

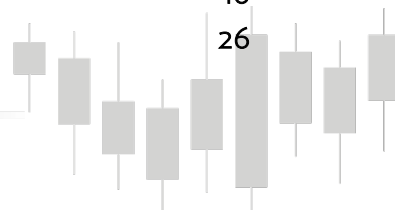
Document privind opinia de audit cu rezerve privind prezentarea cifrei de afaceri consolidate a grupului.

SITUATIA DE FAPT **2**

- | | |
|---|---|
| 1) STANDARDUL SOLICITA MANAGEMENTULUI SA APLICE UN RATIONAMENT PROFESIONAL CA SA RASPUNDA LA INTREBAREA 'CINE ESTE ACTORUL CARE LIVREAZA PROMISIUNEA CATRE CLIENT'. | 3 |
| 2) VALOAREA DE INTEGRATOR IT&C | 5 |
| 3) STANDARDUL OFERA ANUMITE CRITERII CARE AJUTA MANAGEMENTUL SA RATIONEZE. | 6 |
| 4) OBIECTIVUL DE BAZA AL CONTABILITATII – PREZENTAREA UNEI SITUATII FIDELE A COMPANIEI | 7 |
| 5) GENERALIZAREA ARGUMENTULUI LA INTREAGA ACTIVITATE DE COMERT SAU SERVICII SUBCONTRACTATE. | 8 |
| 6) STANDARD DE RATIONAMENT PROFESIONAL | 9 |
| 7) STANDARD NEMODIFICAT FATA DE ANII ANTERIORI | 9 |

ANEXE **10**

- | | |
|---|----|
| ANEXA 1 – POLITICA DE RECUNOASTERE A VENITURILOR (NOTA 7 LA SITUATIILE FINANCIARE) | 10 |
| ANEXA 2 – POLITICA DE RECUNOASTERE A VENITURILOR ANTERIOR 2022 | 11 |
| ANEXA 3 – POLITICA PREZENTARE VENITURI ASSECO POLONIA – SOCIETATE AUDITATA IN ROMANIA TOT DE BDO | 13 |
| ANEXA TIMELINE DISCUTII CU AUDITORUL DESPRE POLITICA DE PREZENTARE A VENITURILOR | 14 |
| ANEXA 4 - DESCRIEREA PROBLEMATICII SI ARGUMENTE PRIVIND POZITIA DE PRINCIPAL VS AGENT IN CAZUL REVANZARII DE LICENTE SOFTWARE | 16 |
| ANEXA 5 - DECIZIA COMISIEI | 26 |



Situatia de fapt

Raportul de audit al situatiilor financiare consolidate contine o rezerva privind prezentarea veniturilor din revanzarea de licente software (care reprezinta aproximativ 24% din cifra de afaceri consolidata). Conform auditorului, politica de recunoastere a veniturilor din activitatea de integrare IT&C, in special in partea de revanzare hardware si software, cu focus pe licente software, nu este integral conforma cu standardul IFRS15. Conform auditorului, neconformitatea nu are efect asupra profitului, capitalurilor proprii sau activelor, ci doar asupra cifrei de afaceri, astfel:

1. Managementul considera ca achizitia de marfuri de la furnizor (routere Cisco, servere Dell, licente Microsoft, etc.) si vanzarea lor catre clienti trebuie prezentata astfel
 - o valoarea integral facturata de furnizori catre noi (exemplu: 90 lei) - ca si cost al marfurilor (Cost of Goods Sold)
 - o Valoarea integral facturata de Grup catre clienti (exemplu: 100 lei) ca si Venituri din vanzarea de solutii IT&C
2. Auditorul considera ca valoarea veniturilor din vanzare solutii si a cheltuielilor cu marfurile trebuie diminuată cu valoarea facturata de furnizor catre Grup (90 lei in exemplul anterior), iar cifra de afaceri sa prezinte ca venit doar Marja Bruta inregistrata de grup (10 lei in exemplul anterior).

Dupa cum se observa, intr-adevar, cele doua forme de prezentare variaza doar din punct de vedere al cifrei de afaceri si cheltuielilor directe, **profitul si capitalurile proprii nefiind afectate**.

Legat de recunoasterea veniturilor ca si "Agent" sau "Principal", Standardul IFRS15 solicita Emitentilor sa analizeze "cine indeplineste obligatia de livrare" (*who is responsible for the performance obligation*), si ofera cateva criterii pentru a ajuta managementul si auditorii in a efectua aceasta analiza.

Odata cu trecerea la standardul de raportare IFRS, Bittnet a adoptat politica de prezentare a veniturilor: reprodusa in Anexa 1. Aceasta politica a fost folosita pentru prezentarea Situatiilor Financiare 2020 si 2021, auditate tot de BDO. In cursul anului 2022, comisia privind interpretarea si mentinerea standardelor IFRS a primit o solicitare de clarificare pe aceasta tema (determinarea calitatii de principal sau agent) in cazul livrarilor de licente software. Analizand argumentele pentru cele doua pozitii, comisia a decis ca standardul este unul care solicita judecata profesionala a managementului, si ca nu trebuie modificat standardul. Alte standarde au fost modificate in cursul anului 2022, standardul IFRS15 privind calitatea de principal sau agent NU A FOST MODIFICAT.

Fara a aduce atingere celor de mai sus si luand in considerare si cele mentionate in interpretarea („agenda decision”) furnizata de catre Comitetul de interpretare si mentinere a standardelor IFRS („IFRIC – IFRS Interpretation Committee”) in Mai 2022 cu privire la revanzarea licentelor software („software resellers”), Grupul a identificat totusi 5 categorii de licente software tranzactionate in perioada 2021-2022 – licente Autodesk, licente Adobe, licente Axigen, licente AutoCAD si licente Corel – care reprezinta revanzari de licente software standard („resale of standard software licences”), prin aceea ca in aceste cazuri Grupul nu

vinde drepturile asociate acestor licente software in combinatie cu serviciile proprii cu valoare adaugata, ci doar intermediaza vanzarea acestora de la producatori / distribuitori catre clientii finali.

Ca atare, Grupul a decis amendarea politicii de recunoastere a veniturilor pentru categoriile mentionate mai sus de licente software standard revandute cu caracter singular (i.e. fara a fi combinate cu servicii proprii cu valoare adaugata), considerand ca in aceste cazuri actioneaza ca si Agent. Veniturile rezultate din revanzarea acestor licente software standard au fost recunoscute pe baza „neta”, i.e. marja bruta rezultata a fost recunoscuta integral ca si venit, cu zero costuri de vanzare. Aceasta politica este prezentata in Nota 7 la situatiile financiare.

Cu alte cuvinte, avem acelasi standard (unul care solicita acum explicit un rationament profesional al managementului), aceeasi tipologie de business si acelasi management, dar totusi o opinie de audit diferita de anii 2020 si 2021, de la acelasi auditor al situatiilor financiare anterioare.

Rationamentul managementului privind calitatea de Principal se bazeaza pe intelegerea noastra si a clientilor asupra valorii pe care Grupul Bittnet o aduce acestora, pe documentele contractuale dintre furnizori si Bittnet dar si Bittnet si clienti, pe fluxurile financiare si situatia companiei.

Mentionam urmatoarele:

1) **Standardul solicita managementului sa aplice un rationament profesional ca sa raspunda la intrebarea ‘cine este actorul care livreaza promisiunea catre client’.**

Analizand contractele de vanzare marfuri (echipamente hardware si licente software), Grupul considera ca in majoritatea cazurilor are obligatiile in nume propriu, si deci actioneaza ca „Principal” si nu ca intermediar („Agent”). Pentru a ajunge la aceasta concluzie, Grupul a analizat procesele de comanda si de livrare a echipamentelor si licentelor, momentul transferului drepturilor de catre furnizor catre Grup si de la Grup catre client, si aparitia riscurilor asociate controlului. Atat managementul cat si clientii nostri considera ca Bittnet este responsabil de livrarea solutiilor. Argumentam astfel:

- a) Grupul vinde drepturile asupra marfurilor produse de producatori in combinatie cu serviciile proprii cu valoare adaugata. Aceste servicii sunt de tipul „advisory” si de tip „know-how” (fiind adesea guvernate si certificate prin statutul de parteneri cu producatorii), asigurandu-ne ca solutiile vandute clientilor satisfac cerintele specifice si nevoile acestora. Aceste servicii sunt o parte integranta si esentiala a obligatiilor asumate in fata clientilor, pentru ca aceste servicii nu ofera o valoare separata clientilor, si nu sunt facturate separat. Combinatia dintre serviciile de consultanta calificata (pre- si post-vanzare) si marfurile produse de producatori este, in fapt, cea care asigura beneficiul clientilor, sub forma unei solutii personalizate pe nevoile specifice (e.g. care asigura diverse optiuni de upgrade si flexibilitate maxima) si corepunzatoare din punct de vedere legal. De asemenea, si dupa incheierea contractului, pe toata durata contractului Grupul este singurul punct de contact si singurul raspunzator in fata clientului pentru orice probleme (caz in care echipa Grupului rezolva deficientele si/sau relationeaza cu producatorul pentru remedierea problemelor aparute) sau cerinte suplimentare (e.g. software upgrade).



- b) Clientii nu se asteapta ca "Bittnet sa programeze un sistem de operare" sau "Bittnet sa construiasca un router". Clientii stiu ca producatorii produselor sunt diverse companii globale, iar asteptarea lor - valoarea noastra adaugata - este sa alegem care sunt acele produse relevante pentru nevoile clientului, sa le comandam, sa le livram la timp si in buget, sa le configuram in asa fel incat sa raspunda necesitatilor clientilor si eventual sa asiguram mentenanta.
- c) Chiar daca echipamentele IT sau licentele software vandute de Grup sunt produse de alte entitati, promisiunea Grupului catre clientii proprii nu este de a produce acele marfuri, ci de a le livra, iar adesea si de a performa activitati suplimentare precum instalarea, customizarea, combinarea, activarea, configurarea, optimizarea si mentenanta pe durata de functionare - acestea fiind elemente cheie ale obligatiilor de executare asumate catre clienti. Din perspectiva clientului, promisiunea Grupului reprezinta o singura obligatie de executare (i.e furnizarea unei solutii customizate si corespunzatoare din punct de vedere legal) iar Grupul isi asuma riscul de executare pentru intreaga solutie, ceea ce atesta controlul Grupului asupra produselor in fluxul de livrare. Legat de livrarea catre client, ea este realizata de Grup - care intra in posesia efectiva a marfurilor (inclusiv a cheilor de activare a software-ului) si le transmite catre clientul final, alaturi de procesele interne specifice de activare in portaluri destinate (processe efectuate de echipa Grupului). De asemenea, prin contractele incheiate cu producatorii, Grupul primeste, conform statutului sau de partener autorizat, dreptul de a folosi proprietatea intelectuala a producatorului, care este separat de licentele efective vandute catre clienti; ca atare, Grupul controleaza intreaga promisiune catre client inaintea livrarii.
- d) Bittnet poarta riscul de credit - cel mai semnificativ risc in activitatea noastra operationala. Daca un client nu plateste catre Bittnet, noi suntem in continuare responsabili de plata catre producator a produselor comandate. Acest fapt de unul singur ar trebui sa fie suficient pentru a demonstra ca nu suntem un comisionar platit de producator, ci ca suntem responsabili de livrarea solutiei contractate ("performance obligation"). Acest risc de credit are legatura directa si cu riscul de inventar, care este un criteriu de rationament profesional al managementului pentru evaluarea calitatii de Agent/Principal.



