



**ACADEMIA DE STUDII  
ECONOMICE DIN MOLDOVA**



**UNIVERSITATEA ȘTEFAN CEL  
MARE, SUCEAVA, ROMÂNIA**

Cu titlu de manuscris  
CZU: 657.44:006.44(100)(043)

**JIERI NICOLAI**

**DEZVOLTAREA UNUI MODEL INTEGRAT DE APLICARE  
A STANDARDULUI INTERNAȚIONAL DE RAPORTARE  
FINANCIARĂ (IFRS) 15 – VENITURI DIN CONTRACTE CU  
CLIENȚII**

**522.02 CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ**

**Teză de doctor în științe economice**

**Conducător științific:**

**MIHAILA Svetlana,**  
doctor în științe economice,  
conferențiar universitar

**Conducător științific în cotutelă:**

**GROSU Veronica,**  
doctor habilitat în științe economice,  
profesor universitar

**Autor:**

**CHIȘINĂU, 2024**

**© JIERI Nicolai, 2024**

## Cuprins

<b>ADNOTARE .....</b>	<b>6</b>
<b>ANNOTATION.....</b>	<b>7</b>
<b>АННОТАЦИЯ .....</b>	<b>8</b>
<b>LISTA TABELELOR .....</b>	<b>9</b>
<b>LISTA FIGURILOR.....</b>	<b>9</b>
<b>LISTA GRAFICELOR.....</b>	<b>10</b>
<b>INTRODUCERE .....</b>	<b>12</b>
<b>1. EVOLUȚIA CADRULUI DE RAPORTARE FINANCIARĂ CONFORM IFRS ȘI IMPACTUL GLOBALIZĂRII ASUPRA SITUAȚIILOR FINANCIARE.....</b>	<b>22</b>
1.1. Evaluarea premiselor și abordarea generală pentru elaborarea unui cadru unic de raportare financiară bazat pe IFRS.....	22
1.2. Analiza evoluției cadrului de raportare financiară conform IFRS și a impactului reformei standartizării veniturilor în contextul IFRS 15 .....	31
1.3. Evaluarea eficienței și problematicii aplicării IFRS în sectoarele economice din Republica Moldova și România.....	41
1.4. Impactul aplicării modelului în cinci pași conform IFRS 15 asupra procesului de recunoaștere a veniturilor .....	46
1.5. Concluzii la capitolul 1 .....	52
<b>2. PROCESUL DE IMPLEMENTARE A IFRS 15 LA NIVELUL ENTITĂȚILOR .....</b>	<b>56</b>
2.1. Evaluarea procesului de identificare a contractelor cu clienții și implicațiile clauzelor de modificare și încetare.....	56
2.2. Conceptualizarea obligației de performanță în conformitate cu IFRS 15 .....	62
2.3. Optimizarea obligației de performanță: detalierea componentelor prețului de tranzacție în contractele cu clienții.....	69
2.4. Recunoașterea veniturilor generate din contractele cu clienții și raportarea acestora.....	78
2.5. Concluzii la capitolul 2.....	85
<b>3. IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA PROCEDURILOR DE CONTROL PENTRU ASIGURAREA CONFORMITĂȚII RECUNOAȘTERII VENITURILOR CU IFRS 15...87</b>	<b>87</b>
3.1. Evaluarea riscurilor potențiale privind veniturile entității și identificarea procedurilor privind diminuarea impactului acestora .....	87
3.2. Analiza problemelor specifice în implementarea IFRS 15 și identificarea procedurilor de soluționare a acestora .....	93
3.3. Concluzii la capitolul 3.....	106
<b>4. STUDIU EMPIRIC PRIVIND EVALUAREA IMPACTULUI APLICĂRII IFRS 15 ÎN ȚĂRILE CU ECONOMIE EMERGENTĂ .....</b>	<b>108</b>
4.1. Evaluarea factorilor sectoriali ai aplicării IFRS 15 în economiile emergente .....	108
4.2. Conceptualizarea modelului teoretic de evaluare a impactului IFRS 15 .....	113

4.3. Analiza datelor și rezultatele obținute pe bază de chestionar și sondaj .....	117
4.4. Evaluarea impactului implementării standardului IFRS 15 pe sectoare de activitate și dezvoltarea unui model integrat de aplicare .....	123
4.5. Concluzii la capitolul 4 .....	129
<b>CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI .....</b>	<b>131</b>
<b>A N E X E .....</b>	<b>156</b>
Anexa 1. Sinteza principalelor studii de impact asupra domeniului cercetării .....	157
Anexa 2. Cronologia evenimentelor majore din istoria Fundației IFRS .....	162
Anexa 3. Repere istorice în evoluția standardului IFRS 15 .....	166
Anexa 4. Efectele tranziției la noul standard privind veniturile entității.....	167
Anexa 5. Abordări comparative ale politicilor contabile aferente contractelor de vânzare cu clienții în raport cu modelul „5-step” .....	168
Anexa 6. Conceptul IFRS 15 Venituri din contracte cu clienții.....	172
Anexa 7. Criterii pentru evaluarea controlului și utilizării active în contextul recunoașterii veniturilor .....	173
Anexa 8. Evaluarea costurilor și beneficiilor personalizării: factori de adecvare și rentabilitate.....	174
Anexa 9. Dezvăluirea veniturilor în situațiile financiare ale entității.....	175
Anexa 10. Prezentarea informațiilor în situațiile financiare și aplicabilitatea IFRS 15 pe baza conceptului de „contract” .....	176
Anexa 11. Informații obligatorii privind îndeplinirea obligațiilor de performanță .....	177
Anexa 12. Strategii ale riscului de business .....	178
Anexa 13. Analiza segmentelor de business și a procesului de cesionare a veniturilor în cadrul entității.....	180
Anexa 14. Evidențierea riscurilor privind recunoașterea veniturilor conform IFRS 15 .....	181
Anexa 15. Analiza Efectelor Tranziției și Matricea de Recunoaștere a Veniturilor conform Modelului „5-Step” IFRS 15 .....	182
Anexa 16. Descrierea procesului de recunoaștere a veniturilor conform IFRS 15 – modelul „5 Pași”.....	183
Anexa 17. Elemente ale controlului intern în gestiunea financiară.....	184
Anexa 18. Cadru sistematic pentru evaluarea și implementarea controalelor interne în contextul aplicării IFRS 15 privind recunoașterea veniturilor .....	185
Anexa 19. Principalele tipuri de discount-uri cu impact asupra prețului de tranzacție .....	193
Anexa 20. Exemplificarea impactului reducerilor asupra recunoașterii veniturilor.....	194
Anexa 21. Exemple de erori comune în raportarea veniturilor conform IFRS 15 .....	198
Anexa 22. Lista de verificare privind asigurarea recunoașterii veniturilor în conformitate cu cerințele IFRS 15 .....	201
Anexa 23. Tabloul de bord pentru recunoașterea veniturilor în conformitate cu IFRS 15 .....	209
Anexa 24. Chestionar privind implementarea IFRS 15 din perspectiva directorilor financiari .....	210

Anexa 25. Aprecierea implementării IFRS 15 pentru entități din diferite industrii în viziunea auditorilor din cadrul companiilor „Big 4”.....	213
Anexa 26. Acte de implimentare .....	214
Anexa 27. Certificate de apreciere în calitate de Memru comitet științific la Conferința Internațională indexată în baze de date ISI, Scopus .....	217
Declarația privind asumarea răspunderii.....	218
CURRICULUM VITAE.....	219

## ADNOTARE

**JIERI Nicolai, „Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a Standardului Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 15 – venituri din contracte cu clienții”, teză de doctor în științe economice, Chișinău, 2024**

**Structura tezei:** adnotarea, introducerea, patru capitole, concluzii și recomandări, bibliografia (246 de titluri), 27 anexe, 138 pagini text de bază, 14 tabele, 32 figuri și 4 grafice. Rezultatele obținute sunt publicate în 13 lucrări științifice.

**Cuvinte-cheie:** venituri, contracte cu clienții, IFRS 15, modelul „5-step”, raportare financiară, model integrat, sustenabilitate, informații financiar-contabile, informații nonfinanciare, părți interesate, norme de reglementare, organisme internaționale de reglementare, Cadru General, Standarde Internaționale de Raportare Financiară, Standarde Naționale de Contabilitate, prețul tranzacției, discount, criteriile de recunoaștere, obligații de performanță, situații financiare, indicatori de performanță, metode statistice.

**Domeniul de studiu:** contabilitate.

**Scopul cercetării** constă în dezvoltarea științifică a unor metode riguroase și inovatoare pentru aplicarea IFRS 15, cu accent pe analiza proceselor de recunoaștere și periodizare a veniturilor din contractele cu clienții, evaluarea efectelor implementării acestui standard în diverse sectoare economice, identificarea riscurilor și a domeniilor de interpretare, precum și propunerea unor măsuri de control care să asigure conformitatea și eficiența aplicării IFRS 15 în practică.

**Obiectivele cercetării:** actualizarea și consolidarea cunoștințelor referitoare la premisele organizării unui cadru de raportare financiară unificat la nivel global; analiza critică și sistematică a evoluțiilor cadrului de raportare financiară conform IFRS; evaluarea detaliată a aplicabilității și limitărilor principiului de evaluare a elementelor patrimoniale conform IFRS, cu accent pe aspectele problematice și neclaritățile din practică; prezentarea și justificarea fundamentelor teoretice care au impus necesitatea elaborării standardului IFRS 15, prin identificarea axiomei și raționamentelor care stau la baza acestui standard; explorarea aprofundată a utilității și aplicabilității modelului "5-step" promovat de IFRS 15 în recunoașterea veniturilor; determinarea impactului complex al IFRS 15 ca standard integrat în diverse sectoare de activitate din economiile emergente; identificarea unor măsuri eficiente de control și stabilirea unor indicatori calitativi de performanță; evaluarea și gestionarea riscurilor asociate recunoașterii veniturilor, prin identificarea unor mecanisme și proceduri care să le atenueze.

**Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute** constau în dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 în economiile emergente și în explorarea unui cadru holistic și adaptabil pentru implementarea IFRS 15 în diverse sectoare economice, totodată cercetarea propune și dezvoltă un cadru metodologic aplicabil în practică în diferite medii organizaționale și vizează elemente inovaționale.

**Rezultatele științifice obținute** care contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante, constau în identificarea evoluțiilor cadrului și obiectivele trasate de acesta; analiza domeniului de aplicare problematic al principiului de evaluare a elementelor patrimoniale în conformitate cu IFRS; prezentarea axiomelor ce au generat necesitatea elaborării standardului IFRS 15; valorificarea utilității modelului “5-step”; evidențierea impactului IFRS 15 ca standard integrat în diverse sectoare de activitate din țările cu economii emergente; prezentarea dificultăților de implementare a IFRS 15; identificarea măsurilor de control și stabilirea indicatorilor calitativi de performanță din perspectiva practicienilor; evaluarea riscurilor potențiale legate de recunoașterea veniturilor și identificarea controalelor și procedurilor de atenuare a riscurilor.

**Semnificația teoretică și valoarea aplicativă** constă în crearea și aplicarea unui model integrat adaptabil pentru implementarea IFRS 15, oferind un ghid practic esențial pentru companii în adaptarea acestui standard la specificul lor. Din perspectivă teoretică, această lucrare extinde cunoștințele legate de aplicarea standardelor IFRS, cu accent pe IFRS 15, aducând contribuții semnificative în înțelegerea detaliată a recunoașterii și raportării veniturilor din contractele cu clienții. Prin explorarea consecințelor practice în sectoare diverse, teza consolidează cunoștințele teoretice și profesionale în domeniul contabilității și raportării financiare.

**Implementarea rezultatelor științifice** elaborate în teză, s-a realizat prin acceptarea spre implementare a rezultatelor în practica contabilă a unor entități din Republica Moldova, România și Belgia acestea putând fi utilizate și în procesul didactic al instituțiilor de învățământ cu profil economic.

## ANNOTATION

**JIERI Nicolai, „Development of an integrated model for the application of International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 – revenue from contracts with customers”, PhD thesis in economics, Chisinau, 2024**

**Structure of the thesis:** annotation, introduction, four chapters, conclusions and recommendations, bibliography (246 titles), 27 appendices, 138 pages of basic text, 14 tables, 32 figures and 4 graphs. The results are published in 13 scientific papers.

**Keywords:** revenue, customer contracts, IFRS 15, "5-step" model, financial reporting, integrated model, sustainability, financial-accounting disclosures, non-financial disclosures, stakeholders, regulatory standards, international regulatory bodies, General Framework, International Financial Reporting Standards, National Accounting Standards, transaction price, discount, recognition criteria, performance obligations, financial statements, performance indicators, statistical methods.

**Field of study:** accounting.

**The aim of the research** is the scientific development of rigorous and innovative methods for the application of IFRS 15, with a focus on the analysis of the processes of recognition and accrual of revenue from contracts with customers, the assessment of the effects of the implementation of this standard in various economic sectors, the identification of risks and areas of interpretation, as well as the proposal of control measures to ensure compliance and effectiveness of the application of IFRS 15 in practice.

**Research objectives:** To update and consolidate knowledge on the premises of the organization of a unified financial reporting framework at the global level; to critically and systematically analyze the developments of the IFRS financial reporting framework; to assess in detail the applicability and limitations of the principle of valuation of assets and liabilities under IFRS, with a focus on problematic aspects and uncertainties in practice; to present and justify the theoretical foundations that have made it necessary to develop IFRS 15, by identifying the axioms and rationales underlying this standard; exploring in depth the usefulness and applicability of the "5-step" model promoted by IFRS 15 in revenue recognition; determining the complex impact of IFRS 15 as an integrated standard in various industries in emerging economies; identifying effective control measures and establishing qualitative performance indicators; assessing and managing the risks associated with revenue recognition by identifying mechanisms and procedures to mitigate them.

**The novelty and scientific originality** of the results obtained consist in the development of an integrated model for the application of IFRS 15 in emerging economies and the exploration of a holistic and adaptable framework for the implementation of IFRS 15 in various economic sectors, while the research proposes and develops a methodological framework applicable in practice in different organizational environments and aims at innovative elements.

**The scientific results obtained**, which contribute to the solution of an important scientific problem, consist in the identification of the developments of the framework and the objectives outlined by it; the analysis of the problematic scope of application of the principle of valuation of assets and liabilities under IFRS; the presentation of the axioms that have generated the need for the development of IFRS 15; the exploitation of the usefulness of the "5-step" model; Highlighting the impact of IFRS 15 as an integrated standard in various industries in emerging economies; presenting the challenges of implementing IFRS 15; identifying control measures and establishing qualitative performance indicators from a practitioners' perspective; assessing potential risks related to revenue recognition and identifying controls and procedures to mitigate risks.

**The theoretical significance and application value** lies in the creation and application of an integrated adaptable model for implementing IFRS 15, providing an essential practical guide for companies in adapting this standard to their specific circumstances. From a theoretical perspective, this work expands the knowledge related to the application of IFRS standards, with a focus on IFRS 15, making significant contributions to a detailed understanding of the recognition and reporting of revenue from contracts with customers. By exploring practical implications in diverse industries, the thesis reinforces theoretical and professional knowledge in accounting and financial reporting.

**The implementation of the scientific results** elaborated in the thesis was realized through the acceptance for implementation of the results in the accounting practice of some entities in the Republic of Moldova, Romania and Belgium, which can be used in the teaching process of educational institutions with economic profile.

## АННОТАЦИЯ

**ЖИЕРЬ Николай, «Разработка интегрированной модели применения Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 15 – выручка по договорам с покупателями», кандидатская диссертация по экономическим наукам, Кишинев, 2024**

**Структура диссертации:** аннотация, введение, четыре главы, выводы и рекомендации, библиография (246 наименований), 27 приложений, 138 страниц основного текста, 14 таблиц, 32 рисунка и 4 графика. Результаты опубликованы в 13 научных работах.

**Ключевые слова:** выручка, договоры с покупателями, МСФО 15, 5-этапная модель, финансовая отчетность, интегрированная модель, устойчивость, информация финансового учета, нефинансовая информация, заинтересованные стороны, нормативные стандарты, международные регулирующие органы, Общая концепция, международные стандарты финансовой отчетности, национальные стандарты бухгалтерского учета, цена сделки, дисконт, критерии признания, обязательства к исполнению, финансовая отчетность, показатели эффективности, статистические методы.

**Область исследования:** бухгалтерский учет.

**Цель исследования** - научная разработка строгих и инновационных методов применения МСФО (IFRS) 15 с акцентом на анализ процессов признания и начисления выручки по договорам с покупателями, оценку последствий применения данного стандарта в различных секторах экономики, выявление рисков и областей интерпретации, а также предложение мер контроля для обеспечения соответствия и эффективности применения МСФО (IFRS) 15 на практике.

**Цели исследования:** Обновить и закрепить знания о предпосылках организации единой глобальной системы финансовой отчетности; критически и системно проанализировать развитие системы финансовой отчетности по МСФО; детально оценить применимость и ограничения принципа оценки активов и обязательств по МСФО с акцентом на проблемные аспекты и неопределенности на практике; представить и обосновать теоретические основы, обусловившие необходимость разработки МСФО 15, выявив аксиомы и обоснования, лежащие в основе данного стандарта; углубленное изучение полезности и применимости модели «5 шагов», предложенной МСФО (IFRS) 15 при признании выручки; определение комплексного влияния МСФО (IFRS) 15 как интегрированного стандарта на различные отрасли в странах с развивающейся экономикой; выявление эффективных мер контроля и установление качественных показателей эффективности; оценка и управление рисками, связанными с признанием выручки, путем определения механизмов и процедур их снижения.

**Новизна и научная оригинальность** полученных результатов заключается в разработке интегрированной модели применения МСФО 15 в странах с развивающейся экономикой и исследовании целостной и адаптируемой структуры для внедрения МСФО 15 в различных отраслях экономики, при этом в исследовании предложена и разработана методологическая основа, применимая на практике в различных организационных средах и ориентированная на инновационные элементы.

**Полученные научные результаты**, способствующие решению важной научной проблемы, заключаются в определении направлений развития системы и обозначенных в ней целей; анализе проблемной сферы применения принципа оценки активов и обязательств по МСФО; представлении аксиом, породивших необходимость разработки МСФО 15; использовании полезности «5-шаговой» модели; освещении влияния МСФО 15 как интегрированного стандарта на различные отрасли в странах с развивающейся экономикой; представлении трудностей внедрения МСФО 15; определение мер контроля и установление качественных показателей эффективности с точки зрения практиков; оценка потенциальных рисков, связанных с признанием выручки, и выявление средств контроля и процедур для снижения рисков.

**Теоретическая значимость и прикладная ценность работы** заключается в создании и применении интегрированной адаптируемой модели внедрения МСФО (IFRS) 15, которая является важным практическим руководством для компаний по адаптации данного стандарта к их конкретным условиям. С теоретической точки зрения данная работа расширяет знания, связанные с применением стандартов МСФО, с акцентом на МСФО 15, внося значительный вклад в детальное понимание признания и отражения в отчетности выручки по договорам с покупателями. Исследуя практические последствия в различных отраслях, диссертация укрепляет теоретические и профессиональные знания в области бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

**Внедрение научных результатов**, разработанных в диссертации, осуществлялось путем принятия к внедрению результатов в учетную практику ряда предприятий Республики Молдова, Румынии и Бельгии, которые могут быть использованы в учебном процессе экономических учебных заведений.



## LISTA TABELELOR

Tabelul 1.1.	Obiectivele fundației IFRS.....	38
Tabelul 1.2.	Caracteristici comparative între IFRS 15 și IAS 18.....	40
Tabelul 1.3.	Impactul modelului IFRS 15 asupra procesului de recunoaștere a veniturilor în cinci pași.....	51
Tabelul 1.4.	Aspecte-cheie ale aplicării IFRS 15: provocări, beneficii și impact.....	52
Tabelul 2.1.	Exemplificarea situațiilor privind obligațiile de performanță oferite de IFRS 15..	64
Tabelul 2.2.	Metode de estimare a contraprestației într-un contract cu contraprestație variabilă.....	72
Tabelul 2.3.	Exemplificarea criteriilor de recunoaștere a veniturilor.....	79
Tabelul 3.1.	Repere privind stabilirea drepturilor generate de contractele cu clienții din perspectiva IFRS 15.....	102
Tabelul 4.1.	Structura întrebărilor chestionarului.....	114
Tabelul 4.2.	Corelații statistice rezultate în urma interpretării chestionarului.....	123
Tabelul 4.3.	Descrierea Modelului integrat de utilizare a IFRS 15.....	124
Tabelul 4.4.	Model integrat de utilizare a IFRS 15 – Sumar.....	125
Tabelul 4.5.	Testul ANOVA pentru modelul integrat de utilizare a IFRS 15.....	125
Tabelul 4.6.	Coeficienții de corelație.....	126

## LISTA FIGURILOR

Fig. 1.1.	Obiectivul Cadrului general conceptual.....	23
Fig. 1.2.	Cronologia evenimentelor majore din istoria Fundației IFRS®.....	32
Fig. 1.3.	Motivele evoluției Cadrului de raportare IFRS.....	33
Fig. 1.4.	Atribute calitative a informațiilor financiare în raport cu aplicarea noilor IFRS.....	36
Fig. 1.5.	Avantajele principale privind implementarea IFRS în RM și România.....	41
Fig. 1.6.	Stabilirea unor domenii de armonizare contabilă pentru entități.....	43
Fig. 1.7.	Modelul „5-step” pentru îndeplinirea cerințelor de bază ale IFRS 15.....	46
Fig. 1.8.	Factorii ce afectează determinarea prețului de tranzacție în contract.....	47
Fig. 2.1.	Prezentarea criteriilor de diferențiere a obligației de performanță.....	63
Fig. 2.2.	Principalele criterii pentru determinarea obligației de performanță unică într-un contract.....	67
Fig. 2.3.	Conceptul obligației de performanță prin prisma IFRS 15.....	68
Fig. 2.4.	Structura componentelor incluse în determinarea prețului de tranzacție.....	69
Fig. 2.5.	Principii de alocare a prețului de tranzacție.....	74
Fig. 2.6.	Factori care influențează asupra prețurilor de vânzare.....	75
Fig. 2.7.	Baze de calcul pentru contraprestația variabilă în contracte complexe.....	78
Fig. 2.8.	Elemente de bază în raportarea veniturilor.....	83
Fig. 2.9.	Cerințe de clasificare a veniturilor în situațiile financiare.....	83
Fig. 3.1.	Tendențe în cerințele clienților.....	88
Fig. 3.2.	Fazele de minimizare a riscurilor și de asigurare a unei gestionări eficiente a conformității.....	89
Fig. 3.3.	Impactul perturbărilor economice asupra activității entității.....	90

Fig. 3.4.	Ajustarea contractelor și evaluarea capacității de plată a clienților în contextul pandemiei și post-pandemie.....	91
Fig. 3.5.	Set de proceduri în vederea diminuării riscurilor.....	92
Fig. 3.6.	Aspecte problematice în dezvăluirea veniturilor conform IFRS 15.....	94
Fig. 3.7.	Solduri și venituri din contractele cu clienții prezentate în situațiile financiare	95
Fig. 3.8.	Recunoașterea și evaluarea veniturilor și rambursărilor conform IFRS 15.....	96
Fig. 3.9.	Distingerea între o garanție de asigurare și o garanție de tip serviciu.....	97
Fig. 3.10.	Evaluarea noțiunii de control.....	99
Fig. 3.11.	Distincția între rolul de agent și cel de principal în transferul controlului asupra bunurilor.....	100
Fig. 3.12.	Factori în alegerea indicatorilor KPI relevanți pentru o entitate.....	105
Fig. 4.1.	Prezentarea corelației de aplicabilitate a IFRS 9 și IFRS 15 în sectorul bancar	109
Fig. 4.2.	Modelul „Bitriangular” privind corelația input-output de resurse.....	115
Fig. 4.3.	Reprezentarea grafică a modelului integrat de utilizare a IFRS 15 pe principalele domenii de activitate.....	126

## **LISTA GRAFICELOR**

Grafic 4.1.	Ponderea respondenților în funcție de industria entităților în care activează și a entităților auditate.....	117
Grafic 4.2.	Prezentarea nivelului de interpretare și incertitudine a IFRS 15 în viziunea auditorilor.....	120
Grafic 4.3.	Prezentarea nivelului de discreție și manipulare a veniturilor prin prisma IFRS 15.....	121
Grafic 4.4.	Prezentarea nivelului de control intern asupra veniturilor recunoscute în conformitate cu IFRS 15.....	122

## LISTA ABREVIERILOR ȘI ACRONIMELOR

<b>ACCA</b>	Association of Chartered Certified Accountants/Asociația Contabililor Autorizați
<b>ASAF</b>	Forumul Consultativ pentru Standarde de Contabilitate
<b>ASC</b>	Codificarea standardelor contabile
<b>BS</b>	Bilanț
<b>CDSB</b>	Bordul de prezentare a standardelor climatice
<b>CGC</b>	Cadrul General Conceptual
<b>COP26</b>	Summit-ul privind schimbările climatice
<b>ERP</b>	Planificarea resurselor entității
<b>ESEF</b>	Formatul electronic unic european
<b>ESMA</b>	Asociația europeană de marketing și vânzări
<b>FASB</b>	Standarde de bord pentru contabilitatea financiară
<b>FMI</b>	Fondul Monetar Internațional
<b>IAA</b>	Asociația Actuarială Internațională
<b>IASB</b>	Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate Financiară
<b>IAS/IFRS</b>	Standardele Internaționale de Contabilitate/ Standardele Internaționale de Raportare financiară
<b>IASC</b>	Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate
<b>IFAC</b>	Federația Internațională a Contabililor
<b>IFASS</b>	Forumul Internațional al Stabilitorilor de Standarde de Contabilitate
<b>IFRIC</b>	Comitetul pentru emiterea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară
<b>IIRC</b>	Consiliul Internațional de Raportare Integrată
<b>IMM</b>	Entități mici și mijlocii
<b>Ind AS</b>	Standardele indiene de contabilitate
<b>IOSCO</b>	Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare
<b>ISSB</b>	Comitetul pentru Standarde Internaționale de Sustenabilitate
<b>IVSC</b>	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Evaluare
<b>KPI</b>	Indicatori cheie de performanță
<b>OMFP</b>	Ordinul Ministerului Finanțelor Publice
<b>PI</b>	Proprietate intelectuală
<b>PL</b>	Contul de profit și pierdere
<b>PO</b>	Obligații de performanță
<b>RM</b>	Republica Moldova
<b>SaaS</b>	Software ca serviciu
<b>SIC</b>	Standarde Internaționale de Contabilitate
<b>SEC</b>	Comisia de valori mobiliare
<b>SFR</b>	Stresul financiar recuperat
<b>SNC</b>	Standardele Naționale de Contabilitate
<b>SOX</b>	Legea Sarbanes-Oxley
<b>SUA</b>	Statele Unite ale Americii
<b>TCFD</b>	Grupul operativ al Comitetului pentru Stabilitate Financiară privind divulgările financiare legate de climă
<b>TRWG</b>	Grupul de lucru pentru pregătirea tehnică
<b>TVA</b>	Taxa pe valoare adăugată
<b>UE</b>	Uniunea Europeană
<b>UM</b>	Unități monetare
<b>US GAAP</b>	Principiile general acceptate din SUA
<b>WEF</b>	Forumul economic mondial

## INTRODUCERE

**Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate.** Implementarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IAS/IFRS) în țările cu economie emergentă este un subiect deosebit de relevant și esențial, dezbătut pe larg în literatura de specialitate. Procesul de implementare a IAS/IFRS a devenit din ce în ce mai important pe măsură ce economiile emergente au devenit mai integrate în economia globală și au căpătat o pondere semnificativă în piața financiară internațională.

IFRS reprezintă un set de reguli și standarde contabile adoptate la nivel global, menite să ofere o bază comună de raportare financiară pentru companiile din întreaga lume. În timp ce aceste standarde au fost adoptate de multe țări dezvoltate, implementarea lor în economiile emergente a fost adesea un proces complex și provocator. În ceea ce privește adoptarea IFRS în România și Republica Moldova, acestea au făcut progrese semnificative în implementarea IFRS în ultimii ani, deși ritmul și abordările sunt diferite în funcție de specificul fiecărei țări. De exemplu, în România, procesul de convergență către IFRS a început în anii 2000, iar în prezent, majoritatea companiilor listate la bursă aplică aceste standarde în raportarea lor financiară. Implementarea IFRS în România a avut ca rezultat o mai mare transparență și comparabilitate a informațiilor financiare, ceea ce a crescut atractivitatea pieței pentru investitori și a consolidat credibilitatea raportării financiare a companiilor. În Republica Moldova, procesul de adoptare a IFRS a fost inițiat cu mai puțină viteză decât în alte țări din estul Europei, dar eforturile pentru alinierea la aceste standarde au crescut în ultimii ani, existând o mișcare treptată către utilizarea IFRS în raportarea financiară, în special pentru multinaționale și companiile listate, însă există încă o nevoie de susținere și dezvoltare a capacității pentru a asigura o implementare eficientă și corectă a acestor standarde.

Adoptarea IFRS nu doar încurajează dezvoltarea economică, ci și promovează transparența și standardele de raportare financiară în aceste economii emergente.

În cadrul acestui proces de implementare, unul dintre standardele esențiale, IFRS 15 – Venituri din Contracte cu Clienții, ocupă un loc central. Acest standard redefinește modul în care companiile recunosc și prezintă veniturile provenite din contractele cu clienții. Importanța acestui standard derivă din faptul că veniturile sunt o componentă vitală a raportărilor financiare și pot influența semnificativ percepția asupra performanței și stării financiare a unei entități. Companiile trebuie să se adapteze la cerințele și schimbările aduse de IFRS 15, ceea ce poate implica ajustări ale practicilor contabile existente și investiții în formarea personalului. Cu toate acestea, beneficiile aduse de adoptarea IFRS, inclusiv IFRS 15, depășesc provocările. Pentru țările cu economii emergente, adoptarea și implementarea IFRS 15 este un pas semnificativ către o mai mare transparență și comparabilitate în

raportarea financiară. Acest lucru poate atrage investiții străine, îmbunătăți accesul la finanțare și spori încrederea investitorilor și a altor părți interesate în informațiile financiare furnizate de companii. Totuși, implementarea acestor standarde în economiile emergente vine cu provocări specifice. Unele dintre acestea includ lipsa resurselor și a expertizei necesare pentru a implementa și a respecta în mod corespunzător aceste standarde, diferențele în infrastructura și practicile contabile existente și necesitatea unei adaptări la mediul economic și legal specific fiecărei țări.

În această ordine de idei, considerăm că aspectele invocate din perspectiva standardelor internaționale de raportare financiară, în special IFRS 15 – recunoașterii veniturilor din contractele cu clienții, sunt de mare actualitate, acest fapt rezultând tocmai din implicațiile pe care le pot avea IFRS 15 asupra situațiilor financiare ale entitatilor și, prin urmare, asupra rentabilității și performanței acestora. Standardele actuale de recunoaștere a veniturilor sunt criticate din mai multe motive. Una dintre ele este faptul că se bazează pe diferite modele de bază, în funcție de tipul tranzacției. Contabilitatea veniturilor provenite din prestarea de servicii, în conformitate cu IAS 18 și din contractele de construcție conform IAS 11, se bazează pe activitatea subdiacentă desfășurată, în timp ce vânzarea de bunuri, în conformitate cu IAS 18, se bazează pe transferul de bunuri. Considerăm că IAS 18 nu oferă îndrumări suficiente cu privire la acordurile complexe și cu elemente multiple, ceea ce a condus la tratamente contabile diferite în practică. Problema abordărilor și tratamentelor contabile diferite este că entitățile pot recunoaște veniturile în momente diferite și la valori diferite pentru tranzacții similare. Acest lucru este inoportun pentru utilizatorii situațiilor financiare, care trebuie să evalueze performanța și valoarea entităților și să compare entitățile. Având în vedere acest lucru, unul dintre motivele pentru care consiliile au inițiat proiectul de recunoaștere a veniturilor a fost acela de a face convergență reglementările contabile într-un cadru solid pentru a îmbunătăți contabilizarea veniturilor atât pentru cei care întocmesc situațiilor financiare, cât și pentru utilizatorii acestora. Pentru IFRS, acest lucru a dus la trecerea de la două standarde de recunoaștere a veniturilor și mai multe abordări. La un standard, presupunând o abordare unică.

Având în vedere cele menționate mai sus, considerăm că dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 în țările cu economii emergente este esențială pentru a facilita o tranziție ușoară și eficientă către aceste standarde internaționale. Acest model abordează nu doar aspectele tehnice ale standardului IFRS 15, ci oferă suport în instruirea profesională, oferă ghidare practică și identifică cele mai bune practici adaptate la specificul economic al fiecărei țări.

Selectarea tematicii a fost motivată din dorința de a îmbunătăți studiile actuale privind amploarea raportării conform IFRS, concentrându-ne atenția pe particularitățile recunoașterii veniturilor. Noutatea, dar și complexitatea IFRS 15 reprezintă însuși un bun motiv de cercetare atât din perspectiva utilității explorării, cât și din necesitatea actualizării cunoștințelor în domeniu.

Totodată, ne-am dorit să aflăm răspunsurile la o serie de aspecte, cum ar fi modul în care auditorii și contabilii percep implementarea IFRS 15 în practică, care sunt principalele domenii de interpretare din cadrul IFRS 15 și în ce măsură acestea implică un risc de manipulare, precum și impactul probabil al IFRS 15 asupra situațiilor financiare ale firmelor și, implicit, asupra rentabilității și performanței acestora. Găsirea răspunsurilor la aceste întrebări reprezintă practic și motivația cercetării empirice. De asemenea, motivul este conturat de actualizarea informațiilor privind utilitatea raportării conform IFRS, și într-un segment mai amplu reforma standardizării veniturilor din perspectiva financiar-contabilă utilizând cercetarea econometrică. Recunoașterea veniturilor este un domeniu cu un grad de complexitate foarte ridicat, această realitate derivând din interesul utilizatorilor față de acest indicator, care poate sta la baza unor erori și chiar a unor fraude în momentul reflectării.

**Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării.** Problema implementării standardelor internaționale de raportare financiară, în special a IFRS 15, este un subiect intens dezbătut în literatura de specialitate, reprezentând un focus central în lucrările de cercetare ale unor experți atât străini, cât și autohtoni, precum *din R. Moldova*: Nederița A., Grigoroși L., Ghedrovici O., Mihaila S., Erhan L., *din România*: Grosu V., Dutescu A., Zlati M., Socoliuc M., Ciubotariu M.S., Usurelu V. I., Dutescu A., Iordache I., *din Marea Britanie*: Napier C.J., Stadler C., *din SUA*: Erchinger H., Melcher W., Bernoully M., Wondabio L. S., etc.

În prezent, literatura de specialitate explorează diverse aspecte ale standardului IFRS 15, cum ar fi: modul în care organizațiile se adaptează la cerințele contabile noi, cum se reflectă impactul asupra performanței lor financiare și operaționale și cum aceste schimbări influențează sectoarele specifice de activitate. Totuși, în ciuda acestui interes crescut, există o anumită limitare în privința explorării unor modele complexe și integrate de aplicare a standardului IFRS 15. În special, în lumina crizelor economice suprapuse și a unui mediu internațional extrem de dinamic, cercetările care investighează și propun astfel de modele încă sunt într-un stadiu incipient sau sunt relativ limitate în literatura existentă. Această direcție de cercetare rămâne încă un teren fertil pentru explorări extinse și detaliate, având în vedere importanța critică a implementării corecte și a înțelegerii profunde a standardului IFRS 15 pentru organizații și economiile în care acestea activează.

**Problema științifică importantă** soluționată în teză constă în analiza complexității aplicării IFRS 15 dintr-o perspectivă științifică, metodologică și aplicativă, fapt care conduce la abordarea provocărilor specifice și diferențelor contabile internaționale în recunoașterea și raportarea veniturilor în economiile emergente, în contextul globalizării și diversității economice, cu scopul de a facilita aplicarea uniformă a standardelor, îmbunătățind consistența și comparabilitatea raportărilor financiare la nivel global.

**Scopul cercetării** constă în dezvoltarea științifică a unor metode riguroase și inovatoare pentru aplicarea IFRS 15, cu accent pe analiza proceselor de recunoaștere și periodizare a veniturilor din contractele cu clienții, evaluarea efectelor implementării acestui standard în diverse sectoare economice, identificarea riscurilor și a domeniilor de interpretare, precum și propunerea unor măsuri de control care să asigure conformitatea și eficiența aplicării IFRS 15 în practică.

Astfel, premisele cercetării se fundamentează punctual prin **obiectivele cercetării**:

- ✓ actualizarea și consolidarea cunoștințelor referitoare la premisele organizării unui cadru de raportare financiară unificat la nivel global, prin integrarea evoluțiilor recente din domeniu;
- ✓ analiza critică și sistematică a evoluțiilor cadrului de raportare financiară conform IFRS, alături de evaluarea realizărilor și obiectivelor stabilite prin cadrul conceptual al raportării financiare;
- ✓ evaluarea detaliată a aplicabilității și limitărilor principiului de evaluare a elementelor patrimoniale conform IFRS, cu accent pe aspectele problematice și neclaritățile din practică;
- ✓ prezentarea și justificarea fundamentelor teoretice care au impus necesitatea elaborării standardului IFRS 15, prin identificarea axiomei și raționamentelor care stau la baza acestui standard;
- ✓ explorarea aprofundată a utilității și aplicabilității modelului "5-step" promovat de IFRS 15 în recunoașterea veniturilor, prin evidențierea avantajelor și provocărilor asociate cu acest model;
- ✓ determinarea impactului complex al IFRS 15 ca standard integrat în diverse sectoare de activitate din economiile emergente, printr-o analiză comparativă a efectelor observate asupra raportării financiare și performanței entităților;
- ✓ investigarea segmentelor operaționale de mare complexitate în care implementarea IFRS 15 poate întâmpina dificultăți, și propunerea unor soluții practice pentru depășirea acestor provocări;
- ✓ identificarea și dezvoltarea unor măsuri eficiente de control și stabilirea unor indicatori calitativi de performanță, bazându-se pe perspectiva practicienilor în legătură cu aplicarea IFRS 15 în diferite contexte economice;
- ✓ evaluarea și gestionarea riscurilor asociate recunoașterii veniturilor, prin identificarea unor mecanisme și proceduri care să atenueze aceste riscuri și să asigure o aplicare corespunzătoare a IFRS 15 la nivel practic.

Aceste obiective au fost atinse prin intermediul a celor 4 capitole ale tezei de doctorat intitulate Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”, acestea fiind organizate într-o succesiune logică pentru a oferi consistență și valoare rezultatelor și pentru a asigura formularea unor concluzii solide din punct de vedere științific cu privire la domeniul cercetării.

**Metodologia cercetării.** Pentru realizarea obiectivelor cercetării au fost utilizate cele două metode de cercetare, și anume cea bazată pe latura conceptuală a literaturii de specialitate, prin studierea lucrărilor științifice și sintetizarea informațiilor, dar și cea empirică prin intermediul

căreia a fost apreciat gradul de aplicabilitate a IFRS 15 în industriile din țările cu economie emergentă. Astfel, pentru a descrie și evidenția conexiunea din teorie și practică au fost folosite metode de deducție și inducție, deoarece studiile calitative sunt adesea asociate cu abordări inductive, implicând studierea în profunzime a unui fenomen real prin colectarea de date calitative în încercarea de a crea teorie pe baza rezultatelor analizei acestor date. Prezenta cercetare pleacă de la o abordare inductivă fiind colectate date din chestionare și alte documente scrise despre implementarea IFRS 15, reliefând principalele concluzii cu privire la problematica abordată.

Așadar, *prima etapă* cu caracter teoretic a constat în documentarea și studierea unui număr semnificativ de referințe bibliografice relevante pe tematica noastră de cercetare, având drept obiectiv revizuirea literaturii de specialitate și sintetizarea opiniilor cercetătorilor, precum și rezultatele studiilor publicate anterior în acest domeniu de cercetare. Lucrările de specialitate utilizate se regăsesc sub formă de articole, cărți, volume de conferințe, teze de doctorat, surse legislative naționale, europene și internaționale, dar și a surselor web, accesând platforme precum Web of Science, Proquest, Google Scholar și site-uri ale principalelor organisme implicate în aria raportării conform IFRS. Cadrul teoretic al cercetării a fost tratat din mai multe perspective, printre care raportarea financiară conform IFRS, conceptele de bază ale IFRS 15, aspecte problematice ale noului standard privind veniturile și evaluarea mediului de control intern cu specificarea veniturilor.

*A doua etapă* a constat în analiza detaliată a modelului "5-step" promovat de IFRS 15 pentru recunoașterea veniturilor. Această etapă a inclus evaluarea aplicabilității modelului în diferite sectoare economice și identificarea provocărilor asociate cu fiecare pas în cadrul procesului de recunoaștere a veniturilor, având în vedere specificul fiecărui domeniu de activitate.

*A treia etapă* s-a axat pe evaluarea procedurilor de control și gestionarea riscurilor asociate implementării IFRS 15. Aceasta a inclus identificarea măsurilor de control intern utilizate de companii pentru a asigura conformitatea cu standardul și pentru a minimiza riscurile legate de recunoașterea veniturilor, precum și definirea unor indicatori de performanță relevanți pentru a monitoriza eficacitatea acestor proceduri.

*Cea de-a patra etapă* de analiză este reprezentată de cercetarea empirică, în care a fost utilizat ca și instrument de cercetare un chestionar format din 30 de întrebări. Acesta a fost distribuit și completat de către 30 de entități din sectoarele considerate a fi cele mai afectate de schimbările impuse de IFRS 15, și anume: producție, servicii IT, servicii bancare, construcții și telecomunicații. Pentru construirea eșantionului, au fost utilizate criteriile bidirecționale, adică includerea și excluderea. Astfel, criteriile de includere au vizat: entitățile de interes public sau fac parte din grupuri de entități internaționale și își întocmesc situațiile financiare conform cerințelor prevăzute de IFRS și entități care provin din România sau R. Moldova și operează într-unul din



cele șase sectoare menționate mai sus. Criteriile de excludere au presupus: entitățile care nu aplică IFRS 15; entitățile care nu activează într-unul din cele 5 sectoare de activitate selectate; entitățile care nu au avut o continuitate a activității de minim 3 ani. În urma completării chestionarului a fost posibilă o structurare a respondenților în funcție de sectorul în care activează, numărul acestora fiind egal pentru fiecare sector și anume: 6 respondenți din sectorul bancar, 6 respondenți din domeniul serviciilor IT, 6 respondenți din sectorul construcții, 6 respondenți din industria producției alimentare și respondenți din serviciile de telecomunicații.

**Ipoteza de cercetare** presupune că în cazul identificării unor noi abordări și metode care să valideze relevanța veniturilor din contractele cu clienții și să clarifice modul de periodizare a acestora conform standardului IFRS 15, se va obține stabilirea mai bună a conexiunilor și a efectelor precise în evaluarea impactului real al implementării IFRS 15 în diverse sectoare de activitate.

**Noutatea și originalitatea științifică a rezultatelor obținute** constau în dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 în economiile emergente și în explorarea unui cadru holistic și adaptabil pentru implementarea IFRS 15 în diverse sectoare economice, totodată cercetarea propune și dezvoltă un cadru metodologic aplicabil în practică în diferite medii organizaționale și vizează următoarele *elemente inovatoare*:

- ✓ adaptarea și înțelegerea standardului IFRS 15 în contextul real al diverselor industrii, aducând o perspectivă nouă asupra modului în care acesta influențează veniturile și operațiunile financiare ale companiilor;
- ✓ abordarea impactului real al implementării IFRS 15, oferind o evaluare concretă și detaliată a modului în care acest standard contabil afectează performanța financiară și operațională în sectoarele specifice, iar rezultatele obținute și propunerile formulate nu doar îmbogățesc cunoștințele teoretice, ci oferă și soluții practice pentru entitățile care urmează să implementeze acest standard;
- ✓ contribuție valoroasă prin integrarea și aplicarea practică a IFRS 15 într-un cadru comprehensiv și flexibil, adresând nevoile complexe și diverse ale mediului de afaceri contemporan și oferind orientări utile pentru adoptarea și implementarea acestui standard în diversele domenii de activitate;
- ✓ conceptualizarea unui model econometric de analiză a gradului de percepere a standardului ca o nouă politică de contabilitate, ce aduce impact retroactiv în seturile de situații financiare începând cu data implementării;
- ✓ proiectarea unui instrument de autoverificare pentru practicieni, prin utilizarea acestuia să se realizeze funcția de control intern care ar diminua riscul de eroare detectiv privind recunoașterea veniturilor;

- ✓ dezvoltarea unei abordări universale și în același timp specifice la recunoașterea veniturilor adaptat la sectorul de activitate a entității dar cu limbaj contabil unic.

**Importanța teoretică și valoarea aplicativă a lucrării** rezidă în extinderea și aprofundarea cunoștințelor privind aplicarea standardelor IFRS, în special IFRS 15, și în oferirea de soluții practice pentru implementarea acestui standard în diverse sectoare economice. Lucrarea aduce următoarele contribuții teoretice și aplicative:

*Semnificația teoretică a tezei rezidă în:*

- ✓ extinderea cunoștințelor legate de recunoașterea și raportarea veniturilor conform IFRS 15, printr-o înțelegere detaliată a modului în care acestea sunt aplicate în practică;
- ✓ explorarea implicațiilor și efectelor reale ale implementării IFRS 15, consolidând baza teoretică în contabilitate și raportare financiară;
- ✓ perceperea IFRS 15 ca un standard de importanță majoră, cu un impact semnificativ asupra diferitelor zone ale situațiilor financiare;
- ✓ evaluarea riscului de eroare asociat cu implementarea IFRS 15 și dezvoltarea unui mediu de control intern pentru a minimiza aceste riscuri;
- ✓ abordarea IFRS 15 ca un set clar de reguli și principii, adaptabile la sectoarele de activitate ale entităților;
- ✓ integrarea modelului „5-step” în softurile contabile ale entităților pentru a asigura coerența recunoașterii veniturilor;
- ✓ evaluarea și dezvoltarea unui model practic de implementare pe baza unui algoritm;
- ✓ diseminarea rezultatelor cercetării, contribuind la îmbunătățirea practicilor contabile.

*Valoarea aplicativă a cercetării se confirmă prin:*

- ✓ elaborarea și implementarea unui model integrat pentru adoptarea IFRS 15, care servește drept ghid practic și flexibil pentru companii din economiile emergente;
- ✓ oferirea de instrumente esențiale pentru integrarea eficientă a IFRS 15 în diverse industrii, adaptate specificului fiecărui sector;
- ✓ proiectarea unui suport robust și flexibil pentru entități, permițând implementarea standardului IFRS 15 într-un mod eficient și conform cerințelor, ajustat la particularitățile activității fiecărei entități;
- ✓ propunerea unui instrument de autoverificare pentru practicieni, contribuind la diminuarea riscului de eroare în recunoașterea veniturilor până la un nivel acceptabil;
- ✓ testarea statistică a modelului propus prin utilizarea testelor de corelație și semnificație statistică pentru validarea riguroasă a acestuia;
- ✓ evaluarea implementării modelului pe baza unui algoritm detaliat, menit să faciliteze aplicarea

practică;

- ✓ realizarea unei analize matriceale a procedurilor de întocmire a situațiilor financiare, în corelație cu trasabilitatea realizată în cadrul entităților;
- ✓ proiectarea unor proceduri detaliate pentru aplicarea IFRS 15, care combină dezvoltarea abilităților la nivel de practician cu pregătirea mediului tehnologic necesar;
- ✓ evaluarea riscului de eroare în recunoașterea veniturilor și implementarea unui set de proceduri cu caracter preventiv pentru a minimiza erorile în procesul de raportare financiară.

**Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere** reies din scopul și obiectivele tezei, constând în: actualizarea informațiilor privind premisele organizării unui cadru de raportare unic la nivel global; identificarea evoluțiilor cadrului de raportare conform IFRS, cât și realizările și obiectivele trasate ale cadrului conceptual; analiza domeniului de aplicare problematic al principiului de evaluare a elementelor patrimoniale în conformitate cu IFRS; prezentarea axiomelor ce au generat necesitatea elaborării standardului IFRS 15; valorificarea utilității modelului “5-step” promovat de IFRS 15; evidențierea impactului IFRS 15 ca standard integrat în diverse sectoare de activitate din țările cu economii emergente; prezentarea segmentelor operaționale de complexitate majoră în cazul în care implementarea IFRS 15 poate crea dificultăți; identificarea măsurilor de control și stabilirea indicatorilor calitativi de performanță din perspectiva practicienilor în legătură cu IFRS 15; evaluarea riscurilor potențiale legate de recunoașterea veniturilor în contabilitate și identificarea controalelor și procedurilor de atenuare a riscurilor.

**Implementarea rezultatelor științifice.** Rezultatele științifice obținute în cadrul prezentei cercetări au fost implementate în cadrul a mai multe companii, precum în *R. Moldova*: Combinatul de Vinuri „CRICOVA” S.A., *România*: Lusek S.R.L.; și *Belgia*: Add Consult Daniel Rata, validând astfel rezultatele obținute (anexa 26).

**Aprobarea rezultatelor lucrării.** În vederea diseminării, validării și aprobării rezultatelor științifice obținute, acestea au fost prezentate în cadrul a 6 conferințe și simpozioane științifice naționale și internaționale, din care 1 conferință *indexată în Web of Science, Clarivate Analytics, SCOPUS, Springer.*

**Publicațiile privind tema tezei** sunt prezentate în 13 lucrări, dintre care 1 articol într-o revistă științifică indexată *în bazele de date Web of Science și SCOPUS*, având clasificare *în quartila 2 cu un scor de influență (AIS) de 0,182*; 3 articole în reviste științifice din alte baze de date recunoscute de către ANACEC indexate în B.D.I; 3 lucrări în reviste incluse în Registrul Național al revistelor de specialitate; 1 articol în cadrul unei conferințe științifice inclusă în *baza de date Web of Science* ca publicație ISI Proceedings; 3 lucrări prezentate în cadrul conferințelor și altor evenimente științifice incluse în alte baze de date recunoscute de către ANACEC; 2 articole în manifestările științifice

înregistrate în Registrul materialelor publicate în urma manifestărilor științifice organizate în R. Moldova; 1 certificat de înregistrare a obiectelor dreptului de autor și drepturilor conexe, eliberat de AGEPI. Astfel, volumul total al lucrărilor constituie 8,46 coli de autor.

**Volumul și structura tezei.** Teza cuprinde: adnotare, introducere, 4 capitole, concluzii și recomandări, bibliografie ( 246 titluri), 27 anexe, 138 pagini text de bază, 14 tabele, 32 figuri și 4 grafice.

În **Introducere** se accentuează relevanța și semnificația subiectului de cercetare, evidențiind atât problema cât și soluțiile științifice esențiale abordate, conturând în același timp scopul și obiectivele studiului.

**Capitolul 1 „Evoluția cadrului de raportare financiară conform IFRS și impactul globalizării asupra situațiilor financiare”**, oferă o perspectivă amplă asupra drumului parcurs de la premisele inițiale pentru elaborarea unui cadru unic de raportare până la definirea elementelor fundamentale ale Cadrului Conceptual. În plus, se analizează în profunzime impactul și modificările introduse de standardul IFRS 15 – venituri din contracte cu clienții, subliniindu-se nu doar detaliile acestuia, ci și repercusiunile și influența sa semnificativă într-o varietate de sectoare economice. Astfel, se evidențiază traseul de dezvoltare al reglementărilor și reformelor aduse în cadrul IFRS, concentrându-se pe aspectele cheie și implicațiile lor în diverse domenii de activitate.

**Capitolul 2 „Procesul de implementare a IFRS 15 la nivelul entităților”**, se concentrează pe detalierea amănunțită a modului în care standardul IFRS 15 este implementat în cadrul entităților economice. Capitolul abordează etapele esențiale ale identificării corecte a contractelor cu clienții, analiza clauzelor de modificare și încetare a contractelor, și conceptualizarea obligației de performanță. Se pune un accent special pe optimizarea obligației de performanță, prin detalierea elementelor prețului de tranzacție și alocarea acestuia în funcție de specificul fiecărui contract. Totodată, capitolul explorează dificultățile practice în recunoașterea veniturilor și raportarea acestora, oferind soluții concrete pentru depășirea provocărilor întâmpinate de entitățile economice în procesul de implementare a IFRS 15. Capitolul doi prezintă, de asemenea, o descriere detaliată a modelului de 5 pași pentru recunoașterea veniturilor, care stă la baza aplicării corecte a acestui standard, și analizează impactul acestuia asupra raportării financiare la nivelul companiilor.

**Capitolul 3 „Identificarea și evaluarea procedurilor de control pentru asigurarea conformității recunoașterii veniturilor cu IFRS 15”**, se axează pe evaluarea riscurilor asociate procesului de recunoaștere a veniturilor și implementarea unor proceduri de control menite să asigure conformitatea cu cerințele IFRS 15. În acest capitol, se analizează riscurile potențiale care pot apărea în cadrul entităților economice în legătură cu recunoașterea veniturilor și se propun soluții pentru diminuarea acestor riscuri. Sunt prezentate metode și proceduri de control intern,

care au rolul de a garanta corectitudinea aplicării standardului, și sunt identificate măsuri de prevenire și corecție pentru a minimiza erorile. De asemenea, capitolul abordează problemele specifice întâlnite în implementarea IFRS 15 și identifică proceduri eficiente pentru soluționarea acestora, oferind astfel o bază solidă pentru gestionarea conformității în procesul de recunoaștere a veniturilor.

**Capitolul 4 „Studiu empiric privind evaluarea impactului aplicării IFRS 15 în țările cu economie emergentă”**, pe baza unui studiu empiric realizat în țările cu economie emergentă România și R. Moldova a fost proiectat modelul integrat de aplicare a Standardului Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 15 – venituri din contractele cu clienții.

Secțiunea de **concluzii generale și recomandări**, se sintetizează contribuțiile esențiale aduse în cercetare, conturându-se limitele și direcțiile viitoare de explorare. Această etapă consolidează cunoștințele teoretice și practice în ceea ce privește implementarea standardului IFRS 15 și a cadrului de raportare financiară conform IFRS. Totodată, oferă o privire de ansamblu asupra rezultatelor obținute și subliniază importanța unor direcții noi de cercetare, contribuind la dezvoltarea ulterioară a acestui domeniu crucial în contextul raportărilor financiare internaționale.

**Cuvinte-cheie:** venituri, contracte cu clienții, IFRS 15, modelul „5-step”, raportare financiară, model integrat, sustenabilitate, informații financiar-contabile, informații nonfinanciare, părți interesate, norme de reglementare, organisme internaționale de reglementare, Cadru General, Standarde Internaționale de Raportare Financiară, Standarde Naționale de Contabilitate, prețul tranzacției, discount, criterii de recunoaștere, obligații de performanță, situații financiare, indicatori de performanță, metode statistice.

# **1. EVOLUȚIA CADRULUI DE RAPORTARE FINANCIARĂ CONFORM IFRS ȘI IMPACTUL GLOBALIZĂRII ASUPRA SITUAȚIILOR FINANCIARE**

Toate statele membre ale Uniunii Europene au adoptat IFRS-urile aprobate de UE pentru situațiile financiare consolidate ale societăților cotate la bursă. Deși un set comun de standarde de raportare financiară aduce beneficii semnificative, implementarea acestora poate fi dificilă, în funcție de contextul economic, cadrul de reglementare și tradițiile de raportare financiară ale fiecărui stat membru. Provocările vizează coerența reglementărilor, pregătirea organismelor implicate, capacitatea de implementare și expertiza tehnică. În contextul globalizării, necesitatea de a oferi informații financiare uniforme și comparabile devine esențială pentru investitori și creditori la nivel mondial. Totuși, conflictele și ambiguitățile din Cadrul General Conceptual, cum ar fi evaluarea a activelor, pasivelor, cheltuielilor și veniturilor, pot compromite consistența raportărilor financiare între diverse jurisdicții. Aceasta ridică provocarea de a adapta Cadrul Conceptual pentru a elimina aceste ambiguități și a asigura comparabilitatea și relevanța informațiilor financiare la nivel global.

În acest capitol, ne propunem să analizăm evoluția cadrului de raportare financiară conform standardelor IFRS, punând accentul pe impactul globalizării situațiilor financiare. Astfel, vom evalua relevanța premiselor și abordărilor pentru elaborarea unui cadru unic de raportare financiară bazat pe IFRS, vom analiza reforma standardizării veniturilor în contextul IFRS 15 și vom examina eficiența și provocările aplicării IFRS în sectoarele economice din Republica Moldova și România. De asemenea, cercetarea va explora impactul, caracteristicile și principiile de aplicare ale modelului „5-step” din IFRS 15.

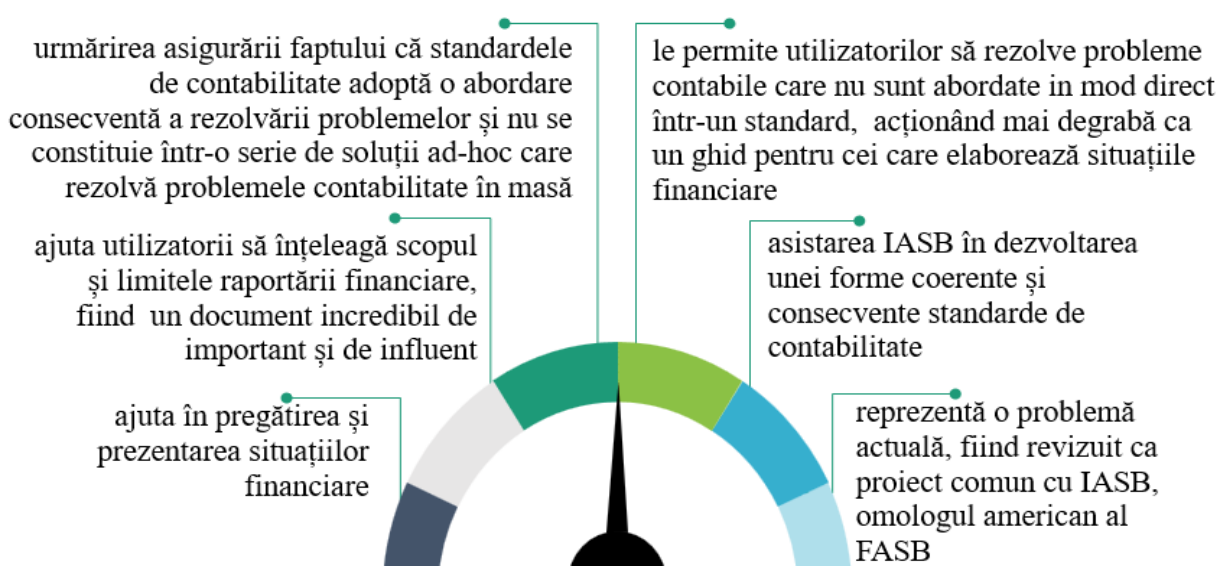
## **1.1. Evaluarea premiselor și abordarea generală pentru elaborarea unui cadru unic de raportare financiară bazat pe IFRS**

Evaluarea premiselor și abordarea generală pentru elaborarea unui cadru unic de raportare financiară bazat pe IFRS presupune o examinare riguroasă a principiilor din Cadrul General Conceptual (CGC), care stau la baza asigurării coerenței și utilității informațiilor financiare pe plan internațional. CGC are drept scop explicarea rațiunii principale pentru elaborarea situațiilor financiare, subliniind importanța furnizării de informații utile utilizatorilor, necesare pentru luarea deciziilor. Informațiile financiare trebuie să fie relevante, capabile să influențeze deciziile și să fie exacte – complete, neutre și fără erori [1, p.5-11]. În plus, utilitatea acestora crește dacă sunt comparabile, verificabile, oportune și ușor de înțeles [2, pct. 29]. CGC ia în considerare și natura entității raportoare, identificând trei elemente esențiale ale situației poziției financiare – active,

pasive și capitaluri proprii – și două elemente ale performanței financiare: veniturile și cheltuielile.

CGC stabilește, de asemenea, criteriile de recunoaștere care trebuie îndeplinite pentru a prezenta elementelor în situațiile financiare [3]. Criteriile de recunoaștere se referă la elementele care corespund definiției, și pentru care este probabil ca orice beneficiu economic viitor asociat elementului respectiv să revină entității sau să provină de la aceasta, iar costul sau valoarea elementului să poată fi evaluat în mod fiabil. Evaluarea elementelor patrimoniale ridică probleme practice legate de alegerea între cost și valoare. Costul, deși cunoscut, este retrospectiv și mai puțin relevant pentru utilizatori. În schimb, valoarea, actualizată, este relevantă, dar nu întotdeauna fiabilă. CGC, fiind indecis, permite diverse metode de evaluare, ceea ce conduce la standarde contabile variate, care permit entităților să adopte politici proprii. IFRS servește drept bază teoretică și ghid pentru elaborarea standardelor contabile, dar nu prevalează în caz de conflict cu standardele specifice.

De fapt, problema evaluării constă în a stabili dacă activele și pasivele ar trebui evaluate la cost sau valoarea avută în vedere de CGC. Lipsa de prescripție la acest nivel de bază are ca rezultat numeroase standarde contabile cu privire la modul în care se dorește evaluarea activelor. De exemplu IAS 40 *Investiții în Proprietăți* [4] și IAS 16 *Imobilizări corporale* [5], ambele permit alegerea și elaborarea propriei politici contabile de evaluare. În Regatul Unit, spre deosebire de multe alte țări, nu există o constituție scrisă exhaustivă, multe țări au astfel de constituții, care influențează și modelează legile naționale. IFRS se prezintă ca o bază teoretică, o declarație de principii și o filozofie pentru dezvoltarea standardelor de contabilitate. Totuși, trebuie subliniat că CGC nu constituie un standard contabil propriu-zis și că, în caz de conflict între IFRS și standardele contabile specifice, prevalează standardul contabil aplicabil. În continuare, vom detalia obiectivele acestui CGC prin figura 1.1.



**Fig. 1.1. Obiectivele Cadrului general conceptual**

Sursa: elaborată de autor în baza [6, 7]

Lacunele aferente adoptării cadrului de raportare IFRS sunt foarte specifice pentru utilizatori. Rolul CGC este de a asista IASB în elaborarea unor standarde coerente bazate pe concepte și de a asista elaboratorii în cazul în care standardele nu sunt aplicate sau permit o alegere a politicii contabile în elaborarea consecventă. Cadrul IFRS a ajutat IASB și întocmitorii de situații financiare să stabilească ce active, datorii, venituri și cheltuieli trebuie recunoscute și evaluate. Deși cadrul pune accent pe bilanț pentru determinarea tratamentului contabil, multe cerințe actuale de raportare se concentrează pe contul de profit și pierdere și trebuie reconciliate cu cadrul, nu derivate din acesta. CGC afirmă că contabilitatea de angajamente este superioară contabilității pe bază de numerar pentru evaluarea performanței, dar nu explică această superioritate.

Considerăm că lipsa unei explicații clare privind scopul angajamentului, legătura cu modelul de afaceri și interacțiunea dintre contul de profit și pierdere și bilanț reprezintă o lacună importantă în cadrul conceptual. Completarea acestor aspecte ar putea permite IASB să dezvolte cerințe mai robuste de recunoaștere și evaluare. CGC propus de IASB definește scopul situațiilor financiare ca fiind furnizarea de informații utile pentru evaluarea fluxurilor viitoare de numerar și a managementului resurselor, însă nu indică valoarea entității. În opinia noastră, lipsa unei clarificări asupra scopului angajamentului, furnizării de informații, legăturii cu modelul de afaceri și cauzelor interacțiunii dintre contul de profit și pierdere și bilanț constituie o deficiență în CGC. Corectarea acestor lacune ar putea ajuta IASB să creeze cerințe de recunoaștere și evaluare mai solide și naturale în cadrul standardelor sale.

Cadrul propus de IASB stabilește că „scopul situațiilor financiare este de a oferi informații despre active, pasive, capitaluri proprii, venituri și cheltuieli, pentru a ajuta utilizatorii să evalueze intrările nete de numerar viitoare și managementul resurselor entității” [8]. Rapoartele financiare nu sunt menite să indice valoarea entității, ci să ajute investitorii și creditorii să o estimeze [9].

CGC lasă deschisă întrebarea referitoare la informațiile care ar ajuta cel mai bine utilizatori să estimeze valoarea entității raportoare. Într-adevăr, cadrul poate fi interpretat în mod rezonabil ca făcând referire la raportul contabilitate/valoare de piață ca fiind preferabil din punct de vedere conceptual, în ciuda argumentelor contrare de mai sus [10, p.317]. De exemplu, CGC indică faptul că „nerecunoașterea elementelor care corespund definiției poate duce la informații financiare incomplete” și sugerează că toate activele și pasivele ar trebui incluse în bilanț [11, p.57]. Diferența între prețul acțiunilor și valoarea contabilă a companiilor cotate la bursă arată adesea că activele, în special cele necorporale, sunt omise din bilanț [12]. De exemplu, contribuția activelor necorporale în S&P 500 a crescut de la 17% în 1975 la 84% în 2015 [13]. Totuși, IFRS impune recunoașterea diverselor active, fie ele dezvoltate intern sau achiziționate, cu excepția fondului comercial, care este recunoscut doar în cazul combinațiilor de entități.



În prezent, CGC este suficient de neconstrâns pentru a se putea adapta atât la modelele de valoare justă axate pe bilanț, cât și la modelele de „cost de achiziție” axate pe tranzacții. Definierea elementelor de IASB sunt în concordanță cu „perspectiva activelor și pasivelor”. Din acest punct de vedere, venitul este o măsură a creșterii resurselor nete ale unei entități într-o anumită perioadă, definită, în primul rând, în termeni de creștere a activelor și de scădere a pasivelor [14, 15]. Se susține că focalizarea pe recunoașterea și evaluarea activelor și pasivelor este, din punct de vedere conceptual, suficientă pentru a îndeplini cerințele de utilitate. Un test simplu al cadrului ar putea arăta dacă acesta poate rezolva problema generală. Acțiunile și immobilizările corporale sunt exemple generale. Acțiunile și immobilizările corporale sunt cazuri simple și generale. Cu toate acestea, apreciem că, dacă IASB ar elabora cerințe contabile pentru aceste elemente bazându-se pe CGC actual și cel propus, ar fi dificil de identificat tratamente contabile adecvate. În general, autorul susține că, în cel mai bun caz, CGC limitează IASB și practicienii prin restricționarea soluțiilor de raportare financiară. Este puțin probabil ca IASB să determine exact când și ce active ar trebui recunoscute și cum evaluate, indicând o lacună conceptuală. Există mai multe teme conceptuale importante implicite în standardele individuale, dar absente din cadru, sugerând că problemele conceptuale sunt abordate la nivelul standardelor și nu sunt ghidate de CGC. Un cadru conceptual eficient ar trebui să permită aplicarea consecventă a logicii de bază și să ajute IASB să elaboreze standarde coerente. Deși realizarea unui cadru ideal este dificilă [16, p.307], există modalități prin care Cadrul IASB ar putea fi îmbunătățit. Revizuirile IASB ale Cadrului sunt în curs de desfășurare, iar IASB a recunoscut că unele secțiuni vor rămâne mai puțin dezvoltate. Această lucrare contribuie la această dezvoltare.

