îndrumările de la punctele B83-B86.

#### *Evaluarea progresului către îndeplinirea unei obligații de executare în întregime*

39. Pentru fiecare obligație de executare îndeplinită în timp în conformitate cu punctele 35-37, o entitate trebuie să recunoască veniturile în timp prin evaluarea progresului către îndeplinirea în întregime a acelei obligații de executare. Obiectivul evaluării progresului este de a ilustra executarea de către entitate a transferului de control asupra bunurilor sau serviciilor promise unui client (adică îndeplinirea obligației de executare de către entitate).
40. O entitate trebuie să aplice o singură metodă de evaluare a progresului pentru fiecare obligație de executare îndeplinită în timp și entitatea trebuie să aplice acea metodă consecvent obligațiilor de executare similare și în circumstanțe similare. La finalul fiecărei perioade de raportare, o entitate trebuie să își reevalueze progresul către îndeplinirea în întregime a unei obligații de executare îndeplinite în timp.

#### *Metode pentru evaluarea progresului*

41. Metodele adecvate de evaluare a progresului includ metode bazate pe rezultate și metode bazate pe intrări. Punctele B14-B19 oferă îndrumări pentru utilizarea metodelor bazate pe rezultate și a metodelor bazate pe intrări pentru evaluarea progresului unei entități către îndeplinirea în întregime a unei obligații de executare. Pentru determinarea metodei adecvate de evaluare a progresului, o entitate trebuie să ia în considerare natura bunului sau serviciului pe care entitatea a promis să îl transfere clientului.
42. La aplicarea unei metode de evaluare a progresului, o entitate trebuie să excludă din evaluarea progresului orice bunuri sau servicii pentru care entitatea nu transferă controlul către un client. În schimb, o entitate trebuie să includă în evaluarea progresului orice bunuri sau servicii pentru care entitatea transferă controlul către un client atunci când îndeplinește obligația de executare respectivă.
43. Pe măsură ce circumstanțele se modifică în timp, o entitate trebuie să își actualizeze evaluarea progresului pentru a reflecta orice modificări ale rezultatului obligației de executare. Astfel de modificări la evaluarea progresului de către o entitate trebuie contabilizate ca o modificare în estimarea contabilă, în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*.

*Evaluări rezonabile ale progresului*

44. O entitate trebuie să recunoască veniturile pentru o obligație de executare îndeplinită în timp numai dacă entitatea poate evalua, în mod rezonabil, progresul său către îndeplinirea în întregime a obligației de executare. O entitate nu ar avea capacitatea de a-și evalua în mod rezonabil progresul către îndeplinirea în întregime a unei obligații de executare dacă aceasta nu ar deține informațiile fiabile necesare pentru aplicarea unei metode adecvate de evaluare a progresului.
45. În anumite circumstanțe (de exemplu, în stadiile incipiente ale unui contract), o entitate ar putea să nu aibă capacitatea de a evalua în mod rezonabil rezultatul unei obligații de executare, dar entitatea preconizează că va recupera costurile suportate pentru îndeplinirea obligației de executare. În aceste circumstanțe, entitatea trebuie să recunoască venituri doar în măsura în care a suportat costuri, până când va putea evalua în mod rezonabil rezultatul obligației de executare.

## EVALUARE

46. **Atunci când (sau pe măsură ce) o obligație de executare este îndeplinită, o entitate trebuie să recunoască la venituri valoarea prețului tranzacției (care exclude estimările contraprestației variabile care sunt limitate în conformitate cu punctele 56-58) care este alocat acelei obligații de executare.**

**Determinarea prețului tranzacției**

47. **O entitate trebuie să ia în considerare termenii contractului și practicile sale obișnuite de afaceri pentru a determina prețul tranzacției. Prețul tranzacției reprezintă valoarea contraprestației 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 (de exemplu, unele taxe de vânzare). Contraprestația promisă într-un contract cu un client ar putea include componente fixe, componente variabile, sau ambele.**
48. Natura, plasarea în timp și valoarea contraprestației promise de un client afectează estimarea prețului tranzacției. La determinarea prețului tranzacției, o entitate trebuie să ia în considerare efectele tuturor elementelor următoare:
- (a) contraprestația variabilă (a se vedea punctele 50-55 și 59);
  - (b) limitarea estimărilor contraprestației variabile (a se vedea punctele 56-58);
  - (c) existența unei componente semnificative de finanțare în contract (a se vedea punctele 60-65);
  - (d) contraprestația nemonetară (a se vedea punctele 66-69); și
  - (e) contraprestația datorată unui client (a se vedea punctele 70-72).
49. În sensul determinării prețului tranzacției, o entitate trebuie să presupună că bunurile sau serviciile vor fi transferate clientului așa cum s-a promis în conformitate cu contractul existent și că acest contract nu va fi anulat, reînnoit sau modificat.

*Contraprestația variabilă*

50. În cazul în care contraprestația promisă într-un contract include o componentă variabilă, o entitate trebuie să estimeze valoarea contraprestației la care ar avea dreptul entitatea în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise către un client.
51. Valoarea unei contraprestații poate varia ca urmare a reducerilor, rabaturilor, rambursărilor, creditelor, concesiilor de preț, stimulentele, primelor de performanță, penalizărilor sau altor elemente similare. Contraprestația promisă poate varia, de asemenea, dacă dreptul unei entități la contraprestație depinde de măsura în care va avea loc sau nu un eveniment viitor. De exemplu, valoarea unei contraprestații ar fi variabilă fie dacă un produs ar fi vândut cu un drept de retur, fie dacă s-ar promite o sumă fixă ca primă de performanță pentru atingerea unui obiectiv specific.
52. Variabilitatea contraprestației promise de un client poate fi stabilită explicit în contract. Pe lângă termenii contractului, contraprestația promisă este variabilă dacă există oricare dintre următoarele circumstanțe:
- (a) clientul are o așteptare validă care rezultă din practicile obișnuite de afaceri, politicile publicate sau declarațiile specifice ale entității că entitatea va accepta o valoare a contraprestației mai mică decât prețul specificat în contract. Adică se preconizează că entitatea va oferi o concesiune de preț. În funcție de jurisdicție, industrie sau client, această ofertă poate fi considerată o reducere, un rabat, o rambursare sau un credit.
  - (b) alte fapte și circumstanțe indică faptul că intenția entității, la încheierea contractului cu clientul, este de a-i oferi clientului o concesiune de preț.

53. O entitate trebuie să estimeze valoarea unei contraprestații variabile utilizând oricare dintre următoarele metode, în funcție de metoda despre care entitatea preconizează că va estima cel mai bine valoarea contraprestației la care va avea dreptul:
- (a) valoarea preconizată – valoarea preconizată este suma valorilor ponderate în funcție de probabilitate dintr-o gamă de valori posibile ale contraprestației. O valoare preconizată poate reprezenta o estimare adecvată a valorii contraprestației variabile dacă o entitate are un număr mare de contracte cu caracteristici similare.
  - (b) Cea mai probabilă valoare – cea mai probabilă valoare este valoarea unică cea mai probabilă dintr-o gamă de valori posibile ale contraprestației (adică rezultatul unic cel mai probabil al contractului). Cea mai probabilă valoare poate fi o estimare adecvată a valorii contraprestației variabile în cazul în care contractul are doar două rezultate posibile (de exemplu, o entitate fie obține o primă de performanță, fie nu).
54. O entitate trebuie să aplice consecvent o metodă pe parcursul contractului atunci când estimează efectul unei incertitudini asupra unei valori a contraprestației variabile la care va avea dreptul entitatea. În plus, o entitate trebuie să analizeze toate informațiile (istorice, curente și prognozate) disponibile în mod rezonabil entității și trebuie să identifice un număr rezonabil de valori posibile ale contraprestației. Informațiile pe care le utilizează o entitate pentru a estima valoarea contraprestației variabile ar fi similare, în mod obișnuit, informațiilor utilizate de conducerea entității pe parcursul procesului de propunere și licitare și la stabilirea prețurilor pentru bunurile sau serviciile promise.

#### ***Datorii de rambursare***

55. O entitate trebuie să recunoască o datorie de rambursare dacă entitatea primește o contraprestație de la un client și preconizează că îi va rambursa o parte din contraprestație sau întreaga contraprestație clientului. O datorie de rambursare este evaluată la valoarea contraprestației primite (sau de primit) la care entitatea nu se așteaptă să aibă dreptul (adică sume neincluse în prețul tranzacției). Datoria de rambursare (și modificarea aferentă a prețului tranzacției și, prin urmare, *datoria aferentă contractului*) trebuie actualizată la finalul fiecărei perioade de raportare pentru modificările circumstanțelor. Pentru contabilizarea unei datorii de rambursare legate de o vânzare cu un drept de retur, o entitate trebuie să aplice îndrumările de la punctele B20-B27.

#### ***Limitarea estimărilor contraprestației variabile***

56. O entitate trebuie să includă în prețul tranzacției o parte sau întreaga valoare a unei contraprestații variabile estimate în conformitate cu punctul 53 doar în măsura în care este foarte probabil să nu aibă loc o reluare semnificativă în valoarea veniturilor cumulate recunoscute atunci când incertitudinea asociată contraprestației variabile este soluționată ulterior.
57. La evaluarea măsurii în care este foarte probabil să nu aibă loc o reluare semnificativă în valoarea veniturilor cumulate recunoscute atunci când incertitudinea asociată contraprestației variabile este soluționată ulterior, o entitate trebuie să ia în considerare atât probabilitatea, cât și mărimea reluării veniturilor. Factorii care ar putea crește probabilitatea sau mărimea unei reluări a veniturilor includ, fără a se limita la, următoarele:
- (a) valoarea contraprestației este foarte sensibilă la factori care sunt în afara sferei de influență a entității. Factorii respectivi pot include volatilitatea unei piețe, raționamentele sau acțiunile terților, condițiile meteo și un risc ridicat de uzură morală a bunului sau serviciului promis.
  - (b) nu se preconizează că incertitudinea legată de valoarea contraprestației va fi rezolvată pentru o lungă perioadă de timp.
  - (c) experiența entității (sau altă probă) cu tipuri similare de contracte este limitată sau experiența respectivă (sau altă probă) are o valoare predictivă limitată.
  - (d) entitatea are o practică fie de a oferi o gamă amplă de concesi de preț, fie de a modifica termenii și condițiile de plată pentru contracte similare în circumstanțe similare.
  - (e) contractul are un număr mare și o gamă amplă de posibile valori ale contraprestației.
58. O entitate trebuie să aplice punctul B63 pentru a contabiliza contraprestația sub forma unei redevențe bazate pe vânzări sau pe utilizare care a fost promisă în schimbul unei licențe de proprietate intelectuală.

**Reevaluarea contraprestației variabile**

59. La finalul fiecărei perioade de raportare, o entitate trebuie să actualizeze prețul estimat al tranzacției (inclusiv să actualizeze evaluarea măsurii în care o estimare a contraprestației variabile este limitată) pentru a reprezenta exact circumstanțele curente de la finalul perioadei de raportare și modificările circumstanțelor pe parcursul perioadei de raportare. Entitatea trebuie să contabilizeze modificările în prețul tranzacției în conformitate cu punctele 87-90.

*Existența unei componente de finanțare semnificativă în contract*

60. La determinarea prețului tranzacției, o entitate trebuie să ajusteze valoarea promisă a contraprestației pentru efectele valorii-timp a banilor dacă plasarea în timp a plăților convenită de părțile contractului (fie explicit, fie implicit) îi oferă clientului sau entității un beneficiu semnificativ de finanțare a transferului de bunuri sau servicii către client. În acele circumstanțe, contractul conține o componentă de finanțare semnificativă. O componentă de finanțare semnificativă poate exista indiferent de măsura în care promisiunea de finanțare este stabilită explicit în contract sau este tacită, ca urmare a termenilor de plată conveniți de părțile contractului.
61. Obiectivul, atunci când se ajustează valoarea promisă a contraprestației pentru o componentă de finanțare semnificativă, este ca o entitate să recunoască venituri la o valoare care să reflecte prețul pe care l-ar fi plătit un client pentru bunurile sau serviciile promise în cazul în care clientul ar fi plătit în numerar pentru acele bunuri sau servicii atunci când (sau pe măsură ce) s-a realizat transferul către client (adică prețul de vânzare în numerar). O entitate trebuie să ia în considerare toate faptele și circumstanțele relevante atunci când evaluează măsura în care un contract conține o componentă de finanțare și măsura în care acea componentă de finanțare este semnificativă pentru contract, inclusiv următoarele două aspecte:
- (a) diferența, dacă există, dintre valoarea contraprestației promise și prețul de vânzare în numerar al bunurilor sau serviciilor promise; și
  - (b) efectul combinat al ambelor elemente de mai jos:
    - (i) durata de timp preconizată dintre momentul în care entitatea transferă bunurile sau serviciile promise clientului și momentul în care clientul plătește pentru acele bunuri sau servicii; și
    - (ii) ratele dobânzii de referință de pe piața relevantă.
62. Fără a aduce atingere evaluării de la punctul 61, un contract cu un client nu are o componentă de finanțare semnificativă dacă există oricare dintre următorii factori:
- (a) clientul a plătit pentru bunuri sau servicii în avans, iar plasarea în timp a transferului acelor bunuri sau servicii este la discreția clientului.
  - (b) o parte substanțială din contraprestația promisă de client este variabilă și valoarea sau plasarea în timp a acelei contraprestații variază în funcție de apariția sau absența unui eveniment viitor care nu este în mod substanțial sub controlul clientului sau al entității (de exemplu, în cazul în care contraprestația este o redevență pe bază de vânzări).
  - (c) diferența dintre contraprestația promisă și prețul de vânzare în numerar al bunului sau serviciului (conform descrierii de la punctul 61) rezultă din alte motive decât furnizarea de fonduri clientului sau entității, iar diferența dintre acele valori reprezintă proporțională cu motivul diferenței. De exemplu, termenii de plată i-ar putea asigura entității sau clientului o protecție față de incapacitatea celeilalte părți de a finaliza corespunzător o parte din sau toate obligațiile sale conform contractului.
63. Ca o soluție practică, nu este necesar ca o entitate să ajusteze valoarea contraprestației promise pentru efectele unei componente de finanțare semnificative dacă entitatea preconizează, la începerea contractului, că perioada dintre momentul în care entitatea transferă un bun sau un serviciu promis unui client și momentul în care clientul plătește bunul sau serviciul respectiv va fi de cel mult un an.
64. Pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 61 atunci când ajustează valoarea contraprestației promise pentru o componentă de finanțare semnificativă, o entitate trebuie să utilizeze o rată de actualizare care să fie reflectată într-o tranzacție de finanțare separată dintre entitate și clientul său la începerea contractului. Acea rată ar reflecta caracteristicile de creditare ale părții care primește finanțarea în cadrul contractului, precum și orice garanție reală sau altă garanție oferită de client sau de entitate, inclusiv activele transferate în contract. O entitate ar putea determina rata respectivă prin identificarea ratei care actualizează valoarea nominală a contraprestației promise la prețul pe care clientul l-ar plăti în numerar pentru bunurile sau serviciile respective atunci când (sau pe măsură ce) acestea îi sunt transferate clientului. După începerea contractului, o entitate nu trebuie să actualizeze rata de actualizare pentru modificări ale ratelor dobânzii sau ale altor circumstanțe (cum ar fi o modificare în evaluarea riscului de credit al clientului).

65. O entitate trebuie să prezinte efectele finanțării (veniturile din dobânzi sau cheltuielile cu dobânzile) separat de veniturile din contractele cu clienții în situația rezultatului global. Veniturile din dobânzi sau cheltuielile cu dobânzile sunt recunoscute numai în măsura în care un *activ aferent contractului* (sau o creanță) sau o datorie aferentă contractului este recunoscut(ă) în contabilitate pentru un contract cu un client.

#### *Contraprestația nemonetară*

66. Pentru a determina prețul tranzacției pentru contractele în care un client promite o contraprestație sub o altă formă decât în numerar, o entitate trebuie să evalueze contraprestația nemonetară (sau promisiunea unei contraprestații nemonetare) la valoarea justă.
67. Dacă o entitate nu poate estima în mod rezonabil valoarea justă a contraprestației nemonetare, entitatea trebuie să evalueze contraprestația indirect în funcție de prețul individual de vânzare al bunurilor sau serviciilor promise clientului (sau clasei de clienți) în schimbul contraprestației.
68. Valoarea justă a contraprestației nemonetare poate varia din cauza formei contraprestației (de exemplu, o modificare a prețului unei acțiuni pe care o entitate are dreptul să o primească de la un client). Dacă valoarea justă a contraprestației nemonetare promise de un client variază din alte motive decât doar forma contraprestației (de exemplu, valoarea justă poate varia ca urmare a performanței entității), o entitate poate aplica dispozițiile de la punctele 56-58.
69. În cazul în care un client contribuie cu bunuri sau servicii (de exemplu, materiale, echipament sau mână de lucru) pentru a facilita îndeplinirea unui contract de către o entitate, entitatea trebuie să evalueze dacă obține controlul asupra acelor bunuri sau servicii la care s-a contribuit. Dacă da, entitatea trebuie să contabilizeze bunurile sau serviciile la care s-a contribuit ca pe o contraprestație nemonetară primită de la client.

#### *Contraprestația datorată unui client*

70. Contraprestația datorată unui client include sumele în numerar pe care o entitate le plătește sau preconizează să le plătească clientului (sau altor părți care achiziționează bunurile sau serviciile entității de la client). Contraprestația datorată unui client include, de asemenea, creditul sau alte elemente (de exemplu, un cupon sau un voucher) care poate fi aplicat (pot fi aplicate) în raport cu sumele datorate entității (sau altor părți care achiziționează bunurile sau serviciile entității de la client). O entitate trebuie să contabilizeze contraprestația datorată unui client ca pe o reducere a prețului tranzacției și, prin urmare, a veniturilor, cu excepția cazului în care plata către client este în schimbul unui bun sau serviciu distinct (conform descrierii de la punctele 26-30) pe care clientul îl transferă entității. În cazul în care contraprestația datorată unui client include o componentă variabilă, o entitate trebuie să estimeze prețul tranzacției (inclusiv evaluarea măsurii în care estimarea contraprestației variabile este limitată) în conformitate cu punctele 50-58.
71. În cazul în care contraprestația datorată unui client reprezintă o plată pentru un bun sau un serviciu distinct de la client, entitatea trebuie să contabilizeze achiziția bunului sau serviciului în același mod în care contabilizează alte achiziții de la furnizori. Dacă valoarea contraprestației datorate clientului depășește valoarea justă a bunului sau serviciului distinct pe care entitatea îl primește de la client, atunci entitatea trebuie să contabilizeze un astfel de exces ca pe o reducere a prețului tranzacției. Dacă entitatea nu poate estima în mod rezonabil valoarea justă a bunului sau serviciului primit de la client, aceasta trebuie să contabilizeze toată contraprestația datorată clientului drept o reducere a prețului tranzacției.
72. În consecință, dacă o contraprestație datorată unui client este contabilizată ca o reducere a prețului tranzacției, o entitate trebuie să recunoască reducerea veniturilor atunci când (sau pe măsură ce) are loc ultimul dintre oricare dintre următoarele evenimente:
- (a) entitatea recunoaște veniturile pentru transferul bunurilor sau serviciilor aferente către client; și
  - (b) entitatea plătește sau promite că va plăti contraprestația (chiar dacă plata este condiționată de un eveniment ulterior). Această promisiune ar putea fi tacită, ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri ale entității.

#### **Alocarea prețului tranzacției pentru obligațiile de executare**

73. **Obiectivul, atunci când se alocă prețul tranzacției, este ca o entitate să alocă prețul tranzacției pentru fiecare obligație de executare (sau bun sau serviciu distinct) la o valoare care să ilustreze valoarea contraprestației la care entitatea preconizează că va avea dreptul în schimbul transferării bunurilor sau serviciilor promise clientului.**

74. Pentru a îndeplini obiectivul alocării, o entitate trebuie să alocă prețul tranzacției pentru fiecare obligație de executare identificată în contract pe baza unui preț individual de vânzare relativ, în conformitate cu punctele 76-80, cu excepția celor specificate la punctele 81-83 (pentru alocarea reducerilor) și la punctele 84-86 (pentru alocarea contraprestației care include componente variabile).
75. Punctele 76-86 nu se aplică în cazul în care un contract are o singură obligație de executare. Totuși, punctele 84-86 s-ar putea aplica dacă o entitate promite să transfere o serie de bunuri sau servicii distincte identificate ca o singură obligație de executare în conformitate cu punctul 22 litera (b) și contraprestația promisă include componente variabile.