2) Valoarea de Integrator IT&C

Faptul ca avem relatii complexe, pe termen lung, cu vanzari diferite, de produse diferite, in momente diferite de timp, uneori servicii, uneori produse hardware, uneori produse software da masura valorii de integrator IT&C – recunoasterea de catre client a valorii aduse acestuia prin investitia continua semnificativa in resurse umane calificate, conform standardelor producatorilor (certificarile “Cisco gold”, “Microsoft gold”, “Amazon advanced” reprezinta pe de-o parte garantia spre client ca putem livra solutii complexe, iar pe de alta parte este singurul motiv pentru care clientii ne aleg).

Combinarea consultanței pre-vanzare calificate cu licența de software este ceea ce oferă beneficiul clientului sub forma unei soluții software adecvate și conformă din punct de vedere legal.

Prin intermediul consultanței pre-vanzare, se configurează un pachet contractual specific pentru client pentru un orizont de planificare de cel puțin trei ani. Consultanța pre-vanzare nu se bazează pe oferte standard sau presupuneri, ci pe nevoile precis identificate ale clientului. În special, aspecte precum obiectivele sale corporative și strategia sa IT sunt luate în considerare.

Serviciile de consultanță pre-vanzare pot fi efectuate numai de angajați pregătiți și certificați (consultanți în licențiere). În funcție de complexitatea cazului, adesea sunt necesare mai multe zile de lucru pentru această consultanță pre-vanzare. În afară de costurile directe de consultanță care apar în urma efectuării consultanței pre-vanzare, valoarea adăugată rezultată din vânzarea ulterioară a soluției software necesită investiții semnificative din partea revânzătorului cu valoare adăugată.

În cazul cererilor de oferte publice ale clienților din sectorul public, **atât statutul de partener, cât și serviciile de consultanță sunt adesea solicitate explicit și fac parte din condițiile cererii de oferta.** Acestea sunt astfel convenite explicit. Ele sunt remunerate în cadrul prețului total pentru soluția software consultată. Dacă contractul nu este încheiat, remunerația nu se aplică.

Faptul ca in ciuda multiplelor schimbari de tipuri de licentiere, de tipuri de parteneriat al Grupului cu furnizorii si/sau producatorii de licente software, clientii nostri continua sa lucreze cu noi, dau greutate afirmatiei ca “obligatia de livrare” nu este despre continutul sau functionarea fiecarui program software achizitionat, ci despre **abilitatea noastra de a identifica si configura software corect pentru nevoile clientilor.**



3) Standardul ofera anumite criterii care ajuta managementul sa rationeze.

Ne incadram cu situatia reala a activitatii in toate criteriile, astfel:

- a) In evaluarea deciziei de a initia si/sau continua relatiile de afaceri cu clientii, Grupul analizeaza doar abilitatea si intentia/bonitatea clientilor de a plati facturile la termen. Grupul are control complet asupra strategiei de vanzari, decide ce bunuri si servicii sa oferteze, sa livreze si in cele din urma sa implementeze/configureze.
- b) Desi in mod uzual Grupul nu are risc de stoc inainte de a primi comanda de la client, incepand cu acel moment Grupul preia riscul de stoc, pana la momentul transferului final al controlului asupra marfurilor catre clientul final. Chiar daca prin definitie exista un singur producator pentru fiecare tip de echipament sau licenta software vanduta clientilor, Grupul poate decide sa cumpere direct de la producator, sau de la orice alt furnizor autorizat (distribuitor, importator, whole-saler european, global, etc). Daca, din orice motiv, livrarea catre client nu este finalizata, sau nu se realizeaza cu succes (conform obligatiilor asumate catre client), Grupul va ramane in posesia marfurilor fara a le putea returna catre furnizor sau vinde catre alt client. De asemenea, in anumite situatii Grupul plaseaza comenzi in avans la furnizori (i.e. inainte de a primi comanda de la client) pentru a isi asigura discount-uri de volum sau pentru a profita de preturi avantajoase (asumandu-si astfel in mod voluntar riscul de stoc), si ulterior transfera din marfuri catre clienti, pe masura ce acestia isi confirma intentiile de cumparare
- c) controlam procesul si produsele: noi le comandam, noi ne asiguram ca sunt receptionate de client, indiferent de modul de transport (virtual in cazul licentelor sau fizic cu camionul in cazul echipamentelor). Aceasta distinctie nu diferentiaza real situatiile, ci dimpotriva, este de natura sa incurce analiza. Faptul ca licentele sunt 'transportate' prin internet nu inseamna ca nu sunt transportate – acesta e specificul produsului.
- d) Contractele impun penalizari Bittnet – si nu altcuiva - daca solutiile promise nu se livreaza la timp. Existenta clauzelor de tip "caz fortuit" sau "forta majora" nu schimba debitorul obligatiei, ci doar ofera furnizorului protectia obisnuita conferita de codul civil .
- e) Suplimentar, Grupul are integral riscul de credit pentru intreaga contravaloare a marfurilor (hardware si software) – comenzile odata plasate la furnizori (fie direct la producator fie la intermediarii autorizati) sunt nereturnabile.



4) Obiectivul de baza al contabilitatii – prezentarea unei situatii fidele a companiei

Consideram ca eliminarea integral sau partial a cheltuielilor directe din forma de prezentare a situatiilor financiare ar conduce la o imagine mult mai putin fidela a situatiei si pozitiei societatii, astfel:

- a) In cazul in care (pe exemplul anterior), un client nu plateste factura in valoare de 100 lei, cifra de afaceri a Bittnet ar fi de 10 lei in viziunea BDO, din care ar inregistra o pierdere de 100 lei. Aceasta situatie nu pare in niciun fel logica pentru un utilizator al situatiilor financiare.
- b) Ca urmare a vanzarilor de 10 lei, bilantul ar reflecta ca avem de incasat 100 lei si de platit 90 lei: activele si pasivele (payables si receivables) ar deveni aberante ca valori versus cifra de afaceri – o imagine evident mai putin fidela a realitatii.
- c) Diferenta dintre situatiile financiare ale unei societati cu acest specific de activitate listata pe piata principala si una listata pe piata Aero (AST, BENTO) ar fi aberanta. Acelasi business, eventual acelasi auditor, si situatii diferite – este mai degraba menita sa confuzeze investitorii prin necorelare. In mod deosebit, incepand cu anul curent compania romaneasca Safetech Innovations publica rezultate pentru 2022 tot conform standardelor IFRS. Aceasta societate are activitate similara cu a grupului Bittnet in cazul livrarilor de solutii IT&C (analizeaza situatia clientilor, preia comenzi de la acestia bazat pe analiza si consultanta oferite, plaseaza comenzi la furnizori / producatori de solutii IT&C (software si hardware) si le revinde catre clienti) . Situatiile financiare ale SAFE sunt auditate de alt auditor reputabil international– Baker Tilly – care confirma politica de prezentare a veniturilor similara cu cea a grupului nostru.
- d) Acelasi argument se aplica si in cazul societatii Assecco, ce are in Romania acelasi auditor cu noi – BDO – si care publica situatii financiare conform IFRS fiindca este listata la bursa de la Varsovia. In Anexa 3 este reprodusa politica de recunoastere a veniturilor a societatii Assecco, care corespunde cu viziunea managementului BNET.
- e) Toate aceste rationamente se refera doar la consolidarea conform IFRS a situatiilor financiare , caci tot BDO ne ofera rapoarte de audit fara reserve privind veniturile individuale ale companiilor din grup (dendrio, elian, etc) – rapoarte in care nu se discuta in niciun fel oportunitatea schimbarii formei de prezentare a veniturilor din revanzarea de solutii IT&C.



5) Generalizarea argumentului la intreaga activitate de comert sau servicii subcontractate.

Faptul ca licentele software sunt coduri virtuale, transmise prin mijloace de comunicare electronice (internet) ingreuneaza rationamentul auditorului. Din punctul de vedere al companiilor din industria noastra, nu exista nicio diferenta semnificativa intre o licenta software de tip enterprise, un server, un router, sau o infrastructura complexa gazduita in cloud : grupul nostru are in fata clientilor obligatia de a se asigura ca solutiile propuse satisfac nevoile de business ale clientilor, ca le livram la timp si la pretul agreat, si ca, odata livrate, solutiile respective functioneaza intr-un fel ce ajuta activitatea de baza a organizatiei clientului, creand valoare pentru acestia, valoare pe care clientii o recunosc prin a continua sa cumpere de la noi servicii integrate, intr-o paradigma de 'one-stop-shop'.

Argumentele din spatele rationamentului profesional al auditorului sunt urmatoarele, argumente ce se aplica identic si la livrarile de hardware, nu doar de software:

- 1) Clientul intra in relatie cu producatorul solutiei IT&C, din moment ce acesta a creat produsul si ofera garantia functionarii .
- 2) Faptul ca exista un portal al producatorului in care clientii isi pot verifica existenta si validitatea licentelor / serviciilor de support contractate / data de fabricatie si de expirare a solutiilor tehnice inseamna ca producatorul (Microsoft, Cisco, Amazon, etc) este in relatie directa cu clientul final
- 3) Contractele de reseller ale grupului nostru cu producatorii specifica faptul ca nu putem revinde produsele destinate unui client catre alt client. In acest fel, auditorii considera ca nu suntem expusi riscului de inventar.
- 4) Faptul ca exista o piata matura pentru aceste solutii IT&C, in care clientii sunt intreprinderi mari, foarte mari si gigant, cu echipe de achizitori si specialisti IT inseamna ca puterea noastra de a seta preturile este limitata – nu am putea practica un adaos de 80% pentru licentele de tip Office365. Auditorii considera ca aceasta inseamna ca nu avem puterea de a decide pretul de vanzare.
- 5) Auditorii considera ca prestarea consultantei privind alegerea unei solutii IT, livrarea acelei solutii IT si apoi implementarea (configurarea echipamentelor) sunt 3 obligatii distincte, chiar daca dpdv contractual avem o singura obligatie, si o singura factura – si trebuie deci c ontabilizate independent.
- 6) Faptul ca noi plasam comanda catre producator dupa ce primim comanda de la client (ceea ce este "good business sense") este considerat de catre auditori a fi dovada ca acesta presteaza serviciul si ca deci noi actionam doar ca un broker de produse si servicii (afirmatie contrazisa de natura tuturor contractelor comerciale dintre noi , client si furnizori) .