CGC ar trebui să ofere îndrumări cu privire la modul de conceptualizare a contabilității de angajamente pentru a evalua tranzacțiile din diferite perioade, astfel IASB ar putea aplica aceste orientări în cadrul standardului. Datele contabile furnizează informații despre previziunile privind fluxurile de numerar viitoare, dar acestea nu reprezintă previziunile în sine [17]. Întrebarea pentru contabilitatea de angajamente este ce aspecte ale procesului de creare a valorii sunt cel mai bine evidențiate de situațiile financiare periodice și în ce constă diferența față de contabilitatea de casă. Unele angajamente recunosc tranzacțiile înainte ca schimbul de numerar sau de alte active să aibă loc. O achiziție sau o vânzare poate fi recunoscută înainte ca plata să fie efectuată sau primită, de obicei atunci când părțile s-au angajat la un schimb. Debitările recunosc existența unor fluxuri de numerar în așteptare. Pe de altă parte, regularizările furnizează informații despre fluxurile de numerar din care entitatea se așteaptă să primească beneficii în perioadele viitoare și despre momentul în care aceste beneficii sunt consumate.

Angajamentele de alocare a prețurilor de tranzacție sunt, în general, caracterizate ca fiind

contabilitate bazată pe costul de achiziție, în timp ce angajamentele de a aduce activele sau pasivele la valoarea actuală sunt caracterizate drept contabilitate la valoarea justă sau contabilitate centrată pe bilanț [18, p.38]. Costul de achiziție nu este destinat să evalueze un activ sau un pasiv la o valoare specifică. În general, costul de achiziție nu este menit să evalueze un activ sau un pasiv la o valoare specifică. Standardele care se axează pe contabilizarea la cost istoric specifică, în general, modul de evaluare a veniturilor sau cheltuielilor, iar activul sau pasivul aferent este rezultatul acestei evaluări [19, p.132]. În schimb, standardele care se concentrează pe valoarea actualizată stabilesc modul în care este evaluat un activ sau o datorie și dacă venitul sau cheltuiala aferentă este rezultatul acestei evaluări. Considerăm că această utilizare diferită a pasivelor apare din mai multe motive practice în standardele de contabilitate și nu este recunoscută în mod adecvat în CGC. Problema principală este stabilirea momentului în care angajamentele ar trebui să se bazeze pe prețurile de tranzacție și când ar trebui să fie ajustate la valoarea actualizată. Lipsa de recunoaștere a faptului că, în practică, valoarea poate fi creată în moduri diferite, prin diferite „modele de afaceri”, este o lacună în CGC care ghidează aplicarea contabilității de angajamente. Acest concept de model de afaceri constituie logica de bază a evaluării de către investitori și oferă un context pentru înțelegerea modului în care investitorii analizează și integrează informațiile din situațiile financiare.

Cu toate acestea, în prezent, CGC acordă puțină atenție scopurilor pentru care entitățile încheie tranzacții. În ciuda impactului pe care îl au termenii diferiți ai tranzacțiilor asupra conceperii unor informații contabile și financiare utile, acesta nu ia în considerare circumstanțele în care se presupune că au loc tranzacțiile [7]. Aceste considerații sunt importante deoarece utilizatorii trebuie să înțeleagă natura, scopul și contextul activității comerciale în cauză. IASB a recunoscut rolul modelului de afaceri în elaborarea IFRS 9 Instrumente financiare, bazându-se pe faptul că „modelul de afaceri al unei entități afectează calitatea estimării fluxurilor de trezorerie contractuale”. Acest lucru se datorează agregării fluxurilor de trezorerie contractuale. Astfel, apare întrebarea, „cum se poate surprinde cel mai bine activitatea comercială a unei entități în perioada curentă pentru a oferi o bază pentru evaluarea performanței perioadei curente și pentru prognozarea performanței viitoare?”. Întrebarea cheie nu se referă la fluxurile de numerar din perioada curentă, ci la modul în care datele privind tranzacțiile și evenimentele pot fi structurate ca intrări în modelele de evaluare pentru investitori, în contextul luării deciziilor de investiție în condiții de incertitudine [20, p.342]. Această întrebare referitoare la concepția contabilității de angajamente abordează atât utilitatea situațiilor financiare, cât și modul în care contabilitatea de angajamente este aplicată pentru utilizarea sa finală.

În măsura în care CGC propus este preocupat de modul în care activele și pasivele contribuie la fluxurile de trezorerie viitoare, acesta se limitează la concentrarea doar pe evaluarea activelor și pasivelor. Prin urmare, CGC nu ia în considerare potențialele beneficii informaționale ale evaluării

veniturilor sau cheltuielilor și, astfel, garantează că activul sau pasivul este evaluat chiar dacă evaluarea activului sau a pasivului nu corespunde valorii actualizate. Criteriul de evaluare este reprezentat de „caracteristicile identificate ale elementului care este evaluat” (de exemplu, costul de achiziție, valoarea justă, valoarea în performanță). Evaluarea unui activ sau pasiv determină valoarea acestuia și, implicit, venitul sau cheltuiala asociată. Astfel, atenția ar trebui să se concentreze pe evaluarea activelor și pasivelor, iar veniturile și cheltuielile sunt efectele acestei evaluări.

În mod surprinzător, tratamentul contabil al stocurilor nu este clar definit de CGC existent sau propus și diferă de evaluarea ulterioară aplicată produselor agricole și investițiilor imobiliare, care utilizează valoarea justă. Acest lucru sugerează că principii ale IASB ar putea fi incomplete sau omise. Deși stocurile sunt clasificate separat în bilanț și se supun unui tratament diferit în comparație cu alte active, dorința IASB de a evita evaluarea la valoarea justă nu justifică complet utilizarea costului [21]. Exemplele de active evaluate la valoarea justă, chiar și atunci când implică resurse suplimentare pentru vânzare, indică faptul că CGC actual ar putea fi incomplet.

O justificare mai simplă a evaluării la cost ar lua în considerare, de exemplu, modelul de afaceri al comerciantului cu amănuntul și modelul de evaluare al investitorului în comerciantul cu amănuntul. În acest context, scopul principal al contabilității de angajamente pentru stocuri este de a surprinde marja de profit brut obținută de societate, de a se asigura că unitatea de cont este adecvată și de a colecta costurile direct atribuibile stocurilor [22, p.87]. Astfel, în cazul în care ipoteza de bază este că resursele cheltuite pentru stocuri vor fi recuperate din vânzările viitoare și că costul vânzărilor măsoară resursele consumate în stocuri în momentul în care sunt efectuate vânzările, aceasta conduce la tratamentul prevăzut de IAS 2 Stocuri. „Costul și valoarea de piață” sunt un alt mod de a exprima suprapunerea deprecierei care contestă ipoteza recuperării costurilor. Nu suntem de părerea că CGC ar trebui dezvoltat pentru a justifica practica actuală, ci practica contabilă trebuie dezvoltată în mod constant, deoarece este relevant să înțelegem principiile și conceptele care stau la baza acestei practici [23, p.517]. În acest sens, criteriile de recunoaștere a activelor prevăzute de CGC sunt necesare, dar nu suficiente pentru a determina alegerea opțiunilor politicilor contabile. Acest lucru conduce în mod natural la întrebarea „relevanței informațiilor pentru utilizatori despre tranzacțiile cu stocuri”. Ar fi util pentru conducere să recunoască valoarea la care se așteaptă să vândă stocul, sau este mai utilă informația privind costul stocului consumat? În acest caz, se pune întrebarea dacă costul real, costul mediu sau costul marginal reprezintă o măsură mai bună a consumului [24]. Cu toate acestea, scopul acestui document nu este de a răspunde la aceste întrebări, ci de a sugera că aceste întrebări se află în centrul determinării scopului situațiilor financiare și că răspunsul la aceste întrebări și încorporarea lor în CGC vor ajuta IASB în elaborarea standardelor. Discuția despre evaluarea pe baza costurilor evidențiază limitările Cadrelui general IAS în definirea și

recunoașterea activelor și pasivelor. Deși contabilitatea de angajamente reprezintă un pas pozitiv, CGC nu clarifică pe deplin diferențele dintre metodele de evaluare, ceea ce poate afecta raportarea financiară. În cazul clădirilor, IAS 40 recomandă evaluarea la valoarea justă pentru investițiile imobiliare, în timp ce IAS 16 prevede evaluarea la cost pentru imobilizările corporale. Această diferențiere, care nu este clarificată în Cadrul general, poate crea confuzii în raportarea situațiilor financiare.

IASB subliniază importanța caracteristicilor activelor și pasivelor în determinarea valorii acestora, însă CGC nu oferă suficiente detalii despre cum ar trebui recunoscute activele în funcție de utilizarea lor specifică. Acest lucru poate complica aplicarea corectă a standardelor contabile. În ceea ce privește costurile de îndatorare, IAS 23 stabilește că acestea trebuie capitalizate în perioada de construcție a unui activ, însă CGC nu integrează complet aceste cerințe, ceea ce poate genera dificultăți în aplicarea practică. Evaluarea activelor financiare conform IAS 39 și IFRS 9 prezintă provocări atunci când trebuie ales între evaluarea la cost și la valoarea justă. Deși valoarea justă poate oferi informații mai relevante, CGC nu oferă o justificare completă pentru alegerea acestei metode. În activitățile agricole, IAS 41 impune evaluarea activelor biologice la valoarea justă datorită dificultăților de măsurare a costurilor și proceselor naturale implicate. Această abordare subliniază complexitatea aplicării corecte a standardelor contabile în contextul agriculturii

IASB urmărește să armonizeze sistemele contabile existente și să contribuie la crearea unui limbaj economic unificat. Necesitatea de a îmbunătăți informarea părților interesate și comunicarea cu toți utilizatorii a devenit deosebit de importantă datorită evoluției tehnologiei, globalizării și puterii corporațiilor multinaționale. Armonizarea se realizează prin intermediul unui set de standarde de contabilitate IFRS, care, urmăresc să ofere părților interesate informații financiare utile pentru luarea deciziilor. Prin urmare, în cadrul acestui sistem IFRS, noul IFRS 15 înlocuiește vechiul IAS 18 și schimbă în mod semnificativ informațiile raportate către părțile interesate cu privire la rezultatele raportate de o entitate. Regulamentul (UE) nr. 1905/2016 obligă societățile să aplice IFRS 15 începând cu situațiile financiare raportate la 1 ianuarie 2018. În cazul în care o entitate aplică IFRS 15 dintr-o perioadă anterioară, aceasta trebuie să raporteze acest lucru în notele la situațiile financiare. Standardul înlocuiește o mare parte din îndrumările US GAAP cu principii care converg, deși nu în totalitate, cu IFRS, acestea din urmă oferind îndrumări minime privind recunoașterea veniturilor înainte de standard [25]. Modificările în modul în care entitățile recunosc, evaluează, raportează și prezintă veniturile pot afecta modul în care aceste companii și tranzacțiile lor sunt înțelese la nivel intern și extern, pot modifica prețurile titlurilor de valoare și chiar pot schimba modul în care funcționează entitățile [26]. În multe privințe, abordarea în cinci etape a IFRS 15 nu numai că plasează recunoașterea veniturilor la un numitor comun cu ASC 606, dar pare să ia în considerare și schimbările în recunoașterea veniturilor între sectoarele industriale. Multe dintre cele 64 de exemple

găsite în IFRS 15 provin din diverse industrii și ilustrează recunoașterea veniturilor [27, 28, 29, 30].

Standardul stabilește un CGC utilizat pentru valoarea și momentul recunoașterii veniturilor, aplicabil tuturor contractelor cu toți clienții din toate industriile. IFRS 15 nu face obiectul IAS 11 privind contractele de construcții, IAS 18 privind veniturile, clientul programul de fidelizare, IFRIC 13 privind programele de fidelizare, IFRIC 15 privind contractele de construcție de bunuri imobiliare, IFRIC18 privind transferul de active către clienți și SIC 31 privind serviciile de publicitate [31, 32]. În același timp, IFRS 15 abordează deficiențele de aplicare și prezentările inadecvate din standardele anterioare [33], iar înțelegerea și aplicarea corectă se bazează pe raționamentul profesional și pe aplicarea consecventă a principiilor contabile [34]. Pe de altă parte, conducerea societății comunică cu părțile interesate prin intermediul rapoartelor financiare întocmite. În plus, cu scopul de a influența părțile interesate să ia decizii pozitive în ceea ce privește interesele entității raportoare, trebuie să se prezinte rapoarte economice relevante, coerente și fiabile [35, 36, 37, 38, 39]. Prin urmare, este necesară îmbunătățirea calității informațiilor privind câștigurile corporative în vederea oferii acționarilor informații exacte și cuprinzătoare.

Pentru a analiza stadiul actual al cercetării privind impactul standardelor IFRS, în special IFRS 15, asupra entităților, am efectuat o scurtă evaluare a celor mai recente studii științifice. Rezultatele studiilor empirice anterioare au evidențiat și confirmat faptul că implementarea IFRS 15 a generat numeroase provocări contabile și fiscale. *Aceste provocări, în contextul actual al cercetării, ar putea fi utilizate pentru a îmbunătăți relațiile dintre părțile interesate și entitățile raportoare (Anexa 1).* Analize meticuloase a cercetărilor disponibile, autorul a efectuat cu ajutorul bazei de date Web of Science, unde în cercetările sale descrie evoluții semnificative în interpretarea și aplicarea IFRS 15, oferind astfel o perspectivă cuprinzătoare asupra subiectului [40, 41]. Un alt studiu efectuat de autor, se referă la examinarea amănunțită a literaturii de specialitate printr-o analiză bibliometrică cu referire la IFRS 15, iar scopul acestuia a fost de a evalua teme majore și de a identifica lacune în interpretarea IFRS 15, precum și prognoza temelor științifice viitoare în acest domeniu [42]. Nu în ultimul rând au fost efectuate cercetări și analize în raport cu necesitatea implementării IFRS 15 și prevederile – cheie ale acestuia [43]. Având în vedere că cercetarea a fost relizată în perioada de criză pandemică, prin cercetările sale, autorul a acordat atenție și la impactul COVID-19 asupra veniturilor entității și tratamentul contabil conform IFRS 15 [44].

Astfel, o primă observație, bazată pe analiza unei părți din literatura de specialitate, este că IFRS 15 dispune de un cadru de aplicabilitate extensiv, având un impact semnificativ asupra tuturor industriilor și a tuturor părților interesate. Aceste aspecte au stat la baza formulării obiectivelor 1 și 2 în cadrul modelării statistice. Tranziția la IFRS este un pas foarte important în dezvoltarea

economică a fiecărei țări, în special pentru economiile emergente, unde procesul de ajustare și reformare a cadrului de reglementare financiară a fost dificil și lung [45, 46, 47].

O diferență semnificativă în țările cu economii emergente care influențează sistemul contabil este reprezentată de sursele de finanțare, majoritatea provenind de la Fondul Monetar Internațional (FMI) și Banca Mondială. Aceasta determină o divergență în nevoile și cerințele informațiilor economico-financiare între aceste țări și cele dezvoltate. În esență, acest aspect constituie principalul factor de diferențiere cu impact asupra stakeholderilor, întrucât entitățile raportoare tind să priorizeze satisfacerea nevoilor creditorilor în detrimentul investitorilor [48].

Chiar dacă această tranziție la IFRS a îmbunătățit calitatea informațiilor contabile și a redus asimetriile informaționale dintre țări [49, 50], impactul va fi mai pronunțat doar în țările cu sisteme juridice eficiente în aplicarea standardelor contabile și în protejarea părților interesate [33, 51, 52, 53]. În același timp, cercetările arată că adoptarea IFRS depinde, de asemenea, de legile naționale. Entitățile economice trebuie să rămână în cadrul legal și, în același timp, să se conformeze IFRS, ceea ce reprezintă uneori o sarcină dificilă. Spre exemplu, în cazul recunoașterii veniturilor, legislația română (Legea nr. 227/2015) [54] impune societăților comerciale să recunoască veniturile brute, nu doar suma preconizată a fi realizată. Sumele care se preconizează că nu vor fi realizate trebuie recunoscute separat ca provizioane, iar entitățile raportoare trebuie să respecte cerințele IFRS 15 în situațiile lor financiare și să deducă provizioanele din profitul brut [55].

Alte probleme, distincte de cele întâmpinate în țările dezvoltate cu economie de piață, includ: rolul semnificativ al statului, absența unui sistem eficient de recalificare și dezvoltare continuă a profesioniștilor din domeniu, cadrul metodologic insuficient dezvoltat, literatura metodologică și științifică internațională inadecvată, mecanismele ineficiente de gestionare și supraveghere a activităților de evaluare, precum și birocrăția excesivă [51, 56, 57, 58, 59]. Aceste aspecte necesită aprofundări, clarificări, argumentări și actualizări pentru a fi adaptate la contextul actual. O reformă contabilă autentică în economiile emergente este determinată în principal de necesitatea de a asigura calitate și comparabilitate în raportarea financiară, astfel încât să se furnizeze date precise pentru proprietari, investitori, manageri și alți utilizatori ai informațiilor contabile [60, 61].

O altă problemă pentru economiile emergente este legată de vocabularul și aplicabilitatea noilor standarde, cauzată de numărul insuficient de profesioniști calificați și de neînțelegerile și concepțiile greșite privind scopul acestora. Totuși, beneficiile adoptării standardelor internaționale depășesc semnificativ costurile de tranziție, având în vedere că raportarea conform acestor standarde poate reduce considerabil costurile de sistematizare, procesare și prezentare a informațiilor. Astfel, se va stabili un limbaj comun pentru raportarea financiară și se vor armoniza relațiile economice între state [62, 63, 64, 65]. Unii autori consideră că aceste provocări de tranziție

reprezintă o oportunitate pentru investitori de a înțelege mai bine afacerea, calitatea câștigurilor și relația entității cu clienții săi [26, 66, 67, 25]. Pe baza literaturii de specialitate, problemele frecvent întâlnite în implementarea standardelor IFRS în țările cu economii emergente derivă din aspecte economice, legale și educaționale specifice fiecărei țări. Totuși, avantajele tranziției către IFRS sunt considerabile, iar tranziția ar trebui realizată într-un interval de timp cât mai scurt.

Astfel, literatura studiată arată rezultate variate privind impactul standardelor IFRS. În timp ce mulți autori se așteptau la un impact mai pronunțat, rezultatele au indicat un efect minim [68, 66, 26, 33]. Pe de altă parte, alți autori argumentează că implementarea și tranziția rapidă către IFRS pot aduce beneficii semnificative economiilor emergente [56, 51]. În toate lucrările analizate, autorii sunt de acord că implementarea standardelor conduce la reducerea asimetriei informaționale și la îmbunătățirea comparabilității informațiilor. Având în vedere opiniile variate din literatura de specialitate privind efectele implementării IFRS și numărul redus de studii concentrate pe economiile emergente, această lucrare își propune să analizeze provocările și efectele implementării IFRS 15 în Republica Moldova și România. De asemenea, începând cu anul 2000, asistăm la o actualizare continuă a vechilor IAS-uri cu noile IFRS, ca urmare a dezvoltării economiei globale și internaționalizării companiilor, care impun îmbunătățirea continuă a standardelor [33, 51]. În plus, evoluția financiară a determinat necesitatea înlocuirii IAS 18 cu IFRS 15, din cauza riscurilor vizibile de manipulare informațională a părților interesate [69, 70].

În continuarea acestui demers, este esențial să se investigheze efectele reformei standardizării veniturilor conform IFRS 15, având în vedere impactul său semnificativ asupra dezvoltării cadrului de raportare financiară IFRS.

## **1.2. Analiza evoluției cadrului de raportare financiară conform IFRS și a impactului reformei standardizării veniturilor în contextul IFRS 15**

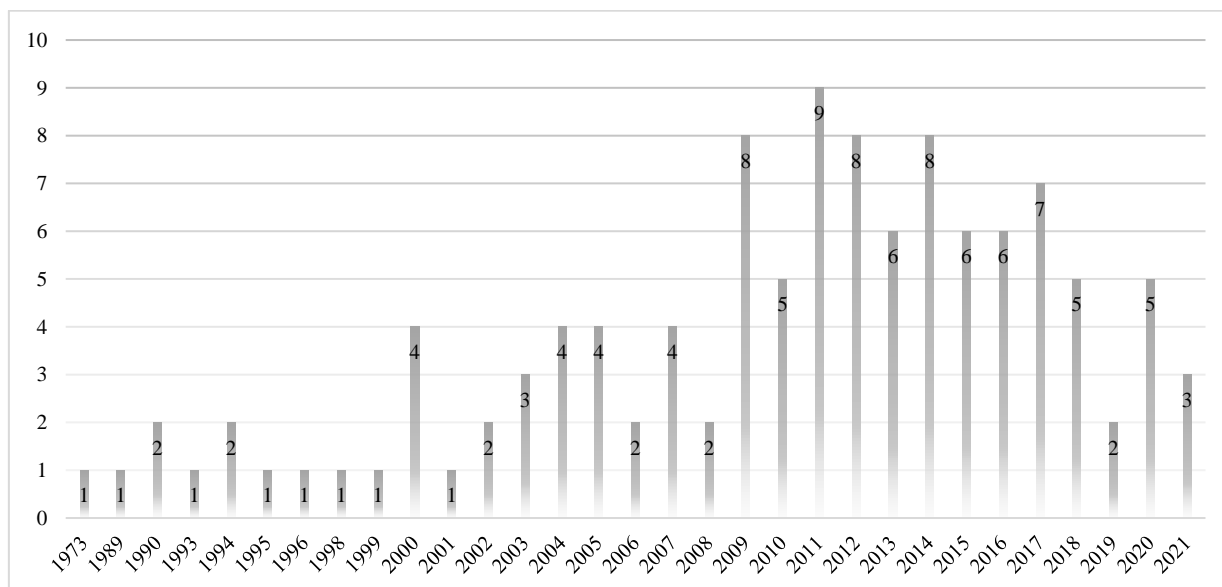
Globalizarea a transformat profund practicile de afaceri la nivel mondial, în era modernă. Avansările tehnologice au facilitat schimburile comerciale, au sporit fluiditatea informațiilor și au eradicat distanțele geografice. În acest context globalizat, a devenit esențială o infrastructură software care să armonizeze practicile comerciale. În consecință, au fost create instituții și standarde pentru a sprijini activitățile economice globale, inclusiv înființarea IASB și adoptarea IFRS.

Istoric, conceptul IFRS a fost introdus în Uniunea Europeană cu scopul de a uniformiza practicile contabile la nivel global. Totuși, acest concept s-a răspândit rapid la nivel mondial, devenind un limbaj comun destinat facilitării comunicării și interpretării datelor financiare dincolo de granițe. Înainte de IFRS, standardele internaționale de raportare financiară (IAS) erau emise de Comitetul Internațional pentru Standarde de Contabilitate (IASC) între 1973 și 2001. În 2001, IASC a fost înlocuit de Consiliul

pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB), marcând finalul unei reorganizări bazate pe raportul „Recommendations on shaping the IASC for the future” [6].

Unul dintre motivele principale pentru introducerea IFRS a fost crearea unui limbaj contabil comun, destinat asigurării consistenței și fiabilității informațiilor financiare între companii și țări. Deși IFRS a înlocuit IAS, unele diferențe, cum ar fi cele legate de imobilizările corporale și beneficiile angajaților, persistă. Până în 2020, peste 120 de țări au adoptat IFRS pe scară largă, inclusiv Uniunea Europeană, numeroase țări din Asia și America de Sud. În contrast, Statele Unite utilizează Principiile Contabile General Acceptate (GAAP), cunoscute și sub numele de US GAAP. Fundația IFRS, o organizație non-profit de interes public, a fost înființată pentru a dezvolta un set unitar de standarde contabile de înaltă calitate, ușor de înțeles și acceptate internațional. Fundația promovează și facilitează adoptarea acestor standarde, iar Consiliul său, format din profesioniști cu experiență relevantă în contabilitate, raportare financiară, audit și guvernanta, este responsabil pentru elaborarea și publicarea standardelor IFRS, inclusiv a celor pentru IMM-uri. Diversitatea geografică este un aspect esențial, iar statutul Fundației stabilește reguli clare pentru componența Consiliului, reflectând o distribuție geografică echitabilă.

Administratorii Fundației IFRS își aleg membrii printr-un proces transparent și riguros, care include publicarea posturilor vacante și consultarea organizațiilor relevante. Comitetul de Interpretare IFRS, care colaborează cu Consiliul pentru a sprijini aplicarea standardelor, răspunde la întrebările privind interpretarea acestora și desfășoară alte activități la cererea Consiliului. Pe măsură ce afacerile și globalizarea economică au evoluat, sistemul de raportare IFRS s-a adaptat pentru a răspunde nevoilor utilizatorilor. O cronologie în acest sens este prezentată în Figura 1.2 și Anexa 2 [71].

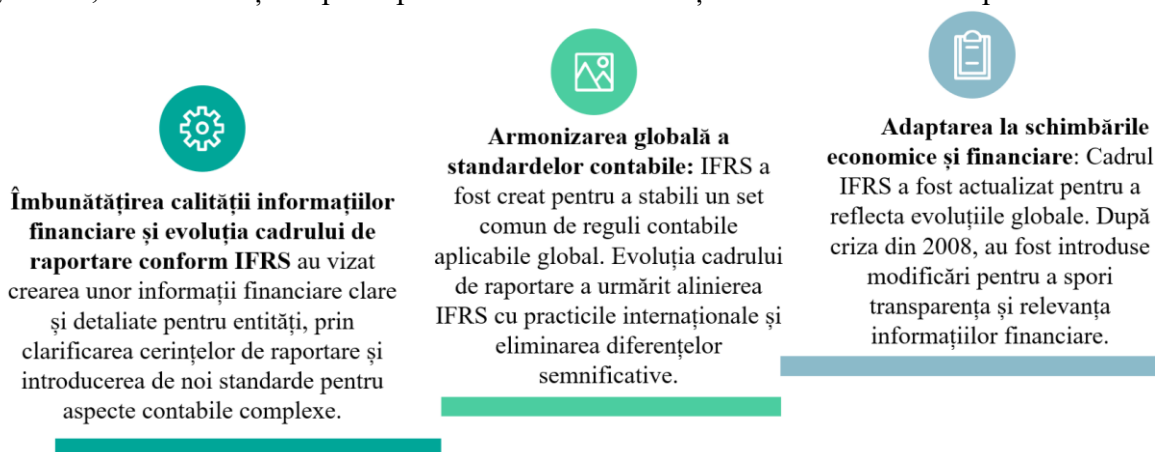


**Fig. 1.2. Cronologia evenimentelor majore din istoria Fundației IFRS®**

Sursa: elaborată de autor în baza Istoriei cadrului IFRS (<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>)



Membrii consiliului sunt responsabili de elaborarea și publicarea standardelor IFRS, inclusiv a IFRS pentru IMM-uri. Consiliul este, de asemenea, responsabil de aprobarea interpretărilor standardelor IFRS pregătite de Comitetul de interpretare a IFRS (fostul IFRIC) [6]. Deci, de-a lungul timpului, cadrul de raportare conform IFRS a fost supus numeroaselor modificări și actualizări pentru a se adapta schimbărilor constante ale mediului economic și financiar global. Aceste ajustări, implementate de International Accounting Standards Board (IASB), organizația responsabilă pentru dezvoltarea și publicarea standardelor IFRS, sunt ilustrate în figura 1.3, care evidențiază principalele motive ale evoluției acestui cadru de raportare.



**Fig. 1.3. Motivele evoluției Cadrului de raportare IFRS**

*Sursa: elaborată de autor*

Astfel, evoluția Cadrului de raportare financiară conform IFRS a fost un proces continuu de adaptare și dezvoltare a standardelor contabile internaționale, destinat să răspundă nevoilor emergente ale mediului economic și financiar global în schimbare. În acest context, flexibilitatea mediului de afaceri și capacitatea de adaptare la provocările emergente au fost esențiale în secolul XXI. Începând cu anul 1973, odată cu crearea comunității internaționale dedicate globalizării și armonizării contabilității, contabilitatea a evoluat nu doar ca profesie, ci și ca știință distinctă. Necesitatea promovării și reformării mediului de afaceri a devenit evidentă, exemplificată prin analiza detaliată a entităților și printr-o abordare unificată.

Investitorii și alte părți interesate au câștigat încredere în compararea performanțelor proprii cu cele ale organizațiilor internaționale. Această uniformizare a facilitat atragerea capitalului de la investitori globali, reducând costurile de informare între țări și amplificând oportunitățile de comerț internațional. Adoptarea IFRS nu doar că a diminuat costurile de informare, dar a stimulat și comerțul internațional printr-o raportare financiară îmbunătățită.

În opinia noastră, cele mai importante beneficii ale adoptării IFRS și ale existenței unei comunități dedicate contabilității moderne sunt următoarele [72, 73]:

- a) *Orientarea către investitor.* Unul dintre principalele avantaje ale IFRS față de Standardele

Naționale de Contabilitate (SNC „Venituri” [74]) și față de OMFP 1802/2014 [2] este orientarea către investitor. IFRS oferă un avantaj esențial față de Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) prin orientarea sa clară către investitori. SNC fiind elaborate în baza Directivei 2013/34/UE [75] și IFRS, aceasta se manifestă prin furnizarea de informații financiare mai precise, prompte și accesibile, simplificând înțelegerea acestora fără necesitatea altor surse de informații, ceea ce sprijină investitorii noi și mici să fie pe picior de egalitate cu cei profesioniști. IFRS reduce, de asemenea, costurile de procesare și ajustare, eliminând diferențele internaționale și scăzând costul capitalului pentru companii prin diminuarea riscurilor de investiție și creșterea atractivității investițiilor.

b) *Dovada recunoașterii prompte a pierderilor.* Recunoașterea promptă a pierderilor este un element central al standardelor IFRS, aducând beneficii nu doar investitorilor, ci și creditorilor și altor părți interesate. Transparența sporită și recunoașterea imediată a pierderilor, conform IFRS, contribuie la eficiența contractelor dintre societăți și conducerea acestora, consolidând în același timp guvernanta corporativă. Această transparență impune recunoașterea timpurie a pierderilor, permițând creditorilor și companiilor să ajusteze valorile contabile ale activelor, pasivelor, rezultatelor și capitalurilor proprii, optimizând astfel gestionarea resurselor și riscurilor financiare. [76].

c) *Comparabilitatea informațiilor financiare și contabile din perspective dinamică și orizontală.* Convergența la IFRS a îmbunătățit comparabilitatea raportării financiare în UE [72]. Acest lucru a fost realizat prin standarde comune de raportare pe o piață unică – UE. Întrucât toate societățile care întocmesc situații financiare consolidate raportează acum pe aceeași bază, comparabilitatea s-a îmbunătățit nu numai pentru investitori, ci și pentru toate părțile interesate care utilizează situațiile financiare. Un alt motiv care a contribuit la succesul general al adoptării IFRS este faptul că peste 8.000 de societăți cotate la bursă din UE au trecut la IFRS în acel an [76].

Cu toate acestea, IFRS a fost criticat pentru lipsa de comparabilitate și consecvență, influențată de specificitățile naționale ale raportării, care afectează recunoașterea, evaluarea și prezentarea elementelor în situațiile financiare. Abordarea conservatoare a companiilor, care evită modificările față de standardele naționale anterioare, reduce capacitatea de comparare între sectoare. Lipsa unor orientări sectoriale clare și complexitatea standardelor IFRS contribuie la aceste deficiențe, determinând entitățile să pună sub semnul întrebării adecvarea IFRS pentru informarea piețelor financiare cu privire la performanță.

Comparabilitatea raportării financiare conform IFRS se va îmbunătăți semnificativ dacă aceste standarde sunt adoptate la scară globală [73]. Totuși, comparabilitatea situațiilor financiare este compromisă atunci când în aceeași țară coexistă două standarde diferite de raportare, precum IFRS și standardele naționale. În plus, decalajul dintre valorile de piață și cele contabile generează efecte negative asupra piețelor locale atunci când IFRS sunt implementate conform standardelor

altor țări. Progresele în creșterea utilității și comparabilității rapoartelor financiare pe termen scurt sunt limitate, în principal din cauza caracterului relativ recent al standardelor IFRS și a stadiului incomplet al armonizării în cadrul UE. Așteptările sunt ca îmbunătățirile în utilitatea și comparabilitatea IFRS să devină evidente pe termen mediu și lung. Pentru a asigura o comparabilitate consistentă a situațiilor financiare, este esențial ca toate societățile să adopte aceleași reguli prin aplicarea IFRS. Societățile necotate la bursă și IMM-urile pot, de asemenea, să elaboreze conturi separate conform IFRS, ceea ce va amplifica și mai mult comparabilitatea și coerența acestora. În concluzie, utilitatea și comparabilitatea rapoartelor financiare vor crește considerabil dacă adoptarea IFRS devine o practică globală.

d) *Standardizarea raportării financiare.* Cel mai citat beneficiu al IFRS este standardizarea raportării financiare, care îmbunătățește comparabilitatea raportărilor pe principalele piețe financiare și elimină barierele comerciale. Acesta a fost unul dintre factorii cheie care au determinat Uniunea Europeană să adopte un set unic de standarde contabile.

e) *Creșterea consecvenței în raportarea financiară și a transparenței informațiilor.* Un alt beneficiu major al tranziției la IFRS este creșterea coerenței în raportarea financiară între statele membre ale UE. Această uniformizare nu doar că facilitează relațiile dintre investitori și entități, dar și sporește transparența între statele membre.

f) *Facilitarea accesului la piețele de capital și atragerea de investiții străine.* Întocmirea situațiilor financiare conform unui standard unic de raportare îmbunătățește accesul companiilor la piețele financiare. Acest lucru se datorează bazei extinse de societăți din Europa și din alte regiuni care au adoptat IFRS [77]. Tranziția de la US GAAP la IFRS a avut ca scop principal îmbunătățirea comparabilității internaționale și atragerea investitorilor. Procesul continuă să fie implementat global, facilitând atragerea de noi investitori și extinderea pe noi piețe [78].

g) *Importanța informațiilor financiare și contabile.* Acest atribut calitativ constituie un avantaj semnificativ, având în vedere că informațiile precise și consistente sunt esențiale pentru luarea deciziilor: [79] (figura 1.4).

Printre beneficiile identificate ale aplicării noilor IFRS se numără economiile de costuri, în special pentru entitățile multinaționale. Totuși, pentru a obține aceste economii, companiile trebuie să suporte costuri semnificative de tranziție, inclusiv cheltuieli cu modificarea sistemelor interne și cu formarea personalului. În plus față de beneficiile evidente, IFRS au și dezavantaje importante.

Noile IFRS reflectă mai degrabă substanța economică decât forma juridică	Acestea ajută societățile și alte părți interesate să aibă o imagine reală și corectă a tranzacțiilor societății.
Modul în care IFRS reflectă profiturile și pierderile în timp util	Plasează IFRS într-o poziție mai fiabilă și mai credibilă în comparație cu NC în ceea ce privește standardele de raportare.
Bilanțurile întocmite în conformitate cu IFRS tind să fie mai utile decât SNC	Fiind mai detaliate din cauza aspectului, consecvenței și gradului de complexitate.
Noile IFRS nu mai permit manipularea conducerii prin rezerve ascunse	Ceea ce le face mai puțin manipulative și mai orientate către acționari.

**Fig. 1.4. Atribute calitative a informațiilor financiare în raport cu aplicarea noilor IFRS**

*Sursa: elaborată după ACCA Think Ahead, The Conceptual Framework, 2018.*

Cel mai semnificativ dezavantaj este costul ridicat de implementare, care include modificări ale sistemelor interne și costuri de instruire. De asemenea, reglementarea IFRS în toate țările este problematică, deoarece IASB și IASC nu pot forța toate națiunile să adopte IFRS din motive ce nu sunt sub controlul lor. Aspecte precum pierderile și câștigurile extraordinare, neacceptate de noile IFRS, rămân o slăbiciune. Un alt dezavantaj major este posibilitatea ca IASB să devină un monopol în stabilirea standardelor, ceea ce ar putea fi accentuat odată cu adoptarea IFRS de către entitățile americane. Concurența între IFRS și SNC ar putea, în schimb, spori probabilitatea obținerii unor informații financiare mai fiabile și utile..

Costul total al tranziției la IFRS pentru entitățile americane depășește 8 miliarde de dolari, iar costul mediu pentru entitățile mai mici este de aproximativ 420.000 de dolari, o sumă considerabilă care poate fi greu de absorbit. Chiar și în cazul în care aceste costuri sunt absorbite, beneficiile IFRS ar putea deveni vizibile abia după câțiva ani, odată ce situațiile financiare întocmite conform IFRS vor fi suficient de mature pentru a fi armonizate.

Un aspect important al tranziției la IFRS este utilizarea valorii juste ca bază principală pentru evaluarea activelor și pasivelor [80]. Experții avertizează că acest principiu poate conduce la o volatilitate crescută în raportarea activelor. În plus, IFRS sunt complexe și costisitoare. Dacă IMM-urile sunt obligate să adopte IFRS, costurile de tranziție și complexitatea acestora pot reprezenta dezavantaje semnificative pentru aceste entități.

Fundația pentru IFRS, organizație non-profit, este responsabilă cu dezvoltarea, promovarea și facilitarea adoptării standardelor de contabilitate de înaltă calitate, aplicabile internațional pentru raportarea financiară generală. Aceasta supraveghează două consilii subordonate Consiliului de

supraveghere public. Misiunea Fundației IFRS este de a dezvolta standarde IFRS în beneficiul tuturor utilizatorilor, contribuind astfel la încrederea, creșterea și stabilitatea financiară pe termen lung în economia globală [81].

În 2021, Fundația IFRS a realizat progrese semnificative în atingerea strategiei și priorităților sale. Acestea sunt câteva dintre realizările pentru anul 2021 [81]:

- *Angajamentele față de utilizatori* (obiectiv setat – asigurarea că organizația interacționează cu multe jurisdicții și tipuri de părți interesate). În acest context, s-a intensificat implicarea părților interesate în prioritățile strategice, în special în dezvoltările legate de sustenabilitate, și s-au organizat conferințe virtuale importante, reunind participanți din multiple jurisdicții.

- *Guvernanță și strategie* (obiectiv setat – administratorii supraveghează IASB, Comitetul de interpretare a IFRS și ISSB, inclusiv procesul corespunzător și sensibilizarea acestora, revizuind în mod regulat direcția strategică și efectuând numiri de conducere). S-a realizat modificarea Constituției pentru a permite crearea ISSB și s-a sprijinit tranziția conducerii IASB, menținând totodată un angajament constant cu Consiliul de Monitorizare.

- *Perspective de dezvoltare și perfecționare a comunității IFRS* (obiectiv setat – asigurarea bunăstării și dezvoltării consiliilor de administrație și a personalului Fundației). Eforturile s-au concentrat pe dezvoltarea personalului prin coaching și formare, inclusiv sprijinirea acestora în tranziția către munca hibridă și asigurarea bunăstării fizice și mentale

- *Eficiența mediului operațional* (obiectiv setat – asigurarea faptului că Fundația este solidă și eficientă din punct de vedere operațional). Fundația IFRS a îmbunătățit eficiența operațională prin modernizarea infrastructurii și implementarea de noi procese pentru a asigura un mediu de lucru sigur și suport pentru munca hibridă. A introdus un sistem avansat de gestionare a relațiilor cu clienții și o platformă web îmbunătățită, facilitând utilizarea instrumentelor digitale și angajarea părților interesate. Navigatorul de standarde IFRS a optimizat accesul la standarde, iar identificarea limitărilor IFRS a permis dezvoltarea de noi standarde sau ajustarea celor existente. Fundația a publicat cereri de informații și documente de consultare pentru a colecta feedback privind prioritățile IASB, a desfășurat activități de informare și a avansat diverse proiecte de cercetare și stabilire a standardelor, consolidând astfel eficiența operațională și capacitatea de răspuns la nevoile pieței.

- *Aplicare consistentă* (obiectiv setat – de a ajuta părțile interesate să obțină o înțelegere comună a cerințelor de raportare financiară) [82]. Eforturile s-au axat pe furnizarea de resurse educaționale esențiale, cum ar fi seminariile și cursuri de formare pentru părțile interesate, și organizarea de întâlniri periodice pentru a actualiza și adapta cerințele de raportare.

- *Raportarea financiară digitală* (obiectiv setat – de a facilita consumul digital de informații financiare) [83]. Acest aspect a vizat introducerea unor formate standardizate, accesibilitatea la

diverse platforme, integrarea tehnologiilor avansate etc.

- *Inteligibilitatea și accesibilitatea informațiilor* (obiectiv setat – îmbunătățirea înțelegerii și accesibilității cerințelor de raportare financiară IFRS) [82]. Un aspect esențial a fost asigurarea accesului ușor la standardele IFRS și la resursele aferente prin intermediul platformelor online și al bazelor de date accesibile publicului.

- *Standardul de contabilitate IFRS pentru IMM-uri* (obiectiv setat – de a oferi cerințe de raportare financiară adaptate entităților care nu au responsabilitate publică (IMM-uri)) [84].

Pe lângă obiectivele realizate pentru anul 2021, fundația IFRS și-a trasat prioritățile pentru anul 2022, acestea fiind divizate după categorii: ISSB și IASB și Administrări și fundație (tabelul 1.1.).

**Tabelul 1.1. Obiectivele fundației IFRS**

<b>Obiectivele pentru anul 2022 ce țin de ISSB</b>	<b>Obiectivele pentru anul 2022 ce țin de IASB</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ stabilirea operațiunilor și proceselor de luare a deciziilor;</li> <li>✓ să publice proiectele de expunere ale dezvoltării propuse privind schimbările climatice și standardele de cerințe generale de divulgare pentru consultare publică;</li> <li>✓ consultați cu privire la o taxonomie propusă corespunzătoare standardelor propuse privind clima și cerințele generale de divulgare;</li> <li>✓ să efectueze o analiză cuprinzătoare a feedback-ului public, pentru a progresa către emiterea standardelor privind clima și cerințele generale de divulgare;</li> <li>✓ se consultă public cu privire la prioritățile viitoare ale ISSB;</li> <li>✓ să stabilească și să se angajeze cu grupuri consultative ale ISSB și cu alte părți interesate;</li> <li>✓ lucrează în strânsă cooperare cu IASB pentru a asigura alinierea și compatibilitatea între standardele de contabilitate IFRS și standardele IFRS de prezentare a durabilității.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ să se publice o declarație de feedback și să finalizeze prioritățile IASB pentru 2022 până în 2026, ca răspuns la consultarea pe agenda a treia;</li> <li>✓ de a avansa proiectele de contabilitate tehnică, inclusiv situațiile financiare primare și fondul comercial și deprecierea;</li> <li>✓ susține în continuare aplicarea consecventă a standardelor de contabilitate IFRS;</li> <li>✓ de a continua să analizeze modalități de a crește înțelegerea și accesibilitatea Standardelor de Contabilitate IFRS;</li> <li>✓ să continue dezvoltarea taxonomiei contabile IFRS și să sprijine autoritățile de reglementare care o adoptă;</li> <li>✓ de a publica un proiect de expunere care propune modificări la IFRS pentru Standardul de Contabilitate pentru IMM-uri, bazat pe feedback la revizuirea cuprinzătoare;</li> <li>✓ să se evalueze dacă standardele de contabilitate IFRS funcționează conform intenției, completând revizuirea post-implementare a standardelor IFRS pentru contabilitatea de grup (IFRS 10, IFRS 11 și IFRS 12) și revizuirea post-implementare a IFRS 9 (cerințe de clasificare și măsurare) și începerea implementării revizuirii IFRS 15;</li> <li>✓ lucrează în strânsă cooperare cu ISSB pentru a asigura alinierea și compatibilitatea între Standardele de Contabilitate IFRS și Standardele IFRS de Divulgare a Sustenabilității.</li> </ul>
<b>Obiectivele pentru anul 2022 ce țin de administrație și fundație</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ numirea ISSB inaugurali și noi membri IASB;</li> <li>✓ consolidarea completă a CDSB și VRF, inclusiv dezvoltarea unui model de operare, bazându-se pe resursele și expertiza tuturor organizațiilor;</li> <li>✓ implementarea modelului cu mai multe locații pentru ISSB;</li> <li>✓ concentrarea pe bunăstarea și dezvoltarea personalului și pe sprijinul părților interesate în timpul tranziției organizaționale;</li> </ul>	

- ✓ continuarea lansării proiectelor în cadrul programului de procese de afaceri și tehnologie, inclusiv un nou sistem financiar și o nouă bază de date de feedback tehnic;
- ✓ să includă lecții din practicile virtuale de implicare a părților interesate în timpul pandemiei pentru a aprofunda și extinde implicarea părților interesate după pandemie;
- ✓ monitorizarea răspunsurilor la încercarea de un an de lucru hibrid pentru a asigura că organizația adoptă cele mai bune practici de lucru;
- ✓ în anul următor, Fundația va lua în considerare propria raportare privind sustenabilitatea și modul în care măsoară, analizează și raportează asupra performanței sale.

*Sursa: elaborată de autor după [85, 86, 87]*

Printre cele mai importante beneficii ale adoptării IFRS și ale existenței unei comunități dedicate contabilității moderne se numără, pentru entitățile care raportează conform IFRS, implementarea IFRS 15 – *Venituri din contractele cu clienții*. Acest standard reprezintă unul dintre cele mai recente și semnificative subiecte în contextul IFRS. Evoluția sa, atât în timp cât și în proces, este reflectată în Anexa 3, care ilustrează parcursul său pentru a deveni cât mai aplicabil companiilor.

Evoluția prezentată în Anexa 3 ilustrează că elaborarea IFRS 15 a fost un proces îndelungat și complex, influențat de schimbările economice și cerințele în evoluție. Acest standard a fost introdus pentru a aborda diferențele semnificative dintre IFRS și US GAAP, care afectau comparabilitatea și aplicabilitatea veniturilor din vânzări. În timp ce IFRS au fost criticate pentru generalitate și lipsa de îndrumări specifice [88], US GAAP au fost percepute ca fragmentate și neadaptate noilor realități [89]. Astfel, IFRS 15 a fost creat pentru a oferi o recunoaștere mai consistentă și comparabilă a veniturilor, un indicator esențial pentru evaluarea performanței financiare a entităților.

Dacă e să ne referim la implementarea IFRS în RM reprezintă nu altceva decât o soluție, un răspuns al organelor competente în acest sens, privind necesitatea și cererea din partea actorilor economici. Procesul de globalizare, caracterizat prin aparența businessului internațional, prin dezvoltarea relațiilor interstatale și crearea entităților economice cu profil transnațional determină necesitatea trecerii la o standardizare comună și adaptarea fenomenelor economice la ea [90]. Aplicarea IFRS este obligatorie pentru entitățile care se încadrează în definițiile prevăzute de legislația în vigoare, cum ar fi entitățile de interes public. Totuși, nu există restricții privind aplicarea IFRS pentru alte categorii de entități. De exemplu, o entitate poate alege să aplice atât un standard național pentru raportarea statutară, cât și un standard internațional pentru raportarea la nivel de grup, pentru a asigura comparabilitatea performanțelor și a promova politica de investiții. În acest context, IFRS 15 – *Venituri din contractele cu clienții*, oferă o soluție valoroasă. Spre deosebire de standardele anterioare, care adesea erau inconsistente, ofereau orientări limitate și aveau puncte slabe, IFRS 15 aduce reforme semnificative în raportarea veniturilor. Aceste reforme sunt ilustrate detaliat în Anexa 4, evidențiind impactul pozitiv al noului standard asupra situațiilor financiare ale entităților.

Se poate observa că, odată cu implementarea sa, IFRS 15 nu doar că va înlocui unele standarde existente, dar va aduce și clarificări importante privind tranzacțiile fără numerar, veniturile din

programele de loialitate, precum și furnizarea de bunuri și/sau servicii ca bonusuri comerciale în contextul acestor programe. Importanța IFRS 15 poate fi apreciată prin orientările suplimentare pe care le oferă în raport cu standardele anterioare. Pregătirea pentru tranziție este esențială pentru a răspunde în mod eficient provocărilor și oportunităților generate de acest nou standard.

Datorită naturii reglementărilor IFRS 15, practicile actuale din industrii precum cea aerospațială și de apărare, gestionarea activelor, construcții, contracte de producție, imobiliare și tehnologia informației și telecomunicațiilor vor fi semnificativ influențate. IFRS 15 și IAS 18 – Venituri abordează ambele tratamentul contabil al recunoașterii veniturilor din activitățile comerciale. IAS 18, emis în decembrie 1993, a fost înlocuit de IFRS 15, care se aplică pentru perioadele contabile ce încep în ianuarie 2018 sau ulterior acestei date. Diferența majoră constă în faptul că IFRS 15 introduce un model standard în cinci etape pentru recunoașterea veniturilor din contractele cu clienții, în timp ce IAS 18 propunea criterii diferite de recunoaștere în funcție de tipul de venit primit. Caracteristicile comparative dintre cele două standarde sunt detaliate în Tabelul 1.2, evidențiind diferențele esențiale.

**Tabelul 1.2. Caracteristici comparative între IFRS 15 și IAS 18**

<b>IFRS 15 versus IAS 18</b>	
IFRS 15 implementează o metodă uniformă de recunoaștere a tuturor tipurilor de venituri.	IAS 18 prevede că criteriile de recunoaștere depind de fiecare tip de venit.
<b>Criteriul de raportare</b>	
Criteriile de raportare vor fi recunoscute pe baza contractului și a obligației de performanță.	Criteriile de raportare sunt stabilite dacă se primesc venituri din bunuri, servicii, dobânzi, redevențe sau dividende.
<b>Aplicabilitate</b>	
IFRS 15 va intra în vigoare pentru perioadele contabile începând cu sau după ianuarie 2018.	IAS 18 a fost utilizat din decembrie 1993 și va fi utilizat până la data intrării în vigoare (ianuarie 2018) a IFRS 15.

*Sursa: elaborat de autor după IFRS 15 [91] și IAS 18 [92]*

Principala diferență între IFRS 15 și IAS 18 constă în faptul că standardele de contabilitate au fost revizuite pentru a oferi utilizatorilor situațiilor financiare informații mai relevante și precise. Această actualizare a devenit necesară pe măsură ce tranzacțiile comerciale au devenit din ce în ce mai complexe. În timp ce IAS 18 recunoaște diferitele tipuri de venituri în mod distinct, IFRS 15 introduce un model uniform pentru recunoașterea tuturor tipurilor de venituri. Eficacitatea acestui nou standard va putea fi evaluată doar după implementarea sa [93].

Din cele prezentate, reiese că Fundația IFRS a atins în mod constant obiectivele sale stabilite, fapt reflectat în nivelul ridicat de satisfacție al utilizatorilor, care au beneficiat de soluții practice, în special prin implementarea noilor standarde și îmbunătățirea celor existente. Prin urmare, pe baza analizei impactului reformei standardizării veniturilor conform IFRS 15, devine

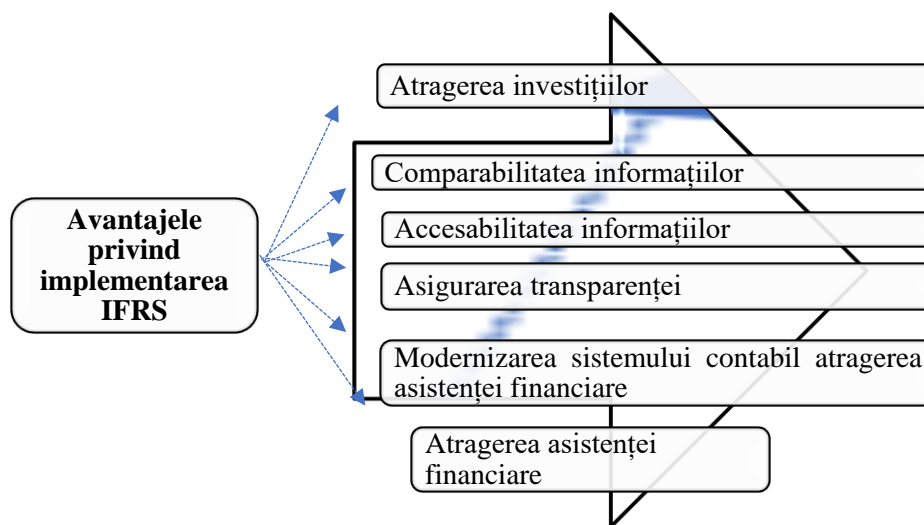


esențială evaluarea eficienței și a provocărilor legate de aplicarea IFRS-urilor în RM și România, având în vedere particularitățile diferitelor sectoare de activitate și contextul economiei de piață.

### 1.3. Evaluarea eficienței și problematicii aplicării IFRS în sectoarele economice din Republica Moldova și România

Adoptarea IFRS marchează o schimbare semnificativă în îmbunătățirea calității raportării financiare în Republica Moldova și România, sprijinind totodată procesul de globalizare economică. Această tranziție este esențială, în special pentru profesioniștii din domeniul financiar-contabil care contribuie la atingerea acestui obiectiv strategic, important atât pentru Republica Moldova, cât și pentru România. În contextul activităților economice ale companiilor multinaționale, raportările financiare sunt orientate conform cerințelor standardelor internaționale, respectând rigorile de întocmire și prezentare.

Conform Legii contabilității și raportării financiare, entitățile de interes public sunt obligate să țină contabilitatea în partidă dublă și să întocmească situații financiare conform IFRS [94]. Figura 1.5., ilustrează unele dintre cele mai relevante beneficii ale implementării IFRS în aceste două țări.



**Fig. 1.5. Avantajele principale privind implementarea IFRS în RM și România**

*Sursa: elaborată după Le Thi et al., 2019 [95]*

Conform figurii prezentate, în urma adoptării IFRS, societățile au potențialul de a-și globaliza în mod semnificativ sprijinul adoptarea IFRS oferă societăților posibilitatea de a-și extinde semnificativ sprijinul extern, parteneriatele și schimburile la nivel global. Cu toate acestea, pentru a beneficia pe deplin de aceste avantaje, este esențial să se analizeze nu doar eficiența IFRS, ci și impactul lor concret. Considerăm că este important să specificăm aspectele legate de implementarea IFRS în comparație cu sistemele naționale de raportare și să oferim câteva exemple

pentru a evidenția specificul interpretărilor.

Practicile contabile din Republica Moldova și România întâmpină dificultăți în ceea ce privește durata normală a ciclului de producție/servicii sau perioada de vânzări de 12 luni. Ciclul normal de producție/servicii poate varia de la o zi, o lună, sau un an în anumite sectoare ale economiei naționale, până la mai mult de un an în altele.

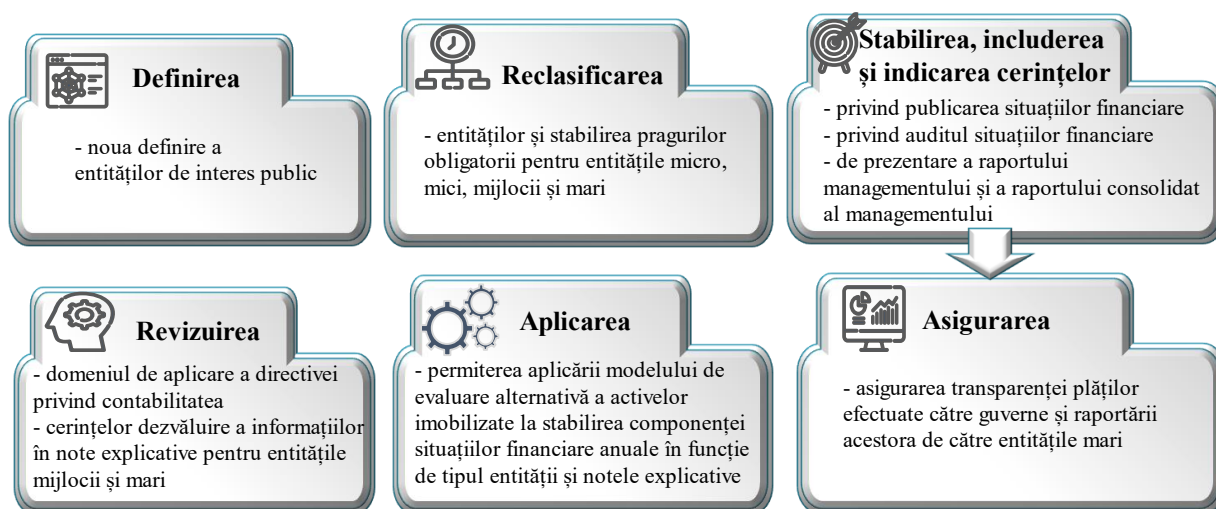
De exemplu, în industria vitivinicolă, un sector emergent al economiei naționale, produsele precum vinul sau Divinul necesită mai mulți ani pentru a ajunge la maturitate. În acest context, produsele aflate în curs de maturare sunt contabilizate ca stocuri. Este important de menționat că perioada de vânzare de 12 luni pentru stocuri este stabilită de la data achiziției. Dacă bunurile nu sunt vândute în termen de 12 luni, acestea rămân în stocuri și nu trebuie reclasificate în active imobilizate, conform definiției activelor circulante din SCN „Prezentarea situațiilor financiare”, punctul 24(1). Pe plan internațional, practica a stabilit criterii mai generale care permit practicienilor să decidă în funcție de circumstanțele și nevoile lor specifice.

După abordarea generală, considerăm că următorul pas important este să ne concentrăm asupra a trei categorii principale, direct relevante pentru decizia de clasificare a elementelor ca fiind de capital: categoria fizică, categoria zonei de destinație și categoria de exploatare.

În Republica Moldova există patru situații distincte în practicile contabile. Prima situație se referă la includerea obiectelor de mică valoare și scurtă durată (OMVSD) în stocuri, unde entitățile pot determina independent pragul de semnificație pentru acestea, ducând la neconcordanțe cu standardele internaționale. A doua situație privește ambalajele returnabile, care, deși pot fi utilizate mai mult de un an, sunt adesea recunoscute ca stocuri în loc de imobilizări corporale. A treia situație implică recunoașterea stocurilor de către organizațiile non-profit, unde diversificarea destinațiilor articolelor primite complică clasificarea corectă a acestora. În cea de-a patra situație, stocurile care nu afectează bilanțul sunt propuse să fie contabilizate într-un cont în afara bilanțului, ceea ce poate genera dificultăți în raportarea corectă. Aceste patru situații reflectă provocările semnificative pe care entitățile din Moldova le întâmpină în încercarea de a aplica corect reglementările contabile în contextul realităților economice.

Cu toate acestea, orice modernizare sau îmbunătățire, inclusiv aplicarea IFRS, implică costuri. Una dintre cele mai mari provocări este costul considerabil asociat cu furnizarea de informații relevante pentru utilizatori, organizarea cursurilor de formare pentru îmbunătățirea competențelor specialiștilor, oferirea de servicii de consultanță și dotarea entităților cu sisteme informatice adecvate [96]. Astfel, provocarea majoră în adoptarea IFRS în Moldova constă în educarea potențialilor utilizatori ai IFRS. Este important de menționat că noua Lege a contabilității a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2018 și că, în timpul pregătirii acesteia, a fost realizat un studiu care a identificat anumite

domenii de armonizare contabilă pentru entități [97], prezentate în figura 1.6.



**Fig. 1.6. Stabilirea unor domenii de armonizare contabilă pentru entități**

*Sursa: elaborată de autor după [97]*

Interpretările financiare pot influența recunoașterea și evaluarea activelor și pasivelor. Situațiile financiare sunt optimizate pentru utilitate, ceea ce poate crea diferențe între raportarea internă și IFRS. Pentru afaceri extinse, IFRS oferă o prezentare economică și financiară adaptată contextului specific.

Conform IFRS 15 [98], în *sectorul software-ului*, riscurile inseparabile sunt clarificate prin evaluarea dacă un bun sau serviciu modifică semnificativ alt bun sau serviciu. De exemplu, dacă personalizarea software-ului este esențială pentru integrarea cu infrastructura clientului, software-ul și serviciul de personalizare nu sunt distincte și nu pot fi tratate separat [99]. Entitățile de software trebuie să determine dacă acționează ca principalii sau agenți pentru fiecare bun sau serviciu, influențând astfel prezentarea venitului ca brut sau net. IFRS 15 cere prezentarea veniturilor acumulate și amânate, inclusiv explicația perioadelor de servicii [100]. De asemenea, necesită actualizarea politicilor contabile și a informațiilor privind estimările semnificative pentru a reflecta aplicarea standardului, completând cerințele IAS 1. Printre acestea se numără prezentarea judecăților făcute în aplicarea standardului care afectează în mod semnificativ determinarea valorii și a momentului în care se înregistrează veniturile din contractele cu clienții, în special când sunt îndeplinite obligațiile de performanță, precum și prețul tranzacției și alocarea acestuia pentru obligațiile de performanță. De asemenea, în multe acorduri de licență software, taxele variabile sunt legate de utilizarea software-ului [62]. Astfel, în acest context, entitățile trebuie să diferențieze între redevențele bazate pe utilizare și opțiunile de achiziție a bunurilor sau serviciilor suplimentare. Redevențele bazate pe utilizare sunt recunoscute atunci când se utilizează software-ul sau când obligația de performanță este îndeplinită, în funcție de care apare mai recent. Onorariile pentru opțiunile de achiziție a drepturilor suplimentare sunt recunoscute atunci când aceste drepturi sunt

transferate. La începutul contractului, trebuie evaluat dacă opțiunea oferă un drept material, caz în care veniturile sunt recunoscute ulterior. Ar putea fi necesar să se facă o distincție între o redevență bazată pe utilizare și o opțiune de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare. Redevențele bazate pe utilizare se aplică pentru taxa suplimentară pe utilizarea unui software existent, în timp ce opțiunile se referă la drepturi suplimentare oferite pentru o taxă [100].

În *sectorul auto*, inclusiv pentru furnizorii de piese și producătorii de echipamente originale, aplicarea IFRS 15 a necesitat modificarea practicilor de recunoaștere a veniturilor. Producătorii de echipamente originale trebuie să analizeze transferul de control al vehiculelor vândute dealerilor, politicile de stimulare și garanțiile produselor pentru a determina tratamentul contabil adecvat. Tranzacțiile cu opțiuni de răscumpărare și garanțiile valorii reziduale trebuie, de asemenea, analizate atent. Este necesar un raționament detaliat pentru identificarea obligațiilor de performanță separate [101]. De asemenea, furnizorii de piese auto trebuie să evalueze contractele de furnizare pe termen lung și să aplice un raționament similar pentru identificarea obligațiilor de performanță.

Pentru *sectorul turistic*, IFRS 15 distinge între licențele care transferă un drept de utilizare a proprietății intelectuale și cele care oferă acces pe o perioadă determinată, stabilind criteriile pentru recunoașterea veniturilor. Veniturile din licențele cu drepturi transferate sunt recunoscute la un moment dat, în timp ce veniturile din acces sunt recunoscute pe parcursul perioadei de acces. Entitățile din turism și ospitalitate trebuie să reevalueze acordurile de licență conform acestor orientări și, în unele cazuri, să își ajusteze contabilitatea. De exemplu, într-un acord de franciză pentru operarea unui hotel, va trebui să se stabilească dacă veniturile sunt recunoscute la un moment dat sau în timp. IFRS 15 introduce și noi reglementări pentru contabilizarea comisioanelor inițiale, care, în absența furnizării imediate de bunuri și servicii, trebuie recunoscute ca venit atunci când bunurile și serviciile viitoare sunt livrate, nu la încasarea taxei inițiale.

În industria petrolului și gazelor naturale, acordurile comune între entități împart producția fizică (de exemplu, țițeiul) și alocă responsabilitatea utilizării sau vânzării acesteia [102]. Adesea, părțile ridică cantități variate de produs, ceea ce poate duce la dezechilibre în cantitatea de petrol sau gaz pe care fiecare parte o preia comparativ cu participația sa. Aceste discrepanțe sunt tratate ca vânzări conform IAS 18 „Venituri”. Totuși, nu este clar dacă aceste tranzacții se încadrează în definiția de client conform IFRS 15. Entitățile trebuie să evalueze dacă partea care a preluat excesiv este considerată client, având în vedere circumstanțele acordului și tranzacțiilor. Dacă se consideră că tranzacțiile sunt schimburi nemonetare între entități din același domeniu de activitate, acestea ar putea să nu fie acoperite de IFRS 15, iar contabilizarea ar putea fi diferită față de modelul curent [103]. Prin urmare, contabilizarea ar putea fi diferită de modelul aplicat în conformitate cu orientările actuale, în cazul în care nu există o alternativă de decontare netă în numerar.

În anumite sectoare, etapele (2) și (4) din IFRS 15 au un impact semnificativ asupra separării contractelor și alocării veniturilor. De exemplu, în *telecomunicații*, entitățile recunosc veniturile diferit: unele consideră telefonul mobil ca un cost de achiziție și recunosc veniturile din vânzările lunare, în timp ce, conform IFRS 15, acestea trebuie să identifice și să aloce prețul tranzacției pentru fiecare obligație de performanță din contract, cum ar fi telefonul mobil, minutele de apel și pachetul de date. Astfel, veniturile recunoscute conform IFRS 15 vor diferi semnificativ față de cele recunoscute conform standardelor anterioare [104].

În *sectorul bancar*, impactul IFRS 15 variază în funcție de politicile contabile și de natura produselor bancare, cum ar fi cardurile de credit, programele de loialitate, comisioanele și contractele de consultanță. Deși unele bănci ar putea nu avea schimbări semnificative în contabilizarea veniturilor, toate vor trebui să-și revizuiască contractele pentru a se conforma noului standard și să adapteze prezentările de informații conform cerințelor IFRS 15 [105].

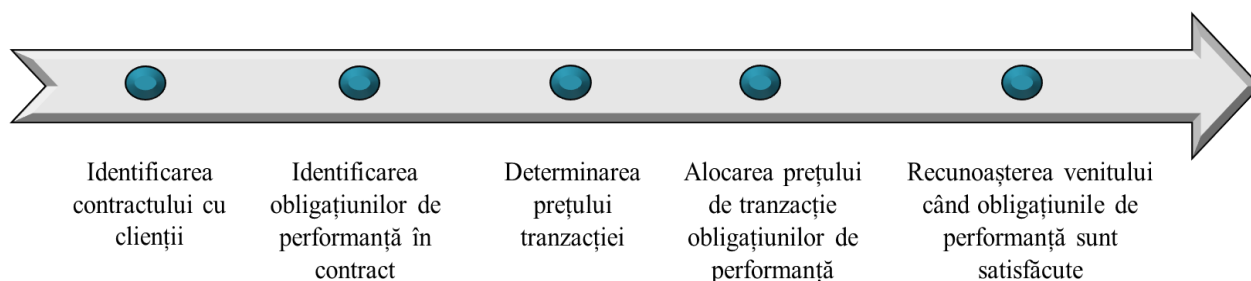
Sectorul comerțului cu amănuntul dezvoltă diverse strategii de vânzare pentru a atrage clienți, cum ar fi reduceri, cupoane și programe de fidelizare. Această diversitate poate complica pregătirea rapoartelor financiare. IFRS 15, care se concentrează pe recunoașterea veniturilor în funcție de modul în care bunurile sau serviciile sunt furnizate, introduce cerințe mai detaliate decât IAS 18. Acesta subliniază importanța separării „promisiunilor” din contracte și alocarea veniturilor proporțional cu prețul de vânzare al fiecărei componente. Veniturile trebuie alocate fiecărei componente „separate” proporțional cu prețul de vânzare separat al fiecărei „promisiuni”.