*Alocarea pe baza prețurilor individuale de vânzare*

76. Pentru a alocă prețul tranzacției pentru fiecare obligație de executare pe baza unui preț individual de vânzare relativ, o entitate trebuie să determine prețul individual de vânzare la începerea contractului pentru bunul sau serviciul distinct care stă la baza fiecărei obligații de executare din contract și să alocă prețul tranzacției proporțional pentru acele prețuri individuale de vânzare.
77. Prețul individual de vânzare este prețul la care o entitate ar vinde separat un bun sau un serviciu promis unui client. Cea mai bună dovadă a unui preț individual de vânzare este prețul observabil al unui bun sau serviciu atunci când entitatea vinde acel bun sau serviciu separat în circumstanțe similare și către clienți similari. Un preț stabilit contractual sau un preț de catalog pentru un bun sau un serviciu poate fi (dar nu trebuie să se presupună că este) prețul individual de vânzare al bunului sau serviciului respectiv.
78. Dacă un preț individual de vânzare nu este observabil direct, o entitate trebuie să estimeze prețul individual de vânzare la o valoare care ar determina ca alocarea prețului tranzacției să îndeplinească obiectivul alocării de la punctul 73. La estimarea unui preț individual de vânzare, o entitate trebuie să ia în considerare toate informațiile (inclusiv condițiile de piață, factorii specifici entității și informațiile despre client sau clasa de clienți) disponibile, în mod rezonabil, entității. Astfel, entitatea va maximiza utilizarea datelor de intrare observabile și va aplica metodele de estimare în mod consecvent în circumstanțe similare.
79. Metodele corespunzătoare pentru estimarea prețului individual de vânzare al unui bun sau serviciu includ, fără a se limita la, următoarele:
- (a) abordarea evaluării ajustate a pieței – o entitate poate evalua piața pe care vinde bunuri sau servicii și poate estima prețul pe care un client de pe acea piață ar fi dispus să îl plătească pentru acele bunuri sau servicii. Această abordare ar putea include, de asemenea, referiri la prețurile concurenților entității pentru bunuri sau servicii similare și ajustarea prețurilor respective după necesități pentru a reflecta costurile și marjele entității.
  - (b) abordarea costului preconizat plus o marjă – o entitate ar putea prognoza costurile preconizate pentru satisfacerea unei obligații de executare și apoi ar putea adăuga o marjă corespunzătoare pentru acel bun sau serviciu.
  - (c) abordarea reziduală – o entitate poate estima prețul individual de vânzare în raport cu prețul total al tranzacției minus suma prețurilor individuale de vânzare observabile ale altor bunuri sau servicii promise în contract. Totuși, o entitate poate utiliza o abordare reziduală pentru a estima, în conformitate cu punctul 78, prețul individual de vânzare al unui bun sau serviciu numai dacă este îndeplinit unul dintre criteriile de mai jos:
    - (i) entitatea vinde același bun sau serviciu unor clienți diferiți (în același timp sau aproape în același timp) pentru o gamă amplă de valori (adică prețul de vânzare este foarte variabil deoarece nu se poate distinge un preț individual de vânzare reprezentativ din tranzacții anterioare sau din alte dovezi observabile); sau
    - (ii) entitatea nu a stabilit încă un preț pentru acel bun sau serviciu, iar bunul sau serviciul nu a fost vândut anterior pe o bază de sine stătătoare (adică prețul de vânzare este incert).

80. Poate fi necesară utilizarea unei combinații de metode pentru a estima prețurile individuale de vânzare ale bunurilor sau serviciilor promise în contract dacă două sau mai multe dintre aceste bunuri sau servicii au prețuri individuale de vânzare foarte variabile sau incerte. De exemplu, o entitate poate utiliza o abordare reziduală pentru a estima prețul individual de vânzare agregat pentru acele bunuri sau servicii promise cu prețuri individuale de vânzare foarte variabile sau incerte și poate utiliza apoi o altă metodă pentru a estima prețurile individuale de vânzare ale bunurilor sau serviciilor individuale în raport cu prețul individual de vânzare agregat estimat, determinat prin abordarea reziduală. Atunci când o entitate utilizează o combinație de metode pentru a estima prețul individual de vânzare al fiecărui bun sau serviciu promis din contract, entitatea trebuie să evalueze dacă alocarea prețului tranzacției la acele prețuri individuale de vânzare estimate ar fi consecventă cu obiectivul alocării de la punctul 73 și cu dispozițiile privind estimarea prețurilor individuale de vânzare de la punctul 78.

#### *Alocarea unei reduceri*

81. Un client primește o reducere pentru achiziționarea unui pachet de bunuri sau servicii dacă suma prețurilor individuale de vânzare ale acelor bunuri sau servicii promise în contract depășește contraprestația promisă în contract. Cu excepția cazului în care o entitate are dovezi observabile în conformitate cu punctul 82 că întreaga reducere se referă doar la una sau mai multe dintre obligațiile de executare din contract, dar nu la toate, entitatea trebuie să aloce o reducere proporțional tuturor obligațiilor de executare din contract. Alocarea proporțională a reducerii în acele circumstanțe este o consecință a alocării de către entitate a prețului tranzacției pentru fiecare obligație de executare pe baza prețurilor individuale de vânzare relative ale bunurilor sau serviciilor de bază distincte.
82. O entitate trebuie să aloce o reducere în întregime uneia sau mai multor obligații de executare din contract, dar nu tuturor, dacă sunt îndeplinite toate criteriile următoare:
- (a) entitatea vinde periodic fiecare bun sau serviciu distinct (sau fiecare pachet de bunuri sau servicii distincte) din contract pe o bază de sine stătătoare;
  - (b) entitatea vinde, de asemenea, periodic, pe o bază de sine stătătoare, un pachet (sau pachete) format(e) din o parte a acelor bunuri sau servicii distincte la o reducere față de prețurile individuale de vânzare ale bunurilor și serviciilor din fiecare pachet; și
  - (c) reducerea atribuibilă fiecărui pachet de bunuri sau servicii descris la punctul 82 litera (b) este în esență aceeași ca reducerea din contract și o analiză a bunurilor sau serviciilor din fiecare pachet oferă dovezi observabile ale obligației de executare (sau obligațiilor de executare) de care aparține întreaga reducere din contract.
83. Dacă o reducere este alocată în întregime uneia sau mai multor obligații de executare din contract în conformitate cu punctul 82, o entitate trebuie să aloce reducerea înainte de a utiliza abordarea reziduală pentru a estima prețul individual de vânzare al unui bun sau serviciu în conformitate cu punctul 79 litera (c).

#### *Alocarea contraprestației variabile*

84. O contraprestație variabilă care este promisă într-un contract poate fi atribuită întregului contract sau unei anumite părți din contract, fie ca:
- (a) una sau mai multe obligații de executare din contract, dar nu toate (de exemplu, o primă poate depinde de transferarea de către o entitate a unui bun sau serviciu promis în cadrul unei perioade specifice); fie ca
  - (b) unul sau mai multe bunuri sau servicii distincte promise, dar nu toate, dintr-o serie de bunuri sau servicii distincte care fac parte dintr-o singură obligație de executare în conformitate cu punctul 22 litera (b) (de exemplu, contraprestația promisă pentru al doilea an dintr-un contract de servicii de curățenie pe doi ani va crește pe baza modificărilor unui indice de inflație specificat).
85. O entitate trebuie să aloce o componentă variabilă (și modificările ulterioare ale acesteia) în întregime unei obligații de executare sau unui bun sau serviciu distinct care face parte dintr-o singură obligație de executare în conformitate cu punctul 22 litera (b) dacă sunt îndeplinite ambele criterii de mai jos:
- (a) termenii unei plăți variabile se referă în mod specific la eforturile entității de a îndeplini obligația de executare sau de a transfera bunul sau serviciul distinct (sau la un rezultat specific ca urmare a îndeplinirii obligației de executare sau transferării bunului sau serviciului distinct); și

- (b) alocarea componentei variabile a contraprestației în întregime obligației de executare sau bunului sau serviciului distinct este consecventă cu obiectivul alocării de la punctul 73 atunci când se iau în considerare toate obligațiile de executare și termenii de plată din contract.
86. Dispozițiile privind alocarea de la punctele 73-83 trebuie aplicate pentru alocarea părții rămase din prețul tranzacției care nu îndeplinește criteriile de la punctul 85.

### **Modificări în prețul tranzacției**

87. După începerea contractului, prețul tranzacției se poate modifica din diferite motive, inclusiv soluționarea evenimentelor incerte sau alte modificări ale circumstanțelor care determină o modificare a valorii contraprestației la care o entitate se așteaptă să aibă dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor promise.
88. O entitate trebuie să aloce la obligațiile de executare din contract orice modificări ulterioare în prețul tranzacției pe aceeași bază ca la începerea contractului. În consecință, o entitate nu trebuie să realoce prețul tranzacției pentru a reflecta modificările în prețurile individuale de vânzare după începerea contractului. Sumele alocate unei obligații de executare îndeplinite trebuie recunoscute ca venituri sau ca o reducere a veniturilor în perioada în care se modifică prețul tranzacției.
89. O entitate trebuie să aloce o modificare în prețul tranzacției în întregime către una sau mai multe dintre, dar nu toate, obligațiile de executare sau bunurile sau serviciile distincte promise într-o serie care face parte dintr-o singură obligație de executare în conformitate cu punctul 22 litera (b) numai dacă sunt îndeplinite criteriile de la punctul 85 privind alocarea contraprestației variabile.
90. O entitate trebuie să contabilizeze o modificare în prețul tranzacției care apare ca urmare a unei modificări în contract în conformitate cu punctele 18-21. Totuși, pentru o modificare în prețul tranzacției care apare după o modificare în contract, o entitate trebuie să aplice punctele 87-89 pentru a aloca modificarea în prețul tranzacției în oricare mod aplicabil dintre următoarele:
- (a) o entitate trebuie să aloce modificarea în prețul tranzacției la obligațiile de executare identificate în contract înainte de modificarea contractului dacă, și în măsura în care, modificarea în prețul tranzacției este atribuibilă valorii contraprestației variabile promise înainte de modificarea contractului, iar modificarea contractului este contabilizată în conformitate cu punctul 21 litera (a).
- (b) în toate celelalte cazuri în care modificarea contractului nu a fost contabilizată ca un contract separat în conformitate cu punctul 20, o entitate trebuie să aloce modificarea în prețul tranzacției la obligațiile de executare din contractul modificat (adică obligațiile de executare neîndeplinite sau parțial neîndeplinite imediat după modificarea contractului).

### **COSTURI CONTRACTUALE**

#### **Costurile marginale ale obținerii unui contract**

91. **O entitate trebuie să recunoască drept un activ costurile marginale ale obținerii unui contract cu un client dacă entitatea preconizează să recupereze aceste costuri.**
92. Costurile marginale ale obținerii unui contract sunt acele costuri pe care le suportă o entitate pentru a obține un contract cu un client pe care nu le-ar fi suportat dacă nu ar fi obținut contractul (de exemplu, un comision de vânzare).
93. Costurile obținerii unui contract care ar fi suportate indiferent de obținerea sau nu a contractului trebuie recunoscute drept o cheltuială atunci când sunt suportate, cu excepția cazului în care aceste costuri îi pot fi imputate explicit clientului indiferent de obținerea sau nu a contractului.
94. Ca o soluție practică, o entitate poate recunoaște costurile marginale ale obținerii unui contract drept o cheltuială atunci când sunt suportate dacă perioada de amortizare a activului care ar fi recunoscut altfel de entitate este de cel mult un an.

**Costurile de îndeplinire a unui contract**

95. În cazul în care costurile suportate pentru îndeplinirea unui contract cu un client nu intră sub incidența unui alt standard (de exemplu, IAS 2 *Stocuri*, IAS 16 *Imobilizări corporale* sau IAS 38 *Imobilizări necorporale*), o entitate trebuie să recunoască un activ din costurile suportate pentru îndeplinirea unui contract numai dacă aceste costuri îndeplinesc toate criteriile următoare:
- (a) costurile sunt corelate direct cu un contract sau cu un contract anticipat pe care entitatea îl poate identifica în mod specific (de exemplu, costurile legate de serviciile care vor fi prestate în baza reînnoirii unui contract existent sau costurile de proiectare a unui activ care va fi transferat conform unui contract specific ce nu a fost încă aprobat);
  - (b) costurile generează sau sporesc resursele entității care vor fi utilizate pentru a se îndeplini (sau pentru a continua să se îndeplinească) obligațiile de executare în viitor; și
  - (c) se preconizează că aceste costuri vor fi recuperate.
96. Pentru costurile suportate pentru îndeplinirea unui contract cu un client care intră sub incidența unui alt standard, o entitate trebuie să contabilizeze acele costuri în conformitate cu standardele respective.
97. Costurile corelate direct cu un contract (sau cu un contract anticipat specific) includ oricare dintre următoarele:
- (a) forța de muncă directă (de exemplu, salariile și remunerațiile săptămânale ale angajaților care vor presta serviciile promise direct clientului);
  - (b) materialele directe (de exemplu, stocurile folosite pentru a presta serviciile promise unui client);
  - (c) alocările costurilor corelate direct cu contractul sau cu activități aferente contractului (de exemplu, costurile cu administrarea și supravegherea contractului, asigurarea și amortizarea instrumentelor și echipamentelor utilizate pentru îndeplinirea contractului);
  - (d) costurile care îi pot fi imputate explicit clientului conform contractului; și
  - (e) alte costuri care sunt suportate numai pentru că o entitate a încheiat contractul respectiv (de exemplu, plăți către subcontractanți).
98. O entitate trebuie să recunoască următoarele costuri drept cheltuieli la momentul suportării lor:
- (a) costurile generale și administrative (cu excepția cazului în care acele costuri îi pot fi imputate explicit clientului conform contractului, caz în care o entitate trebuie să evalueze costurile respective în conformitate cu punctul 97);
  - (b) costurile materialelor, forței de muncă și altor resurse irosite la îndeplinirea contractului care nu au fost reflectate în prețul contractului;
  - (c) costurile legate de obligațiile de executare îndeplinite (sau obligațiile de executare parțial îndeplinite) din contract (adică acele costuri care se referă la executarea anterioară); și
  - (d) costurile pentru care o entitate nu poate distinge dacă se referă la obligații de executare neîndeplinite sau la obligații de executare îndeplinite (sau obligații de executare parțial îndeplinite).

**Amortizare și depreciere**

99. Un activ recunoscut în conformitate cu punctul 91 sau 95 trebuie amortizat pe o bază sistematică consecventă cu transferul către client al bunurilor sau serviciilor la care se referă activul. Activul se poate referi la bunuri sau servicii care trebuie transferate conform unui contract anticipat specific [conform descrierii de la punctul 95 litera (a)].
100. O entitate trebuie să actualizeze amortizarea pentru a reflecta o modificare semnificativă a plasării în timp preconizate de entitate pentru transferul către client al bunurilor sau serviciilor la care se referă activul. O astfel de modificare trebuie contabilizată drept o modificare de estimare contabilă, în conformitate cu IAS 8.

101. O entitate trebuie să recunoască o pierdere din depreciere în profit sau pierdere în măsura în care valoarea contabilă a unui activ recunoscut în conformitate cu punctul 91 sau 95 depășește:
- (a) valoarea rămasă a contraprestației pe care entitatea preconizează să o primească în schimbul bunurilor sau serviciilor la care se referă activul; minus
  - (b) costurile care se referă direct la furnizarea acelor bunuri sau servicii și care nu au fost recunoscute drept cheltuieli (a se vedea punctul 97).
102. În sensul aplicării punctului 101 pentru determinarea valorii contraprestației pe care o entitate preconizează să o primească, o entitate trebuie să utilizeze principiile pentru determinarea prețului tranzacției (cu excepția dispozițiilor de la punctele 56-58 privind limitarea estimărilor contraprestației variabile) și să ajusteze valoarea respectivă pentru a reflecta efectele riscului de credit al clientului.
103. Înainte ca o entitate să recunoască o pierdere din depreciere pentru un activ recunoscut în conformitate cu punctul 91 sau 95, entitatea trebuie să recunoască orice pierdere din depreciere pentru activele aferente contractului care sunt recunoscute în conformitate cu un alt standard (de exemplu, IAS 2, IAS 16 și IAS 38). După aplicarea testului de depreciere de la punctul 101, o entitate trebuie să includă valoarea contabilă rezultată a activului recunoscut în conformitate cu punctul 91 sau 95 în valoarea contabilă a unității generatoare de numerar de care aparține în sensul aplicării IAS 36 *Deprecierea activelor* pentru acea unitate generatoare de numerar.
104. O entitate trebuie să recunoască la profit sau pierdere o reluare a unei părți sau a întregii pierderi din depreciere recunoscute anterior în conformitate cu punctul 101 atunci când condițiile de depreciere nu mai există sau s-au îmbunătățit. Valoarea contabilă mărită a activului nu trebuie să depășească valoarea care ar fi fost determinată (minus amortizarea) dacă nu s-ar fi recunoscut anterior nicio pierdere din depreciere.

#### PREZENTARE

105. **Atunci când oricare dintre părțile la un contract și-a executat obligațiile, o entitate trebuie să prezinte contractul în situația poziției financiare drept un activ aferent contractului sau o datorie aferentă contractului, în funcție de relația dintre executarea obligațiilor de către entitate și efectuarea plății de către client. O entitate trebuie să prezinte orice drepturi necondiționate la o contraprestație separat, drept creanțe.**
106. Dacă un client plătește o contraprestație sau o entitate are dreptul la o contraprestație care este necondiționată (adică o creanță), înainte ca entitatea să transfere un bun sau un serviciu clientului, entitatea trebuie să prezinte contractul ca o datorie aferentă contractului în momentul efectuării plății sau la termenul de scadență al acesteia (oricare are loc primul). O datorie aferentă contractului reprezintă obligația unei entități de a transfera unui client bunurile sau serviciile pentru care entitatea a primit o contraprestație (sau pentru care este scadență o anumită contraprestație) de la client.
107. Dacă o entitate își execută obligațiile prin transferarea unor bunuri sau servicii la un client înainte ca acesta să plătească o contraprestație sau înainte de scadența plății, entitatea trebuie să prezinte contractul drept un activ aferent contractului, excluzând orice sume prezentate drept creanțe. Un activ aferent contractului reprezintă dreptul unei entități la o contraprestație în schimbul bunurilor sau serviciilor de entitate unui client. O entitate trebuie să evalueze un activ aferent contractului pentru depreciere în conformitate cu IFRS 9. O depreciere a unui activ aferent contractului trebuie evaluată, prezentată și descrisă pe aceeași bază ca un activ financiar care intră sub incidența IFRS 9 [a se vedea, de asemenea, punctul 113 litera (b)].
108. O creanță reprezintă dreptul necondiționat al unei entități la o contraprestație. Dreptul la o contraprestație este necondiționat dacă este necesară doar trecerea timpului înainte ca plata acelei contraprestații să devină scadență. De exemplu, o entitate ar recunoaște o creanță dacă ar avea un drept curent la o plată, chiar dacă suma respectivă ar putea face obiectul unei rambursări în viitor. O entitate trebuie să contabilizeze o creanță în conformitate cu IFRS 9. La recunoașterea inițială a unei creanțe dintr-un contract cu un client, orice diferență dintre evaluarea creanței în conformitate cu IFRS 9 și valoarea veniturilor aferente recunoscute trebuie prezentată drept o cheltuială (de exemplu, ca o pierdere din depreciere).
109. Prezentul standard utilizează termenii „activ aferent contractului” și „datorie aferentă contractului”, dar nu îi interzice unei entități să utilizeze descrieri alternative în situația poziției financiare pentru aceste elemente. Dacă o entitate utilizează o descriere alternativă pentru un activ aferent contractului, entitatea trebuie să ofere suficiente informații pentru ca un utilizator al situațiilor financiare să poată distinge între creanțe și activele aferente contractului.

## PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

- 110. Obiectivul dispozițiilor de prezentare a informațiilor este ca o entitate să prezinte suficiente informații pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura, valoarea, plasarea în timp și incertitudinea veniturilor și fluxurilor de trezorerie care rezultă din contractele cu clienții. Pentru a îndeplini acest obiectiv, o entitate trebuie să prezinte informații calitative și cantitative despre toate aspectele următoare:**
- (a) **contractele sale cu clienții (a se vedea punctele 113-122);**
  - (b) **raționamentele semnificative, precum și modificările acestora, care au fost efectuate la aplicarea prezentului standard acestor contracte (a se vedea punctele 123-126); și**
  - (c) **orice active recunoscute din costurile pentru a obține sau a îndeplini un contract cu un client în conformitate cu punctul 91 sau 95 (a se vedea punctele 127-128).**
111. O entitate trebuie să analizeze nivelul de detaliu necesar pentru a îndeplini obiectivul prezentării de informații și nivelul de atenție pe care trebuie să îl acorde fiecăreia dintre diferitele dispoziții. O entitate trebuie să prezinte informații agregate sau dezagregate astfel încât să nu obstrucționeze informațiile utile, fie prin includerea unui număr mare de detalii ne semnificative, fie prin agregarea elementelor care au caracteristici substanțial diferite.
112. Nu este necesar ca o entitate să prezinte informații în conformitate cu prezentul standard dacă a furnizat informațiile în conformitate cu un alt standard.

**Contractele cu clienții**

113. O entitate trebuie să prezinte toate sumele de mai jos pentru perioada de raportare, cu excepția cazului în care aceste sume sunt prezentate separat în situația rezultatului global în conformitate cu alte standarde:
- (a) veniturile recunoscute din contractele cu clienții, pe care entitatea trebuie să le prezinte separat de alte surse de venituri; și
  - (b) orice pierderi din depreciere recunoscute (în conformitate cu IFRS 9) pentru orice creanțe sau active aferente contractului care rezultă din contractele unei entități cu clienții, pe care entitatea trebuie să le prezinte separat de pierderile din depreciere din alte contracte.

*Dezagregarea veniturilor*

114. O entitate trebuie să dezagrege veniturile recunoscute din contractele cu clienții în categorii care să ilustreze modul în care natura, valoarea, plasarea în timp și incertitudinea veniturilor și fluxurilor de trezorerie sunt afectate de factorii economici. O entitate trebuie să aplice îndrumările de la punctele B87-B89 atunci când selectează categoriile pe care le va utiliza pentru dezagregarea veniturilor.
115. În plus, o entitate trebuie să prezinte informații suficiente pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă relația dintre prezentarea veniturilor dezagregate (în conformitate cu punctul 114) și informațiile referitoare la venituri care sunt prezentate pentru fiecare segment raportabil, dacă entitatea aplică IFRS 8 *Segmente de activitate*.

*Soldurile contractelor*

116. O entitate trebuie să prezinte toate informațiile următoare:
- (a) soldurile de deschidere sau de închidere ale creanțelor, activelor aferente contractului și datoriilor aferente contractului din contractele cu clienții, dacă nu sunt prezentate sau descrise separat;
  - (b) veniturile recunoscute în perioada de raportare care au fost incluse în soldul datoriei aferente contractului la începutul perioadei; și
  - (c) veniturile recunoscute în perioada de raportare din obligațiile de executare îndeplinite (sau parțial îndeplinite) în perioadele anterioare (de exemplu, modificări în prețul tranzacției).
117. O entitate trebuie să explice cum este corelată plasarea în timp a îndeplinirii obligației sale de executare [a se vedea punctul 119 litera (a)] cu plasarea tipică în timp a plății [a se vedea punctul 119 litera (b)] și efectul pe care acești factori îl au asupra soldurilor activului aferent contractului și datoriei aferente contractului. Explicația furnizată poate utiliza informații calitative.

118. O entitate trebuie să furnizeze o explicație a modificărilor semnificative în soldurile activului aferent contractului și datoriei aferente contractului de pe parcursul perioadei de raportare. Explicația trebuie să includă informații calitative și cantitative. Exemplele de modificări în soldurile entității ale activelor aferente contractului și datoriilor aferente contractului includ oricare dintre următoarele:
- (a) modificările determinate de combinațiile de întreprinderi;
  - (b) ajustările de recuperare cumulative ale veniturilor care afectează activul asociat aferent contractului sau datoria asociată aferentă contractului, inclusiv ajustările care rezultă dintr-o modificare a evaluării progresului, o modificare a unei estimări a prețului tranzacției (inclusiv orice modificări în evaluarea măsurii în care o estimare a contraprestației variabile este limitată) sau o modificare a contractului;
  - (c) deprecierea unui activ aferent contractului;
  - (d) o modificare a cadrului temporal în care un drept la o contraprestație va deveni necondiționat (adică în care un activ aferent contractului va fi reclasificat drept creanță); și
  - (e) o modificare a cadrului temporal în care o obligație de executare va fi îndeplinită (adică în care vor fi recunoscute veniturile rezultate dintr-o datorie aferentă contractului).

*Obligații de executare*

119. O entitate trebuie să prezinte informații despre obligațiile sale de executare din contractele cu clienții, inclusiv o descriere a tuturor aspectelor de mai jos:
- (a) momentul în care entitatea își îndeplinește de obicei obligațiile de executare (de exemplu, la expediere, la livrare, pe măsura prestării serviciilor sau la finalizarea serviciului), inclusiv momentul în care sunt îndeplinite obligațiile de executare într-un acord cu facturare înainte de livrare;
  - (b) termenii de plată semnificativi (de exemplu, scadența obișnuită a plății, măsura în care contractul conține o componentă de finanțare semnificativă, măsura în care valoarea contraprestației este variabilă și măsura în care estimarea contraprestației variabile este de obicei limitată în conformitate cu punctele 56-58);
  - (c) natura bunurilor sau serviciilor pe care entitatea a promis să le transfere, evidențiind orice obligație de executare de a se asigura că o altă parte transferă bunuri sau servicii (adică dacă entitatea acționează ca un intermediar);
  - (d) obligațiile legate de returnări, rambursări sau alte obligații similare; și
  - (e) tipurile de garanții și obligațiile conexe.

*Prețul tranzacției alocat obligațiilor de executare rămase*

120. O entitate trebuie să prezinte următoarele informații despre obligațiile sale de executare rămase:
- (a) valoarea agregată a prețului tranzacției alocat obligațiilor de executare rămase neîndeplinite (sau parțial neîndeplinite) la finalul perioadei de raportare; și
  - (b) o explicație referitoare la momentul în care entitatea preconizează că va recunoaște ca venituri valoarea prezentată în conformitate cu punctul 120 litera (a), pe care entitatea îl va descrie în oricare dintre următoarele moduri:
    - (i) pe o bază cantitativă, utilizând intervalele de timp cele mai adecvate pentru durata obligațiilor de executare rămase; sau
    - (ii) prin utilizarea de informații calitative.
121. Ca o soluție practică, nu este necesar ca o entitate să prezinte informațiile de la punctul 120 pentru o obligație de executare dacă se îndeplinește oricare dintre condițiile de mai jos:
- (a) obligația de executare face parte dintr-un contract care are o durată preconizată inițial de cel mult un an; sau
  - (b) entitatea recunoaște venituri din îndeplinirea obligației de executare în conformitate cu punctul B16.

122. O entitate trebuie să ofere o explicație calitativă referitoare la măsura în care aplică soluția practică de la punctul 121 și la măsura în care există vreo contraprestație din contractele cu clienții care nu este inclusă în prețul tranzacției și, prin urmare, nu este inclusă în informațiile prezentate în conformitate cu punctul 120. De exemplu, o estimare a prețului tranzacției nu ar include niciuna dintre valorile estimate pentru contraprestația variabilă care sunt limitate (a se vedea punctele 56-58).

#### **Raționamente semnificative în aplicarea prezentului standard**

123. O entitate trebuie să prezinte raționamentele și orice modificări ale raționamentelor utilizate în aplicarea prezentului standard care afectează în mod semnificativ determinarea valorii și plasării în timp ale veniturilor din contractele cu clienții. O entitate trebuie să explice, în special, raționamentele și modificările raționamentelor utilizate pentru a determina următoarele două aspecte:

- (a) plasarea în timp a îndeplinirii obligațiilor de executare (a se vedea punctele 124-125); și
- (b) prețul tranzacției și sumele alocate obligațiilor de executare (a se vedea punctul 126).

##### *Determinarea plasării în timp a îndeplinirii obligațiilor de executare*

124. Pentru obligațiile de executare pe care o entitate le îndeplinește în timp, o entitate trebuie să prezinte următoarele două aspecte:

- (a) metodele utilizate pentru recunoașterea veniturilor (de exemplu, o descriere a metodelor bazate pe rezultate sau a metodelor bazate pe intrări care au fost utilizate și modul în care au fost aplicate aceste metode); și
- (b) o explicație a motivului pentru care metodele utilizate ilustrează exact transferul de bunuri sau servicii.

125. Pentru obligațiile de executare îndeplinite la un moment specific, o entitate trebuie să prezinte raționamentele semnificative utilizate pentru a evalua momentul în care un client obține controlul asupra bunurilor sau serviciilor promise.

##### *Determinarea prețului tranzacției și a sumelor alocate obligațiilor de executare*

126. O entitate trebuie să prezinte informații despre metodele, datele de intrare și ipotezele utilizate pentru toate acțiunile următoare:

- (a) determinarea prețului tranzacției, care include, dar fără a se limita la, estimarea contraprestației variabile, ajustarea contraprestației pentru efectele valorii-timp a banilor și evaluarea contraprestației nemonetare;
- (b) evaluarea măsurii în care o estimare a contraprestației variabile este limitată;
- (c) alocarea prețului tranzacției, inclusiv estimarea prețurilor individuale de vânzare ale bunurilor sau serviciilor promise și alocarea reducerilor și contraprestației variabile unei părți specifice a contractului (dacă se aplică); și
- (d) evaluarea obligațiilor legate de returnări, rambursări și a altor obligații similare.

#### **Active recunoscute din costurile de obținere sau îndeplinire a unui contract cu un client**

127. O entitate trebuie să prezinte următoarele două aspecte:

- (a) raționamentele efectuate pentru a determina valoarea costurilor suportate pentru a obține sau a îndeplini un contract cu un client (în conformitate cu punctul 91 sau 95); și
- (b) metoda pe care o utilizează pentru a determina amortizarea pentru fiecare perioadă de raportare.

128. O entitate trebuie să prezinte toate informațiile următoare:
- (a) soldurile de închidere ale activelor recunoscute din costurile suportate pentru a obține sau pentru a îndeplini un contract cu un client (în conformitate cu punctul 91 sau 95), pe categorii principale de active (de exemplu, costuri de obținere a contractelor cu clienții, costuri precontractuale și costuri de constituire); și
  - (b) valoarea amortizării și orice pierderi din depreciere recunoscute în perioada de raportare.

#### Soluții practice

129. Dacă o entitate alege să folosească fie soluția practică de la punctul 63 (despre existența unei componente de finanțare semnificative), fie pe cea de la punctul 94 (despre costurile marginale ale obținerii unui contract), entitatea trebuie să prezinte acest lucru.

#### Anexa A

#### Termeni definiți

*Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard.*

|                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>contract</b>                                                      | Un acord între două sau mai multe părți care creează drepturi și obligații exercitabile.                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| <b>activ aferent contractului</b>                                    | Dreptul unei entități la o contraprestație în schimbul bunurilor sau serviciilor transferate de entitate unui <b>client</b> , atunci când dreptul respectiv este condiționat de altceva decât de trecerea timpului (de exemplu, de executarea viitoare a obligațiilor de către entitate).                                                                  |
| <b>datorie aferentă contractului</b>                                 | Obligația unei entități de a transfera unui <b>client</b> bunurile sau serviciile pentru care entitatea a primit o contraprestație de la client (sau pentru care această sumă este scadentă).                                                                                                                                                              |
| <b>client</b>                                                        | O parte care a încheiat un contract cu o entitate pentru a obține bunuri sau servicii care reprezintă un produs generat de activitățile curente ale entității în schimbul unei contraprestații.                                                                                                                                                            |
| <b>venit</b>                                                         | Majorări ale beneficiilor economice în cursul perioadei contabile sub forma intrărilor de active sau a măririi valorii activelor sau a diminuării datoriilor, care au drept rezultat o creștere a capitalurilor proprii, altele decât cele legate de contribuții ale participanților la capitalurile proprii.                                              |
| <b>obligație de executare</b>                                        | O promisiune dintr-un <b>contract</b> cu un <b>client</b> de a transfera clientului fie: <ul style="list-style-type: none"><li>(a) un bun sau serviciu (sau un pachet de bunuri sau servicii) distinct; fie</li><li>(b) o serie de bunuri sau servicii distincte care sunt în esență identice și care au același tipar de transfer către client.</li></ul> |
| <b>venituri</b>                                                      | <b>Venitul</b> rezultat în decursul activităților curente ale unei entități.                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <b>preț individual de vânzare (al unui bun sau al unui serviciu)</b> | Prețul la care o entitate ar vinde separat un bun sau un serviciu promis unui <b>client</b> .                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>prețul tranzacției (pentru un contract cu un client)</b>          | Valoarea contraprestației la care o entitate preconizează să aibă dreptul în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise către un <b>client</b> , neincluzând sumele colectate în numele unor terțe părți.                                                                                                                                     |

## Anexa B

**Îndrumări de aplicare**

*Prezenta anexă este parte integrantă din prezentul standard. Anexa descrie modul de aplicare a punctelor 1-129 și are aceeași autoritate ca celelalte secțiuni ale standardului.*

B1 Prezentele îndrumări de aplicare sunt organizate în următoarele categorii:

- (a) obligații de executare îndeplinite în timp (punctele B2-B13);
- (b) metode de evaluare a progresului către îndeplinirea unei obligații de executare în întregime (punctele B14-B19);
- (c) vânzare cu drept de retur (punctele B20-B27);
- (d) garanții (punctele B28-B33);
- (e) considerente de tip entitate care acționează în nume propriu versus intermediar (punctele B34-B38);
- (f) opțiunile clientului pentru bunuri sau servicii suplimentare (punctele B39-B43);
- (g) drepturi neexercitate ale clienților (punctele B44-B47);
- (h) avansuri nerambursabile (și unele costuri aferente) (punctele B48-B51);
- (i) cesionare prin contract de licență (punctele B52-B63);
- (j) acorduri de recumpărare (punctele B64-B76);
- (k) angajamente de consignație (punctele B77-B78);
- (l) acorduri cu facturare înainte de livrare (punctele B79-B82);
- (m) acceptarea de către client (punctele B83-B86); și
- (n) prezentarea informațiilor despre veniturile dezagregate (punctele B87-B89).

**Obligații de executare îndeplinite în timp**

B2 În conformitate cu punctul 35, o obligație de executare este îndeplinită în timp dacă este respectat unul dintre criteriile de mai jos:

- (a) clientul primește și consumă simultan beneficiile oferite de executarea de către entitate pe măsură ce entitatea execută (a se vedea punctele B3-B4);
- (b) executarea de către entitate creează sau îmbunătățește un activ (de exemplu, producția în curs de execuție) pe care clientul îl controlează pe măsură ce activul este creat sau îmbunătățit (a se vedea punctul B5); sau
- (c) executarea de către entitate nu creează un activ cu o utilizare alternativă pentru entitate (a se vedea punctele B6-B8), iar entitatea are un drept exercitabil la plată pentru executarea realizată până la data respectivă (a se vedea punctele B9-B13).

*Primirea și consumul simultan al beneficiilor generate de executarea de către entitate [punctul 35 litera (a)]*

B3 Pentru unele tipuri de obligații de executare, evaluarea măsurii în care un client primește beneficiile executării obligațiilor de către o entitate pe măsură ce entitatea le execută și consumă simultan acele beneficii pe măsură ce le primește va fi clară. Exemplele includ serviciile de rutină sau recurente (cum ar fi serviciile de curățenie) pentru care primirea și consumul simultan de către client al beneficiilor executării de către entitate pot fi identificate cu ușurință.

- B4 Pentru alte tipuri de obligații de executare este posibil ca o entitate să nu poată identifica ușor dacă un client primește și consumă simultan beneficiile generate de executarea de către entitate pe măsură ce aceasta execută. În aceste circumstanțe, o obligație de executare este îndeplinită în timp dacă o entitate determină că nu este necesar ca o altă entitate să reexecute o parte semnificativă din activitatea finalizată de entitate până la data curentă în cazul în care cealaltă entitate ar îndeplini obligația de executare rămasă către client. Pentru a determina dacă nu este necesar ca o altă entitate să reexecute o parte semnificativă din activitatea finalizată de entitate până la data curentă, o entitate trebuie să utilizeze ambele ipoteze de mai jos:
- (a) să ignore posibilele restricții contractuale sau limitări practice care ar împiedica altfel entitatea să transfere obligația de executare rămasă unei alte entități; și
  - (b) să presupună că o altă entitate care îndeplinește obligația de executare rămasă nu ar beneficia de niciun activ controlat în prezent de entitate și care ar rămâne controlat de entitate dacă obligația de executare ar fi transferată unei alte entități.

*Clientul controlează activul pe măsură ce este creat sau îmbunătățit [punctul 35 litera (b)]*

- B5 Pentru a determina măsura în care un client controlează un activ pe măsură ce este creat sau îmbunătățit în conformitate cu punctul 35 litera (b), o entitate trebuie să aplice dispozițiile privind controlul de la punctele 31-34 și 38. Activul care este creat sau îmbunătățit (de exemplu, un activ în curs de execuție) poate fi fie corporal, fie necorporal.

*Executarea de către entitate nu creează un activ cu o utilizare alternativă [punctul 35 litera (c)]*

- B6 Pentru a evalua măsura în care un activ are o utilizare alternativă pentru o entitate în conformitate cu punctul 36, o entitate trebuie să analizeze efectele restricțiilor contractuale și ale limitărilor practice asupra capacității entității de a stabili cu ușurință o altă utilizare pentru acel activ, cum ar fi vânzarea acestuia unui alt client. Posibilitatea rezilierii contractului cu clientul nu reprezintă un considerent relevant pentru evaluarea măsurii în care entitatea ar putea stabili cu ușurință o altă utilizare pentru activ.
- B7 O restricție contractuală asupra capacității unei entități de a stabili o altă utilizare pentru un activ trebuie să fie substanțială pentru ca activul să nu aibă o utilizare alternativă pentru entitate. O restricție contractuală este substanțială dacă un client și-ar putea exercita drepturile asupra activului promis în cazul în care entitatea ar încerca să stabilească o altă utilizare pentru acesta. Invers, o restricție contractuală nu este substanțială dacă, de exemplu, un activ poate fi în mare măsură înlocuit cu alte active pe care entitatea le-ar putea transfera unui alt client fără a încălca prevederile contractului și fără a suporta costuri semnificative care altfel nu ar fi fost suportate în legătură cu contractul respectiv.
- B8 Există o limitare practică a capacității unei entități de a stabili o altă utilizare pentru un activ dacă o entitate ar suporta pierderi economice semnificative pentru a stabili o altă utilizare pentru activ. O pierdere economică semnificativă poate apărea deoarece entitatea fie ar suporta costuri semnificative pentru a reutiliza activul, fie ar putea vinde activul doar cu o pierdere semnificativă. De exemplu, o entitate poate fi limitată practic de la redirecționarea activelor care fie au specificații de proiectare unice pentru un anumit client, fie sunt localizate în zone izolate.