Toate aceste argumente se aplica similar si in cazul livrarilor de produse hardware, nu doar la licentele software. Totodata, in special argumentul nr (6) se poate extinde la orice training prestat cu un trainer freelancer, sau la orice solutie IT implementata de un subcontractor – in esenta cerandu-ne sa eliminam integral veniturile din activitatea de comert!



6) Standard de rationament profesional

In concluzia analizei efectuate de Comitetul pentru Standarde IFRS privind prezentarea veniturilor, conform IFRS15, acesta a constatat ca:

- 1) concluzia privind faptul dacă revânzătorul este un principal sau un agent depinde de circumstanțele și termenii contractelor relevante. Revânzătorul va aplica un rationament profesional în efectuarea evaluării sale generale privind faptul dacă este un principal sau un agent, inclusiv luând în considerare relevanța indicatorilor pentru evaluarea controlului și gradul în care aceștia oferă dovezi ale controlului asupra licențelor standard de software înainte de a fi transferate către client, în contextul cadrului și cerințelor stabilite în paragrafele B34-B38 din IFRS 15.
- 2) Revânzătorul trebuie să facă dezvăluiri cu privire la (a) informațiile privind politica contabilă materială în conformitate cu IAS 1 Prezentarea Situațiilor Financiare și (b) informațiile solicitate de IFRS 15, inclusiv cu privire la obligațiile sale de performanță (paragraful 119) și judecățile făcute în aplicarea IFRS 15, care afectează semnificativ determinarea cantității și momentului recunoașterii veniturilor din contractele cu clienții (paragraful 123).

Astfel, Comitetul a concluzionat că principiile și cerințele din Standardele Contabile IFRS **furnizează o bază adecvată pentru un revânzător pentru a determina dacă, în modelul de fapt descris în cerere, este un principal sau un agent** pentru licențele standard de software furnizate unui client. Prin urmare, Comitetul a decis să nu adauge un proiect de stabilire a standardelor pe planul de lucru.

Cu alte cuvinte, Comitetul a reconfirmat faptul că este vorba despre aplicarea unui standard ce presupune exercitarea unui rationament profesional. Managementul Bittnet a exercitat acest rationament în conformitate cu înțelegerea pe care o are asupra businessului și cu istoria relației cu clienții, și istoria prezentării cifrei de afaceri. Prin exprimarea unei rezerve pe tema politicii de recunoaștere a veniturilor, fără a putea estima valoarea sumelor în discuție, în esență auditorul exprimă doar opinia că alte persoane ar putea raționa diferit. Totuși, avem un management cu experiență extensă în domeniul de activitate, și care prezintă explicit și exhaustiv politica de recunoaștere a veniturilor, astfel încât utilizatorii situațiilor financiare să aibă la dispoziție toate informațiile posibile a fi necesare pentru o analiză.

7) Standard nemodificat față de anii anteriori

Comisia de interpretare a standardelor a analizat standardul și a decis că este standard de rationament profesional, nu trebuie modificat, iar managementul trebuie să continue să exercite judecata profesională – astfel am continuat să folosim același standard de rationament, inclusiv pentru a păstra înțelegerea acționarilor asupra afacerilor companiei.

În situația puțin probabilă în care argumentele noastre anterioare sunt eronate și rationamentul auditorului este corect, iar nu cel al managementului, considerăm că schimbarea atât de radicală a politicii de recunoaștere și prezentare a veniturilor nu ar trebui solicitată de către BDO cu numai 2 săptămâni anterior publicării rezultatelor financiare auditate, ci dimpotrivă, pe parcursul anului anterior, când am publicat 3 rapoarte trimestriale care au fost circulat cu auditorul, la fel ca și situațiile financiare preliminare, publicate tot după o consultare cu auditorul.



Anexe

Anexa 1 – Politica de recunoastere a veniturilor (Nota 7 la situatiile financiare)

Raționamente esențiale

Grupul a analizat prin prisma prevederilor IFRS 15 dacă acționează în nume propriu („Principal”) în relația cu clientii, respectiv dacă controlează bunurile și serviciile promise înainte să transfere bunul sau serviciul unui client.

Analizând contractele de vânzare marfuri (echipamente hardware și licențe software), Grupul Bittnet consideră că în majoritatea cazurilor are obligațiile în nume propriu, și deci acționează ca „Principal” și nu ca intermediar („Agent”). Pentru a ajunge la această concluzie, Grupul a analizat procesele de comandă și de livrare a echipamentelor și licențelor, momentul transferului drepturilor de către furnizor către Grup și de la Grup către client, și apariția riscurilor asociate controlului.

Grupul vinde drepturile asupra marfurilor produse de producători în combinație cu serviciile proprii cu valoare adăugată. Aceste servicii sunt de tipul „advisory” și de tip „know-how” (fiind adesea guvernate și certificate prin statutul de parteneri cu producătorii), asigurându-ne că soluțiile vândute clienților satisfac cerințele specifice și nevoile acestora. Aceste servicii sunt o parte integrantă și esențială a obligațiilor asumate în fața clienților, pentru că aceste servicii nu oferă o valoare separată clienților, și nu sunt facturate separat. Combinația dintre serviciile de consultanță calificată (pre- și post-vânzare) și marfurile produse de producători este, în fapt, cea care asigură beneficiul clienților, sub forma unei soluții personalizate pe nevoile specifice (e.g. care asigură diverse opțiuni de upgrade și flexibilitate maximă) și corespunzătoare din punct de vedere legal. De asemenea, și după încheierea contractului, pe toată durata contractului Grupul este singurul punct de contact și singurul răspunzător în fața clientului pentru orice probleme (caz în care echipa Grupului rezolvă deficiențele și/sau relaționează cu producătorul pentru remedierea problemelor apărute) sau cerințe suplimentare (e.g. software upgrade).

Chiar dacă echipamentele IT sau licențele software vândute de Grup sunt produse de alte entități, promisiunea Grupului către clienții proprii nu este de a produce acele marfuri, ci de a le livra, iar adesea și de a performa activități suplimentare precum instalarea, customizarea, combinarea, activarea, configurarea, optimizarea și mentenanța pe durata de funcționare – acestea fiind elemente cheie ale obligațiilor de executare asumate către clienți. Din perspectiva clientului, promisiunea Grupului reprezintă o singură obligație de executare (i.e. furnizarea unei soluții personalizate și corespunzătoare din punct de vedere legal) iar Grupul își asumă riscul de executare pentru întreaga soluție, ceea ce atestă controlul Grupului asupra produselor în fluxul de livrare. Legat de livrarea către client, ea este realizată de Grup – care intră în posesia efectivă a marfurilor (inclusiv a cheilor de activare a software-ului) și le transmite către clientul final, alături de procesele interne specifice de activare în portaluri destinate (processe efectuate de echipa Grupului). De asemenea, prin contractele încheiate cu producătorii, Grupul primește, conform statutului său de partener autorizat, dreptul de a folosi proprietatea intelectuală a producătorului, care este separat de licențele efective vândute către clienți; ca atare, Grupul controlează întreaga promisiune către client înaintea livrării.

Deși în mod uzual Grupul nu are risc de stoc înainte de a primi comanda de la client, începând cu acel moment Grupul preia riscul de stoc, până la momentul transferului final al controlului asupra marfurilor către

clientul final. Chiar daca prin definitie exista un singur producator pentru fiecare tip de echipament sau licenta software vanduta clientilor, Grupul poate decide sa cumpere direct de la producator, sau de la orice alt furnizor autorizat (distribuitor, importator, whole-saler european, global, etc). Daca, din orice motiv, livrarea catre client nu este finalizata, sau nu se realizeaza cu succes (conform obligatiilor asumate catre client), Grupul va ramane in posesia marfurilor fara a le putea returna catre furnizor sau vinde catre alt client. De asemenea, in anumite situatii Grupul plaseaza comenzi in avans la furnizori (i.e. inainte de a primi comanda de la client) pentru a isi asigura discount-uri de volum sau pentru a profita de preturi avantajoase (asumandu-si astfel in mod voluntar riscul de stoc), si ulterior transfera din marfuri catre clienti, pe masura ce acestia isi confirma intentiile de cumparare.

In concluzie, Grupul face clientilor o promisiune de a livra marfurile, intra in posesia si controlul lor si stabileste preturile de vanzare, in cadrul unor procese de negociere. Grupul are libertatea de a stabili preturile cu clientii; astfel, Grupul poate acorda discounturi suplimentare, sau poate solicita cresterea pretului pentru a reflecta riscuri valutare, viteza de livrare, risc de neincasare de la client, etc. Cu alte cuvinte, in fata clientilor, Grupul este furnizorul marfurilor, chiar daca ele sunt produse de producatori si/sau livrate de distribuitori, Grupul fiind integral responsabil de buna livrare a proiectelor agreeate.

Suplimentar, Grupul are integral riscul de credit pentru intreaga contravaloare a marfurilor (hardware si software) – comenzile odata plasate la furnizori (fie direct la producator fie la intermediarii autorizati) sunt nereturnabile. In evaluarea deciziei de a initia si/sau continua relatiile de afaceri cu clientii, Grupul analizeaza doar abilitatea si intentia/bonitatea clientilor de a plati facturile la termen. Grupul are control complet asupra strategiei de vanzari, decide ce bunuri si servicii sa oferteze, sa livreze si in cele din urma sa implementeze/configureze.