*Sectorul transporturilor și logisticii* cuprinde transport maritim, feroviar, aerian și rutier, precum și servicii de logistică și croazieră. Clienții plătesc taxe pentru transportul bunurilor sau pasagerilor, iar stimulentele sunt limitate la reduceri și programe de fidelizare [106]. Această publicație analizează impactul IFRS 15 asupra acestei industrii, comparativ cu alte sectoare, evidențiind că, potrivit studiilor „Big-4”, industria telecomunicațiilor va resimți cel mai semnificativ impact [107]. Aceasta se datorează complexității și costurilor asociate cu noul standard, precum și dificultății în estimarea și compararea informațiilor.

În urma evaluării eficienței și provocărilor aplicării IFRS în sectoarele economice din Republica Moldova și România, este important să ne concentrăm pe detalierea modelului „5-step” promovat de IFRS 15, pentru a înțelege cum acest cadru standardizat influențează practicile contabile în diverse contexte economice.

#### 1.4. Impactul aplicării modelului în cinci pași conform IFRS 15 asupra procesului de recunoaștere a veniturilor

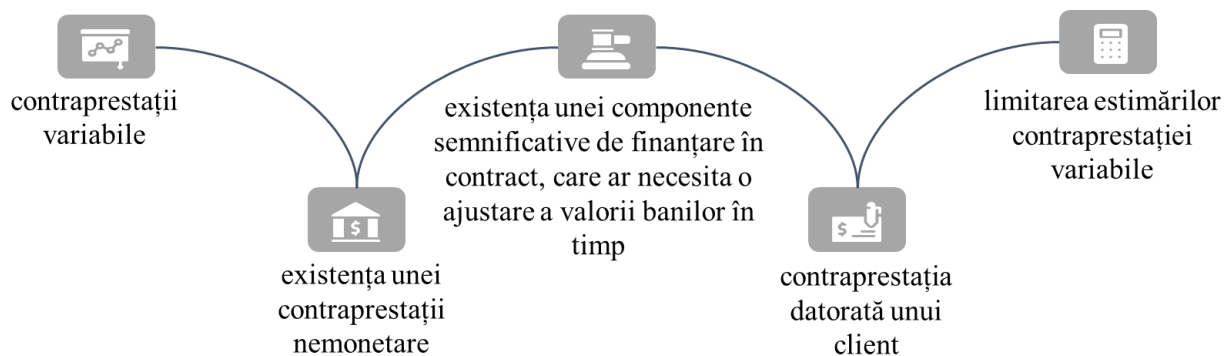
Reforma standardului privind veniturile a fost răspunsul la solicitarea comunității de afaceri de a adapta principiile de recunoaștere a veniturilor la nevoile entităților în creștere. Comparativ cu standardele anterioare, cum ar fi IAS 18 Venituri, IAS 11 Contracte de construcții și diverse interpretări aferente, IFRS 15 a introdus cerințe mai stricte, sporind astfel complexitatea recunoașterii veniturilor. Această schimbare implică o ajustare a nivelului de apreciere necesar în aplicarea standardului. Deoarece IFRS 15 este foarte prescriptiv în anumite domenii, dar mai ambiguu în altele, necesită un nivel semnificativ de judecată profesională în aplicarea sa, ceea ce justifică analiza sa detaliată pentru fiecare domeniu în parte. Astfel, pentru a îndeplini cerințele de recunoaștere a veniturilor, standardul propune un model în cinci etape, care este prezentat în figura 1.7.



**Fig. 1.7. Modelul „5-step” pentru îndeplinirea cerințelor de bază ale IFRS 15**

*Sursa: elaborată de autor și adaptat după IFRS 15 “Venituri din contracte cu clienții”*

Figura 1.7. ilustrează modelul pe care o entitate trebuie să-l urmeze pentru recunoașterea veniturilor. În *prima etapă*, entitatea trebuie să identifice contractul cu clientul. Nu este necesar ca acest contract să fie redactat conform IFRS, ci să clarifice drepturile și obligațiile părților implicate [108]. *A doua etapă* constă în identificarea bunurilor și/sau serviciilor din cadrul contractului. Chiar dacă acestea sunt incluse într-un singur contract, veniturile obținute din vânzarea de bunuri și servicii separate trebuie contabilizate individual, adică trebuie să fie distincte. Standardul oferă îndrumări suplimentare privind evaluarea vânzărilor de bunuri și/sau servicii ca venituri separate, reflectând, în special, posibilitatea ca clienții să achiziționeze garanții, servicii și/sau bunuri suplimentare cu reducere sau gratuit. Determinarea prețului de tranzacție în contract reprezintă a *treia etapă* și poate fi influențată de diverși factori, cum ar fi [109]:



**Fig. 1.8. Factorii ce afectează determinarea prețului de tranzacție în contract**

*Sursa: elaborată de autor și adaptat după IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții”*

Natura, momentul și valoarea contraprestației promise de client afectează estimarea prețului tranzacției. *Etapa patru a modelului în cinci pași* pentru determinarea și recunoașterea veniturilor din contractele cu clienții implică alocarea prețului tranzacției stabilit în etapa trei la obligațiile de performanță identificate în etapa doi. *Etapa cinci* stabilește criteriile pentru recunoașterea veniturilor, indicând dacă acestea trebuie recunoscute la un moment dat sau pe parcursul timpului, în funcție de finalizarea prestațiilor [91].

Pentru a oferi o imagine de ansamblu detaliată, autorul va compara principalele diferențe între IFRS 15 și standardul echivalent din US GAAP, ASC 606, folosind o abordare în cinci pași prezentați și în Anexa 5. Este important de menționat că, în 2002, IASB și FASB au inițiat un proiect de convergență a standardelor privind veniturile. Deși standardele publicate în 2014 sunt în mare parte convergente, ASC 606 și IFRS 15 prezintă încă diferențe notabile.

Modelul în cinci etape se aplică veniturilor rezultate din contractele cu clienții, indiferent de tipul tranzacției sau sectorul de activitate, cu anumite excepții. Principiul de bază al IFRS 15, subliniat de autor, este recunoașterea veniturilor atunci când bunurile sau serviciile sunt transferate clientului la prețul tranzacției. Veniturile sunt recunoscute conform acestui principiu fundamental prin aplicarea modelului în cinci etape, așa cum a fost descris și sistematizat de autor în detaliu mai jos.

**Pasul 1. Identificarea contractului.** În această etapă a modelului, trebuie identificate contractele cu clienții. Aceste contracte pot fi scrise, orale sau implicite, dar trebuie să fie executorii, să aibă substanță comercială și să fie acceptate de părțile contractante. Modelul se aplică atunci când sunt stabilite condițiile de plată pentru bunuri sau servicii și este probabil ca entitatea să recupereze contravaloarea acestora. Drepturile fiecărei părți în ceea ce privește bunurile sau serviciile trebuie să fie clar identificabile. Dacă un contract nu îndeplinește aceste criterii, entitatea trebuie să îl reevalueze continuu pentru a verifica dacă ulterior îndeplinește cerințele. „*Contractele trebuie să fie executorii, să aibă substanță comercială și să fie aprobate de părțile la contract*” [110]. De asemenea, două sau mai multe contracte încheiate aproape

simultan cu același client pot fi combinate și contabilizate ca un singur contract, dacă îndeplinesc criteriile specificate. Standardul include cerințe detaliate pentru modificările contractelor [111]. O modificare poate fi contabilizată fie ca un contract separat, fie ca o modificare a contractului inițial, în funcție de circumstanțele specifice.

**Pasul 2. Obligații de performanță/executare.** Identificarea obligațiilor într-un contract implică separarea acestora, un proces adesea denumit „degrupare”, care se realizează la începutul contractului. Factorul esențial în identificarea unei obligații distincte de executare este caracterul distinctiv al bunului sau serviciului, sau al unui pachet de bunuri sau servicii [112]. Un bun sau serviciu este considerat distinct dacă clientul poate beneficia de el pe cont propriu sau cu alte resurse ușor disponibile, și este identificabil separat de alte elemente ale contractului. Conform IFRS 15, bunurile sau serviciile similare, cu același model de transfer, trebuie considerate ca o singură obligație de performanță. IFRS 15 oferă indicatori, nu criterii, pentru a determina dacă un bun sau serviciu este distinct în contextul contractului, permițând conducerii să aplice raționamente pentru a reflecta cel mai bine substanța economică a tranzacției.

**Pasul 3. Valoarea tranzacției** presupune determinarea prețului tranzacției. Prețul tranzacției reprezintă suma la care o entitate se așteaptă să aibă dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor promise, excluzând sumele colectate în numele unor terți, cum ar fi taxele guvernamentale. Aceasta poate include contraprestația variabilă, care trebuie estimată fie ca valoare așteptată, fie ca sumă cea mai probabilă. Abordarea valorii așteptate implică ponderarea sumelor posibile pe baza probabilității, în timp ce suma cea mai probabilă este suma cea mai probabilă dintre opțiunile disponibile. Conducerea trebuie să aleagă metoda care prezice cel mai bine valoarea contraprestației și să o aplice consistent pe parcursul contractului [113]. Contraprestația variabilă, inclusiv bonusuri de performanță și penalități, poate fi inclusă în prețul tranzacției doar dacă este improbabilă o inversare semnificativă a veniturilor. Dacă nu poate fi inclusă întreaga contraprestație variabilă, trebuie evaluată includerea unei părți din aceasta, sub rezerva testului inversiunii veniturilor. De asemenea, prețul tranzacției trebuie estimat având în vedere contraprestația fără numerar, sumele ce urmează a fi plătite clientului și valoarea temporală a banilor, cu excepția cazurilor în care perioada dintre transferul de bunuri și plata efectivă este de sub un an. În situațiile în care se pot identifica elemente de finanțare semnificative, dar sunt dificile de cuantificat, entitatea trebuie să evalueze impactul asupra veniturilor, ajustându-le dacă este necesar și recunoscând eventualele pierderi de depreciere în caz de nerecuperare [110].

Elementul de finanțare nu este necesar dacă perioada dintre transferul bunurilor sau serviciilor și plată este de sub un an. În unele cazuri, contractul poate indica clar prezența unui element de finanțare semnificativ, dar în altele, acest aspect poate fi dificil de determinat, mai ales



în acordurile pe termen lung cu obligații multiple. De exemplu, dacă o plată inițială este necesară pentru obținerea unui contract pe termen lung, o entitate poate concluziona că nu există obligații de finanțare semnificative. În cazurile în care entitatea se așteaptă să primească o sumă mai mică decât cea promisă, venitul va fi estimat la suma mai mică, iar dacă venitul recunoscut nu este recuperabil, se va înregistra o pierdere din depreciere în contul de profit și pierdere.

**Pasul 4. Alocarea prețului obligațiilor de performanță** necesită alocarea prețului tranzacției pentru obligațiile individuale de performanță. Alocarea prețului tranzacției pentru obligațiile de performanță se bazează pe prețurile de vânzare independente ale bunurilor sau serviciilor promise, stabilite la începutul contractului, fără a fi ajustate ulterior. Dacă prețul de vânzare independent nu este observabil, se utilizează metode alternative, cum ar fi evaluarea costului plus marjă sau ajustarea prețului pentru bunuri similare. Abordarea reziduală diferă de abordarea reziduală utilizată în prezent de unele entități, cum ar fi entitățile de software [100]. În cazul contractelor cu mai multe obligații de performanță, prețul tranzacției este alocat fiecărei obligații pe baza prețului de vânzare independent. Reducerile și sumele variabile se alocă proporțional între obligațiile de performanță, cu excepția cazurilor în care sunt specific alocate anumitor obligații. Această abordare necesită calcule precise și poate crea dificultăți practice, exemplificative în contractele de telefonie mobilă care combină telefonía și conectivitatea la rețea, ce trebuie separate conform IFRS 15 [110].

**Pasul 5. Recunoașterea veniturilor.** Veniturile sunt recunoscute în conformitate cu modelul IFRS 15 atunci când fiecare obligație de performanță este îndeplinită, spre deosebire de IAS 18, care recunoaște veniturile când riscurile și beneficiile semnificative ale bunurilor sunt transferate. O obligație de performanță se consideră îndeplinită atunci când controlul asupra bunurilor sau serviciilor este transferat clientului. Controlul se definește ca având capacitatea de a direcționa utilizarea activului și de a preveni alte persoane de la obținerea beneficiilor de pe urma acestuia. Obligația de livrare se consideră completă dacă clientul beneficiază simultan de performanța entității, dacă performanța creează sau îmbunătățește un activ pe care clientul îl controlează, sau dacă entitatea are dreptul de plată pentru performanța realizată până în prezent [111].

Veniturile sunt recunoscute fie în perioada de fabricare a produsului, fie la livrarea acestuia, în funcție de termenii contractului. În cazul unor obligații de performanță de lungă durată, venitul se recunoaște la momentul îndeplinirii obligației, iar controlul este transferat atunci. Factorii care indică transferul de control includ dreptul curent la plată, titlul legal asupra activului sau transferul proprietății fizice a acestuia [114]. Ca urmare a celor de mai sus, IFRS 15 aduce modificări în recunoașterea veniturilor și stabilește reguli pentru contabilizarea costurilor de obținere și de executare a contractelor, oferind îndrumări suplimentare pentru aspecte precum licențe, garanții, drepturi de returnare și opțiuni pentru bunuri sau servicii suplimentare.

În opinia noastră, IFRS 15 reprezintă un exemplu de eficiență normativă pentru raportarea internațională standardizată. În practică, tranziția la acest standard este relativ simplă, deoarece multe entități au aplicat deja majoritatea cerințelor IFRS 15 înainte de implementarea obligatorie. Totuși, pentru cele care nu au făcut acest lucru, cuantificarea impactului tranziției poate influența rezultatele operațiunilor. În acest context, ghidul propune două metode de tranziție la IFRS 15, în funcție de data aplicării standardului [115].

Presupunând că pentru o entitate perioada de aplicare a IFRS 15 începe la 1 ianuarie 2018, la acea dată entitatea are încheiate trei contracte semnificative cu clienți, fiecare având o durată distinctă, după cum urmează:

- Contractul 001 – valabil din 01 ianuarie 2017 până în 31 decembrie 2017;
- Contractul 002 – valabil din 01 ianuarie 2015 până în 1 septembrie 2017;
- Contractul 003 – valabil din 01 ianuarie 2015 până 31 decembrie 2020.

Din perspectiva acestor date, este esențial să se identifice corect impactul asupra veniturilor entității prin aplicarea fiecărei metode de tranziție la IFRS 15. Deoarece prima metodă se bazează pe o abordare retrospectivă completă, entitatea nu aplică nicio ajustare la primul contract. Acest lucru se datorează faptului că contractul începe și se încheie în 2017, care este aceeași perioadă, și, prin urmare, veniturile au fost deja recunoscute anterior. Pentru contractele 002 și 003, această abordare necesită o ajustare a soldului de deschidere al fiecărui element de capitaluri proprii afectat la cel mai recent exercițiu anterior (în acest caz, 1 ianuarie 2017).

În cazul în care o entitate alege să aplice o metodă diferită de tranziție la IFRS 15 pe baza abordării modificate, nu este necesară nicio ajustare pentru contractele 001 și 002, deoarece acestea au fost finalizate la data intrării în vigoare a noului standard. Contractul 003 necesită o ajustare a soldului de deschidere al fiecărui element de capitaluri proprii afectat la data aplicării inițiale. Acest exemplu ilustrează importanța contractelor și momentul încheierii lor atunci când se aplică IFRS 15, care este un standard foarte complex, cu diverse detalii și clarificări.

În opinia noastră, IFRS 15 marchează o schimbare semnificativă față de IAS 18, oferind îndrumări mai detaliate pentru aplicare, dar implicând o utilizare extinsă a estimărilor și necesită o aplicare judicioasă. În urma analizei modelului în cinci pași conform IFRS 15, autorul a evaluat impactul aplicării acestui model asupra procesului de recunoaștere a veniturilor, așa cum este prezentat în anexa 6 și tabelul 1.3.

**Tabelul 1.3. Impactul modelului IFRS 15 asupra procesului de recunoaștere a veniturilor în cinci pași**

<b>Pasul</b>	<b>Prezentare</b>	<b>Impactul asupra procesului de recunoaștere</b>
<b>Pasul 1. Identificarea contractului</b>	Identificarea contractelor cu clienții, inclusiv contractele scrise, orale sau implicite. Contractele trebuie să fie executorii, să aibă substanță comercială și să fie acceptate de părțile contractante. Contractele pot fi combinate și contabilizate ca un singur contract, dacă sunt încheiate aproape simultan.	Clarifică ce constituie un contract valabil și stabilește criteriile de includere și combinare a contractelor, asigurându-se că toate contractele relevante sunt recunoscute și evaluate continuu.
<b>Pasul 2. Obligații de performanță/executare</b>	Separarea obligațiilor de performanță într-un contract, bazată pe caracterul distinctiv al bunului sau serviciului. Bunurile sau serviciile distincte sunt cele care pot fi benefice pe cont propriu sau cu resurse disponibile.	Asigură identificarea corectă a obligațiilor distincte, influențând modul în care veniturile sunt alocate și recunoscute pentru fiecare componentă a contractului.
<b>Pasul 3. Valoarea tranzacției</b>	Determinarea prețului tranzacției, inclusiv contraprestația variabilă, estimată fie ca valoare așteptată, fie ca sumă cea mai probabilă. Ajustarea prețului tranzacției pentru elementele de finanțare semnificative.	Influentează evaluarea și recunoașterea veniturilor pe baza prețului corect estimat, inclusiv ajustările pentru contraprestația variabilă și elementele de finanțare, asigurând o estimare precisă a veniturilor.
<b>Pasul 4. Alocarea prețului obligațiilor de performanță</b>	Alocarea prețului tranzacției pentru fiecare obligație de performanță pe baza prețurilor de vânzare independente. Reducerile și sumele variabile se alocă proporțional, cu excepția cazurilor specificate.	Asigură că prețul tranzacției este alocat corect între obligațiile de performanță, reflectând valoarea reală a fiecărei componente a contractului și evitând distorsiunile în recunoașterea veniturilor.
<b>Pasul 5. Recunoașterea veniturilor</b>	Recunoașterea veniturilor atunci când fiecare obligație de performanță este îndeplinită, conform controlului asupra bunurilor sau serviciilor. Veniturile sunt recunoscute fie în perioada de fabricare, fie la livrarea produsului.	Asigură recunoașterea corectă a veniturilor în momentul în care controlul asupra bunurilor sau serviciilor este transferat clientului, reflectând exactitatea și momentul în care veniturile sunt realizate.

*Sursa: elaborat de autor*

Totodată, investigațiile în domeniu au permis identificarea provocărilor, beneficiilor și impactului aplicării modelului în cinci pași conform IFRS 15, tabelul 1.4. Aplicarea IFRS 15 aduce modificări semnificative în modul de recunoaștere a veniturilor, având un impact considerabil asupra raportărilor financiare. Tabelul 1.4 subliniază faptul că, în ciuda provocărilor majore, precum complexitatea implementării și necesitatea adaptării contractelor și sistemelor interne, beneficiile sunt esențiale pentru îmbunătățirea transparenței și comparabilității informațiilor financiare.

**Tabelul 1.4. Aspecte-cheie ale aplicării IFRS 15: provocări, beneficii și impact**

Aspecte-cheie	Provocări	Beneficii	Impact
Implementarea IFRS 15	<ul style="list-style-type: none"> <li>Complexitatea aplicării IFRS 15, inclusiv respectării celor 5 pași</li> <li>Exigența reevaluării și actualizării contractelor</li> </ul>	Exactitate și consistență în procesul de recunoaștere a veniturilor	Exigența unei înțelegeri profunde și a ajustării proceselor pentru aplicarea corectă a standardului
Raționamentul profesional	<ul style="list-style-type: none"> <li>Părtinirea în aplicarea raționamentului profesional</li> <li>Riscul de interpretări diferite între entități</li> </ul>	Aplicarea uniformă și consistentă a IFRS 15 la nivel global	Variabilitatea interpretărilor poate modifica raportările financiare, afectând astfel comparabilitatea și transparența acestora
Costuri suplimentare	Costuri suplimentare pentru formarea personalului și consultanță externă	Avantaje pe termen lung datorate conformării cu standardele internaționale, care facilitează intrarea pe piețele globale	Costuri inițiale mai mari, dar cu potențialul de a optimiza resursele și de a spori performanța financiară pe termen lung
Actualizarea sistemelor și proceselor	<ul style="list-style-type: none"> <li>Modificarea și actualizarea sistemelor informatice pentru a se alinia cerințelor IFRS 15</li> <li>Actualizarea fluxurilor de lucru și pregătirea echipei pentru a integra cerințele IFRS 15</li> </ul>	Creșterea eficienței proceselor interne și a transparenței raportărilor financiare	Necesitatea îmbunătățirii infrastructurii IT și reformării proceselor interne pentru a se alinia la IFRS 15
Raportarea financiară	<ul style="list-style-type: none"> <li>Posibilitatea reformulării situațiilor financiare anterioare</li> <li>Fluctuații neașteptate ale veniturilor și impactul asupra percepției performanței</li> </ul>	Transparență și comparabilitate îmbunătățite între entități din diferite sectoare economice și jurisdicții	Ajustările aduse recunoașterii veniturilor pot modifica raportările financiare și pot afecta modul în care este evaluată performanța financiară, impunând o gestionare adecvată a acestor schimbări

Sursa: elaborat de autor

Aceste ajustări permit o evaluare mai precisă a performanței financiare și alinierea la standardele internaționale, contribuind astfel la o înțelegere mai clară a situației financiare de către utilizatori. Autorul oferă o evaluare a impactului și a provocărilor specifice întâmpinate de entități în procesul aplicării IFRS 15 și subliniază eficiența și aplicabilitatea modelului în diverse sectoare. Relevanța cercetării este subliniată de importanța înțelegerii și gestionării efectelor acestor modificări pentru asigurarea conformității și optimizarea raportărilor financiare.

## 1.5. Concluzii la capitolul 1

Analiza evoluției cadrului de raportare financiară conform IFRS și impactul globalizării situațiilor financiare, a permis formularea următoarelor concluzii:

1. Globalizarea piețelor financiare, impulsivă de avansul tehnologic și extinderea

interacțiunilor comerciale internaționale, a subliniat necesitatea unor standarde uniforme pentru asigurarea transparenței și comparabilității raportărilor financiare la nivel global. În acest context, adoptarea IFRS este esențială pentru a răspunde cerințelor crescânde ale piețelor financiare complexe. Totuși, implementarea acestor standarde depinde de deciziile politice și economice ale fiecărei țări, influențate de evaluarea beneficiilor și costurilor de tranziție. Abordările includ adoptarea imediată („big-bang”) sau o abordare graduală și de convergență, cum este cazul Chinei. Aceste decizii influențează eficiența și impactul implementării IFRS în contextul național.

Contribuția originală a acestei teze constă în analiza detaliată a provocărilor întâmpinate de diverse țări în adoptarea IFRS și identificarea celor mai eficiente strategii de implementare.

**2.** Implementarea IFRS în diverse jurisdicții întâmpină provocări semnificative, în special în economiile emergente și în cele care au tradiții contabile bazate pe alte sisteme, precum GAAP naționale. Deși IFRS a fost adoptat de 143 de țări și continuă să se extindă, implementarea acestora implică ajustări complexe și resurse considerabile. Adoptarea IFRS are potențialul de a îmbunătăți semnificativ transparența și comparabilitatea raportărilor financiare la nivel global, însă acest proces este îngreunat de diferențele fundamentale dintre GAAP și IFRS. În acest context, s-a evidențiat necesitatea unui cadru unic de raportare financiară care să integreze cele două sisteme, având la bază o analiză detaliată a fundamentele teoretice și practice ale acestora. Evaluarea comparativă a celor două standarde a evidențiat atât beneficiile integrării, cât și provocările metodologice. Soluțiile propuse pentru armonizarea cerințelor de raportare financiară la nivel global pot contribui la o implementare mai eficientă și uniformă a IFRS, oferind un fundament solid pentru viitoarele reforme în domeniul raportării financiare internaționale.

**3.** S-a evidențiat că economiile emergente se confruntă cu dificultăți în adoptarea noilor standarde internaționale, din cauza vocabularului complex și a aplicabilității acestora, agravate de numărul insuficient de profesioniști calificați și de neînțelegerile privind scopul standardelor. În acest context, pentru a depăși aceste provocări, economiile emergente ar trebui să adopte măsuri strategice, cum ar fi stabilirea unui limbaj comun și standardizat pentru raportarea financiară, implementarea de soluții tehnologice, clarificarea scopului standardelor și investiția în programe de formare continuă.

**4.** Analiza Cadrului conceptual al IASB a evidențiat lacune semnificative în ceea ce privește lipsa unei explicații clare privind scopul angajamentului, legătura acestuia cu modelul de afaceri și interacțiunea dintre contul de profit și pierdere și bilanț. Aceste deficiențe conceptuale afectează coerența și robustetea cerințelor de recunoaștere și evaluare în raportarea financiară. Pentru a asigura o aplicare uniformă și corectă a standardelor IFRS, este necesară dezvoltarea unor îndrumări precise care să clarifice contabilitatea angajamentelor și să permită o evaluare corectă a tranzacțiilor din diverse perioade. În absența acestor orientări, IASB ar putea întâmpina dificultăți

în aplicarea uniformă a standardului, ceea ce ar putea afecta atât acuratețea, cât și utilitatea informațiilor contabile în procesul decizional. Totodată, datele contabile, deși utile pentru previzionarea fluxurilor de numerar viitoare, nu constituie previziunile în sine, ceea ce impune o consolidare a cadrului normativ pentru a spori încrederea utilizatorilor în aceste informații.

5. Modificările și ajustările aduse de International Accounting Standards Board (IASB) au avut un impact semnificativ asupra evoluției cadrului de raportare financiară la nivel global. Aceste schimbări influențează interpretarea și aplicarea standardelor IFRS, având implicații directe asupra transparenței și comparabilității rapoartelor financiare internaționale. Totuși, s-a constatat că limitările Cadrului general IAS, în special în ceea ce privește definirea și recunoașterea activelor și pasivelor, pot afecta acuratețea raportării financiare. Deși contabilitatea de angajamente reprezintă un progres, CGC nu clarifică pe deplin diferențele dintre metodele de evaluare, cum ar fi utilizarea valorii juste versus costul istoric. Această neclaritate poate genera confuzii în raportarea financiară, subliniind necesitatea unor revizuri conceptuale pentru a spori coerența și precizia aplicării standardelor în diverse contexte economice.

6. Analiza efectuată în acest capitol subliniază relevanța reformei standardizării veniturilor asupra îmbunătățirii calității informațiilor financiare, contribuind astfel la consolidarea încrederii investitorilor și a altor părți interesate. Tranziția la IFRS 15 a fost analizată în raport cu factori precum adoptarea timpurie, condițiile financiare stresante și problemele fiscale. Cercetările autorului au evidențiat gestionarea veniturilor și impactul discreției în acest proces. Rezultatele arată că majoritatea companiilor nu respectă pe deplin cerințele IFRS 15, cu variații notabile între sectoare. Acest fapt indică o neconformitate semnificativă, în special în prezentarea segmentelor de exploatare, obligațiile de performanță și modificările estimărilor. Implementarea IFRS 15 a adus modificări semnificative în recunoașterea veniturilor, în special în sectoarele economice cu cicluri de producție variabile. Deși multe entități nu au raportat schimbări majore, unele sectoare au trebuit să reclasifice conturile și să îmbunătățească prezentarea informațiilor în notele explicative pentru a respecta cerințele IFRS 15. Aceste ajustări au contribuit la îmbunătățirea transparenței raportărilor, însă provocările metodologice persistente subliniază necesitatea unor îndrumări suplimentare din partea IASB pentru a asigura o aplicare corectă și uniformă a standardului.

7. Practica contabilă în Republica Moldova și România se confruntă cu dificultăți legate de durata variabilă a ciclului de producție și vânzări, care poate diferi semnificativ între sectoare economice. În unele cazuri, ciclul poate fi de o zi sau o lună, în timp ce în altele poate depăși un an. Această variabilitate creează dificultăți în aplicarea uniformă a standardelor contabile, subliniind nevoia unor ajustări și soluții metodologice care să permită o aplicare mai flexibilă a IFRS în funcție de specificul fiecărui sector. Astfel, se impune dezvoltarea unor ghiduri

suplimentare și adaptative care să țină cont de diversitatea ciclică a diferitelor industrii, facilitând astfel conformitatea și integritatea raportărilor financiare.

**8.** S-a accentuat necesitatea clarificării riscurile inseparabile în sectoarele economice, prin evaluarea impactului modificării unui bun sau serviciu asupra altuia. Problema identificată de autor este că aspectele metodologice problematice în implementarea IFRS 15 pot influența semnificativ raportarea financiară în diverse sectoare economice. Aceste provocări metodologice pot afecta acuratețea și transparența informațiilor financiare prezentate, evidențiind exigența unor soluții adecvate, inclusiv a raționamentului profesional, pentru a asigura conformitatea și integritatea standardului. Ajustările ar trebui să includă ghiduri clare care să ofere flexibilitate și adaptabilitate pentru diverse sectoare economice, asigurând astfel o conformitate mai eficientă și o raportare financiară mai fiabilă.

**9.** Analiza comparativă a celor două standarde (IFRS 15 și US GAAP ASC 606) a evidențiat diferențe esențiale în modul în care veniturile sunt recunoscute și raportate. În timp ce ambele standarde urmăresc o convergență în principiu, discrepanțele notabile pot influența semnificativ comparabilitatea raportărilor financiare între entitățile care aplică standarde diferite. Aceste diferențe subliniază importanța unei înțelegeri clare și corecte a modelului în cinci pași din IFRS 15 pentru a asigura consistența și comparabilitate la nivel internațional, facilitând astfel analizarea performanței financiare într-un mediu global diversificat.

**10.** Modelul în cinci pași al IFRS 15 este aplicabil veniturilor din contractele cu clienții, indiferent de tipul tranzacției sau sectorul de activitate, cu excepții minime. Principiul de bază al acestui model este recunoașterea veniturilor atunci când bunurile sau serviciile sunt transferate clientului la prețul convenit. Această abordare oferă o standardizare a procesului de recunoaștere a veniturilor, contribuind la creșterea consistenței și comparabilității între sectoarele și industriile diverse, asigurând astfel o raportare financiară uniformă. Implementarea corectă a acestui model facilitează o înțelegere mai clară a performanței financiare și a fluxurilor de venituri, sprijinind deciziile strategice și operaționale ale companiilor.

## 2. PROCESUL DE IMPLEMENTARE A IFRS 15 LA NIVELUL ENTITĂȚILOR

Reforma standardului privind veniturile a fost răspunsul la cerințele comunității de afaceri pentru adaptarea principiilor de recunoaștere a veniturilor la entitățile în expansiune. Comparativ cu standardele abrogate, cum ar fi IAS 18 *Venituri*, IAS 11 *Contracte de construcții* și interpretările aferente, IFRS 15 *Venituri din contracte cu clienții* introduce cerințe mai stricte și o complexitate crescută în recunoașterea veniturilor. Această schimbare implică o ajustare semnificativă a nivelului de apreciere necesar în aplicarea standardului. Deși IFRS 15 este prescriptiv în anumite sectoare economice, el rămâne ambiguu în altele și necesită un nivel considerabil de apreciere, motiv pentru care trebuie analizat în mod specific pentru fiecare sector. În esență, IFRS 15 este adesea descris ca un standard complex, fundamentat pe nevoile utilizatorilor situațiilor financiare, care constituie axioma de bază a standardului.

În acest capitol, ne propunem să evaluăm procesul de implementare a IFRS 15 la nivelul entităților din diverse sectoare economice. Vom acorda o atenție deosebită identificării contractelor cu clienții și analizei implicațiilor clauzelor de modificare și încetare. Cercetarea va conceptualiza și optimiza obligațiile de performanță conform IFRS 15, detaliind componentele prețului de tranzacție în contractele cu clienții și examinând modul în care veniturile generate din aceste contracte sunt recunoscute și raportate.

### 2.1. Evaluarea procesului de identificare a contractelor cu clienții și implicațiile clauzelor de modificare și încetare

O entitate trebuie să înregistreze în evidența contabilă contractele cu clienții reglementate de IFRS 15 doar dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: părțile implicate au convenit asupra contractului prin intermediul unui acord scris, verbal sau altor forme acceptate conform practicilor comerciale obișnuite, și își asumă respectarea tuturor obligațiilor stipulate. Caracteristicile esențiale ale unui contract au în vedere [98]:

1. *Toate părțile au aprobat acordul* – Contractele pot fi scrise, orale sau implicite, în funcție de practicile comerciale normale ale entității. Caracterul executoriu al contractelor este o chestiune de drept, iar entitățile ar trebui să ia în considerare jurisdicția juridică în care își desfășoară activitatea ca regulă de aplicare a contractelor;

2. *Toate părțile se angajează să-și îndeplinească obligațiile* – Dacă fiecare contractant are dreptul unilateral de a anula o obligație care nu a fost executată integral, criteriul afirmă că nu există contract. Acest criteriu se referă la clauzele de reziliere;



3. *Drepturile fiecărei părți sunt identificabile* – O condiție prealabilă pentru recunoașterea contractului și a drepturilor și obligațiilor în cadrul contractelor și acordurilor este ca bunurile și/sau serviciile care urmează să fie furnizate să fie stabilite în mod clar în contract. Identificarea transferului de control ajută la recunoașterea veniturilor;

4. *Contractul are substanță comercială* – Pentru a fi recunoscut ca un contract, acesta trebuie să aibă ca rezultat o modificare a riscului pentru client, a momentului livrării bunurilor și serviciilor, și a valorii fluxurilor de numerar care intră în entitate. Contractul nu trebuie să includă niciun contract social;

5. *Colectabilitatea este probabilă* – Noul standard impune vânzătorului să evalueze riscul de credit al clientului la începutul contractului. Recunoașterea veniturilor are loc numai atunci când plata este probabil să fie primită [116].

În evaluarea posibilității de colectare, entitatea analizează atât capacitatea, cât și intenția clientului de a plăti suma datorată, inclusiv evaluarea potențialului acestuia de a efectua plata la scadență. Această analiză include luarea în considerare a eventualelor concesi de preț pe care entitatea le-ar putea acorda clientului. Dacă, inițial, criteriile de colectare nu sunt îndeplinite, entitatea efectuează o reevaluare continuă a contractului în baza criteriilor stabilite și aplică cerințele standardului contractului atunci când acestea sunt îndeplinite [62]. Contravaloarea primită pentru contractele ce nu respectă criteriile este contabilizată conform cerințelor relevante. În situația în care un contract respectă toate criteriile la momentul inițierii, entitatea nu reevaluează aceste criterii decât în cazul unor modificări semnificative ale faptelor și circumstanțelor. Dacă, în urma reevaluării, entitatea constată că criteriile nu sunt mai îndeplinite, aceasta încetează aplicarea criteriilor contractuale de la acel moment, fără a afecta veniturile recunoscute anterior [98].

Pentru a asigura o înțelegere profundă și aplicabilă a cerințelor IFRS 15, este esențial să ilustrăm caracteristicile fundamentale ale unui contract prin aspecte pragmatice. Exemplificarea, în special în cazul unor tranzacții complexe cum ar fi vânzarea imobilului, oferă claritate asupra modului în care standardul reglementează recunoașterea veniturilor. Vânzarea imobilului este un exemplu pertinent, deoarece implică evaluări detaliate ale criteriilor de colectare, evaluarea termenilor contractuali și recunoașterea veniturilor pe baza satisfacerii obligațiilor de performanță.

*Astfel, într-un acord de vânzare imobiliar, vânzătorul evaluează existența unui contract. În realizarea acestei evaluări, entitatea va lua în considerare factori precum: resursele financiare disponibile ale cumpărătorului și angajamentul cumpărătorului față de contract, care poate fi determinat în funcție de importanța proprietății pentru operațiunile cumpărătorului; experiența anterioară cumpărătorului cu contracte similare și cumpărători în circumstanțe similare ; intenția*

*cumpărătorului de a-și executa drepturile contractuale; termenele de plată ale aranjamentului; și dacă creanța cumpărătorului este supusă unei subordonări viitoare.*

Dacă cumpărătorul concluzionează că nu este probabil să încaseze suma la care se așteaptă să aibă dreptul, atunci nu există un contract de transfer al controlului asupra imobilului. În schimb, cumpărătorul aplică îndrumările privind contraprestația primită înainte de a concluziona că există un contract și contabilizează inițial orice numerar colectat ca depozit (datorie).

Un aspect practic deosebit se referă la evaluarea existenței unui contract în absența unui acord scris de vânzare. Considerăm cazul unui producător care dispune de produse destinate livrării către clienți înainte de finalul anului fiscal. Un magazin plasează o comandă pentru aceste produse, iar producătorul le livrează înainte de încheierea anului fiscal. Deși vânzătorul finalizează un contract scris și un reprezentant autorizat semnează acordul înainte de sfârșitul anului, cumpărătorul nu semnează documentul înainte de încheierea anului fiscal. Totuși, departamentul de achiziții al cumpărătorului a dat acordul verbal pentru achiziție și a indicat o probabilitate ridicată ca acordul să fie semnat în prima săptămână a noului an fiscal.

*După consultarea cu consilierul juridic și obținerea unui aviz de specialitate, producătorul-vânzător evaluează că, conform legislației locale și precedentului juridic din jurisdicția cumpărătorului, acesta are obligația legală de a efectua plata pentru produsele livrate, chiar în absența semnării formale a acordului de către cumpărător. Astfel, vânzătorul conchide că există un contract valabil și, prin urmare, aplică cerințele generale ale standardului de vânzări aplicabil până la încheierea anului.*

Pentru a evalua existența și conformitatea unui contract, se accentuează executarea drepturilor și obligațiilor conform legilor și normelor relevante, nu modul de încheiere al contractului (verbal, implicit sau scris). Evaluarea poate varia între jurisdicții, iar în caz de incertitudine semnificativă privind executabilitatea, poate fi necesar un contract scris și interpretarea juridică de către un expert. Contractele trebuie să creeze drepturi și obligații executorii; angajamentele de a furniza bunuri sau servicii pot fi considerate obligații de executare, chiar dacă nu sunt executorii din punct de vedere juridic. Standardul privind veniturile include un criteriu de colectare pentru a evita recunoașterea veniturilor și pierderilor semnificative din depreciere pentru contracte complexe. Criteriul de colectare, care se aplică sumei așteptate de la client, ia în considerare drepturile legale ale entității, practica anterioară, gestionarea riscului de credit și capacitatea clientului de a plăti [117]. Evaluarea posibilității de recuperare (colectare) se limitează la contraprestația aferentă bunurilor sau serviciilor transferate pe durata irevocabilă a contractului. De exemplu, dacă un contract de doi ani poate fi reziliat fără penalități după un an, entitatea evaluează recuperarea contraprestației promise doar pentru perioada irevocabilă, adică primul an.

Evaluarea posibilității de recuperare (de colectare) se limitează la contraprestația care poate fi atribuită bunurilor sau serviciilor transferate clientului pe durata contractului care nu poate fi anulat. De exemplu, dacă contractul are o durată de doi ani, dar oricare dintre părți poate rezilia contractul fără penalități după un an, entitatea evaluează gradul de recuperare a contraprestației promise în primul an al contractului, adică perioada irevocabilă a contractului.

Standardul IFRS 15 oferă exemple [118] care ilustrează cum concesiile de preț (cum ar fi reducățiile pentru produsele medicale sau serviciile medicale neasigurate) pot influența evaluarea prețului tranzacției. Entitățile trebuie să determine dacă prețul este variabil și, prin urmare, să estimeze cât vor recupera, adesea folosind date istorice. Această estimare influențează evaluarea colectabilității întregii contraprestații. De exemplu, dacă un furnizor a recuperat în medie 60% din suma facturată și nu oferă reduceri, este puțin probabil să recupereze întreaga valoare a contractului. În schimb, dacă recuperarea medie este de 90%, indică o probabilitate ridicată de recuperare completă, dar trebuie verificat dacă reducerea de 10% este justificată ca o concesie de preț. Astfel, analiza trebuie să integreze atât estimarea prețului variabil, cât și istoricul colectării pentru a evalua corect probabilitatea recuperării întregii contraprestații.).

O entitate trebuie să reevalueze criteriile de colectare din etapa 1 doar dacă apar schimbări semnificative în bonitatea clientului care afectează grav capacitatea sa de plată. De exemplu, o deteriorare semnificativă a capacității de plată a unui client, ca urmare a pierderii unuia dintre clienții săi, care reprezintă 75% din cifra sa anuală de afaceri, ar putea duce la o reevaluare. Reevaluarea este necesară în cazuri de deteriorare majoră a solvabilității clientului, dar nu pentru schimbări minore sau previzibile care nu pun în pericol validitatea contractului.

Dacă o entitate determină că încasarea veniturilor nu este probabilă, aceasta trebuie să derecunoască veniturile și să aplice reguli specifice pentru contabilizarea contraprestației primite fără un contract. Evaluarea colectabilității se aplică uniform, indiferent de prezența unei componente de finanțare semnificativă. În cazuri în care clientul este un guvern și există riscuri de finanțare, se aplică aceleași principii pentru a stabili existența unui contract, inclusiv în situații în care noul contract nu este finalizat înainte de expirarea celui vechi.

Contabilizarea serviciilor depinde de existența drepturilor și obligațiilor legale după încetarea contractului. Dacă entitatea are drepturi și obligații executorii, serviciile sunt contabilizate conform standardelor generale. Dacă nu, se aplică regulile pentru contabilizarea contraprestației primite înainte de contract. Determinarea acestor drepturi și obligații poate necesita consultanță juridică.

În unele cazuri, entitățile oferă clienților o perioadă de probă gratuită pentru servicii, în care clientul poate decide să se aboneze ulterior [62], furnizorii nu pot contabiliza nicio obligație de performanță până când clientul acceptă oferta. De exemplu, după ce perioada de probă gratuită s-a

încheiat, clientul poate decide să se aboneze pentru 12 luni la un serviciu de streaming de filme. După acceptarea ofertei, serviciile rămase de la perioada de probă gratuită sunt contabilizate ca o obligație de performanță în cadrul contractului, în timp ce serviciile furnizate gratuit în perioada de probă sunt de obicei considerate stimulente de vânzări. Totuși, contabilizarea poate varia în funcție de relevanța și aplicabilitatea dreptului clientului la serviciile rămase din perioada de probă [118].

În alte cazuri, entitatea are dreptul de a primi remunerația pentru serviciile prestate numai dacă sunt obținute anumite rezultate, iar clientul poate renunța la contract fără a plăti societății nicio remunerație în orice moment înainte de obținerea acestor rezultate [119]. Astfel de acorduri, cum ar fi cele între agenți imobiliari și clienți, remunerația pentru serviciile prestate este condiționată de obținerea unor rezultate specifice, iar clientul poate rezilia contractul fără a plăti până când aceste rezultate nu sunt realizate. Aceste acorduri nu constituie contracte cu clienții pentru recunoașterea veniturilor înainte de obținerea rezultatului specific, deoarece entitatea nu are drepturi de plată pentru serviciile prestate până în acel moment, iar clientul nu are obligații de plată.

Esența acestui aspect este că practicile contractuale pot varia între diferite categorii de clienți și jurisdicții, influențând evaluarea executării acordurilor. Entitățile trebuie să analizeze dacă acordurile sunt executorii, având în vedere că definițiile contractului în IFRS sunt diferite pentru standardele privind veniturile și prezentarea instrumentelor financiare. Aceste diferențe pot necesita consultanță juridică și documentare suplimentară pentru a asigura conformitatea și corectitudinea în raportare. IASB nu a modificat definiția contractului în standardul privind prezentarea instrumentelor financiare pentru a evita posibile efecte nedorite asupra tratamentului contabil al acestor instrumente [120]. Astfel, există două definiții distincte ale contractului în IFRS.

Acordurile-cadru care nu stipulează cantități minime nu creează de obicei drepturi și obligații executorii, ci doar condiții pentru plasarea comenzilor. Totuși, caracterul executoriu depinde de legislația locală și de termenii specifici ai acordului. Când acordul-cadru este combinat cu comenzi de achiziție care stabilesc cantități minime, pot apărea drepturi și obligații executorii. Evaluarea se face conform criteriilor de la punctul 9 din standard pentru a determina dacă există un contract [118]. Unele acorduri-cadru pot include cerința ca clienții să achiziționeze o cantitate minimă de bunuri sau servicii. O astfel de cerință poate fi o cantitate minimă cumulativă pe durata contractului sau pentru o perioadă din cadrul contractului-cadru (de exemplu, fiecare an al unui contract-cadru multianual). Dacă standardele minime nu sunt aplicate sau nu sunt respectate, acordul-cadru poate să nu constituie un contract, chiar dacă din punct de vedere juridic ar putea fi considerat ca atare.

În general, combinația dintre o comandă de achiziție și un acord-cadru este evaluată pentru a determina dacă sunt îndeplinite criteriile din etapa 1 și dacă există un contract. Evaluarea unui contract implică examinarea atât a comenzii de achiziție, cât și a acordului-cadru pentru a

determina dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a unui contract. Dacă comanda necesită pași suplimentari pentru a deveni executorie, cum ar fi un acord adițional, nu se consideră că există un contract până la finalizarea acestor pași. În plus, comenzile de achiziție interdependente pot influența prețul de tranzacție și trebuie evaluate pentru a determina dacă afectează prețul contractual și dacă oferă promisiuni implicite sau explicite care influențează evaluarea venitului. În unele cazuri, o comandă de achiziție poate îndeplini criteriile de agregare a contractelor, dar în alte cazuri este necesar să se analizeze dacă comanda de achiziție oferă o promisiune implicită sau explicită (de exemplu, un acord de reducere sau de rabat) care constituie un drept substanțial în cadrul etapei 2 sau o contraprestație variabilă în cadrul etapei 3.

Un contract este considerat valid și aplicabil doar dacă nu poate fi reziliat unilateral fără compensație, iar părțile au drepturi și obligații executorii [118]. Un contract este „neexecutat integral” dacă nu s-au livrat bunuri sau servicii promise, nu s-a primit contraprestația și nici nu există dreptul de a o primi [121].

Stimulentele economice pentru reînnoirea unui contract nu influențează evaluarea duratei contractului [122], care este esențială pentru determinarea prețului tranzacției, recunoașterea veniturilor și evaluarea modificărilor contractuale. Durata contractului este determinată de perioada specificată sau de perioada până la rezilierea fără penalități, și nu se extinde dincolo de bunurile sau serviciile deja furnizate dacă contractul poate fi reziliat fără compensație substanțială. Evaluarea unui drept la contraprestație substanțială include analiza dreptului la daune-interese pentru reziliere și impactul istoric al penalităților de reziliere asupra termenilor contractului [26]. În cazul în care o entitate nu a aplicat penalități de reziliere contractuale în trecut, ceea ce modifică drepturile și obligațiile aplicabile din punct de vedere juridic, acest lucru poate afecta termenii contractului.

Plățile pentru a compensa cealaltă parte pentru rezilierea unui contract nu sunt limitate la penalitățile de reziliere și pot include orice sumă transferată, inclusiv bunuri de capital. Dacă un contract permite rezilierea fără penalități semnificative, entitatea contabilizează drepturile și obligațiile pe perioada în care contractul nu poate fi reziliat. În cazul unui contract pe durată nedeterminată, fie că are reînnoiri automate sau necesită acțiuni active de reînnoire, perioada contractuală nu ar trebui să fie considerată mai lungă decât perioada curentă [118].

În cazul în care numai clientul poate rezilia contractul fără penalități, iar entitatea trebuie să respecte termenii contractului până la sfârșit, durata contractului se consideră până la prima dată la care clientul poate rezilia fără penalități. Evaluarea se axează pe dacă opțiunea clientului de a continua contractul pentru o perioadă suplimentară îi oferă drepturi substanțiale. Contabilitatea trebuie să reflecte drepturile și obligațiile reale ale entității, nu doar structura contractului.

În plus, standardul nu definește exact ce înseamnă „simultan sau aproximativ simultan” în contextul agregării contractelor. Astfel, entitățile trebuie să evalueze circumstanțele specifice și să utilizeze propriile metode și principii de afaceri pentru a stabili perioada minimă necesară pentru a demonstra că contractele au fost negociate în același timp sau aproape în același timp.

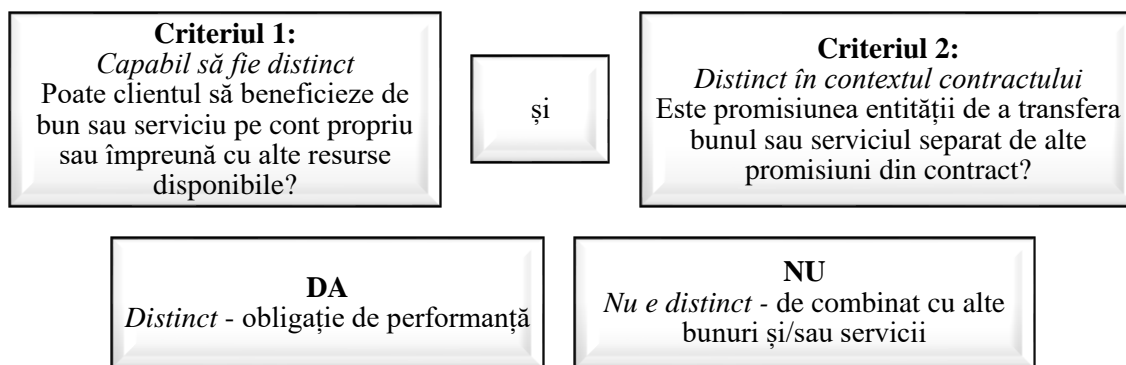
Prin urmare, entitățile trebuie să analizeze și să documenteze acordurile separate cu același client pentru a determina dacă acestea trebuie combinate într-un singur contract în scopuri contabile. Aceasta implică evaluarea modului în care au fost negociate acordurile și dacă sunt considerate modificări ale unui contract existent sau contracte noi.

După ce am examinat procesul de identificare a contractelor cu clienții, inclusiv implicațiile clauzelor de modificare și încetare, este esențial să ne concentrăm asupra definiției obligației de performanță conform IFRS 15, pentru a înțelege cum sunt recunoscute și evaluate aceste obligații în cadrul contractelor identificate.

## **2.2. Conceptualizarea obligației de performanță în conformitate cu IFRS 15**

În cadrul IFRS 15, conceptualizarea obligației de performanță este esențială pentru înțelegerea și aplicarea corectă a standardului. Prin urmare, ne propunem să analizăm detaliat modul în care obligația de performanță este definită și aplicată conform IFRS 15, pentru a clarifica cerințele standardului, a îmbunătăți interpretarea și aplicarea acestuia de către practicieni și a asigura o raportare financiară mai precisă și conformă.

Standardul IFRS 15 oferă indicatori pentru evaluarea „identificabilității” obligației. Identificarea obligațiilor de execuție implică stabilirea dacă o entitate trebuie să transfere bunuri și servicii distincte sau un pachet de bunuri și servicii care îndeplinesc anumite condiții, inclusiv angajamente implicite, nu doar cele specificate în contracte scrise. Într-un contract, entitatea evaluează bunurile și serviciile promise, determinând care dintre acestea constituie obligații de execuție [108]. În contextul IFRS, am identificat criteriile de diferențiere a obligației de performanță și ne propunem să le examinăm în continuare pentru a înțelege mai bine aplicabilitatea și impactul acestora. O obligație de bună execuție este „identificabilă” numai dacă sunt îndeplinite anumite criterii, așa cum se arată în Figura 2.1.



**Fig. 2.1. Prezentarea criteriilor de diferențiere a obligației de performanță**

*Sursa: elaborată de autor și adaptat după IFRS 15 [123]*

Din figura 2.1, rezultă că criteriile de diferențiere a obligației de performanță sunt esențiale pentru clarificarea și aplicarea corectă a obligațiilor de performanță conform IFRS 15.

**Criteriul 1.** *Bunurile sau serviciile pot fi separate.* Clienții pot beneficia de bunuri sau servicii în cazul în care acestea sunt consumate, vândute sau gestionate într-un mod care generează beneficii economice mai mari decât cantitatea de deșeuri [123]. Un client poate beneficia de un bun sau serviciu pe cont propriu sau împreună cu [98]: alte resurse ușor disponibile care sunt vândute în mod distinct de entitate sau de altă parte ; sau resurse pe care clientul le-a primit support de la entitate (de exemplu, un bun sau un serviciu livrat în avans) sau din alte tranzacții sau evenimente. Vânzarea regulată a bunurilor și serviciilor în afara entității sugerează că acestea pot fi utilizate de cumpărători pe cont propriu sau în combinație cu alte resurse disponibile.

**Criteriul 2.** *Caracterul distinctiv în contextul contractului.* Obiectivul evaluării dacă obligația promisiunii de a furniza bunuri sau servicii este distinctă în contextul contractului este de a stabili dacă aceste bunuri sau servicii trebuie furnizate individual sau ca parte a unui pachet integrat. Astfel, trebuie determinat dacă obligația se referă la furnizarea bunurilor sau serviciilor în mod separat sau la transferul unei combinații de elemente în care bunurile sau serviciile promise constituie un input.

Standardul stabilește indicatori specifici pentru a evalua dacă două sau mai multe angajamente de a transfera bunuri sau servicii către clienți sunt considerate distincte sau nu [124]:

- Transferul unui serviciu material are loc atunci când o entitate combină bunuri sau servicii cu alte bunuri sau servicii contractate, formând un pachet care reflectă producția specificată în contractul cu clientul. Acest proces implică utilizarea bunurilor sau serviciilor ca intrări pentru a produce sau furniza rezultatul solicitat de client. Ieșirea agregată poate include multiple etape, elemente sau unități.

- Una sau mai multe obligații sau promisiuni modifică semnificativ, sau sunt modificate

semnificativ de, alte bunuri sau servicii promise în contract, individualizând astfel obligațiile respective.

- Bunurile sau serviciile sunt interdependente, fiecare fiind influențată semnificativ de celelalte bunuri sau servicii asociate [125].

Prin urmare, dacă bunurile sau serviciile promise nu sunt identificabile, entitatea continuă să le combine cu alte obligații promise până când se identifică o combinație de bunuri sau servicii identificabile. Astfel, toate bunurile sau serviciile promise într-un contract pot fi contabilizate ca o singură obligație de performanță. Standardul nu stabilește o ierarhie sau o ponderare a indicatorilor pentru identificarea distinctivității bunurilor sau serviciilor în cadrul unui contract. Entitățile trebuie să evalueze faptele și circumstanțele specifice ale contractului pentru a stabili importanța fiecărui indicator. Indicatorii pot avea relevanță diferită în funcție de scenariul și tipul de contract, factori precum gradul de personalizare, complexitatea, motivația clientului, restricțiile contractuale și funcționalitatea bunurilor sau serviciilor individuale influențând analiza de bifurcare. În funcție de puterea relativă a indicatorilor, o entitate poate concluziona că anumite bunuri sau servicii promise nu sunt separabile în contextul contractului, chiar și atunci când alte combinații sunt considerate separabile. Standardele oferă exemple pentru a facilita aplicarea indicatorilor de către entități.

În tabelul 2.1, sunt prezentate diverse scenarii care ilustrează aplicarea criteriilor pentru identificarea obligațiilor de performanță conform standardului IFRS 15.

**Tabelul 2.1. Exemplificarea situațiilor privind obligațiile de performanță oferite de IFRS 15**

Exemple	Descrierea scenariului	Concluzie
10A	Entitatea oferă un serviciu de integrare semnificativ pentru construcția unei clădiri și oferă clientului o singură ieșire	Obligație unică de executare
10B	Entitatea oferă un serviciu de integrare semnificativ și oferă clienților mai multe articole complexe și specializate ca rezultate unice	
11A	Entitatea oferă clientului software, instalare, upgrade-uri nespicate și asistență telefonică de care poate beneficia separat	Obligații multiple de performanță
11B	Entitatea oferă clientului servicii de instalare care implică personalizarea semnificativă a software-ului de bază	Obligație unică de executare
11C&11D	Entitatea furnizează clientului echipamente și un serviciu de instalare identificabil separat; clientul trebuie să utilizeze serviciul de instalare al entității în 11D	Obligații multiple de performanță
11E	Entitatea furnizează clientului echipamente și consumabile brevetate care pot fi identificate separat	
12A	Entitatea oferă clientului un bun și o promisiune explicită de a oferi un serviciu clientului, care achiziționează bunul	
12B	Entitatea oferă clientului un bun și o promisiune implicită de a oferi un serviciu clientului, care achiziționează bunul	
12C	Entitatea oferă clientului un serviciu care nu face parte din promisiunea sa față de client	Obligația de execuție unică (serviciul nu constituie o obligație de execuție în cadrul contractului)

Sursa: elaborat de autor în baza Deloitte, IFRS 15 [123]



Tabelul 2.1 ilustrează diversitatea scenariilor de livrare a serviciilor și bunurilor de către entități, evidențiind diferitele tipuri de obligații de performanță. În funcție de complexitatea și specificitatea serviciilor sau bunurilor furnizate, entitățile pot avea obligații de performanță unice sau multiple, ce reflectă modul în care aceste obligații sunt stipulate și îndeplinite în cadrul contractelor. Aceste exemple ilustrează aplicarea practică a principiilor stabilite de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, care definește criteriile de evaluare a obligațiilor de performanță în funcție de gradul de integrare și interdependență dintre bunurile sau serviciile dintr-un contract.

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (*denumit în continuare „Consiliul”*) a stabilit că, pentru a evalua dacă promisiunea unei entități de a transfera bunuri sau servicii este distinctă și identificabilă în raport cu alte promisiuni dintr-un contract, trebuie să se considere relația dintre diversele bunuri sau servicii din contract în cadrul procesului de executare [126]. Pentru a determina dacă bunurile sau serviciile sunt distincte, o entitate trebuie să analizeze gradul de integrare, interconectare sau interdependență dintre obligațiile de transfer. În plus, evaluarea nu se limitează la relațiile funcționale, ci vizează și dacă există o relație de transformare între elementele respective pe parcursul executării contractului [34]. Pentru a stabili dacă bunurile sau serviciile sunt identificabile separat, entitatea examinează dacă riscurile asumate în îndeplinirea obligației de a furniza aceste bunuri sau servicii sunt indivizibile.

Comitetul de interpretare a IFRS a discutat un caz în care o entitate încheie un contract pentru a transfera proprietatea asupra unui teren și pentru a construi o clădire pe acel teren. Comitetul a constatat că, pentru a determina dacă există un serviciu semnificativ derivat din combinarea terenului și a clădirii, trebuie analizată interdependența riscurilor asumate: dacă riscul transferului terenului este inseparabil de riscul construirii clădirii. În alte cuvinte, Comitetul evaluează dacă rezultatul performanței ar varia dacă terenul nu ar fi transferat și viceversa. De asemenea, Comitetul consideră dacă obligația de a transfera terenul poate fi îndeplinită fără construirea clădirii și dacă obligația de a construi clădirea poate fi îndeplinită fără transferul terenului. Comitetul a concluzionat că obligația de a transfera terenul și obligația de a construi clădirea pot fi determinate separat în două cazuri: când performanța în construirea clădirii rămâne constantă, indiferent dacă terenul a fost transferat, și când fiecare promisiune poate fi îndeplinită independent de cealaltă.

În anumite industrii, producătorii pot oferi bunuri sau servicii ca stimulente de vânzare pentru a atrage clienți prin canale de distribuție. Conform standardului, entitățile trebuie să evalueze aceste promisiuni pentru a stabili dacă reprezintă obligații de performanță în contractele cu clienții. Exemple de astfel de situații includ producătorii de automobile care oferă întreținere gratuită la achiziția unui vehicul, furnizorii de software care oferă asistență sau actualizări implicite utilizatorilor finali, și producătorii de produse de consum care trimit marfă gratuită clienților.

Aceste obligații pot fi specificate explicit în contracte sau implicite în practicile comerciale standard, în politicile publicate sau în declarațiile comerciale ale entității.

Prin urmare, Contractele între entități și clienți adesea includ restricții, cum ar fi interdicții privind revânzarea activelor sau limitări ale utilizării anumitor resurse accesibile. De exemplu, în cazul achiziționării unui activ sau licențe, contractul poate cere clientului să cumpere servicii suplimentare de la entitate. Restricțiile, cum ar fi cele ce protejează proprietatea intelectuală, pot influența evaluarea beneficiilor pentru client, mai ales dacă bunurile nu pot fi revândute la un preț mai mare decât valoarea de piață reziduală [69]. Totuși, dacă clientul beneficiază de bunuri (de exemplu, asistență telefonică) și resurse accesibile (de exemplu, licențe de software), iar contractul permite utilizarea acestora chiar și cu acces limitat, entitatea poate considera că clientul primește beneficii, chiar dacă nu poate achiziționa bunul fără prejudicii materiale. O promisiune de transfer a proprietății asupra bunurilor sau serviciilor poate fi specificată explicit în contract sau implicită, bazată pe practici comerciale stabilite sau politici publicate. În contrast, serviciile administrative care nu implică transferul de bunuri nu constituie obligații de performanță.

În consecință, o entitate nu contabilizează promisiunile de a nu transfera bunuri sau servicii către clienți. De exemplu, angajamentele legate de protejarea drepturilor de brevet, drepturi de autor sau mărci comerciale nu constituie obligații de performanță. Furnizorii de software ca serviciu (SaaS) pot realiza lucrări necesare pentru accesul clienților la aplicațiile web, variind de la servicii simple de activare la sarcini complexe de integrare a serviciilor SaaS în platformele IT ale clienților [127]. În general, aceste activități de personalizare, care nu aduc beneficii directe suplimentare, reprezintă o povară administrativă. Totuși, finalizarea lor înainte ca serviciile de bază să fie accesibile poate influența momentul recunoașterii veniturilor.

De fapt, furnizarea documentației, precum instrucțiunile de utilizare, este de obicei considerată o sarcină administrativă, fără beneficii suplimentare pentru client, atunci când are scopul de a permite utilizarea inițială a bunului sau serviciului. În schimb, informațiile consultative sau de consiliere, care ajută clientul să valorifice mai mult decât utilitatea de bază a bunului sau serviciului, aduc beneficii suplimentare și sunt considerate bunuri sau servicii transferabile. Transferul bunurilor sau serviciilor promise presupune că clientul poate obține beneficiile aferente acestora. Astfel, activitățile care oferă doar acces la alte bunuri sau servicii sunt, în general, sarcini administrative sau activități de configurare. Activitățile de configurare a sistemelor informatice interne ale unei companii, de regulă, nu sunt considerate bunuri sau servicii, deoarece nu aduc beneficii suplimentare clienților.

Menționăm că un contract poate include o promisiune de furnizare a unei serii de bunuri sau servicii similare. La începutul contractului, entitatea evaluează aceste bunuri sau servicii pentru a

stabili dacă ele constituie o obligație de executare unică [108]. Acest lucru are loc atunci când sunt îndeplinite următoarele criterii (figura. 2.2).

<i>Bunurile sau serviciile sunt în mod substanțial aceleași</i>	+	<i>Fiecare bun sau serviciu distinct din serie este o obligație de performanță îndeplinită în timp</i>	+	<i>Aceeași metodă ar fi utilizată pentru a măsura progresul către satisfacția fiecărui bun sau serviciu distinct din serie</i>	=	<i>O singură obligație de performanță</i>
---	---	--	---	--	---	---

**Figura 2.2. Principalele criterii pentru determinarea obligației de performanță unică într-un contract**

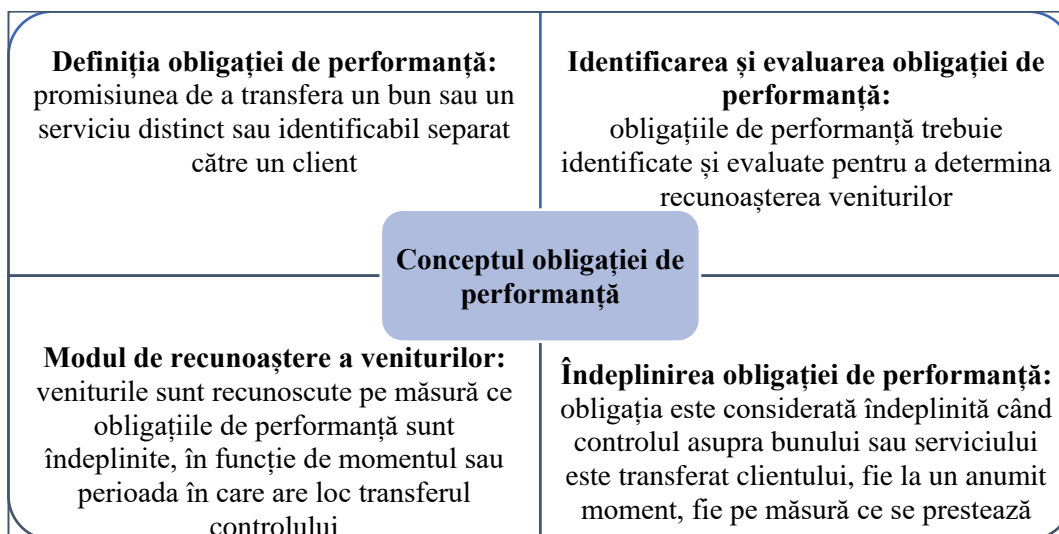
*Sursa: elaborată de autor în baza IFRS 15 [123]*

Figura ilustrează că dacă sunt îndeplinite cerințele referitoare la seriile de bunuri sau servicii, acestea sunt considerate ca o singură obligație de executare, deoarece îndrumările privind seriile nu sunt opționale. Consiliul consideră că tratarea unei serii de obligații separabile ca o singură obligație de executare, atunci când acestea sunt substanțial identice și îndeplinesc anumite criterii, simplifică aplicarea modelului și promovează consecvența în identificarea obligațiilor de executare în acordurile de servicii recurente [125]. De exemplu, în absența orientărilor specifice pentru anumite serii de bunuri sau servicii, entitățile pot fi nevoite să aloce costurile în funcție de durata serviciilor, cum ar fi orele sau zilele în cadrul unui contract de servicii de curățenie. Exemple de serii includ procesarea tranzacțiilor și furnizarea de energie electrică. Totuși, aplicarea ghidului privind serii poate complica modelul în anumite industrii, cum ar fi aerospațială și apărare, sau în cazul producției de articole în serii mici. În ciuda cererilor de a face aplicarea ghidului opțional, Consiliul a respins propunerea și a reafirmat că acesta nu este opțional. Astfel, atunci când un contract este modificat, entitatea va lua în considerare bunurile sau serviciile individuale, simplificând contabilizarea modificărilor contractuale.