*Dreptul la plată pentru executarea realizată până la data curentă [punctul 35 litera (c)]*

- B9 În conformitate cu punctul 37, o entitate are un drept la plată pentru executarea realizată până la data curentă dacă entitatea are dreptul la o sumă care cel puțin să compenseze entitatea pentru executarea realizată până la data curentă în situația în care clientul sau o altă parte reziliază contractul din alte motive decât incapacitatea entității de a asigura executarea promisă. O sumă care ar compensa o entitate pentru executarea realizată până la data curentă ar fi o sumă care aproximează prețul de vânzare al bunurilor sau serviciilor transferate până la data curentă (de exemplu, recuperarea costurilor suportate de o entitate pentru a îndeplini obligația de executare plus o marjă de profit rezonabilă) mai degrabă decât o compensație numai pentru pierderea potențială de profit a entității în cazul în care contractul ar fi reziliat. Nu este necesar ca o compensare pentru o marjă de profit rezonabilă să fie egală cu marja de profit preconizată în cazul în care contractul ar fi îndeplinit conform promisiunii, dar o entitate trebuie să aibă dreptul la o compensare pentru oricare dintre următoarele sume:
- (a) o parte din marja de profit preconizată din contract care reflectă în mod rezonabil măsura executării de către entitate aferente contractului înainte de rezilierea de către client (sau de către o altă parte); sau

- (b) o rentabilitate rezonabilă aferentă costului capitalului entității pentru contracte similare (sau marjei obișnuite de exploatare a entității pentru contracte similare) dacă marja specifică contractului este mai mare decât rentabilitatea generată de obicei de entitate pentru contracte similare.
- B10 Nu este necesar ca dreptul la plată al unei entități pentru executarea realizată până la data curentă să fie un drept necondiționat curent la plată. În multe cazuri, o entitate va avea un drept necondiționat la plată numai la atingerea unui obiectiv convenit sau la îndeplinirea în întregime a obligației de executare. Pentru a evalua dacă are dreptul la o plată pentru executarea realizată până la data curentă, o entitate trebuie să analizeze dacă ar avea un drept exercitabil de a solicita sau de a reține o plată pentru executarea realizată până la data curentă în cazul în care contractul ar fi reziliat înainte de finalizare din alte motive decât incapacitatea entității de a realiza executarea conform promisiunii.
- B11 în unele contracte, un client ar putea avea un drept de a rezilia contractul numai în momente specifice ale duratei de viață a contractului sau clientul s-ar putea să nu aibă niciun drept de a rezilia contractul. Dacă un client acționează în vederea rezilierii unui contract fără a avea dreptul de a rezilia contractul la momentul respectiv (inclusiv atunci când un client nu își îndeplinește obligațiile conform promisiunii), contractul (sau alte legi) i-ar putea da dreptul entității să continue să îi transfere clientului bunurile sau serviciile promise în contract și să îi solicite clientului să plătească contraprestația promisă în schimbul bunurilor sau serviciilor respective. În acele circumstanțe, o entitate are dreptul la o plată pentru executarea realizată până la data respectivă deoarece entitatea are un drept de a continua să își execute obligațiile în conformitate cu contractul și de a-i impune clientului să își execute obligațiile (care includ plata contraprestației promise).
- B12 Pentru a evalua existența și forța executorie a unui drept la plată pentru executarea realizată până la data curentă, o entitate trebuie să analizeze termenii contractuali, precum și orice legislație sau orice precedent legal care ar putea completa sau prevala față de acei termeni contractuali. Aceasta ar include o evaluare a măsurii în care:
- (a) legislația, practicile administrative sau un precedent legal îi oferă entității un drept la o plată pentru executarea până la data curentă, chiar dacă acel drept nu este specificat în contractul cu clientul;
  - (b) precedentul legal relevant indică faptul că drepturile similare la plată pentru executarea realizată până la data curentă din contracte similare nu au un efect juridic obligatoriu; sau
  - (c) practicile obișnuite de afaceri ale entității de a alege să nu își exercite dreptul la plată au determinat faptul că dreptul devine neexercitabil în mediul juridic respectiv. Totuși, deși o entitate poate alege să renunțe la dreptul său la plată din contracte similare, o entitate ar continua să aibă un drept la plată la data curentă dacă, în contractul cu clientul, dreptul său la plată pentru executarea până la data curentă rămâne exercitabil.
- B13 Graficul de plată specificat într-un contract nu indică neapărat dacă o entitate are un drept exercitabil la plată pentru executarea realizată până la data curentă. Deși graficul de plată dintr-un contract specifică plasarea în timp și valoarea contraprestației datorate de un client, se poate ca graficul de plată să nu demonstreze neapărat dreptul la plată al unei entități pentru executarea realizată până la acea dată. Aceasta deoarece, de exemplu, contractul ar putea specifica faptul că contraprestația primită de la client este rambursabilă pentru alte motive decât incapacitatea entității de a executa conform promisiunilor din contract.

#### **Metode de evaluare a progresului către îndeplinirea unei obligații de executare în întregime**

- B14 Metodele care pot fi utilizate pentru a evalua progresul unei entități către îndeplinirea în întregime a unei obligații de executare îndeplinite în timp, în conformitate cu punctele 35-37, includ următoarele:
- (a) metode bazate pe rezultate (a se vedea punctele B15-B17); și
  - (b) metode bazate pe intrări (a se vedea punctele B18-B19).

##### *Metode bazate pe rezultate*

- B15 Metodele bazate pe rezultate recunosc veniturile pe baza evaluărilor directe ale valorii, din punctul de vedere al clientului, a bunurilor sau serviciilor transferate până la data curentă în raport cu bunurile sau serviciile rămase

promise prin contract. Metodele bazate pe rezultate includ metode precum studiile privind executarea realizată până la data curentă, evaluări ale rezultatelor obținute, ale obiectivelor îndeplinite, ale timpului trecut și ale unităților produse sau unităților livrate. Atunci când o entitate evaluează dacă să aplice o metodă bazată pe rezultate pentru a-și evalua progresul, entitatea trebuie să analizeze dacă rezultatul selectat ar ilustra exact progresul entității către îndeplinirea în întregime a obligației de executare. O metodă bazată pe rezultate nu ar ilustra exact executarea de către entitate dacă rezultatul selectat nu ar reuși să evalueze o parte din bunurile sau serviciile al căror control a fost transferat clientului. De exemplu, metodele bazate pe rezultate care utilizează unitățile produse sau unitățile livrate nu ar ilustra exact progresul unei entități către îndeplinirea unei obligații de executare dacă, la finalul perioadei de raportare, executarea de către entitate a generat producție în curs de execuție sau produse finite controlate de client care nu sunt incluse în evaluarea rezultatului.

- B16 Ca o soluție practică, dacă o entitate are dreptul la o contraprestație de la un client la o valoare care corespunde direct valorii acordate de client executării realizate de entitate până la data curentă (de exemplu, un contract de servicii în care o entitate facturează o sumă fixă pentru fiecare oră de serviciu prestat), entitatea poate recunoaște veniturile la valoarea pe care entitatea are dreptul să o factureze.
- B17 Dezavantajele metodelor bazate pe rezultate sunt generate de faptul că rezultatele utilizate pentru evaluarea progresului ar putea să nu fie observabile direct, iar informațiile necesare pentru a le aplica ar putea să nu fie disponibile entității fără costuri nejustificate. Prin urmare, ar putea fi necesară o metodă bazată pe intrări.

#### *Metode bazate pe intrări*

- B18 Metodele bazate pe intrări recunosc venituri pe baza intrărilor sau a eforturilor entității pentru îndeplinirea unei obligații de executare (de exemplu, resurse consumate, ore de lucru petrecute, costuri suportate, timp scurs sau ore de utilizare a mașinilor) în raport cu intrările totale preconizate pentru îndeplinirea obligației de executare respective. Dacă intrările sau eforturile entității sunt utilizate uniform pe toată perioada executării, ar putea fi adecvat ca entitatea să recunoască venituri pe o bază liniară.
- B19 Un punct slab al metodelor bazate pe intrări este faptul că s-ar putea să nu existe o relație directă între intrările unei entități și transferul controlului asupra bunurilor sau serviciilor către un client. Prin urmare, o entitate trebuie să excludă dintr-o metodă bazată pe intrări efectele oricăror intrări care, în conformitate cu obiectivul de evaluare a progresului de la punctul 39, nu ilustrează executarea de către entitate a transferului de control asupra bunurilor sau serviciilor către client. De exemplu, la utilizarea unei metode bazate pe intrări fundamentate pe costuri, ar putea fi necesară o ajustare a evaluării progresului în următoarele circumstanțe:
- (a) Atunci când un cost suportat nu contribuie la progresul unei entități în îndeplinirea obligației de executare. De exemplu, o entitate nu ar recunoaște venituri pe baza costurilor suportate atribuibile unei lipse de randament semnificative în executarea de către entitate care nu au fost reflectate în prețul contractului (de exemplu, costurile unor cantități neprevăzute de materiale, forță de muncă și alte resurse irosite care au fost suportate pentru a îndeplini obligația de executare).
  - (b) Atunci când un cost suportat nu este proporțional cu progresul unei entități în îndeplinirea obligației de executare. În aceste circumstanțe, cel mai bun mod de a ilustra executarea de către entitate ar putea fi ajustarea metodei bazate pe intrări pentru a recunoaște venituri doar în măsura costurilor suportate. De exemplu, o ilustrare exactă a executării de către o entitate ar putea fi recunoașterea veniturilor la o valoare egală cu costul unui bun utilizat pentru a îndeplini o obligație de executare dacă entitatea preconizează la începerea contractului că vor fi îndeplinite toate condițiile de mai jos:
    - (i) bunul nu este distinct;
    - (ii) se preconizează că clientul va obține un control semnificativ asupra bunului înainte de a primi serviciile aferente bunului;
    - (iii) costul bunului transferat este semnificativ în raport cu costurile totale preconizate pentru îndeplinirea obligației de executare în întregime; și
    - (iv) entitatea procură bunul de la o terță parte și nu este implicată în mod semnificativ în proiectarea și producția bunului (însă entitatea acționează în nume propriu în conformitate cu punctele B34-B38).

**Vânzare cu drept de retur**

- B20 În unele contracte, o entitate transferă controlul unui produs către un client și îi acordă, de asemenea, clientului dreptul de a returna produsul din diferite motive (cum ar fi nemulțumirea cu privire la produsul respectiv) și de a primi orice combinație a următoarelor elemente:
- (a) o rambursare parțială sau totală a oricărei contraprestații plătite;
  - (b) un credit care poate fi aplicat contra sumelor datorate sau care vor fi datorate entității; și
  - (c) un alt produs în schimb.
- B21 Pentru a contabiliza transferul de produse cu drept de retur (și pentru unele servicii furnizate care fac obiectul unei rambursări), o entitate trebuie să recunoască toate elementele următoare:
- (a) venituri pentru produsele transferate la valoarea contraprestației la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul (prin urmare, veniturile nu ar fi recunoscute pentru produsele preconizate să fie returnate);
  - (b) o datorie de rambursare; și
  - (c) un activ (și o ajustare corespunzătoare a costului vânzărilor) pentru dreptul său de a recupera produsele de la clienți la decontarea datoriei de rambursare.
- B22 Promisiunea unei entități de a fi pregătită să accepte un produs returnat în timpul perioadei de retur nu va fi contabilizată ca o obligație de executare pe lângă obligația de a oferi o rambursare.
- B23 O entitate trebuie să aplice dispozițiile de la punctele 47-72 (inclusiv dispozițiile privind limitarea estimărilor contraprestației variabile de la punctele 56-58) pentru a determina valoarea contraprestației la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul (adică exclusiv produsele preconizate să fie returnate). Pentru orice sume primite (sau de primit) la care o entitate nu se așteaptă să aibă dreptul, entitatea nu trebuie să recunoască venituri atunci când transferă produsele la clienți, ci trebuie să recunoască sumele primite (sau de primit) ca o datorie de rambursare. Ulterior, la finalul fiecărei perioade de raportare, entitatea trebuie să își actualizeze evaluarea sumelor la care se așteaptă să aibă dreptul în schimbul produselor transferate și să modifice corespunzător prețul tranzacției și, prin urmare, valoarea veniturilor recunoscute.
- B24 O entitate trebuie să actualizeze evaluarea datoriei de rambursare la finalul fiecărei perioade de raportare pentru modificări ale așteptărilor legate de valoarea rambursărilor. O entitate trebuie să recunoască ajustările corespunzătoare ca venituri (sau reduceri ale veniturilor).
- B25 Un activ recunoscut pentru dreptul unei entități de a recupera produse de la un client la decontarea unei datorii de rambursare trebuie evaluat inițial în raport cu valoarea contabilă anterioară a produsului (de exemplu, stocuri) minus orice costuri preconizate pentru recuperarea acelor produse (inclusiv posibilele scăderi în valoarea pentru entitate a produselor returnate). La finalul fiecărei perioade de raportare, o entitate trebuie să actualizeze evaluarea activului rezultată din modificarea așteptărilor cu privire la produsele care vor fi returnate. O entitate trebuie să prezinte activul separat de datoria de rambursare.
- B26 Schimbarea de către clienți a unui produs cu un alt produs de același tip, aceeași calitate, aceeași condiție și același preț (de exemplu, o anumită culoare sau mărime pentru o altă) nu sunt considerate returnări în sensul aplicării prezentului standard.
- B27 Contractele în care un client poate returna un produs defect în schimbul unui produs funcțional trebuie evaluate în conformitate cu îndrumările referitoare la garanții de la punctele B28-B33.

**Garanții**

- B28 Este un lucru obișnuit ca o entitate să ofere (în conformitate cu contractul, legea sau practicile obișnuite de afaceri ale entității) o garanție în legătură cu vânzarea unui produs (indiferent dacă este vorba despre un bun sau un serviciu). Natura unei garanții poate varia semnificativ între industrii și contracte diferite. Unele garanții îi oferă unui client certificarea că produsul aferent va funcționa așa cum au intenționat părțile deoarece se conformează specificațiilor convenite. Alte garanții îi oferă clientului un serviciu în plus pe lângă certificarea conformității produsului cu specificațiile convenite.

- B29 Dacă un client are opțiunea de a cumpăra separat o garanție (de exemplu, deoarece garanția are un preț stabilit sau este negociată separat), garanția reprezintă un serviciu distinct, deoarece entitatea promite să ofere serviciul clientului în plus față de produsul a cărui funcționalitate este descrisă în contract. În acele circumstanțe, o entitate trebuie să contabilizeze garanția promisă ca pe o obligație de executare în conformitate cu punctele 22-30 și să alocă o parte a prețului tranzacției acelei obligații de executare în conformitate cu punctele 73-86.
- B30 Dacă un client nu are opțiunea de a cumpăra o garanție separat, o entitate trebuie să contabilizeze garanția în conformitate cu IAS 37 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, cu excepția cazului în care garanția promisă sau o parte a garanției promise îi oferă clientului un serviciu în plus față de certificarea conformității produsului cu specificațiile convenite.
- B31 La evaluarea măsurii în care o garanție îi oferă unui client un serviciu în plus față de certificarea conformității produsului cu specificațiile convenite, o entitate trebuie să ia în considerare factori precum:
- (a) măsura în care garanția este impusă prin lege – dacă entității i se impune prin lege să ofere o garanție, existența acelei legi indică faptul că garanția promisă nu reprezintă o obligație de executare, deoarece astfel de dispoziții există de obicei pentru a proteja clienții de riscul achiziționării unor produse defecte.
  - (b) durata perioadei de acoperire a garanției – cu cât este mai lungă perioada de acoperire, cu atât este mai probabil ca garanția promisă să fie o obligație de executare, deoarece este mai probabil să ofere un serviciu în plus față de certificarea conformității produsului cu specificațiile convenite.
  - (c) natura sarcinilor pe care entitatea promite să le execute – dacă este necesar ca o entitate să execute sarcini specificate pentru a oferi certificarea conformității unui produs cu specificațiile convenite (de exemplu, un serviciu de expediere pentru returul unui produs defect), atunci acele sarcini probabil nu generează o obligație de executare.
- B32 Dacă o garanție sau o parte a unei garanții îi oferă unui client un serviciu în plus față de certificarea conformității produsului cu specificațiile convenite, serviciul promis reprezintă o obligație de executare. Prin urmare, o entitate trebuie să alocă prețul tranzacției produsului și serviciului. Dacă o entitate promite atât o garanție de tip certificare, cât și o garanție de tip serviciu, dar nu le poate contabiliza separat în mod rezonabil, entitatea trebuie să contabilizeze ambele garanții împreună ca pe o singură obligație de executare.
- B33 O lege care impune unei entități să plătească o compensație dacă produsele sale cauzează pagube sau vătămări nu generează o obligație de executare. De exemplu, un producător ar putea vinde produse într-o jurisdicție în care legea consideră producătorul răspunzător pentru orice pagube (aduse, de exemplu, proprietății personale) care ar putea fi determinate de utilizarea de către un consumator a unui produs în scopul intenționat. În mod similar, promisiunea unei entități de a plăti o indemnizație clientului pentru datoriile și pagubele generate de pretențiile ridicate cu privire la un brevet, un drept de autor, o marcă înregistrată sau orice altă încălcare de către produsele entității nu generează o obligație de executare. Entitatea trebuie să contabilizeze astfel de obligații în conformitate cu IAS 37.

#### **Considerente de tip entitate care acționează în nume propriu versus intermediar**

- B34 Atunci când o altă parte este implicată în furnizarea de bunuri sau servicii unui client, entitatea trebuie să determine dacă natura promisiunii sale reprezintă o obligație de executare de a furniza ea însăși bunurile sau serviciile specificate (adică entitatea acționează în nume propriu) sau de a aranja ca o altă parte să ofere acele bunuri sau servicii (adică entitatea este un intermediar).
- B35 O entitate acționează în nume propriu dacă entitatea controlează un bun sau un serviciu promis înainte ca entitatea să transfere bunul sau serviciul unui client. Totuși, o entitate nu acționează neapărat în nume propriu dacă entitatea obține dreptul legal asupra unui produs doar pentru scurt timp înainte ca titlul să fie transferat unui client. O entitate care acționează în nume propriu într-un contract poate îndeplini ea însăși o obligație de executare sau poate angaja o altă parte (de exemplu, un subcontractant) pentru a îndeplini o obligație de executare parțial sau în întregime în numele său. Atunci când o entitate care acționează în nume propriu îndeplinește o obligație de executare, entitatea recunoaște venituri la valoarea brută a contraprestației la care se așteaptă să aibă dreptul în schimbul acelor bunuri sau servicii transferate.

- B36 O entitate este un intermediar dacă obligația de executare a entității este de a aranja furnizarea de bunuri sau servicii de către o altă parte. Atunci când o entitate care este un intermediar îndeplinește o obligație de executare, entitatea recunoaște venituri la valoarea oricăror onorarii sau comisioane la care se așteaptă să aibă dreptul în schimbul aranjării furnizării de bunuri sau servicii de către cealaltă parte. Onorariul sau comisionul unei entități poate fi valoarea netă a contraprestației reținute de entitate după ce îi plătește celeilalte părți contraprestația primită în schimbul bunurilor sau serviciilor furnizate de acea parte.
- B37 Indicatorii faptului că o entitate este un intermediar (și, prin urmare, nu controlează bunul sau serviciul înainte ca acesta să îi fie furnizat unui client) includ:
- (a) o altă parte este responsabilul principal pentru îndeplinirea contractului;
  - (b) entitatea nu are un risc legat de stocuri înainte sau după ce bunurile au fost comandate de un client, pe parcursul expedierii sau la retur;
  - (c) entitatea nu are libertatea de a stabili prețurile pentru bunurile sau serviciile celeilalte părți și, prin urmare, beneficiul pe care entitatea îl poate primi de pe urma acelor bunuri sau servicii este limitat;
  - (d) contraprestația primită de entitate ia forma unui comision; și
  - (e) entitatea nu este expusă la riscul de credit pentru suma datorată de un client în schimbul bunurilor sau serviciilor celeilalte părți.
- B38 Dacă o altă entitate își asumă obligațiile de executare ale entității și drepturile contractuale din contract astfel încât entitatea nu mai este obligată să îndeplinească obligația de executare de a transfera bunul sau serviciul promis clientului (adică entitatea nu mai acționează în nume propriu), entitatea nu trebuie să recunoască venituri pentru acea obligație de executare. În schimb, entitatea trebuie să evalueze dacă să recunoască venituri pentru îndeplinirea unei obligații de executare de a obține un contract pentru o altă parte (adică dacă entitatea acționează în calitate de intermediar).