Fara a aduce atingere celor de mai sus si luand in considerare si cele mentionate in interpretarea („agenda decision”) furnizata de catre Comitetul de interpretare si mentinere a standardelor IFRS („IFRIC – IFRS Interpretation Committee”) in Mai 2022 cu privire la revanzarea licentelor software („software resellers”), Grupul a identificat totusi 5 categorii de licente software tranzactionate in perioada 2021-2022 – licente Autodesk, licente Adobe, licente Axigen, licente AutoCAD si licente Corel – care reprezinta revanzari de licente software standard („resale of standard software licences”), prin aceea ca in aceste cazuri Grupul nu vinde drepturile asociate acestor licente software in combinatie cu serviciile proprii cu valoare adaugata, ci doar intermediaza vanzarea acestora de la producatori / distribuitori catre clientii finali. Ca atare, Grupul a decis amendarea politicii de recunoastere a veniturilor pentru categoriile mentionate mai sus de licente software standard revandute cu caracter singular (i.e. fara a fi combinate cu servicii proprii cu valoare adaugata), considerand ca in aceste cazuri actioneaza ca si Agent. Veniturile rezultate din revanzarea acestor licente software standard au fost recunoscute pe baza „neta”, i.e. marja bruta rezultata a fost recunoscuta integral ca si venit, cu zero costuri de vanzare.

Anexa 2 – Politica de recunoastere a veniturilor anterior 2022

Raționamente esențiale

Grupul a analizat prin prisma prevederilor IFRS 15 daca acționează în nume propriu („Principal”) in relatia cu clientii, respectiv dacă controlează bunurile si serviciile promise înainte să transfere bunul sau serviciul unui



client. Analizand contractele de vanzare marfuri (echipamente hardware si licente software), Grupul Bittnet considera ca are obligatiile in nume propriu, si deci actioneaza ca „Principal” si nu ca intermediar („Agent”). Pentru a ajunge la aceasta concluzie, Grupul a analizat procesele de comanda si de livrare a echipamentelor si licentelor, momentul transferului drepturilor de catre furnizor catre Grup si de la Grup catre client, si aparitia riscurilor asociate controlului. Astfel, chiar daca echipamentele IT sau licentele software vandute de Grup sunt produse de alte entitati, promisiunea grupului catre clientii proprii nu este de a produce acele marfuri, ci de a le livra (iar adesea si a performa activitati suplimentare precum instalarea, customizarea, combinarea, activarea, configurarea, optimizarea si mentenanta pe durata de functionare). Acestea sunt servicii separate, contabilizate independent, dar sunt obligatii care arata controlul Grupului asupra produselor in fluxul de livrare. Legat de livrarea catre client, ea este realizata de Grup – care intra in posesia efectiva a marfurilor (inclusiv a cheilor de activare a software-ului) si le transmite catre clientul final, alaturi de procesele interne specifice de activare in portaluri destinate (procese efectuate de echipa Grupului). Grupul vinde drepturile asupra marfurilor produse de producatori in combinatie cu serviciile proprii cu valoare adaugata. Aceste servicii sunt de tipul „advisory” si de tip „know-how” asigurandu-ne ca solutiile vandute clientilor satisfac cerintele si nevoile acestora. Aceste servicii sunt parte integranta a obligatiilor asumate in fata clientilor, pentru ca aceste servicii nu ofera o valoare separata clientilor, si nu sunt facturate separat. In concluzie, Grupul face clientilor o promisiune de a livra marfurile, intra in posesia si controlul lor si stabileste preturile de vanzare, in cadrul unor procese de negociere. Grupul are libertatea de a stabili preturile cu clientii, chiar daca acestia au negociat direct cu producatorul marfurilor anumite contracte. Astfel, Grupul poate acorda discounturi suplimentare, sau poate solicita cresterea pretului pentru a reflecta riscuri valutare, viteza de livrare, risc de neincasare de la client, etc. Cu alte cuvinte, in ochii clientilor, Grupul este furnizorul marfurilor, chiar daca ele sunt produse de producatori, Grupul fiind integral responsabil de buna livrare a proiectelor agreate.



Anexa 3 – Politica prezentare venituri Asseco Polonia – societate auditata in Romania tot de BDO

b) Sale of third-party licenses and services

The category of ‘Third-party licenses and services’ includes revenues from the sale of third-party licenses as well as from the provision of services which, due to technological or legal reasons, must be carried out by subcontractors (this applies to hardware and software maintenance and outsourcing services provided by their manufacturers).

Revenues from the sale of third-party licenses are as a rule accounted for as sales of goods, which means that such revenues are recognized at the point in time at which control of the licence is transferred to the customer. Concurrently, revenues from third-party services, including primarily third-party maintenance services, are recognized over time when such services are provided to the customer.

Whenever the Group is involved in the sale of third-party licenses or services, we consider whether the Group acts as a principal or an agent; however, in most cases the conclusion is that the Group is the main party required to satisfy a performance obligation and therefore the resulting revenues are recognized in the gross amount of consideration.

Situatiile financiare conform acestei politici sunt auditate “fara reserve” de catre EY:

[https://investor.asseco.com/files/investor/uploads/Independent_auditor_s_opinion -
_Asseco_Group.pdf](https://investor.asseco.com/files/investor/uploads/Independent_auditor_s_opinion_-_Asseco_Group.pdf)



Anexa Timeline discutii cu auditorul despre politica de prezentare a veniturilor

- In 9.02.2023 Grupul este anuntat de BDO cu privire la aparitia unei noi interpretari in 2022 („agenda decision”) furnizata de catre Comitetul de interpretare si mentinere a standardelor IFRS („IFRIC – IFRS Interpretation Committee”) in Mai 2022), cu privire la o situatie punctuala legata de revanzarea licentelor software („software resellers”);
- In 14.02.2023, Grupul transmite catre BDO pozitia si argumentele sale, in linie cu practica ultimilor 3 ani si avand in vedere ca prevederile standardului relevant (IFRS 15) nu s-au modificat;
- In 7.03.2023 Grupul primeste un re-assessment preliminar din partea BDO (fara nicio discutie prealabila, desi intre timp au fost publicate rezultatele preliminare la 31.12.2022, discutate si analizate impreuna cu auditorul si desi o multitudine de documente aferente tranzactiilor / contractelor analizate au fost circulat inca din 2022); re-assessment-ul nu priveste doar zona de licente (desi ‘noutatea’ din 2022 cu privire la interpretarea standardului se refera doar la software resellers), ci adreseaza si echipamente si servicii livrate/prestate de terti;
- In 13.03.2023 Grupul primeste o sinteza a verificarilor care lasa ‘deschise’ o mare parte din contractele analizate, in timp ce pentru altele exprima o opinie ‘sigura’ cu privire la calitatea de Principal/Agent, opinie exprimata doar in baza contractelor si facturilor punctuale analizate, fara a lua in considerare in vreun fel argumentatia transmisa de catre Grup in 14.02.2023 si/sau fara a solicita detalii/argumente suplimentare care ar putea sustine pozitia Grupului; din nou, sinteza nu adreseaza doar zona de licente, ci si contracte de livrari echipamente si prestari servicii cu exact acelasi tipic si format contractual existent si in ultimii 3 ani;
- In 14.03 si 16.03.2023 sunt organizate 2 intalniri impreuna cu BDO si Comitetul de audit, in care sunt aduse argumente suplimentare + exemple de alte companii cu activitate similara care considera ca actioneaza ca si Principal in contracte similare cu cele ale Grupului in cursul discutiilor, nu se pot identifica solutii de compromis, avand in vedere ca auditorul nu este interesat de intelegerea tipologiei business-ului derulat de grup, ci doar de generalizarea contractelor punctuale analizate in vederea efectuarii unor corectii pe intregii linii din P&L, e.g. licente si servicii cloud (considerand de altfel si faptul ca analiza a mii de contracte in cateva zile nu este fezabila, desi chiar auditorul admite ca ar putea exista situatii punctuale chiar si in aceste categorii de venituri si cheltuieli in care grupul actioneaza ca si Principal, e.g. licente livrate la implementarea ERP, servicii suport echipamente producator activate odata cu livrarea echipamentelor, servicii migrare in cloud).
- In urma reanalizarii celor mentionate in „agenda decision” furnizata de catre IFRIC, Conducerea Grupului decide in 20.03 sa amendeze politica de recunoastere a veniturilor cu privire la anumite categorii de licente software tranzactionate in perioada 2021-2022 care reprezinta revanzari de licente software standard, prin aceea ca in aceste cazuri Grupul nu vinde drepturile asociate acestor licente software in combinatie cu serviciile proprii cu valoare adaugata, ci doar intermediaza vanzarea acestora de la producatori / distribuitori catre clientii finali. Ca atare, Grupul decide amendarea politicii de recunoastere a veniturilor pentru categoriile mentionate mai sus de licente

software standard revandute cu caracter singular (i.e. fara a fi combinate cu servicii proprii cu valoare adaugata), considerand ca in aceste cazuri actioneaza ca si Agent. Veniturile rezultate din revanzarea acestor licente software standard sunt recunoscute pe baza „neta”, i.e. marja bruta rezultata a fost recunoscuta integral ca si venit, cu zero costuri de vanzare.

- Auditorul isi mentine pozitia privind includerea unei rezerve in opinia de audit, considerand ca “a identificat alte tranzacții de vânzare de software standard în care Grupul acționează ca Agent, serviciile cu valoare adăugată nefiind parte din aceeași obligație de executare, precum si alte contracte de servicii de la terți vândute în mod independent pentru care Grupul acționează ca Agent. Pentru alte tranzacții care implică personalizare/instalare a software-ului, furnizarea unui pachet de echipamente și software sau implicarea altor părți în furnizarea unui serviciu, trebuie exercitat raționamentul profesional pentru a determina relația Principal/Agent, in special din perspectiva existentei controlului asupra bunului sau serviciului specificat furnizat de o altă parte înainte ca acel bun sau serviciu să fie transferat clientului.” Auditorul confirma ca „**nu a putut determina ajustările care ar fi necesare pentru prezentarea veniturilor și cheltuielilor pe o bază netă pentru anul in curs si informațiile comparative. Nu există vreun impact asupra marjei brute, profitului brut sau a capitalurilor proprii.**”

In considerarea celor mentionate mai sus si avand in vedere intervalul de timp extrem de scurt in care a trebuit sa ia o decizie, Conducerea Grupului considera ca amendarea efectuata la politica de recunoastere a veniturilor conform IFRS 15 (si corectiile aferente) este suficienta si conforma cu prevederile standardului si cu cele prevazute in decizia pe Agenda Comitetului pentru Interpretari IFRS. De asemenea, Conducerea Grupului considera ca orice alte corectii suplimentare (nebazate pe o analiza pertinenta/amanuntita care sa poata identifica in mod just daca sunt si alte contracte in care grupul actioneaza in calitate de Agent si daca acestea au o valoare semnificativa) ar fi discretionare (in conditiile in care nici auditorul nu poate determina cuantumul lor) si ar fi fost de natura a distorsiona in mod semnificativ situatiile financiare supuse spre aprobare actionarilor.