În acest context, determinarea naturii obligațiilor entității este esențială pentru aplicarea unui ghid specific. Dacă promisiunea constă în furnizarea unui număr determinat de bunuri sau servicii, evaluarea vizează identificarea distinctivității și asemănării fiecărei entități. În cazul în care activitatea implică furnizarea unui serviciu pe o perioadă definită, fără specificarea numărului de servicii, evaluarea se concentrează pe separabilitatea și similitudinea fiecărui interval de timp. Deși prețul unitar poate fi fix, costul variabil poate apărea din incertitudinea privind cantitatea totală [46]. Totuși, entitatea nu este obligată să aloce contraprestația variabilă între bunuri sau servicii pe baza unui preț de vânzare separat. În schimb, aceasta urmează îndrumările generale ale standardului pentru alocarea integrală sau separată a contraprestației variabile între obligațiile de performanță.

Prin prisma celor relevate și analiza critică a prevederilor IFRS 15, autorul a dezvoltat conceptul de obligație de performanță, care facilitează identificarea și evaluarea precisă a angajamentelor

contractuale. Acest concept permite entităților să recunoască veniturile în conformitate cu standardele IFRS 15, asigurând o raportare financiară mai clară și corectă, figura 2.3.



**Figura 2.3. Conceptul obligației de performanță prin prisma IFRS 15**

*Sursa: elaborată de autor*

Astfel, se poate concluziona, că conceptul de obligație de performanță în conformitate cu IFRS 15 vizează angajamentul unei entități de a livra un bun sau serviciu unui client, care poate fi tratat distinct sau separat de alte angajamente contractuale. IFRS 15 solicită identificarea și evaluarea acestor obligații pentru a stabili momentul și modul de recunoaștere a veniturilor. În esență, obligația de performanță este considerată îndeplinită atunci când clientul dobândește controlul asupra bunului sau serviciului, fie la un moment specific, fie pe parcursul prestării continue a serviciului.

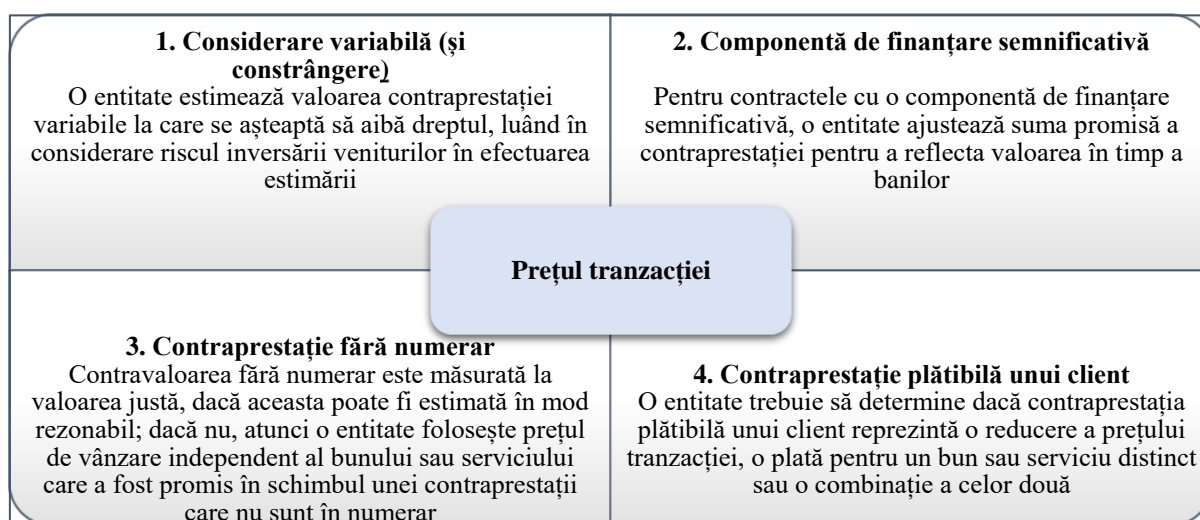
Conceptualizarea obligației de performanță conform IFRS 15 evidențiază importanța unei evaluări precise a promisiunilor contractuale, cu accent pe distinctivitatea bunurilor și serviciilor oferite. Printr-un cadru clar definit, IFRS 15 facilitează o recunoaștere exactă a veniturilor și promovează transparența în raportarea financiară. Aplicarea corectă a acestor norme este esențială pentru reflectarea fidelă a complexităților contractuale și pentru menținerea încrederii în informațiile financiare prezentate.

În timp ce conceptualizarea obligației de performanță conform IFRS 15 stabilește cadrul general pentru recunoașterea veniturilor, optimizarea acesteia necesită o analiză detaliată a componentelor prețului de tranzacție în contractele cu clienții, pentru a asigura o implementare eficientă și transparentă a obligațiilor contractuale. În continuarea analizei conceptualizării obligației de performanță conform IFRS 15, vom aborda în mod detaliat optimizarea acestei obligații.

### 2.3. Optimizarea obligației de performanță: detalierea componentelor prețului de tranzacție în contractele cu clienții

În scopul îmbunătățirii gestionării și recunoașterii obligațiilor de performanță în contextul prețului de tranzacție, analiza noastră va explora, prin prisma IFRS 15, impactul optimizării recunoașterii veniturilor asupra clarității și corectitudinii raportării financiare. Ne vom concentra pe evaluarea dacă integrarea detaliilor prețului de tranzacție și a obligațiilor de performanță contribuie la o imagine fidelă a situației financiare și a performanței entității, facilitând astfel luarea de decizii fundamentate și asigurând conformitatea cu reglementările contabile.

Pentru a stabili acest preț, entitățile aplică diverse proceduri, având în vedere multiple criterii. În etapa inițială a contractului, entitatea estimează prețul tranzacției și contraprestația variabilă, actualizând aceste estimări la fiecare dată de raportare în cazul modificării condițiilor contractuale. Determinarea prețului tranzacției se face sub premisa că obligația de performanță va fi transferată clientului conform termenilor contractului, fără a lua în considerare anulările, reînnoirile sau modificările ulterioare ale acestuia [128]. Pentru evaluarea prețului tranzacției, entitățile analizează componentele prezentate în figura 2.4.



**Fig. 2.4. Structura componentelor incluse în determinarea prețului de tranzacție**

*Sursa: elaborată de autor și adaptat după Deloitte, IFRS 15, 2018 [118]*

Figura ilustrează structura componentelor incluse în determinarea prețului de tranzacție, oferind o înțelegere detaliată a elementelor esențiale care influențează stabilirea valorii unui contract. Această înțelegere este esențială pentru o evaluare corectă și conformă cu standardele de raportare financiară. În cadrul acestei structuri, riscul de credit influențează evaluarea prețului de tranzacție, mai ales în prezența componentelor financiare semnificative. Deși nu modifică direct suma anticipată de entitate, riscul de credit este esențial pentru ajustarea ratei de actualizare, contribuind astfel la o estimare mai precisă a valorii contractului.

Riscul de credit al clientului nu influențează suma pe care entitatea se așteaptă să o primească, fiind considerat doar în evaluarea existenței unui contract. Totuși, dacă contractul include o componentă financiară semnificativă, riscul de credit va influența rata de actualizare. Excepția de la îndrumările privind contraprestația variabilă se aplică redevențelor bazate pe vânzări sau utilizare din licențele de proprietate intelectuală [100]. Prețul tranzacției poate include sume neplătite, cum ar fi sumele primite de la pacienți, organizații de asigurări sau agenții guvernamentale, și sumele provenite din cupoane sau reduceri oferite de producători. De asemenea, prețul tranzacției poate include valoarea justă a instrumentelor derivate la data decontării, care nu se încadrează în excepția de „uz propriu” din standardul privind instrumentele financiare. De exemplu, un contract de vânzare a unui instrument nefinanciar contabilizat ca instrument derivat va include numerarul primit și valoarea justă a instrumentului derivat la data decontării, dacă politica contabilă a entității permite recunoașterea câștigului la valoarea brută.

Elemente precum reducerile, rabaturile, clawback-urile, drepturile de returnare, reducerile pentru plata anticipată, creditele, stimulentele, bonusurile de performanță și penalitățile reprezintă contraprestații variabile. Valoarea promisă poate deveni variabilă dacă depinde de evenimente viitoare, de exemplu, vânzarea unei clădiri de birouri, în care contraprestația este legată de gradul de ocupare viitor al clădirii. Remunerația variabilă poate fi explicită sau implicită, derivând din practici comerciale, politici publicate, declarații specifice sau circumstanțe care creează așteptări legitime pentru client. Aceste linii directe se aplică în diverse contexte și indică faptul că contraprestația promisă poate varia în funcție de concesi de preț implicite, istoricul reducerilor sau alte practici comerciale ale entității. În cazurile cu un istoric de concesi de preț, poate fi dificil de stabilit dacă o entitate a făcut o concesie implicită sau a acceptat riscul neplătii de către client. Entitatea trebuie să analizeze toate faptele și circumstanțele relevante pentru a evalua situația. De asemenea, atunci când un contract prevede livrarea unei cantități nedeterminate de produse la o rată fixă, valoarea contraprestației poate varia.

În unele cazuri, contractul poate conține prevederi semnificative care indică faptul că o parte din contraprestație este fixă [129]. În contractele cu cantități incerte de produse, este esențial să se evalueze corect obligațiile entității pentru a contabiliza variabilitatea cauzată de cantitatea necunoscută. De exemplu, obligația poate include bunuri sau servicii distincte, angajamente de pregătire, sau furnizarea de bunuri și servicii. De asemenea, o cantitate necunoscută poate reflecta opțiuni pentru bunuri sau servicii suplimentare, iar entitatea trebuie să determine dacă există un drept semnificativ asociat [130].

În anumite contracte, cantitatea exactă de livrare poate fi confirmată doar după transferul controlului către client. De exemplu, o companie minieră transferă controlul asupra concentratului

de cupru, iar clientul stabilește cantitatea finală de cupru după prelucrare. Prețul final plătit se bazează pe această cantitate reală. Aceste acorduri, unde prețul variază în funcție de cantitatea confirmată, sunt considerate contraprestații variabile. Unele contracte includ prețuri provizorii, stabilite pe baza prețului de piață la data plății, care poate avea loc după îndeplinirea obligației. Totuși, volatilitatea prețurilor de piață după transferul controlului nu este acoperită de standardul privind contraprestația variabilă, deoarece creanța există deja la livrare și este reglementată de standardul privind instrumentele financiare. Rezultatele și cerințele de prezentare pot varia în funcție de dacă achiziția suplimentară de bunuri sau servicii de către client este considerată o opțiune sau o contraprestație variabilă [131]. Achizițiile viitoare opționale sunt evaluate pentru drepturi materiale, iar cele cu contraprestație variabilă sunt luate în considerare la identificarea obligației de performanță și la stabilirea prețului tranzacției. Acest proces poate impune cerințe suplimentare de evaluare și prezentare.

În continuare, ne propunem că prezentăm distincția între opțiunile clientului și contraprestația variabilă, care în viziunea noastră, necesită o apreciere atentă a promisiunii și a drepturilor și obligațiilor părților implicate în acord. Ambele concepte se referă la aspecte legate de veniturile generate dintr-un contract și influențează modul în care veniturile sunt recunoscute și evaluate. În același timp, ele se diferențiază prin natura și momentul în care afectează veniturile raportate.

*Opțiuni pentru bunuri sau servicii suplimentare:* Opțiunea este exercitată când clientul are un drept contractual de a achiziționa bunuri și servicii suplimentare. Dacă clientul nu are o obligație contractuală, fiecare utilizare a opțiunii constituie o decizie separată a entității de a dobândi și transfera controlul asupra bunurilor și serviciilor suplimentare. Până la exercitarea opțiunii de către cumpărător, vânzătorul nu are obligația de a livra aceste bunuri și servicii și nici dreptul de a primi contraprestația. Este necesar să se evalueze dacă opțiunea oferă cumpărătorului drepturi semnificative [123]. Deci, veniturile sunt recunoscute atunci când clientul exercită opțiunile pentru bunuri sau servicii suplimentare, în funcție de livrarea efectivă a acestora.

*Considerent variabil:* Un contract cu un client obligă vânzătorul să transfere bunurile sau serviciile promise fără ca clientul să fie necesar să ia o decizie separată pentru achiziționarea altor bunuri sau servicii suplimentare. Contraprestația suplimentară apare în momentul îndeplinirii obligației de performanță, adică atunci când controlul asupra bunurilor sau serviciilor este transferat la client. Prin urmare, impactul asupra veniturilor este gestionat prin ajustări contabile bazate pe modificările în estimările condițiilor variabile și ajustările necesare.

În contextul prețului de tranzacție, structurile de reduceri pot influența prețul în moduri variate. Unele contracte aplică reduceri retroactiv, după atingerea unui prag de volum, la toate achizițiile realizate. Alte contracte aplică prețul redus doar pentru achizițiile viitoare odată ce este

atins un prag minim [129]. Reducerile aplicate retroactiv sunt considerate contraprestații variabile, iar entitatea trebuie să evalueze volumul achizițiilor și reducerea aferentă pentru a stabili prețul tranzacției și valoarea reducerii pe durata contractului. În contrast, dacă reducerile se aplică doar la achizițiile viitoare după atingerea unui volum limită, entitatea analizează dacă contractul oferă clientului un drept substanțial, care constituie o obligație de performanță separată. În absența unui drept substanțial, achizițiile efectuate înainte de atingerea pragului nu au impact contabil, iar achizițiile ulterioare sunt contabilizate cu reducerea corespunzătoare. De asemenea, multe contracte includ clauze pentru daune-interese sau contraprestații similare în cazul unor evenimente specifice. Aceste clauze pot reprezenta contrapărți sau garanții variabile, iar evaluarea adecvată este necesară pentru a stabili tratamentul contabil corect.

Pentru estimarea prețului de tranzacție într-un contract cu contraprestație variabilă, prima sarcină a entității este să determine metoda cea mai adecvată pentru estimarea contraprestației la care va avea dreptul, tabelul 2.2.

**Tabelul 2.2. Metode de estimare a contraprestației într-un contract cu contraprestație variabilă**

Metoda	Descriere
Prețul estimat	Entitatea estimează suma valorilor ponderate pe baza probabilității recuperării probabile. Această estimare devine fiabilă atunci când există un volum mare de contracte similare.
Cea mai probabilă valoare	Entitatea evaluează valoarea unică cea mai probabilă dintre multiplele opțiuni de contraprestație. Aceasta este utilizată pentru a estima valoarea variabilă atunci când există doar două (sau mai multe) rezultate posibile. Metoda adoptată se aplică uniform pe durata contractului și la contractele similare, pentru a estima impactul incertitudinii asupra valorii variabile.

*Sursa: elaborat de autor după [59]*

În continuare, este esențial să prezentăm aspecte pragmatice pentru a exemplifica identificarea prețului de tranzacție.

Un producător de electronice vinde 1.000 de televizoare unui retailer pentru 500.000 u.m. (500 u.m. per televizor). Vânzătorul oferă protecție a prețului, acceptând să ramburseze diferența dintre acest preț și cel mai mic preț pe care îl va oferi pentru același televizor în următoarele șase luni. Pe baza experienței sale, vânzătorul estimează următoarele probabilități pentru reducerea prețului în acea perioadă: 0 u.m. cu o probabilitate de 70%, 50 u.m. cu o probabilitate de 20%, și 100 u.m. cu o probabilitate de 10%. Astfel, metoda valorii așteptate oferă cea mai bună estimare a contraprestației. *Prin urmare, prețul tranzacției estimat este de 480 u.m. per televizor, calculat ca urmare a formulei:  $(500 \text{ u.m.} \times 70\%) + (450 \text{ u.m.} \times 20\%) + (400 \text{ u.m.} \times 10\%)$ , înainte de a lua în considerare constrângerile.*



O entitate de construcții încheie un contract cu beneficiarul pentru construirea unui activ. Dacă activul este finalizat conform planului, antreprenorul va primi 130.000; în caz contrar, va primi 110.000. Probabilitatea ca proiectul să fie finalizat la timp este de 90%, ceea ce corespunde venitului de 130.000, iar întârzierea proiectului are o probabilitate de 10%, rezultând în venit de 110.000. Având în vedere cele două rezultate posibile, antreprenorul consideră că utilizarea celei mai probabile sume oferă cea mai bună estimare a contraprestației. *Astfel, antreprenorul estimează prețul tranzacției, înainte de aplicarea constrângerilor, la 130.000, valoarea cea mai probabilă.*

Considerăm că estimările ponderate, în funcție de probabilitate, pot duce la recunoașterea veniturilor la o valoare care nu reflectă întotdeauna rezultatul real al contractului, mai ales când există doar două rezultate posibile. În astfel de cazuri, utilizarea celei mai probabile sume poate fi mai adecvată. Este esențial să se ia în considerare toate faptele și circumstanțele pentru a selecta metoda care prezice cel mai bine valoarea contraprestației.

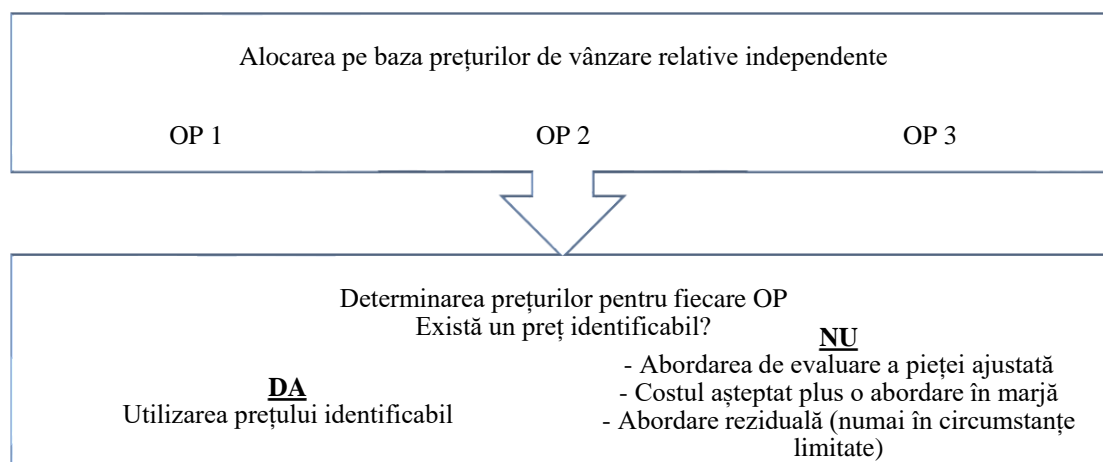
În situațiile cu rezultate discrete limitate și probabilități specifice, metodele ponderate pot oferi estimări rezonabile ale distribuției posibile fără a necesita modele complexe. Metoda valorii așteptate permite utilizarea unui grup de tranzacții similare pentru estimare. De obicei, estimările se fac la nivel de contract și nu de portofoliu. De exemplu, o entitate cu mai multe contracte similare, ce includ bonusuri de performanță, poate estima că 60% dintre contracte vor primi un bonus de 100%, reflectând astfel suma estimată pe baza experienței istorice. Entitatea trebuie să evalueze dacă sunt suficiente tranzacții similare pentru a determina cea mai bună estimare a prețului și dacă sunt necesare constrângeri. Standardul impune evaluarea constantă a incertitudinii pe parcursul contractului. În caz de multiple incertitudini, se poate folosi o combinație de valori așteptate și sume cele mai probabile. De exemplu, un contract de construcție poate stipula că prețul variază în funcție de costul unui material esențial, cu posibile variații ale contraprestației în funcție de prețul materialului. Dacă proiectul este finalizat până la data limită, se acordă o primă de performanță, generând două scenarii posibile în funcție de respectarea termenului limită [123].

În acest caz, entitatea poate concluziona că este adecvat să utilizeze metoda valorii așteptate pentru prima incertitudine și metoda probabilității maxime pentru a doua incertitudine. Odată aleasă, metoda trebuie aplicată constant pe durata întregului contract. Menționăm că optimizarea obligației de performanță facilitează o alocare precisă și echitabilă a prețului de tranzacție, asigurând că fiecare obligație de performanță este corect evaluată și compensată în conformitate cu valoarea sa reală.

În acest context, prețul tranzacției se alocă fiecărei obligații de performanță (OP) – bunuri sau servicii individuale – în funcție de valoarea contraprestației primite pentru livrarea acelei obligații. În general, alocarea se face proporțional cu prețul de vânzare individual. Totuși, în

anumite condiții, reducerea sau contraprestația variabilă poate fi alocată doar uneia sau mai multor OP, nu tuturor. Acest proces, parte a modelului veniturilor, include două subetape realizate la începutul contractului. „Prețul de vânzare unic” este suma la care entitatea vinde bunurile sau serviciile promise separat unui client [28].

Cea mai solidă dovadă a prețului de vânzare autonom al bunurilor sau serviciilor este prețul observabil derivat din vânzările de bunuri și servicii similare către clienți similari. Deși prețul de contract sau de listă poate fi considerat preț de vânzare autonom, acesta nu este întotdeauna reprezentativ. Dacă prețul de vânzare autonom nu este direct observabil, entitatea îl estimează folosind o metodă adecvată, inclusiv metoda reziduală în circumstanțe limitate.



**Fig. 2.5. Principii de alocare a prețului de tranzacție**

*Sursa: elaborată de autor și adaptat după IFRS 15 [123]*

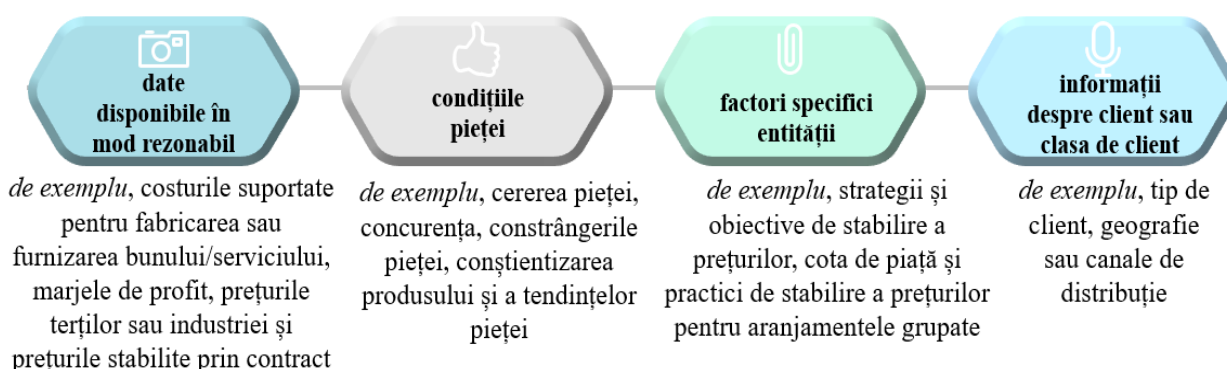
Conform standardului, prețul de piață pentru fiecare obligație de performanță trebuie stabilit la începutul contractului. Recunoașterea veniturilor nu poate fi amânată din cauza dificultăților în determinarea acestuia. Dacă prețurile observabile nu sunt disponibile, acestea trebuie estimate. Standardul nu impune evaluarea sumelor „în mod fiabil” și nu stabilește un prag separat. Entitatea trebuie să utilizeze datele observabile disponibile și să calculeze un preț de vânzare independent, alocându-l fiecărei obligații de performanță. În cazul fluctuațiilor considerabile ale prețurilor observabile, entitatea trebuie să aplice raționamentul. Estimarea prețului de vânzare se bazează pe informațiile disponibile, inclusiv condițiile de piață și caracteristicile clientului, utilizând metode consistente pentru bunuri sau servicii similare. Standardul oferă tehnici de evaluare posibile, dar nu prescrie o metodă specifică pentru estimarea prețului de vânzare, dar descrie următoarele tehnici de evaluare ca abordări posibile [132]:

- *Abordarea de evaluare a pieței ajustată* – evaluarea pieței pe care sunt vândute bunurile sau serviciile și estimarea prețului pe care clienții de pe piață ar fi dispuși să-l plătească;
- *Costul așteptat plus o abordare în marjă* – prognozarea costurilor așteptate ale îndeplinirii

unei obligații de performanță și apoi adăugarea unei marje adecvate pentru acel bun sau serviciu;

- *Abordare reziduală (circumstanțe limitate)* – scăderea sumei prețurilor de vânzare independente observabile ale altor promisiuni în contract din prețul total al tranzacției.

După încheierea contractului, entitatea nu ajustează prețul tranzacției pentru a reflecta revizuirile ulterioare ale prețurilor de vânzare independente. Modificările prețului în urma unei schimbări de contract sunt influențate de lipsa unui preț de vânzare observabil pentru toate bunurile sau serviciile din contract. Estimarea prețurilor de vânzare independente, în absența vânzării separate a acestora, necesită raționamente complexe. Astfel, entitatea trebuie să dezvolte procese și controale interne adecvate pentru estimarea acestor prețuri. Informațiile rezonabil disponibile care pot fi luate în considerare în dezvoltarea acestor procese includ (figura 2.6) [98]:



**Fig. 2.6. Factori care influențează asupra prețurilor de vânzare**

*Sursa: elaborată de autor după [98]*

Prețurile estimate pentru produse sau servicii pot varia în timp din cauza schimbărilor de pe piață și a factorilor specifici fiecărei entități. Deși prețurile estimate pentru acordurile anterioare nu sunt revizuite, noile acorduri trebuie să reflecte cele mai recente informații disponibile, inclusiv modificările în prețuri, gama de clienți și produse. Frecvența și gradul de ajustare a prețurilor estimate depind de natura angajamentului, piața de vânzare și alți factori specifici entității [30].

Prin urmare, actualizarea frecventă a estimărilor prețurilor de vânzare este necesară datorită schimbărilor în percepția și cererea de pe piață, mai ales în cazul noilor oferte de produse sau extinderii pe piețe geografice noi. O entitate poate stabili prețuri diferite pentru bunuri sau servicii similare, în funcție de grupuri distincte de clienți, ceea ce poate conduce la multiple prețuri pentru aceleași bunuri sau servicii. În aceste cazuri, este posibil să fie necesară agregarea prețurilor de vânzare, luând în considerare tipul de client, volumul vânzărilor, zona geografică, canalele de distribuție și alte grupări relevante. Dacă prețul unui produs sau serviciu se situează într-un interval restrâns de prețuri observabile și prețul contractual declarat este în acest interval, atunci prețul contractual poate fi utilizat ca estimare a prețului de vânzare autonom. Entitatea trebuie să evalueze dacă alocarea prețului tranzacției pe baza acestei estimări îndeplinește obiectivul de alocare [133].

În cadrul acestei evaluări, entitatea ia în considerare toate informațiile disponibile în mod rezonabil (inclusiv condițiile de piață, factorii specifici entității, informațiile despre clienți, limitele intervalului de prețuri de vânzare observabile și dacă prețul declarat se încadrează în intervalul de prețuri observabile) [98].

Remarcăm că în estimarea prețului de deplină concurență, este acceptabil să selectați unul dintre prețurile disponibile, în special dacă se preconizează variații între clienți similari. Intervalul de preț trebuie să fie restrâns și bazat pe date observabile, demonstrând că orice preț din interval este acceptabil în condiții normale de concurență. Nu este recomandat să stabiliți prețul de vânzare izolat, adăugând un interval procentual arbitrar pentru a defini un interval rezonabil. Abordarea reziduală, utilizată pentru estimarea prețului de vânzare autonom, nu este o metodă de alocare și momentul transferului de control al obligațiilor de performanță nu este relevant. Această abordare se aplică atât elementelor transferate la începutul, cât și celor transferate ulterior în cadrul contractului. Determinarea prețurilor este complicată atunci când contractele și activele necorporale sunt vândute rar individual, fiind adesea parte a unor pachete cu prețuri variate [100]. În multe cazuri, pentru entitățile care furnizează bunuri sau servicii, în cazurile în care valoarea incrementală a acestora este mică și nu există echivalente de piață substanțial asemănătoare, abordarea cost-plus-profit devine inadecvată. În aceste circumstanțe, abordarea reziduală poate fi mai potrivită pentru estimarea prețului de vânzare.

Dacă aplicarea abordării reziduale duce la o alocare ne semnificativă a contraprestației între bunuri și servicii sau pachete, rezultatul poate fi considerat nerezonabil, cu excepția cazului în care contractul se încadrează doar parțial în domeniul de aplicare. Dacă, după aplicarea etapei 2 a modelului, un bun sau serviciu este identificabil, acesta are o valoare de sine stătătoare pentru client. În acest caz, entitatea consideră toate dovezile disponibile și decide dacă evaluează prețul de vânzare autonom al bunului sau serviciului folosind o metodă alternativă. La începutul contractului, prețul tranzacției se alocă fiecărei obligații de performanță pe baza prețurilor de vânzare relative. Totuși, dacă sunt îndeplinite anumite criterii, discountul sau contraprestația variabilă se alocă doar uneia sau mai multor obligații de execuție, nu tuturor. După alocarea inițială, modificările prețului tranzacției se repartizează între obligațiile de execuție îndeplinite și cele nesatisfăcute conform aceleași baze utilizate la începutul contractului, cu excepții limitate [123].

În anumite situații, prețul explicit al contractului poate reprezenta o estimare acceptabilă a prețului de vânzare independent al unei obligații de performanță, mai ales când acest preț se situează într-un interval restrâns de prețuri de vânzare observabile. Dacă prețul explicit al contractului se aplică tuturor obligațiilor de performanță și nu există alocări de contraprestație variabilă sau reduceri, alocarea prețului tranzacției este simplificată. Dacă prețul de vânzare al unui

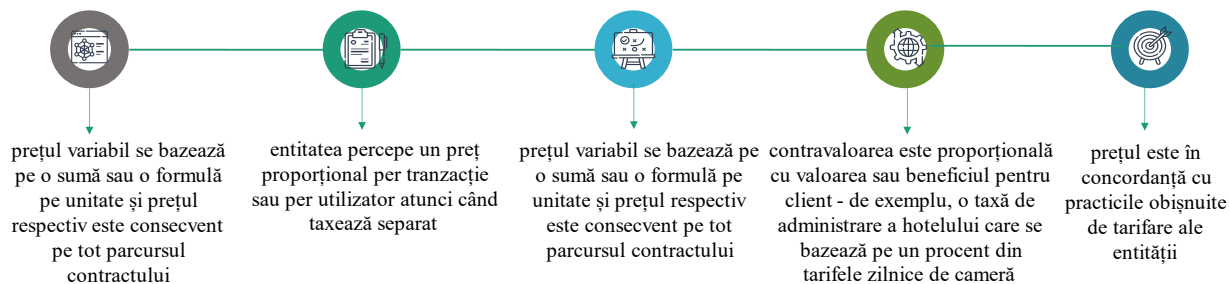
pachet de bunuri sau servicii depășește contraprestația contractuală promisă, reducerea este, de obicei, alocată proporțional tuturor obligațiilor de performanță. Totuși, această reducere nu se alocă proporțional dacă există dovezi observabile că reducerea se aplică doar uneia sau mai multor obligații de performanță, dar nu tuturor. În astfel de cazuri, se aplică criteriile specificate la paragraful 82 a, b, c.

Entitatea alocă o remunerație variabilă în următoarele situații [98]: (1) atunci când îndeplinirea obligațiilor de performanță dintr-un contract este parțială, de exemplu, un bonus condiționat de transferul unui bun sau serviciu într-o perioadă specificată ; sau (2) când doar unele dintre bunurile sau serviciile distincte, parte a unei obligații de executare unice, sunt livrate, cum ar fi ajustarea anuală a prețului serviciilor de curățenie în funcție de un indice de inflație într-un contract de management al instalațiilor.

Entitatea alocă întreaga sumă flexibilă și orice modificări ulterioare unei obligații de performanță sau unor bunuri și servicii dintr-o singură obligație de performanță, doar dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: (i) condițiile de plată variabile trebuie să fie legate de capacitatea entității de a îndeplini obligația de performanță sau de a livra bunuri și servicii, sau de un rezultat specific al acestei împliniri; (ii) alocarea flexibilă a contraprestației între obligațiile de performanță sau bunuri și servicii trebuie să respecte principiul general de alocare din standard. Determinarea dacă contraprestația variabilă poate fi atribuită direct unei obligații de performanță specifice necesită o analiză atentă a faptelor și circumstanțelor, mai ales când modificările prețului nu pot fi direct legate de schimbările de efort, cum ar fi în cazul prețurilor contractuale bazate pe prețuri de piață sau indici. Uneori, contractele pot include atât remunerația variabilă, cât și reduceri [134].

O societate poate oferi un pachet de produse la un preț redus față de suma prețurilor individuale. De asemenea, prețul de tranzacție poate include o componentă variabilă. În aceste cazuri, entitatea trebuie să aplice întâi îndrumările pentru alocarea contraprestației variabile și apoi cele pentru alocarea reducerilor, conform ierarhiei stabilite de standard. Aplicarea acestora în ordine inversă, atunci când sunt prezente atât contraprestația variabilă, cât și reducerile, poate duce la o alocare greșită a prețului tranzacției. Dacă un contract include elemente ce pot fi considerate contraprestații variabile sau reduceri, entitatea trebuie să evalueze natura acestora [135]. Dacă reducerea prețului tranzacției depinde de numărul de achiziții ale clientului, entitatea aplică mai întâi regulile de alocare a contraprestației variabile conform ierarhiei stabilite. Dacă reducerea este fixă și necondiționată, precum o reducere aplicată prețului brut, entitatea urmează regulile de alocare a reducerii și ignoră cele privind contraprestația variabilă. În cazul în care contraprestația variabilă se aplică unui contract cu multiple bunuri sau servicii, entitatea trebuie să stabilească dacă aceasta poate fi alocată pe segmente de timp (zile, luni, ani) în cadrul unei serii de contracte,

utilizând factori pentru a estima valoarea contraprestației pentru livrarea bunurilor sau serviciilor într-o anumită perioadă [129]:



**Fig. 2.7. Baze de calcul pentru contraprestația variabilă în contracte complexe**

*Sursa: elaborată de autor după [129]*

Chiar și după începutul unui contract, prețul tranzacției poate fi ajustat din diverse motive, cum ar fi soluționarea incertitudinilor sau alte schimbări de circumstanță care afectează valoarea contraprestației așteptate de entitate. De obicei, aceste ajustări sunt alocate obligațiilor de execuție conform aceleași baze stabilite la începutul contractului. Totuși, modificările prețului tranzacției cauzate de schimbări contractuale sunt contabilizate conform standardelor specifice pentru modificări contractuale [136]. Dacă variația prețului tranzacției apare după modificarea contractului, aceasta se alocă pasivului contractual modificat (adică pasivelor nesatisfăcute sau satisfăcute parțial imediat după modificare), cu următoarele excepții [98]: modificarea se referă la o sumă variabilă promisă înainte de modificare sau modificarea a fost contabilizată ca rezilierea contractului existent și crearea unui nou contract.

Generalizând, menționăm că în rezultatul cercetării s-a evidențiat importanța detaliului precis în componentele prețului de tranzacție, în vederea optimizării obligației de performanță. Analiza detaliată facilitează evaluarea veniturilor și obligațiilor contractuale, contribuind la alocarea eficientă a resurselor și raportarea financiară exactă.

În contextul optimizării obligației de performanță prin detalierea componentelor prețului de tranzacție, este esențial să ne concentrăm și pe recunoașterea veniturilor generate din contractele cu clienții și pe raportarea acestora, reflectând în mod adecvat impactul tranzacțiilor asupra situațiilor financiare.

#### **2.4. Recunoașterea veniturilor generate din contractele cu clienții și raportarea acestora**

O entitate recunoaște veniturile când își îndeplinește obligația de a furniza bunuri sau servicii. Acestea sunt considerate „transferate” clientului atunci când acesta dobândește controlul asupra lor. La începutul contractului, entitatea evaluează dacă controlul va fi transferat pe termen lung sau la un moment ulterior. Controlul se referă la capacitatea clientului de a utiliza activul și

de a beneficia în mod substanțial de pe urma acestuia, inclusiv prin împiedicarea altora de a face același lucru [58]. Beneficiile unui activ sunt fluxurile de trezorerie potențiale, direct sau indirect asociate cu utilizarea, consumul, vânzarea sau schimbul său. Standardul folosește un model bazat pe control pentru a determina transferul acestuia. Entitatea stabilește dacă controlul asupra bunurilor sau serviciilor se transferă clientului în timp, conform criteriilor din standard, și, dacă da, pe baza modelului de transfer aplicabil. În caz contrar, controlul se transferă la un moment specific. Standardul se aplică tuturor acordurilor, inclusiv contractelor de servicii. IASB consideră că bunurile și serviciile sunt active atunci când sunt primite și utilizate de client, chiar temporar. Criteriile pentru transferul controlului sunt în conformitate cu definiția actuală a activului din IFRS, care utilizează controlul pentru recunoașterea și derecunoașterea activelor. Pentru fiecare obligație de performanță dintr-un contract, entitatea verifică dacă aceasta se îndeplinește în timp, adică dacă controlul asupra bunurilor sau serviciilor trece la client în timp. În acest scop, se criteriile de recunoaștere sunt esențiale pentru a stabili momentul și natura recunoașterii veniturilor și a controlului asupra activelor, Tabelul 2.3.

**Tabelul 2.3. Exemplificarea criteriilor de recunoaștere a veniturilor**

<b>Criterii</b>	<b>Exemple de activități</b>
Clientul primește și consumă simultan beneficiile oferite de performanța entității pe măsură ce entitatea efectuează	Servicii de rutină sau recurente – de exemplu, servicii de curățenie
Performanța entității creează sau îmbunătățește un activ pe care clientul îl controlează pe măsură ce activul este creat sau îmbunătățit	Construirea unui activ pe site-ul unui client
Performanța entității nu creează un activ cu o utilizare alternativă la entitate, iar entitatea are un drept executoriu la plată pentru performanța realizată până în prezent	Construirea unui activ specializat pe care numai clientul îl poate folosi sau construirea unui activ conform specificațiilor clientului

*Sursa: elaborat de autor și adaptat după PWC, 2017 [137]*

Dacă unul sau mai multe criterii sunt îndeplinite, veniturile sunt recunoscute în timp folosind o metodă bazată pe performanță, care reflectă transferul controlului asupra bunurilor sau serviciilor către client [138]. În absența îndeplinirii acestor criterii, controlul este considerat transferat clientului la un moment specific, iar veniturile sunt recunoscute în acel moment [139]. Anexa 7, detaliază criteriile, care garantează evaluarea precisă și uniformă a transferului de control și a utilizării activelor, adaptându-se diverselor scenarii contractuale și practic.

Pentru a determina dacă clientul consumă imediat activele și primește beneficiile pe măsură ce obligația de performanță este îndeplinită, entitatea evaluează: caracteristicile inerente ale mărfii; termenii contractului; informații despre infrastructură și alte mecanisme de livrare; și alte fapte și circumstanțe relevante [140].

Interpretarea contractelor de concesiune de servicii implică recunoașterea veniturilor din servicii de construcție și modernizare pe baza criteriilor stabilite de standard. Operatorii trebuie să evalueze dacă aceste servicii constituie obligații de performanță separate și să recunoască veniturile fie pe parcursul îndeplinirii obligației, fie la un moment dat [141]. În general, veniturile sunt recunoscute progresiv pentru a îndeplini criteriile de recunoaștere a veniturilor. Un activ nu este considerat a avea o utilizare alternativă dacă restricția contractuală privind utilizarea sa este substanțială, adică executorie. Dacă activul poate fi utilizat în mod alternativ sau transferat altui client fără costuri semnificative, restricția nu este considerată semnificativă. Evaluarea utilizării alternative a unui activ se face la începutul contractului și nu se actualizează, exceptând modificările substanțiale ale obligației de performanță [26]. De exemplu, o unitate standardizată pentru locuințe, care nu poate fi transferată altui client conform contractului, nu este considerată a avea o utilizare alternativă, chiar dacă drepturile de protecție nu sunt suficiente pentru a stabili acest lucru. Fără restricții contractuale, se iau în considerare caracteristicile activului și costul de reutilizare sau redistribuire.

Până când activul nu este personalizat semnificativ, trebuie să se evalueze dacă acesta poate fi realocat unui alt client sau scop în cadrul procesului de producție. Realocarea activului finalizat către un alt client ar necesita personalizare considerabilă. Standardul nu oferă îndrumări precise pentru evaluarea semnificației costului de prelucrare a activului pentru utilizări alternative. Astfel, evaluarea trebuie să includă atât aspecte cantitative, cât și calitative. Factorii pe care entitățile îi pot lua în considerare pentru a face această apreciere sunt prezentați în Anexa 8, tabelul 8.1 [142].

Entitățile care creează active fără utilizare alternativă o fac adesea la solicitarea clientului. Contractele includ frecvent clauze care protejează entitatea de riscul ca clientul să rezilieze contractul, lăsând entitatea cu un activ de valoare redusă sau nulă. Pentru a demonstra că clientul deține controlul asupra unui astfel de activ la momentul construcției, entitatea trebuie să evalueze dacă are dreptul de a fi plătită pentru lucrările efectuate în momentul în care acestea sunt realizate [62]. Această evaluare implică analiza dreptului la compensații pentru munca prestată până la acea dată, în cazul în care contractul ar fi reziliat din motive ce nu țin de neexecutarea de către entitate. Probabilitatea rezilierii contractului de către client sau a exercitării dreptului de plată de către entitate nu este relevantă pentru această evaluare.

Pentru a îndeplini criteriul 3, dreptul unei entități la plată trebuie să reflecte valoarea de vânzare a bunurilor sau serviciilor furnizate, incluzând costurile suportate și o rată rezonabilă de rentabilitate. Suma solicitată nu trebuie să fie neapărat echivalentă cu marja contractului, ci să se bazeze fie pe o proporție rezonabilă din profitul estimat, fie pe o rată rezonabilă de rentabilitate a capitalului [138]. Dacă entitatea recuperează doar costurile, aceasta nu este compensată pentru



performanța anterioară, și astfel criteriul 3 nu este îndeplinit. În anumite cazuri, entitățile pot accepta pierderi inițiale, de exemplu, pentru a intra pe o nouă piață, vânzând sub costuri. Totuși, chiar și contractele cu marje negative pot satisface criteriul 3 dacă suma încasată la finalul contractului este rezonabilă în raport cu marja așteptată și performanța realizată [59]. Alți factori care trebuie luați în considerare sunt prezentați în Anexa 8, tabelul 8.2 [120]:

Chiar dacă contractul cu clientul nu specifică dreptul la plată în caz de reziliere, entitatea poate avea totuși acest drept conform legislației aplicabile [143]. Dreptul de a da în judecată clientul pentru nerespectarea sau rezilierea contractului nu implică automat dreptul la plată. În general, dreptul la plată apare doar dacă, în urma unei acțiuni legale, entitatea poate revendica costurile suportate plus o rată rezonabilă de rentabilitate pentru serviciile prestate până în acel moment. Determinarea acestui drept necesită analiza legislației relevante, reglementărilor aplicabile, practicilor comerciale uzuale, mediului juridic, precedentelor legale și opiniilor juridice privind executorialitatea drepturilor.

Factorii individuali nu sunt întotdeauna determinanți. O entitate trebuie să identifice factorii relevanți pentru situația specifică. În caz de incertitudine, cum ar fi atunci când dovezile nu confirmă clar existența unei creanțe de plată, entitatea trebuie să evalueze toți factorii relevanți și să aplice raționamentul necesar pentru a ajunge la o concluzie. Deși un drept de plată poate fi explicit prevăzut într-un contract sau reglementare, incertitudinea poate apărea dacă dreptul nu este executoriu din lipsă de jurisprudență. De exemplu, într-o piață imobiliară în creștere, o entitate poate opta să nu-și execute dreptul de plată pentru a prefera ipotecarea proprietății și revânzarea acesteia la un preț mai mare [144]. Această practică poate crea incertitudine privind executabilitatea drepturilor contractuale. În astfel de cazuri, poate fi necesar un aviz juridic pentru a evalua dreptul de plată, ținând cont de toate faptele și circumstanțele relevante.

Aplicarea criteriului de transfer al controlului în contractele imobiliare poate conduce la concluzii diferite în funcție de circumstanțele fiecărui contract. De exemplu, termenii unor contracte imobiliare pot interzice transferul activelor către un alt client și pot solicita plata pentru lucrările efectuate până în prezent (îndeplinind astfel criteriul 3) [145]. Alte contracte, care generează active cu utilizare limitată, pot să nu permită plata pentru lucrările deja realizate, necesitând doar o plată inițială. Evaluarea dreptului unei entități la plata pentru munca prestată poate necesita o analiză detaliată a clauzelor contractuale și a legislației locale. În anumite jurisdicții, obligațiile cumpărătorului pot fi rare și contractul poate să nu detalieze drepturile și obligațiile la sfârșitul termenului. În astfel de cazuri, expertiza juridică este esențială. În alte țări, dezvoltatorii pot alege să nu își exercite drepturile contractuale în caz de neplată, optând în schimb pentru vânzarea proprietății către un nou client. Evaluarea acestora necesită o analiză specifică a

faptelor și circumstanțelor, inclusiv consiliere juridică adecvată, pentru a determina aplicabilitatea drepturilor contractuale în contextul practicii prevalente [145].

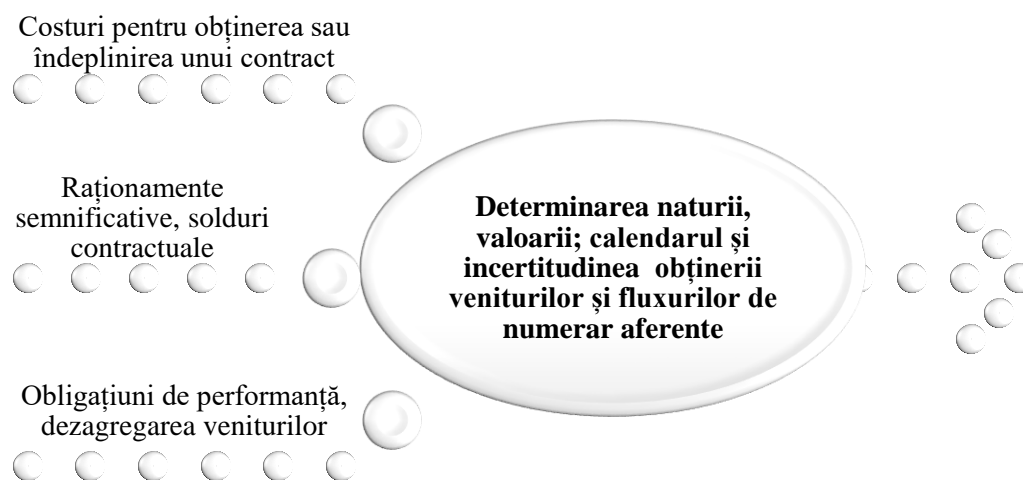
Indicatorii de transfer al controlului sunt frecvent întâlniți atunci când un dobânditor obține controlul asupra unui activ, dar nu constituie o listă exhaustivă de condiții. Standardul nu prioritează niciun indicator și nu stabilește o ierarhie între aceștia. În funcție de context, însă, unii indicatori pot avea o pondere mai mare în analiza transferului de control. Determinarea momentului în care controlul a fost transferat poate necesita discernământ, mai ales în prezența indiciilor contradictorii privind îndeplinirea obligațiilor de către entitate.

Evaluarea transferului de control la client necesită analiza termenilor contractului și a altor indicatori. Aceasta permite stabilirea momentului în care clientul poate dirija utilizarea activului și beneficia în mod substanțial de acesta. De asemenea, condițiile de livrare sunt adesea indicii ale momentului în care cumpărătorul obține titlul de proprietate, riscurile și beneficiile economice asociate, și obligațiile de plată, indicând astfel transferul de control. Termenii Camerei Internaționale de Comerț sunt adesea utilizați în contractele de vânzare internaționale [146]. Termenii comerciali standard precum „liber la bord” (FOB), „cost, asigurare și transport” (CIF) și „ex fabrică” (EXW) sunt frecvent utilizați în tranzacțiile internaționale. De exemplu, în cazul FOB, cumpărătorul primește conosamentul de încărcare la momentul încărcării mărfurilor pe navă, asumându-și riscul de pierdere sau deteriorare a acestora. Acest lucru sugerează că controlul asupra mărfurilor trece la cumpărător odată ce acestea sunt încărcate pe navă și conosamentul este transferat acestuia.

Dacă controlul asupra bunurilor este transferat clientului înainte de livrarea la destinația finală, entitatea evaluează dacă serviciul de transport constituie o obligație de executare separată și, în acest caz, dacă acționează ca mandant sau agent. Transferul riscului de pierdere către o terță parte (cum ar fi un transportator sau o companie de asigurări) nu implică automat că clientul dobândește controlul asupra bunurilor. Entitatea trebuie să ia în considerare acest aspect pentru a stabili momentul transferului de control. Dacă se concluzionează că transferul controlului are loc la expediere, trebuie determinat dacă există o altă obligație de executare pe lângă transferul produsului [127]. Veniturile din vânzarea bunurilor sunt recunoscute doar la data expedierii, în cazul obligațiilor de executare separate.

IASB prevede că informațiile prezentate în situațiile financiare ar trebui să fie analizate „din perspectiva entității raportoare ca întreg, mai degrabă decât din perspectiva unui anumit grup [147]. În acest sens, entitatea trebuie să prezinte distinct veniturile recunoscute din contractele cu clienții, care intră sub incidența standardului, precum și pierderile din deprecierea creanțelor sau activelor contractuale rezultate din aceste contracte. Dacă entitatea optează pentru avantajele practice de a nu ajusta prețul tranzacției pentru elemente de finanțare semnificative sau de a nu

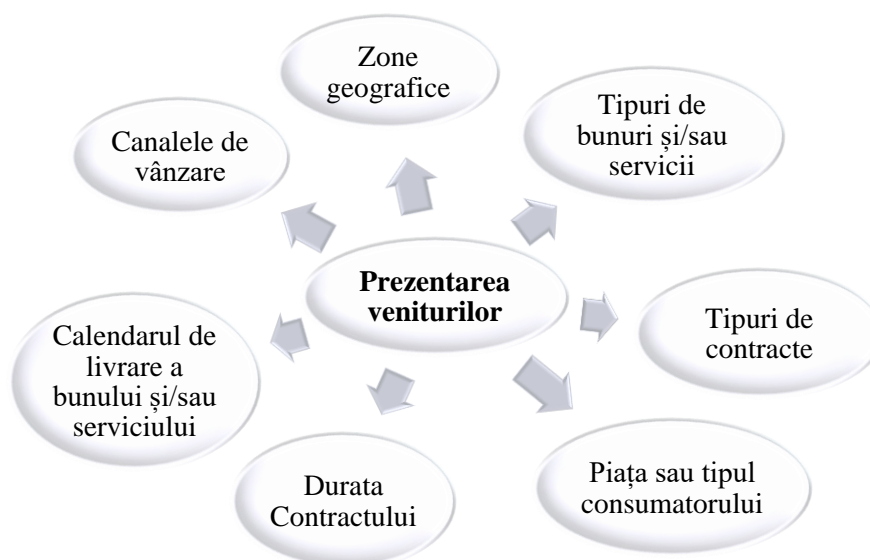
recunoaște costurile legate de obținerea unui contract, acest lucru trebuie menționat. Conform cerințelor standardului, veniturile din contractele cu clienții nu sunt obligatoriu prezentate separat în contul de profit și pierdere, putând fi agregate cu alte venituri. Totuși, considerăm că entitatea nu ar trebui să includă sume care nu intră în sfera standardului, chiar dacă veniturile din contractele cu clienții sunt prezentate separat în note sau în contul de profit și pierdere. Standardul prevede cerințe referitoare la defalcarea veniturilor, soldurile contractelor, obligațiile de execuție, aprecierile semnificative și activele recunoscute în legătură cu contractele, după cum este ilustrat în figura 2.8.



**Fig. 2.8. Elemente de bază în raportarea veniturilor**

*Sursa: elaborată de autor și adaptat după Jieri et al., 2022 [148]*

La recunoașterea veniturilor în situațiile financiare, entitățile trebuie să respecte cerințele specifice de raportare stabilite de standardele contabile, în funcție de activitățile desfășurate în figura 2.9.



**Fig. 2.9. Cerințe de clasificare a veniturilor în situațiile financiare**

*Sursa: elaborată de autor și adaptat după Mattei G., 2019 [69]*

Trebuie remarcat faptul că lipsa unei structuri uniforme pentru prezentarea profiturilor în situațiile financiare reflectă diversitatea profilurilor de afaceri și nevoile utilizatorilor. Entitățile sunt obligate să dezvăluie relația dintre unitățile de venituri și segmentele sale, având în vedere dezvăluirile externe, informațiile revizuite de șeful operațional și alte date relevante pentru estimarea performanței și luarea deciziilor [149]. În acest context, vom ilustra dezagregarea veniturilor conform profilului entității economice, așa cum este detaliată în Anexa 9.

Așadar, standardul oferă exemple de clasificări dezagregate, fără a specifica un număr minim de categorii. Numărul necesar de categorii pentru prezentarea informațiilor variază în funcție de natura activității și a contractelor entității. Nivelul de detaliere cerut nu se limitează la informațiile folosite de factorul de decizie operațională pentru evaluarea performanței și alocarea resurselor. Entitățile consideră aceste informații pentru raportarea segmentată, dar și alte date relevante pentru evaluarea performanței și alocarea resurselor. Astfel, unele entități pot să nu respecte complet cerințele IFRS 15 privind dezagregarea veniturilor și pot utiliza categorii suplimentare de venituri [148].

În acest context, entitățile pot utiliza categorii proprii pentru a-și atinge obiectivele, deoarece obiectivul de a furniza informații sectoriale diferă de cel de a prezenta o defalcare conform standardului privind veniturile. Spre deosebire de standardul sectorial, standardul privind veniturile nu impune criterii de agregare. De exemplu, un factor decizional operațional analizează un raport combinat pentru operațiuni distincte economice, dar dacă managementul segmentului ia decizii pe baza informațiilor dezagregate, operațiunile diferite pot include venituri conforme cerințelor de prezentare dezagregată [150]. În plus, o entitate nu trebuie să raporteze veniturile separat dacă informațiile din raportarea pe segmente respectă cerințele de clasificare și se conformează standardelor de recunoaștere și evaluare. Astfel, ea este obligată să dezvăluie următoarele informații:

- Soldurile inițiale și finale ale activelor, datoriilor și creanțelor din contractele cu clienții (dacă nu sunt deja prezentate altundeva);
- Veniturile înregistrate în perioada curentă incluse în soldul de deschidere al datoriilor contractuale;
- Veniturile recunoscute în perioada curentă din obligații de performanță realizate sau parțial executate în perioade anterioare, inclusiv modificările prețului tranzacției;
- Impactul contractelor și condițiilor de plată asupra soldurilor activelor și pasivelor contractuale;
- Modificările semnificative ale soldurilor activelor și pasivelor contractuale, incluzând informații calitative și cantitative, cum ar fi: modificările rezultate din combinații de entități; ajustările cumulative de recuperare a veniturilor care influențează estimarea progresului obligațiilor de performanță; deprecierea unui activ contractual; revizuirea intervalului de timp pentru ca dreptul la

contraprestație să devină necondiționat sau pentru îndeplinirea unei obligații de executare [91].

Prin urmare, necesitatea prezentării informațiilor în situațiile financiare provine din utilitatea acestora pentru utilizatori. Dacă veniturile sunt recunoscute conform IFRS 15, aplicabilitatea acestuia se bazează pe conceptul de „contract” [148]. În ceea ce privește informațiile despre termenii și condițiile contractuale, vor fi prezentate exemple privind necesitatea informării asupra modificărilor prețurilor tranzacțiilor. Entitatea poate fi necesar să monitorizeze separat efectele modificărilor prețurilor pentru a reflecta valoarea veniturilor recunoscute în perioada curentă legată de obligațiile de performanță din perioada precedentă și ajustările cumulative ale veniturilor afectând activul sau pasivul contractual corespunzător. Aspectul legat de necesitatea prezentării informațiilor în situațiile financiare și aplicabilitatea IFRS 15 pe baza conceptului de „contract” va fi exemplificat în Anexa 10. Considerăm că este foarte important să examinăm în practică principiile teoretice prezentate de IFRS 15 și să luăm în considerare exemplele și aplicațiile în contextul contabil [151].

În ceea ce privește obligațiile de punere în aplicare, entitățile trebuie să dezvăluie cel puțin următoarele informații prezentate în Anexa 11. În plus, entitățile trebuie să ofere o explicație cantitativă sau calitativă a momentului în care suma va fi recunoscută ca venit. Totuși, dacă contractul are un termen inițial planificat de un an sau mai puțin, sau dacă entitatea aplică recunoașterea veniturilor pe baza sumelor facturabile care reflectă valoarea pentru client a performanței realizate până în prezent (de exemplu, un contract de servicii cu tarif orar fix), nu este necesar să prezinte prețul tranzacției alocat obligațiilor de performanță neîndeplinite (sau îndeplinite parțial).

## **2.5. Concluzii la capitolul 2**

În contextul cercetării procesului de implementare a IFRS 15 la nivelul entităților, cu accent pe modul în care acestea integrează și aplică standardul privind veniturile din contracte cu clienții, s-au formulat următoarele concluzii:

1. S-a evaluat procesul de identificare a contractelor cu clienții și implicațiile clauzelor de modificare și încetare, ilustrând modul în care caracteristicile fundamentale ale unui contract, conformitatea și reevaluarea criteriilor de colectare influențează aplicarea standardului IFRS 15. S-a relevat variabilitatea practicilor contractuale între diferite categorii de clienți și jurisdicții, impactul evaluării executării acordurilor, precum și complexitatea combinării unei comenzi de achiziție cu un acord-cadru. În plus, s-a demonstrat că standardul nu definește exact termenul „simultan sau aproximativ simultan” în contextul agregării contractelor și s-a evaluat modul în care acordurile sunt negociate și considerate fie ca modificări ale unui contract existent, fie ca noi contracte. Impactul cercetării este semnificativ pentru înțelegerea și aplicarea eficientă a IFRS 15, subliniind importanța

adaptării la variațiile în practicile contractuale și clarificând aspectele controversate ale standardului pentru a asigura conformitatea și transparența în raportarea veniturilor.

2. S-a conceptualizat obligația de performanță în contextul IFRS 15, evidențiind necesitatea unei evaluări precise a angajamentelor contractuale. Cercetarea a demonstrat că pentru aplicarea corectă a IFRS 15, obligația de performanță este „identificabilă” doar dacă sunt îndeplinite criteriile esențiale. Exemplele de diferențiere între active și analiza restricțiilor contractuale au ilustrat cum pot fi determinate separat obligațiile în funcție de natura și independența acestora. Prin analiza critică a IFRS 15, autorul a dezvoltat un concept de obligație de performanță ce facilitează identificarea și evaluarea angajamentelor contractuale, permițând o recunoaștere a veniturilor conform standardului și promovând transparența financiară. Aplicarea acestui concept este esențială pentru o raportare exactă și pentru menținerea încrederii în informațiile financiare

3. S-a identificat și analizat componentele prețului de tranzacție în contractele cu clienții în vederea optimizării obligației de performanță, relevând impactul semnificativ al estimării corecte a prețului de tranzacție și al contraprestației variabile asupra clarității și corectitudinii raportării financiare. Analiza detaliată a contribuit la îmbunătățirea imaginii fidèle a situației financiare și a performanței entității, facilitând luarea de decizii fundamentate și asigurând conformitatea cu reglementările contabile. S-a subliniat importanța aplicării metodelor adecvate pentru estimarea contraprestației și actualizarea constantă a estimărilor, aspecte esențiale pentru o raportare financiară exactă și eficientă în contextul contractelor complexe.

4. S-a realizat o analiză detaliată a criteriilor de recunoaștere a veniturilor generate din contractele cu clienții, subliniind impactul implementării IFRS 15 asupra raportării financiare. S-au identificat și evaluat factorii de adecvare și rentabilitate, demonstrând că aplicarea IFRS 15 influențează semnificativ modul în care utilizatorii înțeleg tranzacțiile cu venituri. S-au evidențiat cerințele de prezentare distinctă a veniturilor și pierderilor asociate, precum și necesitatea clasificării detaliate a veniturilor în situațiile financiare. S-a exemplificat aplicarea IFRS 15 prin prisma conceptului de „contract” și a criteriilor de evaluare a controlului și utilizării active. Cercetarea relevă că informațiile prezentate în conformitate cu IFRS 15 contribuie la o mai bună transparență și utilitate pentru utilizatori, îmbunătățind înțelegerea și comparabilitatea tranzacțiilor financiare.

### **3. IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA PROCEDURILOR DE CONTROL PENTRU ASIGURAREA CONFORMITĂȚII RECUNOAȘTERII VENITURILOR CU IFRS 15**

În contextul implementării IFRS 15, entitățile se confruntă cu provocări semnificative legate de dezvoltarea și menținerea unui sistem de control eficient pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv riscuri de nerespectare a standardelor contabile, erori de recunoaștere a veniturilor și ineficiențe în procedurile interne care pot duce la raportări financiare inexacte și lipsă de transparență.

Prin urmare, cercetarea își propune să exploreze aceste dificultăți și să ofere soluții practice, identificând și evaluând procedurile de control necesare pentru asigurarea conformității cu IFRS 15, analizând problemele specifice de implementare și definind KPI relevanți pentru departamentul financiar.

Studiul va oferi un suport metodologic solid pentru entități, facilitând implementarea unor controale riguroase care să îmbunătățească precizia raportării financiare și să asigure conformitatea continuă cu IFRS 15, în beneficiul tuturor părților interesate.

#### **3.1. Evaluarea riscurilor potențiale privind veniturile entității și identificarea procedurilor privind diminuarea impactului acestora**

Cercetările indică faptul că societățile care aplică raportarea IFRS dezvoltă o cultură corporativă orientată spre calitate și extinderea pieței. Cu toate acestea, evoluția continuă a acestui cadru de raportare aduce provocări practice semnificative. Principalele bariere în adoptarea IFRS nu sunt tehnice, ci țin de aspecte culturale, modele mentale, obstacole juridice, educație insuficientă și influențe politice [152]. Potrivit lui Duh [153], provocările includ interpretarea rapidă a standardelor, modificările frecvente, expertiza utilizatorilor și auditorilor, precum și stimulentele managementului. Diferențele istorice de gândire și practică contabilă complică armonizarea la nivel global [154].

Atunci când eliminăm activitățile secundare ale dezvoltatorilor de afaceri, rămân patru obiective esențiale: identificarea noilor clienți, menținerea satisfacției clienților existenți, stimularea creșterii cheltuielilor acestora și recâștigarea clienților pierduți. Toate aceste aspecte se concentrează pe „client”, subliniind claritatea obiectivelor fundamentale. Totuși, multitudinea de strategii actuale pentru creșterea veniturilor, cum ar fi vânzările directe și indirecte, analizele și previziunile, formarea personalului, gestionarea imaginii și utilizarea social media, au complicat aceste direcții de bază, ascunzându-le printre numeroase inițiative menite să îmbunătățească performanța financiară [155].

Firma de consultanță Bain & Company a realizat o analiză comparativă a declarațiilor fiscale a aproximativ 200 de companii americane din sectoarele sănătății, tehnologiei și serviciilor

financiare, folosind date financiare din perioada 2003-2011. Studiul a arătat că mai mult de jumătate dintre aceste companii fie au crescut cheltuielile cu vânzările și marketingul raportate la venituri, fie nu au reușit să obțină economiile de scară preconizate odată cu extinderea. Profesiioniștii din vânzări susțin că cerințele clienților au devenit mai complexe și riguroase, însă Bain & Company consideră că, de fapt, clienții au nevoi diferite, nu neapărat mai exigente. Compania atribuie creșterea cheltuielilor la patru noi tendințe de cumpărare, care influențează comportamentul și așteptările acestora [155].



**Fig. 3.1. Tendințe în cerințele clienților**

*Sursa: elaborată de autor în baza Donahoe, J. [155]*

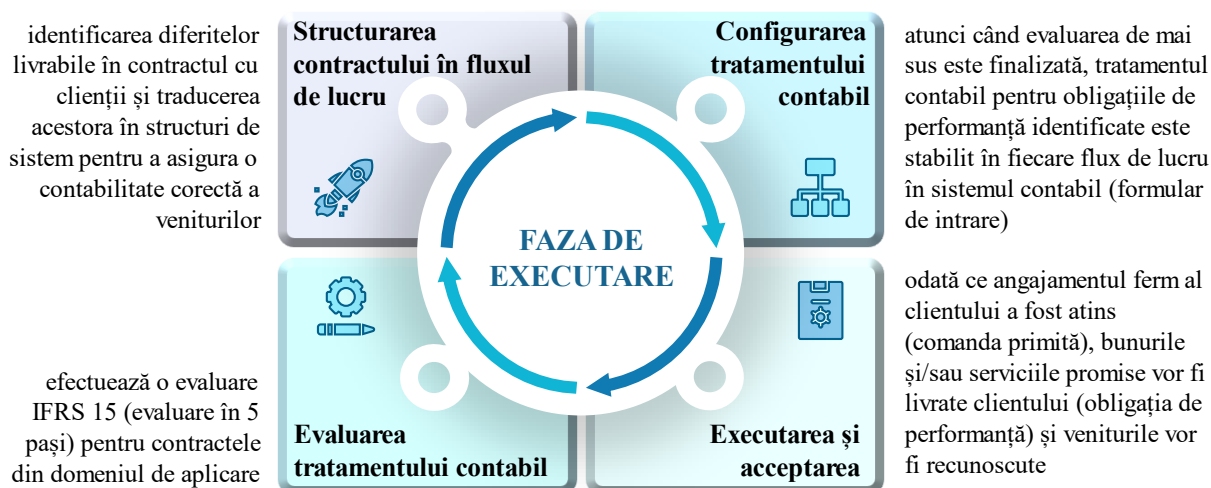
Tendința actuală complică interacțiunile comerciale, impunând atât cumpărătorilor, cât și vânzătorilor provocări și costuri mai mari. Proceselor complexe și colaborative cresc riscurile și ciclurile de vânzare prelungite, devenind norma în tranzacțiile B2B. Deși acest lucru poate părea problematic, firmele de consultanță strategică găsesc oportunități în aceste dificultăți, oferind soluții și noi modele de generare a veniturilor. Totuși, eficacitatea acestor soluții depinde de contextul specific al fiecărei companii. Oricare ar fi modelul sau cadrul de vânzări ales, va implica riscuri unice [156]. Pentru atenuare, ar fi util de luat în considerare una sau mai multe dintre aceste strategii ale riscului de business: acceptarea riscului, reducerea riscurilor, eliminarea riscurilor, eliminarea riscurilor, distribuirea riscurilor, transferul de riscuri, gruparea riscurilor. Descrierea acestora este ilustrată în Anexa 12.