#### **Opțiunile clientului pentru bunuri sau servicii suplimentare**

- B39 Opțiunile clientului pentru dobândirea de bunuri sau servicii suplimentare gratuit sau cu o reducere iau multe forme, inclusiv stimulente de vânzări, credite-premiu (sau puncte-premiu) pentru clienți, opțiuni de reînnoire a contractului sau alte reduceri pentru bunuri sau servicii viitoare.
- B40 Dacă într-un contract o entitate îi acordă unui client opțiunea de a dobândi bunuri sau servicii suplimentare, acea 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 (de exemplu, o reducere incrementală față de gama reducerilor acordate în mod obișnuit pentru acele bunuri sau servicii acelei clase de clienți din acea zonă geografică sau de pe acea piață). Dacă opțiunea îi oferă clientului un drept semnificativ, clientul îi plătește practic în avans entității bunurile sau serviciile viitoare, iar entitatea recunoaște venituri atunci când acele bunuri sau servicii viitoare sunt transferate sau atunci când opțiunea expiră.
- B41 Dacă un client are opțiunea de a dobândi un bun sau un serviciu suplimentar la un preț care ar reflecta prețul individual de vânzare pentru acel bun sau serviciu, opțiunea respectivă nu îi oferă clientului un drept semnificativ chiar dacă opțiunea poate fi exercitată numai prin încheierea unui contract anterior. În aceste cazuri, entitatea a făcut o ofertă de marketing pe care trebuie să o contabilizeze în conformitate cu prezentul standard doar atunci când clientul își exercită opțiunea de a achiziționa bunurile sau serviciile suplimentare.
- B42 Punctul 74 impune unei entități să alocă prețul tranzacției la obligațiile de executare pe baza unui preț individual de vânzare relativ. Dacă prețul individual de vânzare pentru opțiunea unui client de a dobândi bunuri sau servicii suplimentare nu este observabil direct, entitatea trebuie să îl estimeze. Această estimare trebuie să reflecte reducerea pe care clientul o va obține atunci când își exercită opțiunea, ajustată pentru ambele elemente de mai jos:
- (a) orice reducere pe care clientul ar putea să o primească fără a-și exercita opțiunea; și
  - (b) probabilitatea ca opțiunea să fie exercitată.

- B43 Dacă un client are un drept semnificativ de a dobândi bunuri sau servicii viitoare și acele bunuri sau servicii sunt similare bunurilor sau serviciilor inițiale din contract și sunt furnizate în conformitate cu termenii contractului inițial, atunci o entitate poate, ca alternativă practică la estimarea prețului individual de vânzare al opțiunii, să alocă prețul tranzacției bunurilor sau serviciilor opționale prin referință la bunurile sau serviciile preconizate să fie furnizate și la contraprestația preconizată aferentă. În mod obișnuit, aceste tipuri de opțiuni sunt pentru reînnoirea contractelor.

#### **Drepturi neexercitate ale clienților**

- B44 În conformitate cu punctul 106, la primirea unei plăți în avans de la un client, o entitate trebuie să recunoască o datorie aferentă contractului la valoarea plății în avans pentru obligația sa de executare de a transfera sau de a fi pregătită să transfere bunuri sau servicii în viitor. O entitate trebuie să recunoască acea datorie aferentă contractului (și să recunoască venituri) atunci când transferă bunurile sau serviciile respective și, prin urmare, își îndeplinește obligația de executare.
- B45 O plată în avans nerambursabilă a unui client către o entitate îi dă clientului un drept de a primi un bun sau un serviciu în viitor (și obligă entitatea să fie pregătită să transfere un bun sau un serviciu). Totuși, clienții pot să nu își exercite toate drepturile contractuale. Aceste drepturi neexercitate sunt denumite adeseori drepturi neutilizate.
- B46 Dacă o entitate se așteaptă să aibă dreptul la o valoare a drepturilor neexercitate ca urmare a unei datorii aferente contractului, entitatea trebuie să recunoască valoarea preconizată a drepturilor neexercitate la venituri proporțional cu tiparul drepturilor exercitate de client. Dacă o entitate nu preconizează să aibă dreptul la o valoare a drepturilor neexercitate, entitatea trebuie să recunoască valoarea preconizată a drepturilor neexercitate la venituri atunci când probabilitatea exercitării de către client a drepturilor rămase devine minimă. Pentru a determina dacă o entitate preconizează să aibă dreptul la o valoare a drepturilor neexercitate, entitatea trebuie să ia în considerare dispozițiile de la punctele 56-58 privind limitarea estimărilor contraprestației variabile.
- B47 O entitate trebuie să recunoască o datorie (și nu venituri) pentru orice contraprestație primită care poate fi atribuită drepturilor neexercitate ale unui client pentru care entității i se impune să repună în drepturi o altă parte, de exemplu, o entitate de stat în conformitate cu legile aplicabile privind proprietățile nerevendicate.

#### **Avansuri nerambursabile (și unele costuri aferente)**

- B48 În unele contracte, o entitate percepe de la un client un avans nerambursabil la începutul contractului sau aproape de această dată. Exemplele includ taxele de înscriere din contractele pentru membrii cluburilor de fitness, comisioanele de activare din contractele de telecomunicații, taxele de constituire din anumite contracte de servicii și onorariile inițiale din unele contracte de furnizare.
- B49 Pentru a identifica obligațiile de executare din astfel de contracte, o entitate trebuie să evalueze dacă avansul se referă la transferul unui bun sau serviciu promis. În multe cazuri, chiar dacă un avans nerambursabil se referă la o activitate pe care entității i se impune să o desfășoare la începutul contractului sau aproape de această dată pentru a îndeplini contractul, acea activitate nu are ca rezultat transferul unui bun sau serviciu promis către client (a se vedea punctul 25). În schimb, avansul reprezintă o plată în avans pentru bunuri sau servicii viitoare și, prin urmare, va fi recunoscut la venituri atunci când vor fi furnizate acele bunuri sau servicii viitoare. Perioada de recunoaștere a veniturilor va depăși perioada contractuală inițială dacă entitatea îi acordă clientului opțiunea de a reînnoi contractul și acea opțiune îi oferă clientului un drept semnificativ conform descrierii de la punctul B40.
- B50 Dacă avansul nerambursabil se referă la un bun sau un serviciu, entitatea trebuie să evalueze dacă să contabilizeze bunul sau serviciul ca o obligație de executare separată, în conformitate cu punctele 22-30.
- B51 O entitate poate percepe un onorariu nerambursabil ca parte a compensației pentru costurile suportate pentru constituirea unui contract (sau alte sarcini administrative, conform descrierii de la punctul 25). Dacă acele activități de constituire nu îndeplinesc o obligație de executare, entitatea trebuie să ignore acele activități (și costurile aferente) atunci când evaluează progresul în conformitate cu punctul B19. Aceasta deoarece costurile activităților de constituire nu ilustrează transferul de servicii către client. Entitatea trebuie să evalueze măsura în care costurile suportate la constituirea unui contract au avut ca rezultat un activ care trebuie recunoscut în conformitate cu punctul 95.

**Cesionare prin contract de licență**

- B52 O licență stabilește drepturile unui client în ceea ce privește proprietatea intelectuală a unei entități. Licențele de proprietate intelectuală pot include, dar nu se limitează la, oricare dintre următoarele:
- (a) programe informatice și tehnologie;
  - (b) filme, muzică și alte forme de media și divertisment;
  - (c) francize; și
  - (d) patente, mărci comerciale și drepturi de autor.
- B53 Pe lângă promisiunea de a acorda o licență unui client, o entitate poate promite, de asemenea, să transfere alte bunuri sau servicii clientului. Acele promisiuni pot fi stipulate explicit în contract sau pot fi tacite ca urmare a practicilor obișnuite de afaceri, politicilor publicate sau declarațiilor specifice ale unei entități (a se vedea punctul 24). La fel ca în cazul altor tipuri de contracte, atunci când un contract cu un client include o promisiune de a acorda o licență pe lângă alte bunuri sau servicii promise, o entitate aplică punctele 22-30 pentru a identifica fiecare dintre obligațiile de executare din contract.
- B54 Dacă o promisiune de a acorda o licență nu este distinctă de alte bunuri sau servicii promise în contract în conformitate cu punctele 26-30, o entitate trebuie să contabilizeze promisiunea de acordare a licenței și celelalte bunuri sau servicii promise împreună, ca pe o singură obligație de executare. Exemplele de licențe care nu sunt distincte de alte bunuri sau servicii promise în contract includ următoarele:
- (a) o licență care formează o componentă a unui bun corporal și care este esențială pentru funcționalitatea bunului; și
  - (b) o licență de care clientul poate beneficia numai împreună cu un serviciu conex (cum ar fi un serviciu online oferit de entitate care îi permite clientului, prin acordarea unei licențe, să acceseze conținutul).
- B55 Dacă o licență nu este distinctă, o entitate trebuie să aplice punctele 31-38 pentru a determina dacă obligația de executare (care include licența promisă) este o obligație de executare care este îndeplinită în timp sau la un moment dat.
- B56 Dacă promisiunea de a acorda licența este distinctă de celelalte bunuri sau servicii promise în contract și, prin urmare, promisiunea de a acorda licența este o obligație de executare separată, o entitate trebuie să determine dacă licența se transferă clientului fie la un moment dat, fie în timp. Pentru a face această determinare, o entitate trebuie să analizeze dacă natura promisiunii entității în acordarea licenței unui client este de a-i oferi clientului fie:
- (a) un drept de a accesa proprietatea intelectuală a entității așa cum aceasta există pe parcursul perioadei de licență; fie
  - (b) un drept de a utiliza proprietatea intelectuală a entității așa cum există la un moment specific, atunci când este acordată licența.

***Determinarea naturii promisiunii unei entități***

- B57 Pentru a determina dacă promisiunea unei entități de a acorda o licență îi oferă unui client fie un drept de a accesa proprietatea intelectuală a entității, fie un drept de a utiliza proprietatea intelectuală a entității, o entitate trebuie să analizeze dacă un client poate stabili utilizarea licenței și poate obține, în esență, toate beneficiile rămase aferente acesteia în momentul în care este acordată licența. Un client nu poate stabili utilizarea unei licențe și nu poate obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acesteia în momentul în care licența este acordată dacă proprietatea intelectuală la care clientul are drepturi se modifică pe parcursul perioadei de licență. Proprietatea intelectuală se va modifica (și, prin urmare, va afecta evaluarea de către entitate a momentului în care clientul va controla licența) atunci când entitatea continuă să se implice în proprietatea sa intelectuală și desfășoară activități care afectează semnificativ proprietatea intelectuală la care clientul are drepturi. În aceste cazuri, licența îi oferă clientului un drept de a accesa proprietatea intelectuală a entității (a se vedea punctul B58). În schimb, un client poate stabili utilizarea unei licențe și poate obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acesteia în momentul în care licența este acordată dacă proprietatea intelectuală la care clientul are drepturi nu se va modifica (a se vedea punctul B61). În acele cazuri, orice activități întreprinse de entitate modifică doar propriul său activ (adică proprietatea intelectuală de bază), ceea ce ar putea afecta capacitatea entității de a oferi licențe în viitor; totuși, acele activități nu ar afecta determinarea a ceea ce oferă licența sau a ceea ce controlează clientul.

- B58 Natura promisiunii unei entități la acordarea unei licențe este o promisiune de a oferi un drept de a accesa proprietatea intelectuală a entității dacă sunt îndeplinite toate criteriile următoare:
- (a) contractul impune sau clientul se așteaptă în mod rezonabil ca entitatea să desfășoare activități care afectează semnificativ proprietatea intelectuală asupra căreia clientul are drepturi (a se vedea punctul B59);
  - (b) drepturile acordate de licență expun direct clientul la orice efecte pozitive sau negative ale activităților entității identificate la punctul B58 litera (a); și
  - (c) acele activități nu au ca rezultat transferul unui bun sau serviciu către client pe măsura desfășurării activităților (a se vedea punctul 25).
- B59 Factorii care ar putea să indice că un client se poate aștepta în mod rezonabil că o entitate va desfășura activități ce afectează semnificativ proprietatea intelectuală includ practicile obișnuite de afaceri, politicile publicate sau declarațiile specifice ale entității. Deși nu este determinantă, existența unui interes economic comun (de exemplu, o redevență pe bază de vânzări) între entitate și client în ceea ce privește proprietatea intelectuală asupra căreia clientul are drepturi poate indica, de asemenea, că acel client se poate aștepta în mod rezonabil ca entitatea să desfășoare astfel de activități.
- B60 În cazul în care criteriile de la punctul B58 sunt îndeplinite, o entitate trebuie să contabilizeze promisiunea de a acorda o licență ca pe o obligație de executare îndeplinită în timp, deoarece clientul va primi și va consuma simultan beneficiul generat de executarea de către entitate a furnizării accesului la proprietatea sa intelectuală pe măsura executării [a se vedea punctul 35 litera (a)]. O entitate trebuie să aplice punctele 3945 pentru a selecta o metodă adecvată de a-și evalua progresul către îndeplinirea în întregime a acelei obligații de executare de a asigura accesul.
- B61 În cazul în care criteriile de la punctul B58 nu sunt îndeplinite, natura promisiunii unei entități este de a oferi un drept de utilizare a proprietății intelectuale a entității așa cum există acea proprietate intelectuală (în termeni de formă și funcționalitate) la momentul specific în care licența îi este acordată clientului. Acest lucru înseamnă că acel client poate stabili utilizarea unei licențe și poate obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acesteia la momentul specific în care este transferată licența. O entitate trebuie să contabilizeze promisiunea de a oferi un drept de utilizare a proprietății intelectuale a entității ca pe o obligație de executare îndeplinită la un moment specific. O entitate trebuie să aplice punctul 38 pentru a determina momentul specific în care licența îi este transferată clientului. Totuși, nu pot fi recunoscute venituri pentru o licență care oferă un drept de utilizare a proprietății intelectuale a unei entități înainte de începutul perioadei în care clientul poate utiliza licența și poate obține beneficii de pe urma acesteia. De exemplu, dacă perioada unei licențe aferente unui program informatic ar începe înainte ca o entitate să furnizeze (sau să pună în alt mod la dispoziția) clientului un cod care îi permite clientului să utilizeze imediat programul informatic, entitatea nu ar recunoaște venituri înainte de furnizarea (sau punerea la dispoziție în alt mod) a celui cod.
- B62 O entitate trebuie să ignore următorii factori atunci când determină dacă o licență oferă un drept de accesare a proprietății intelectuale a entității sau un drept de utilizare a proprietății intelectuale a entității:
- (a) restricțiile de timp, regiune geografică sau utilizare – aceste restricții definesc atributele licenței promise, mai degrabă decât să definească măsura în care entitatea își îndeplinește obligația de executare la un moment specific sau în timp;
  - (b) garanțiile oferite de entitate care atestă că aceasta are un brevet valid pentru proprietatea intelectuală și că își va apăra acel brevet de utilizarea neautorizată – o promisiune de apărare a dreptului aferent unui brevet nu reprezintă o obligație de executare deoarece acțiunea de apărare a brevetului protejează valoarea activelor de proprietate intelectuală ale entității și îi oferă clientului certificarea că licența transferată corespunde specificațiilor licenței promise în contract.

*Redevențe pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare*

- B63 Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctele 56-59, o entitate trebuie să recunoască venituri pentru o redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare promisă în schimbul unei licențe de proprietate intelectuală doar atunci când (sau pe măsură ce) are loc ultimul dintre evenimentele de mai jos:
- (a) are loc vânzarea sau utilizarea ulterioară; și
  - (b) obligația de executare căreia i-a fost alocată o parte din sau întreaga redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare a fost îndeplinită (sau parțial îndeplinită).

**Acorduri de recumpărare**

- B64 Un acord de recumpărare este un contract în care o entitate vinde un activ și, în același timp, promite sau are opțiunea de a recumpăra activul (fie prin același contract, fie printr-un alt contract). Activul recumpărat poate fi activul vândut inițial clientului, un activ în esență identic cu acel activ, sau un alt activ în care activul vândut inițial este o componentă.
- B65 Acordurile de recumpărare au, în general, trei forme:
- (a) obligația unei entități de a recumpăra activul (un *forward*);
  - (b) dreptul unei entități de a recumpăra activul (o opțiune call); și
  - (c) obligația unei entități de a recumpăra activul la solicitarea clientului (o opțiune put).

*Un contract forward sau o opțiune call*

- B66 Dacă o entitate are o obligație sau un drept de a recumpăra activul (un *forward* sau o opțiune call), un client nu obține controlul asupra activului, deoarece clientul are o capacitate limitată de a stabili utilizarea activului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia, deși clientul ar putea avea posesia fizică a activului. În consecință, entitatea trebuie să contabilizeze contractul fie:
- (a) ca pe un contract de leasing, în conformitate cu IAS 17 *Contracte de leasing*, dacă entitatea poate sau trebuie să recupereze activul pentru o sumă mai mică decât prețul de vânzare inițial al activului; fie
  - (b) ca pe un acord de finanțare, în conformitate cu punctul B68, dacă entitatea poate sau trebuie să recupereze activul pentru o sumă mai mare sau egală cu prețul de vânzare inițial al activului.
- B67 Atunci când se compară prețul de recumpărare cu prețul de vânzare, o entitate trebuie să ia în considerare valoarea-timp a banilor.
- B68 Dacă acordul de recumpărare reprezintă un angajament de finanțare, entitatea trebuie să continue să recunoască activul și trebuie să recunoască, de asemenea, o datorie financiară pentru orice contraprestație primită de la client. Entitatea trebuie să recunoască diferența dintre valoarea contraprestației primite de la client și valoarea contraprestației datorate clientului drept dobândă și, după caz, drept costuri de procesare sau deținere (de exemplu, asigurări).
- B69 Dacă opțiunea expiră neexercitată, o entitate trebuie să derecunoască datoria și să recunoască venituri.

*O opțiune put*

- B70 Dacă o entitate are o obligație de a recumpăra activul la solicitarea clientului (o opțiune put) la un preț mai mic decât prețul de vânzare inițial al activului, entitatea trebuie să analizeze la începerea contractului dacă acel client are un stimulente economic suficient pentru a exercita acel drept. Exercitarea dreptului de către client are practic ca rezultat plata de către client a unei contraprestații către entitate pentru dreptul de a utiliza un activ specificat pentru o perioadă de timp. Prin urmare, în cazul în care clientul are un stimulente economic suficient pentru a exercita acel drept, entitatea trebuie să contabilizeze acordul ca pe un contract de leasing, în conformitate cu IAS 17.
- B71 Pentru a determina dacă un client are un stimulente economic suficient pentru a-și exercita dreptul, o entitate trebuie să analizeze mai mulți factori, inclusiv relația dintre prețul de recumpărare și valoarea de piață preconizată a activului la data recumpărării și durata de timp până la expirarea dreptului. De exemplu, dacă se preconizează că prețul de recumpărare va depăși semnificativ valoarea de piață a activului, acest lucru poate să indice că există un stimulente economic suficient pentru exercitarea opțiunii put de către client.
- B72 În cazul în care clientul nu are un stimulente economic semnificativ de a-și exercita dreptul la un preț mai mic decât prețul de vânzare inițial al activului, entitatea trebuie să contabilizeze acordul ca și cum ar reprezenta vânzarea unui produs cu drept de retur, așa cum se descrie la punctele B20-B27.
- B73 Dacă prețul de recumpărare al activului este mai mare sau egal cu prețul de vânzare inițial și este mai mare decât valoarea de piață preconizată a activului, contractul este de fapt un angajament de finanțare și, prin urmare, trebuie contabilizat așa cum se descrie la punctul B68.

- B74 Dacă prețul de recumpărare al activului este mai mare sau egal cu prețul de vânzare inițial și este mai mic sau egal cu valoarea de piață preconizată a activului, iar clientul nu are un stimulente economic suficient pentru a-și exercita dreptul, atunci entitatea trebuie să contabilizeze acordul ca și cum ar fi vânzarea unui produs cu drept de retur, așa cum se descrie la punctele B20-B27.
- B75 Atunci când se compară prețul de recumpărare cu prețul de vânzare, o entitate trebuie să ia în considerare valoarea-timp a banilor.
- B76 Dacă opțiunea expiră neexercitată, o entitate trebuie să derecunoască datoria și să recunoască venituri.