Anexa 4 - Descrierea problematii si argumente privind pozitia de Principal vs Agent in cazul revanzarii de licente software

Problematika:

Problematika este reprezentata de raspunsul la intrebarea daca, atunci cand licentele de software sunt vandute de terti, adica de furnizori de servicii IT sau integratori de sisteme IT, tertul respectiv trebuie clasificat ca principal sau agent. Se ridica indoieli in special cu privire la modelele contractuale in care tertul este un **revanzator cu valoare adaugata (value added reseller)** si efectueaza direct servicii de consultanta complexe si extinse, atat pre-vanzare cast si post-vanzare, in cadrul performantei convenite contractual (asa-numitele modele de contract indirecte).

In special, se pune intrebarea daca consultanta pre-vanzare care trebuie efectuata in modelul de contract indirect si vanzarea unei licente de software reprezinta bunuri si servicii in sensul IFRS 15.29 (c), care sunt foarte interdependente sau foarte interrelacionate. In timp ce revanzatorii cu valoare adaugata afectati din intreaga industrie IT presupun in mod obișnuit ca exista un serviciu semnificativ de integrare - ceea ce ar implica clasificarea ca principal - au fost publicate indicatiile care trebuie utilizate pentru evaluare, care ar putea implica faptul ca, in general, bunurile si serviciile sunt separat identificabile - ceea ce ar conduce la concluzia ca revanzatorul este Agent.

Distinctia facuta intre rolul de principal si cel de agent al unei entitati are consecinte semnificative pentru prezentarea veniturilor in situatiile financiare. Pentru revanzatorii cu valoare adaugata, este important sa existe o procedura clara si fiabila.

Situatia Faptica

Situatia factica este urmatoarea:

(1) Licenta de volum este modelul de licenta tipic in segmentul B2B. Un client care obtine o licenta de volum achizitioneaza software-ul si, prin contractul de licenta, dreptul de a utiliza un anumit numar de copii fara a obtine un suport fizic de stocare. Software-ul este de obicei disponibil prin intermediul unui portal de software. Activarea software-ului are loc prin intermediul unei chei de licentiere; totusi, un program de licenta de volum nu solicita clientilor sa utilizeze o cheie noua pentru fiecare activare, ci doar o cheie (corporativa) pentru activarea tuturor produselor software instalate.

(2) Indiferent de modelul de licenta, clientul final adera la termenii si conditiile de utilizare ale producatorului de software.

(3) In cadrul parteneriatului de vanzari, furnizorii de servicii IT in modelul indirect de contract actioneaza ca revanzatori cu valoare adaugata care creeaza produse combinate care includ propriile servicii si le vand clientilor lor ca solutii personalizate.

(4) Acordul de distributie dintre revanzatorul cu valoare adaugata si producatorul de software confera un drept executoriu revanzatorului cu valoare adaugata de a acorda licente de software clientilor sai.



(5) Serviciul de consultanță este un element cheie al performanței către client. Obligațiile revânzătorului cu valoare adăugată în acest sens sunt guvernate în primul rând de acordul dintre revânzătorul cu valoare adăugată și producătorul de software și devin astfel un element esențial al fiecărui contract dintre revânzătorul cu valoare adăugată și clientul final. În plus, revânzătorul cu valoare adăugată se angajează să ofere fiecărui client nou servicii de "consultanță certificată" la înregistrarea pe site-ul oficial al companiei. Astfel, fiecare client are dreptul la sfaturi calificate conform termenilor și condițiilor acordului de parteneriat și poate aștepta un pachet de performanță cu aceste caracteristici.

(6) Combinarea consultanței pre-vanzare calificate cu licența de software este ceea ce oferă beneficiul clientului sub forma unei soluții software adecvate și conformă din punct de vedere legal.

(7) Prin intermediul consultanței pre-vânzare, se configurează un pachet contractul specific pentru client pentru un orizont de planificare de cel puțin trei ani. Consultanța pre-vânzare nu se bazează pe oferte standard sau presupuneri, ci pe nevoile precis identificate ale clientului. În special, aspecte precum obiectivele sale corporative și strategia sa IT sunt luate în considerare.

(8) Serviciile de consultanță pre-vânzare pot fi efectuate numai de angajați pregătiți și certificați (consultanți în licențiere). În funcție de complexitatea cazului, adesea sunt necesare mai multe zile de lucru pentru această consultanță pre-vânzare. În afară de costurile directe de consultanță care apar în urma efectuării consultanței pre-vânzare, valoarea adăugată rezultată din vânzarea ulterioară a soluției software necesită investiții semnificative din partea revânzătorului cu valoare adăugată.

(9) În cazul cererilor de oferte publice ale clienților din sectorul public, atât statutul de partener, cât și serviciile de consultanță sunt adesea solicitate explicit și fac parte din condițiile cererii de oferta. Acestea sunt astfel convenite explicit. Ele sunt remunerate în cadrul prețului total pentru soluția software consultată. Dacă contractul nu este încheiat, remunerația nu se aplică.

(10) Acordul de parteneriat dintre producătorul de software și revânzătorul cu valoare adăugată prevede că, față de client, revânzătorul cu valoare adăugată are discreție completă în stabilirea prețurilor.

(11) Revânzătorul cu valoare adăugată facturează licența de software către client și primește remunerația pentru toate serviciile sale exclusiv prin marja dintre prețul de achiziție și prețul de vânzare. Aceasta include achiziționarea licențelor de software de la producător, serviciul de consultanță furnizat și investițiile prealabile menționate mai sus.

(12) Re-vânzătorul cu valoare adăugata este expus unui tip special de risc de inventar, deoarece în cazul unei licențieri greșite (adică atunci când tipul sau numărul de licențe de software vândute nu a fost potrivit), nu poate returna licențele către producatorul de software sau să le vândă altui client.

(13) O caracteristică specială a programelor contractuale ale producătorilor de software în modelul indirect este că în relația contractuală, revânzătorul cu valoare adăugata stă între producătorul de software și clientul final și este solicitat să plaseze comenzi în numele clientului și să administreze achizițiile clientului.

(14) În relația cu producătorul de software, rolul revânzătorului cu valoare adăugata cuprinde responsabilitatea pentru procesele de vânzare și post-vânzare. În relația cu clientul, revânzătorul cu valoare adăugata este primul punct de contact pentru toate întrebările. Revânzătorul cu valoare adăugata este



responsabil atât pentru procesul de comandă, cât și pentru orice probleme de licențiere care apar după încheierea comenzii/contractului.

Perspectiva 1: Perspectiva conform căreia revânzătorul cu valoare adăugată este "Principal"

Prin aplicarea prevederilor IFRS 15.24, IFRS 15.27 și IFRS 15.29 (c) și, în plus, IFRS 15.B35A (c) precum și IFRS 15.B37 (a) la (c), această perspectivă este susținută de următoarele:

Identificarea și evaluarea promisiunilor

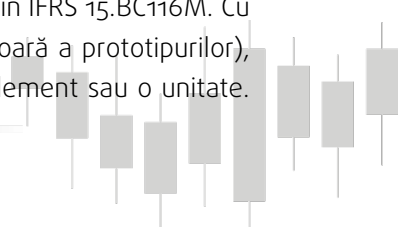
Conform IFRS 15.24, revânzătorul cu valoare adăugată identifică vânzarea unei licențe de software ca o promisiune în contractul cu clientul. Mai mult, revânzătorul cu valoare adăugată identifică consultanța pre-vânzare, dar și pe cea post-vanzare, ca o promisiune implicită către client, conform IFRS 15.24.

Pentru a îndeplini cerința ca bunul sau serviciul să fie distinct (conform IFRS 15.27 (a) în legătură cu IFRS 15.28), ambele promisiuni identificate ar trebui să aducă beneficii clientului. Înainte de fiecare vânzare a unei licențe software, revânzătorul cu valoare adăugată este obligat să furnizeze consultanță calificată, în primul rând datorită obligației de consultanță precontractuală (vezi mai jos) și, în al doilea rând, datorită acordului încheiat cu producatorul de software. Dacă această cerință nu este îndeplinită, partenerul ar putea pierde statutul său de partener și, astfel, autorizația sa de a vinde licențe software. Prin urmare, nu este posibil achiziționarea unei licențe fără serviciul de consultanță, deoarece nu există o piață legalizată de furnizorul de software. Nu ar fi posibil ca clientul final să achiziționeze licențe fără serviciul de consultanță. Chiar dacă ar fi selectat un alt revânzător cu valoare adăugată, revânzătorul cu valoare adăugată respectiv ar trebui să își desfășoare propriul serviciu de consultanță.

Pentru evaluarea dacă promisiunea de transfer al bunului sau serviciului este distinctă în cadrul contextului contractului (IFRS 15.27 (b) în legătură cu IFRS 15.29), este relevant faptul că achiziționarea unei licențe în cadrul modelului indirect reprezintă rezultatul unui proces de consultanță care nu servește numai pentru identificarea licenței "corecte", ci influențează și tipul de licențiere. Serviciul de consultanță pre-vânzare are un efect semnificativ asupra soluției de licențiere ulterioare, adică licența depinde în mare măsură de serviciul de consultanță anterior și invers.

Pentru client, achiziționarea de licențe software ridică diferite întrebări cu privire la sfera drepturilor de utilizare a licențelor. Aceasta include aspecte de ordin strategic și operațional privind achiziționarea software-ului și servicii de consultanță cu privire la contract și conformitate. Serviciile de consultanță sunt strâns legate de vânzarea produselor software și sunt considerate o componentă materială a obligației de performanță față de client. Aceste servicii pre-consultanță pot fi efectuate numai de angajați (consultanți de licență) instruiți și certificați corespunzător. Certificările consultanților de licențe trebuie reînnoite în mod regulat. Măsurile de formare necesare implică costuri ridicate, indiferent de cantitatea vândută.

Fără astfel de consultanță, nu poate fi obținut niciun beneficiu pentru client. În plus, promisiunile nu pot fi separate, deoarece o astfel de separare nu reflectă caracteristicile modelului indirect de contract (natura promisiunii). Inseparabilitatea performanței este susținută și de explicațiile Consiliului în IFRS 15.BC116M. Cu exemplul din IFRS 15.BC112 (dezvoltarea unui concept de produs cu fabricarea ulterioară a prototipurilor), Consiliul arată că un rezultat final combinat poate fi realizat în mai multe faze, un element sau o unitate.