Având în vedere că cercetarea se concentrează pe specificul IFRS 15, ne propunem să exemplificăm principalele riscuri de neconformitate legate de recunoașterea, evaluarea și prezentarea veniturilor în situațiile financiare. Aceste riscuri includ erori în determinarea momentului recunoașterii veniturilor, inexactități în evaluarea obligațiilor de performanță, și deficiențe în prezentarea informațiilor relevante, care pot compromite acuratețea și transparența raportărilor financiare. Exemplificarea acestora se regăsește în Anexa 13. Menționăm că pe baza exemplului din Anexa 13, este necesar să se identifice și să se prezinte principalele riscuri pentru companie legate de nerespectarea recunoașterii veniturilor, conform cerințelor IFRS 15.

Cunoașterea activităților desfășurate în departamentele de control intern este esențială pentru identificarea riscurilor. Această cunoaștere detaliată nu doar că definește profilul entității, ci evidențiază și importanța unei evaluări complete a riscurilor. Identificarea riscurilor legate de



nerespectarea principiilor de recunoaștere a veniturilor nu necesită exclusiv date cantitative; adesea, riscurile pot fi detectate printr-o înțelegere profundă a activității și a ciclului veniturilor [157]. În această direcție, unitatea de gestiune financiară, după ce a înțeles în ansamblu afacerea, trebuie să verifice că contractele sunt în stadiul de executare a obligațiilor de performanță. Procesul de evaluare trebuie să includă fazele prezentate în figura 3.2, care favorizează minimizarea riscurilor și asigură o gestionare eficientă a conformității [158].



**Fig. 3.2. Fazele de minimizare a riscurilor și de asigurare a unei gestionări eficiente a conformității**

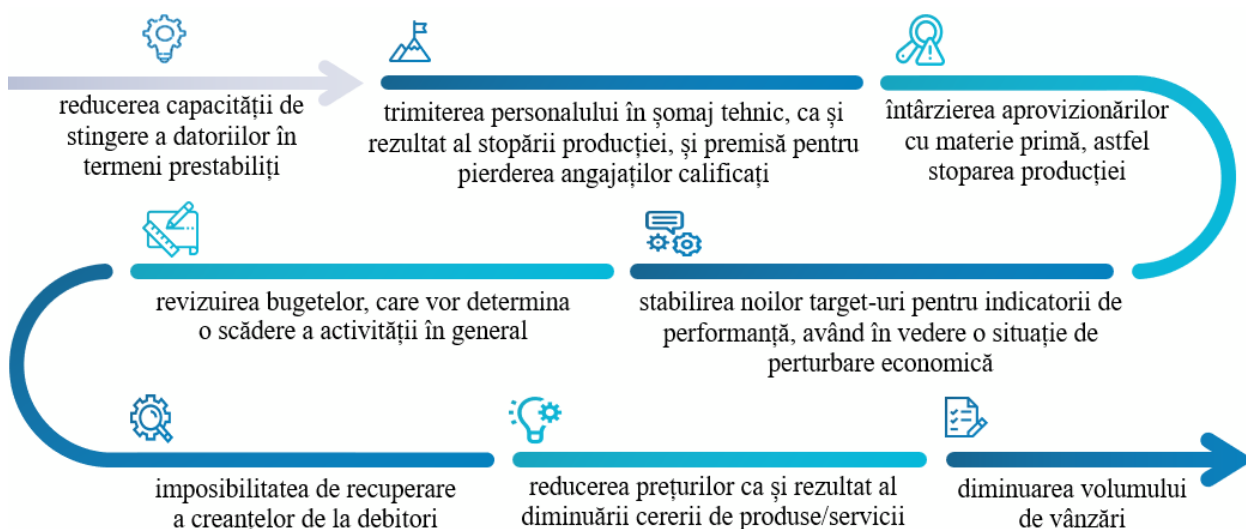
*Sursa: elaborată de autor în baza [158]*

În contextul modelului de afaceri destinat îmbunătățirii controlului intern și a funcțiilor de audit, departamentele sunt responsabile pentru atenuarea riscurilor prin implementarea procedurilor adecvate, preferabil trimestrial, pentru a remedia deficiențele și a identifica riscurile în recunoașterea veniturilor. Pentru a respecta IFRS 15, care se bazează pe un model în cinci etape, departamentele entității trebuie să aloce riscurile identificate astfel:

- Risc 1: „Ven-1” – Veniturile sunt înregistrate la valoarea incorectă a tranzacției, ceea ce afectează aserțiunea de acuratețe.
- Risc 2: „Ven-2” – Veniturile sunt recunoscute în perioada incorectă, impactând aserțiunea separării exercițiilor financiare.

Menționăm că fiecare risc trebuie atribuit unei etape corespunzătoare din modelul IFRS 15, asigurând aplicarea unui cadru de raportare eficient și stabilirea de proceduri adecvate pentru menținerea riscurilor de audit intern la un nivel acceptabil. Evidențierea riscurilor privind recunoașterea veniturilor conform IFRS 15 este prezentată în Anexa 14. În afară de riscurile specifice, entitățile economice se confruntă și cu riscuri politice și sociale semnificative care pot afecta profund activitatea lor. Un exemplu notabil este pandemia COVID-19, care a avut un impact

major asupra mediului de afaceri. Pentru a asigura o rezistență sustenabilă, o entitate nu doar că trebuie să dispună de resurse adecvate, dar trebuie să mențină și o stabilitate pe termen lung, adesea influențată de factori externi și necontrolabili. Printre acești factori se numără crizele, care pot apărea sub diverse forme și în diferite circumstanțe. În acest context, articolul se va concentra asupra crizelor financiare și socio-economice și asupra impactului lor asupra sustenabilității entităților economice. Tulburările de natură economică în cadrul entităților pot fi legate de [44]:

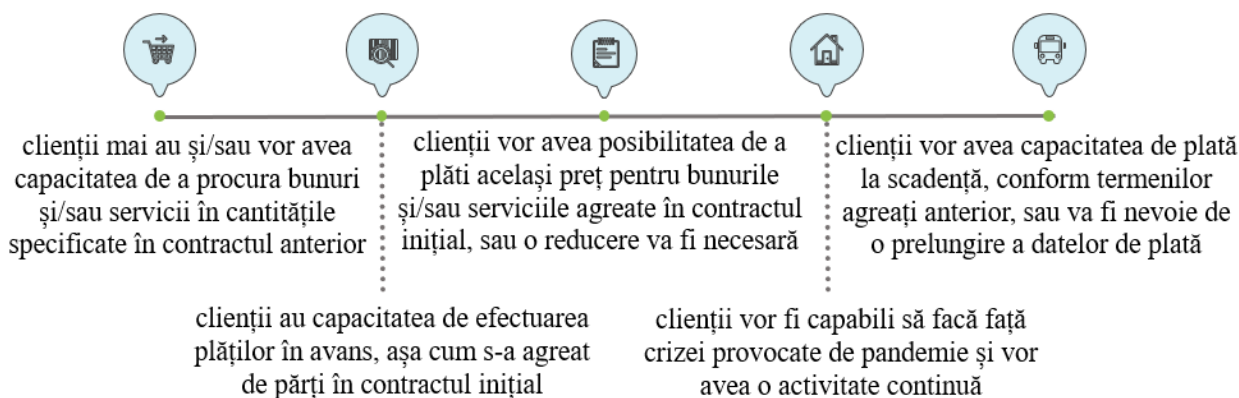


**Fig. 3.3. Impactul perturbărilor economice asupra activității entității**

*Sursa: elaborată de autor în baza [44]*

În contextul incertitudinii absolute din mediul de afaceri cauzată de criza COVID-19, provocările sunt amplificate de lipsa previzibilității în ceea ce privește sfârșitul pandemiei și impactul său efectiv [159]. Entitățile economice, chiar și cele cu o experiență vastă, se confruntă cu riscuri fără precedent, iar soluțiile aplicate anterior s-ar putea să nu fie eficiente în această situație unică. În acest context, IFRS 15 oferă o îmbunătățire semnificativă față de standardul anterior privind veniturile, care era caracterizat de incoerență și limitări. Acest standard adresează lacunele anterioare prin furnizarea unor orientări clare și cuprinzătoare, esențiale pentru raportarea financiară. Reformele aduse de IFRS 15 în raportarea veniturilor pentru companii pot fi ilustrate conform informației din Anexa 15, figura A 15.1.

În această ordine de idei, fiecare entitate trebuie să-și revizuiască lista de contracte cu clienții pentru a evalua relevanța acestora în contextul actual, atât în perioada pandemiei, cât și post-pandemie. Această revizuire este esențială pentru a verifica dacă termenii și condițiile contractuale sunt încă valabili și dacă sunt necesare ajustări pentru a reflecta schimbările în condițiile economice și operaționale. Este important să se specifice dacă [160]:

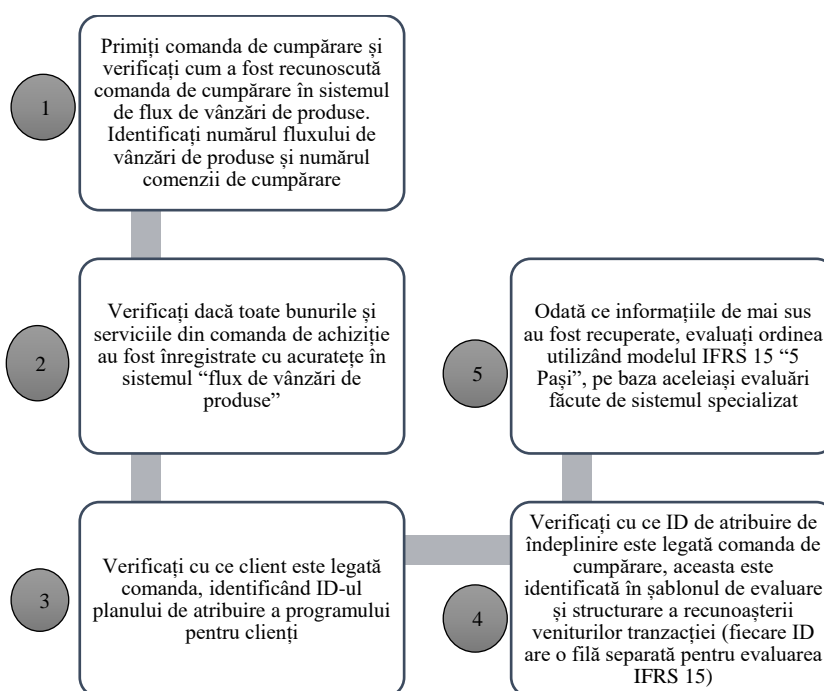


**Fig. 3.4. Ajustarea contractelor și evaluarea capacității de plată a clienților în contextul pandemiei și post-pandemie**

*Sursa: elaborată de autor și adaptat după [160]*

Aspectele menționate afectează nu doar bugetarea veniturilor și natura juridică a contractelor, ci și situațiile financiare ale entităților economice la data raportării [161]. Conform IFRS 15, entitățile trebuie să ajusteze activul sau pasivul recunoscut în bilanț dacă natura contractului se modifică semnificativ. Înainte de IFRS 15, contractele cu clienții nu erau recunoscute în bilanț, dar acum, standardul impune recunoașterea acestora. Astfel, conducerea entității trebuie să reflecte realitatea contractelor în bilanț prin ajustări corespunzătoare.

În urma evaluării riscurilor potențiale privind veniturile entității și identificării procedurilor pentru atenuarea impactului acestora, următorul pas esențial este identificarea și alocarea specifică a procedurilor necesare pentru gestionarea și diminuarea riscurilor identificate. În acest context, sugerăm următoarele proceduri pentru entitatea, figura 3.5.



**Fig. 3.5. Set de proceduri în vederea diminuării riscurilor**

*Sursa: elaborată de autor*

Pornind de la procedura nr. 5, în contextul aplicării modelului „5 Pași” al IFRS 15, procedurile esențiale includ: verificarea documentației pentru asigurarea unui angajament ferm (Pasul 1), identificarea obligațiilor de performanță și clasificarea acestora (Pasul 2), determinarea prețului de tranzacție și a elementelor variabile (Pasul 3), alocarea prețului de tranzacție obligațiilor de performanță (Pasul 4) și evaluarea veniturilor conform autorizațiilor și calendarului contabil (Pasul 5), fapt descris în anexa 15, tabelul 15.1. Acești pași sunt esențiali pentru a asigura conformitatea completă cu IFRS 15 și pentru a reflecta corect veniturile în situațiile financiare. Respectarea setului de proceduri în vederea diminuării riscurilor are un impact semnificativ asupra reducerii riscurilor financiare, creșterii transparenței, sprijinirii deciziilor de management și îmbunătățirii acurateței raportării financiare. Ia descrierea procesului de recunoaștere a veniturilor conform IFRS 15 – modelul „5 Pași” sunt ilustrați în anexa 16.

În contextul asigurării conformității și acurateței în raportarea financiară a veniturilor controlul intern joacă un rol fundamental, întrucât asigură că fiecare pas al modelului IFRS 15 este implementat corect și că toate datele și procesele necesare sunt complete și precise, prevenind astfel erorile și fraudă în recunoașterea veniturilor. Aceste controale contribuie la conformitatea cu standardele contabile și la prezentarea corectă a veniturilor în situațiile financiare.

În linii generale, controlul este un proces continuu, implementat de conducerea și persoanele responsabile de guvernare, destinat să ofere asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor entității. Indiferent de mărimea entității, este esențial să se adopte metode de evaluare periodică a riscurilor și să dezvolte și revizuiască sistemele de control intern conform nevoilor specifice ale fiecărei entități. Elemente controlului intern în gestiunea financiară pot fi următoarele (Anexa 17).

În contextul recunoașterii veniturilor conform IFRS 15, este esențial să se evalueze și să se îmbunătățească controlul intern pentru a gestiona riscurile majore. Autorul a analizat detaliat sectorul telecomunicațiilor și a dezvoltat un instrument specific pentru controlul intern al conformității veniturilor din vânzarea echipamentelor mobile (Anexa 18). Acest cadru stabilește protocoale și limite pentru proceduri, asigurând astfel coeziunea și coerența în gestionarea aferente veniturilor din vânzări. Proprietarii entităților din domeniul telecomunicațiilor pot monitoriza și actualiza regulat controalele interne pentru a îmbunătăți eficacitatea și a reduce erorile. Cadrul sistemic este esențial pentru gestionarea, monitorizarea și îmbunătățirea controalelor interne legate de recunoașterea veniturilor, asigurând astfel conformitatea cu IFRS 15 și contribuind la o raportare financiară precisă și fiabilă. Controalele sunt, în opinia noastră, fundamentale pentru implementarea eficientă a IFRS 15, asigurând conformitatea cu standardele, reducând riscurile și îmbunătățind acuratețea și transparența raportării veniturilor.

Generalizând, consemnăm că, în cazul evaluării riscurilor legate de veniturile entității, procedurile de diminuare a acestora includ măsuri specifice fiecărui risc identificat. Acestea vizează atenuarea riscurilor prin implementare de proceduri adecvate la nivel departamental, remedierea deficiențelor în recunoașterea veniturilor, gestionarea riscurilor financiare asociate schimbărilor comportamentale ale consumatorilor prin analize de piață periodice, respectarea conformității privind recunoașterea, evaluarea și prezentarea veniturilor, asigurarea unei gestionări eficiente a conformității și adaptarea la reformele aduse de IFRS 15 prin actualizarea sistemelor contabile și de raportare.

Pe lângă evaluarea riscurilor potențiale privind veniturile și identificarea măsurilor de reducere a acestora, un pas esențial îl reprezintă analiza problemelor specifice apărute în implementarea IFRS 15, alături de identificarea procedurilor necesare pentru soluționarea lor.

### **3.2. Analiza problemelor specifice în implementarea IFRS 15 și identificarea procedurilor de soluționare a acestora**

Într-o economie de piață competitivă, entitățile trebuie să utilizeze diverse strategii financiare și nefinanciare pentru a influența preferințele consumatorilor [162]. Printre aceste strategii, discount-ul se evidențiază ca un instrument crucial, oferind o reducere de preț care subliniază valoarea relativă a bunurilor și serviciilor [163]. Deși discount-ul poate varia în formă și aplicare, din perspectiva contabilă, acesta se traduce printr-o diminuare a prețului și implicit a veniturilor și profitului. Dicționarul românesc definește discountul ca o „reducere de preț pentru un anumit cumpărător, în condiții specifice de achiziție”, subliniind natura sa adaptabilă și condiționată. Anexa 19, ilustrează cele mai frecvente tipuri de reduceri în cadrul entităților.

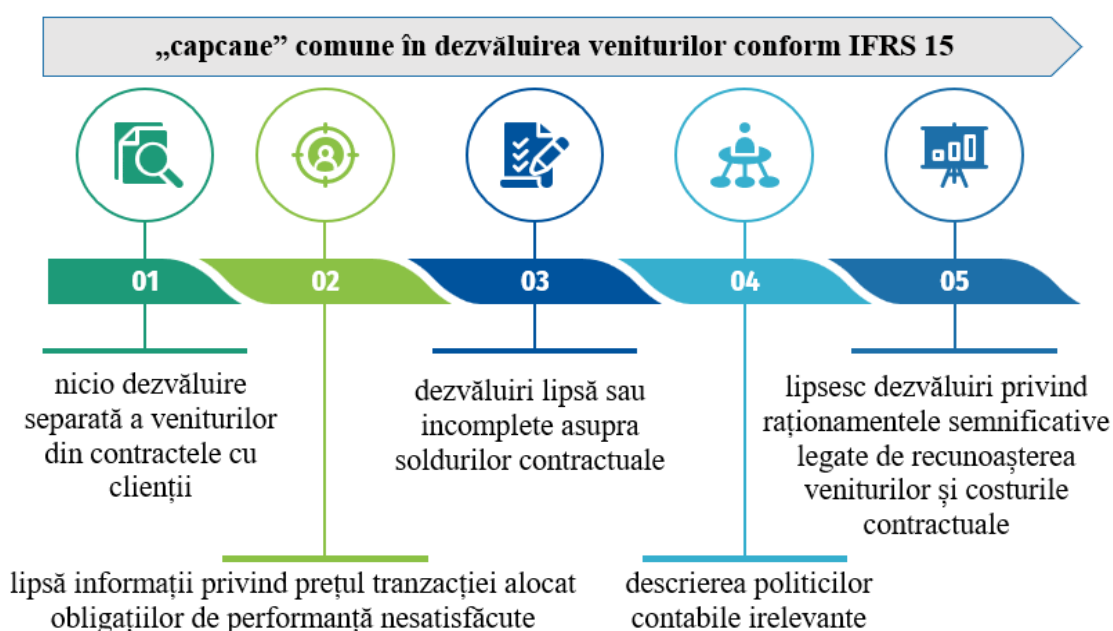
Oportunitățile de achiziție a bunurilor sau serviciilor suplimentare, oferite clienților în mod gratuit sau la preț redus, pot include stimulente de vânzări, bonusuri (sau puncte), opțiuni de reînnoire a contractelor și alte reduceri aplicabile angajamentelor viitoare [123]. Dacă un contract permite clientului să achiziționeze bunuri sau servicii suplimentare, această opțiune generează o obligație de execuție doar dacă oferă clientului un beneficiu material ce nu ar fi fost disponibil în mod obișnuit (*de exemplu, o reducere semnificativă într-o anumită regiune sau piață*). Când opțiunea oferă un drept substanțial, clientul plătește în avans pentru bunuri sau servicii viitoare. Astfel, entitatea trebuie să amâne recunoașterea veniturilor până la îndeplinirea obligației sau până când aceasta nu mai este valabilă.

Reducerea se alocă proporțional tuturor obligațiilor de execuție din contract, cu excepția cazului în care dovezile indică faptul că reducerea nu se aplică uniform. Reducerile pot fi alocate în întregime unei sau mai multor obligații de execuție, sub condițiile următoare [164, paragraf 82 a-c, p. A778]: i. entitatea vinde regulat fiecare bun sau serviciu distinct (sau pachete de bunuri și servicii) în mod

independent; ii. entitatea vinde pachete de bunuri sau servicii la prețuri reduse față de prețurile individuale; iii. discount-ul alocat pachetului de obligații de performanță este aproape identic cu reducerea convenită, iar analiza pachetului oferă o estimare rezonabilă a obligației de performanță corespunzătoare.

Acest lucru reprezintă o abatere de la metoda convențională de alocare a reducerii, bazată pe prețul de vânzare individual al fiecărui bun sau serviciu, și necesită alocarea pe baza prețurilor de vânzare separate ale pachetelor. Modificările minore ale prețului total al tranzacției pot influența aceste criterii și impacta alocarea reducerilor. Dacă reducerea este alocată integral uneia sau mai multor obligații de performanță, aceasta se face înainte de a stabili o metodă consistentă de evaluare a prețului fiecărui bun sau serviciu [164]. Aspectele practice elucidate de autor [165], ilustrează impactul reducerilor asupra recunoașterii veniturilor, Anexa 20.

În continuarea, analizăm cele mai frecvente erori în prezentarea informațiilor conform IFRS 15, bazându-ne pe zece seturi de situații financiare aleatorii publicate de companii pe un site specializat din România, în decurs de trei luni. Rezultatele au relevat lacune semnificative în conformitatea cu IFRS 15, reflectând dificultăți persistente în aplicarea corectă a standardului. Având în vedere că IFRS 15 este relativ nou, este natural ca preparatorii de situații financiare să se confrunte cu probleme în prezentarea și recunoașterea veniturilor conform cerințelor standardului. Aceste deficiențe pot compromite calitatea, transparența și coerența raportărilor financiare, afectând încrederea utilizatorilor. Problemele identificate sunt prezentate schematic în figura 3.6 și vor fi detaliate împreună cu soluții pentru îmbunătățirea divulgării veniturilor conform IFRS 15.

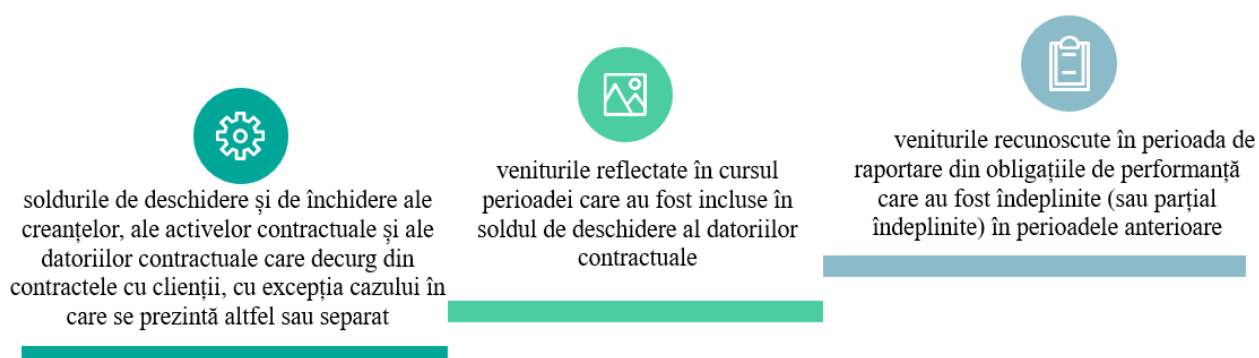


**Fig. 3.6. Aspecte problematice în dezvăluirea veniturilor conform IFRS 15**

*Sursa: elaborată de autor*

Pentru a ilustra și analiza rezultatele studiului, este esențial să discutăm *situațiile atipice* frecvent întâlnite în practică. Aceste cazuri reflectă feedback-ul practicienilor și auditorilor și evidențiază erorile comune în raportarea veniturilor conform IFRS 15. Detalii suplimentare sunt prezentate în Anexa 21.

Menționăm că IFRS 15 nu obligă entitățile să prezinte soldurile contractuale într-un singur loc în situațiile financiare. În schimb, standardul permite utilizarea unor termeni alternativi, precum „venituri”, „venituri acumulate” sau „sume datorate de clienți” pentru activele contractuale, și „venituri amânate”, „avansuri de la clienți” sau „sume datorate clienților” pentru pasivele contractuale. Totuși, entitatea trebuie să dezvăluie clar toate elementele relevante, inclusiv, fapt prezentat în figura 3.7.



**Fig. 3.7. Solduri și venituri din contractele cu clienții prezentate în situațiile financiare**

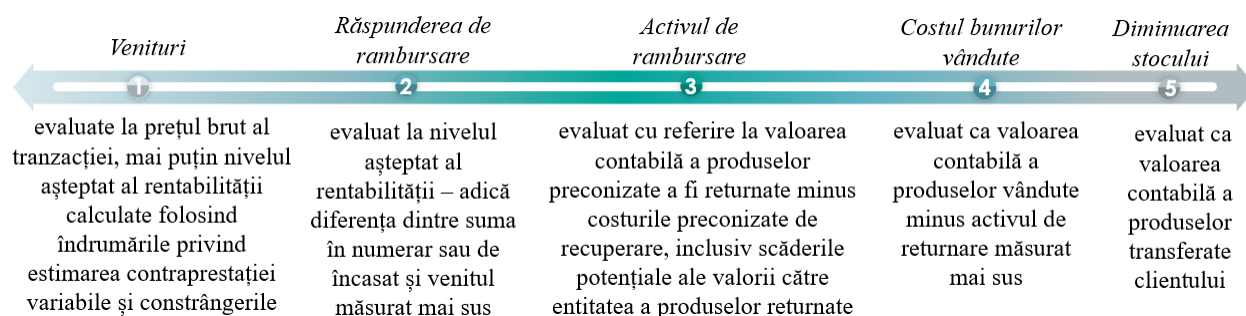
*Sursa: elaborată de autor*

Pentru a respecta cerințele IFRS 15, o entitate trebuie să clarifice modul în care momentul îndeplinirii obligațiilor de performanță se corelează cu momentul plăților și să evalueze impactul acestor factori asupra soldurilor activelor și pasivelor contractuale. Este esențial ca entitatea să prezinte modificările semnificative ale soldurilor acestor active și pasive pe parcursul perioadei de raportare, bazându-se atât pe date calitative, cât și cantitative. În timp ce reflectarea corectă a tranzacțiilor economice în evidența contabilă este esențială, situațiile financiare trebuie să răspundă așteptărilor utilizatorilor prin prezentări clare și detaliate ale veniturilor conform IFRS 15. Standardul oferă îndrumări pentru bunele practici, dar gradul de prezentare este influențat de politica entității. Provocările întâmpinate includ prezentări extinse de informații, aprecieri asupra aspectelor neacoperite de standarde, necesitatea întocmirii a două seturi de evidențe contabile pentru conformitate și dificultăți în aplicarea criteriului de exigibilitate [166].

Atunci când o entitate efectuează o vânzare cu drept de retur, aceasta urmează indicațiile privind contraprestația variabilă din etapa 3 a modelului IFRS 15 pentru a recunoaște veniturile la valoarea estimată. În plus, entitatea recunoaște o datorie de rambursare și un activ pentru bunurile sau serviciile anticipate a fi returnate [142]. Aplicarea ghidului contabil pentru vânzările cu drept

de retur se realizează atunci când clientul are dreptul la: rambursare totală sau parțială a sumelor plătite; credit aplicabil asupra sumelor datorate sau care vor fi datorate; un alt produs, cu excepția înlocuirii cu un produs identic (de exemplu, un pulover roșu schimbat cu unul alb). Obligația de a accepta retururile nu este contabilizată ca o obligație de performanță. Acest criteriu se aplică atât produselor, cât și serviciilor, excluzând: schimburile de produse cu altele de același tip, calitate, stare și preț; retururile de bunuri defecte sau înlocuirile, reglementate conform cerințelor garanțiilor.

Atunci când o entitate face o vânzare cu drept de retur, va recunoaște inițial următoarele:



**Fig. 3.8. Recunoașterea și evaluarea veniturilor și rambursărilor conform IFRS 15**

*Sursa: elaborată de autor*

La fiecare dată de raportare, entitățile actualizează evaluarea pasivului și activului de rambursare pentru a reflecta modificările așteptărilor privind valoarea de rambursare. Ajustările sunt recunoscute ca venituri pentru pasivul de rambursare și ca cheltuieli pentru activul de rambursare. Evaluarea pasivului reflectă suma estimată a fi rambursată clientului, bazată pe prețul de rambursare preconizat. De exemplu, dacă dreptul de returnare permite rambursarea a 95% din prețul de vânzare, datoria se calculează pe baza acestei proporții. Pentru produsele returnate, companiile pot percepe o taxă de reprovizionare, menită să acopere costurile returnării și eventuale reduceri de preț la revânzare. Această taxă este inclusă în prețul estimat al tranzacției și reflectată în evaluarea activului de rambursare. Costurile preconizate de reprovizionare sunt integrate în evaluarea activului, conform standardelor care stipulează că aceste costuri trebuie incluse prin reducerea valorii contabile a activului returnat [167].

Standardul IFRS 15 nu distinge între drepturile de returnare condiționate și necondiționate, ambele fiind contabilizate similar. Totuși, în cazul drepturilor de returnare condiționate, probabilitatea îndeplinirii condițiilor de returnare influențează estimarea nivelului preconizat de returnare [168]. De exemplu, o companie alimentară care acceptă returnări doar pentru produsele expirat va evalua probabilitatea ca produsele să fi depășit termenul de valabilitate și va estima rata de returnare pe baza experienței anterioare. Estimarea valorii contraprestației dintr-un contract de vânzare cu drept de returnare poate folosi experiența cu contracte similare, fără a aplica neapărat

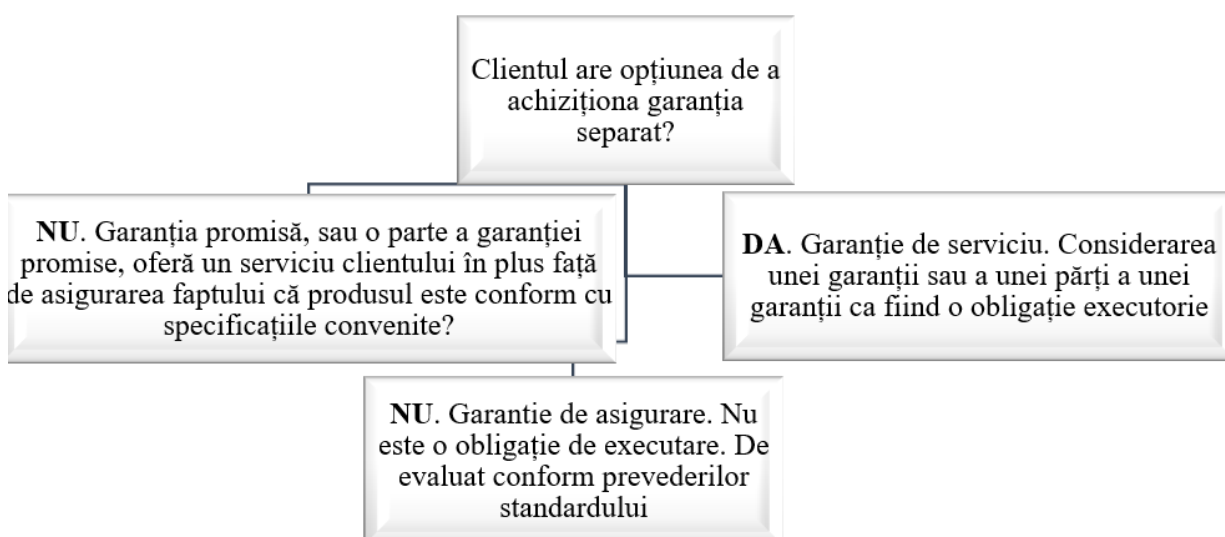


abordarea portofoliului. Dacă o entitate folosește abordarea valorii așteptate și datele dintr-un portofoliu pentru estimare, rezultatul poate varia pentru contractele individuale.

Standardul prevede că o garanție este contabilizată ca o obligație de performanță dacă este separată, adică dacă clientul poate achiziționa garanția separat sau dacă oferă servicii suplimentare. Dacă garanția nu este vândută separat dar include servicii suplimentare, aceasta este contabilizată ca o obligație de performanță [164]. Dacă o garanție include atât asigurare cât și servicii și nu pot fi contabilizate separat, se tratează ca o singură obligație de performanță. În cazurile de despăgubiri legale pentru daune, acestea nu constituie obligații de performanță și sunt contabilizate conform altor reglementări.

Pentru serviciile, standardul nu detaliază aplicarea conceptului de garanție, dar oferă orientări pentru rambursări și compensații, care sunt tratate ca drepturi de returnare sau contraprestații variabile, după caz [136]. Distincția între garanții și compensații este necesară pentru a aplica corect regulile de contabilizare. Numeroase contracte conțin clauze care oferă clienților daune-interese sau compensații similare în cazul apariției sau neapariției anumitor evenimente [169].

Garanțiile pentru produse emise de furnizori, dealeri și distribuitori cu amănuntul sunt reglementate de orientările privind garanțiile din standardul de recunoaștere a veniturilor. Garanțiile emise direct de terți sunt acoperite de standardul specific privind garanțiile. În situații complexe, în care societățile vând garanții separat, dar acestea implică părți terțe și despăgubiri multiple, entitățile trebuie să analizeze cu atenție pentru a determina emitentul garanției și aplicabilitatea standardului de garantare [170]. Astfel, este esențial ca entitățile să facă distincția între diferitele tipuri de garanții de produs pentru a aplica corect reglementările relevante (figura 3.9).



**Fig. 3.9. Distingerea între o garanție de asigurare și o garanție de tip serviciu**

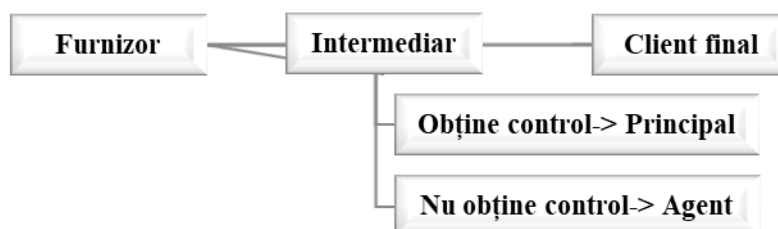
*Sursa: elaborată de autor și adaptat după BDO, 2021 [170]*

Pentru a evalua dacă o garanție oferă un serviciu suplimentar clienților, companiile iau în considerare diverși factori [171], contabilizează în mod rezonabil garanțiile de servicii și garanțiile de asigurare separat să le contabilizeze împreună ca pe o singură obligație de performanță [92]. Pragul pentru „aspecte rezonabile” nu este definit în mod specific de standard, obligând entitățile să aplice discernământ în interpretarea și implementarea orientărilor. Deși standardul menționează durata perioadei de garanție ca un factor important în evaluarea utilității acesteia pentru client, acesta este doar unul dintre multiplele aspecte de considerat. În practică, companiile analizează perioada de garanție în contextul pieței specifice, incluzând factori precum regiunea geografică și linia de produse. În plus, natura costurilor asociate cu efectuarea lucrărilor de garanție contribuie la înțelegerea caracterului angajamentului de garanție, oferind indicii suplimentare despre impactul acestuia asupra raportării financiare [172]. Întreprinderile pot adopta o practică comercială obișnuită de a oferi reparații în afara perioadei de garanție standard, denumită „garanție de neexecutare”. Determinarea naturii acestei garanții – dacă este de tip asigurare sau de servicii – poate fi neclară. De exemplu, reparațiile efectuate în perioada de garanție implicită pot fi considerate o garanție de asigurare dacă corectează defectele existente la momentul vânzării. În schimb, dacă reparațiile oferite în acea perioadă includ servicii suplimentare care depășesc simpla corectare a defectelor inițiale, ele pot fi tratate ca o garanție de servicii. Companiile analizează toate faptele și circumstanțele specifice pentru a stabili corect tipul de garanție implicată [26].

Garanțiile comerciale promovate ca „garanții extinse” pot fi clasificate ca garanții de tip serviciu, însă evaluarea trebuie să depășească simpla etichetare. Pentru a determina dacă o garanție extinsă constituie un serviciu suplimentar, trebuie analizate faptele și circumstanțele relevante, nu doar denumirea acesteia. Etichetarea ca „extinsă” sau „îmbunătățită” nu este suficientă pentru a stabili natura reală a garanției. În această evaluare se includ aspecte precum durata perioadei de garanție și alte criterii esențiale care reflectă dacă garanția depășește simplele specificații de produs convenite.

În cazul în care în furnizarea bunurilor sau serviciilor sunt implicate și alte persoane, entitatea trebuie să evalueze natura angajamentului față de clienți. Dacă entitatea controlează bunurile sau serviciile de la o altă parte înainte de a le transfera clientului, aceasta acționează ca mandant, având promisiunea de a furniza bunurile sau serviciile respective. În schimb, dacă entitatea nu controlează bunurile sau serviciile înainte de transfer, aceasta acționează ca agent, asigurându-se că bunurile sau serviciile sunt furnizate de către o terță parte. Astfel, entitatea identifică bunurile sau serviciile pentru transfer și stabilește dacă acționează ca mandant sau agent pentru fiecare element. Este posibil ca entitatea să fie mandant pentru unele bunuri sau servicii și agent pentru altele într-un contract complex. Prin urmare, entitatea analizează natura angajamentului pentru a determina dacă trebuie să livreze bunurile sau serviciile direct sau să organizeze furnizarea acestora de către altcineva [173].

Evaluarea se centrează pe promisiunea făcută clientului, cu unitatea de cont fiind bunurile sau serviciile specificate. Analiza pentru a determina dacă entitatea acționează ca principal sau agent se efectuează la nivelul obligației de performanță. Atunci când bunurile și serviciile individuale sunt nedistinctibile, ele sunt combinate într-o promisiune unificată, care reprezintă bunurile sau serviciile specifice pe care entitatea le evaluează [164]. În astfel de cazuri, evaluarea principalului versus agent se face în funcție de cine controlează drepturile asupra bunurilor sau serviciilor subiacente [170]. O entitate poate fi un mandant într-o tranzacție legată de drepturi în cazul în care întreprinde cumpărarea drepturilor și are capacitatea de a direcționa utilizarea drepturilor către serviciile subiacente, deoarece are riscul de stoc [174]. Capacitatea entității de a determina prețul pe care un client l-ar plăti pentru drepturile sale ar putea fi, de asemenea, un indicator relevant de luat în considerare (figura 3.10).



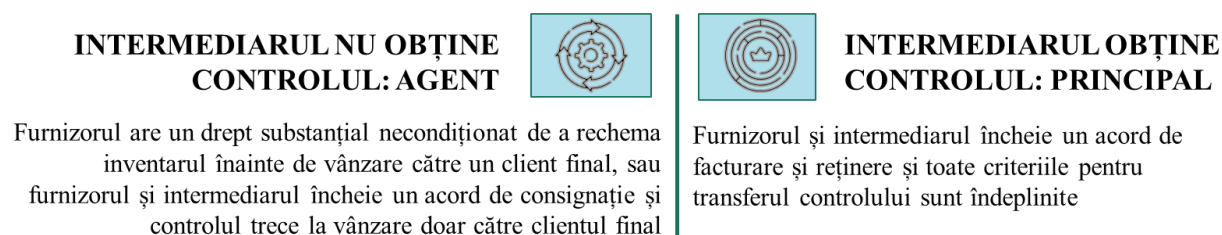
**Fig. 3.10. Evaluarea noțiunii de control**

*Sursa: elaborată de autor și adaptată după IFRS 15*

În cazul în care o entitate dobândește controlul asupra drepturilor asupra bunurilor sau serviciilor înainte de a le transfera unui client, aceasta este un mandant; în caz contrar, este un agent. „Controlul” este capacitatea de a direcționa utilizarea bunurilor sau serviciilor și de a obține (sau de a împiedica pe alții să facă acest lucru) practic toate beneficiile rămase de pe urma acestora.

În contextul IFRS 15, o entitate care acționează ca intermediar trebuie să aplice îndrumările generale privind transferul controlului pentru a stabili dacă deține controlul asupra unui bun sau serviciu înainte de a-l transfera clientului. Pentru a evalua dacă a fost obținut controlul, o entitate trebuie să evalueze cu atenție faptele și circumstanțele, inclusiv natura bunurilor sau serviciilor desemnate și termenii contractuali [34]. Indicatorii și condițiile pot fi mai mult sau mai puțin relevante pentru determinarea controlului, în funcție de tipul de bunuri sau servicii specificate și de termenii contractului. În plus, diferiți indicatori pot furniza dovezi mai convingătoare în contracte diferite. Pentru a favoriza evaluarea, poate fi utilizat și indicatorul entitate-agent [174]. Indicatorii principal-agent sunt utili atunci când evaluarea globală a controlului este neclară sau foarte semnificativă. Cu toate acestea, problema cheie rămâne dacă entitatea a dobândit controlul. În cazul în care concluzia evaluării controlului este clară, indicatorul de agent principal nu poate anula această concluzie.

Următoarele considerații generale privind controlul pot fi utile atunci când se evaluează dacă o entitate care acționează ca intermediar a dobândit controlul asupra unui anumit bun sau serviciu înainte ca acesta să fie transferat unui client final, figura 3.11.



**Fig. 3.11. Distincția între rolul de agent și cel de principal în transferul controlului asupra bunurilor**

*Sursa: elaborată de autor*

Evaluarea relevanței unui indicator poate fi dificilă atunci când nu este clar dacă entitatea sau contraparta este responsabilă sau când responsabilitatea este împărțită între entitate și contraparte [168]. De exemplu, o întreprindere care nu are responsabilitatea principală pentru riscul de a furniza sau de a stoca un anumit bun sau serviciu este liberă să stabilească prețul. În acest caz, entitatea evaluează toate faptele și circumstanțele în ansamblul lor. Aceasta include evaluarea dacă puterea discreționară de stabilire a prețurilor este doar un mijloc prin care întreprinderea poate genera venituri suplimentare, asigurându-se în același timp că alte întreprinderi furnizează anumite bunuri sau servicii, sau o dovadă că întreprinderea acționează în calitate de mandant.

În astfel de cazuri, entitatea deține controlul asupra bunurilor sau serviciilor specifice (producția combinată) înainte de a transfera controlul către client, deoarece deține controlul asupra intrărilor necesare pentru a efectua serviciul integrat în mod semnificativ [27]. Scenariul de „titlu de proprietate instantanee” este obișnuit în industria de vânzare cu amănuntul și de distribuție a bunurilor, în care comerciantul cu amănuntul sau vânzătorul de bunuri nu dobândește proprietatea asupra bunurilor sau serviciilor decât după ce acestea sunt vândute clientului, iar clientul final dobândește controlul imediat după aceea. Dobândirea dreptului de proprietate poate indica faptul că entitatea a dirijat utilizarea bunurilor și poate obține în mod substanțial toate beneficiile rămase ale bunurilor, dar nu determină transferul controlului [175].

În contextul recunoașterii veniturilor conform IFRS 15, entitățile trebuie să aplice tratamente diferite în funcție de rolul lor: comitent sau agent. Sumele primite de agent pentru un terț sunt clasificate ca pasive până la decontare și nu sunt incluse în venituri și cheltuieli brute. Similar, avansurile plătite de agent pentru un terț sunt recunoscute ca creanțe și nu sunt înregistrate ca venituri

și cheltuieli până la încasare [142]. Prezentul standard nu conține îndrumări specifice cu privire la modul de alocare a reducerilor în cazul acordurilor în care entitatea este principalul pentru anumite bunuri sau servicii și agentul pentru altele. Realizarea principiului de alocare în astfel de situații necesită discernământ atunci când se determină valoarea reducerii care urmează să fie actualizată la obligația de performanță asociată acționării în calitate de agent într-un acord de bunuri sau servicii în numele unui client. În unele acorduri, firma livrează bunurile la o locație specificată de client și suportă costurile de transport [176]. Atunci când stabilește modul de contabilizare a acestor costuri, o entitate trebuie să ia în considerare dacă serviciile de transport reprezintă o obligație de performanță separată și momentul în care controlul asupra bunurilor este transferat clientului.

În cazul în care opțiunea unui client de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare îi conferă clientului un drept substanțial, entitatea o contabilizează ca pe o obligație de performanță, dacă oferă un drept substanțial pe care clientul nu l-ar fi primit fără încheierea contractului [164]. În cazul în care prețul de vânzare de sine stătător al opțiunii unui client de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare care reprezintă un drept real nu este direct observabil, entitatea trebuie să îl estimeze. Această estimare reflectă discountul care ar fi obținut dacă clientul ar exercita opțiunea: orice reducere pe care clientul l-ar primi fără a-și exercita opțiunea; și probabilitatea ca opțiunea să fie exercitată.

Adesea, drepturile acordate de o societate unui client se acumulează pe măsură ce clientul face achiziții suplimentare. De exemplu, în cadrul programelor de fidelizare a clienților, punctele acordate pentru prima tranzacție sunt de obicei utilizate împreună cu punctele acordate pentru tranzacțiile ulterioare. Valoarea punctelor acordate pentru o singură tranzacție poate fi scăzută, dar valoarea totală a punctelor acordate pentru tranzacțiile cumulate poate fi mult mai mare. În astfel de cazuri, natura cumulativă a drepturilor este o parte esențială a acordului. Atunci când evaluează dacă aceste opțiuni ale clienților reprezintă drepturi semnificative, societățile iau în considerare valoarea cumulată a drepturilor primite în cadrul tranzacției, a drepturilor acumulate din tranzacțiile anterioare și a drepturilor suplimentare așteptate din tranzacțiile viitoare [177].

La determinarea prețului de vânzare în condiții de concurență normală al unei opțiuni a clientului pentru bunuri sau servicii suplimentare, o entitate estimează probabilitatea ca clientul să exercite opțiunea. Această estimare inițială este o intrare în estimarea prețului de vânzare în condiții de concurență normală al opțiunii și nu este revizuită ulterior.

Unele entități vând carduri cadou sau vouchere fie ca tranzacții separate [178], fie ca parte a unei achiziții mai mari. În cazul în care cardul sau voucherul este oferit ca un beneficiu suplimentar la cumpărarea altor bunuri sau servicii, acesta poate reprezenta un drept important pentru client, cum ar fi un card cadou de 15 la fiecare 100 de bunuri achiziționate. Valoarea unui card cadou sau voucher în cadrul unei tranzacții integrate poate fi diferită de prețul său de vânzare separat,

deoarece clienții sunt adesea mai puțin predispuși să folosească carduri sau vouchere primite ca parte a unei oferte decât atunci când le achiziționează separat.

Dacă nu există un preț de vânzare direct observabil pentru cardurile sau voucherele acordate gratuit, entitatea va trebui să estimeze acest preț conform etapelor specificate în modelul de recunoaștere a veniturilor. Comercianții cu amănuntul pot oferi cupoane de reducere neanunțate, distribuite adesea la punctul de vânzare sau incluse în ziare și online. În astfel de cazuri, cupoanele sunt adesea percepute ca reduceri și nu ca drepturi importante, mai ales dacă sunt parte a unei oferte generale de marketing [30]. În absența unei oferte de marketing, evaluarea dreptului important al unui cupon include estimarea probabilității de răscumpărare, care este de obicei scăzută.

În multe situații, achiziționarea de bunuri sau servicii suplimentare la un preț redus poate conferi drepturi substanțiale. De exemplu, într-un model cost-plus, reducerea prețului asociată cu scăderea costurilor transferate clientului poate indica un drept substanțial. Pentru a evalua dacă prețul redus reflectă prețul de vânzare independent al bunurilor sau serviciilor, o entitate trebuie să analizeze dacă această reducere conferă un avantaj semnificativ asupra valorii normale a bunurilor sau serviciilor respective (tabelul 3.1).

**Tabelul 3.1. Repere privind stabilirea drepturilor generate de contractele cu clienții din perspectiva IFRS 15**

<b>Drepturi ne semnificative</b>	<b>Drepturi semnificative</b>
Scăderea prețului reflectă scăderea așteptată a costurilor	Scăderea prețului este incrementală față de scăderea așteptată a costurilor
Scăderea prețului este în concordanță cu scăderile de preț pentru alte bunuri sau servicii mature similare	Scăderea prețului este incrementală față de scăderea prețului pentru alte bunuri sau servicii mature similare
Prețul redus este în concordanță cu prețul redus oferit altor clienți, inclusiv clienților noi – adică toți clienții actuali și potențiali beneficiază de scăderea costurilor	Prețul redus este mai mic decât prețul oferit altor clienți – adică nu toți clienții beneficiază de scăderea costurilor
Dreptul la preț redus nu se acumulează într-o manieră care să stimuleze clientul să facă achiziții viitoare	Dreptul la preț redus se acumulează într-o manieră care stimulează clientul să facă achiziții viitoare

*Sursa: elaborat de autor și adaptat după KPMG, 2019 [178]*

În cazul în care un contract poate fi anulat fără penalități materiale, drepturile substanțiale pot apărea în perioada de anulare. Contractele ce permit rezilierea fără penalități sunt echivalente, din punct de vedere economic, cu cele reînnoibile. De exemplu, un contract pe trei ani, cu posibilitatea de anulare anuală fără penalități, se aseamănă cu un contract de un an cu două opțiuni de reînnoire anuală. Astfel, întreprinderile trebuie să evalueze dacă perioadele de reînnoire conferă drepturi substanțiale. Această abordare nu se limitează doar la reînnoirea contractelor, ci se aplică și altor drepturi substanțiale, cum ar fi opțiunile de achiziție a bunurilor sau serviciilor suplimentare la un preț redus. De exemplu, pentru acordurile ce implică reduceri de volum, entitățile ar trebui

să aloce prețul tranzacției pe baza bunurilor pe care clientul se așteaptă să le achiziționeze și a contraprestației corespunzătoare. Totuși, standardul nu oferă îndrumări specifice pentru determinarea cantității de bunuri sau servicii ce urmează a fi furnizate [177].

Un program de fidelizare a clienților care oferă unui client un drept material este contabilizat ca o obligație de executare separată [179]. Unele programe de fidelizare oferă puncte cu expirare, în timp ce altele nu au această limitare. Pentru ambele tipuri, societățile pot aplica îndrumări pentru a determina momentul recunoașterii veniturilor, în special pentru punctele care nu se așteaptă să fie utilizate. Punctele de fidelizare reprezintă drepturi multiple și nu un singur drept cu rezultat binar. Deși perioada dintre obținerea și utilizarea punctelor poate depăși un an, aceste programe nu includ de obicei o componentă semnificativă de finanțare, deoarece utilizarea punctelor este opțională pentru clienți și programele pot fi modificate sau anulate de emitent [180]. Dacă o entitate are o practică anterioară care stabilește o așteptare legitimă în rândul clienților săi privind îndeplinirea angajamentelor legate de programele de loialitate, atunci aceste programe sunt contabilizate ca obligații de performanță separate. Astfel, entitatea recunoaște implicit o obligație de a gestiona programul de fidelizare a clienților. Provocarea în contabilizarea unor astfel de acorduri constă în identificarea tranzacțiilor care generează drepturi și, prin urmare, a tranzacțiilor pentru care banca amână o parte din venituri. Societățile trebuie să ia în considerare taxele anuale de membru și comisioanele interbancare în contextul programelor de fidelizare a clienților atunci când evaluează recunoașterea veniturilor [178]. Aceasta este relevantă în cazurile în care prețul de vânzare al punctelor de loialitate este extrem de variabil și nesigur [176]. În situațiile în care programele implică mai multe părți, este esențial să se stabilească dacă aceste părți acționează ca agenți sau mandanți în gestionarea punctelor de loialitate și a bunurilor sau serviciilor oferite. Această evaluare asigură conformitatea cu standardele contabile și reflectă corect impactul financiar al tranzacțiilor.

Programele de fidelizare pot fi structurate în diverse moduri. Printre acordurile tipice se numără: puncte emise de companie pentru bunuri sau servicii proprii, puncte emise de companie, răscumpărabile la alegerea clientului, puncte răscumpărate exclusiv de terți. Analiza structurilor programelor de fidelizare relevă faptul că tratamentul contabil al punctelor de loialitate depinde de modul în care sunt utilizate și de rolul entității în gestionarea acestora. În funcție de tipul de program, companiile trebuie să evalueze dacă acționează ca agent sau mandant, determinând astfel momentul și modalitatea de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor. Recunoașterea veniturilor se realizează fie la momentul utilizării punctelor, fie la transferul acestora, în funcție de controlul și responsabilitățile asumate. Prin urmare, implementarea unei evaluări precise și a unor proceduri contabile adecvate este esențială pentru a asigura conformitatea cu standardele contabile și pentru a reflecta corect impactul programelor de loialitate asupra situațiilor financiare.

Deci, analiza și gestionarea eficientă a veniturilor din contractele cu clienții presupune stabilirea unor strategii orientate spre ameliorarea rezultatelor [181].

Având în vedere mediul economic actual, caracterizat prin schimbări permanente, concurență și expunere la diverse riscuri, considerăm că analiza veniturilor servește ca punct de plecare pentru ca entitățile să pregătească diverse analitice rapoarte pentru uz intern și extern, deoarece de dimensiunea, dezvoltarea, structura și stabilitatea veniturilor depind cheltuielile și rezultatele financiare ale entității. Astfel, prin cercetările sale, autorul a analizat evoluția veniturilor la Combinatul de vin Cricova SA, prin care se pot determina eventualele deficiențe ale nivelului sau sursei veniturilor entității, în vederea întocmirii propunerilor de lichidare a momentelor negative depistate [182].

Analiza implementării IFRS 15 a relevat dificultăți în identificarea și evaluarea corectă a veniturilor. Aceste provocări pot fi atenuate prin stabilirea unor KPI-uri adecvate, care să verifice conformitatea și să identifice eventualele deficiențe. În acest context, ne propunem să dezvoltăm KPI-uri specifice pentru departamentul financiar, care să asigure măsurarea și conformitatea recunoașterii veniturilor cu IFRS 15.

Conceptul de performanță a câștigat importanță în afaceri în ultimii ani, pe măsură ce întreprinderile, confruntate cu o concurență acerbă, caută să-și îmbunătățească rezultatele prin metode de măsurare. Performanța reflectă rezultatele obținute de o entitate și este evaluată în raport cu obiectivele sale strategice și operaționale. Managementul performanței vizează creșterea eficienței și obținerea unui avantaj competitiv. În literatura de specialitate, performanța este definită variat; de exemplu, Tannenbaum și Schmidt consideră că aceasta implică etape logice de la intenție la rezultat, așa cum este descris de Lebas în „Revue Française de Comptabilité” [183].

Performanța companiilor, în funcție de obiectivele și strategiile stabilite, poate fi evaluată atât cantitativ (profit, cifra de afaceri, lichiditate etc.), cât și calitativ (satisfacția clienților, calitatea produselor etc.). Indicatorii de performanță sunt măsurători esențiale pentru evaluarea performanței afacerii pe termen mediu și lung, oferind comparabilitate între industrii [184]. Performanța, fie strategică, operațională, la nivel de echipă sau individuală, este esențială pentru orice entitate. Evaluarea eficienței strategiilor și atingerea obiectivelor necesită un sistem integrat de indicatori de performanță care să reflecte direcția afacerii. Indicatorii operaționali măsoară eficiența proceselor și activităților, indicatorii manageriali evaluează resursele și costurile, iar indicatorii strategici analizează profitabilitatea, riscurile și satisfacția părților interesate. Astfel, performanța este un vector care influențează rezultatele, iar succesul depinde de nivelul de performanță al angajaților.

Pentru a evalua și îmbunătăți performanța entităților, este esențial să utilizăm indicatori KPI (Key Performance Indicators) specifici care măsoară aspectele-cheie ale performanței. *Indicatorii*



*KPI* cuantifică realizarea rezultatelor și permit evaluarea performanței indivizilor, echipei și departamentelor, facilitând luarea măsurilor necesare pentru atingerea obiectivelor [185].

Selecția indicatorilor *KPI* relevanți pentru o entitate trebuie să se bazeze pe o evaluare detaliată a diverselor factori, inclusiv contextul specific al activităților, obiectivele strategice, situația actuală a entității, temporizarea activităților și cerințele de conformitate reglementară. Este esențial ca acești *KPI* să fie adaptați la particularitățile entității, asigurând astfel o evaluare precisă a performanței în conformitate cu IFRS 15 și contribuind la o apreciere obiectivă și eficientă a proceselor financiare, figura 3.12.



**Fig. 3.12. Factori în alegerea indicatorilor *KPI* relevanți pentru o entitate**

*Sursa: elaborată de autor și adaptată după [186]*

În acest context, menționăm că factorii influențează cât de bine *KPI*-urile alese reflectă obiectivele strategice ale entității, asigurând relevanța și contribuția acestora la atingerea scopurilor. De asemenea, aceștia verifică dacă *KPI*-urile sunt adaptate nevoilor specifice și furnizează informații valoroase pentru luarea deciziilor.

Prin urmare, cercetările [187] indică faptul că, în etapa de organizare, entitățile se concentrează pe *KPI*-uri legate de creșterea vânzărilor, expansiunea piețelor, numărul de clienți activi și dezvoltarea personalului. În faza de dezvoltare, accentul este pus pe rentabilitatea capitalului, profitul de exploatare și valoarea economică adăugată. Entitățile mature, în schimb, se axează pe fluxul de numerar, solvabilitate și investiții. În contextul contabilității financiare, conformitatea cu IFRS 15 devine un *KPI* esențial pentru sectorul financiar. Managerii trebuie să studieze și să aplice IFRS 15, monitorizând modelul „în cinci etape” pentru a asigura acuratețea înregistrărilor. Următoarea secțiune prezintă un ghid bazat pe IFRS 15, care, în opinia noastră, va sprijini semnificativ conformitatea în recunoașterea veniturilor.

Astfel, pentru a reduce riscul erorilor în recunoașterea veniturilor, este esențial să dezvoltăm un instrument de măsurare și verificare a conformității cu IFRS 15, destinat practicienilor. Acest instrument include un set complex de riscuri, controale și proceduri interne care să permită directorilor financiari să identifice abaterile de la standard utilizând resursele proprii. Contribuția

autorului constă în elaborarea acestui instrument, care va facilita conformitatea și va sprijini practicile corecte în raportarea veniturilor din contracte, având astfel un impact semnificativ asupra calității și acurateții informațiilor financiare (anexa 22).

### **3.3. Concluzii la capitolul 3**

Cercetarea asupra identificării și evaluării procedurilor de control pentru asigurarea conformității recunoașterii veniturilor cu IFRS 15 a condus la formularea următoarelor concluzii:

1. Cercetarea a demonstrat că tendințele actuale complică interacțiunile comerciale, generând provocări și costuri suplimentare atât pentru cumpărători, cât și pentru vânzători. Această complexitate sporește riscurile și prelungeste ciclurile de vânzare, iar autorul consideră că, în acest context, se deschid oportunități pentru dezvoltarea de soluții și modele inovatoare de generare a veniturilor. Autorul subliniază că, deși aceste soluții pot fi valoroase, eficacitatea lor depinde de contextul specific al fiecărei entități și de riscurile unice asociate fiecărui model de vânzări. În acest sens, se recomandă adoptarea unor strategii de gestionare a riscurilor de business, cum ar fi acceptarea, reducerea, eliminarea, distribuirea, transferul și gruparea riscurilor.

2. Autorul a identificat riscurile asociate cu nerespectarea principiilor de recunoaștere a veniturilor, subliniind că acestea nu necesită exclusiv date cantitative, adesea, riscurile sunt detectabile printr-o înțelegere profundă a activității și a ciclului veniturilor. De asemenea, autorul a evidențiat principalele riscuri de neconformitate în recunoașterea, evaluarea și prezentarea veniturilor în situațiile financiare, inclusiv erori în determinarea momentului recunoașterii veniturilor, inexactități în evaluarea obligațiilor de performanță și deficiențe în prezentarea informațiilor relevante. Aceste riscuri pot compromite acuratețea și transparența raportărilor financiare. În acest context, autorul propune o metodă de verificare a contractelor în stadiul de executare a obligațiilor de performanță. Prin identificarea fazelor-cheie, autorul contribuie la minimizarea riscurilor și la asigurarea unei gestionări eficiente a conformității.

3. Autorul a evaluat aplicarea modelului în 5 pași conform IFRS 15, evidențind interdependența dintre identificarea riscurilor și utilizarea acestui model. Riscurile detectate pot influența aplicarea corectă a modelului, care, la rândul său, oferă un cadru pentru gestionarea și reducerea acestora. Studiile de caz realizate au demonstrat efectele implementării modelului în diferite contexte și impactul asupra raportărilor financiare. Măsurile corective propuse au vizat asigurarea conformității. Aportul autorului include aprofundarea aplicării modelului, identificarea riscurilor și deficiențelor, și propunerea de soluții pentru îmbunătățirea proceselor și conformității reglementare. De asemenea, contribuția constă în dezvoltarea unui cadru sistematic pentru evaluarea și implementarea controalelor interne în contextul recunoașterii veniturilor conform IFRS 15, adaptat specific sectorului telecomunicațiilor.

4. În contextul aplicabilității recente a IFRS 15, autorul a identificat lacune semnificative care reflectă dificultăți persistente în aplicarea corectă a standardului. Problemele observate au fost prezentate detaliat, împreună cu soluții pentru îmbunătățirea raportării veniturilor conform IFRS 15. Studiul s-a bazat pe analizele situațiilor atipice frecvent întâlnite în practică, evidențiind erorile comune în raportarea veniturilor conform acestui standard. Impactul cercetării se reflectă în clarificarea și standardizarea practicilor contabile, contribuind astfel la îmbunătățirea preciziei și consistenței raportării financiare.

5. S-a analizat problemele specifice în implementarea IFRS 15, inclusiv tratamentul discounturilor, garanțiilor suplimentare, controlului intermediarilor asupra bunurilor sau serviciilor, distincția între agent și comitent, și programele de fidelizare. Având în vedere că standardul nu oferă îndrumări detaliate pentru aceste aspecte, cercetarea a subliniat impactul reducerilor asupra recunoașterii veniturilor și necesitatea aplicării unor tratamente variate. A fost evidențiat că pentru recunoașterea corectă a veniturilor, entitățile trebuie să considere factori diverși, să determine dacă serviciile de transport constituie obligații de performanță distincte și să stabilească momentul transferului controlului asupra bunurilor către client, precum și modul în care entitatea gestionează aceste aspecte. Acest demers a subliniat importanța adaptării practicii contabile la cerințele specifice ale IFRS 15 și a contribuit la clarificarea aplicării standardului în contexte practice complexe.

6. Cercetarea a evidențiat dificultăți semnificative în identificarea și evaluarea corectă a veniturilor. Autorul sugerează că aceste provocări pot fi atenuate prin stabilirea unor KPI-uri adecvate, capabile să verifice conformitatea și să identifice deficiențele. În această direcție, autorul a dezvoltat KPI-uri specifice pentru departamentul financiar, destinate să măsoare conformitatea recunoașterii veniturilor conform IFRS 15. Acest instrument complex include riscuri, controale și proceduri interne esențiale, permițând directorilor financiari să identifice abaterile de la standard utilizând resursele proprii. Aportul autorului constă în crearea acestui instrument inovativ, care nu doar facilitează conformitatea, dar și sprijină practicile contabile în raportarea veniturilor din contracte, având un impact direct asupra îmbunătățirii calității raportării financiare.

## **4. STUDIU EMPIRIC PRIVIND EVALUAREA IMPACTULUI APLICĂRII IFRS 15 ÎN ȚĂRILE CU ECONOMIE EMERGENTĂ**

Implementarea IFRS în economiile emergente răspunde nevoilor entităților economice și cerințelor autorităților competente. Un subiect central este IFRS 15 „Venituri din Contracte cu clienții”, adoptat prin Regulamentul (UE) nr. 1905/2016, aplicabil pentru exercițiile financiare începând cu 1 ianuarie 2018. IFRS 15 aduce modificări semnificative, cerând entităților să determine dacă controlul asupra obligațiilor de performanță este transferat în timp sau la un moment specific.

Implementarea IFRS 15 începând cu 2018 a modificat semnificativ politicile contabile privind câștigurile, influențând evaluarea și identificarea profiturilor în situațiile financiare. În contextul costurilor ridicate și al fluxurilor de numerar limitate, această schimbare a avut un impact considerabil asupra informațiilor furnizate părților interesate.

În acest context, *scopul prezentului studiu* este de a evalua efectele reale ale implementării IFRS 15 în diferite sectoare de activitate și de a identifica soluții pentru problemele întâmpinate în fiecare domeniu, în special în condiții de stres financiar și în țările cu economii emergente. *Obiectivele studiului* sunt: *O1*: Identificarea cadrului general de aplicabilitate a IFRS 15 și transpunerea matricială sub forma de tablou de bord pe baza unor chei de corelare cross-panel; *O2*: Transpunerea tabloului de bord într-o structură piramidală bidirecțională, în vederea dezvoltării unui instrument de lucru pentru entitățile raportoare care să faciliteze implementarea IFRS 15 *O3*: Elaborarea metodologiei de modelare a aplicabilității IFRS 15 în cadrul extins pe bază de indicatori și indici dinamici; *O4*: Identificarea ariilor dificile în implementarea standardului în viziunea auditorilor; *O5*: Aprecierea transparenței veniturilor în situațiile financiare comparativ cu standardele înlocuite de IFRS 15; *O6*: Evaluarea mediului de control al veniturilor în cadrul companiilor din perspectiva auditorilor externi; *O7*: Construirea unui model economic de evaluare a impactului IFRS 15 în raport cu diferite sectoare de activitate; *O8*: Consolidarea modelelor într-un model optim unic, viabil și implementabil.

Pentru realizarea obiectivelor, au fost utilizate analizele statistice efectuate cu ajutorul software-ului GRETL, versiunea 2019. Modelarea datelor a permis elaborarea unui model extins de implementare a IFRS 15 în țările cu economii emergente.

### **4.1. Evaluarea factorilor sectoriali ai aplicării IFRS 15 în economiile emergente**

Pentru a specifica utilizarea instrumentului, este crucial să subliniem elementele cheie „Tips on IFRS 15” în funcție de industria entității economice. Astfel, pentru o prezentare mai clară și o

corelare eficientă cu ipotezele stabilite, am grupat sectoarele cele mai afectate de schimbările impuse de IFRS 15 în secțiuni distincte.