#### **Angajamente de consignație**

- B77 Atunci când o entitate îi livrează un produs unei alte părți (cum ar fi un dealer sau un distribuitor) pentru vânzarea către clienții finali, entitatea trebuie să evalueze dacă cealaltă parte a obținut controlul asupra produsului în acel moment specific. Un produs care i-a fost livrat unei alte părți poate fi deținut într-un angajament de consignație dacă cealaltă parte nu a obținut controlul asupra produsului. În consecință, o entitate nu trebuie să recunoască venituri la livrarea unui produs unei alte părți dacă produsul livrat este deținut în consignație.
- B78 Indicatorii faptului că un angajament este un angajament de consignație includ, dar fără a se limita la, următoarele:
- (a) produsul este controlat de entitate până ce are loc un eveniment specificat, cum ar fi vânzarea produsului către un client al dealerului, sau până la expirarea unei perioade specificate;
  - (b) entitatea poate solicita returul produsului sau poate transfera produsul unei terțe părți (cum ar fi un alt dealer); și
  - (c) dealerul nu are o obligație necondiționată de a plăti produsul (deși i s-ar putea impune să plătească un depozit).

#### **Acorduri cu facturare înainte de livrare**

- B79 Un acord cu facturare înainte de livrare este un contract conform căruia o entitate facturează un client pentru un produs, dar entitatea păstrează posesia fizică a produsului până ce acesta este transferat clientului la un moment specific în viitor. De exemplu, un client îi poate solicita unei entități să încheie un astfel de contract ca urmare a lipsei de spațiu disponibil a clientului pentru produsul respectiv sau ca urmare a întârzierilor din programele de producție ale clientului.
- B80 O entitate trebuie să determine când și-a îndeplinit obligația de executare de a transfera un produs prin evaluarea momentului în care un client obține controlul asupra acelui produs (a se vedea punctul 38). Pentru unele contracte, controlul este transferat fie atunci când produsul este livrat la amplasamentul clientului, fie atunci când este expediat produsul, în funcție de termenii contractului (inclusiv termenii de livrare și expediere). Totuși, pentru unele contracte, un client poate obține controlul asupra unui produs chiar dacă produsul respectiv rămâne în posesia fizică a entității. În acest caz, clientul are capacitatea de a stabili utilizarea produsului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia chiar dacă a decis să nu își exercite dreptul de a prelua posesia fizică a acelui produs. În consecință, entitatea nu controlează produsul. În schimb, entitatea îi oferă servicii de custodie clientului pentru activul clientului.
- B81 Pe lângă aplicarea dispozițiilor de la punctul 38, pentru ca un client să obțină controlul asupra unui produs într-un acord cu facturare înainte de livrare trebuie să fie îndeplinite toate criteriile următoare:
- (a) motivul acordului cu facturare înainte de livrare trebuie să fie substanțial (de exemplu, clientul a solicitat acordul);
  - (b) produsul trebuie identificat în mod distinct ca aparținând clientului;
  - (c) produsul trebuie să fie gata pentru transferul fizic la client în momentul curent; și
  - (d) entitatea nu poate avea capacitatea de a utiliza produsul sau de a-l atribui unui alt client.
- B82 Dacă o entitate recunoaște venituri pentru vânzarea unui produs pe baza facturării înainte de livrare, entitatea trebuie să analizeze dacă are obligații de executare rămase (de exemplu, servicii de custodie) în conformitate cu punctele 22-30 cărora entitatea trebuie să le aloce o parte din prețul tranzacției în conformitate cu punctele 73-86.

**Acceptarea de către client**

- B83 În conformitate cu punctul 38 litera (e), acceptarea de către un client a unui activ poate să indice că acel client a obținut controlul asupra activului. Clauzele privind acceptarea de către client îi permit unui client să anuleze un contract sau să impună unei entități să ia măsuri de remediere dacă un bun sau un serviciu nu corespunde specificațiilor convenite. O entitate trebuie să ia în considerare astfel de clauze atunci când evaluează momentul în care un client obține controlul asupra unui bun sau serviciu.
- B84 Dacă o entitate poate determina în mod obiectiv transferul controlului asupra unui bun sau serviciu către client în conformitate cu specificațiile convenite în contract, atunci acceptarea de către client reprezintă o formalitate care nu ar afecta determinarea de către entitate a momentului în care clientul a obținut controlul asupra bunului sau serviciului. De exemplu, în cazul în care clauza de acceptare de către client are la bază îndeplinirea unor caracteristici specificate privind dimensiunea și greutatea, o entitate ar putea determina dacă aceste criterii au fost îndeplinite înainte de a primi confirmarea acceptării de către client. Experiența entității cu contracte pentru bunuri sau servicii similare poate demonstra că un bun sau un serviciu furnizat clientului este conform cu specificațiile convenite în contract. Dacă veniturile sunt recunoscute înainte de acceptarea de către client, entitatea trebuie totuși să analizeze dacă există orice obligații de executare rămase (de exemplu, instalarea echipamentului) și să evalueze dacă acestea trebuie contabilizate separat.
- B85 Totuși, dacă o entitate nu poate determina în mod obiectiv că un bun sau un serviciu furnizat clientului este în conformitate cu specificațiile convenite în contract, atunci entitatea nu va putea concluziona că acel client a obținut controlul până ce entitatea nu primește acceptarea de către client. Aceasta deoarece, în aceste circumstanțe, entitatea nu poate determina că acel client are capacitatea de a stabili utilizarea bunului sau serviciului și de a obține, în esență, toate beneficiile rămase de pe urma acestuia.
- B86 Dacă o entitate îi livrează produse unui client în scopul testării sau evaluării, iar clientul nu s-a angajat să plătească o contraprestație până la expirarea perioadei de testare, controlul asupra produsului nu este transferat clientului până ce clientul nu acceptă produsul sau până ce nu expiră perioada de testare.

**Prezentarea informațiilor despre veniturile dezagregate**

- B87 Punctul 114 impune unei entități să dezagrege veniturile din contractele cu clienții în categorii care să ilustreze modul în care natura, valoarea, plasarea în timp și incertitudinea veniturilor și fluxurilor de trezorerie sunt afectate de factorii economici. În consecință, măsura în care veniturile unei entități sunt dezagregate în sensul acestei prezentări de informații depinde de faptele și circumstanțele specifice contractelor entității cu clienții. Unele entități ar putea fi nevoite să utilizeze mai mult de un singur tip de categorie pentru a îndeplini obiectivul de la punctul 114 pentru dezagregarea veniturilor. Alte entități ar putea îndeplini obiectivul utilizând doar un singur tip de categorie pentru dezagregarea veniturilor.
- B88 Atunci când selectează tipul de categorie (sau categorii) de utilizat pentru dezagregarea veniturilor, o entitate trebuie să analizeze modul în care informațiile despre veniturile entității au fost prezentate în alte scopuri, inclusiv toate cele de mai jos:
- (a) prezentările de informații făcute în afara situațiilor financiare (de exemplu, în comunicate privind rezultatele, rapoarte anuale sau prezentări pentru investitori);
  - (b) informațiile examinate periodic de principalul factor decizional operațional pentru evaluarea performanței financiare a segmentelor de activitate; și
  - (c) alte informații similare tipurilor de informații identificate la punctul B88 literele (a) și (b) și care sunt utilizate de entitate sau de utilizatorii situațiilor financiare ale entității pentru a evalua performanța financiară a entității sau pentru a lua decizii de alocare a resurselor.
- B89 Exemplele de categorii care ar putea fi adecvate includ, dar nu se limitează la, toate categoriile următoare:
- (a) tipul de bun sau serviciu (de exemplu, linii majore de producție);
  - (b) regiunea geografică (de exemplu, țară sau regiune);
  - (c) piața sau tipul de client (de exemplu, clienți guvernamentali sau neguvernamentali);
  - (d) tipul de contract (de exemplu, contracte cu preț fix și contracte în funcție de timp și materiale);
  - (e) durata contractului (de exemplu, contracte pe termen scurt și pe termen lung);
  - (f) plasarea în timp a transferului de bunuri sau servicii (de exemplu, venituri din bunuri sau servicii transferate clienților la un moment specific și venituri din bunuri sau servicii transferate în timp); și

- (g) canalele de vânzare (de exemplu, bunuri vândute direct clienților și bunuri vândute prin intermediari).

#### Anexa C

### Data intrării în vigoare și tranziția

Prezenta anexă este parte integrantă din standard și are aceeași autoritate ca celelalte secțiuni ale standardului.

#### DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

- C1 O entitate trebuie să aplice prezentul standard pentru perioadele anuale de raportare care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Se permite aplicarea anterior acestei date. Dacă o entitate aplică prezentul standard mai devreme, entitatea trebuie să prezinte acest fapt.

#### TRANZIȚIA

- C2 În sensul dispozițiilor tranzitorii de la punctele C3-C8:
- (a) data aplicării inițiale este începutul perioadei de raportare în care entitatea aplică pentru prima dată prezentul standard; și
  - (b) un contract finalizat este un contract pentru care entitatea a transferat toate bunurile sau serviciile identificate în conformitate cu IAS 11 *Contracte de construcție*, IAS 18 *Venituri* și interpretările aferente.
- C3 O entitate trebuie să aplice prezentul standard utilizând una dintre cele două metode de mai jos:
- (a) retroactiv pentru fiecare perioadă de raportare anterioară prezentată în conformitate cu IAS 8 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, sub rezerva soluțiilor practice de la punctul C5; sau
  - (b) retroactiv, cu efectul cumulat al aplicării inițiale a prezentului standard recunoscut la data aplicării inițiale în conformitate cu punctele C7-C8.
- C4 Fără a aduce atingere dispozițiilor de la punctul 28 din IAS 8, atunci când se aplică pentru prima dată prezentul standard, este suficient ca o entitate să prezinte informațiile cantitative prevăzute la punctul 28 litera (f) din IAS 8 pentru perioada anuală imediat anterioară primei perioade anuale pentru care se aplică prezentul standard („perioada imediat anterioară”) și doar dacă entitatea aplică prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (a). De asemenea, o entitate poate prezenta aceste informații pentru perioada curentă sau pentru perioade comparative anterioare, dar nu i se impune să facă acest lucru.
- C5 O entitate poate utiliza una sau mai multe dintre următoarele soluții practice atunci când aplică prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (a):
- (a) pentru contractele finalizate, nu este necesar ca o entitate să retrateze contractele care încep și se încheie în aceeași perioadă anuală de raportare;
  - (b) pentru contractele finalizate care au o contraprestație variabilă, o entitate poate utiliza prețul tranzacției la data finalizării contractului, mai degrabă decât să estimeze valorile contraprestației variabile din perioadele de raportare comparative; și
  - (c) pentru toate perioadele de raportare prezentate înainte de data aplicării inițiale, nu este necesar ca o entitate să prezinte suma din prețul tranzacției care a fost alocată obligațiilor de executare rămase și o explicație a momentului în care entitatea preconizează că va recunoaște acea sumă ca venit (a se vedea punctul 120).
- C6 Pentru oricare dintre soluțiile practice de la punctul C5 utilizate de o entitate, entitatea trebuie să aplice soluția respectivă consecvent tuturor contractelor din cadrul tuturor perioadelor de raportare prezentate. În plus, o entitate trebuie să prezinte toate informațiile următoare:
- (a) soluțiile practice utilizate; și
  - (b) în măsura în care este posibil în mod rezonabil, o evaluare calitativă a efectului estimat al aplicării fiecăreia dintre aceste soluții.
- C7 Dacă o entitate alege să aplice prezentul standard retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (b), entitatea trebuie să recunoască efectul cumulat al aplicării inițiale a prezentului standard ca o ajustare la soldul de deschidere al rezultatului reportat (sau altei componente a capitalurilor proprii, după caz) din perioada de raportare anuală care include data aplicării inițiale. Conform acestei metode de tranziție, o entitate trebuie să aplice retroactiv prezentul standard numai pentru contractele care nu sunt contracte finalizate la data aplicării inițiale (de exemplu, 1 ianuarie 2018 pentru o entitate al cărei exercițiu se încheie la 31 decembrie).

- C8 Pentru perioadele de raportare care includ data aplicării inițiale, o entitate trebuie să furnizeze următoarele două prezentări suplimentare de informații dacă prezentul standard este aplicat retroactiv în conformitate cu punctul C3 litera (b):
- (a) valoarea cu care este afectat fiecare element-rând din situațiile financiare în perioada de raportare curentă de aplicarea prezentului standard comparativ cu IAS 11, IAS 18 și interpretările aferente care erau în vigoare înainte de modificare; și
  - (b) o explicație a motivelor modificărilor semnificative identificate la punctul C8 litera (a).

#### Referințe la IFRS 9

- C9 Dacă o entitate aplică prezentul standard, dar nu aplică încă IFRS 9 *Instrumente financiare*, orice referință la IFRS 9 din prezentul standard trebuie interpretată ca referință la IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*.

#### RETRAGEREA ALTOR STANDARDE

- C10 Prezentul standard înlocuiește următoarele standarde:
- (a) IAS 11 *Contracte de construcție*;
  - (b) IAS 18 *Venituri*;
  - (c) IFRIC 13 *Programe de fidelizare a clienților*;
  - (d) IFRIC 15 *Acorduri de construcție a proprietăților imobiliare*;
  - (e) IFRIC 18 *Transferuri de active de la clienți*; și
  - (f) SIC-31 *Venituri – Tranzacții barter care presupun servicii de publicitate*.

#### Anexa D

#### Modificări ale altor standarde

Prezenta anexă descrie modificările altor standarde realizate de IASB la finalizarea IFRS 15.

Acest tabel indică modul în care au fost modificate următoarele referințe în alte standarde.

| Referința existentă la                            | inclusă în | la                                                    | este modificată ca referință la                                 |
|---------------------------------------------------|------------|-------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| IAS 18 <i>Venituri</i> sau IAS 18                 | IFRS 4     | Punctul 4 literele (a) și (c), punctul B18 litera (h) | IFRS 15 <i>Venituri din contractele cu clienții</i> sau IFRS 15 |
|                                                   | IAS 16     | Punctul 68A                                           |                                                                 |
|                                                   | IAS 39     | Punctul AG2                                           |                                                                 |
|                                                   | IAS 40     | Punctul 3 litera (b)                                  |                                                                 |
| IAS 11 <i>Contracte de construcție</i> sau IAS 11 | SIC-32     | Punctul 6                                             |                                                                 |

#### IFRS 1 *Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*

Se adaugă punctul 39X.

#### DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

- 39X IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a eliminat punctul D24 și titlul aferent acestuia și a adăugat punctele D34–D35 și titlul aferent acestora. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

În anexa D, se adaugă punctele D34–D35 și titlul aferent acestora.

**Venituri**

- D34 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile poate aplica dispozițiile tranzitorii de la punctul C5 din IFRS 15. La punctele respective, trimerile la „data aplicării inițiale” trebuie interpretate ca începutul primei perioade de raportare conform IFRS. Dacă o entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile decide să aplice dispozițiile tranzitorii respective, aceasta trebuie să aplice, de asemenea, punctul C6 din IFRS 15.
- D35 O entitate care adoptă pentru prima dată IFRS-urile nu este obligată să retrateze contractele care au fost finalizate înainte de prima perioadă prezentată. Un contract finalizat este un contract pentru care entitatea a transferat toate bunurile sau serviciile identificate în conformitate cu principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare.

**IFRS 3 Combinări de întreprinderi**

Se modifică punctul 56 și se adaugă punctul 64K.

**Datorii contingente**

56. După recunoașterea inițială și până la decontarea, anularea sau expirarea datoriei, dobânditorul trebuie să evalueze o datorie contingentă recunoscută într-o combinație de întreprinderi la cea mai mare valoare dintre:
- (a) valoarea care ar fi recunoscută în conformitate cu IAS 37; și
  - (b) valoarea recunoscută inițial din care se scade, dacă este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*.

Această dispoziție nu se aplică contractelor contabilizate în conformitate cu IAS 39.

...

**Data intrării în vigoare**

...

- 64 K IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 56. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

**IFRS 4 Contracte de asigurare**

Se adaugă punctul 41G.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

...

- 41G IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 4 literele (a) și (c), punctul B7, punctul B18 litera (h) și punctul B21. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

În anexa B, se modifică punctele B7 și B21.

**Plăți în natură**

...

- B7 Aplicarea prezentului IFRS în cazul contractelor descrise la punctul B6 pare a nu fi mai dificilă decât aplicarea IFRS-urilor care ar fi aplicabile dacă astfel de contracte nu ar intra sub incidența prezentului IFRS:
- (a) ...
  - (b) dacă se aplică IFRS 15, furnizorul de servicii ar trebui să recunoască veniturile în momentul în care (sau pe măsură ce) serviciile sunt transferate clientului (și în funcție de alte criterii specificate). Această abordare este acceptabilă, de asemenea, conform prezentului IFRS, care permite furnizorului de servicii (i) să continue utilizarea politicilor sale contabile existente pentru aceste contracte, în afară de cazul când acestea implică practici interzise de punctul 14, și (ii) să își îmbunătățească politicile contabile dacă acest lucru este permis de punctele 22-30;
  - (c) ...

**Exemple de contracte de asigurare**

...

- B21 În cazul în care contractele descrise la punctul B19 nu creează active financiare sau datorii financiare, se aplică IFRS 15. În conformitate cu IFRS 15, veniturile sunt recunoscute în momentul în care (sau pe măsură ce) o entitate îndeplinește o obligație de executare prin transferarea unui bun sau serviciu promis către un client la o valoare care reflectă contraprestația la care entitatea preconizează că va avea dreptul.

**IFRS 9 Instrumente financiare (noiembrie 2009)**

Se modifică punctele 3.1.1, 5.1.1 și 5.4.5 și se adaugă punctele 5.1.2, 5.4.1A și 8.1.5.

**3.1 RECUNOAȘTEREA INIȚIALĂ A ACTIVELOR FINANCIARE**

- 3.1.1. O entitate trebuie să recunoască un activ financiar în situația poziției sale financiare atunci când, și numai atunci când, entitatea devine o parte a prevederilor contractuale ale instrumentului (a se vedea punctele AG34 și AG35 din IAS 39). Atunci când o entitate recunoaște pentru prima dată un activ financiar, ea trebuie să îl clasifice în conformitate cu punctele 4.1–4.5 și să îl evalueze în conformitate cu punctele 5.1.1–5.1.2.**

...

**5.1 EVALUAREA INIȚIALĂ**

- 5.1.1. Cu excepția creanțelor comerciale care intră sub incidența punctului 5.1.2, la recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze un activ financiar la valoarea sa justă, plus, în cazul unui activ financiar care nu este la valoarea justă prin profit sau pierdere, costurile tranzacției care sunt direct atribuibile achiziției activului financiar.**

...

- 5.1.2. Fără a aduce atingere cerințelor de la punctul 5.1.1, la recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze creanțele comerciale care nu au o componentă de finanțare semnificativă (determinată în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*) la prețul tranzacției (astfel cum este definit în IFRS 15).

**5.4 CÂȘTIGURI ȘI PIERDERI**

...

- 5.4.1A *Dividendele* sunt recunoscute în profit sau pierdere numai atunci când:

- (a) dreptul entității de a primi plata dividendului este stabilit;
- (b) este probabil ca beneficiile economice aferente dividendului să îi revină entității; și
- (c) valoarea dividendului poate fi evaluată în mod fiabil.

...

**Investiții în instrumente de capitaluri proprii**

...

- 5.4.5. Dacă o entitate face alegerea de la punctul 5.4.4, atunci ea recunoaște în profit sau pierdere dividendele din investiția respectivă în conformitate cu punctul 5.4.1A.

...

**8.1 DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE**

...

- 8.1.5. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 și B5.12 și a eliminat punctul C16 și titlul aferent acestuia. Au fost adăugate punctele 5.1.2 și 5.4.1A, precum și o definiție la anexa A. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

În anexa A, se adaugă o definiție.

**dividende** Distribuiri de profituri către deținătorii de instrumente de capitaluri proprii, proporțional cu partea deținută dintr-o anumită clasă de capital.

În anexa B, se adaugă punctul B5.12.