Performanța din exemplul IFRS 15.BC112 este în principiu separată, dar interdependentă, la fel cum sunt și consultanța pre-vânzare, vânzarea ulterioară a software-ului și consultanța post-vanzare.

De asemenea, o evaluare în baza dreptului civil susține și ea opinia că promisiunile nu pot fi separate: conform principiilor juridice general acceptate, combinarea obligației de consultare pre-contractuală cu ulterioara încheiere a contractului este obligatorie, deoarece se referă la contractul care urmează să fie încheiat și are consecințe juridice pentru relația contractuală ulterioară (daune în caz de consultanță greșită). Un vânzător are obligații de consultanță dacă s-a angajat să ofere clientului sfaturi referitoare la proprietățile elementului de cumpărat sau la alte circumstanțe relevante pentru cumpărător. Astfel de obligații pot fi asumate explicit sau implicit.

Aplicabilitatea obligației de consultanță a vânzătorului crește cu atât mai mult cu cât cumpărătorul are nevoie de protecție și cu cât mai multă expertiză pretinde vânzătorul că are. Obligația de consultanță a revânzătorului cu valoare adăugată apare odată cu începerea consultanței profesionale și este documentată cel târziu la momentul prezentării unei oferte. Îndeplinirea necorespunzătoare a obligației de consultanță duce la o cerere de despăgubire, cu condiția îndeplinirii celorlalte precondiții. Partea protejată de obligația accesorie trebuie să fie pusă într-o poziție ca și cum obligația ar fi fost îndeplinită în mod corespunzător. Mai mult, în funcție de circumstanțe, încălcarea obligațiilor accesorii poate institui un motiv de reziliere sau de încetare a contractului.

În plus, facturarea uniformă și faptul că revânzătorul cu valoare adăugată de obicei nu are o cerere separată de remunerație subliniază natura performanței integrate combinate pentru client.

În concluzie, se aplică următoarele în ceea ce privește modelul de contract indirect în domeniul licențierii software-ului care implică un revânzător cu valoare adăugată (în conformitate cu IFRS 15BC116) și următoarele):

- (1) Beneficiul pentru client rezultă doar din interacțiunea sau combinația promisiunilor individuale.
- (2) Din perspectiva clientului, promisiunea reprezintă în mare parte o singură performanță (= furnizarea unei soluții software potrivite/specifice și conforme din punct de vedere legal).
- (3) Serviciul de consultanță influențează direct și în mare măsură licența (și vice versa). Astfel, riscurile de consultanță duc, de asemenea, la riscuri de licențiere. Revânzătorul cu valoare adăugată poartă riscul întregului pachet de servicii și poate fi tras la răspundere în consecință.
- (4) Consultanța are, astfel, un impact semnificativ asupra beneficiului pentru client.

În contextul atât al obligației implicite, cât și, în anumite cazuri, al celei explicite de a furniza servicii de consultanță cuprinzătoare, revânzătorul cu valoare adăugată ajunge la concluzia că consultanța pre-vânzare și cea post-vanzare reprezintă o promisiune implicită (semnificativă) pentru client. Performanța constă nu numai din vânzarea licenței standard de software, ci dintr-un pachet de performanță combinat, care cuprinde licența standard de software și serviciile calificate de consultanță ale revânzătorului cu valoare adăugată pe parcursul întregii perioade contractuale. Conceptul de licențiere specific clientului stabilește o conexiune transformațională între consultanța pre-vânzare și vânzarea licenței de software a

producatorului. În acest proces, nevoile clientului sunt luate în considerare în totalitate. Responsabilitatea pentru serviciile de transformare aparține doar revânzătorului cu valoare adăugată.

Aspecte suplimentare - Reglementări conform IFRS 15.B35 și urm.

Luând în considerare contextul menționat anterior, revânzătorul cu valoare adăugată consideră că criteriile pentru clasificarea ca serviciu de integrare semnificativă (IFRS 15.B35A (c)) sunt îndeplinite, prin care revânzătorul cu valoare adăugată obține controlul înainte de transferarea pachetului de performanță către client.

Pe lângă serviciul de consultanță original al revânzătorului cu valoare adăugată, acest lucru este susținut și de faptul că datorită statutului său de partener și a acordului de distribuție asociat, acesta deține drepturi de distribuție neechivoce cu privire la licențele software ale producatorului. Acordul de distribuție dintre revânzătorul cu valoare adăugată și producatorul de software conferă revânzătorului cu valoare adăugată un drept executabil de a acorda licențe de software clienților săi. Producatorul de software i-a acordat revânzătorului cu valoare adăugată dreptul de a folosi IP-ul său (adică de a vinde licențe pentru IP-ul său), care este separat de licențele reale de software de bază. În legătură cu aplicarea criteriilor de control asupra bunurilor și serviciilor intangibile, IFRS 15.BC385Q indică și faptul că evaluarea controlului nu ar trebui să ia în considerare doar părțile individuale ale promisiunii, ci întreaga promisiune. Prin urmare, evaluarea controlului ar trebui să examineze rezultatul combinat și trebuie determinat dacă entitatea controlează rezultatul combinat înainte de a-l transfera către client.

Clasificarea ca principal este susținută de ceilalți indicatori din IFRS 15.B37:

- Revânzătorul cu valoare adăugată este în principal responsabil de îndeplinirea obligației sale față de client, deoarece asigură compatibilitatea licenței standard de software și cerințele specifice ale clientului.
- Mai mult, revânzătorul cu valoare adăugată este liber să stabilească prețul pentru obligația de performanță combinată la propria discreție (vezi Situația faptică, punctul 10).
- În plus, furnizorul de valoare adăugată este expus unui tip special de risc de inventar în ceea ce privește licența standard de software, deoarece în cazul neacceptării de către client, nu o poate returna producatorului de software sau vinde altui client (vezi Situația faptică, punctul 12).

În cadrul anumitor modele de contract, producatorul de software plătește o remunerație suplimentară pentru vânzarea de licențe. În aceste modele de contract, clientul solicită de obicei o consultanță cuprinzătoare în cadrul procesului de ofertare. Si în acest caz, există un concept de licențiere specific clientului, în care sunt îndepliniti toți indicatorii menționați mai sus pentru clasificarea ca principal. Din perspectiva revânzătorului cu valoare adăugată, o remunerație suplimentară din partea producatorului nu schimbă evaluarea dacă acționează ca principal sau agent.



Perspectiva 2: revanzatorul de licente este un "Agent"

Această interpretare deviantă a IFRS 15 nu presupune existența unei performanțe semnificative de integrare în tipul de contract indirect dacă scopul principal al serviciului de consultanță este de a îndeplini cerințele de licențiere ale producătorilor de software.

Venitul din vânzarea de licențe software standard trebuie prezentat pe bază netă în conformitate cu IFRS 15.B36 (contabilizarea ca agent) dacă serviciul de consultanță efectuat în legătură cu vânzarea software-ului are ca scop principal îndeplinirea cerințelor de licențiere ale producătorului de software și nu reprezintă niciun serviciu semnificativ de integrare a bunurilor sau serviciilor la cererea clientului în sensul IFRS 15.29. Pentru evaluarea dacă serviciul de consultanță ar putea fi un serviciu de integrare semnificativ, trebuie luate în considerare următoarele aspecte: proporția costurilor de consultanță și valoarea licenței; interesul principal al producătorului de software în licențierea adecvată, care este important pentru cuantumul veniturilor sale; faptul că (în anumite modele contractuale) producătorul de software plătește o remunerație pentru vânzarea unei licențe și faptul că serviciul de consultanță este efectuat înainte de prezentarea unei oferte, adică chiar și în cazurile în care vânzarea software-ului nu se materializează.

Această opinie conform căreia o activitate pură de agent are loc este susținută de faptul că, în contextul vânzării de licențe software standard în tipul de contract indirect, se stabilește o relație contractuală directă între client și producătorul de software, în plus față de relația contractuală dintre client și revânzătorul cu valoare adăugată, iar până atunci, revânzătorul cu valoare adăugată nu controlează licența de software. În acest context, consultanța pre-vânzare ar fi considerată un serviciu pur de vânzare din partea revânzătorului cu valoare adăugată.

Această argumentație este susținută astfel:

- serviciul de consultanță efectuat în legătură cu vânzarea software-ului are ca scop principal îndeplinirea cerințelor de licențiere ale producătorului de software;
- în comparație cu valoarea licenței software standard, consultanța pre-vânzare reprezintă de obicei o parte minoră;
- consultanța pre-vânzare este efectuată înainte de prezentarea unei oferte, adică chiar și în cazurile în care vânzarea software-ului nu se materializează; de aceea, serviciile de consultanță pre-vânzare sunt oferite fără remunerație;
- un client care cunoaște apriori modelul de contract care i se potrivește, precum și numărul de licențe necesare, nu ar beneficia de valoare adăugată din consultanța specializată.



Din perspectiva revânzătorului cu valoare adăugată, următoarele puncte sunt în contradicție cu viziunea 2:

- Activitățile revânzătorului cu valoare adăugată nu au ca principal obiectiv îndeplinirea cerințelor de licențiere ale producătorului de software. Conform acordului încheiat cu producătorul de software, revânzătorul cu valoare adăugată si-a asumat obligația contractuală de a furniza fiecărui client servicii de consultanță certificate conform termenilor și condițiilor acordului, ceea ce implică cheltuieli semnificative în avans. Din perspectiva clientului, aceasta exprimă așteptarea de a primi pachetul corespunzător de servicii (vezi Situația de fapt, punctele 5 și 8 de mai sus).
- Revânzătorul cu valoare adăugată răspunde pentru serviciile sale de consultanță, deoarece obligația de consultanță pre-contractuală se referă și la contractul ce va fi încheiat și are consecințe juridice pentru relația contractuală ulterioară (daune în caz de sfat greșit). Aceste aspecte ale relațiilor juridice dintre producătorul de software și revânzătorul cu valoare adăugată depășesc cu mult un simplu serviciu de vânzare. Astfel, este irelevant faptul că, în comparație cu volumul comenzii generale, serviciile de consultanță pre-vânzare reprezintă de obicei o parte minoră sau sunt furnizate chiar și în cazul rar în care nu se încheie niciun contract.
- Conform descrierii din capitolul de mai sus, acordul de distribuție între revânzătorul cu valoare adăugată și producătorul de software conferă, de asemenea, un drept executoriu revânzătorului cu valoare adăugată de a acorda licențe software clienților săi (a se vedea și Situația de fapt, punctul 4). Producătorul de software a acordat revânzătorului cu valoare adăugată un drept de utilizare a proprietății intelectuale (adică de a vinde licențe pentru proprietatea sa intelectuală), care este separat de licențele efective de software care stau la baza acestuia. În urma motivelor de mai sus, revânzătorul cu valoare adăugată consideră că criteriile de clasificare ca serviciu semnificativ de integrare (IFRS 15.B35A (c)) sunt îndeplinite și presupune că obține controlul înainte de a transfera pachetul de performanță clienților. În cele din urmă, conform IFRS 15.B35A (c), entitatea controlează intrările înainte de a furniza performanța combinată. În cazul vânzării de software, acest lucru înseamnă că licența de software este controlată de revânzătorul cu valoare adăugată înainte de combinarea cu serviciile de consultanță pre-vânzare și post-vânzare.