### **Sectorul bancar**

Este important de menționat că, pe lângă IFRS 15, standardul IFRS 9 „Instrumente financiare” este extrem de relevant pentru sectorul bancar. Realitatea economică a acestor două standarde pentru bănci poate fi reprezentată prin ecuația din figura de mai jos. :

$$\boxed{\text{Valoarea totală a contractului}} - \boxed{\text{Valoarea sub incidența IFRS 9}} = \boxed{\text{Valoarea sub incidența IFRS 15, care poate fi și 0}}$$

**Fig. 4.1. Prezentarea corelației de aplicabilitate a IFRS 9 și IFRS 15 în sectorul bancar**

*Sursa: elaborată după IFRS 15 Revenue for the banking sector, KPMG [188]*

În sectorul bancar, contractele cu clienții sunt adesea reglementate de IFRS 9, dar o combinație cu IFRS 15 poate fi adecvată. Problema principală în aplicarea combinată a standardelor este distincția bunurilor și serviciilor, care trebuie să fie distincte conform contextului contractului. În industria bancară, recunoașterea veniturilor conform IFRS 15 depinde de natura livrărilor și poate fi efectuată fie la un moment dat, fie pe o perioadă. De asemenea, plățile anticipate frecvent întâlnite în acest sector, care sunt adesea înregistrate ca datorii pentru avansuri, ar trebui recunoscute ca angajamente privind contractele cu clienții conform IFRS 15. Cercetările [189] efectuate la nivelul sectorului bancar din România indică faptul că noul standard în primul în care a fost adoptat, nu a avut un impact semnificativ asupra rezultatelor anuale; iar în multe din cazuri, instituțiile bancare au trecut cu vederea aplicabilitatea IFRS 15, în sensul că nu au analizat sau dezvăluit impactul în situațiile financiare anuale pentru anul adoptării IFRS 15.

Astfel, pe baza literaturii și a constatărilor empirice, formulăm prima ipoteză:

***Ipoteza 1*** – În contextul primului an al adoptării IFRS 15, entitățile din sectorul bancar și IT prezintă cel mai scăzut nivel de conformitate, nerespectând în toate cazurile cerința de a prezenta efectul potențial al impementării standardului.

### **Sectorul servicii IT și consultanță IT**

În industria de software, aplicarea IFRS 15 necesită o judecată profesională detaliată. Contractele includ hardware, servicii de instalare și mentenanță, iar detalierea precisă a acestora este crucială pentru a distinge între obligațiunile contractuale. Veniturile trebuie recunoscute pe etape: hardware-ul la livrare, iar serviciile de instalare și mentenanță în perioada prestării lor. O dificultate majoră este alocarea prețului de tranzacție pentru fiecare element distinct al contractului. Estimarea justă a valorii fiecărei obligațiuni este necesară, mai ales când prețul total al contractului este comun. În România și RM, distribuirea de produse IT ridică întrebarea dacă

entitatea acționează ca principal (recunoașterea veniturilor în totalitate) sau ca agent (recunoașterea venitului ca comision).

Potrivit cercetării efectuate [190], în perioada 2019-2020, între entitățile cu economii emergente, gradul de conformitate variază semnificativ între industrii: cel mai înalt nivel se observă în sectorul telecomunicațiilor, iar cel mai scăzut în sectorul IT. Zonele cel mai puțin respectate includ dezvoltarea segmentelor de operare, obligația de performanță în aranjamentele de facturare și deținere, natura bunurilor și serviciilor pentru agenți, garanțiile și modificările estimărilor variabile.

Într-o altă viziune Heeralall [191], consideră că bunurile sau serviciile extrem de interdependente ar trebui, în general, combinate ca o obligație de performanță distinctă. Pentru companiile tehnologice, evaluarea legăturii între promisiunile de furnizare a software-ului și alte promisiuni este dificilă și necesită judecată de conducere. De asemenea, Smith & Williamson [192] adaugă că implicațiile fluxului de numerar pot afecta negativ capacitatea entităților de a plăti dividende sau de a respecta condițiile acordurilor de împrumut.

### ***Sectorul alimentar***

Entitățile din industria alimentară se confruntă cu dificultăți asemănătoare cu cele din alte domenii, dar natura problemelor variază față de industria de servicii. Un aspect crucial în producția și vânzarea produselor finite este stabilirea prețurilor. Discount-urile sunt frecvent utilizate pentru atragerea clienților și, conform IFRS 15, ele trebuie considerate componente ale prețului de tranzacție, spre deosebire de SIC 18. Reducerile trebuie specificate în contracte și incluse în recunoașterea veniturilor, chiar dacă nu este sigur dacă vor fi aplicate efectiv. IFRS 15 prevede înregistrarea veniturilor la valoarea netă; dacă reducerile se acordă conform contractului, valoarea veniturilor rămâne constantă, iar orice abatere de la prevederi se recunoaște ca venit suplimentar echivalent cu reducerea stipulată.

Conform lui Stoykova [193], IFRS 15 influențează negativ prețul acțiunilor companiilor listate din Bulgaria în sectoare precum producție, comerț, cazare, transport, imobiliare și construcții, cu o scădere observată după adoptarea standardului. Studiul mai indică faptul că implementarea IFRS 15 nu are un impact semnificativ asupra veniturilor acestor companii.

În cercetările sale, autorul a analizat și auditul veniturilor fiind un element indispensabil ca element a situațiilor financiare. Astfel, analizând veniturile Combinatului Cricova SA și depistând deficiențele au fost propuse recomandări [194].

### ***Sectorul telecomunicațiilor***

În sectorul telecomunicațiilor, recunoașterea veniturilor a fost profund influențată de IFRS 15. Contractele variate, cum ar fi serviciile de telecomunicații, vânzarea echipamentelor, și abonamentele, necesită o stratificare adecvată pentru a aplica algoritmi IFRS 15. Omogenizarea

contractelor permite aplicarea uniformă a tratamentului contabil. În contractele integrate, vânzările de echipamente și abonamente trebuie distincte și prețul de tranzacție alocat fiecărei obligațiuni de performanță. În cazul contractelor cu perioade de achitare mai mari de un an, veniturile trebuie separate între cele recunoscute la livrare și cele recunoscute pe parcursul timpului. De asemenea, plățile în avans pentru abonamente trebuie recunoscute ca angajamente contractuale, nu datorii de avans. Implementarea IFRS 15 în sistemul de facturare este costisitoare și necesită ajustări lunare.

Studiile „Big-4” indică faptul că impactul IFRS 15 asupra sectorului telecomunicațiilor este semnificativ mai mare decât în alte industrii, din cauza complexității și costurilor implementării [107]. Kohler și Le Manh discută dezavantajele întâmpinate de sectorul telecomunicațiilor, cum ar fi utilitatea informațiilor suplimentare și dificultatea estimării acestora, iar eforturile de a influența standardul nu au fost luate în considerare, din cauza legitimității insuficiente a reprezentanților industriei [59].

Astfel, pe baza acestor constatări, formulăm următoarea ipoteză:

***Ipoteza 2 – Impactul standardului IFRS 15 este mai mare la nivelul companiilor din sectorul telecomunicațiilor și construcțiilor decât în alte sectoare .***

#### ***Sectorul construcțiilor***

Până la implementarea IFRS 15, industria construcțiilor a fost ghidată de IAS 11 “Contracte de Construcții”. Impactul acestui standard asupra sectorului este major, având în vedere valoarea ridicată a contractelor. Una dintre provocări este dacă costurile pre-contractuale pot fi incluse în valoarea contractului sau trebuie recunoscute ca cheltuieli curente. IFRS 15 recomandă recunoașterea acestora ca cheltuieli curente pentru termene scurte, iar pentru cele pe termen lung să fie capitalizate. De asemenea, recunoașterea veniturilor pe faze de execuție și identificarea corectă a rolului de principal sau agent sunt esențiale, în funcție de care veniturile se vor recunoaște integral sau limitate la comision. Contractele de construcții, având un ciclu de viață lung, necesită o gestionare strictă a prețului variabil. IFRS 15 cere dezvăluirea veniturilor în note la situațiile financiare, pentru a oferi utilizatorilor informații relevante, dezagregate după criterii geografice, piețe sau tipuri de bunuri/servicii.

Un studiu pe firme europene din telecomunicații și construcții a evidențiat nerespectarea cerințelor de prezentare din IFRS 15 [195]. Un alt studiu similar a analizat impactul IFRS 15 asupra veniturilor, profitului și câștigurilor nerepartizate, constatând un impact minim în medie [26]. Totuși, IFRS 15 reglementează recunoașterea veniturilor, care este strâns legată de cheltuieli (costul bunurilor vândute), active (stocuri, creanțe, active privind impozitul amânat) și pasive (venituri nerealizate, datorii fiscale amânate).

Studiul realizat de Coetsee et al., [149] arată că, pentru majoritatea firmelor analizate, impactul IFRS 15 asupra recunoașterii și măsurării veniturilor nu a fost considerat semnificativ, cu excepția

entităților din sectoarele construcțiilor, materialelor, alimentației, băuturilor, telecomunicațiilor și timpului liber, unde acest standard a fost un element major în auditul situațiilor financiare.

Într-o altă abordare, Vieira et al. [196] au construit un indice pentru a evalua calitatea notelor explicative privind IFRS 15 și au constatat că, deși noul standard nu a adus schimbări majore, a îmbunătățit utilitatea și relevanța informațiilor financiare, în special în sectoare precum utilitățile publice, comunicațiile și construcțiile civile.

Susținem că noile cerințe ale standardului vor impune mai multe explicații, oferind entităților raportoare oportunitatea de a disemina informații anterior mai puțin transparente. Cerințele stricte privind metodele, datele de intrare și ipotezele vor obliga entitățile să includă informații specifice și să justifice alegerile făcute, asigurând astfel un nivel sporit de transparență. Aceasta va permite utilizatorilor să înțeleagă mai bine veniturile recunoscute și să verifice fidelitatea valorilor din situațiile financiare, aspect susținut și de analiștii intervievați [197].

Cercetările anterioare au evidențiat inconsecvențele și deficiențele majore ale standardelor IAS 11 și IAS 18, subliniind necesitatea unui nou standard de recunoaștere a veniturilor. În acest sens Procházka [198] subliniază că principalul punct slab al IFRS 18 este lipsa de orientări pentru contractele cu elemente multiple, cerând separarea tranzacțiilor în componente individuale fără a explica modul de împărțire și cuantificare. Autorul sugerează că organismele de standardizare ar trebui să definească natura economică a veniturilor, să stabilească ce reprezintă valoarea acestora și să clarifice momentul apariției, luând în considerare percepția utilizatorilor asupra generării veniturilor [46]. Jones și Pagach [199] ajung la concluzii similare, menționând dificultatea aplicării actualelor cerințe IFRS pentru tranzacții complexe și insuficiența transparenței în prezentarea informațiilor. Deși au scopuri diferite, aceste studii [126, 198, 46, 200, 201] converg asupra inconsecvențelor și punctelor slabe ale vechilor standarde, care pot genera aplicări eronate.

Având în vedere cele menționate mai sus, formulăm următoarea ipoteza:

***Ipoteza 3 – Aplicarea IFRS 15 a condus la o mai mare transparență informațională și implicit a contribuit la creșterea încrederii părților interesate în situațiile financiare.***

Studiul lui McCarthy [202] evidențiază provocările recunoașterii veniturilor, analizând două scenarii: unul bazat pe reguli și altul pe principii. În ambele cazuri, puțini participanți au calculat corect veniturile, lăsând neclar dacă unul dintre standarde îmbunătățește calitatea raportării financiare. Un alt studiu similar [203], efectuat în SUA pe 176 de manageri financiari, a arătat că mulți aplicau incorect IFRS sau nu înțelegeau standardul, doar 40% răspunzând corect. Aceste studii indică necesitatea unui sprijin suplimentar pentru IFRS, mai ales în contextul dificultăților în aplicarea cerințelor de recunoaștere a veniturilor.



Tong [201], consideră că IFRS 15 corectează deficiențele standardelor anterioare de recunoaștere a veniturilor, cu efecte variabile în funcție de tipul tranzacției și entitate. Modelul în cinci etape asigură o recunoaștere sistematică și consecventă a veniturilor, îmbunătățind comparabilitatea situațiilor financiare. Onie et al. [204], susțin că IFRS 15, comparativ cu IAS 18, oferă ghiduri mai detaliate, afectând alocarea prețului de vânzare și momentul recunoașterii veniturilor. Modelul unic al IFRS 15 urmărește coerența și comparabilitatea, stabilind principii aplicabile raportării informațiilor despre natura, valoarea și incertitudinea veniturilor din contracte.

Pe baza acestor considerații, avansăm și ultima ipoteză care vine în completarea celei de-a treia ipoteza și anume:

***Ipoteza 4** – Aplicarea IFRS 15, a condus la creșterea comparabilității în raportarea veniturilor între companii și sectoare, îmbunătățind totodată calitatea informațiilor financiar-contabile.*

Părerile în ceea ce privește acest subiect sunt împărțite. Napier și Stadler [26], analizând comentariile companiilor europene, au constatat că societățile de telecomunicații se tem că IFRS 15 va reduce înțelegerea tranzacțiilor și comparabilitatea rapoartelor financiare. În mod similar, Haggemüller [205] argumentează că complexitatea și subiectivitatea standardului pot compromite obiectivele acestuia. Pe de altă parte, unele studii sugerează că informațiile suplimentare oferite de IFRS 15 vor îmbunătăți utilitatea raportărilor financiare. Totodată, Boujelben și Kobbi-Fakhfakh [195] observă că firmele cotate din UE nu respectă complet cerințele IFRS 15. Rămâne neclar dacă IFRS 15 va atinge obiectivele de a spori inteligibilitatea, transparența și comparabilitatea tranzacțiilor cu venituri.

Rezultă că aplicarea IFRS 15 variază semnificativ între sectoare: modul de generare și recunoaștere a veniturilor diferă, iar complexitatea contractelor poate complica identificarea obligațiilor de performanță și evaluarea prețului de tranzacție. De asemenea, sectoarele care depind de sisteme IT complexe pot întâmpina dificultăți suplimentare în gestionarea și raportarea veniturilor conform IFRS 15.

#### **4.2. Conceptualizarea modelului teoretic de evaluare a impactului IFRS 15**

Pentru a atinge obiectivele, s-a utilizat un procedeu mixt: inițial, a fost aplicat un chestionar experților contabili din firmele auditate pentru a identifica problemele legate de implementarea IFRS 15. Designul cercetării, cu 30 de întrebări, a fost inspirat din cercetări anterioare [107, 206]. De asemenea, pentru o viziune mai completă, cercetarea a inclus și un sondaj de opinie adresat auditorilor externi de la companiile Big 4. (Deloitte Audit S.R.L., PricewaterhouseCoopers Audit S.R.L., Ernst & Young S.R.L., KPMG Romania S.R.L.). Datele obținute au fost modelate econometric și ajustate cu coeficienți de impact conform metodologiei proprii. Chestionarul a fost

conceput pentru a acoperi problemele întâmpinate de entitățile economice din țările cu economie emergentă care aplică IFRS în totalitate. Analiza implementării IFRS 15 în aceste țări este o provocare pentru factorii de decizie, având în vedere flexibilitatea standardului și adaptarea acestuia la reglementările regionale pentru succesul implementării. IFRS 15 include *cinci pași* pentru identificarea veniturilor, asigurând o structură matriceală cu componente de validare și evaluare a variabilelor, cum ar fi prețurile tranzacției, în corelație cu condițiile economice locale. Structura matriceală a standardului a fost transpusă în tablou de bord prezentat în anexa 23. Cei cinci pași, prezentați în anexa 19, au reprezentat un punct de reper în conceptualizarea întrebărilor chestionarului cât și a dezvoltării modelului econometric de evaluare a impactului IFRS 15.

Astfel, pentru realizarea obiectivului principal, s-a optat pentru o cercetare cantitativă, folosind inițial un chestionar cu 30 de întrebări mixte, urmat de un sondaj de opinie. Chestionarul a fost trimis electronic către 30 de entități din sectoare diverse: producție, IT, bancar, construcții și telecomunicații. Aceste domenii au fost selectate pe baza recomandărilor din literatura de specialitate [69, 28, 30, 48], motivul fiind cele mai afectate de schimbările impuse de IFRS 15.

În urma completării chestionarului, respondenții au fost structurați uniform pe sectoare, cu câte 6 persoane din fiecare: sectorul bancar, servicii IT, construcții, industria alimentară, și telecomunicații. Întrebările, formulate pe baza judecății profesionale, urmăresc evaluarea aplicabilității IFRS 15 în entitățile economice autohtone. Chestionarul este împărțit în 4 secțiuni, descris în anexa 24, iar structura chestionarului în tabelul 4.1.

**Tabelul 4.1. Structura întrebărilor chestionarului**

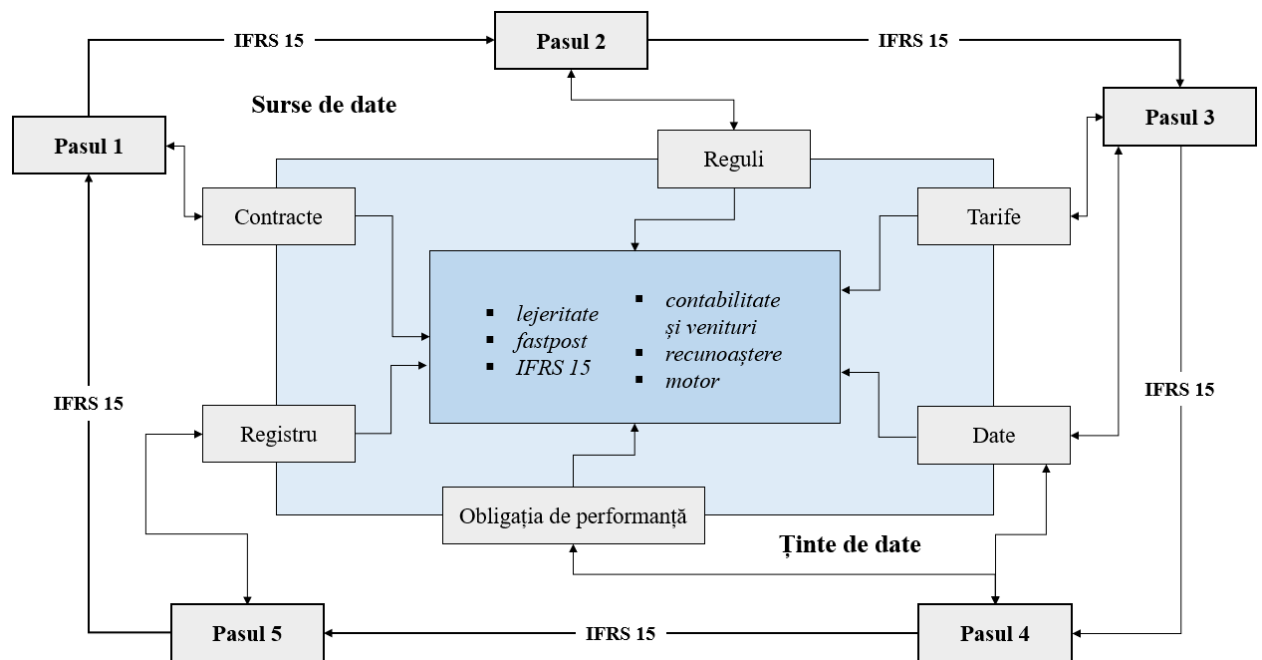
Nr. crt.	Secțiuni	Descrierea secțiunii	Număr de itemi
1.	Date generale despre entitățile auditate	Domeniul de activitate, tipul de bursă la care este listată, cota de piață deținută de entitate)	3 întrebări
2.	Date financiare raportate la data de 31.12.2018	Poziția și performanța financiară a entității	7 întrebări
3	Complexitatea standardului	Aspecte referitoare la istoricul aplicării IFRS 15 în cadrul entității, aspecte care generează statistic confidență privind politicile de implementare	7 întrebări
3.	Transparența și judecata profesională	Întrebări care să evalueze atât tarifarea, cât și vulnerabilitatea și riscul asumat al tranzacției	7 întrebări
4.	Beneficiile urmărite ale activității de contractare și opțiunile părților în procesul comercial	Aspecte referitoare la mediul de control intern al entităților auditate, determinarea prețului de tranzacție, contraprestații în natură, obligații de performanță din contract	6 întrebări

*Sursa: elaborat de autor*

Pentru a asigura transparența și precizia, am inclus respondenți din rândul auditorilor externi ai companiilor Big 4. Având în vedere că aceștia se află într-o poziție diferită față de auditorii interni, am adaptat chestionarul pentru a reflecta specificitatea experienței lor. În conceperea sondajului, s-au avut

în vedere două aspecte: politica de confidențialitate și rolul auditorilor externi în evaluarea recunoașterii veniturilor conform IFRS, fără a fi implicați direct în implementarea standardului.

Pentru a evalua aplicarea IFRS 15 în diverse industrii, au fost selectate atât sectoare de servicii, cât și de producție, incluzând domenii cu cicluri operaționale scurte și lungi, cum ar fi construcțiile. Toate cele 30 de entități au răspuns integral la întrebări. Rezultatele chestionarului au permis dezvoltarea unei structuri bitriangulare, bazată pe cele 5 etape ale implementării IFRS 15, care servește drept cadru de bază pentru evaluarea veniturilor din contractele cu clienții și creează rețeaua matricială necesară pentru atingerea *obiectivelor 1, 2 și 3* (figura 4.2).



**Fig. 4.2. Modelul „Bitriangular” privind corelația input-output de resurse**

Sursa: elaborată de autor și adaptată după IFRS 15 “Venituri din contracte cu clienții” [91]

Schema de mai sus servește drept bază pentru modelul teoretic al aplicării extinse a IFRS 15 în economiile emergente, în contextul estimării recuperării stresului financiar (realizând astfel

obiectivul 4 al studiului), după cum urmează: 
$$\begin{cases} C_i = \alpha * T_i + \beta * OP_i \\ R_j = \varphi * D_j + \delta * L_j \end{cases} \quad (4.1)$$

Definim spațiul vectorial în absența influenței standardelor (sub impactul acordurilor între părți ca fiind: 
$$C_i \odot R_j = \alpha * T_i \odot \varphi * D_j + \beta * OP_i \odot \delta * L_j \quad (4.2)$$

Unde: C – Contracte; T – Tarife; OP – Obligație de performanță; R – Reguli; D – Date; L – Legistru;  $C_i$  = spațiul vectorial reglementat al contractelor efectuate între părți sub sub reglementările naționale specifice țărilor emergente analizate;  $\alpha, \beta, \varphi, \delta$  – coeficienți de regresie;  $i$  – populația totală eșantionată (entitati economice)

Prin aplicarea normalizării sub IFRS sau a Standardelor Naționale ecuația devine:

$$(C_i \odot R_j)_{IFRS15} = (\alpha * T_i \odot \varphi * D_j)_{IFRS15} + (\beta * OP_i \odot \delta * L_j)_{IFRS15} \quad (4.3)$$

$$(C_i \odot R_j)_{NG} = (\alpha * T_i \odot \varphi * D_j)_{NG} + (\beta * OP_i \odot \delta * L_j)_{NG} \quad (4.4)$$

Unde:  $C_i$  = spațiul vectorial reglementat al contractelor efectuate între părți sub IFRS 15;  $NG$  = National GAAP.

Diferențele de normalizare permit determinarea următoarei relații condiționale:

$$(C_i \odot R_j)_{IFRS15} \ll (C_i \odot R_j)_{NG} \quad (4.5)$$

Stresul financiar recuperat devine evaluabil prin intermediul relației:

$$SFR = 1 - \frac{(C_i \odot R_j)_{IFRS15}}{(C_i \odot R_j)_{NG}} \quad (4.6)$$

Unde: SFR= stresul financiar recuperat.

Duprey și Klus [207], au identificat indicatorii financiari relevanți pentru monitorizarea stresului financiar: creditul total real către sectorul privat nefinanciar, creditul bancar real către sectorul privat (exclusiv bănci) și raportul dintre creditul total și PIB. Deși stresul financiar este greu de prezis, acești indicatori se aliniază cu categoria de avertizare timpurie. Cercetarea actuală completează evaluarea acestora prin includerea capacității de reglementare a regulilor. Normalizarea reglementează o nișă a profiturilor generate de contractele cu clienții, în special pe termen lung sau multiple surse de profit. Se evidențiază o relație de cauzalitate directă între elementele contractelor și datele contabile, creând un spațiu vectorial limitat și afectat de stresul financiar, ceea ce explică utilizarea IFRS 15 în economiile emergente. Stresul financiar este definit ca incertitudinea și schimbarea așteptărilor privind pierderile de pe piețele financiare [208, 209].

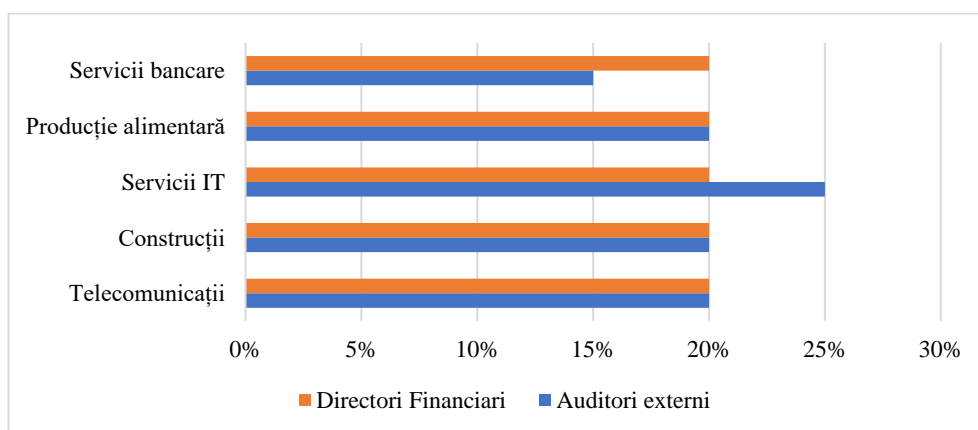
Cercetările anterioare [107], au analizat impactul IFRS 15 asupra indicatorilor financiari, inclusiv fondul operational, autonomia financiară, return on turnover (ROT), Rentabilitatea capitalurilor proprii (ROE), rentabilitatea activelor (ROA), și profiul pe acțiune (EPS). Studiul indică că sectoarele tehnologiei, telecomunicațiilor și construcțiilor se confruntă cu probleme structurale majore, în timp ce sectorul energetic este favorabil. De asemenea, există o corelație între fondul operațional și autonomia financiară, cu sectoarele cu fond operativ mic având și un grad scăzut de autonomie financiară.

În urma revizuirii literaturii de specialitate reiese faptul că, în ciuda importanței recunoașterii veniturilor în raportarea financiară, există o surprinzător de mică cantitate de cercetări empirice pe acest subiect. De asemenea, având în vedere că IFRS 15 a fost introdus recent, studiile care abordează acest nou standard sunt relativ rare. Până acum, majoritatea lucrărilor publicate au examinat factorii determinanți ai adopției timpurii a IFRS 15 [210] și au analizat calitatea notelor explicative privind implementarea acestuia [198].

### 4.3. Analiza datelor și rezultatele obținute pe bază de chestionar și sondaj

Chestionarul a fost aplicat unui eșantion eterogen din cinci sectoare: bancar, IT, construcții, alimentare și telecomunicații. Toate entitățile participante, fie ele publice sau parte a unor grupuri internaționale, întocmesc situațiile financiare conform IFRS. Întrebările se bazează pe experiența auditorului și raționamentul necesar pentru a evalua aplicabilitatea IFRS 15 în economii emergente. Pentru directorii financiari, distribuția eșantionului a fost uniformă între sectoare. În sondajul adresat auditorilor externi, repartizarea a fost: 20% pentru Construcții, Telecomunicații și Alimentare, 25% pentru IT și 15% pentru Banca.

Eșantionul este reprezentativ, cu concluzii bazate pe răspunsurile directorilor financiari și auditorilor externi. Reprezentarea grafică a respondenților în funcție de sector este ilustrată în Grafic 4.1.



**Grafic 4.1. Ponderele respondenților în funcție de industria entităților în care activează și a entităților auditate**

*Sursa: elaborată de autor în baza Chestionarului (Anexa 24) și Sondajului de opinie (Anexa 25)*

Rezultatele studiului, bazate atât pe chestionar, cât și pe sondajul de opinie, nu au fost interpretate integral printr-o abordare combinată din cauza diferențelor semnificative în profilul respondenților. Totuși, obiectivul principal a fost colectarea de informații complete privind aplicarea standardului IFRS 15 și sintetizarea acestora din perspectiva celor două categorii de respondenți.

În continuare, vom analiza și interpreta rezultatele obținute din chestionar, la care au răspuns 30 de respondenți. Din păcate, nu am putut interpreta datele cu caracter structural din cauza restricțiilor de confidențialitate impuse auditorilor.

Referitor la aplicarea IFRS 15 în contractele cu clienții, majoritatea respondenților (80%) au confirmat aplicarea acestuia în scopurile generale definite de standard. În contrast, doar 20% dintre entități au declarat că aplică standardul și în alte domenii, indicând o familiaritate insuficientă cu aplicațiile extinse ale acestuia.

În cazul contractelor parțial reglementate de IFRS 15 și parțial de alte standarde, întregul eșantion a răspuns afirmativ. Totuși, entitățile trebuie să fie precaut în aplicarea tratamentului acestor contracte, având în vedere că unele elemente ar putea fi supuse și altor standarde, precum IFRS 16 „Contracte de leasing”, ceea ce necesită o analiză detaliată a fiecărui contract.

În ceea ce privește aplicarea retroactivă a IFRS 15 cu efectul cumulat al perioadelor anterioare, doar 20% dintre respondenți au optat pentru această abordare. Acest procent se regăsește în principal în sectorul bancar, unde transparența și claritatea perioadelor anterioare sunt esențiale pentru evaluarea impactului standardului asupra contractelor cu clienții.

Niciuna dintre entitățile chestionate nu a optat pentru aplicarea retroactivă a standardului. 20% dintre respondenți au ales opțiunea de inaplicabilitate a acestei abordări din cauza lipsei evidențelor detaliate, absenței contractelor relevante pentru IFRS 15, sau începerea activității în perioada în care standardul a devenit obligatoriu.

În ceea ce privește identificarea unui contract cu un client conform IFRS 15, majoritatea respondenților (24) au confirmat deținerea unor astfel de contracte. Totuși, 20% dintre aceștia nu au identificat asemenea contracte, ceea ce sugerează că aplicarea standardului poate fi neglijată, chiar dacă principiile generale de recunoaștere și evaluare a veniturilor trebuie menținute. Un aspect crucial al IFRS 15 este identificarea bunurilor/serviciilor distincte, care impune contabilizarea separată a fiecărei părți a contractului. Astfel, veniturile din servicii trebuie prezentate distinct față de veniturile din bunuri vândute, chiar dacă fac parte din același contract. Aproximativ 80% dintre respondenți au identificat contracte cu elemente distincte, în timp ce restul de 20% nu aplică o asemenea abordare, indicând o simplificare în contabilizarea contractelor.

Un alt aspect sensibil reglementat de IFRS 15 este dreptul de returnare a produselor defecte, care poate influența momentul recunoașterii veniturilor. Rezultatele chestionarului arată că 80% dintre companii au recunoscut această practică, subliniind necesitatea unei analize detaliate a momentului, valorii și motivelor pentru returnări.

Achiziționarea de bunuri/servicii suplimentare, cum ar fi bonusurile și programele de loialitate, prezintă particularități neuniforme în recunoașterea veniturilor. Aproximativ 40% dintre entitățile chestionate includ astfel de clauze în contractele cu clienții, în timp ce alte 40% nu le aplică și 20% nu folosesc această abordare în general.

În cazul implicării altor entități (parteneri, părți afiliate sau terți), este esențial să se stabilească cine acționează ca mandant și cine ca agent, conform exemplelor oferite de IFRS 15. 40% dintre respondenți au indicat că acționează în nume propriu, 40% au răspuns afirmativ pentru furnizarea de bunuri și servicii în nume propriu, iar 20% au considerat că situația nu este relevantă.

Taxele nerambursabile, frecvente în sectorul comerțului cu amănuntul, sunt percepute pentru produse de la furnizori în locația de desfășurare a activității entității. Majoritatea respondenților din alte sectoare au raportat că aceste taxe nu sunt aplicabile.

Referitor la primirea avansurilor de la clienți, majoritatea respondenților au confirmat această practică, având în vedere că avansurile sunt utilizate pentru minimizarea riscurilor și asigurarea lichidității. IFRS 15 reglementează avansurile nerambursabile pentru a asigura păstrarea numerarului chiar dacă clientul renunță la bunurile/serviciile specificate în contract.

Mai mult de 50% dintre respondenți au afirmat că prețul de tranzacție nu este întotdeauna observabil direct din contract. Prețul trebuie să fie clar și concis pentru bunurile/serviciile distincte, altfel pot apărea neconformități între contraprestație și bunurile/serviciile livrate, ceea ce poate duce chiar la litigii economice.

Modificarea prețurilor tranzacțiilor se face de regulă periodic prin acte adiționale. 20% dintre entitățile chestionate au raportat că această situație nu se aplică în tranzacțiile cu ciclu scurt de livrare, unde nu este necesară revizuirea prețurilor inițiale.

Conform răspunsurilor, majoritatea entităților chestionate funcționează cu un ciclu scurt de vânzare, recunoscând veniturile într-o singură perioadă contabilă. Doar 20% din entitățile din construcții utilizează două perioade contabile pentru recunoașterea veniturilor.

Recunoașterea veniturilor în mai multe perioade contabile depinde de durata ciclului de livrare a produselor sau serviciilor. Exemple de astfel de situații sunt întâlnite în industria construcțiilor și în sectorul IT, unde livrarea poate dura mai mult și veniturile și cheltuielile sunt stabilite pe etape.

Majoritatea entităților chestionate au răspuns pozitiv în ceea ce privește discount-urile, care sunt tratate diferit față de IAS 18, reducând valoarea tranzacției de la început în funcție de reducerea oferită.

Toate entitățile participante au confirmat că natura bunului sau serviciului a fost luată în considerare în determinarea progresului, asigurându-se conformitatea cu promisiunile contractuale. Recunoașterea veniturilor este simplă pentru vânzările de bunuri, dar pentru servicii și construcții poate fi realizată pe etape, conform fazelor de livrare.

Alocarea prețului de tranzacție la obligațiile de performanță este esențială conform IFRS 15. 40% dintre entități au confirmat aplicarea acestei alocări, 40% au negat, iar 20% nu au răspuns.

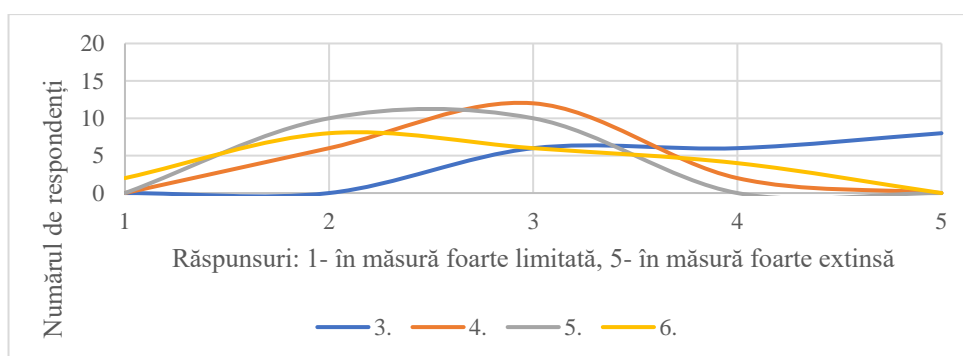
Majoritatea respondenților au considerat că influența valorii variabile asupra prețului de tranzacție este mai semnificativă în cazul bunurilor și serviciilor livrate pe termen lung sau în economiile inflaționiste. Patru entități au negat impactul valorii variabile pentru vânzările pe termen scurt, în timp ce celelalte patru entități au considerat efectul nerelevant.

În conformitate cu IFRS 15, contraprestația în natură trebuie evaluată la valoarea justă cu efecte nemonetare. 40% dintre entitățile intervievate au confirmat acest aspect, în timp ce alte 40%

primesc contraprestație monetară, iar patru entități au indicat că forma de contraprestație nu este aplicabilă în contractele lor.

Rezultatele prezentate anterior reflectă implicarea directorilor financiari în analiza gradului de implementare a IFRS 15. În această secțiune, ne propunem să examinăm complexitatea standardului din perspectiva auditorilor externi. Sondajul de opinie (Anexa 25), în întrebările 3-6, abordează măsurarea gradului de interpretare a standardelor IFRS în general (întrebarea 5) și, în mod specific, a IFRS 15. Majoritatea respondenților consideră că interpretarea standardelor IFRS este de dificultate medie, având în vedere că standardele sunt traduse în diverse limbi. Această dificultate ar fi mai mică dacă auditorii ar lucra pentru entități locale care utilizează norme naționale redactate în limba nativă, cum ar fi OMFP în România și SNC în Republica Moldova. Acest context lingvistic ar reduce semnificativ erorile de interpretare, conform observațiilor lui Camfferman și Zeff [211], care subliniază că limba poate afecta uniformitatea interpretării standardelor și comparabilitatea informațiilor contabile. Traducerea și cultura sunt factori majori care pot influența aplicarea obiectivă a IFRS [212, 213].

Majoritatea auditorilor care au participat la sondaj consideră că aspectele tehnice esențiale ale IFRS 15, cum ar fi determinarea prețului de tranzacție, componenta de finanțare, separarea obligațiilor de performanță și alocarea prețului de tranzacție, sunt de complexitate medie spre mare. Totuși, aceștia recunosc că există și alte domenii complexe asociate cu IFRS 15. Auditorii subliniază că standardul utilizează expresii de probabilitate și incertitudine în probleme-cheie, ceea ce poate conduce la diferențe de interpretare. Problemele de incertitudine și probabilitate, cum ar fi tratamentul reducerilor retrospective, garanțiile legate de obligațiile de performanță, evaluarea fazei de livrare a proiectelor și conceptele de agent și mandant, sunt frecvent întâlnite în aplicarea IFRS 15. Grafic 4.2. ilustrează amploarea interpretării și nivelul de incertitudine în aplicarea IFRS 15 din perspectiva auditorului extern.



**Grafic 4.2. Prezentarea nivelului de interpretare și incertitudine a IFRS 15 în viziunea auditorilor**

*Sursa: elaborat de autor în baza sondajului de opinie adresat auditorilor externi (Anexa 25)*

Incertitudinea și interpretarea practicilor contabile reprezintă riscuri majore pentru transparența situațiilor financiare. Așa cum indică diagrama de mai sus, un număr semnificativ de

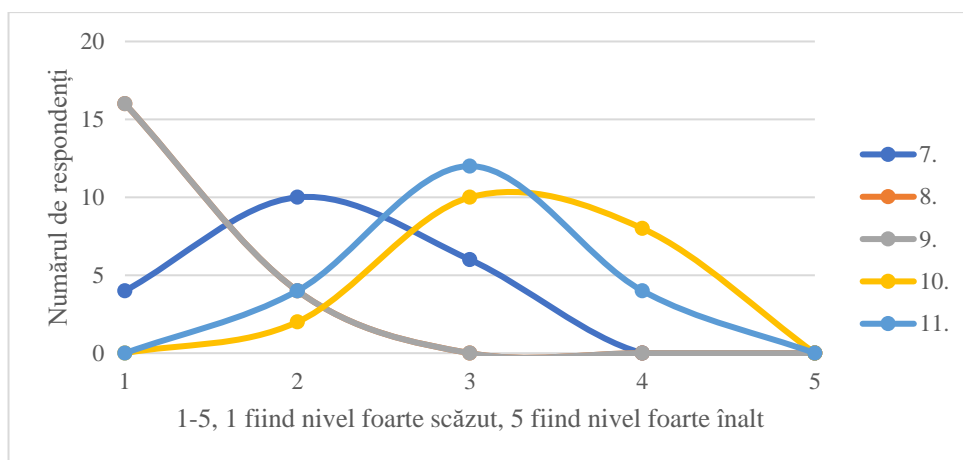


auditori consideră că IFRS 15 prezintă riscuri de denaturare a corectitudinii recunoașterii și evaluării veniturilor din cauza amplitudinii incertitudinii și interpretării acestuia.

Secțiunea următoare a sondajului (întrebările 7-11) este destinată aprofundării complexității IFRS 15 în contextul transparenței. Aceasta evaluează gradul de libertate în aplicarea principiilor de recunoaștere și evaluare a veniturilor comparativ cu standardele anterioare (IAS 11 și IAS 18). De asemenea, se analizează tendința de a modifica și manipula veniturile în conformitate cu cerințele standardului, atunci când nu se înregistrează fraudă sau eroare, dar se gestionează performanța financiară.

Majoritatea auditorilor nu consideră că IFRS 15 facilitează semnificativ manipularea veniturilor și susțin că nivelul de discreție în aplicarea principiilor acestui standard este limitat comparativ cu standardele anterioare. Rezultatele sugerează că scopul IFRS 15 este de a asigura transparența și standardizarea proceselor economice contabile. Aproximativ 15 din 20 de auditori au declarat că nu au întâmpinat măsuri specifice din partea societăților care să faciliteze discreția în aplicarea IFRS 15, ceea ce sugerează că efortul necesar pentru manipularea performanței financiare ar putea fi mai mare decât beneficiile așteptate.

În plus, peste 10 auditori au raportat cazuri de modificare a contractelor cu clienții, ceea ce afectează recunoașterea veniturilor și prezentarea acestora conform IFRS 15. În contextul crizelor economice recente, inclusiv inflația ridicată, modificarea contractelor a fost frecventă și necesară. Conform IFRS 15, modificările semnificative trebuie prezentate în situațiile financiare, iar impactul asupra veniturilor amânate și recunoscute, activelor și pasivelor trebuie reevaluat. În ceea ce privește opțiunile de modificare a contractelor în favoarea societății, mulți respondenți consideră că există multiple posibilități, dar este important de menționat că orice modificare trebuie justificată pentru a fi acceptată de client. Răspunsurile auditorilor la întrebările 7-11 sunt prezentate în Graficul 4.3 de mai jos.

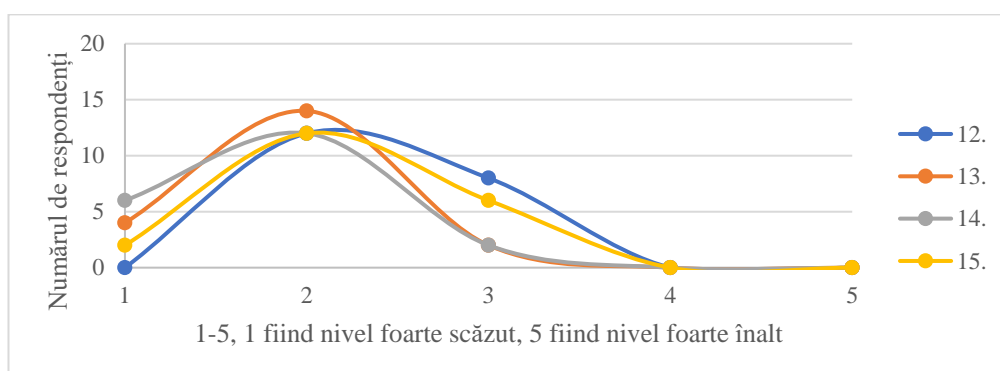


**Grafic 4.3. Prezentarea nivelului de discreție și manipulare a veniturilor prin prisma IFRS 15**

*Sursă: elaborat de autor în baza sondajului de opinie adresat auditorilor externi (Anexa 25)*

Deși modificarea contractelor de către auditorii externi este rară, așa cum ilustrează diagrama de mai sus, afacerile moderne sunt extrem de dinamice, iar adaptarea rapidă la tendințele economice devine esențială. Într-un mediu de afaceri în continuă schimbare, ajustările privind condițiile de livrare, prețurile și reducerile din contractele cu clienții sunt frecvent reflectate în situațiile financiare. Pentru a face față provocărilor generate de modificările standardelor, crizele economice și alți factori, entitățile trebuie să aibă un mediu de control intern robust.

Rezultatele sondajului, prezentate în întrebările 12-15, au relevat necesitatea urgentă de îmbunătățire a procedurilor de control intern în entitățile economice din România și Republica Moldova. Mai mult de jumătate dintre auditorii participanți consideră că raționamentul profesional și documentarea incertitudinilor legate de IFRS 15 sunt insuficiente. Aceasta sugerează că rolul contabililor și al directorilor financiari se concentrează predominant pe contabilitate, fără a aborda în mod adecvat managementul financiar. În plus, se observă că, în perioada 2021-2022, multe societăți nu au implementat încă automatizarea principiilor IFRS 15 în sistemele lor contabile (a se vedea răspunsurile la întrebarea 13). Rezultatele detaliate ale chestionarului sunt prezentate în Graficul 4.4.



**Grafic 4.4. Prezentarea nivelului de control intern asupra veniturilor recunoscute în conformitate cu IFRS 15**

*Sursă: elaborat de autor în baza sondajului de opinie adresat auditorilor externi (Anexa 25)*

Conform rezultatelor obținute, majoritatea auditorilor consideră că documentarea aspectelor esențiale, precum raționamentul, judecata profesională și incertitudinea, este la un nivel foarte scăzut în cadrul entității. Aceasta sugerează o concentrare excesivă pe activitățile operaționale și înregistrări, în detrimentul monitorizării și controlului faptelor economice. Absența unui mediu de control intern adecvat asupra veniturilor în contextul IFRS poate conduce la erori pe termen lung, care ar putea rămâne nedezvăluite la momentul respectiv.

#### 4.4. Evaluarea impactului implementării standardului IFRS 15 pe sectoare de activitate și dezvoltarea unui model integrat de aplicare

În cadrul analizei segmentului contractării (Zona 1 a triunghiului de activitate), au fost investigate aspectele istoricului aplicării IFRS 15 în entitate. Rezultatele au indicat o încredere scăzută în politicile de implementare, cu o medie de asumare sub 20% privind efectele retroactive ale punctului C3 din IFRS 15. Aceste constatări au permis definirea coeficienților de impact, bazați pe relevanța statistică a variabilelor în raport cu obiectivul general.

Activitățile de tarifare au fost evaluate printr-o grilă matriceală, folosind un set de 7 întrebări care abordează tarifarea, vulnerabilitatea și riscul tranzacțiilor. Valorile obținute au fost omogene, cu o medie subunitară pentru toate întrebările, și au fost supuse unei evaluări de relevanță statistică bazată pe coeficienții de impact.

Zona dedicată performanței a fost testată conform percepției europene, incluzând aspecte de sustenabilitate. Respondenților li s-au adresat 7 întrebări legate de beneficiile activității de contractare și opțiunile părților în procesul comercial. Rezultatele au reflectat că eficacitatea precede eficiența în țările în dezvoltare, în raport cu nivelul de dezvoltare economică.

Triangulația secundară a fost concentrată pe aspectele metodologice ale implementării IFRS 15. Noutatea modelului propus rezidă în adaptarea răspunsurilor pentru a satisface cerințele metodologice și de activitate, acoperind ambele zone studiate.

Din punct de vedere normativ și contractual, modificările structurii întrebărilor au vizat 17% din întrebări, asigurând stabilitatea structurii primei zone a celor două triunghiuri. În schimb, structura tarifară și scriptologică diferă cu 28%, fiind reconfigurată pentru a reflecta performanța în segmentul de înregistrare scriptică. Zona 3, referitoare la conceptualizarea performanței și consolidarea datelor, prezintă cele mai mari diferențe între cele două triunghiuri (primar și secundar). Corelațiile calculate pe baza rezultatelor chestionarului sunt prezentate în Tabelul 4.2.

**Tabelul 4.2. Corelații statistice rezultate în urma interpretării chestionarului**

Tipuri de activități		General	Telecomunicații	Servicii bancare	Construcții	Servicii și soluții IT	Producție alimentară
General	Corelația Pearson	1	-,104	,240	-,513	-,327	,567
	Sig. (2-tailed)		,845	,647	,298	,528	,240
	N	6	6	6	6	6	6
Telecomunicații	Corelația Pearson	-,104	1	,894*	-,198	-,205	-,477
	Sig. (2-tailed)	,845		,016	,707	,697	,339
	N	6	6	6	6	6	6
Servicii bancare	Corelația Pearson	,240	,894*	1	-,216	-,499	-,367
	Sig. (2-	,647	,016		,682	,313	,474

Tipuri de activități		General	Telecomunicații	Servicii bancare	Construcții	Servicii și soluții IT	Producție alimentară
	tailed)						
	N	6	6	6	6	6	6
Construcții	Corelația Pearson	-,513	-,198	-,216	1	-,196	-,227
	Sig. (2-tailed)	,298	,707	,682		,710	,665
	N	6	6	6	6	6	6
Servicii și soluții IT	Corelația Pearson	-,327	-,205	-,499	-,196	1	,475
	Sig. (2-tailed)	,528	,697	,313	,710		,341
	N	6	6	6	6	6	6
Producție alimentară	Corelația Pearson	,567	-,477	-,367	-,227	,475	1
	Sig. (2-tailed)	,240	,339	,474	,665	,341	
	N	6	6	6	6	6	6

\* Corelație nesemnificativă la nivelul 0,05 (2-tailed)

Sursa: elaborat de autor pe baza software-ului statistic SPSS

Coeficienții de corelație sugerează că sectorul IT și sectorul bancar prezintă o omogenitate în opțiunile de implementare a IFRS 15, având coeficienți de corelație aproape de 0, ceea ce indică o variabilitate redusă în acest context. În contrast, sectorul construcțiilor se află la extrema opusă, cu coeficienți de corelație aproape de 1, indicând o uniformitate mai mare în opțiunile de implementare a IFRS 15. Calculul ariei de reprezentare a efectelor implementării IFRS 15 a fost realizat de autori conform formulei prezentate mai jos:

$$A_{\Delta} = \frac{\sum_{i=1}^n (r_{ia} * n_i)}{\sum_{i=1}^n (n_i)} \quad (4.7)$$

Unde:  $r_{ia} > 0 \Leftrightarrow a > 0$

$A_{\Delta}$  - rezultatul pozitiv al implementării IFRS 15 pe fiecare secțiune ale celor două triunghiuri primar și secundar;

$r_t$  - reprezintă ponderea de răspunsuri afirmative ale entităților care aplică IFRS 15 din total entități analizate;

$a$  - coeficientul logic de testare a răspunsurilor afirmative.

Datele colectate prin chestionar au fost analizate utilizând modelul *Curve Estimation* din SPSS, aplicând funcții de creștere liniare și cubice, precum și funcții combinate, așa cum este detaliat în tabelul 4.3.

**Tabelul 4.3. Descrierea Modelului integrat de utilizare a IFRS 15**

Descriere Model	Model integrat de utilizare a IFRS 15
Variabila dependentă	1
	2
	3
	4

Descriere Model		Model integrat de utilizare a IFRS 15
	5	Producție alimentară
Ecuția	1	Linear
	2	Cubic
	3	Compound <sup>a</sup>
	4	Growth <sup>a</sup>
Variabile dependente		General
Constant		Inclusă
Variabila ale cărei valori etichetează observațiile din diagrame		Nespecificată
Toleranța pentru introducerea de termeni în ecuații		,0001

\*Modelul impune ca toate valorile care nu lipsesc să fie pozitive

Sursa: SPSS

Pentru model, au fost efectuate teste de semnificație statistică care au clasificat sectorul serviciilor bancare și sectorul IT pe paliere de semnificație medie, în timp ce sectoarele construcții și producție alimentară au fost plasate pe paliere de semnificație mai ridicată, peste 50%. Eroarea standard a regresiei este minimă în cazul sectoarelor de producție alimentară și telecomunicații (tabelul 4.4).

**Tabelul 4.4. Model integrat de utilizare a IFRS 15 – Sumar**

Sector activitate	Coeficienți statistici			
	R	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> ajustat	Eroare standard a estimării
Telecomunicații	,104	,011	-,237	,041
Servicii bancare	,240	,058	-,178	,152
Construcții	,513	,264	,079	,065
Servicii și soluții IT	,327	,107	-,117	,068
Producție alimentară	,567	,322	,152	,049

Sursa: elaborat de autor pe baza software-ului statistic SPSS

Testul ANOVA realizat pentru datele diseminate pe sectoare de activitate este prezentat în tabelul 4.5.

**Tabelul 4.5. Testul ANOVA pentru modelul integrat de utilizare a IFRS 15**

Sector activitate	Variabile	Suma pătratelor	df	Media pătrată	F	Sig.
Telecomunicații	Regresie	,000	1	,000	,043	,845
	Reziduale	,007	4	,002		
	Total	,007	5			
Servicii bancare	Regresie	,006	1	,006	,245	,647
	Reziduale	,092	4	,023		
	Total	,098	5			
Construcții	Regresie	,006	1	,006	1,43 1	,298
	Reziduale	,017	4	,004		
	Total	,023	5			
Servicii și soluții IT	Regresie	,002	1	,002	,477	,528
	Reziduale	,018	4	,005		
	Total	,021	5			
Producție alimentară	Regresie	,004	1	,004	1,89 9	,240
	Reziduale	,009	4	,002		
	Total	,014	5			

Sursa: elaborat de autor pe baza software-ului statistic SPSS

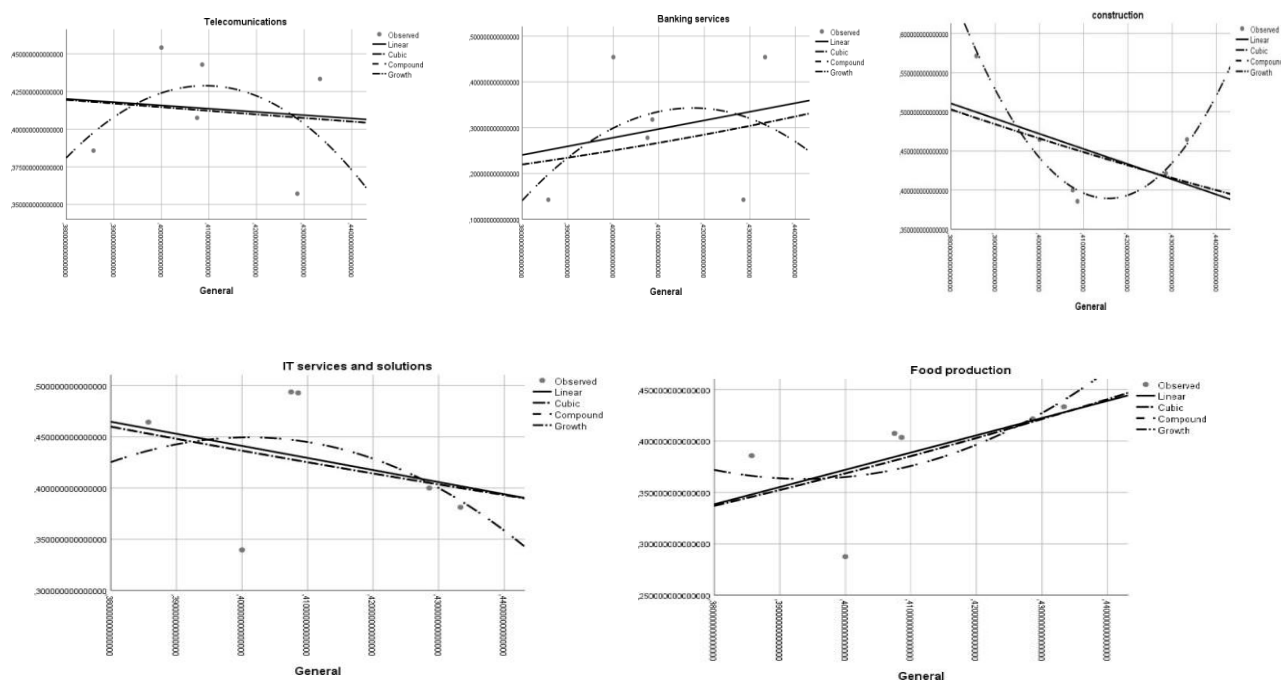
Valoarea coeficienților de regresie (Beta) reflecta faptul ca modelul generează trend crescător pe sectorul serviciilor bancare si in sectorul producției alimentare, în timp ce în segmentul construcției trendul este negativ.

**Tabelul 4.6. Coeficienții de corelație**

Sectorul de activitate	Coeficienți nestandardizați			Coeficienți standardizați Beta	t	Sig.
	General	B	Eroarea standard			
Telecomunicații	General	-,216	1,037	-,104	-,208	,845
	(Constant)	,502	,426		1,178	,304
Servicii bancare	General	1,886	3,811	,240	,495	,647
	(Constant)	-,476	1,566		-,304	,776
Construcții	General	-1,939	1,621	-,513	-1,196	,298
	(Constant)	1,247	,666		1,873	,134
Servicii și soluții IT	General	-1,178	1,705	-,327	-,691	,528
	(Constant)	,912	,701		1,302	,263
Producție alimentară	General	1,679	1,218	,567	1,378	,240
	(Constant)	-,300	,501		-,598	,582

Sursa: elaborat de autor pe baza software-ului statistic SPSS

Datele generale ale modelelor econometrice consolidate reflectă grafic încrederea entitatilor raportoare în utilizarea instrumentelor de evaluare a veniturilor prin IFRS 15 (Figura nr. 4.3).



**Fig. 4.3. Reprezentarea grafica a modelului integrat de utilizare a IFRS 15 pe principalele domenii de activitate**

Sursa: elaborat de autor pe baza software-ului statistic SPSS

După cum se observă, sectorul bancar este cel mai bine poziționat, testele statistice indicând cele mai mari corelații pentru acest sector, în contextul cerințelor specifice de transparență impuse

de IFRS. În contrast, corelațiile pentru sectorul construcțiilor și telecomunicațiilor evidențiază distorsiuni semnificative în aplicarea cerințelor IFRS în țările cu economii emergente.

Au fost identificate 4 studii (Karim și Riya [190]; Boujelben și Kobbi-Fakhfakh [195], Bubnovskaya Mattei și Paoloni [69]; Bubnovskaya et al [206].) care au evaluat nivelul de conformitate cu cerințele de IFRS 15, majoritatea abordând maxim 1-2 sectoare, cel mai frecvent fiind evaluat sectorul telecomunicațiilor. De asemenea, puține dintre acestea au utilizat un eșantion de societăți din UE sau țări cu economie emergentă [148, 190]. Astfel, studiul actual abordează această lacună din literatura de specialitate și încearcă să ofere unele răspunsuri la preocupările exprimate cu privire la efectele timpurii a implementării IFRS 15 asupra gradului de divulgare a informațiilor în raport cu diverse sectoare de activitate.

Conform ipotezei nr. 1, în primul an de aplicare a IFRS 15, entitățile din sectorul bancar și IT sunt testate pentru a determina dacă au cel mai scăzut nivel de conformitate, neîndeplinind cerința de a prezenta efectul potențial al implementării standardului. Această ipoteză a fost confirmată atât de literatura de specialitate, cât și de răspunsurile la chestionar. Studiile realizate în sectorul bancar din România evidențiază că băncile ar trebui să acorde o atenție sporită aspectelor legate de contracte pentru a evalua aplicabilitatea noului standard în contextul specific al acestora. În acest sens, băncile ar trebui să diferențieze între contractele cu clienții în două categorii majore: contractele pentru instrumente financiare și contractele pentru alte servicii. Autorul consideră că, având în vedere că IFRS 15 este mai puțin relevant pentru serviciile bancare, unele instituții financiare au ignorat noile orientări privind recunoașterea veniturilor și nu au analizat sau dezvoltat impactul acestora în situațiile financiare anuale pentru anul de adoptare a IFRS 15. Într-o abordare similară Ogunode și Salawu [215] subliniază că în contextul adoptării timpurii a IFRS 15 în sectorul bancar, standardul pare să fie aplicat doar pentru elementele reziduale ale contractelor, care, conform entității comerciale, nu se încadrează în domeniul de aplicare al IFRS 9.

Cercetările [189] efectuate în sectorul bancar din România arată că, în primul an de aplicare, noul standard IFRS 15 nu a avut un impact semnificativ asupra rezultatelor anuale. În multe cazuri, instituțiile bancare au ignorat aplicabilitatea IFRS 15, fără a analiza sau a dezvoltat impactul acestuia în situațiile financiare anuale. Studiul nostru evidențiază că în sectorul bancar se practică frecvent plăți anticipate de către clienți, care sunt înregistrate contabil ca datorii pentru avansuri. Conform IFRS 15, aceste plăți ar trebui să fie recunoscute ca angajamente legate de contractele cu clienții.

Ipoteza 2 de lucru postulează că *impactul standardului IFRS 15 este mai mare la nivelul companiilor din sectorul telecomunicațiilor și construcțiilor decât în alte sectoare.*

Diferența esențială între noul model de recunoaștere a veniturilor și modelele anterioare constă în accentul său pe contractele cu clienții. Unitatea de bază de interes este contractul, iar natura

diversificată a acestora înseamnă că două companii din aceeași industrie ar putea contabiliza o tranzacție similară diferit, în funcție de obligațiile contractuale specifice. Prin urmare, condițiile contractuale și obligațiile de performanță aferente sunt esențiale pentru recunoașterea veniturilor. Atunci când se analizează industriile cele mai afectate de noul standard de recunoaștere a veniturilor, focusul ar trebui să fie pe natura contractelor, nu pe industria specifică. Industriile cele mai influențate vor fi cele cu contracte care permit variații semnificative în contabilizare conform noului standard. În schimb, industriile cu contracte pe termen scurt și tranzacții simple, cum ar fi vânzările cu amănuntul și bunurile de consum, vor fi mai puțin afectate de schimbările în tratamentul contabil.

Conform unui studiu recent [190] asupra entităților din economii emergente, gradul de conformitate variază între industrii, cu cel mai ridicat nivel de conformitate observat în sectorul telecomunicațiilor și cel mai scăzut în sectorul IT. În schimb, industriile telecomunicațiilor și construcțiilor se confruntă cu provocări majore legate de necesitatea modificărilor constante ale contractelor, gestionarea costurilor contractuale și problemele de colectivitate [214]. Aceste sectoare sunt adesea implicate în contracte de tip pachet (în telecomunicații) și proiecte pe termen lung (în construcții), care sunt profund influențate de tratamentul contabil conform IFRS 15, având în vedere complexitatea tranzacțiilor ce includ mai multe elemente și necesitatea personalizării produselor și serviciilor. Ciesielski și Weirich [215] sugerează că industriile care utilizează contracte pe termen lung și tranzacții complexe, incluzând contractele în pachet, vor fi probabil supuse unor modificări semnificative după implementarea IFRS 15.

În ceea ce privește testarea ipotezei 3, care presupune că aplicarea IFRS 15 a condus la o mai mare transparență informațională și, implicit, la creșterea încrederii părților interesate în situațiile financiare, considerăm că adoptarea IFRS de către un număr cât mai mare de state, ca metodologie de raportare recunoscută internațional, poate spori această încredere. Astfel, integrarea IFRS contribuie la consolidarea credibilității organizațiilor și la întărirea integrității rapoartelor financiare [216].

Ipoteza 4, referitoare la aplicarea IFRS 15, sugerează că aceasta contribuie la creșterea comparabilității în raportarea veniturilor între companii și sectoare, îmbunătățind totodată calitatea informațiilor financiar-contabile. Această ipoteză este confirmată de literatura de specialitate și de răspunsurile intervievaților. Numeroase studii [215, 201, 204] susțin că aplicarea IFRS 15 ajută la eliminarea inconsecvențelor și a punctelor slabe ale standardelor anterioare, oferind un cadru mai cuprinzător pentru abordarea problemelor de recunoaștere a veniturilor. Astfel, se contribuie la îmbunătățirea comparabilității practicilor între companii, industrii și piețe de capital, precum și la simplificarea pregătirii situațiilor financiare.



Rezultatele studiului subliniază că IFRS 15 corectează deficiențele informaționale și contabile asociate cu estimarea, identificarea și raportarea profiturilor din contractele cu clienții, conform fostului IAS 18, adresând slăbiciunile și lacunele legale susceptibile de interpretări și manipulări. IFRS 15 impune o abordare în cinci etape pentru determinarea veniturilor, asigurând recunoașterea sistematică și consecventă a acestora. Această schimbare de paradigmă dovedește că managerii din companii sunt capabili să echilibreze interesele părților implicate și să răspundă așteptărilor acestora, consolidând astfel relațiile pe termen lung.

Un alt efect pozitiv al aplicării IFRS 15 este îmbunătățirea calității informațiilor financiare și contabile, în special în ceea ce privește relevanța și comparabilitatea situațiilor financiare. Impactul variază în funcție de domeniu; pentru unele entități, IFRS 15 poate aduce modificări semnificative în estimarea profiturilor, necesitând noi sisteme și procese, în timp ce pentru altele impactul poate fi mai redus, în funcție de complexitatea clauzelor contractuale și de condițiile negociate.

Studiul a arătat că entitățile analizate din cele cinci sectoare de activitate au adoptat activ IFRS 15. Țările emergente, inclusiv cele de origine pentru entitățile studiate, au demonstrat o mai mare expunere la stres financiar, acceptând deschis schimbările aduse de IFRS și adaptându-se la noua structură economică globală. În acest context, se impune conceptualizarea unui model unic și viabil pentru implementarea extinsă a IFRS 15. Acest model, aplicabil indiferent de domeniul de activitate, se axează pe estimarea și recunoașterea profiturilor generate din contractele cu clienții, oferind îmbunătățiri tangibile în recunoașterea și interpretarea tranzacțiilor, sporind transparența informațiilor și reducând asimetria informațională.

#### **4.5. Concluzii la capitolul 4**

Studiul empiric privind impactul implementării IFRS 15 în țările cu economie emergentă a permis formularea următoarelor concluzii :

1. Pe baza rezultatelor anterioare obținute pe această tematică, au fost fundamentate ipotezele de cercetare. Datele necesare analizei empirice s-au bazat pe răspunsurile unui chestionar (aplicat asupra unui număr de 30 de directori financiari) și a unui sondaj (aplicat în rândul a 20 de auditori financiari). Rezultatele chestionarului au fost prelucrate inițial cu ajutorul software-ului MS Excel, fiind utilizat mai apoi programul statistic SPSS.

2. În vederea completării tabloului cercetării calitative, cu scopul de a evalua impactul real ale implementării IFRS 15 asupra sectoarelor telecomunicațiilor, construcției, bancar, producție, servicii de consultanță și IT în țări cu o economie emergentă, precum România și Republica Moldova, au fost formulate și testate patru ipoteze științifice pentru a extinde posibilitățile de adaptare a modelului conceptual. Pentru a oferi o imagine de ansamblu asupra nivelului de

implementare a IFRS 15, cât și pentru identificarea problemelor în cadrul mediului de control intern, a fost evaluată percepția atât a directorilor financiari, cât și a auditorilor financiari care au participat în sondajul de opinie. În acest sens, considerăm că studiul a câștigat în precizie.

3. S-a constatat că utilizarea IFRS 15 de către entitățile din România și Republica Moldova, țări cu economii emergente, este un proces continuu, corelat cu gradul de evoluție al acestora. Fenomenul emergent în aceste țări este particular, nu doar din perspectiva standardelor impuse de autorități, ci și din cauza impactului semnificativ al expansiunii globale a afacerilor, dezvoltării culturii corporative și creșterii responsabilității pentru sustenabilitate și raportare integrată.