### Câștiguri și pierderi

B5.12 Punctul 5.4.4 permite unei entități să facă o alegere irevocabilă de a prezenta în alte elemente ale rezultatului global modificări ale valorii juste a unei investiții într-un instrument de capitaluri proprii care nu este deținut în vederea tranzacționării. Această alegere este făcută pentru fiecare instrument în parte (adică fiecare acțiune în parte). Valorile prezentate în alte elemente ale rezultatului global nu trebuie transferate ulterior în profit sau pierdere. Totuși, entitatea poate transfera câștigul sau pierderea cumulat(ă) în capitalurile proprii. Dividendele pentru astfel de investiții sunt recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu punctul 5.4.5, exceptând cazul în care dividendele reprezintă clar o recuperare a unei părți a costului investiției.

În anexa C, se elimină punctul C16 și titlul aferent acestuia.

## IFRS 9 Instrumente financiare (octombrie 2010)

Se modifică punctele 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 și 5.7.6 și se adaugă punctele 5.1.3, 5.7.1A și 7.1.4

### 3.1 RECUNOAȘTEREA INIȚIALĂ

3.1.1. O entitate trebuie să recunoască un activ financiar sau o datorie financiară în situația poziției sale financiare atunci când, și numai atunci când, entitatea devine o parte a prevederilor contractuale ale instrumentului (a se vedea punctele B3.1.1 și B3.1.2). Atunci când o entitate recunoaște pentru prima dată un activ financiar, ea trebuie să îl clasifice în conformitate cu punctele 4.1.1-4.1.5 și să îl evalueze în conformitate cu punctele 5.1.1-5.1.3. Atunci când o entitate recunoaște pentru prima dată o datorie financiară, ea trebuie să o clasifice în conformitate cu punctele 4.2.1 și 4.2.2 și să o evalueze în conformitate cu punctul 5.1.1.

...

### 4.2 CLASIFICAREA DATORIILOR FINANCIARE

4.2.1. O entitate trebuie să clasifice toate datoriile financiare drept evaluate ulterior la costul amortizat utilizând metoda dobânzii efective, cu excepția:

(a) ...

(c) contractelor de garanție financiară conform definiției din Anexa A. După recunoașterea inițială, emitentul unui astfel de contract trebuie [în afară de cazul în care se aplică punctul 4.2.1 litera (a) sau (b)] să îl evalueze ulterior la cea mai mare valoare dintre:

(i) suma determinată în conformitate cu prevederile IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente și

(ii) valoarea recunoscută inițial (a se vedea punctul 5.1.1) din care se scade, dacă este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții.

(d) angajamentelor pentru furnizarea unui împrumut la o rată a dobânzii sub valoarea pieței. După recunoașterea inițială, emitentul unui astfel de angajament trebuie [în afară de cazul în care se aplică punctul 4.2.1 litera (a)] să îl evalueze ulterior la cea mai mare valoare dintre:

(i) valoarea determinată în conformitate cu IAS 37 și

(ii) valoarea recunoscută inițial (a se vedea punctul 5.1.1) din care se scade, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15.

(e) ...

## 5.1 EVALUAREA ÎNȚIALĂ

- 5.1.1. Cu excepția creanțelor comerciale care intră sub incidența punctului 5.1.3, la recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze un activ financiar sau o datorie financiară la valoarea sa justă, plus sau minus, în cazul unui activ financiar sau al unei datorii financiare care nu este la valoarea justă prin profit sau pierdere, costurile tranzacției care sunt direct atribuibile achiziției sau emisiunii activului financiar sau datoriei financiare.**

...

- 5.1.3. Fără a aduce atingere cerințelor de la punctul 5.1.1, la recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze creanțele comerciale care nu au o componentă de finanțare semnificativă (determinată în conformitate cu IFRS 15) la prețul tranzacției (astfel cum este definit în IFRS 15).**

## 5.2 EVALUAREA ULTERIOARĂ A ACTIVELOR FINANCIARE

- 5.2.1. După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze un activ financiar în conformitate cu punctele 4.1.1–4.1.5 la valoarea justă sau la costul amortizat (a se vedea punctele 9 și AG5–AG8C din IAS 39).**

...

## 5.7 CÂȘTIGURI ȘI PIERDERI

...

- 5.7.1A** *Dividendele* sunt recunoscute în profit sau pierdere numai atunci când:

- (a) dreptul entității de a primi plata dividendului este stabilit;
- (b) este probabil ca beneficiile economice aferente dividendului să îi revină entității; și
- (c) valoarea dividendului poate fi evaluată în mod fiabil.

...

### **Investiții în instrumente de capitaluri proprii**

...

- 5.7.6.** Dacă o entitate face alegerea de la punctul 5.7.5, atunci ea trebuie să recunoască în profit sau pierdere dividendele din investiția respectivă în conformitate cu punctul 5.7.1A.

...

## 7.1 DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

- 7.1.4. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 și C42 și a eliminat punctul C16 și titlul aferent acestuia. Au fost adăugate punctele 5.1.3 și 5.7.1A, precum și o definiție la anexa A. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.**

În anexa A, se adaugă o definiție.

**dividende** Distribuiri de profituri către deținătorii de instrumente de capitaluri proprii, proporțional cu partea deținută dintr-o anumită clasă de capital.

În anexa B, se modifică punctele B3.2.13 și B5.7.1.

*Implicarea continuă în activele transferate*

B3.2.13 Următoarele sunt exemple de moduri în care o entitate evaluează un activ transferat și datoria asociată în conformitate cu punctul 3.2.16.

*Toate activele*

- (a) Dacă o garanție oferită de entitate pentru a plăti pentru pierderile din neexecutarea obligațiilor pentru activul transferat împiedică derecunoașterea activului transferat în măsura implicării continue, activul transferat la data transferului este evaluat la valoarea mai mică dintre (i) valoarea contabilă a activului și (ii) valoarea maximă a contravalorii primite în transfer pe care entitatea ar putea să fie nevoită să o ramburseze („valoarea garanției”). Datoria asociată este evaluată inițial la valoarea garanției plus valoarea justă a garanției (care este în mod normal contravaloarea primită pentru garanție). Ulterior, valoarea justă inițială a garanției este recunoscută în profit sau pierdere atunci când (sau pe măsură ce) obligația este îndeplinită (în conformitate cu principiile din IFRS 15), iar valoarea contabilă a activului este redusă cu orice pierdere din depreciere.

...

**Câștiguri și pierderi (secțiunea 5.7)**

B5.7.1 Punctul 5.7.5 permite unei entități să facă o alegere irevocabilă de a prezenta în alte elemente ale rezultatului global modificări ale valorii juste a unei investiții într-un instrument de capitaluri proprii care nu este deținut în vederea tranzacționării. Această alegere este făcută pentru fiecare instrument în parte (adică fiecare acțiune în parte). Valorile prezentate în alte elemente ale rezultatului global nu trebuie transferate ulterior în profit sau pierdere. Totuși, entitatea poate transfera câștigul sau pierderea cumulat(ă) în capitalurile proprii. Dividendele pentru astfel de investiții sunt recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu punctul 5.7.6, exceptând cazul în care dividendele reprezintă clar o recuperare a unei părți a costului investiției.

În anexa C se modifică punctele C5 și C42. Se elimină punctul C16 și titlul aferent acestuia.

**IFRS 3 Combinări de întreprinderi**

C5 Punctele 16, 42, 53, 56 și 58 litera (b) se modifică după cum urmează, punctul 64A se elimină și punctul 64D se adaugă:

...

56 După recunoașterea inițială și până la decontarea, anularea sau expirarea datoriei, dobânditorul trebuie să evalueze o datorie contingentă recunoscută într-o combinație de întreprinderi la cea mai mare valoare dintre:

- (a) valoarea care ar fi recunoscută în conformitate cu IAS 37; și  
(b) valoarea recunoscută inițial din care se scade, dacă este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*.

Această dispoziție nu se aplică contractelor contabilizate în conformitate cu IFRS 9.

...

**IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare**

...

C42 În anexa A, punctele AG3–AG4 se modifică după cum urmează:

...

AG4 Contractele de garanții financiare pot lua diferite forme legale, cum ar fi [...]

- (a) [...] emitentul îl evaluează la cea mai mare valoare dintre:  
(i) valoarea determinată în conformitate cu IAS 37; și  
(ii) valoarea recunoscută inițial din care se scade, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15 [a se vedea punctul 4.2.1 litera (c) din IFRS 9].  
(b) ...

**IFRS 9 Instrumente financiare (Contabilitate de acoperire și modificări aduse IFRS 9, IFRS 7 și IAS 39) <sup>(1)</sup>**

Se modifică punctul 5.2.1.

**5.2 EVALUAREA ULTERIOARĂ A ACTIVELOR FINANCIARE****5.2.1. După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze un activ financiar în conformitate cu punctele 4.1.1–4.1.5 la valoarea justă sau la costul amortizat (a se vedea punctele 9 și AG5–AG8C din IAS 39).**

În anexa A, se adaugă o definiție.

**dividende** Distribuiri de profituri către deținătorii de instrumente de capitaluri proprii, proporțional cu partea deținută dintr-o anumită clasă de capital.

În anexa C se modifică punctele C5 și C38. Se elimină punctul C21 și titlul aferent acestuia.

**IFRS 3 Combinări de întreprinderi**

C5 Punctele 16, 42, 53, 56 și 58 litera (b) se modifică după cum urmează, se elimină punctele 64A și 64D și se adaugă punctul 64H:

...

56 După recunoașterea inițială și până la decontarea, anularea sau expirarea datoriei, dobânditorul trebuie să evalueze o datorie contingentă recunoscută într-o combinație de întreprinderi la cea mai mare valoare dintre:

- (a) valoarea care ar fi recunoscută în conformitate cu IAS 37; și
- (b) valoarea recunoscută inițial din care se scade, dacă este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*.

Această dispoziție nu se aplică contractelor contabilizate în conformitate cu IFRS 9.

...

**IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare**

...

C38 În anexa A, punctele AG3–AG4 se modifică după cum urmează:

...

AG4 Contractele de garanții financiare pot lua diferite forme legale, cum ar fi [...]

- (a) emitentul îl evaluează la cea mai mare valoare dintre:
  - (i) valoarea determinată în conformitate cu IAS 37; și
  - (ii) valoarea recunoscută inițial din care se scade, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15 [a se vedea punctul 4.2.1 litera (c) din IFRS 9].
- (b) ...

<sup>(1)</sup> Modificările rezultate aduse de IFRS 15 la IFRS 9 (Contabilitate de acoperire și modificări aduse IFRS 9, IFRS 7 și IAS 39) ar trebui citite în coroborare cu modificările rezultate aduse de IFRS 15 la IFRS 9 (2010). Acest lucru se datorează faptului că IFRS 9 (Contabilitate de acoperire și modificări aduse IFRS 9, IFRS 7 și IAS 39) include numai acele puncte din IFRS 9 (2010) pe care le-a modificat sau care au fost necesare pentru facilitarea trimiterilor. Prin urmare, un punct care să precizeze data intrării în vigoare nu a fost adăugat la IFRS 9 (Contabilitate de acoperire și modificări aduse IFRS 9, IFRS 7 și IAS 39) întrucât acesta este inclus în punctul care precizează data intrării în vigoare care se adaugă la IFRS 9 (2010).

**IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare**

Se modifică punctul 34 și se adaugă punctul 139N.

**Compensarea**

...

34. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții* impune unei entități să evalueze veniturile din contractele cu clienții la cuantumul contraprestației la care entitatea preconizează că va avea dreptul în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise. De exemplu, valoarea veniturilor recunoscute reflectă orice reducere comercială și de volum acordată de entitate. În decursul activităților sale curente, entitatea efectuează alte tranzacții care nu generează venituri, dar care sunt ocazionate de principalele activități generatoare de venituri. O entitate prezintă rezultatele unor astfel de tranzacții, atunci când această prezentare reflectă fondul economic al tranzacției sau al unui alt eveniment, prin compensarea oricăror venituri cu cheltuielile asociate care apar din aceeași tranzacție. De exemplu:
- (a) o entitate prezintă câștigurile și pierderile din cedarea activelor imobilizate, inclusiv investițiile și activele de exploatare prin deducerea valorii contabile a activului și a cheltuielilor de vânzare aferente din cuantumul contraprestației la cedare; și
  - (b) ...

TRANZIȚIE ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

- 139 N IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 34. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

**IAS 2 Stocuri**

Se modifică punctele 2, 8, 29 și 37 și se adaugă punctul 40E. Punctul 19 se elimină.

DOMENIU DE APLICARE

**2. Prezentul standard se aplică tuturor stocurilor, cu excepția:**

- (a) [eliminat]
- (b) ...

DEFINIȚII

...

8. Stocurile includ bunurile cumpărate și deținute în vederea revânzării, inclusiv, de exemplu, mărfurile achiziționate de un comerciant cu amănuntul și deținute în vederea revânzării sau terenurile și alte proprietăți imobiliare deținute în vederea revânzării. Stocurile includ, de asemenea, produsele finite ale entității sau producția aflată în curs de execuție de către entitate, precum și materiale și consumabile destinate utilizării în procesul de producție. Costurile suportate pentru îndeplinirea unui contract cu un client care nu dau naștere unor stocuri (sau activele care intră sub incidența unui alt standard) sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*.

...

**Valoarea realizabilă netă**

...

29. De obicei, valoarea contabilă a stocurilor este redusă până la valoarea realizabilă netă, element cu element. Uneori însă poate fi mai adecvat să se grupeze elementele similare sau conexe. Acesta poate fi cazul unor elemente de stoc care aparțin aceleiași linii de produse, care au scopuri sau utilizări finale similare, care sunt produse și comercializate în aceeași zonă geografică și care nu pot, practic, să fie evaluate separat de alte elemente din acea linie de produse. Nu este adecvat să se reducă valoarea contabilă a stocurilor pe baza unei clasificări, de exemplu, produse finite sau toate stocurile dintr-un anumit segment de activitate.

...

## PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

...

37. Informațiile privind valorile contabile ale diverselor categorii de stocuri, precum și dimensiunea modificărilor acestor active sunt utile utilizatorilor situațiilor financiare. Cele mai întâlnite clasificări de stocuri cuprind mărfuri, materii prime, materiale, producție în curs de execuție și produse finite.

...

## DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

- 40E IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 2, 8, 29 și 37 și a eliminat punctul 19. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

**IAS 12 Impozitul pe profit**

Se modifică punctul 59 și se adaugă punctul 98E.

**Elemente recunoscute în profit sau pierdere**

...

59. Cele mai multe datorii privind impozitul amânat și creanțe privind impozitul amânat apar acolo unde venitul sau cheltuiala este inclus(ă) în profitul contabil al unei perioade, dar se includ în profitul impozabil (respectiv pierderea fiscală) aferent(ă) altei perioade diferite. Impozitul amânat rezultat este recunoscut în profit sau pierdere. Exemple de astfel de situații apar atunci când:
- (a) venitul din dobânzi, redevențe sau dividende este încasat cu întârziere și este inclus în profitul contabil în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, IAS 39 *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare* sau IFRS 9 *Instrumente financiare*, după caz, dar este inclus în profitul impozabil (respectiv pierderea fiscală) în funcție de încasări; și
  - (b) ...

## DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

- 98E IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 59. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

**IAS 16 Imobilizări corporale**

Se modifică punctele 69 și 72 și se adaugă punctul 81J.

## DERECUNOAȘTERE

...

69. Cedarea unui element de imobilizări corporale poate avea loc în mai multe moduri (de exemplu, prin vânzare, printr-un contract de leasing sau prin donație). Data cedării unui element de imobilizări corporale este data la care beneficiarul obține controlul asupra elementului respectiv în conformitate cu dispozițiile privind determinarea momentului în care este îndeplinită o obligație de executare în IFRS 15. IAS 17 se aplică cedării prin vânzare și leaseback.
- ...
72. Suma aferentă contravalorii care trebuie inclusă în profitul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unui element de imobilizări corporale se determină în conformitate cu cerințele pentru determinarea prețului tranzacției de la punctele 47-72 din IFRS 15. Modificările ulterioare ale sumei estimate aferente contravalorii incluse în profit sau pierdere sunt contabilizate în conformitate cu cerințele privind modificările prețului tranzacției în IFRS 15.

...

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

- 81J IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 68A, 69 și 72. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

### **IAS 32 Instrumente financiare: Prezentare**

Se adaugă punctul 97Q.

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

...

- 97Q IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul AG21. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

În ghidul de aplicare, se modifică punctul AG21.

### **Contracte de cumpărare sau de vânzare a elementelor nefinanciare (punctele 8-10)**

...

- AG21 Cu excepția situațiilor prevăzute în IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, un contract care implică primirea sau livrarea unor active corporale nu dă naștere unui activ financiar pentru o parte și unei datorii financiare pentru cealaltă parte, cu excepția cazului în care plata corespondentă este amânată după data la care activele corporale sunt transferate. Este cazul vânzării sau cumpărării de bunuri pe credit comercial.

### **IAS 34 Raportarea financiară interimară**

Se modifică punctele 15B și 16A și se adaugă punctul 55.

### **Evenimente și tranzacții semnificative**

...

- 15B Iată o listă de evenimente și tranzacții pentru care se cere prezentarea de informații dacă acestea sunt semnificative: lista nu este exhaustivă.
- (a) ...
- (b) recunoașterea unei pierderi rezultate din deprecierea activelor financiare, a imobilizărilor corporale, a imobilizărilor necorporale, a activelor care decurg din contractele cu clienții sau a altor active, precum și reluarea unei astfel de pierderi din depreciere;
- (c) ...

### **Alte prezentări de informații**

- 16A Pe lângă prezentarea evenimentelor și tranzacțiilor semnificative în conformitate cu punctele 15-15C, o entitate trebuie să includă următoarele informații în notele la situațiile sale financiare interimare, dacă acestea nu au fost prezentate în altă parte în raportul financiar interimar. Informațiile trebuie raportate, în mod normal, de la începutul exercițiului până în prezent.
- (a) ...
- (l) dezagregarea veniturilor din contractele cu clienții prevăzută la punctele 114-115 din IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*.

...

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

55. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 15B și 16A. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

**IAS 36 Deprecierea activelor**

Se modifică punctul 2 și se adaugă punctul 140L.

## DOMENIU DE APLICARE

2. **Prezentul standard trebuie aplicat la contabilizarea deprecierii tuturor activelor, în afară de:**

- (a) ...
- (b) **active aferente contractului și active care rezultă din costurile de obținere sau de îndeplinire a unui contract care sunt recunoscute în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*;**
- (c) ...

## PREVEDERI TRANZITORII ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

140L IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 2. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

**IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente <sup>(1)</sup>**

Se modifică punctul 5 și se adaugă punctul 100. Punctul 6 se elimină.

## DOMENIU DE APLICARE

...

5. În cazul în care un anumit tip de provizion, activ contingent sau datorie contingentă intră sub incidența unui alt standard, o entitate aplică standardul în cauză în locul prezentului standard. De exemplu, anumite tipuri de provizioane sunt tratate de standardele referitoare la:

- (a) [eliminat]
- (b) ...
- (e) contractele de asigurare (a se vedea IFRS 4 *Contracte de asigurare*). Cu toate acestea, prezentul standard se aplică provizioanelor, datoriilor contingente și activelor contingente ale unui asigurător, altele decât cele care decurg din obligațiile și din drepturile sale contractuale care rezultă din contractele de asigurare aflate sub incidența IFRS 4;
- (f) contraprestația contingentă a unui dobânditor într-o combinație de întreprinderi (a se vedea IFRS 3 *Combinări de întreprinderi*); și
- (g) veniturile din contractele cu clienții (a se vedea IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*). Cu toate acestea, întrucât IFRS 15 nu conține dispoziții specifice pentru tratamentul contractelor cu clienții care sunt sau au devenit oneroase, în astfel de cazuri se aplică prezentul standard.

...

## DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

100. IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctul 5 și a eliminat punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

<sup>(1)</sup> Documentul *Îmbunătățiri anuale la IFRS-uri, ciclul 2010-2012*, astfel cum a fost emis în decembrie 2013, a marcat modificările aduse la punctul 5 din IAS 37. În prezenta publicare, aceste modificări au fost acceptate, iar noile modificări au fost marcate.