Concluzie

În evaluarea problemei principal/agent în vânzarea licențelor software ale terților producatori în cadrul modelului indirect de contract, sunt implicați numeroși factori. În special, consultanța complexă și extensivă pre-contractuală, dar și cea oferită pe durata contractului, joacă un rol cheie în evaluarea problemei principal/agent. Având în vedere obligația explicită și/sau implicită de a furniza consultanță cuprinzătoare în contextul modelului indirect, consultanța poate fi considerată o obligație implicită sau, în funcție de modelul contractului, în unele cazuri și o obligație de performanță externă față de client. Mai mult, valoarea adăugată rezultată din consultanța pre-contractuală este responsabilitatea revânzătorului cu valoare adăugată, care răspunde pentru serviciile sale de consultanță pre-contractuală după încheierea contractului.

Prin urmare, licența nu este vândută singură, ci ca un pachet de performanță combinată format din licență și sfaturile calificate ale revânzătorului cu valoare adăugată (adică o soluție de licențiere personalizată pentru client), pentru care revânzătorului cu valoare adăugată este responsabil. În modelul indirect de contract, există o conexiune transformațională între consultanța pre-contractuală obligatorie și vânzarea de licențe software. Bunurile și serviciile sunt foarte interdependente sau foarte interconectate.

Mai mult, prevederile referitoare la "serviciul semnificativ de integrare a bunurilor sau serviciilor" (IFRS 15.B35A (c)) și "responsabilitatea principală" (IFRS 15.B37 (a)) susțin opinia revânzătorului cu valoare adăugată că acesta obține controlul asupra performanței înainte ca pachetul să fie transferat către client. Indicatorii "riscul de inventar" (IFRS 15.B37 (b)), "discretia în stabilirea pretului" (IFRS 15.B37 (c)) și "dreptul de a dirija către o altă parte" (IFRS 15.B35A (b)) susțin de asemenea această afirmație.

Potrivit IFRS 15.B35A(c), entitatea controlează în mod normal intrările înainte de a furniza serviciul combinat constând în consultanță pre-vânzare și licență. În cazul vânzărilor de software, acest lucru înseamnă că licența de software ar trebui să fie controlată de către partenerul cu valoare adăugată înainte de combinare.

Dreptul de licență individual apare doar după comanda efectuată de partenerul cu valoare adăugată și acordarea licenței de către producătorul de software. Partenerul cu valoare adăugată nu păstrează licențele în stoc, ci le comandă doar după ce clientul a plasat o comandă. Acesta este un proces de achiziții mai mult sau mai puțin eficient conceput care elimină riscurile clasice de stocare. Cu toate acestea, partenerul cu valoare adăugată poartă o formă specială de risc de inventar în ceea ce privește comanda, deoarece în cazul în care licențierea este incorectă, clientul nu acceptă (adică nu plătește) licențele, iar partenerul cu valoare adăugată nu are dreptul de returnare împotriva producătorului de software.

În plus, distribuitorul cu valoare adăugată deține drepturi de distribuție ale producătorului de software prin intermediul statutului de partener și a acordului cadru de distribuție asociat. Acordul de distribuție principal între distribuitorul cu valoare adăugată și furnizorul de software transferă un drept executabil către distribuitorul cu valoare adăugată de a acorda licențe de software clienților săi. Furnizorul de software a transferat distribuitorului cu valoare adăugată un drept de utilizare a proprietății sale intelectuale - PI (adică de a vinde licențe pentru PI-ul său) - acest drept este separat de licențele de software subiacente în sine.

În plus, IFRS 15.BC385Q specifică faptul că aplicarea principiului de control nu ar trebui să se refere la părți individuale ale obligațiilor de performanță, ci la întreaga obligație de performanță. Mai degrabă, controlul ar trebui să se refere la ieșirea combinată și ar trebui să se determine dacă entitatea controlează ieșirea

combinată înainte de a fi transferată clienților. Prin urmare, așa cum s-a clarificat deja, nu considerăm că este adecvat să se ia în considerare transferul licenței în izolare.

Potrivit IFRS 15.24, revânzătorul cu valoare adăugată identifică vânzarea unei licențe software ca o promisiune explicită în contractul cu clientul și consultanța pre-vânzare ca o promisiune implicită către client.

Pentru a îndeplini cerința ca bunul sau serviciul să poată fi distinct (conform IFRS 15.27 (a) împreună cu IFRS 15.28), ambele promisiuni identificate ar trebui să ofere beneficii clientului separat. Înainte de fiecare vânzare a unei licențe software, revânzătorul cu valoare adăugată este obligat să ofere consultanță calificată, în primul rând, din cauza obligației precontractuale de consultanță prevăzută de lege (vezi mai jos) și, în al doilea rând, din cauza acordului de parteneriat încheiat. Dacă această cerință nu este respectată, partenerul ar putea să-și piardă statutul de partener și, astfel, autorizația de a vinde licențe software. Prin urmare, nu este posibil să achiziționați o licență fără serviciul de consultanță, deoarece nu există un piață legalizată de producătorul de software. Nu ar fi posibil pentru clientul final să achiziționeze licențe fără serviciul de consultanță. Chiar și dacă ar fi selectat un alt revânzător cu valoare adăugată, acesta ar trebui să efectueze propriul său serviciu de consultanță.

Pentru evaluarea dacă promisiunea de transfer al bunului sau serviciului este distinctă în contextul contractului (IFRS 15.27 (b) împreună cu IFRS 15.29), este relevant faptul că achiziționarea unei licențe în cadrul modelului indirect reprezintă rezultatul unui proces de consultanță care nu servește doar identificarea licenței "corecte", ci influențează și tipul de licențiere. Un tip de licențiere ar putea fi, de exemplu, faptul că tipul de licență dorit poate fi utilizat în biroul de acasă, în timp ce altul nu poate fi utilizat în biroul de acasă din cauza limitărilor de licențiere. Serviciul de consultanță pre-vânzare are un efect semnificativ asupra soluției de licențiere ulterioare, adică licența depinde în mare măsură de serviciul de consultanță anterior și viceversa.

Pentru client, achiziționarea licențelor de software ridică diverse întrebări referitoare la amploarea drepturilor de utilizare a licențelor. Aceasta include aspecte ale achiziționării strategice și operaționale de software și servicii de consultanță referitoare la contract și conformitate. Serviciile de consultanță sunt strâns legate de vânzarea produselor software și sunt considerate o componentă semnificativă a obligației de performanță față de client. Aceste servicii pre-vânzare pot fi efectuate doar de angajați instruiți și certificați în mod corespunzător (consultanți de licențe). Certificările consultanților de licențe trebuie reînnoite în mod regulat. Costurile de formare necesare sunt ridicate, indiferent de cantitatea vândută.

Fără astfel de consultanță, clientul nu poate obține niciun beneficiu. Mai mult, opiniile reseller-ilor adaugă că promisiunile nu pot fi separate, deoarece o astfel de separare nu reflectă caracteristicile modelului de contract indirect (natura promisiunii). Reseller-ii cred că nedespărțirea performanței este susținută și de explicațiile Consiliului în IFRS 15.BC116M. Prin exemplul din IFRS 15.BC112 (dezvoltarea unui concept de produs cu fabricarea ulterioară a prototipurilor), Consiliul arată că un rezultat final combinat poate fi obținut în mai multe faze, elemente sau unități. Performanța din exemplul IFRS 15.BC112 este, în principiu, separată, dar interdependentă, la fel ca și serviciul de consultanță pre-vânzare și vânzarea ulterioară a software-ului.

O evaluare conform dreptului civil susține, de asemenea, opinia că promisiunile nu pot fi separate:



Potrivit principiilor generale acceptate în jurisprudența noastră, combinarea obligației de consultare precontractuală cu ulterioara încheiere a contractului este obligatorie, deoarece se referă la contractul care urmează să fie încheiat și are consecințe juridice pentru relația contractuală ulterioară (daune în cazul unor sfaturi greșite). Un vânzător are obligații de consultare dacă s-a angajat să furnizeze cumpărătorului consultanță cu privire la proprietățile obiectului achiziționat sau alte circumstanțe relevante pentru cumpărător. Astfel de obligații pot fi asumate explicit sau implicit. Aplicabilitatea obligației de consultare a vânzătorului crește cu atât mai mult cu cât cumpărătorul are nevoie de protecție și cu cât mai multă expertiză pretinde vânzătorul că are. Obligația de consultare a valorificatorului cu valoare adăugată rezultă odată cu începerea consultanței profesionale și este documentată cel mai târziu la momentul prezentării unei oferte. În cazul în care sunt îndeplinite celelalte condiții, încălcarea obligației de consultare rezultă într-o cerere de despăgubire. Partea protejată de obligația accesorie trebuie să fie pusă într-o poziție ca și cum obligația ar fi fost îndeplinită în mod corespunzător. Mai mult, în funcție de circumstanțe, încălcarea obligațiilor accesorie poate institui un motiv de anulare sau reziliere a contractului.