4. Ipoteza 1 a fost confirmată, indicând că, în primul an de aplicare a IFRS 15, entitățile din sectorul bancar și IT au prezentat un nivel scăzut de conformitate, nereușind să dezvăluie efectul complet al implementării standardului. Studiile și chestionarele au demonstrat că băncile, în special, au neglijat aplicabilitatea IFRS 15, tratând doar aspectele reziduale ale contractelor și ignorând impactul acestora asupra rezultatelor financiare. Această concluzie subliniază necesitatea ca instituțiile financiare să acorde o atenție mai mare aspectelor de conformitate cu IFRS 15, în special în ceea ce privește recunoașterea plăților anticipate ca angajamente contractuale.

5. Ipoteza 2, conform căreia impactul IFRS 15 este mai semnificativ în sectoarele telecomunicațiilor și construcțiilor comparativ cu alte industrii, este validată. Diferența majoră dintre noul standard și modelele anterioare este accentul pus pe contractele cu clienții, aspect esențial pentru recunoașterea veniturilor. Sectoarele telecomunicațiilor și construcțiilor, caracterizate prin contracte complexe și pe termen lung, sunt profund influențate de IFRS 15, care impune modificări semnificative în contabilizare. Studiile recente confirmă că aceste sectoare se confruntă cu provocări considerabile din cauza complexității și variației contractelor, ceea ce subliniază relevanța Ipotezei 2.

6. Testarea ipotezei 3, care sugerează că aplicarea IFRS 15 a îmbunătățit transparența informațională și a crescut încrederea părților interesate în situațiile financiare, confirmă această presuposiție. Adoptarea IFRS de către un număr mare de state contribuie la sporirea încrederii, consolidând astfel credibilitatea organizațiilor și integritatea rapoartelor financiare.

7. Ipoteza 4, care sugerează că aplicarea IFRS 15 contribuie la creșterea comparabilității în raportarea veniturilor și la îmbunătățirea calității informațiilor financiar-contabile, este validată. Literatură de specialitate și răspunsurile intervievaților confirmă că IFRS 15 elimină inconsecvențele și punctele slabe ale standardelor anterioare, oferind un cadru mai cuprinzător pentru recunoașterea veniturilor. Aceasta îmbunătățește comparabilitatea între companii, industrii și piețe de capital și simplifică pregătirea situațiilor financiare.

## CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI

Sinteza cercetărilor efectuate cu privire la dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 a permis formularea următoarelor *concluzii*:

1. Globalizarea piețelor financiare și adoptarea extinsă a IFRS subliniază necesitatea unui cadru uniform care să asigure transparența și comparabilitatea raportărilor financiare. În ciuda importanței IFRS pentru adaptarea la cerințele piețelor complexe, provocările în economiile emergente și divergențele între CGC, GAAP și IFRS complică implementarea uniformă a standardelor. Analiza comparativă între acestea evidențiază discrepanțele în recunoașterea veniturilor, inclusiv momentul potrivit pentru bazarea sau ajustarea angajamentelor la prețurile de tranzacție sau la valoarea actualizată. Cercetarea a demonstrat că adoptarea IFRS a redus semnificativ asimetriile informaționale între companii și investitori, oferind o bază comună de evaluare a performanțelor economice. În economiile emergente, IFRS a permis o mai bună aliniere la practicile internaționale, crescând atractivitatea investițională. Autorul argumentează necesitatea actualizării CGC și elaborării unui cadru integrat și detaliat a IFRS 15.

2. Investigarea evidențiază impactul semnificativ al modificărilor IASB asupra raportării financiare globale, accentuând progresul în transparență și comparabilitate, cât și dificultățile specifice economiilor emergente, distincte de cele din țările dezvoltate, legate de rolul semnificativ al statului, lipsa unui sistem eficient de recalificare a profesioniștilor, de terminologie, cadru metodologic insuficient, literatura metodologică internațională inadecvată, mecanismele ineficiente de supraveghere și birocrăției excesive. În acest context, se argumentează propunerea implementării unei reforme contabile autentice.

3. Analiza reformei standardizării veniturilor prin IFRS 15 subliniază impactul semnificativ asupra transparenței raportărilor și recunoașterii veniturilor, contribuind la creșterea încrederii investitorilor și altor părți interesate. Pentru oferirea unei viziuni complete și de ansamblu asupra modului în care IFRS 15 se aplică în practică s-a prezentat cadrului general de aplicabilitate a IFRS 15 și transpunerea acestuia într-un tablou de bord, utilizând chei de corelare cross-panel pentru analiza comparativă. Deși implementarea IFRS 15 a adus îmbunătățiri, numeroase entități continuă să nu respecte pe deplin cerințele standardului, iar variațiile între sectoare subliniază neconformitatea. În plus, este necesară ajustarea standardelor contabile pentru a reflecta variabilitatea ciclurilor economice în Moldova și România. În opinia autorului, problemele și provocările metodologice evidențiază necesitatea elaborării îndrumărilor suplimentare IASB pentru aplicarea uniformă a IFRS 15.

4. Modificările aduse de IASB au avut un impact semnificativ asupra cadrului de raportare financiară globală, influențând interpretarea și aplicarea standardelor IFRS și având efecte directe

asupra transparenței și comparabilității rapoartelor financiare internaționale. Cu toate acestea, limitările CGC, în special în ceea ce privește definirea și recunoașterea activelor și pasivelor, neglijând potențialele beneficii informaționale ale evaluării veniturilor și cheltuielilor, afectează acuratețea raportării financiare, iar neclaritățile privind metodele de evaluare persistă.

**5.** Studiul a demonstrat că un cadru unificat de raportare bazat pe IFRS este esențial pentru asigurarea comparabilității internaționale. Totuși, aplicarea acestui cadru în economiile emergente trebuie să țină cont de particularitățile locale, precum fluctuațiile economice și nivelul de dezvoltare a piețelor. Flexibilitatea în adaptarea IFRS 15 la specificul local este cheia succesului său.

**6.** S-a evidențiat că Modelul în cinci pași al IFRS 15 este universal aplicabil veniturilor din contractele cu clienții, oferind o standardizare esențială a procesului de recunoaștere a veniturilor. Autorul a analizat identificarea contractelor cu clienții sub IFRS 15, subliniind impactul clauzelor de modificare și încetare, precum și variabilitatea practică a integrării comenzilor de achiziție cu acordurile-cadru. Autorul a demonstrat că clarificarea termenului „simultan sau aproximativ simultan” și adaptarea la diversele practici contractuale sunt esențiale pentru asigurarea transparenței și conformității în raportarea veniturilor. De asemenea, studiul a arătat că estimările corecte și actualizările constante ale prețului de tranzacție și contraprestației variabile îmbunătățesc fidelitatea raportărilor financiare și contribuie la decizii informate. Pentru aplicarea sa eficientă la nivel universal se impune o înțelegere clară pentru a facilita evaluarea corectă a performanței financiare.

**7.** S-a dezvoltat conceptul de obligație de performanță în contextul IFRS 15, subliniind necesitatea evaluării precise a angajamentelor contractuale. Cercetarea a arătat că obligația de performanță este identificabilă doar dacă sunt îndeplinite criteriile esențiale. Analiza diferențierii între active și restricțiile contractuale a demonstrat cum se pot determina separat obligațiile în funcție de natura și independența lor. În acest context, autorul a elucidat și fundamentat necesitatea aplicării acestui concept privind recunoașterea veniturilor conform IFRS 15.

**8.** S-a evidențiat că aplicarea IFRS 15, prin prisma conceptului de „contract” și a criteriilor de evaluare a controlului, asigură o mai bună utilitate a informațiilor pentru utilizatori. În contrast, implementarea IFRS 15 transformă semnificativ raportarea veniturilor din contractele cu clienții, precum prezentarea distinctă a veniturilor și pierderilor, împreună cu clasificarea detaliată a acestora. Soluționarea acestor aspecte, necesită cercetare și perfecționare în vederea asigurării utilității informațiilor pentru utilizatori.

**9.** Cercetarea a identificat principalele riscuri în recunoașterea veniturilor, cum ar fi interpretarea greșită a clauzelor contractuale și alocarea incorectă a prețului de tranzacție. Aceste riscuri au fost gestionate prin introducerea unor proceduri de control intern mai riguroase, cum ar fi verificările periodice ale conformității contractelor cu IFRS 15 și utilizarea unor sisteme informatice avansate

pentru monitorizarea veniturilor. În companiile din sectorul construcțiilor, s-au implementat revizuiți trimestriale pentru a corela avansul lucrărilor cu recunoașterea veniturilor.

**10.** Autorul a evaluat aplicarea practică a modelului în 5 pași conform IFRS 15, subliniind interdependența dintre identificarea riscurilor și utilizarea modelului. Riscurile detectate pot influența corectitudinea aplicării modelului, care, la rândul său, facilitează gestionarea și reducerea acestora. S-au identificat similarităților și diferențelor între politicile contabile aferente contractelor de vânzare cu clienții, conform modelului, în raport cu standardele de contabilitate și US GAAP. Studiile de caz au evidențiat efectele implementării modelului în diverse contexte și impactul asupra raportărilor financiare. În opinia autorului, pentru asigurarea conformității sunt necesare măsuri corective, precum și dezvoltarea unui cadru sistematic pentru evaluarea și implementarea controalelor interne în contextul recunoașterii veniturilor conform IFRS 15.

**11.** În contextul implementării recente a IFRS 15, studiul a identificat lacune semnificative care reflectă dificultăți persistente în aplicarea standardului. Problemele întâmpinate, inclusiv erorile comune în raportarea veniturilor și aspectele neclarificate precum discount-urile, garanțiile suplimentare și distincția între agent și comitent, au fost detaliate. Cercetarea a evidențiat necesitatea unor soluții variate pentru îmbunătățirea raportării financiare, subliniind importanța adaptării practicii contabile la cerințele specifice ale IFRS 15. Impactul studiului constă în clarificarea și standardizarea practicilor contabile, contribuind la precizia și consistența raportării veniturilor.

**12.** În vederea îmbunătățirea aplicării și conformității cu IFRS 15, autorul a elaborat și implementat metodologia pentru modelarea aplicabilității IFRS 15, utilizând indici și indicatori dinamici pentru a analiza extins implementarea standardului. În plus, a identificat și evidențiat zonelor de risc legate de recunoașterea veniturilor, în contextul posibilelor interpretări ale principiilor, esențiale pentru prevenirea erorilor și neconformităților (*Aspecte implementate prin Actul de implementare, Combinatul de vinuri Cricova SA*). De asemenea, a dezvoltat un instrument de facilitare a conformității pentru experții contabili, sub forma unei liste de verificare cuprinzând riscuri, controale și proceduri interne, care asigură o mai bună prezentare a informațiilor despre veniturile din contracte. Evaluarea mediului de control al veniturilor, realizată prin chestionare pentru directorii economici și sondaje pentru auditorii externi, completează analiza, asigurând o evaluare cuprinzătoare și multidimensională a aplicării IFRS 15.

**13.** Cercetarea a identificat dificultăți semnificative în evaluarea veniturilor conform IFRS 15. Autorul propune dezvoltarea KPI-uri specifice pentru departamentele financiare, care ar facilita verificarea conformității și identificarea deficiențelor. Rezultatele sondajului și chestionarelor efectuate au evidențiat nevoia de instrumente metodologice suplimentare pentru a sprijini implementarea IFRS 15, inclusiv proceduri de autoverificare și controale interne sporite. În urma

analizei empirice, a fost propus un model integrat de aplicare a IFRS 15, adaptat la specificul economiilor emergente, care facilitează implementarea standardului și gestionează mai eficient recunoașterea veniturilor în diverse sectoare economice.

**14.** Studiul empiric a arătat că impactul aplicării IFRS 15 diferă semnificativ între sectoare economice, precum telecomunicațiile și construcțiile, care se confruntă cu provocări legate de contractele complexe și pe termen lung. Totodată, percepția practicienilor financiari din România și Republica Moldova este predominant pozitivă, subliniind o îmbunătățire a transparenței și comparabilității situațiilor financiare. Cu toate acestea, dificultățile legate de interpretarea și aplicarea uniformă a standardului rămân o preocupare în aceste sectoare. Astfel,

- ***Ipoteza 1** a fost confirmată, evidențiind o conformitate scăzută în sectoarele bancar și IT, subliniind necesitatea unei mai bune aplicări a IFRS 15, în special în ceea ce privește recunoașterea plăților anticipate.*

- ***Ipoteza 2** a fost validată, demonstrând că sectoarele telecomunicațiilor și construcțiilor sunt cele mai afectate de IFRS 15, datorită complexității contractelor specifice.*

- ***Ipoteza 3** a fost confirmată, indicând că aplicarea IFRS 15 a îmbunătățit transparența și a crescut încrederea în raportările financiare.*

- ***Ipoteza 4** a fost validată, arătând că IFRS 15 a sporit comparabilitatea și calitatea informațiilor financiar-contabile, eliminând inconsecvențele standardelor anterioare și simplificând pregătirea situațiilor financiare.*

Aceste concluzii subliniază impactul semnificativ al IFRS 15 asupra raportării financiare în sectoare critice și nevoia de adaptare continuă în economii emergente.

**Problema științifică importantă** soluționată în teză constă în analiza complexității aplicării IFRS 15 dintr-o perspectivă științifică, metodologică și aplicativă, fapt care conduce la abordarea provocărilor specifice și diferențelor contabile internaționale în recunoașterea și raportarea veniturilor în economiile emergente, în contextul globalizării și diversității economice, cu scopul de a facilita aplicarea uniformă a standardelor, îmbunătățind consistența și comparabilitatea raportărilor financiare la nivel global.

**Problemele științifice importante soluționate** în teză constau în evaluarea impactului real al implementării standardului IFRS 15 asupra diferitelor sectoare de activitate din economiile emergente, identificarea și evidențierea segmentelor operaționale cu complexitate majoră în procesul de implementare și evaluarea măsurilor de control și a riscurilor asociate recunoașterii veniturilor conform IFRS 15. Aceste aspecte vizează actualizarea cunoștințelor și identificarea de soluții practice pentru a gestiona și a adapta implementarea standardului în diverse contexte economice și de afaceri.

Sinteza cercetărilor efectuate oferă baza pentru formularea următoarelor **recomandări** destinate îmbunătățirii aplicării uniforme a IFRS 15 în economiile emergente:

1. Pentru a recunoaște și integra diferitele modele de afaceri în evaluarea contabilității de angajamente, oferind astfel un cadru mai relevant pentru investitori în analiza și integrarea informațiilor financiare se recomandă actualizarea CGC, iar pentru a facilita implementarea uniformă și consistență în raportările financiare globale a IFRS 15 se propune dezvoltarea unui cadru integrat și detaliat a IFRS 15. În plus, este esențial ca organizațiile profesionale din domeniul contabilității să colaboreze cu IASB pentru a furniza feedback și propuneri detaliate în vederea clarificării noțiunilor de angajamente și model de afaceri, astfel încât IFRS 15 să fie aplicat coerent în diverse contexte economice. Această colaborare va sprijini raportarea financiară globală uniformă și adaptată nevoilor investitorilor.

2. Pentru a depăși dificultățile majore întâmpinate de economiile emergente în adoptarea standardelor internaționale, în special IFRS15, se recomandă implementarea unor măsuri strategice care includ stabilirea unui limbaj contabil standardizat, adoptarea soluțiilor tehnologice avansate și investiții semnificative în formarea profesională continuă a specialiștilor. În plus, este recomandată implementarea unei reforme contabile autentice, axată pe actualizarea și adaptarea acestor aspecte pentru a asigura calitate și comparabilitate în raportarea financiară, oferind date precise pentru toți utilizatorii de informații contabile.

3. Pentru a asigura aplicarea uniformă și corectă a IFRS 15 și a îmbunătăți conformitatea în Republica Moldova și România, se recomandă actualizarea și adaptarea metodologiilor contabile de către IASB, în colaborare cu autoritățile locale și părțile interesate din aceste state. Aceasta va reduce variațiile și dificultățile întâmpinate, abordând diferențele sectoriale și îmbunătățind acuratețea raportării financiare, având în vedere impactul specific al IFRS 15.

4. Se recomandă extinderea perspectivei CGC pentru a include evaluarea veniturilor și cheltuielilor, astfel încât să reflecte mai bine impactul acestora asupra fluxurilor de trezorerie viitoare și să îmbunătățească utilitatea informațiilor financiare.

5. Se propune ajustarea cerințelor de raportare financiară în economiile emergente pentru a se conforma standardelor internaționale, astfel încât să răspundă atât nevoilor creditorilor, cât și investitorilor, asigurând astfel transparență și echitate în prezentarea informațiilor economico-financiare.

6. Se recomandă adoptarea și aplicarea sistematică a conceptului de obligație de performanță dezvoltat în cadrul IFRS 15, cu accent pe îndeplinirea criteriilor esențiale pentru identificarea acestora. Este esențial să se facă distincția clară între active și restricțiile contractuale pentru a determina separat obligațiile, în funcție de natura și independența lor. Această abordare va facilita recunoașterea corectă a veniturilor, îmbunătățind transparența financiară și asigurând acuratețea

raportărilor financiare (*Aspecte implementate prin Actul de implementare, Lusek SRL, Suceava, România*).

**7.** Se recomandă implementarea metodei inovatoare de verificare a contractelor pe parcursul executării obligațiilor, propusă de autor, pentru a minimiza riscurile și a asigura conformitatea eficientă cu principiile de recunoaștere a veniturilor. Această metodă contribuie la creșterea transparenței raportărilor financiare și oferă soluții practice pentru gestionarea riscurilor, îmbunătățind astfel relevanța și acuratețea raportărilor financiare în contextul complex al interacțiunilor comerciale actuale.

**8.** Pentru a îmbunătăți aplicarea modelului în cinci pași conform IFRS 15, este recomandat să se dezvolte și să se implementeze un cadru sistematic pentru evaluarea și gestionarea riscurilor identificate. Acest cadru ar trebui să includă măsuri corective specifice pentru abordarea deficiențelor în aplicarea modelului și să faciliteze implementarea controalelor interne eficiente, în special în sectorul telecomunicațiilor. De asemenea, ar trebui să se continue aprofundarea și actualizarea cunoștințelor despre impactul modelului în diverse contexte, pentru a asigura conformitatea și îmbunătățirea raportărilor financiare (*Aspecte implementate prin Actul de implementare, Combinatul de vinuri Cricova SA, Actul de implementare, Lusek SRL, Suceava, România, Actul de implementare, ADD Consult SRL, Bruxelles, Belgia*).

**9.** Pentru asigurarea conformității și îmbunătățirea aplicării modelului, sunt necesare măsuri corective. Este recomandată dezvoltarea unui cadru sistematic pentru evaluarea și implementarea controalelor interne, specific în contextul recunoașterii veniturilor conform IFRS 15. Acest cadru ar trebui să vizeze atât identificarea și gestionarea riscurilor, cât și asigurarea unei aplicări corecte și consistente a modelului (*Aspecte implementate prin Actul de implementare, Combinatul de vinuri Cricova SA*).

**10.** În contextul creșterii complexității și costurilor interacțiunilor comerciale, este esențial ca firmele să adopte strategii eficiente de gestionare a riscurilor pentru a naviga provocările actuale ale tranzacțiilor B2B. Recomandăm implementarea unor măsuri specifice, precum acceptarea riscurilor, reducerea riscurilor, eliminarea riscurilor, distribuirea riscurilor, transferul riscurilor sau gruparea riscurilor, în funcție de contextul și nevoile particulare ale fiecărei companii. Aceste strategii vor contribui la atenuarea impactului riscurilor și vor permite firmelor să valorifice oportunitățile emergente în mod eficient.

**11.** Pentru a aborda lacunele semnificative identificate în aplicarea IFRS 15, este recomandată dezvoltarea și implementarea unor soluții variate care să abordeze erorile comune în raportarea veniturilor și aspectele neclarificate, cum ar fi discount-urile, garanțiile suplimentare și distincția între agent și comitent. Aceste soluții ar trebui să includă ghiduri detaliate și standardizate pentru



adaptarea practicii contabile la cerințele specifice ale IFRS 15, contribuind astfel la îmbunătățirea preciziei și consistenței raportării financiare.

**12.** În vederea aplicării eficiente și uniforme a IFRS 15 și consolidării integrității și acurateții raportărilor financiare, se recomandă utilizarea KPI-urilor dezvoltate pentru departamentele financiare ca instrument esențial în evaluarea veniturilor conform IFRS 15. Aceste KPI-uri facilitează verificarea conformității și identificarea deficiențelor, sprijinind astfel îmbunătățirea calității raportării financiare și ajustarea practicilor contabile pentru a asigura o mai bună conformitate și transparență (*Aspecte implementate prin Actul de implementare, Combinatul de vinuri Cricova SA*).

**13.** Pe baza evaluării implementării IFRS 15 în sectoarele economice din Republica Moldova și România, se recomandă următoarele măsuri:

- ✓ Având în vedere conformitatea scăzută identificată în sectoarele bancar și IT, este esențial să se implementeze programe de formare și suport pentru a crește conformitatea cu IFRS 15, concentrându-se pe recunoașterea plăților anticipate și ajustarea practicilor contabile.
- ✓ Datorită complexității contractelor în sectoarele telecomunicațiilor și construcțiilor, se recomandă dezvoltarea de soluții personalizate și ghiduri pentru a facilita aplicarea corectă a IFRS 15, reducând riscurile de neconformitate.
- ✓ Continuarea implementării IFRS 15 și monitorizarea constantă a impactului său asupra transparenței financiare sunt fundamentale pentru extinderea măsurilor care au sporit transparența și încrederea în raportările financiare.
- ✓ Continuarea aplicării IFRS 15 este recomandată pentru a menține comparabilitatea și calitatea informațiilor financiare. Se sugerează efectuarea unor evaluări periodice pentru remedia eventualele inconsecvențe și dificultăți.

Aceste măsuri vor contribui la o implementare mai eficientă și uniformă a IFRS 15 în economiile emergente, sprijinind dezvoltarea unei practici contabile mai solide și mai consistente.

Originalitatea cercetării se evidențiază prin abordarea inovatoare a subiectului, axându-ne pe identificarea și evaluarea sectoarelor de activitate cel mai afectate de introducerea standardului IFRS 15 în țările cu economie emergentă. Această teză de doctorat a fost elaborată având în vedere aspecte de interes semnificativ pentru cercetători și practicieni, inclusiv importanța raportării conform IFRS, dificultățile întâmpinate în procesul de tranziție la noul standard de recunoaștere a veniturilor și necesitatea unui control intern adecvat în gestionarea veniturilor. Metodologia de cercetare aplicată, detaliată anterior, a ghidat realizarea scopurilor și obiectivelor stabilite. Abordarea empirică utilizată se bazează pe observații indirecte care au furnizat o imagine realistă asupra stadiului actual al implementării IFRS 15 în Republica Moldova și România.

**Directii viitoare de cercetare.** Având în vedere că IFRS 15 nu a fost încă implementat la standarde ridicate de calitate, considerăm ca cercetările viitoare să se concentreze pe:

- *Evaluarea impactului standardului după o perioadă de aplicare extinsă.* Aceasta ar permite verificarea dacă așteptările au fost îndeplinite și identificarea altor efecte posibile.

- *Repetarea studiului la zece ani după aplicarea inițială, pentru a compara rezultatele cu cele ale studiului actual.* Pe măsură ce cadrul conceptual ar acumula feedback de la practicieni post-implementare, ar fi util să se repete studiul privind aplicarea IFRS 15 din perspectiva directorilor financiari și a auditorilor externi.

- *Examinarea recunoașterii veniturilor conform IFRS 15 în tranzacțiile comerciale unde prețul obligațiilor de performanță este stabilit în criptomonedă, o practică în creștere.*

- De asemenea, ar fi valoros să se *evalueze cantitativ impactul IFRS 15 asupra calității contabile,* utilizând metode statistice și indicatori operaționali pentru a măsura calitatea contabilă.

Literatura de specialitate indică faptul că sectoarele telecomunicațiilor, construcțiilor și tehnologiilor informaționale sunt cele mai afectate de adoptarea IFRS 15. Prin urmare, cercetările suplimentare specifice acestor industrii ar putea oferi feedback valoros privind utilitatea criteriilor de evaluare. În plus, ar fi interesant să se investigheze cantitativ valoarea predictivă a noilor valori de venituri și modul în care IFRS 15 abordează modelele de afaceri în schimbare, fie că acestea sunt determinate de extinderea strategică sau de expansiunea orizontală a afacerii.

## BIBLIOGRAFIE

1. MIHALACHE, S. *Conservatorism și optimism în contabilitate: prudență versus valoare justă*, partea a II-a. În: CECCAR Business Magazine, Expertiza și auditul afacerilor [online]. 2016, nr. (2), pp. 5-11.
2. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014, Partea I pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. În: *Monitorul Oficial al României*, nr. 963 din 30.12.2014, Secțiunea 2.3, pct. 29.
3. Deloitte. *Conceptual Framework for Financial Reporting 2018, History of the Framework* [citată 15.05.2020]. Disponibil: <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>.
4. IAS 40 – *Investment property*, 1997 [citată 12.10.2020]. Disponibil: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40>.
5. IAS 16 – *Property, plant and equipment*, 1980 [citată 17.06.2021]. Disponibil: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.
6. IFRS – *Who we are, IFRS Foundation and Board development*, 2018 [citată 15.05.2020]. Disponibil: <https://www.mcguinnessinstitute.org/wp-content/uploads/2020/04/IFRS-n.d.a.pdf>.
7. BARKER, R., TEIXEIRA, A. Gaps in the IFRS conceptual framework. In: *Accounting in Europe*. 2018, nr. 15 (2), pp. 153-166.
8. IFRS Foundation, *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Revised in March 2018 [citată 11.08.2020]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>.
9. Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19.07.2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate [citată 11.08.2020]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=RO>.
10. BARTH, M. E., LANDSMAN, W. R., YOUNG, D., ZHUANG, Z. Relevance of differences between net income based on IFRS and domestic standards for European firms. In: *Journal of Business Finance & Accounting*. 2014, nr. 41 (3-4), pp. 297-327.
11. LENNARD, A. Stewardship and the objectives of financial statements: a comment on IASB's preliminary views on an improved conceptual framework for financial reporting: the objective of financial reporting and qualitative characteristics of decision-useful financial reporting information 1. In: *Accounting in Europe*. 2007, nr. 4 (1), pp. 51-66.
12. LEV, B. On the informational usefulness of R&D capitalization and amortization. In: *New York University*, 2005, pp. 97-128.
13. TOMO, O. Concept platform - focus on intangible assets to avoid economic and trade bottlenecks. In: *Business times* [citată 11.08.2020]. 2016. Disponibil: <https://www.chinatimes.com/newspapers/20161220000077-260202/?chdtv>.
14. BULLEN, H. G., CROOK, K. Revisiting the concepts: a new conceptual framework project. FASB Report, 2005.
15. STOREY, R. K., STOREY, S. The framework of financial accounting concepts and standards. Norwalk (CT): *Financial Accounting Standards Board*, 1998.
16. MACVE, R. Conceptual frameworks of accounting: Some brief reflections on theory and practice. In: *Accounting and Business Research*. 2010, 40 (3), pp. 303-308. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663405>.

17. DECHOW, P. M., HUTTON, A. P., SLOAN, R. G. Economic consequences of accounting for stock-based compensation. In: *Journal of accounting research*. 1996, 34, pp. 1-20.
18. PENMAN, S. Financial reporting quality: is fair value a plus or a minus ?. In: *Accounting and Business Research*. 2012, 37, pp. 33-44. DOI: 10.1080/00014788.2007.9730083.
19. BASU, S., WAYMIRE, G. B. Sprouse's what-you-may-call-its: fundamental insight or monumental mistake?. In: *Accounting Historians Journal*. 2010, 37(1), pp. 121-148. DOI: 10.2308/0148-4184.37.1.121.
20. BARKER, R., PENMAN, S., LINSMEIER, T. J., COOPER, S. Moving the conceptual framework forward: Accounting for uncertainty. In: *Contemporary Accounting Research*. 2020, 37 (1), pp. 322-357.
21. *Appendix III, Summary of Comments on the IASB ED from WG, Members and other AOSSG members* [citato 11.08.2022]. Disponibil: [https://www.aossg.org/images/archive/fair%20value%20measurement/Appendix-III-Summary\\_of\\_Comments\\_on\\_the\\_IASB\\_ED\\_from\\_WG\\_Members\\_and\\_other\\_AOSSG\\_members.pdf](https://www.aossg.org/images/archive/fair%20value%20measurement/Appendix-III-Summary_of_Comments_on_the_IASB_ED_from_WG_Members_and_other_AOSSG_members.pdf).
22. EDWARDS, R., PLEDGER, L., Development and construct validation of the sensitivity to feedback scale. In: *Communication Research Reports*. 1997, pp. 83-89. DOI: 10.1080/08824099009359859.
23. RYAN, S., Identifying conditional conservatism. In: *European Accounting Review*. 2006, 15. 511-525. DOI: 10.1080/09638180601102099
24. DUGDALE, D., JONES, T. C. Battles in the costing war: UK debates, 1950-75. In: *Accounting, Business & Financial History*. 2003, 13(3), pp. 305-338. DOI: 10.1080/09585200310001606608.
25. PETERS, S. J. Revenue recognition: Top 10 questions investors should ask about the adoption of the new standard. CFA institute, 2018 [citato 16.09.2020]. Disponibil: <https://www.cfainstitute.org/en/advocacy/policy-positions/revenue-recognition-top-10-questions-investors-should-ask-about-the-adoption-of-the-new-standard>.
26. NAPIER, C. J., STADLER, C. The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. In: *Accounting and Business Research*. 2020, 50 (5), pp. 474–503. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1770933>.
27. ZHOU, S. Current income recognition principal analysis of IFRS 15, ASC 606 and CAS 14. In: *Proceedings of 6th International Conference on Financial Innovation and Economic Development (ICFIED)*. 2021, pp. 38–44. DOI: <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.210319.008>. Disponibil: <https://www.atlantispress.com/article/125954362.pdf>.
28. COETSEE, D., VAN WYK, M. The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry. In: *Journal of Economic and Financial Sciences*. 2020, 13(1), pp. 1-13.
29. AL-SHATNAWI, H., The possibility of the Jordanian industrial corporations to apply the IFRS 15. In: *Asian Journal of Finance & Accounting*. 2017, 9 (1), pp. 375-395.
30. MOORE, S., IFRS 15 and construction: What does it mean to you?, 2018 [citato 20.09.2020]. Disponibil: [https://australia.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/australia.moorestephens.com/Documents/Publications/Service%20%20Lines/Audit%20and%20Assurance/IFRS-15\\_Construction-v1-20180502.pdf](https://australia.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/australia.moorestephens.com/Documents/Publications/Service%20%20Lines/Audit%20and%20Assurance/IFRS-15_Construction-v1-20180502.pdf).
31. LAVI, M. R. The impact of IFRS on industry. In: John Wiley & Sons, New York, 2016.
32. ANCUZO, G., DELLE FEMMINE, A., IFRS 15: Il nuovo standard per la revenue recognition, bilancio e informazione esterna d'impresa. 2016, pp.1-30 [citato 20.09.2020].

Disponibil:

[https://web.uniroma1.it/deap/sites/default/files/IFRS\\_15\\_Sapienza\\_v4\\_DEF.pdf](https://web.uniroma1.it/deap/sites/default/files/IFRS_15_Sapienza_v4_DEF.pdf).

33. TOMI, K., *The impact of IFRS 15 on analysts' forecast accuracy*: master thesis. University of Oulu, Oulun Yliopisto, Finland, 2018.
34. USURELU, V. I., DUTESCU, A., JARVIS, R., Challenges and controversies related to IFRS 15 implementation. In: *Business Revolution in a Digital Era*. Springer, Cham, UK, 2021, pp. 331–343. DOI: [https://doi.org/10.1007/978-3-030-59972-0\\_23](https://doi.org/10.1007/978-3-030-59972-0_23).
35. TAWIAH, V., BOOLAKY, P., Determinants of IFRS compliance in Africa: analysis of stakeholder's attributes. In: *International Journal of Accounting & Information Management*. 2019, 27 (4), pp. 573–599. DOI: <https://doi.org/10.1108/IJAIM-09-2018-0110>.
36. AMIDU, M., ISSAHAKU, H. Do globalisation and adoption of IFRS by Banks in Africa Lead to Less Earnings Management? In: *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2019, 17 (2), pp. 222–248. DOI: <https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2017-0035>.
37. FONTES, A., RODRIGUES, L. L., CRAIG, R. A theoretical model of stakeholder's perceptions of a new financial reporting system. In: *Accounting Forum*. 2016, 40 (4), pp. 300-315.
38. GARRIDO-MIRALLES, P., ZORIO-GRIMA, A., GARCÍA-BENAU, M. A. Sustainable development, stakeholder's engagement and analyst forecasts' accuracy: positive evidence from the spanish setting. In: *Sustainable Development*. 2016, 24 (2), pp. 77-88.
39. IRENA, H. International financial reporting standards applied in the Czech Republic. In: *E+M Ekonomie a Management*. 2015, 18 (3), pp. 84-90.
40. COJOCARU (BĂRBIERU), A. C., **JIERI, N.**, ASALOȘ, N. Current research trends in IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: a comprehensive review. In: „*Ovidius*” *University Annals, Economic Sciences Series*. 2023, vol. XXIII, issue 1, pp. 670-678. ISSN 2393-3127. Disponibil: <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/ovidius-university-annals-economic-sciences-series-volume-xxiii-issue-2/>, <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/ENG/wp-content/uploads/2024/02/8-3.pdf>.
41. **JIERI, N.**, CODREAN, V., COJOCARU (BĂRBIERU), A. C. Scientific approaches to defining, regulating and researching entity accounts receivable. In: *Eastern European Journal for Regional Studies (EEJRS)*. 2023, vol. 9, issue 2, pp. 53-66. ISSN 2537-6179, ISSNe 1857-436X2022. Disponibil: [https://csei.ase.md/journal/issue\\_92.html4\\_EEJRS\\_Issue92\\_53-66.pdf](https://csei.ase.md/journal/issue_92.html4_EEJRS_Issue92_53-66.pdf).
42. ANDRIOAIA, I., **JIERI, N.** Bibliometric exploration of IFRS 15 for unveiling trends, identifying gaps and charting future research in financial reporting. In: *Student Interantional Scientific and Practical Online Conference „Administration and management in the functioning of the modern economy and society”, 27-28th november 2023, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland*, pp.134-144. Disponibil: [https://www.pusb.pl/files/pages/2604/publication\\_conference\\_poland.pdf](https://www.pusb.pl/files/pages/2604/publication_conference_poland.pdf).
43. GROSU, V., MIHAILA, S., **JIERI, N.** Necesitatea implementării IFRS 15 „Venituri din contracte cu clienții” și prevederile – cheie ale acestuia. În: *Conferința Internațională Științifico – Practică, Integrarea europeana: aspecte economico-juridice* din 21 decembrie 2018, Ediția a IV, Chișinău, Republica Moldova, pp. 27-32. ISBN 978-9975-3287-0-8.
44. **JIERI, N.** Impactul COVID-19 asupra veniturilor entității și tratamentul contabil conform SIRF 15. În: *Conferința internațională științifică de contabilitate, ISCA 2020*, Ediția a IX-a, 02-03 aprilie, 2020, Chișinău, Republica Moldova, pp. 143-148. ISBN: 978-9975-75-989-2. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/1389>.

45. ERHAN, L., SOCOLIUC, M., MIHAILA, S., GROSU, V. Policies and practices for the implementation of IFRS and NAS in the Republic of Moldova. In: *The USV Annals of Economics and Public Administration*. 2015, 15 (3), pp. 147-162.
46. KHAMIS, A. M. Perception of preparers and auditors on new revenue recognition standard (IFRS 15): evidence from Egypt. In: *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*. 2016, 3 (2), pp. 1-18. DOI: <https://doi.org/10.24815/jdab.v3i2.5383>.
47. KUMAR, G., SAINI, J. S. Determinants of IFRS compliance by Canadian companies. In: *International Journal of Corporate Finance and Accounting (IJCFA)*. 2016, 3 (2), pp. 42-57.
48. BAUER, K., CENTORRINO, G., Financial Statements of banks as a source of information about implementation of IFRS 15: the evidence from Poland. In: *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2017, 13 (6), pp. 235–248. DOI: <https://doi.org/10.17265/1548-6583/2017.06.001>.
49. DEFOND, M., HU, X., HUNG, M., LI, S. The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: the role of comparability. In: *Journal of accounting and economics*. 2011, 51 (3), pp. 240-258.
50. AMIRAM, D. Financial information globalization and foreign investment decisions. In: *Journal of International Accounting Research*. 2012, 11 (2), pp. 57-81.
51. AKISIK, O. The impact of financial development, IFRS and rule of LAW on foreign investments: a cross-country analysis. In: *International Review of Economics & Finance*. 2020, 69, pp. 815–838. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.iref.2020.06.015>.
52. JILANI, F., NEFISSA, B. B., The mandatory adoption of IFRS and timely loss of recognition. In: *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 2020 [citat 20.09.2020]. Disponibil: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1059056020301283>.
53. ABAD, D., CUTILLAS-GOMARIZ, M. F., SANCHEZ-BALLESTA, J. P., YAGUE, J. Does IFRS mandatory adoption affect information asymmetry in the stock market?. In: *Australian Accounting Review*. 2016, 28 (1), pp. 61–78. DOI: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/auar.12165>.
54. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. În: *Monitorul Oficial al României*, nr. 688 din 10.09.2015. Disponibil: [https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L\\_227\\_2015.htm](https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm).
55. PĂUNESCU, M., POPAB, A. F. Challenges for Romanian IFRS adopters-conflicting legislation regarding the interim dividend. In: AMIS IAAER. 2019.
56. LIVIU-ALEXANDRU, T. The Advantages that IFRS 16 brings to the economic environment. In: *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*. 2018, 18 (1), pp. 510-513.
57. VAN HELDEN, J., UDDIN, S. Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. In: *Critical Perspectives on Accounting*. 2016, 41, pp. 34-62. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.001>.
58. ASHRAF J., UDDIN S. Review of management accounting control change with special reference to the public sector and less developed countries: a critical evaluation. In: M.G. Abdel Kader, London, 2011.
59. KOHLER, H., POCHET, C., LE MANH, A. Auditors as intermediaries in the endogenization of an accounting standard: the case of IFRS 15 within the telecom industry. In: *Accounting, Organizations and Society*. 2021, 91, pp. 101-227. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101227>.
60. MASOUD, N. Accounting, FRQ, emerging countries transition: how can a country implement an IFRS standard change successfully. In: *Global Journal of Management and Business Research*. 2014, 14 (2), pp. 37-47.

61. GHEDROVICI, O., MIHAILA, S. Accounting harmonization in Moldova: thinking about the process, difficulties and opportunities. In: *International Journal of Arts and Commerce*. 2013, 2 (2), pp. 1-6.
62. FARCANE, N., BLIDIȘEL, R. G., BUNGET, O. C., DUMITRESCU, A. Perceptions regarding the impact of IFRS 15 - illustrative examples step by step. In: *The Audit Financiar journal*. 2019, 17 (154), pp. 188-203.
63. GROSU, V. *Perspective și limite în procesul de armonizare financiar-contabilă*. Iași: Tipomoldova, 2010, 224 p. ISBN 978-973-168-258-7
64. ȚURCANU, V., MATEȘ, D., BOSTAN, I., GROSU, V., SOCOLIUC, M. The evolution of the international standards of accountancy IAS/IFRS, area of application and the mechanism of adoption. In: *The USV Annals of Economics and Public Administration*. 2008, 8 (1), pp. 142-146.
65. CIUBOTARIU, M. S., The role of small and medium enterprises in the modern economy and the importance of IFRS application for SMEs. In: *The USV Annals of Economics and Public Administration*. 2013, 13 (1 (17)), pp. 201-210.
66. IORDACHE, I. D. Percepții și tendințe în urma aplicării IFRS în România. În: *Audit Financiar*. 2020, 18 (2), pp. 275-384.
67. FOURATI, Y. M. M., BOUGACHA, D. The effect of the mandatory IFRS adoption on audit fees in Malaysia. In: *Corporate Governance and Its Implications on Accounting and Finance*. 2021, pp. 171-187.
68. PIECHOCKA-KALUZNA A. Measuring the quality of financial statements after the conversion to IFRS, case of Poland. In: *Journal of Financial Studies and Research*. 2021, pp. 1-26. DOI: <https://doi.org/10.5171/2021.119430>.
69. MATTEI, G., PAOLONI, N. Understanding the potential impact of IFRS 15 on the telecommunication listed companies, by the Disclosures' Study. In: *International Journal of Business and Management*. 2019, 14 (1), pp. 169-179. DOI: <https://doi.org/10.5539/ijbm.v14n1p169>.
70. ALADWAN, M. Fluctuations of stock price and revenue after the early adoption of IFRS 15, revenue from contracts with customers. In: *Italian Journal of pure and applied mathematics*. 2019, 41, pp. 691-707.
71. *Comparability In International Accounting Standards – A Brief History*, FASB [citat 11.12.2021]. Disponibil: <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/international/briefhistory.html&bcpath=f&isStaticPage=true>.
72. *ICAEW Information for Better Markets initiative. The effects of mandatory IFRS adoption in the EU: a review of empirical research*, 28 february 2015 [citat 11.12.2019, 21.09.2020]. Disponibil: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports/effects-of-mandatory-ifrs-adoption.ashx>.
73. JORDAN, A., Advantages and Disadvantages of IFRS compared to GAAP Research Methodology. Erișim Tarihi, 2018, 20. Disponibil la adresa: <https://research-methodology.net/advantages-and-disadvantages-of-ifrs-compared-to-gaap/> (Accesat: 11 Decembrie 2019)
74. Standardul Național de Contabilitate „Venituri”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237, art.1534.

75. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26.06.2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legalcontent/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=en>.
76. CHAN, A. L. C., HSU, A. W. H., LEE, E. Mandatory adoption of IFRS and timely loss recognition across Europe: The effect of corporate finance incentives. In: *International Review of Financial Analysis*. 2015, 38, pp. 70-82.
77. GORDON, L. A., LOEB, M. P., ZHU, W. The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. In: *Journal of accounting and public policy*. 2012, 31 (4), pp. 374-398.
78. ELHAMMA, A. Impact of mandatory IFRS adoption on foreign direct investment: the moderating role of conflict of interest regulation. In: *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 2023. DOI: <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2022-0145>
79. ACCA *Think Ahead, The Conceptual Framework*, 2018 [citat 11.09.2019]. Disponibil: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/conceptual-framework.html>.
80. *Deloitte, First-time adoption of International Financial Reporting Standards, A guide to IFRS 1*, November 2009 [citat 11.09.2019]. Disponibil: <https://www.iasplus.com/en/binary/dttdpubs/0911ifrs1guide.pdf>.
81. *IFRS Foundation publishes 2021 Annual Report* [citat 11.09.2020]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/funding/2021/ifrs-annual-report-2021.pdf>.
82. *IFRS Accounting, Third Agenda Consultation, Feedback Statement*, July 2022 [citat 12.09.2020]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/third-agenda-consultation/thirdagenda-feedbackstatement-july2022.pdf>.
83. *IFRS Accounting Taxonomy Update – 2021 Technology Update*, March 2022 [citat 11.09.2020]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2022/ifrs-taxonomy-update-2021-technology-update/>.
84. *The IFRS for SMEs Accounting Standard*, Standard 2015 Issued [citat 11.09.2020]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/view-ifrs-smes.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/required/sme/>.
85. *ISSB at COP27: ISSB makes key announcements towards the implementation of climate-related disclosure standards in 2023*, 08 November 2022 [citat 15.09.2020]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/11/issb-cop27-progress-implementation-climate-related-disclosure-standards-in-2023/>.
86. *Summary and analysis of the Third IASB Agenda Consultation and EFRAG Proactive Research Agenda – comment letters received*, 28 September 2021 [citat 16.09.2020]. Disponibil: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing>.
87. *International Sustainability Standards Board, About the International Sustainability Standards Board*, 3 November 2021 [citat 15.09.2020]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>.
88. JACKSON, M. Day-Acting Chief Accountant U.S. In: *Securities & Exchange Commission, AICPA SEC Developments Conference*, December 13, 2002 [citat 21.11.2020]. Disponibil: <https://www.sec.gov/rules/concept/s70400/deloitt1.htm>.



89. PwC, *New IFRS 15 - How will the new IFRS 15 standard affect your company?*, 2014 [citat 21.11.2020]. Disponibil: <https://www.pwc.com/sk/en/publikacie/assets/ifrs15-leaflet-final.pdf>.
90. MIHAILA, S., JIERI, N. Eficiența aplicării standardelor internaționale de raportare financiară (IFRS) în Republica Moldova, în condițiile actuale ale economiei de piață. În: *Studia Universitatis Moldaviae, Seria „Științe exacte și economice”*, Chișinău, 2017, nr.7 (107), pp. 49-54, ISSN 1857-2073, categoria B. Disponibil: <https://exact.studiamsu.md/wp-content/uploads/2017/01/07.-p.49-54.pdf>.
91. Deloitte, *Revenue from contracts with customers, A guide to IFRS 15*, March 2018 [citat 16.09.2020]. Disponibil: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/audit/lu-IFRS-15.pdf>.
92. Deloitte, *Accounting & Auditing News, IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers: Part 2B - Differences vs. IAS 18 - Revenue*. Philippines, Technical Research, 17 July 2014, Issue 4 [citat 11.06.2020]. Disponibil: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-4-s2014-noexp.pdf>.
93. OYEDOKUN, G. Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15. In: *SRN Electronic Journal*, 2016. DOI: 10.2139/ssrn.2912250.
94. NEDERIȚA, A., POPOVICI, A. Armonizarea cadrului normativ al contabilității și raportării financiare din Republica Moldova cu acquis-ul comunitar. În: *Economica*, 2018, 105 (3), pp. 57-68.
95. LE THI, T.O, THI, N. B., ANH, T. C. Benefits and difficulties of adopting IFRS. In: *Creativity and Innovation Management*. 2019, 10 (9), pp. 205-225.
96. PERERA, D., CHAND, P. Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). In: *Advances in accounting*. 2015, 31 (1), pp. 165-178.
97. Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2018, nr.1-6, art.22.
98. Standardul Internațional de Raportare Financiară 15 Venituri din contractele cu clienții, RO D044460/01, Anexă, 2014 [citat 03.01.2020]. Disponibil: [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2016/05-23/COM-AC\\_DRC\(2016\)D044460-01\(ANN1\)\\_RO.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2016/05-23/COM-AC_DRC(2016)D044460-01(ANN1)_RO.pdf).
99. Deloitte, *A Closer Look - Software-as-a-Service arrangements – Accounting changes are the result of an era of digital transformation*, June 2021 [citat 16.09.2020]. Disponibil: [https://www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/saas-arrangements/at\\_download/file/A%20Closer%](https://www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/saas-arrangements/at_download/file/A%20Closer%20).
100. PwC, *IFRS 15 for the software industry*, 2019 [citat 03.07.2020]. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-15-for-the-software-industry-in-brief.pdf>.
101. EY, *Applying IFRS. The revenue recognition standard - automotive industry*, July 2020 [citat 16.09.2020]. Disponibil: [https://www.ey.com/en\\_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-the-revenue-recognition-standard-automotive-industry](https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-the-revenue-recognition-standard-automotive-industry).
102. WALDMANN, F., OLSSON, A., *IFRS 15 - one year after introduction: A quantitative survey on how the implementation of IFRS 15 has affected companies' financial reports from the outside an industry-oriented perspective: dissertation*, 2019 [citat 16.09.2020]. Disponibil: <https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1354257&dswid=4541>.

103. PwC, *Oil and gas industry supplement for IFRS, In-depth- A look at current financial reporting issue*, June, 2016 [citat 16.09.202]. Disponibil: <https://www.pwc.com/m1/en/services/cmaas/documents/ifrs15/ifrs-15-oil-gas.pdf>.
104. Deloitte, *A Middle East Point of View – IFRS 15 Revenue from contracts with customers: Are you ready for the „Big Change?“*, Summer 2017 [citat 20.09.2020]. Disponibil: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xen/Documents/About-Deloitte/mepovdocuments/mepovissue23/IFRS-15\\_mepov23.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xen/Documents/About-Deloitte/mepovdocuments/mepovissue23/IFRS-15_mepov23.pdf).
105. PwC, *In depth, A look at current financial reporting issue, Banking industry*, December, 2017 [citat 20.09.2020]. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/revenue-from-contracts-with-customers-banking.pdf>.
106. PwC, *New revenue guidance Implementation in the transportation and logistics sector*, August 10, 2017 [citat 16.09.2020]. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers.pdf>.
107. FERREIRA, A. F. M. M. *The impact of IFRS 15 on the telecommunications sector-The case of Portuguese and Spanish listed companies*: doctoral dissertation, Universidade do Porto, Portugal, 2020.
108. GRIGOROI, L. Venituri din contractele cu clienții: aspecte-cheie din perspectiva IFRS 15. În: *Economica*. 2017, 102 (4), pp. 61-71.
109. *Step 3 – determine the transaction price. Croner-i Navigate* [citat 21.11.2020]. Disponibil: [https://library.croneri.co.uk/cch\\_uk/niffs/ifs18-3-4](https://library.croneri.co.uk/cch_uk/niffs/ifs18-3-4).
110. ACCA, GRAHAM, H. IFRS 15: Applying the five-step model. *CPD Technical Article*, 2014 [21.12.2019]. Disponibil: <https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/fivestep-model.html>.
111. BDO Australia, *Accounting for revenue under IFRS 15 – Complexity from the very first step*, 2018 [citat 16.09.2020]. Disponibil: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-may-2018/accounting-for-revenue-under-ifrs-15>.
112. VÎRTOSU, I., FLOREA, V. Contabilitatea veniturilor prin prisma IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. În: Conferința „Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători”, 12-13 martie 2020, Ediția a 4-a. Chișinău: ASEM, pp. 68-73. ISBN 978-9975-75-981-6.
113. EY, *Applying IFRS, A closer look at IFRS 15, The revenue recognition standard*, Updated September 2019 [citat 21.12.2019]. Disponibil: [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en\\_gl/topics/ifrs/ey-applying-revenue-september-2019.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/ifrs/ey-applying-revenue-september-2019.pdf).
114. PwC 6.5, *Performance obligations satisfied at a point in time, US Revenue guide 6.5*, 31 Octombrie, 2022 [citat 13.12.2022]. Disponibil: [https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting\\_guides/revenue\\_from\\_contract/revenue\\_from\\_contract\\_US/chapter\\_6\\_recognizin\\_US/65performance\\_obliga\\_US.html#pwc-topic.dita\\_1443273108155827](https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_6_recognizin_US/65performance_obliga_US.html#pwc-topic.dita_1443273108155827).
115. Grant Thornton, *IFRS News*, 2016 [citat 16.09.2020]. Disponibil: <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/ifrs/ifrs-news-q2-2016.pdf>.
116. ZOU, W., BRAX, S. A., VUORI, M., RAJALA, R. The influences of contract structure, contracting process, and service complexity on supplier performance. In: *International Journal of Operations & Production Management*. 2019, 39 (4), pp. 525-549. DOI: 10.1108/IJOPM-12-2016-0756.
117. PODVEZKO, V., MITKUS, S., TRINKŪNIENE, E. Complex evaluation of contracts for construction. In: *Journal of civil Engineering and management*. 2010, 16 (2), pp. 287-297.

118. *Deloitte, IFRS 15 - Revenue from contracts with customers*, 2018 [citat 10.07.2020]. Disponibil: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-15>.
119. *Apolat, Legal Difference between termination of contracts and cancellation of contracts*, Lexology, Vietnam, September 28 2022 [citat 03.11.2020]. Disponibil: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a372d94f-9e7a-4a11-8f43-17c5590610aa>.
120. *IFRIC, Update March 2023, IFRS* [citat 03.06.2023]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/2023/ifric-update-march-2023/>.
121. *Global General Terms And Conditions Of Purchase*, March 2023 Edition [citat 03.06.2023]. Disponibil: [https://expleo.com/global/en/wp-content/uploads/2023/04/exg\\_op\\_rec\\_0094\\_expleo\\_global-general-tcs-of-purchase.pdf](https://expleo.com/global/en/wp-content/uploads/2023/04/exg_op_rec_0094_expleo_global-general-tcs-of-purchase.pdf).
122. *Med Live, situații financiare neauditare, perioada pentru perioada încheiata la 31 martie 2023* [citat 03.06.2023]. Disponibil: [https://m.bvb.ro/infocont/infocont23/M\\_20230512002247\\_RO-MED-LIFE-Q1-2023-Report.pdf](https://m.bvb.ro/infocont/infocont23/M_20230512002247_RO-MED-LIFE-Q1-2023-Report.pdf).
123. *Deloitte, Touche Myanmar Vigour Advisory Limited, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15)*, 2021 [citat 06.07.2020]. Disponibil: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mm/Documents/audit/mm-aud-dls-te-overview-of-new-revenue-accounting-standard-ifrs-15-update.pdf>.
124. *Commission Regulation (EU) 2016/1905 of 22 September 2016, amending Regulation (EC) No 1126/2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council as regards International Financial Reporting Standard 15* [citat 03.07.2020]. Disponibil: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=DA>.
125. *NSIAH, R. IFRS 15: Revenue recognition from contracts with customers*, November 2015 [citat 03.07.2020]. Disponibil: [https://www.researchgate.net/publication/321304623\\_ifrs\\_15\\_revenue\\_recognition\\_from\\_contracts\\_with\\_customers](https://www.researchgate.net/publication/321304623_ifrs_15_revenue_recognition_from_contracts_with_customers).
126. *IASB, Snapshot: Revenue from Contracts with Customers*, 2011, Press release [citat 20.12.2019]. Disponibil: [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-projects/RevenueRecognition/EDNov11/Documents/Snapshot\\_RevRec2\\_Nov2011.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-projects/RevenueRecognition/EDNov11/Documents/Snapshot_RevRec2_Nov2011.pdf).
127. *Deloitte, IFRS industry insights: Travel, Hospitality and Leisure sector*, May 2014 [citat 16.09.2020]. Disponibil: [https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-industry-insights/rev-rec-thl/at\\_download/file/Travel%20hospitality%20and%20leisure%20final.pdf](https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-industry-insights/rev-rec-thl/at_download/file/Travel%20hospitality%20and%20leisure%20final.pdf).
128. *BDO, IFRS in practice 2019 – IFRS 15 Revenue from contracts with customers: transition*, 2019. Disponibil: [https://www.bdo.global/getmedia/1b05f674-8233-4e4c-b6b2-48693a7a5a03/IFRS15\\_TRANSITION\\_screen.aspx](https://www.bdo.global/getmedia/1b05f674-8233-4e4c-b6b2-48693a7a5a03/IFRS15_TRANSITION_screen.aspx).
129. *PwC, 4.3 Variable consideration, US Revenue guide 4.3*, October 31 2022 [citat 23.11.2022]. Disponibil: [https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting\\_guides/revenue\\_from\\_contract/revenue\\_from\\_contract\\_US/chapter\\_4\\_determinin\\_US/43variable\\_considera\\_US.html](https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_4_determinin_US/43variable_considera_US.html).
130. *IFRS Standard, Clarifications to IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers*, April 2016 [citat 13.07.2020]. Disponibil: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2Fproject%20Documents%2F330%2Fclarifications%20to%20IFRS%2015%20-%20IASB%20Amendments.pdf>.

131. EY, *Applying IFRS, A closer look at the new revenue recognition standard*, Updated October 2017 [ citat 03.07.2020]. Disponibil la adresa: [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/ja\\_jp/topics/ifrs-insights/2018/pdf/ey-japan-ifrs-applying-ifrs-2018-12-en.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/ja_jp/topics/ifrs-insights/2018/pdf/ey-japan-ifrs-applying-ifrs-2018-12-en.pdf).
132. *Standarde Internaționale de Raportare Financiară - IFRS, Fundația IFRS, ediția a 7-a revizuită, Partea A*. București: Editura CECCAR, 2015.
133. BDO, *IFRS in Practice 2020-2021 - IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, 2021 [citat 10.07.2022]. Disponibil: [https://www.bdo.global/getmedia/b76b00da-3aa8-415c-acbe-81ca2a702b47/IFRS15\\_REVENUE\\_screen.aspx](https://www.bdo.global/getmedia/b76b00da-3aa8-415c-acbe-81ca2a702b47/IFRS15_REVENUE_screen.aspx).
134. PETERS, M. *The new IFRS 15 standard: implementation challenges for Belgian companies*, 2016 [citat 11.09.2019]. Disponibil: <https://matheo.uliege.be/handle/2268.2/1243>.
135. VAICEKAUSKAS, D. First time adoption of IFRS 15 „Revenue from contracts with customers”: the case of Lithuanian listed companies. In: *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*. 2020, 21, pp. 2-2.
136. LIM, Y., DEVI, S. S., MAHZAN, N. Perception of Auditors and preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia. In: *Advanced science letters*. 2015, 21 (6), pp. 1781-1785. DOI: 10.1166/asl.2015.6212
137. PwC, *New revenue guidance- Implementation in the consumer markets industry*, 29 Septembrie, 2017 [citat 17.09.2020]. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers-industry-supplement.pdf>.
138. PwC, *6.3. Performance obligations satisfied over time, US Revenue guide 6.3*, October 31 2022. Disponibil: [https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting\\_guides/revenue\\_from\\_contract/revenue\\_from\\_contract\\_US/chapter\\_6\\_recognizing\\_US/63performance\\_obliga\\_US.html](https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_6_recognizing_US/63performance_obliga_US.html).
139. IFRS Foundation, *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, 2021, p. A761 [citat 10.11.2022]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf>.
140. ACCA Think Ahead, *Revenue revisited – part 1, The application of IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers using the five-step model*, 2014. Disponibil: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/dipifr-study-resources/technical-articles/revenue-revisited-1.html>.
141. VARAN, S. S., DALKILIÇ, A. F., KORKMAZ, E., DEMIR, G. Impact of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customer on Shipping Companies. In: *Reporting and Auditing Issues, Proceedings of the 14th International Conference on Accounting Auditing for Development and Sustainability*, B., Marşap and P. Okan Gökten (eds.), 11-13 October, Tirana, Albania, 2017.
142. EY, *A closer look at the new revenue recognition standard. Applying IFRS*, September 2021 [citat 10.07.2022]. Disponibil: [https://www.ey.com/en\\_gl/ifrs-technical-resources/a-closer-look-at-ifrs-15-the-revenue-recognition-standard-octob](https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/a-closer-look-at-ifrs-15-the-revenue-recognition-standard-octob).
143. PwC, *2.6 Identifying the contract, US Revenue guide 2.6*, 31 October 2022 [citat 10.06.2023]. Disponibil: [https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting\\_guides/revenue\\_from\\_contract/revenue\\_from\\_contract\\_US/chapter\\_2\\_scope\\_and\\_US/26identifying\\_the\\_co\\_US.html](https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_2_scope_and_US/26identifying_the_co_US.html).

144. TRABELSI, N. S. IFRS 15 early adoption and accounting information: Case of real estate companies in Dubai. In: *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 2018, 22 (1), pp. 1-12.
145. HAMEED, A. M., AL-TAIE, B. F. K., AL-MASHHADANI, B. N. A. The Impact of IFRS 15 on Earnings Quality in businesses such as hotels: critical evidence from the Iraqi environment. In: *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*. 2019, 8 (4), pp. 1-11.
146. VOGT, J., DAVIS, J. The state of Incoterm research. In: *Transportation Journal*. 2020, 59 (3), pp. 304-324. DOI:10.5325/transportationj.59.3.0304.
147. IASB, *Revenue from contracts with customers: Basis for conclusions (IFRS 15)*. In: IFRS Foundation. 2018, alin. 3.8.
148. JIERI, N., GROSU, V., MIHAILA, S. Revenue disclosures in financial statements in accordance with IFRS 15 „Revenue from contracts with customers”. In: *The USV Annals of Economics and Public Administration*. 2022, 21 (2 (34)), pp. 165-171.
149. COETSEE, D., MOHAMMADALI-HAJI, A., VAN WYK, M. Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. In: *South African Journal of Accounting Research*. 2021, 1–23. DOI:10.1080/10291954.2020.185588.
150. DI CARLO, F., LUCCHESI, M. The Impact of IFRS 8 on Segment Disclosure Practice: Panel Evidence from Italy. In: *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 2016, 6 (1), pp. 96-126. DOI: 10.5296/ijaf.v6i1.9239.
151. *IFRS Community, Performance Obligations and Timing of Revenue Recognition (IFRS 15)*, 14 June 2023[citat 11.07.2023]. Disponibil: <https://ifrscommunity.com/knowledge-base/ifrs-15-performance-obligations-and-timing-of-revenue-recognition/>.
152. TRABELSI, R. Are IFRS Harder to Implement for Emerging Economies Compared to Developed Countries? A Literature Review. In: *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2016, 12. DOI: 10.17265/1548-6583/2016.01.001.
153. DUH, R. R. Convergence with International Financial Reporting Standards: The Experience of Taiwan. In: *International Conference on Accounting Standards Taipei*, Taiwan, October 4, 2006.
154. NOBES, C.W. A judgmental international classification of financial reporting practices. In: *Journal of Business Finance & Accounting*. 2006, 10, pp. 1-19. DOI: 10.1111/j.1468-5957.1983.tb00409.x.
155. DONAHOE, J., Bain & Company. Palgrave Macmillan Books, London, New York, 2002 (pp. 143-147). DOI:10.1057/9781403907189\_16.
156. FISCHHOFF, B., WATSON, S., HOPE, C., Defining Risk. In: *Policy Sciences*. 1984, 17, pp. 123-139. DOI: 10.1007/BF00146924.
157. OPREAN, I., LENGHEL, D. R., OPREAN, B. D. *Auditarea situațiilor financiare*. Cluj Napoca: Risoprint, 2015.
158. *IFRS Publication, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*, Crowe [citat 21.09.2022]. Disponibil: <https://www.crowe.com/vn/insights/ifrs-publication/faq/ifrs15>.
159. SHANG, Y., LI, H., ZHANG, R. Effects of pandemic outbreak on economies: evidence from business history context. In: *Frontiers in public health*, 2021, 9, pp. 146.
160. *Deloitte, Coronavirus: Effect of the Epidemic on Contractual Obligations* [citat 12.12.2021]. Disponibil: <https://www2.deloitte.com/rs/en/pages/risk/articles/coronavirus-effect-of-the-epidemic-on-contractual-obligations.html>.
161. *Deloitte, IFRS reporting Managing the impact of COVID-19 on your financial statements*, 2020 [citat 12.12.2021]. Disponibil:

- [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/audit/CY\\_%20Audit\\_COV\\_ID19&IFRS%20flyer\\_Noexp.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/audit/CY_%20Audit_COV_ID19&IFRS%20flyer_Noexp.pdf).
162. COSMULESE, C. G. Corelații și implicații privind evaluarea activelor intangibile - pe exemplul entităților cotate. În: *Editura Universitatii „Ștefan cel Mare”*, Suceava, Romania, 2019.
  163. GUPTA, S., COOPER, L. The Discounting of Discounts and Promotion Thresholds. In: *Journal of Consumer Research*. 1992, 19, pp. 401-11. DOI: 10.1086/209310.
  164. IFRS Foundation, *IFRS 15-Revenue from Contracts with Customers, 2021, Part A, paragraf 9, p. A760* [citată 21.09.2022]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf/>.
  165. JIERI, N. An Overview of Settlement discounts as part of revenue, in compliance with IFRS 15. In: *Proceedings of 33rd Ibima Conference: 10-11 April 2019, Granada, Spain*. ISBN 978-0-9998551-2-6, pp. 1975-1981.
  166. DALWAI, T., CHUGH, G., DINESH, S., MOHAMMADI, S. S. Oman's Response to the New Accounting Standard: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. In: *International Conference on Implications of IFRS for Corporate Reporting Practices*, Hyderabad, India, March, 2015.
  167. Chartered Professional Accountants Canada (CPA), Deloitte, *IFRS Revenue from Contracts with Customers: Your questions answered*, March 1, 2015 [citată 18.11.2020]. Disponibil: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered\\_IFRS%2015\\_eFINAL%20FINAL-s.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf).
  168. KPMG, *IFRS 15 for automotive suppliers, Key considerations for suppliers to drive their IFRS 15 implementation to the finish line*, 6 Decembrie 2017 [citată 18.11.2020]. Disponibil: <https://kpmg.com/gr/en/home/insights/2017/12/auto-suppliers-implementation-guidance-good-to-go-revenue-ifrs15-150617.html>.
  169. PwC, *Revenue from contracts with customers- Retail and consumer industry supplement*, 2019 [citată 15.11.2021]. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/m1/en/services/cmaas/documents/ifrs15/ifrs-15-retailers.pdf>.
  170. BDO Australia, *IFRS 15 for the retail industry – Warrantie*, 1 Ianuarie 2021 [citată 15.11.2021]. Disponibil: <https://www.bdo.com.au/en-au/insights/retail/articles/ifrs-15-for-the-retail-industry-warranties>.
  171. CPDBox, *How to account for warranties under IFRS 15?*, 2018 [citată 11.06.2020]. Disponibil: <https://www.cpdbox.com/021-warranties-ifrs-15/>.
  172. BERNOULLY, M., WONDABIO, L. S. Impact of implementation of IFRS 15 on the financial statements of telecommunication company (case study of PT XYZ). In: *Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC)*, July 2019, Atlantis Press, pp. 141-148. DOI: 10.2991/apbec-18.2019.19.
  173. KPMG, *IFRS 15: are you a principal or an agent?*, 2019 [citată 11.06.2020]. Disponibil: <https://blog.kpmg.lu/ifrs-15-are-you-a-principal-or-an-agent/>.
  174. PwC, *Making sense of a complex world Revenue recognition: principal/agent arrangements – issues for media i land sunder IFRS 15*. Issue 12, March 2017 [citată 11.06.2020]. Disponibil: [https://www.pwc.com/kr/ko/industries/enm/pwc\\_miag\\_issue12\\_ifrs15-principal-agent.pdf](https://www.pwc.com/kr/ko/industries/enm/pwc_miag_issue12_ifrs15-principal-agent.pdf).
  175. Deloitte, *A Closer Look Revenue recognition—evaluating whether an entity is acting as a principal or as an agent*, 2020 [citată 21.06.2021]. Disponibil: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/principal-versus->

- [agent/at\\_download/file/A%20Closer%20Look%20-%20Principal%20Versus%20Agent%20-%20final.pdf](#).
176. *IFRS Community, Principal vs Agent, or Reporting Revenue Gross vs Net (IFRS 15)*, 2018 [citat 11.11.2022]. Disponibil: [https://ifrscommunity.com/knowledge-base/principal-vs-agent-revenue-gross-vs-net/#:~:text=A%20principal%20recognises%20revenue%20and,through%20the%20agent%20\(IFRS%2015](https://ifrscommunity.com/knowledge-base/principal-vs-agent-revenue-gross-vs-net/#:~:text=A%20principal%20recognises%20revenue%20and,through%20the%20agent%20(IFRS%2015).
  177. *PwC, Retail and consumer- IFRS 15 Solutions*, June 2018 [citat 15.11.2021]. Disponibil: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/ifrs-15-solutions-retail-consumer-industry-pwc.pdf>.
  178. *KPMG, Revenue accounting: IFRS® Standards vs US GAAP, Top 10 differences between IFRS 15 and ASC Topic 606 for revenue recognition*, 2022 [citat 13.12.2022]. Disponibil: <https://advisory.kpmg.us/articles/2022/revenue-accounting.html>.
  179. *IFRS Community, Customer Loyalty Programmes and Other Options for Additional Goods or Services (IFRS 15)*, 2022. Disponibil: <https://ifrscommunity.com/knowledge-base/customer-loyalty-programmes/#:~>.
  180. *PwC, Challenges for loyalty program managers under ASC 606/IFRS 15*, 2019 [citat 08.08.2019]. Disponibil: <https://www.pwc.com/us/en/industries/financial-services/library/loyalty-program-managers-asc606-ifrs15.html>.
  181. MIHAILA, S., CODREAN, V., **JIERI, N.** Use of Trade Receivables and Payables Analysis in the Decision-Making Process. In: *Economica*. 2023, nr. 4 (126), pp. 32-43. ISSN 1810-9136. Indexat în: Instrumentul Bibliometric Național (IBN), DOAJ – Directory of Open Access Journals, Index Copernicus, Electronic Journals Library, Open Academic Journals Index (OAJI), General Impact Factor, Global Impact Factor, categoria B. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/3021>.
  182. **JIERI, N.**, COJOCARU, V., BĂDICU, G., MIHAILA, S. Use the entity's revenue analysis in the decision-making process and development strategy. In: *European Journal of Accounting, Finance & Business*. Vol. 11, Issue 2, June 2023, pp. 100-109. ISSN: 2344-102X. 0,75 c.a. Indexat în: Research Papers in Economics – RePEc, Directory of Research Journals Indexing – DRJI, Open Academic Journals Index OAJI, J-Gate, ERIH PLUS, Index copernicus, Disponibil: <https://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=32&year=2023>. DOI: 10.4316/EJAFB.2023.11214.
  183. LEBAS, M. Oui, il faut définir la performance. In: *Revue Française de Comptabilité*. 1995, No. 226.
  184. ASIH, I., PURBA, H. H., SITORUS, T. M. Key performance indicators: a systematic literature review. In: *Journal of Strategy & Performance Management*. 2020, 8 (4), pp. 142-155.
  185. BHATTI, M. & AWAN, H. & RAZAQ, Z. The key performance indicators (KPIs) and their impact on overall organizational performance. In: *Quality & Quantity*. 2014, 48. DOI: 10.1007/s11135-013-9945-y
  186. GRAUR, A., **JIERI, N.**, MIHAILA, A. Efficiency Of KPI Indicators in Sustainable Development Of Enterprise. In: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători.*, Chișinău, 2017, pp. 46-53.
  187. KAREN O., COOL, J. E. HENDERSON, R. *Abate Restructuring Strategy: New Networks and Industry Challenges*, Wiley-Blackwell, Hoboken, New Jersey.