**IAS 38 Imobilizări necorporale**

Se modifică punctele 3, 114 și 116 și se adaugă punctul 130K.

## DOMENIU DE APLICARE

...

3. Dacă un alt standard dispune contabilizarea unui anumit tip de imobilizare necorporală, o entitate va aplica standardul respectiv în locul prezentului standard. De exemplu, prezentul standard nu se aplică în cazul:
- (a) imobilizărilor necorporale deținute de o entitate pentru vânzare în cursul desfășurării activităților obișnuite (a se vedea IAS 2 *Stocuri*);
  - (b) ...
  - (i) activelor care rezultă din contractele cu clienții care sunt recunoscute în conformitate cu IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*.

...

## RETRAGERI ȘI CEDĂRI

...

114. Cedarea unei imobilizări necorporale poate interveni într-o varietate de moduri (de exemplu, prin vânzare, printr-un contract de leasing financiar sau prin donație). Data cedării unei imobilizări necorporale este data la care beneficiarul obține controlul asupra activului respectiv în conformitate cu dispozițiile privind determinarea momentului în care este îndeplinită o obligație de executare din IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*. IAS 17 se aplică cedării prin vânzare și leaseback.
- ...
116. Cuantumul contravalorii care trebuie inclus în profitul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei imobilizări necorporale se determină în conformitate cu dispozițiile privind determinarea prețului tranzacției de la punctele 47-72 din IFRS 15. Modificările ulterioare ale cuantumului contravalorii inclus în profit sau pierdere sunt contabilizate în conformitate cu cerințele privind modificările prețului tranzacției în IFRS 15.

...

## DISPOZIȚII TRANZITORII ȘI DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

- 130 K IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 3, 114 și 116. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

**IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare**

Se modifică punctele 2, 9, 43, 47 și 55 și se adaugă punctele 2A, 44A, 55A și 103T.

## DOMENIU DE APLICARE

2. **Prezentul standard trebuie să fie aplicat de toate entitățile pentru toate tipurile de instrumente financiare, exceptând:**
- (a) ...
  - (k) drepturile și obligațiile care intră sub incidența IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții* care sunt instrumente financiare, cu excepția celor în cazul cărora IFRS 15 precizează că sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 9.
- 2 A Dispozițiile privind deprecierea din prezentul standard se aplică acelor drepturi în cazul cărora IFRS 15 precizează că sunt contabilizate în conformitate cu prezentul standard în scopul recunoașterii pierderilor din depreciere.

...

## DEFINIȚII

...

9. ...

## Definiții legate de recunoaștere și evaluare

...

*Metoda dobânzii efective* este o metodă de calcul al costului amortizat al unui activ financiar sau al unei datorii financiare (sau al unui grup de active financiare sau datorii financiare) și de alocare a profitului din dobânzi sau a cheltuielilor cu dobânzile în perioada relevantă. Rata dobânzii efective reprezintă rata care actualizează exact plățile și încasările viitoare în numerar pe durata de viață așteptată a instrumentului financiar sau, acolo unde este cazul, pe o durată mai scurtă, la valoarea contabilă netă a activului financiar sau a datoriei financiare. La calcularea ratei dobânzii efective, o entitate trebuie să estimeze fluxurile de trezorerie luând în considerare toate condițiile contractuale ale instrumentului financiar (de exemplu, plata în avans, opțiunile call și alte opțiuni similare), dar nu trebuie să ia în calcul pierderile viitoare din creditare. Calculul include toate comisioanele și punctele plătite sau încasate de părțile participante la contract care fac parte integrantă din rata dobânzii efective (a se vedea punctele AG8A–AG8B), costurile de tranzacție și toate celelalte prime și reduceri. Se presupune că fluxurile de trezorerie și durata de viață preconizată a unui grup de instrumente financiare similare pot fi estimate fiabil. Cu toate acestea, în acele cazuri rare în care nu este posibilă estimarea fiabilă a fluxurilor de trezorerie sau a duratei de viață preconizate a unui instrument financiar (sau grup de instrumente financiare), entitatea trebuie să utilizeze fluxurile de trezorerie contractuale pe întreaga durată contractuală a instrumentului financiar (sau a grupului de instrumente financiare).

*Derecunoașterea* este înlăturarea unui activ financiar sau a unei datorii financiare recunoscute anterior din situația poziției financiare a entității.

*Dividendele* sunt distribuirile profiturilor către deținătorii de instrumente de capital, proporțional cu partea deținută dintr-o anumită clasă de capital.

*Valoarea justă* reprezintă prețul care ar fi încasat pentru vânzarea unui activ sau plătit pentru transferul unei datorii într-o tranzacție normală între participanți de pe piață, la data evaluării. (A se vedea IFRS 13.)

...

## Evaluarea inițială a activelor financiare și a datoriilor financiare

43. Cu excepția creanțelor comerciale incluse în domeniul de aplicare al punctului 44A, atunci când un activ financiar sau o datorie financiară este recunoscut(ă) inițial, o entitate trebuie să îl (o) evalueze la valoarea sa justă plus, în cazul unui activ financiar sau al unei datorii financiare care nu este la valoarea justă prin profit sau pierdere, costurile tranzacției care pot fi atribuite direct achiziției sau emiterii activului financiar sau datoriei financiare.

...

- 44 A Fără a aduce atingere cerințelor de la punctul 43, la recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze creanțele comerciale care nu au o componentă de finanțare semnificativă (determinată în conformitate cu IFRS 15) la prețul tranzacției (care este definit în IFRS 15).

...

## Evaluarea ulterioară a datoriilor financiare

47. După recunoașterea inițială, o entitate trebuie să evalueze la costul amortizat, utilizând metoda dobânzii efective, toate datoriile financiare, cu excepția:
- (a) ...
  - (c) contractelor de garanții financiare așa cum sunt definite la punctul 9. După recunoașterea inițială, emitentul unui astfel de contract trebuie [în afara cazului aplicării punctului 47 litera (a) sau (b)] să îl evalueze la cea mai mare valoare dintre:
    - (i) valoarea determinată în conformitate cu IAS 37; și

- (ii) valoarea recunoscută inițial (a se vedea punctul 43) din care se scade, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15.
- (d) angajamentelor pentru furnizarea unui împrumut la o rată a dobânzii sub valoarea pieței. După recunoașterea inițială, emitentul unui astfel de angajament trebuie [în afară de cazul în care se aplică punctul 47 litera(a)] să îl evalueze la cea mai mare valoare dintre:
  - (i) valoarea determinată în conformitate cu IAS 37; și
  - (ii) valoarea recunoscută inițial (a se vedea punctul 43) din care se scade, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15.

Datoriile financiare care sunt desemnate ca elemente acoperite împotriva riscurilor fac obiectul dispozițiilor contabilității de acoperire împotriva riscului de la punctele 89-102.

...

#### Câștiguri și pierderi

55. Un câștig sau o pierdere rezultând dintr-o modificare a valorii juste a unui activ financiar sau a unei datorii financiare ce nu constituie parte a unei relații de acoperire împotriva riscurilor (a se vedea punctele 89-102) trebuie să fie recunoscut(ă) după cum urmează.

- (a) ...
- (b) Un câștig sau o pierdere generat(ă) de un activ financiar disponibil pentru vânzare trebuie să fie recunoscut(ă) în alte elemente ale rezultatului global, cu excepția pierderilor din deprecieri (a se vedea punctele 67-70) și a câștigurilor și pierderilor din diferențele de curs valutar (a se vedea Anexa A punctul AG83), până când activul financiar este derecunoscut. În acel moment, câștigul sau pierderea cumulată recunoscut(ă) anterior în alte elemente ale rezultatului global trebuie să fie reclasificat(ă) din capitaluri proprii în profit sau pierdere, ca ajustare din reclasificare [a se vedea IAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare* (revizuit în 2007)]. Totuși, dobânda calculată utilizând metoda dobânzii efective (a se vedea punctul 9) este recunoscută în profit sau pierdere. Dividendele pentru un instrument de capitaluri proprii disponibil pentru vânzare sunt recunoscute în profit sau pierdere în conformitate cu punctul 55A.

- 55 A Dividendele sunt recunoscute în profit sau pierdere numai atunci când:

- (a) dreptul entității de a primi plata dividendului este stabilit;
- (b) este probabil ca beneficiile economice aferente dividendului să îi revină entității; și
- (c) valoarea dividendului poate fi evaluată în mod fiabil.

...

#### DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE ȘI TRANZIȚIA

...

- 103T IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 și AG48 și a adăugat punctele 2A, 44A, 55A și AG8A–AG8C. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

În anexa A, se modifică punctele AG4 și AG48 și se adaugă punctele AG8A–AG8C.

#### DOMENIU DE APLICARE (PUNCTELE 2-7)

...

- AG4 Contractele de garanție financiară pot lua diferite forme legale, cum ar fi o garanție, unele tipuri de acreditive, un contract de neexecutare a creditului sau un contract de asigurare. Tratamentul lor contabil nu depinde de forma lor legală. Următoarele sunt exemple de tratament adecvat [a se vedea punctul 2 litera (e)]:

- (a) [...] emitentul îl evaluează la cea mai mare valoare dintre:
  - (i) valoarea determinată în conformitate cu IAS 37; și
  - (ii) valoarea recunoscută inițial din care se scade, acolo unde este cazul, valoarea cumulată a venitului recunoscut în conformitate cu principiile din IFRS 15 [a se vedea punctul 47 litera (c)];

(b) ...

- (c) dacă un contract de garanție financiară a fost emis în legătură cu vânzarea de bunuri, emitentul aplică IFRS 15 pentru a determina momentul în care va recunoaște veniturile din garanții și din vânzarea de bunuri.

...

#### **Rata dobânzii efective**

...

AG8A Atunci când aplică metoda dobânzii efective, o entitate identifică comisioanele care fac parte integrantă din rata dobânzii efective a unui instrument financiar. Este posibil ca descrierea comisioanelor pentru servicii financiare să nu ofere indicii cu privire la natura și conținutul serviciilor furnizate. Comisioanele care fac parte integrantă din rata dobânzii efective a unui instrument financiar sunt tratate ca o ajustare a ratei dobânzii efective, cu excepția cazului în care instrumentul financiar este evaluat la valoarea justă, iar modificarea valorii juste este recunoscută în profit sau pierdere. În aceste cazuri, comisioanele sunt recunoscute ca venituri atunci când instrumentul este recunoscut inițial.

AG8B Comisioanele care fac parte integrantă din rata dobânzii efective a unui instrument financiar cuprind:

- (a) comisioanele de emisiune primite de entitate în legătură cu crearea sau achiziționarea unui activ financiar. Aceste comisioane pot include o compensație pentru activități precum evaluarea stării financiare a debitorului, evaluarea și înregistrarea garanțiilor, a garanțiilor reale și a altor acorduri de garantare, negocierea termenilor instrumentului, pregătirea și prelucrarea documentelor și încheierea tranzacției. Aceste comisioane fac parte integrantă din asigurarea implicării în instrumentul financiar rezultat.
- (b) comisioanele de angajament primite de entitate pentru a iniția un împrumut, atunci când angajamentul de creditare nu este inclus în domeniul de aplicare al prezentului standard și este probabil ca entitatea să încheie un acord de creditare specific. Aceste comisioane sunt considerate drept compensație pentru o implicare continuă în achiziționarea unui instrument financiar. În cazul în care angajamentul expiră fără ca entitatea să realizeze împrumutul, comisionul este recunoscut ca venit în momentul expirării.
- (c) comisioanele de emisiune primite pentru emiterea de datorii financiare evaluate la costul amortizat. Aceste comisioane fac parte integrantă din asigurarea implicării într-o datorie financiară. O entitate face distincția între comisioanele și costurile care fac parte integrantă din rata dobânzii efective pentru datoria financiară, pe de o parte, și comisioanele de emisiune și costurile de tranzacție legate de dreptul de a furniza servicii, cum ar fi serviciile de gestionare a investițiilor, pe de altă parte.

AG8C Comisioanele care nu fac parte integrantă din rata dobânzii efective a unui instrument financiar și care sunt contabilizate în conformitate cu IFRS 15 cuprind:

- (a) comisioanele percepute pentru administrarea unui credit;
- (b) comisioanele de angajament pentru a iniția un împrumut, atunci când angajamentul de creditare nu este inclus în domeniul de aplicare al prezentului standard și nu este probabil să se încheie un acord de creditare specific; și
- (c) comisioanele pentru sindicalizarea creditelor primite de o entitate care organizează un împrumut și nu păstrează nicio parte a pachetului de creditare pentru ea însăși (sau păstrează o parte la aceeași rată a dobânzii efective pentru risc comparabil ca și ceilalți participanți).

...

#### *Implicarea continuă în activele transferate*

AG48 Următoarele sunt exemple de moduri în care o entitate evaluează un activ transferat și datoria asociată în conformitate cu punctul 30.

*Toate activele*

- (a) Dacă o garanție oferită de entitate pentru a plăti pentru pierderile din neexecutarea obligațiilor pentru activul transferat împiedică derecunoașterea activului transferat în măsura implicării continue, activul transferat la data transferului este evaluat la valoarea mai mică dintre (i) valoarea contabilă a activului și (ii) valoarea maximă a contravalorii primite în transfer pe care entitatea ar putea să fie nevoită să o ramburseze („valoarea garanției”). Datoria asociată este evaluată inițial la valoarea garanției plus valoarea justă a garanției (care este în mod normal contravaloarea primită pentru garanție). Ulterior, valoarea justă inițială a garanției este recunoscută în profit sau pierdere atunci când (sau pe măsură ce) obligația este îndeplinită (în conformitate cu principiile din IFRS 15), iar valoarea contabilă a activului este redusă cu orice pierdere din depreciere.

...

**IAS 40 Investiții imobiliare**

Se modifică punctele 9, 67 și 70 și se adaugă punctul 85E.

**CLASIFICAREA UNEI PROPRIETĂȚI IMOBILIARE CA INVESTIȚIE IMOBILIARĂ SAU CA PROPRIETATE IMOBILIARĂ UTILIZATĂ DE POSESOR**

...

9. Următoarele constituie exemple de elemente care nu sunt investiții imobiliare și care, prin urmare, nu intră sub incidența prezentului standard:
- (a) ...
- (b) [eliminat]
- (c) ...

**CESIUNI**

...

67. Cedarea unei investiții imobiliare poate fi realizată prin vânzare sau prin contractarea unui leasing financiar. Data cedării unei investiții imobiliare este data la care beneficiarul obține controlul asupra investiției imobiliare în conformitate cu dispozițiile privind determinarea momentului în care este îndeplinită o obligație de executare în IFRS 15. IAS 17 se aplică în cazul cedării realizate prin contractarea unui leasing financiar și a unei tranzacții de vânzare și leaseback.
- ...
70. Valoarea contraprestației care trebuie inclusă în profitul sau pierderea care rezultă din derecunoașterea unei investiții imobiliare se determină în conformitate cu cerințele pentru determinarea prețului tranzacției de la punctele 47-72 din IFRS 15. Modificările ulterioare ale valorii contraprestației incluse în profit sau pierdere trebuie contabilizate în conformitate cu cerințele privind modificările prețului tranzacției în IFRS 15.

...

**DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE**

...

- 85E IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat punctele 3 litera (b), 9, 67 și 70. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

**IFRIC 12 Acorduri de concesiune a serviciilor**

Sub titlul „Referințe”, se elimină trimerile la IAS 11 *Contracte de construcție* și la IAS 18 *Venituri* și se adaugă o trimitere la IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*. Se modifică punctele 13–15, 18–20 și 27 și se adaugă punctul 28D.

**Recunoașterea și evaluarea contraprestației din acord**

...

13. Concesionarul trebuie să recunoască și să evalueze venitul în conformitate cu IFRS 15 pentru serviciile pe care le prestează. Natura contraprestației determină tratamentul ei contabil ulterior. Contabilizarea ulterioară a contraprestației primite ca activ financiar și ca imobilizare necorporală este detaliată mai jos la punctele 23-26.

**Servicii de construire sau îmbunătățire**

14. Concesionarul contabilizează serviciile de construire sau de îmbunătățire în conformitate cu IFRS 15.

*Contraprestația furnizată de către concedent concesionarului*

15. Dacă concesionarul furnizează servicii de construire sau îmbunătățire, atunci contraprestația primită sau de primit de către concesionar trebuie recunoscută în conformitate cu IFRS 15. Contraprestația poate conferi dreptul asupra:

(a) ...

...

18. Dacă concesionarul este remunerat pentru serviciile de construire parțial printr-un activ financiar și parțial printr-o imobilizare necorporală este necesar să se contabilizeze separat pentru fiecare componentă a contraprestației concesionarului. Contraprestația primită sau de primit pentru ambele componente trebuie recunoscută inițial în conformitate cu IFRS 15.
19. Natura contraprestației acordată de către concedent concesionarului trebuie determinată în raport cu termenii contractuali și, acolo unde există, cu legislația relevantă privind contractele. Natura contraprestației determină contabilizarea ulterioară, astfel cum este descrisă la punctele 23-26. Cu toate acestea, ambele tipuri de contraprestații sunt clasificate ca activ aferent contractului în cursul perioadei de construire sau de îmbunătățire în conformitate cu IFRS 15.

**Servicii de exploatare**

20. Concesionarul contabilizează serviciile de exploatare în conformitate cu IFRS 15.

...

**Elementele furnizate de către concedent concesionarului**

27. În conformitate cu punctul 11, elementele de infrastructură la care concedentul a dat acces concesionarului în scopul acordului de servicii nu sunt recunoscute ca imobilizări corporale de către concesionar. Concedentul îi poate furniza, de asemenea, alte elemente concesionarului pe care concesionarul le poate păstra sau utiliza după cum dorește. Dacă astfel de active fac parte din contraprestația pe care concedentul trebuie să o plătească pentru servicii, atunci acestea nu sunt subvenții guvernamentale, așa cum sunt definite în IAS 20. În schimb, acestea sunt contabilizate ca parte din prețul tranzacției, astfel cum este definit în IFRS 15.

...

**DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE**

...

- 28D IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat secțiunea „Referințe” și punctele 13–15, 18–20 și 27. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

**SIC-27 Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing**

Sub titlul „Referințe”, se elimină trimerile la IAS 11 *Contracte de construcție* și la IAS 18 *Venituri* și se adaugă o trimitere la IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*. Se modifică punctul 8 și secțiunea de sub titlul „Data intrării în vigoare”.

## CONSENS

...

8. Dispozițiile prevăzute în IFRS 15 se aplică faptelor și circumstanțelor fiecărui acord pentru a se determina când să se recunoască un comision drept venit pe care entitatea s-ar putea să-l primească. Trebuie luați în considerare factori precum faptul dacă există sau nu o implicare continuă sub forma unor obligații semnificative referitoare la performanța viitoare necesare pentru câștigarea comisionului, dacă mai există sau nu riscuri reportate, termenii tuturor acordurilor de garanție și riscul rambursării comisionului. Indicatorii care demonstrează individual că este nepotrivită recunoașterea întregului comision ca venit la primire, dacă este primit la începutul acordului, includ:

(a) ...

## DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat secțiunea „Referințe” și punctul 8. O entitate trebuie să aplice modificările respective atunci când aplică IFRS 15.

**SIC-32 Imobilizări necorporale – Costuri asociate creării de site-uri web**

Sub titlul „Referințe”, se elimină trimiterea la IAS 11 *Contracte de construcție* și se adaugă o trimitere la IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*. Se modifică secțiunea de sub titlul „Data intrării în vigoare”.

## DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

...

IAS 1 (revizuit în 2007) a modificat terminologia utilizată în cadrul IFRS-urilor. În plus, a fost modificat punctul 5. O entitate trebuie să aplice aceste modificări pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2009 sau ulterior acestei date. Dacă o entitate aplică IAS 1 (revizuit în 2007) pentru o perioadă anterioară, modificările trebuie aplicate pentru respectiva perioadă anterioară.

IFRS 15 *Venituri din contractele cu clienții*, emis în mai 2014, a modificat secțiunea „Referințe” și punctul 6. O entitate trebuie să aplice modificarea respectivă atunci când aplică IFRS 15.

---