Anexa 5 - Decizia Comisiei

Comitetul a primit o solicitare prin care se întreabă dacă, în aplicarea IFRS 15, un revânzător de licențe software este un principal sau un agent. În situația descrisă în cerere:

a. revânzătorul are un acord de distribuție cu un producător de software care:

- i. îi conferă revânzătorului dreptul de a acorda (vinde) licențe standard de software ale producătorului către clienți;
- ii. îi cere revânzătorului să ofere consultanță pre-vânzare pentru fiecare client - înainte de vânzarea licențelor de software - pentru a identifica tipul și numărul de licențe de software care ar satisface nevoile clienților; și
- iii. îi oferă revânzătorului discreție în stabilirea prețurilor licențelor de software pentru vânzare către clienți.

b. dacă clientul decide:

- i. să nu cumpere nicio licență de software, nu plătește nimic. Revânzătorul și clientul nu încheie niciun acord.
- ii. să cumpere un anumit tip și număr de licențe de software, revânzătorul negociază prețul de vânzare cu clientul, plasează o comandă la producătorul de software în numele clientului (și plătește producătorul), și facturează clientul pentru prețul convenit.

c. producătorul de software furnizează clientului licențele de software comandate - emise în numele clientului - prin intermediul unui portal de software și cu cheia necesară pentru activare. Producătorul de software și clientul încheie un acord care specifică dreptul clientului de a utiliza software-ul, o garanție care acoperă funcționalitatea software-ului și termenul de valabilitate a licenței.

d. dacă revânzătorul îi sfătuiește pe client să comande un tip sau număr greșit de licențe de software (care nu satisface nevoile clientului), clientul poate să nu accepte licențele. Revânzătorul nu poate returna licențele neacceptate producătorului de software sau să le vândă altui client.

Conințele aplicabile în IFRS 15 - Considerații privind calitatea de principal sau agent

Paragrafele B34-B38 stabilesc un cadru pentru determinarea dacă o entitate este principal sau agent. Când o altă parte este implicată în furnizarea de bunuri sau servicii către un client, o entitate determină dacă natura promisiunii sale este o obligație de performanță de a furniza bunurile sau serviciile specificate în sine (entitatea este principală) sau de a aranja pentru acele bunuri sau servicii să fie furnizate de către cealaltă parte (entitatea este agent).

Paragraful B34A afirmă că determinarea naturii promisiunii sale necesită ca o entitate să:

- a. identifice bunurile sau serviciile specificate care urmează a fi furnizate clientului. Un bun sau serviciu specificat este un bun sau serviciu distinct (sau un pachet distinct de bunuri sau servicii) care urmează a fi furnizat clientului (paragraful B34); și



b. să evalueze dacă controlează fiecare bun sau serviciu specificat înainte ca acesta să fie transferat către client.

O entitate este principală dacă controlează bunul sau serviciul specificat înainte ca acesta să fie transferat către un client (paragraful B35). O entitate care este agent nu controlează bunul sau serviciul specificat furnizat de către o altă parte înainte ca acesta să fie transferat către client (paragraful B36).

Identificarea bunurilor sau serviciilor specificate care urmează a fi furnizate către client

Primul pas în identificarea bunurilor sau serviciilor specificate care urmează a fi furnizate către client constă în evaluarea bunurilor sau serviciilor promise în contractul cu clientul. Un contract cu un client specifică, în general, explicit bunurile sau serviciile pe care o entitate promite să le furnizeze unui client. Cu toate acestea, contractul poate include, de asemenea, promisiuni care sunt implicite în practicile obișnuite de afaceri ale entității, politicile publicate sau declarații specifice, dacă, la momentul încheierii contractului, acele promisiuni creează o așteptare valabilă a clientului că entitatea va transfera un bun sau un serviciu către client (paragraful 24).

După ce a evaluat bunurile sau serviciile promise în contractul cu clientul, entitatea identifică apoi, aplicând paragrafele 27-30, fiecare bun sau serviciu distinct (sau pachet distinct de bunuri sau servicii) care urmează să fie furnizat clientului.

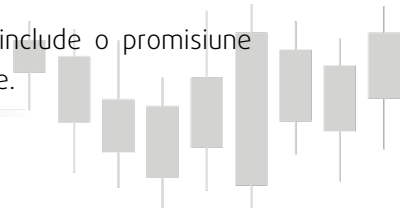
Evaluarea dacă entitatea controlează fiecare bun sau serviciu specificat înainte ca acesta să fie transferat către client.

Când o altă parte este implicată în furnizarea de bunuri sau servicii către un client, paragraful B35A stabilește circumstanțele în care o entitate este un principal - dintre care una este atunci când entitatea obține controlul unui bun sau a unui alt activ de la cealaltă parte, pe care îl transferă apoi către client. Controlul unui activ se referă la capacitatea de a direcționa utilizarea și de a obține beneficiile substanțiale rămase din activ; controlul include capacitatea de a preveni alte entități să direcționeze utilizarea și să obțină beneficiile dintr-un activ (paragraful 33).

Paragraful B37 stabilește indicatori care ajută o entitate să determine dacă este principal sau agent. Astfel de indicatori includ, dar nu se limitează la: (a) responsabilitatea primară pentru îndeplinirea promisiunii de a furniza bunul sau serviciul specificat; (b) riscul de inventar înainte ca bunul sau serviciul specificat să fie transferat către client sau după transferul controlului către client; și (c) discreția în stabilirea prețului pentru bunul sau serviciul specificat. Indicatorii pot fi mai relevanți sau mai puțin relevanți pentru evaluarea controlului în funcție de natura bunului sau serviciului specificat și de termenii și condițiile contractului, iar diferiți indicatori pot furniza dovezi mai convingătoare în contracte diferite (paragraful B37A).

Aplicarea IFRS 15 la descrierea faptelor prezentată în cerere - Identificarea bunurilor sau serviciilor specificate care urmează să fie furnizate clientului

În descrierea faptelor prezentată în cerere, contractul dintre revânzător și client include o promisiune explicită de a furniza clientului un anumit tip și număr de licențe standard de software.



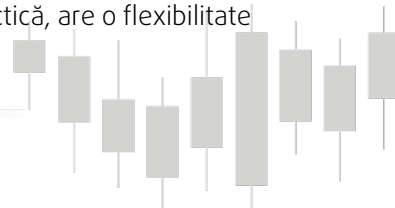
Comitetul a observat că sfatul pre-vânzare furnizat de revânzător - în baza acordului de distribuție dintre producătorul de software și revânzător - nu reprezintă o promisiune implicită din contractul cu clientul. La momentul încheierii contractului cu clientul, revânzătorul a furnizat deja sfatul. Nu există niciun alt sfat de oferit de către revânzător, iar sfatul deja furnizat nu va fi transferat clientului după începerea contractului. Prin urmare, la momentul încheierii contractului cu clientul, nu există o așteptare validă din partea clientului că revânzătorul va transfera un bun sau serviciu în afară de licențele standard de software.

În consecință, Comitetul a concluzionat că, în descrierea faptelor prezentată în cerere, bunurile promise în contractul revânzătorului cu clientul sunt licențele standard de software. Deoarece licențele standard de software sunt singurele bunuri promise în contractul cu clientul, ele reprezintă bunuri distincte care urmează să fie furnizate clientului. Aceste licențe sunt, prin urmare, bunurile specificate care urmează să fie furnizate clientului, conform descrierii din paragraful B34A(a).

Evaluarea dacă revânzătorul controlează licențele standard de software înainte ca acestea să fie transferate către client. În scenariul descris în solicitare, revânzătorul evaluează dacă obține controlul asupra licențelor standard de software de la producătorul de software înainte ca acestea să fie transferate către client. Această evaluare a controlului necesită luarea în considerare a faptelor și circumstanțelor specifice, care includ termenii și condițiile contractelor dintre revânzător și client, revânzător și producătorul de software și producătorul de software și client.

Dacă, după aplicarea principiilor și cerințelor privind controlul din IFRS 15, nu este clar dacă revânzătorul este principal sau agent, acesta ia în considerare indicatorii din paragraful B37 în evaluarea dacă obține controlul asupra licențelor standard de software de la producătorul de software înainte ca acestea să fie transferate către client. În scenariul descris în solicitare, Comitetul a observat că:

- a. Licențele software furnizate clienților există doar după ce revânzătorul plasează o comandă la producătorul de software și producătorul emite licențele software în numele clientului. Producătorul de software este responsabil de funcționalitatea software-ului, precum și de emiterea și activarea licențelor. Producătorul de software este, prin urmare, responsabil în aceste privințe pentru îndeplinirea promisiunii de a furniza licențele către client (paragraful B37(a)).
- b. Revânzătorul este părtea care interacționează cu clientul înainte și după furnizarea licențelor software către acesta, luând responsabilitatea pentru licențele neacceptate. Revânzătorul este, prin urmare, responsabil în aceste privințe pentru îndeplinirea promisiunii de a furniza licențele către client (paragraful B37(a)).
- c. Revânzătorul nu obține un stoc de licențe software înainte de a încheia contractul cu clientul și nu poate, de exemplu, direcționa licențele software către alt client. Prin urmare, revânzătorul nu are niciun risc de inventar înainte ca licențele să fie furnizate către client, dar apoi are un risc de inventar până când clientul acceptă licențele (paragraful B37(b)).
- d. Revânzătorul are discreție în stabilirea prețului pentru licențele software (paragraful B37(c)). Discreția în stabilirea prețului poate fi mai puțin relevantă pentru evaluarea controlului dacă, de exemplu, piața pentru licențele software este astfel încât revânzătorul, în practică, are o flexibilitate limitată în stabilirea prețului.



Comitetul a observat concluzia privind faptul dacă revânzătorul este un principal sau un agent depinde de circumstanțele și termenii contractelor relevante. Revânzătorul va aplica un judegment în efectuarea evaluării sale generale privind faptul dacă este un principal sau un agent, inclusiv luând în considerare relevanța indicatorilor pentru evaluarea controlului și gradul în care aceștia oferă dovezi ale controlului asupra licențelor standard de software înainte de a fi transferate către client, în contextul cadrului și cerințelor stabilite în paragrafele B34-B38 din IFRS 15.

Comitetul a observat, de asemenea, că revânzătorul va face dezvăluri cu privire la (a) informațiile privind politica contabilă materială în conformitate cu IAS 1 Prezentarea Situațiilor Financiare și (b) informațiile solicitate de IFRS 15, inclusiv cu privire la obligațiile sale de performanță (paragraful 119) și judecățile făcute în aplicarea IFRS 15, care afectează semnificativ determinarea cantității și momentului recunoașterii veniturilor din contractele cu clienții (paragraful 123).

Comitetul a concluzionat că principiile și cerințele din Standardele Contabile IFRS furnizează o bază adecvată pentru un revânzător pentru a determina dacă, în modelul de fapt descris în cerere, este un principal sau un agent pentru licențele standard de software furnizate unui client. Prin urmare, Comitetul a decis să nu adauge un proiect de stabilire a standardelor pe planul de lucru.