188. KPMG, *IFRS 15 Revenue for the banking sector*, 2018 [citat 11.09.2022]. Disponibil: <https://home.kpmg/gr/en/home/insights/2018/03/gr-ifs-15-revenue-banking.html>.
189. LEVANTI, D. A. Applicability of IFRS 15 principles for the banking industry: an analysis with reference to the credit institutions in Romania. In: *Ecoforum*. 2020, 9 (2). Disponibil: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=1051553>.
190. KARIM, M. R., RIYA, A. I. Compliance of disclosure requirements of IFRS 15: An empirical evidence from developing economy. In: *International Journal of Disclosure and Governance*. 2022, 19 (3), pp. 301-312. DOI: 10.1057/s41310-022-00146-4.
191. HEERALALL, A. Technology industry revenue - To recognise upfront or overtime?, In: Blog Evelyn Partners, 2021 [citat 11.09.2022]. Disponibil: <https://www.evelyn.com/insights-and-events/insights/technology-industry-revenue-to-recognise-upfront-or-overtime/>.
192. SMITH. N., WILLIAMSON Audit Ltd are sediul în Anglia. Linia de activitate a companiei include furnizarea de servicii de contabilitate, contabilitate și audit conexe.
193. STOYKOVA, A. Effect of the Application of IFRS 15: Evidence from Bulgaria. In: *Икономически изследвания*. 2021, (3), pp. 174-188.
194. ȘOIMU S., COJOCARU, V., JIERI, N. Audit of income and expenses. In: *Student Interantional Scientific and Practical Online Conference „Administration and management in the functioning of the modern economy and society”*, 27-28th November 2023, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland, pp. 260-270, 0,49. Disponibil: [https://www.pusb.pl/files/pages/2604/publication\\_conference\\_poland.pdf](https://www.pusb.pl/files/pages/2604/publication_conference_poland.pdf).
195. BOUJELBEN, S., KOBBI-FAKHFAKH, S. Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. In: *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2020, 18 (4), pp. 707-728.
196. VIEIRA, L. G., SALOTTI, B. M., SARQUIS, R. W. Qualidade das notas explicativas acerca da implementação da IFRS 15 - Receita de Contratos com Clientes–no Brasil. In: *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*. 2023, 17 (2). DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v17i2.3273>
197. MAYER, A., LARSEN, H. H. Consequences of the Implementation of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers on Accounting Quality: Master's Thesis, Copenhagen Business School, Handelshojskolen, 2016. Disponibil: [https://research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/60728710/103489\\_Master\\_s\\_Thesis\\_Meyer\\_Larsen\\_ASC.pdf](https://research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/60728710/103489_Master_s_Thesis_Meyer_Larsen_ASC.pdf).
198. PROCHÁZKA, D. A. New Approaches to Revenue Recognition and Common Sense, December 4, SSRN: Electronic, 2009. Disponibil: <https://ssrn.com/abstract=1518378>. DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1518378>.
199. JONES, J. P., PAGACH, D. The next step for revenue recognition. In: *The CPA Journal*, 2013, 83 (10), p. 30.
200. MCKEE, T. E., MCKEE, L. J. Using learning curves for revenue recognition. In: *The CPA Journal*, 2013, 83 (4), p. 60.
201. TONG, T. L. A review of IFRS 15 Revenue from contracts with customers. In: *Malaysian Accounting Standards Board*, 2014. Disponibil: [https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file\\_path=pdf](https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf).
202. MCCARTHY, M., MCCARTHY, R. Financial statement preparers' revenue decisions: Accuracy in applying rules-based standards and the IASB-FASB revenue recognition model:



- Nova Southeastern University. In: *Journal of Accounting and Finance*, 2014, 14 (6), pp. 21-43.
203. BIERSTAKER, J. L., KOPP, L. S., LOMBARDI, D. R. Are financial professionals ready for IFRS?: An exploratory study. In: *Advances in Accounting*, 2016, 35, pp. 1-7.
  204. ONIE, S., MA, L., SPIROPOULOS, H., WELLS, P. An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. In: *Accounting & Finance*, 2023, 63, pp. 953-973.
  205. HAGGENMÜLLER, S. Revenue Recognition under IFRS 15: A Critical Evaluation of Predefined Purposes and implications for improvement: DBA thesis. University of Gloucestershire, 2019 [11.05.2020]. Disponibil: <http://eprints.glos.ac.uk/id/eprint/7132>.
  206. BUBNOVSKAYA, T. V., GADZHIBEK, V. P., KIM, T. V. IFRS 15 application for accounting of revenue from construction contracts. In: *Independent Journal of Management & Production*. 2022, 13 (4), pp. 462-472.
  207. DUPREY, T., KLAUS, B. Early warning or too late? A (pseudo-) real-time identification of leading indicators of financial stress. In: *Journal of Banking & Finance*, 2022, 106196. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2021.106196>.
  208. ILLING, M., LIU, Y. Measuring financial stress in a developed country: An application to Canada. In: *Journal of Financial Stability*. 2016, 2 (3), pp. 243-265
  209. BORDO, M., SCHWARTZ, A. Measuring real economic effects of bailouts: historical perspectives on how countries in financial distress have fared with and without bailouts. In: *Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy*. 2000, 53 (1), pp. 81–167. DOI: [https://doi.org/10.1016/S0167-2231\(01\)00028-8](https://doi.org/10.1016/S0167-2231(01)00028-8).
  210. ALADWEY, L., DIAB, A. The determinants and effects of the early adoption of IFRS 15: Evidence from a developing country. In: *Cogent Business & Management*. 2023, 10 (1), 2167544. DOI: <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2167544>.
  211. CAMFFERMAN, K., ZEFF, S. A. Financial reporting and global capital markets: A history of the international accounting standards committee, 1973-2000. Oxford University Press on Demand, 2007.
  212. TSAKUMIS, G. T. CAMPBELL SR, D. R., DOUPNIK, T. S. IFRS: Beyond the standards. In: *Journal of accountancy*, 2009, 207 (2), 34.
  213. TSAKUMIS, G. T. The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules. In: *Abacus*. 2007, 43 (1), pp. 27-48.
  214. OGUNODE, O. A., SALAWU, R. O. Revenue recognition dilemma under international financial reporting standard (IFRS 15): Perspectives from key impacted firms in Nigeria. In: *Accounting and Finance*, 2021, 9 (5), pp. 916-926.
  215. CIESIELSKI, J. T., WEIRICH, T. R. Convergence collaboration: Revising revenue recognition. In: *Management Accounting Quarterly*. 2011, 12 (3), pp. 18–27.
  216. NGUYEN, Q. K., DANG, V.C. Does the country's institutional quality enhance the role of risk governance in preventing bank risk? In: *Appl. Econ. Lett.*. 2022, 30, pp. 850–853.
  217. KABIR, H., SU, L. How did IFRS 15 affect the revenue recognition practices and financial statements of firms? Evidence from Australia and New Zealand. In: *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2022, 49, 100507. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2022.100507>.
  218. SOUZA, P. V. S. D., GONÇALVES, R. D. S., SILVA, C. A. T. Impact of IFRS 15 on the Quality of Accruals and Earnings Management of Brazilian Publicly Held Companies. In: *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*. 2022, 24, pp. 675-691.

219. GROSU, V., MIHAILĂ, S., JIERI, N., ZLATI, M. L., SOCOLIUC, M., COSMULESE, C. G. Extended Implementation of IFRS 15 Integrated Model in Countries with an Emerging Economy. In: *Engineering Economics*. 2022, 33 (4), pp. 356-371.
220. SAPTONO, P. B., KHOZEN, I. Tax Administration Issues on Revenue Recognition after IFRS 15 Adoption in Indonesia. In: *Jurnal Borneo Administrator*. 2021, 17(2), 169-182. <https://doi.org/https://doi.org/10.24258/jba.v17i2.877>
221. PIOSIK, A. Revenue recognition in achieving consensus on analysts' forecasts for revenue, operating income and net earnings: The role of implementing IFRS 15. In: *Evidence from Poland. Procedia Computer Science*. 2021, 192, 1560-1572. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.procs.2021.08.160>.
222. MORAWSKA, I. The impact of the IFRS 15 implementation on the revenue-based earnings management in Poland. In: *Journal of Economics and Management*. 2021, 43 (1), pp. 387-403. DOI: <https://doi.org/10.22367/jem.2021.43.18>.
223. YOUSEFINEJAD, M., AHMAD, A., SALLEH, F. RAHIM, A. R. Causal relationship between International Financial Reporting Standard (IFRS) and Foreign Direct Investment (FDI): A panel data analysis of ASEAN countries. In: *Asian Journal of Accounting and Governance*. 2018, 10, pp. 61-72.
224. DANI, A. C., DOS SANTOS, C. A., PANUCCI FILHO, L., KLANN, R. C. Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. In: *Enfoque Reflexão Contábil*. 2017, 36 (2), pp. 131-146.
225. BURLAUD, A. Evoluții ale standardizării contabile: șocul financiarizării și globalizării. In: *Audit Financiar*. 2020, 18 (158), pp. 323-338.
226. KIRSCH, R. J. The evolution of the relationship between the US financial accounting standards board and the international accounting standard setters: 1973–2008. In: *Accounting Historians Journal*. 2012, 39 (1), pp. 1-51.
227. MIRZA, A., NANDAKUMAR, A. *Wiley international trends in financial reporting under IFRS including comparisons with US GAAP, Chinese GAAP and India accounting standards*. Hoboken, N.J., John Wiley & Sons, 2013.
228. *Eficiencies in multinational securities offerings: how to promote international harmonisation of accountg standards*, IOSCO [11.12.2021]. Disponibil: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/about-us/our-history/1994-shiratori-speech-to-iosco.pdf?la=en>.
229. *FASB, Comparability At International Accounting Standards – A Brief history* [citat 11.12.2021]. Disponibil: <https://the-profitmaximizer.com/comparability-of-financial-statements-project>.
230. KATSENELSON V. N. *Active value investing. Making money in range-bound markets* (Wiley Finance), John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, U.S., 2007 [citat 11.12.2023] Disponibil: <https://epdf.tips/active-value-investing-making-money-in-range-bound-markets-wiley-finance.html>.
231. *Progress report on IASB-FASB convergence work*, 21 April 2011 [citat 11.12.2020]. Disponibil: [https://www.fasb.org/document/blob?fileName=April\\_2011\\_progress\\_report\\_final.pdf](https://www.fasb.org/document/blob?fileName=April_2011_progress_report_final.pdf).
232. IFRS Foundation, *Report of the Trustees' Strategy Review 2011*. IFRSs as the Global Standards: Setting a Strategy for the Foundation's Second Decade, 2012 [11.12.2020]. Disponibil: <https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/our-history/2012-trustees-strategy-review.pdf?la=en>.

233. *Agenda Paper, IFRS Foundation Trustees' meeting*, 27 March 2014 [citat 11.12.2020]. Disponibil: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2014/april/trustees/papers/ap2-iasb-chair-report.pdf>.
234. *IASB and FASB issue converged standard on revenue recognition* 28 May 2014 [citat 11.12.2020]. Disponibil: [https://fasb.org/page/getarticle?uid=fasb\\_NewsRelease05-28-14Body\\_0228221200](https://fasb.org/page/getarticle?uid=fasb_NewsRelease05-28-14Body_0228221200).
235. *IFRS Taxonomy for Foreign Private Issuers That Prepare Their Financial Statements in Accordance with International Financial Reporting Standards as Issued by the International Accounting Standards Board*, Securities and exchange commission. 2017, Release Nos. 33-10320, 34-80128 [citat 10.04.2020]. Disponibil: <https://www.sec.gov/files/rules/other/2017/33-10320.pdf>.
236. *MASB issues revised Conceptual Framework*, 30 April 2018 [citat 11.12.2019]. Disponibil: [https://www.masb.org.my/press\\_list.php?id=296](https://www.masb.org.my/press_list.php?id=296).
237. *ASC 606, Revenues from contracts with customers*. Accounting standards update No. 2016-10, April 2016 [citat 16.09.2020]. Disponibil: <https://asc.fasb.org/imageRoot/32/79982032.pdf>.
238. *PwC, 33.3 Presenting contract-related assets and liabilities, US Financial statement presentation guide 33.3*, 31 May 2023 [citat 10.06.2023]. Disponibil: [https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting\\_guides/financial\\_statement\\_/financial\\_statement\\_18\\_US/Chapter-33--Revenue-and-contract-costs/33-3-Presenting-contract-related-assets-and-liabilities-ASC-606.html](https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/financial_statement_/financial_statement_18_US/Chapter-33--Revenue-and-contract-costs/33-3-Presenting-contract-related-assets-and-liabilities-ASC-606.html).
239. *IFRS Annual Reporting, IFRS 15 Revenue aggregation and disaggregation at best*, 4 December, 2019 [11.06.2022]. Disponibil: <https://annualreporting.info/ifrs-15-revenue-aggregation-and-disaggregation/>.
240. ASADI, Z., An investigation of risk management strategies in projects. In: *Marketing and Branding Research*. 2015, 2, pp. 89-100. DOI: 10.19237/MBR.2015.01.07.
241. MAMAI, M., YINGHUA, S. Managing Risks through Mitigation Strategies: Evidence from Cameroonian Small and Medium Enterprises. In: *International Journal of Business and Management*. 2017, 12 (1), pp. 219-227. DOI: 10.5539/ijbm.v12n1p219.
242. ABDULLAH, A. K. Risk Transfer and Risk Sharing. In: *ICR Journal*, 2013, 4 (2), pp. 279-294. DOI: 10.12816/0009744.
243. CARBONARA, N., COSTANTINO, N., PELLEGRINO, R. Revenue Guarantees in PPPs: A Win-Win Option-Based Model. In: *Second International Conference on Public-Private Partnerships*. 2017, pp. 574-582. DOI: 10.1061/9780784480267.045.
244. HOOGEVEEN, J., TESLIUC, E., VAKIS, R., DERCON, S. A Guide to the Analysis of Risk Vulnerability and Vulnerable Groups. In: *University of Oxford*, 2004. Disponibil: [https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/40407686/A\\_Guide\\_to\\_the\\_Analysis\\_of\\_Risk\\_Vulnerability\\_and\\_Vulnerable\\_Groups.pdf?1448569079=&response-content](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/40407686/A_Guide_to_the_Analysis_of_Risk_Vulnerability_and_Vulnerable_Groups.pdf?1448569079=&response-content).
245. *BDO, COVID-19 impacts on the accounting for financial instruments under IFRS 9 and contract assets under IFRS 15*, 2020 [citat 11.05.2021]. Disponibil: <https://www.bdo.nz/en-nz/accounting-alert-may-2020/covid-19-impacts-on-the-accounting-for-ifrs-9-ifrs-15>.
246. WAKIDA, E., SHAMBROOK, J. Internal controls in financial management: Balancing controls and risks. In: *Internal Controls in Financial Management*. 2014, 1-12.

## **A N E X E**

## Sinteza principalelor studii de impact asupra domeniului cercetării

Autori/ an	Fenomen studiat	Scop	Rezultate/Efecte
Onie et al., 2023 [204]	IFRS 15 și relevanța valorică	Evaluează impactul IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții asupra relevanței valorice a rapoartelor financiare pentru firmele australiene cotate la bursă.	Pentru majoritatea firmelor, impactul tranziției a fost nesemnificativ, însă unele firme au înregistrat o reducere semnificativă a profiturilor și/sau a profiturilor reținute, iar pentru aceste firme, relevanța valorică a profiturilor a fost, în general, mai mică în perioada anterioară adoptării, în comparație cu firmele în care nu a existat niciun impact semnificativ.
Aladwey și Diab 2023. [210]	IFRS și factorii determinanți ai adoptării timpurii	Examinează factorii determinanți (în special caracteristicile guvernantei și ale consiliului de administrație) ai adoptării timpurii a IFRS 15 pe o piață în curs de dezvoltare,	Vârsta firmei, dimensiunea firmei și efectul de levier financiar au efecte pozitive semnificative asupra adoptării timpurii a IFRS 15.
Vieira et al., 2023 [196]	IFRS 15 și calitatea notelor explicative	Analizează calitatea notelor explicative privind implementarea IFRS 15	Mai mult de 50% dintre companii au reclasificat conturile doar pentru a le prezenta mai bine, au adăugat informații în note sau nu au făcut nimic. Prin urmare, s-a constatat că noul standard nu a adus modificări semnificative care să aibă un impact semnificativ; cu toate acestea, a permis creditorilor și investitorilor să ofere informații financiare mai utile și mai relevante, în special în domenii precum construcțiile, serviciile publice și comunicațiile
Karim și Riya, 2022 [190]	IFRS și nivelul de conformitate	Evaluează nivelul de conformitate cu cerințele de IFRS 15 de către societățile cotate	Majoritatea companiilor nu respectă pe deplin cerințele prevăzute de IFRS 15. Deși gradul de conformitate variază între sectoarele de activitate, sectorul telecomunicațiilor are cel mai mare grad de conformitate (76%), în timp ce sectorul IT are cel mai scăzut grad de conformitate (28%). Media de conformitate este de aproximativ jumătate, ceea ce indică o neconformitate semnificativă cu cerințele IFRS 15. Restul de jumătate este neconformă. Prezentarea informațiilor despre segmentele de exploatare, obligațiile de performanță în acordul de facturare și păstrare, garanția și modificările estimărilor variabilelor sunt domeniile cel mai puțin respectate.
Kabir și Su, 2022 [217]	IFRS 15 și afectarea	Furnizează dovezi privind modul în care	Costul bunurilor vândute, datoriile contractuale și profitul după impozitare

<b>Autori/ an</b>	<b>Fenomen studiat</b>	<b>Scop</b>	<b>Rezultate/Efecte</b>
	practicilor anterioare de recunoaștere a veniturilor	IFRS 15, a afectat practicile de recunoaștere a veniturilor și situațiile financiare	au fost alte trei elemente ale situațiilor financiare cele mai afectate.
Coetsee et al, 2022 [149]	IFRS și adoptarea pentru prima data a noilor standarde	Analizează adoptarea pentru prima dată a IFRS 15 și prezintă un raport privind caracterul adecvat, rigoarea și utilitatea decizională a practicilor de prezentare a veniturilor	Unele entități ar trebui să înceapă mai devreme procesul de adoptare an unui nou format de raportare financiară. În al doilea rând, nu au fost niciodată prezentate ipoteze și judecăți precise cu privire la recunoașterea veniturilor, stabilirea prețului tranzacției și evaluarea obligațiilor de returnare, rambursare și alte obligații similare.
Souza et al., 2022 [218]	IFRS și calitatea contabilității de angajamente și a managementului veniturilor	Verifică efectele noului standard obligatoriu de recunoaștere a veniturilor asupra calității contabilității de angajamente și a managementului veniturilo	Există dovezi ale unei reduceri a calității contabilității de angajamente a societăților din sectorul tehnologic, precum și ale unei creșteri a gestionării veniturilor în general, în special în sectorul produselor industrializate. În urma cercetării se poate verifica faptul că există dovezi că IFRS 15 nu a adus îmbunătățiri în ceea ce privește calitatea câștigurilor în entitățile braziliene cotate la bursă.
Grosu et al., 2022 [219]	IFRS 15 și condițiile financiare stresante	Evaluează efectele reale ale implementării IFRS 15 în diferite domenii de activitate și găsește soluții pentru fiecare sector important, având în vedere condițiile financiare dificile, în special în țările cu economii emergente	Proiectarea unui model reproductibil de utilizare extinsă a IFRS 15, care va servi tuturor domeniilor de activitate analizate
Piechocka-Kaluzna, 2021 [68]	Calitatea situațiilor financiare și conversia la IFRS	Cercetare asupra situațiilor financiare ale companiilor cotate la Bursa (de valori) Varșovia în perioada 2004-2019 pentru măsurarea calității informațiilor după implementarea standardelor IFRS.	Standardele IFRS sunt mai satisfăcător reglementate decât cele locale. Totuși în cazul Poloniei, diferențele în urma implementării au fost foarte mici datorită faptului că reglementările locale erau deja de o calitate superioară. Autorul consideră că beneficiile nu apar doar din schimbarea calității contabile (exemplu : informația economico-financiară) și ar trebui considerate noi abordări, ca de exemplu diferențele dintre standardele de contabilitate.
Kohler et al., 2021 [59]	Rolul auditorilor exteni in procesul de stabilire a IFRS 15	Examineaza rolul auditorilor ca intermediari de reglementare în procesul de stabilire a standardelor internaționale de contabilitate si discuțiile	Auditorii din rețeaua de consultanță internă a firmei joacă un rol esențial în asistarea auditorilor de teren și a clienților lor care se angajează cu IASB, păstrând în același timp reputația firmei. Luate în ansamblu, constatările noastre sugerează că auditorii au jucat un rol

Autori/ an	Fenomen studiat	Scop	Rezultate/Efecte
		dintre IASB și reprezentanții industriei de telecomunicații în jurul proiectului de IFRS 15 privind recunoașterea veniturilor	esențial ca intermediari între IASB (autoritatea de reglementare) și țintele (firmele Telco) și, ca atare, au contribuit la endogeneizarea parțială a proiectului de IFRS 15
Saptono și Khozen, 2021 [220]	Probleme ale administrației fiscale privind recunoașterea veniturilor după IFRS 15	Furnizează un raport scurt și analitic privind adoptarea IFRS 15 în legătură cu problemele care pot apărea în materie de impozit pe venit și de taxă pe valoarea adăugată	Demonstrează necesitatea ca entitățile să ia în considerare problemele de impozitare care pot apărea ca urmare a schimbărilor în sistemul de recunoaștere a veniturilor. Contribuabilii trebuie să sublinieze costurile de conformitate care rezultă din implementarea IFRS 15, care includ realizările și impozitele la prețul pieței. Antreprenorii plătitori de taxe trebuie să modifice contractul cu contrapartea pentru a se asigura că momentul livrării servește drept bază pentru calculul TVA-ului de plătit.
Piosik, 2021 [221]	IFRS 15 și identificarea comportamentului de gestionare a veniturilor	Identificarea comportamentului de gestionare a veniturilor prin identificarea veniturilor pentru a respecta consensul privind previziunile analiștilor privind veniturile, profitul operațional și profitul net pentru trimestrul al patrulea, precum și pentru a evalua impactul implementării IFRS 15 asupra stimulentei de a respecta consensul privind veniturile.	Confirmă că entitățile raportează cresc veniturile discreționare atunci când venitul lor operațional și profitul net pregestionat sunt ușor mai mici decât prognoza consensuală a analiștilor pentru trimestrul al patrulea
Morawska, 2021 [222]	IFRS 15 și afectarea managementului veniturilor care utilizează discreția	Investighează dacă implementarea IFRS 15 a afectat managementul veniturilor care utilizează discreția în recunoașterea veniturilor pentru a evita pierderile și scăderea veniturilor.	Rezultatele nu au confirmat faptul că IFRS 15 în Polonia a influențat gestionarea veniturilor bazate pe venituri, cu scopul de a evita pierderile și diminuarea veniturilor.
Akisik, 2020 [51]	Dezvoltarea financiară, IFRS & și statul de drept în materie de investiții	Examinarea efectelor pe care le-au avut dezvoltarea financiară, IFRS și statul de drept asupra 51 de țări dezvoltate dar și în curs de dezvoltare între anii 1997-2007.	Rezultatele au arătat că dezvoltarea financiară, IFRS, statul de drept sunt factori importanți și influențează direct deciziile investitorilor străini. Autorul susține că adoptarea IFRS și statul de drept cresc investițiile străine directe (ISD) în raport cu investițiile totale. În opinia sa, un stat de drept puternic și adoptarea IFRS ar duce la o scădere a

<b>Autori/ an</b>	<b>Fenomen studiat</b>	<b>Scop</b>	<b>Rezultate/Efecte</b>
			informațiilor asimetrice ceea ce i-ar face pe investitori să facă tranziția de la ISD la investiții de portofoliu în economiile gazdă. Rezultate sunt considerate extrem de importante pentru țările în curs de dezvoltare.
Napier, și Stadler, 2020 [26]	Efectele standardului contabil IFRS 15	Analiza efectelor apărute în urma modificării sau introducerii de noi standarde IFRS asupra entităților economice, pieței de capital și a fluxurilor de numerar.	Analiza celor mai mari companii Europene a arătat că impactul standardului IFRS 15 a fost unul minimal pentru majoritatea companiilor studiate, cu câteva excepții cum ar fi industria telecomunicațiilor. În general, transparența a crescut iar în privința efectelor informației, există dovezi că unele companii au profitat de oportunitatea introducerii IFRS 15 pentru a-și revizui afacerea.
Aladwan, 2019 [70]	Fluctuațiile prețului acțiunilor și ale veniturilor si IFRS 15	Examinează dacă adoptarea anticipată a IFRS 15, care înlocuiește IAS 18 privind recunoașterea veniturilor, a avut sau nu un efect asupra nivelului veniturilor companiilor iordaniene și asupra valorii prețului acțiunilor.	IFRS 15 a afectat responsabilitatea și calitatea informațiilor raportate în situațiile financiare ale companiilor din domeniile mineritului, construcțiilor și ingineriei din Iordania. A existat o diferență semnificativă între valoarea veniturilor și prețul acțiunilor atât înainte, cât și după implementarea noului standard. În plus, după introducerea IFRS 15, atât veniturile, cât și prețul acțiunilor au scăzut negativ.
Mattei și Paoloni, 2019 [69]	Cantitatea și calitatea informațiilor in raport cu IFRS 15	Analizează corelația dintre impactul potențial al IFRS 15 și cantitatea și calitatea informațiilor furnizate în raportul anual întocmit pentru cei doi ani anteriori adoptării noului standard.	Există o corelație directă între potențialul impact al IFRS 15 și cantitatea și calitatea informațiilor furnizate în raportul anual elaborat pentru doi ani înainte de adoptarea noului standard.
Tomi, 2018 [33]	IFRS 15 si acuratețea previziunilor analiștilor	Examinează impactul pe care implementarea IFRS 15 l-a avut asupra acurateței predicțiilor făcute de către analiști.	Prețurile acțiunilor vor fi determinate de așteptările investitorilor cu privire la performanța viitoare an unei entități economice, iar modificările aduse practicilor contabile nu vor avea un impact semnificativ asupra acestor așteptări. Totuși, predicțiile asupra vânzărilor nu mai sunt atât de precise. În cele din urmă, precizia analiștilor a fost afectată, dar doar pentru o selecție limitată de indicatori.
Yousefinejad et al., 2018 [223]	IFRS și investițiile străine directe (FDI)	Studiul vizează relația de cauzalitate între adoptarea IFRS și FDI în țările ASEAN pe perioada 2001-2016.	Rezultatele arată că există o legătură între adoptarea IFRS și ISD, iar autorul susține că implementarea standardelor IFRS atrage în mod natural investiții străine. Totodată, nivelul de conformitate cu IFRS este un factor



<b>Autori/ an</b>	<b>Fenomen studiat</b>	<b>Scop</b>	<b>Rezultate/Efecte</b>
			important pentru investitorii străini.
Liviu-Alexandru, 2018 [56]	Adoptarea IFRS și economiile emergente	Studierea contextului global al adoptării IFRS în țările emergente. Studiu de caz asupra României.	Principalul beneficiu în urma adoptării IFRS în țările în curs de dezvoltare a fost reducerea asimetriei de informații economico-financiare între entități. Autorul consideră că pentru economiile emergente există o multitudine de factori care trebuie analizați, spre exemplu găsirea resurselor umane pentru a implementarea IFRS și probleme legate de legislația locală.
Dani et al., 2017 [224]	Calitatea și adoptarea anticipată a IFRS 15	Verifică relația dintre calitatea informațiilor contabile și adoptarea anticipată a IFRS 15.	Organizațiile care adoptă în mod voluntar standardul, în încercarea de a contabiliza și de a recunoaște în mod corect veniturile provenite din contractele cu clienții, au o relevanță informațională mai mare, precum și satisfac așteptările pieței.
Bauer și Centorrino, [48]	Situațiile financiare ale băncilor în raport cu IFRS 15	Analizează dacă sistemul financiar, situațiile financiare ale băncilor conțin înregistrări privind impactul IFRS 15	Studiul permite creșterea gradului de conștientizare în rândul utilizatorilor situațiilor financiare cu privire la abordarea eterogenă a prezentării informațiilor, chiar și în cazul băncilor, care sunt instituții de mare importanță pentru sistemul financiar al fiecărei țări.
Illing și Liu, 2016 [208]	Indicele de stres financiar (Financial Stress Index – FSI) în țările dezvoltate:	Elaborează un indice de stres financiar pentru sistemul financiar canadian.	Nivelurile extrem de ridicate ale stresului financiar afectează nu numai sistemul financiar, ci determină, de asemenea, pierderi semnificative în economia reală. Nivelurile mai scăzute de stres pot afecta, de asemenea, economia reală într-o măsură mai mică : de exemplu, acestea ar putea avea ca rezultat condiții de lichiditate restrânsă și instabilitate a prețurilor activelor, ambele putând duce la o creștere a costului capitalului și la reducerea investițiilor private și a consumului.

*Sursa: elaborat autor în baza compilării literaturii de specialitate*

## Cronologia evenimentelor majore din istoria Fundației IFRS

Anul	Conținut
1973	Organismele profesionale de contabilitate din Australia, Canada, Franța, Germania, Japonia, Mexic, Țările de Jos, Regatul Unit/Irlanda și Statele Unite formează IASC și sunt de acord să adopte standarde internaționale de contabilitate pentru listările transfrontaliere. Primele standarde publicate în 1975, reprezentând mai mult exemple de bune practici [225]. Prima inițiativa din partea FASB, de a se implica mai direct în eforturile de îmbunătățire a standardelor internaționale a fost în 1988 [226].
1989	IASC publică Cadru pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare — primul „cadru conceptual” internațional.
1990	Odată cu emiterea IAS 31 Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participație, IASC își completează setul inițial cuprinzător de 31 de standarde internaționale de contabilitate. Astfel, IASC publică declarația de comparabilitate a intenției a situațiilor financiare, indicând intenția sa de a reduce numărul de tratamente contabile alternative permise de Standardele internaționale de contabilitate.
1993	IASC își finalizează „proiectul de comparabilitate și îmbunătățire”, revizuiind zece standarde, reducând substanțial gama de opțiuni de politică contabilă conform standardelor internaționale și deschizând calea pentru evaluarea viitoare a standardelor de către Organizația Internațională a Supraveghetorilor de Valori Mobiliare (IOSCO) [227].
1994	Președintele IASC îndeamnă IOSCO să accepte Standardele Internaționale de Contabilitate pentru a fi utilizate în ofertele multinaționale de valori mobiliare și listări străine. IOSCO finalizează o revizuire inițială a Standardelor Internaționale de Contabilitate într-o scrisoare către IASB [228].
1995	IOSCO se angajează să revizuiască standardele de bază cu obiectivul de a le aproba pentru ofertele transfrontaliere de valori mobiliare.
1996	IASC aprobă formarea unui Comitet Permanent de Interpretări (SIC) pentru a pregăti interpretări ale Standardelor Internaționale de Contabilitate.
1998	G7 solicită IASC să finalizeze, până la începutul anului 1999, o propunere pentru o gamă completă de standarde de contabilitate convenite la nivel internațional pentru a consolida sistemul financiar internațional.
1999	IASC își deschide ședințele observării publice.
2000	Fundația IFRS este înființată, Paul Volcker fiind numit președinte al administratorilor, Sir David Tweedie ca președinte al Consiliului. IASC este de acord să se restructureze într-un Consiliu pentru Standarde Internaționale de Contabilitate cu normă întreagă, supravegheat de administratori independenți. Este lansat un raport al grupului de lucru pentru strategie, precum și comunicate de presă privind aprobarea membrilor IASC de restructurare și o nouă constituție. Mai departe, IASC își finalizează stabilirea standardelor și emite o declarație care oferă sugestii de tranziție unui nou Consiliu. IOSCO recomandă utilizarea standardelor internaționale de contabilitate pentru listările transfrontaliere [6].
2001	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate ține prima sa ședință, anunță ordinea de zi tehnică inițială, adoptă Standardele IASC.
2002	Consiliul și Consiliul pentru Standarde de Contabilitate Financiară din SUA (FASB) semnează „Acordul Norwalk” pentru a îmbunătăți și a face converge între standardele IFRS și US GAAP. Cu acesta ocazie, Europa adoptă o lege care impune entităților listate pe piețele reglementate de valori mobiliare, inclusiv băncilor și entităților de asigurări, să își elaboreze situațiile financiare consolidate în conformitate cu Standardele IFRS începând cu 2005. Un comunicat de presă este emis [229, 230].
2003	Consiliul finalizează reformele prioritare la standardele moștenite de la IASC în pregătirea pentru adoptarea pentru prima dată de către jurisdicțiile majore. Consiliul emite primul standard – IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a IFRS-urilor. De asemenea, Consiliul găzduiește prima dintre ceea ce vor deveni reuniuni anuale ale stabilitorilor de standarde contabile mondiale.

Anul	Conținut
2004	Consiliul emite al doilea standard, IFRS 2 „Plăți bazate pe acțiuni”, ca răspuns la preocupările investitorilor cu privire la omiterea cheltuielilor care decurg din opțiunile de acțiuni și tranzacții similare cu angajații. În perioada următoare, Consiliul finalizează alte reforme prioritare ale standardelor IFRS prin emiterea IFRS 3-6. IASB lansează un proiect pentru a dezvolta un cadru contabil separat pentru entitățile mici și mijlocii (IMM-uri). Consiliul introduce transmisiunea în direct pe internet a reuniunilor sale.
2005	Consiliul emite IFRS 7 „Instrumente financiare: dezvăluiri”, pentru îmbunătățirea informațiilor despre instrumente financiare și capital. China adoptă standarde de contabilitate în mod substanțial în conformitate cu standardele IFRS, cu scopul de a convergență deplină. Iar în Europa, 7.000 de entități din 25 de țări trec de la SNC la standardele IFRS. În același timp, Australia, Hong Kong, Noua Zeelandă, Africa de Sud și altele adoptă standardele IFRS. Tot atunci, IOSCO publică o declarație privind dezvoltarea și utilizarea SIRF-urilor în 2005.
2006	Consiliul și FASB accelerează programul de convergență. Consiliul emite ulterior IFRS 8 Segmente operaționale, pentru a reduce diferențele între standardele IFRS și US GAAP.
2007	Consiliul și Consiliul pentru Standarde de Contabilitate din Japonia semnează un acord de cooperare. La acel moment, peste 100 de țări au solicitat sau au permis utilizarea standardelor IFRS. În acest context, SEC din Statele Unite permite entităților din afara SUA să raporteze în SUA utilizând standardele IFRS, se consultă cu privire la utilizarea standardelor IFRS de către entitățile din SUA. Mai mult decât atât, Brazilia, Canada, Chile, Israel și Coreea stabilesc termene pentru adoptarea standardelor IFRS.
2008	Malaiezia și Mexic își anunță intenția de a adopta standardele IFRS. Consiliul și Consiliul pentru Standardele de Contabilitate Financiară din SUA formează un Grup Consultativ de Criză Financiară pentru a ghida răspunsul comun la criză.
2009	Consiliul de monitorizare al fundației IFRS a fost instituit, oferind o responsabilitate publică sporită. Administratorii extind Consiliul la 16 membri și introduc consultarea publică trienală pe ordinea de zi a Consiliului. De asemenea, Consiliul emite Standardul IFRS pentru IMM-uri®. Acesta emite capitolele din IFRS 9 Instrumente financiare referite de clasificarea și măsurarea activelor financiare. Administratorii restructurează Consiliul consultativ IFRS pentru a cuprinde reprezentanți ai organizațiilor, mai degrabă decât numiri personale, cu scopul de a obține opinii ale unei game mai largi de părți interesate și de a acorda o mai mare autoritate opiniilor primite. Raportul Grupului Consultativ pentru Criza Financiară către IASB și FASB despre implicațiile de stabilire a standardelor ale crizei financiare globale. Liderii G20 susțin activitatea consiliului de administrație și solicită o mișcare rapidă către crearea standardelor globale de contabilitate. Japonia aprobă o foaie de parcurs IFRS și permite unor entități să adopte în mod voluntar standardele IFRS.
2010	Hans Hoogervorst a fost numit președinte al consiliului de administrație începând cu 1 iulie 2011. Consiliul revizuieste IFRS 9 pentru a adăuga cerințe legate de clasificarea și măsurarea datoriilor financiare, inclusiv derivate încorporate și „risc propriu de credit”. Consiliul și FASB finalizează prima fază a proiectului lor comun pentru dezvoltarea unui cadru conceptual îmbunătățit. Fundația IFRS lansează un program de consultare mai largă cu investitorii. Într-un memorandum de înțelegere cu Fundația IFRS, Brazilia se angajează să adopte standarde IFRS [6].
2011	Consiliul emite trei standarde IFRS cu privire la contabilizarea și informațiile despre interesele în alte entități. Mai departe, Consiliul și FASB emit cerințe convergente de măsurare a valorii juste și de dezvăluire [229]. Tot în acea perioadă, Consiliul emite amendamente la IAS 19 „Beneficiile angajaților” pentru a oferi investitorilor și altor utilizatori o imagine clară a angajamentelor unei entități care rezultă din planurile de beneficii determinate. Totodată, Administratorii înființează Grupul IASB pentru economii emergente, ca răspuns la solicitarea G20. IASB și FASB emit cerințe convergente de dezvăluire de compensare și aliniază cerințele de prezentare pentru alt rezultat global. Michel Prada este numit președinte al administratorilor, iar Canada începe să folosească standardele IFRS. Prin urmare, până în acel moment, aproape 80 de jurisdicții au adoptat standardul IFRS pentru IMM-uri® sau au anunțat planuri de a face acest lucru [231].

Anul	Conținut
2012	<p>Administratorii Fundației IFRS publică un comunicat de presă despre revizuirea strategiei lor finalizate, prezentând recomandări în patru domenii: misiunea Fundației IFRS, în special interesul public servit de activitatea Fundației; guvernanta; procesul și procedurile utilizate de Fundație și IASB; și finanțarea organizației. Consiliul de monitorizare finalizează evaluarea guvernantei, propune extinderea numărului de membri și creșterea deschiderii. Astfel, Rolul Comitetului de interpretări este îmbunătățit în urma evaluării mandatului. Cu acest prilej, Fundația IFRS deschide un birou regional Asia-Oceania la Tokyo. Consiliul termină prima consultare a agendei și introduce un program de cercetare. Odata cu Rezoluția Federației Panafricane a Contabililor care îndeamnă cele 39 de organisme membre ale sale să adopte standardele IFRS și Standardul IFRS pentru IMM-uri, Argentina, Mexic și Rusia încep să utilizeze standardele IFRS [232]. În continuare, SEC din SUA emite raportul final privind utilizarea IFRS – nu sunt propuși pași suplimentari. Personalul Fundației IFRS efectuează o analiză a raportului.</p>
2013	<p>Se înființează Forumul Consultativ pentru Standarde de Contabilitate (ASAF). Consiliul finalizează prima evaluare post-implementare a unui standard major și introduce „analiza efectelor” cuprinzătoare ca parte a revizuirii procesului corespunzătoare. De asemenea, Fundația IFRS începe publicarea profilurilor jurisdicționale pentru a urmări progresul către crearea unui set unic de standarde globale de contabilitate, iar împreună cu IOSCO stabilesc protocoale privind standardele IFRS. În tot acest timp, Japonia permite aproape tuturor entităților listate să utilizeze standardele IFRS: Ordonanța Cabinetului revizuită disponibilă numai în limba japoneză [233].</p>
2014	<p>IFRS 9 Instrumente financiare emis, completând răspunsul la criza financiară IFRS 15 Venituri din contracte cu clienții, un standard convergent, emis în comun cu FASB [234]. Astfel, Fundația IFRS publică primul Ghid de buzunar anual pentru standardele și adoptarea IFRS. Cu acest rilej, Consiliul lansează programul Investors in Financial Reporting cu sprijinul membrilor de frunte ai comunității globale de investiții. Tot în acest sens, Fundația IFRS și Autoritatea Europeană pentru Piețele Valorilor Mobiliare (ESMA) semnează o Declarație comună a protocoalelor. Consiliul Internațional de Raportare Integrată (IIRC) și Fundația IFRS publică o declarație de intenție comună. Tot aceleasi perioada, Forumul Internațional al Stabilitorilor de Standarde de Contabilitate emite o Cartă pentru a stabili relațiile de lucru dintre consiliu și membrii IFASS, iar Fundația IFRS și Consiliul pentru Standarde Internaționale de Evaluare (IVSC) semnează o Declarație comună a protocoalelor.</p>
2015	<p>Fundația IFRS publică o declarație a misiunii sale: să dezvolte standarde IFRS care să promoveze transparența, responsabilitatea ca și calitate și eficiență piețelor financiare la nivel global. De asemenea, Consiliul termină prima sa revizuire a standardului IFRS pentru IMM-uri, aducând îmbunătățiri limitate specifice. În tot acest timp, China și reafirmă angajamentul de a obține o convergență deplină cu standardele IFRS. În acest sens, Comisia Europeană publică o evaluare pozitivă a 10 ani de utilizare a standardelor IFRS în Europa. Alte evaluări care ajung la concluzii similare sunt publicate în Canada, Coreea și Australia. În perioada imediat următoare, India introduce standardele indiene de contabilitate (Ind AS) bazate pe standardele IFRS. Profilul jurisdicției din India disponibil aici. Prilej în care Asociația Actuarială Internațională (IAA) și Fundația IFRS își consolidează relația, subliniindu-și intenția de a interacționa reciproc pentru a spori coerența muncii lor.</p>
2016	<p>IFRS 16 Leasing emis, care solicită ca toate contractele de arendă să fie raportate în bilanțul unei entități ca active și datorii. În continuare Administratorii termină revizuirea strategiei, ceea ce duce la o concentrare sporită pe sprijinul pentru implementare și raportarea digitală, reducerea dimensiunii consiliului de administrație la 14 membrii. Nu mai ramane decât ca Consiliul să finalizeze a doua consultare pe ordinea de zi și stabilește „o mai bună comunicare în raportarea financiară” ca prioritate până în 2021. În acest sens, Indonezia reafirmă angajamentul de a obține o convergență deplină cu standardele IFRS. Astfel, Fundația IFRS își consolidează relația; cu organizațiile IOSCO și ESMA.</p>
2017	<p>IFRS 17 „Contracte de asigurare” emis, reprezentând o revizuire fundamentală a contabilității asigurărilor. Acesta este momentul când Fundația IFRS lansează un nou site web. În sfârșit Arabia Saudită solicită utilizarea standardelor IFRS din 2017. Un alt moment important este</p>

Anul	Conținut
	atunci cand Comitetul de la Basel pentru Supravegherea Bancară și Fundația IFRS își aprofundează cooperarea [6, 147]. Potrivit, unor statistici, capitalizarea bursieră a entităților listate la Bursa de Valori din Tokyo care utilizează sau intenționează să utilizeze standardele IFRS depășește acum 30% din capitalizarea totală a pieței. Lucrurile continua cu aspecte ce implica Fundația IFRS și Banca Mondială care aprofundează cooperarea pentru a sprijini economiile în curs de dezvoltare în utilizarea standardelor de raportare. In in acest an SEC din SUA impune utilizarea taxonomiei IFRS [235].
<b>2018</b>	Cadrul conceptual revizuit pentru raportarea financiară, care stabilește principiile și politicile fundamentale ale raportării financiare care stau la baza standardelor IFRS. Cadrul conceptual revizuit înlocuiește Cadrul conceptual din 2010. De mentionat este faptul cain caesta perioada este numit un nou președinte al administratorilor Erkki Liikanen, prilej in care Fundația IFRS se mută din orașul Londra la Canary Wharf. Activitatea continua, astfel Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și Fundația IFRS publică o prelungire a memorandumului de înțelegere între cele două grupuri. Acesta este si momentul cand Jurisdicțiile OHADA și Papua Noua Guinee anunță cerința de a utiliza standardele IFRS, care sunt acum obligatorii sau permise în 144 din 166 de jurisdicții evaluate. Standardul IFRS pentru IMM-uri este cerut sau permis în 86 de jurisdicții și este luat în considerare în alte 11 jurisdicții [236].
<b>2019</b>	Fundația IFRS lansează un program multianual de transformare digitală. Pentru a sprijini acest demers Comisia Europeană publică regulamentul ESEF, care include utilizarea taxonomiei IFRS.
<b>2020</b>	Consiliul finalizează stabilirea standardelor ca răspuns la Reformei ratei de referință a dobânzii. In acest sens, Administratorii Fundației IFRS publică o versiune revizuită a Manualului privind procedurile echitabile, consultandu-se totodată cu privire la raportarea de sustenabilitate. Pentru a veni in sprijinul celor afectati, Consiliul răspunde la pandemia de COVID-19 prin reconsiderarea calendarului publicațiilor cheie și publicând materiale dedicate care sprijină aplicarea standardelor IFRS. Merită menționat și faptul că în acesta perioada Vietnam publică foaia de parcurs pentru adoptarea standardelor IFRS.
<b>2021</b>	Administratorii Fundației IFRS anunță formarea Comitetului pentru Standarde Internaționale de Sustenabilitate (ISSB) la COP26. Administratorii publică, de asemenea, o Constituție revizuită, care oferă cadrul pentru formarea ISSB sub structura de guvernanta a Fundației IFRS. Tot in acesta perioada au loc o serie de actiuni precum faptul ca IASB publică Consultarea pe a treia agendă a Solicitării de informații pentru a ajuta la modelarea gândirii Consiliului atunci când stabilește cum să-și prioritizeze activitățile și ce proiecte noi să adauge la planul său de lucru pentru 2022 până în 2026. În acest scop, Administratorii Fundației IFRS își continuă activitatea cu privire la propunerile de creare a unui nou Consiliu de raportare a durabilității, cu o actualizare a feedback-ului la consultarea inițială și o consultare cu privire la modificările propuse la Constituția Fundației IFRS.

Sursa: elaborat de autor în baza literaturii de specialitate analizate

### Repere istorice în evoluția standardului IFRS 15

Perioada	Dezvoltare	Comentarii
Iunie 2002	Proiect inclus in agenda IASB	-
19 Decembrie 2008	Documentul de discuție a fost publicat cu privire la aspectele preliminare ale recunoașterii veniturilor din contractele încheiate cu clienții	Până la 19 iunie 2009
24 Iunie 2010	Proiectul de expunere ED / 2010/6 „Venituri din contracte cu clienții” publicat	Până la 22 Octombrie 2010
14 Noiembrie 2011	Raport expunere ED / 2011/6 Venituri din contractele cu clienții publicat (reexpunere)	Până la 13 Martie 2012
28 Mai 2014	IFRS 15 Venituri din contractele cu clienții emis	În aplicare pentru primele situații financiare IFRS anuale ale unei entități pentru perioadele care încep la 1 ianuarie 2017 sau ulterior acestei date
11 Septembrie 2015	IASB retrage data efectivă a IFRS 15 la 1 ianuarie 2018	Data nouă intrării în vigoare a IFRS 15 este 1 ianuarie 2018
12 Aprilie 2016	Clarificări la IFRS 15 Venituri din contracte cu clienții emis	Modificările intră în vigoare pentru perioadele anuale care încep la 1 ianuarie 2018 sau ulterior acestei date.

*Sursa: elaborat de autor și adaptat după IFRS 15 Venituri din contracte cu clienții [118]*

## Efectele tranziției la noul standard privind veniturile entității

Prevederile anterioare		Noile cerințe	
<i>Recunoașterea Veniturilor</i>		<i>Venituri din contracte cu clienții</i>	
IAS 11	Contracte de construcții	IFRS 15	Plasarea în timp a contractelor cu clienții
IAS 18	Venituri din vânzarea bunurilor		Nouă ghidare în veniturile din redevențe
IAS 18	Venituri din vânzarea serviciilor		Ghidare în contraprestații fără numerar
IFRIC 15	Venituri din vânzarea proprietăților imobiliare		Nouă ghidare în opțiunea bunurilor adiționale și serviciilor
IAS 18	Venituri din redevențe		Ghidarea în costurile de obținere a contractelor
IFRIC 13	Venituri din programele de loialitate		
IFRIC 18	Venituri din tranzacții de barter		
Alte venituri		Alte venituri	
IAS 18	Venituri din dobânzi	IAS 39 sau IFRS 9	Venituri din dobânzi
IAS 18	Venituri din dividende		Venituri din dividende

Sursa: Adaptare după Deloitte, *Revenue from Contracts with Customers — A guide to IFRS 15, 2018*

**Abordări comparative ale politicilor contabile aferente contractelor de vânzare cu clienții  
în raport cu modelul „5-step”**

Subiectul analizat	Identificarea contractului	
Norme	ASC 606	IFRS 15
<b>Cadrul conceptual</b>	<p><i>Pragul de colectare.</i> Pentru ca un contract să existe, colectarea contraprestației de la client trebuie să fie „probabilă” atât în conformitate cu paragraful 9d) din IFRS 15, cât și în ASC 606-10-25-1d)j).</p> <p><i>Contracte în afara domeniului de aplicare.</i> În cazul în care un contract nu îndeplinește criteriile privind domeniul de aplicare pentru etapa 1 a abordării în cinci etape (de exemplu, deoarece condițiile de plată nu pot fi identificate), entitatea nu urmează celelalte etape pentru a recunoaște veniturile aceluia contract [118].</p>	
<b>Similitudini</b>	<p>În astfel de circumstanțe, Potrivit ASC 606-10-25-7 și paragraph 15 din IFRS 15 conțin îndrumări care permit unei entități să recunoască veniturile atunci când nu mai are obligații restante și toată contraprestația este nerambursabilă, sau atunci când contractul este reziliat și contraprestația este nerambursabilă.</p>	
<b>Diferențe</b>	<p>În ceea ce privește <i>pragul de colectare</i>, în conformitate cu ASC 606, Pragul de „probabil” este de până la 75-80%</p>	<p>Însă numai 50% (sau mai probabil decât nu) în conformitate cu IFRS. Totuși Consiliile au considerat că este puțin probabil ca acest lucru să reprezinte o problemă, deoarece nu este foarte probabil ca o entitate să încheie un contract fără a avea certitudinea că va putea recupera contraprestația.</p>
	<p>Cu referire la <i>Criteriul de colectare</i>. În conformitate cu ASC 606-10-55-3A până la 55-3C, FASB include îndrumări suplimentare privind evaluarea probabilității de a colecta contraprestația [27].</p> <p>Aceste paragrafe îndrumă entitățile să își revizuiască practicile comerciale obișnuite și termenii contractuali pentru a oferi dovezi că vor colecta în mod substanțial toată contravaloarea la care au dreptul. Entitățile pot lua în considerare condițiile de plată, capacitatea de a opri transferul de bunuri și servicii promise și alți factori în analiza lor.</p>	<p>IFRS 15 nu include aceste ghiduri suplimentare. Însă, deși IFRS 15 nu include aceste paragrafe suplimentare, îndrumările sunt adesea încorporate de profesioniști ca o modalitate de bun simț de a determina probabilitatea de a colecta contraprestația [118].</p>
	<p>Vis-à-vis de <i>Contractele în afara domeniului de aplicare</i>. ASC 606 include un al treilea punct care permite entităților să recunoască veniturile conform ASC 606-10-25-7d)j) dacă au transferat controlul asupra unor bunuri și servicii, au încetat să transfere orice bunuri și servicii rămase, iar contraprestația este nerambursabilă. FASB a adăugat acest criteriu, deoarece un contract ar putea să nu fie reziliat dacă un vânzător încă încearcă să recupereze sumele datorate în baza contractului.</p>	<p>Specialiștii sunt de părere ca este puțin probabil ca această modificare să provoace multe diferențe între IFRS 15 și ASC 606 [179]. În esență, IASB recunoaște o interpretare diferită a termenului „terminat”. IASB a concluzionat că îndrumările existente au fost suficiente pentru ca o entitate să concluzioneze că contractul este reziliat atunci când încetează să furnizeze bunuri sau servicii [118].</p>
<b>Subiectul analizat</b>	<b>Obligații de performanță/executare</b>	



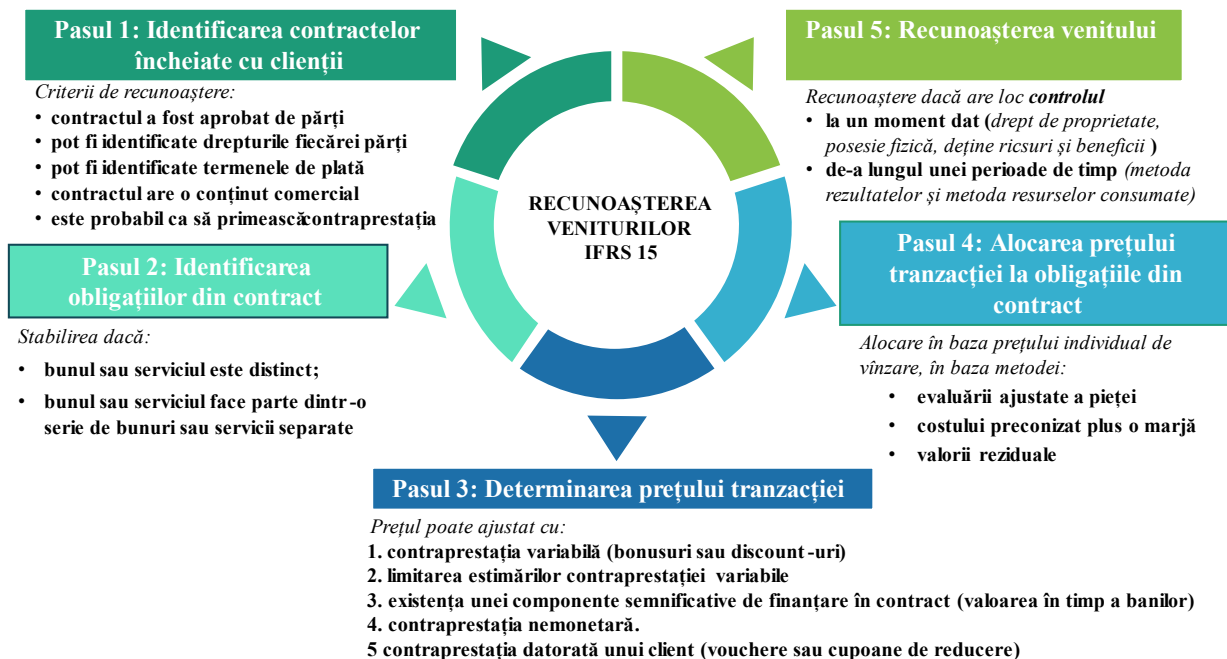
Norme	ASC 606	IFRS 15
<b>Cadrul conceptual</b>	<i>Cheltuieli de expediție.</i> Dacă activitățile de expediere și manipulare sunt efectuate după ce clientul obține controlul asupra mărfurilor (de exemplu, punct de expediere FOB), ASC și IFRS diferă.	
<b>Similitudini</b>	<i>Cheltuieli de expediție.</i> Atât în conformitate cu ASC 606, cât și cu IFRS 15, operațiunile de expediere și manipulare efectuate înainte ca clientul să obțină controlul asupra bunurilor (de exemplu, destinația FOB), nu reprezintă destinație de execuție.	
<b>Diferențe</b>	În ceea ce privește <i>cheltuielile de expediție</i> , o entitate care urmează standardele FASB va aplica ASC 606-10-25-18B, care permite entității să aleagă dacă va contabiliza sau nu transportul și manipularea ca obligație de performanță. O entitate care aplică această alegere, o va aplica tuturor tipurilor de tranzacții similare	Nu există o alegere similară conform IFRS 15 și, prin urmare, entitățile care urmează standardele IASB trebuie să folosească raționamentul pentru a determina dacă transportul și manipularea sunt sau nu un bun sau un serviciu distinct.
	Cu referire la <i>Bunuri și servicii nemateriale</i> . ASC 606-10-25-16A, explică că atunci când evaluează ce bunuri sau servicii sunt distincte ca obligații de execuție, o entitate nu trebuie să le ia în considerare pe cele care sunt ne semnificative pentru contract [237].	IFRS 15 nu include această prevedere. În schimb, entitățile care aplică IFRS 15 ar trebui să evalueze semnificația acelor bunuri și servicii în contextul situațiilor financiare, așa cum se precizează în paragraful BC90 din IFRS 15. Nu este clar dacă mai multe obligații de performanță ar fi recunoscute conform ASC 606 sau IFRS 15 din cauza acestei diferențe în evaluarea materialității. Cu toate acestea, procesul și controalele necesare pentru a face această judecată ar fi în mod clar diferite.
<b>Subiectul analizat</b>	<b>Valoarea tranzacției</b>	
<b>Norme</b>	<b>ASC 606</b>	<b>IFRS 15</b>
<b>Cadrul conceptual</b>	Contraprestația diferită de numerar ar trebui, de asemenea, evaluată la valoarea justă, cu toate acestea. Pentru situațiile în care un principal nu știe (și se așteaptă să nu știe) prețul final pe care îl percepe agentul, FASB și IASB au ajuns la concluzii diferite.	
<b>Similitudini</b>	<i>Contraprestație fără numerar.</i> ASC 606-10-32-21 explică faptul că contraprestația fără numerar ar trebui să fie măsurată la valoarea justă la momentul începerii contractului. Începutul contractului este data la care sunt îndeplinite criteriile din ASC 606-10-25-1. Doar modificările valorii juste din alte motive decât forma sau natura contraprestației nemonetare ar fi incluse în prețul tranzacției după evaluarea inițială (a se vedea Considerația fără numerar pentru mai multe informații). La fel ca ASC 606, paragraful 66 din IFRS 15 spune că contraprestația diferită de numerar ar trebui, de asemenea, evaluată la valoarea justă, cu toate acestea, nu include nicio formulare despre momentul în care contraprestația trebuie evaluată inițial. Nici IASB nu precizează ce ar trebui să se întâmple cu modificările valorii juste a contraprestației după evaluare.	
<b>Diferențe</b>	<i>Vânzări și alte taxe similare.</i> Conform ASC 606, o entitate poate alege să excludă vânzările și alte taxe aferente din măsurarea prețului tranzacției. Mai exact, ASC 606-10-32-2A include o alegere care permite unei entități să excludă din prețul tranzacției toate taxele care sunt stabilite de o autoritate guvernamentală și colectate de	Această alegere nu există în conformitate cu IFRS 15, astfel încât o entitate trebuie să stabilească mai întâi dacă taxele de vânzare sau taxele similare sunt colectate în numele unei terțe părți în conformitate cu punctul 47 din IFRS 15 și, dacă da, să excludă acele taxe din prețul tranzacției. Acest lucru poate duce la un preț de tranzacție mai mare conform

	la un client. Acestea pot include vânzări, utilizare, valoare adăugată și unele accize.	IFRS 15, în special atunci când entitatea concluzionează că taxa este impusă vânzătorului.
	FASB a clarificat, în paragraful BC38 din ASC 2016-08, că atunci când un principal nu se așteaptă să cunoască prețul final, singura sumă inclusă în prețul tranzacției ar trebui să fie suma la care principalul are dreptul. IASB discută acest subiect în BC385X până la BC385Z din IFRS 15 și nu ajunge la o concluzie similară [110].	În schimb, IASB a concluzionat că un principal ar trebui să aplice raționament și să ajungă la o concluzie folosind toate faptele și circumstanțele relevante.
<b>Subiectul analizat</b>	<b>Recunoașterea veniturilor</b>	
<b>Norme</b>	<b>IFRS 15</b>	<b>ASC 606</b>
<b>Cadrul conceptual</b>	Metoda de a determina dacă licența este un drept de utilizare sau un drept de acces este diferită în funcție de fiecare standard.	
<b>Similitudini</b>	<i>Licențe de proprietate intelectuală.</i> ASC 606-10-55-59 și paragraful B56 din IFRS 15 cer entităților să determine dacă o licență acordată clientului este un drept de utilizare sau un drept de acces. Veniturile pentru o licență cu drept de utilizare ar fi recunoscute la un moment dat, în timp ce veniturile pentru o licență cu drept de acces ar fi recunoscute în timp. <i>Reînnoirea licenței.</i> Atât ASC 606, cât și IFRS 15 conțin îndrumări care afirmă că veniturile pentru o licență nu pot fi recunoscute până când clientul nu poate folosi și beneficia de licență.	
<b>Diferențe</b>	<i>Licențe de proprietate intelectuală.</i> Conform ASC 606, entitatea va stabili mai întâi dacă licența este pentru IP simbolică sau IP funcțională (consultați Licențele pentru proprietate intelectuală pentru mai multe informații). ASU 2016-12 explică faptul că această diferență de ghidare între cele două standarde poate duce la modele diferite de recunoaștere a veniturilor, după cum urmează: Deși majoritatea licențelor de proprietate intelectuală simbolică ar fi recunoscute [118].	În schimb, entitățile care urmează IFRS 15 trebuie „să ia în considerare dacă un client poate direcționa utilizarea unei licențe și poate obține în mod substanțial toate avantajele rămase de pe urma unei licențe în momentul în care aceasta este oferită.” (Paragraful B57 din IFRS 15). În conformitate cu IFRS 15, veniturile pot fi recunoscute la un moment dat în acele cazuri în care entitatea nu va întreprinde activități care să afecteze semnificativ capacitatea clientului de a obține beneficii din proprietatea intelectuală pe perioada licenței. Aceasta înseamnă că, în conformitate cu IFRS 15, vor exista situații în care veniturile pentru IP simbolică vor fi recunoscute în avans și nu în timp, așa cum se prevede în ASC 606 pentru IP simbolică
	<i>Reînnoirea licenței.</i> ASC 606 prevede, de asemenea, că veniturile nu pot fi recunoscute pentru reînnoirea unei licențe înainte de începerea perioadei de reînnoire. Mai exact, ASC 606-10-55-58C afirmă : „O entitate ar recunoaște veniturile din reînnoirea licenței nu mai devreme de începutul perioadei de reînnoire.” Conform ASC 606, entitatea care furnizează bunul sau serviciul nu poate	În schimb, IFRS 15 nu conține nicio astfel de limitare pentru reînnoiri. Lipsa unei limitări specifice în IFRS 15 ar putea duce la recunoașterea mai devreme a veniturilor conform IFRS 15. De exemplu, un client are un abonament care se va încheia pe 1 iunie, dar pe 1 ianuarie decide să reînnoiască (sau să prelungească) acel abonament. Entitățile care urmează IFRS 15 pot determina că clientul poate folosi și beneficia de licență (din

	începe să recunoască venituri până la 1 iunie, deoarece atunci începe perioada de reînnoire.	moment ce este support abonat) și pot recunoaște venituri încă de la 1 ianuarie, când clientul se reînnoiește.
<b>Subiectul analizat</b>	<b>Dezvăluiri</b>	
<b>Norme</b>	<b>ASC 606</b>	<b>IFRS 15</b>
<b>Similitudini</b>	Ambele standarde cer entităților să prezinte informații despre obligațiile de performanță rămase în contractele lor. IFRS 15, paragrafele 120 până la 122 și ASC 606-10-50-13 până la 50-14 explică faptul că o entitate trebuie să prezinte suma veniturilor viitoare pentru toate obligațiile de performanță	
	nesatisfăcute, în afara cazului în care contractul este mai mic de un an sau entitatea alege expedientul practic (ASC 606-10-55-18 sau IFRS 15 alin. B16). ASC 606-10-50-14A include două excepții suplimentare pentru o considerație variabilă. Entitatea nu trebuie să dezvăluie valoarea veniturilor viitoare pentru contraprestație variabilă atunci când contravaloarea variabilă se bazează pe redevențe bazate pe vânzări sau utilizare dintr-o licență de proprietate intelectuală sau când variabila contraprestației este alocată în întregime unei obligații de executare nesatisfăcute (sau unei promisiuni de a livra bunuri sau servicii), conform IFRS 15, aceste sume ar trebui să fie prezentate.	
<b>Diferențe</b>	n/a	

*Sursa: elaborat autor*

## Conceptul IFRS 15 Venituri din contracte cu clienții



*Sursa: elaborat de autor*

**Criterii pentru evaluarea controlului și utilizării active în contextul recunoașterii veniturilor**

<b>Criterii</b>	<b>Descriere</b>
<i>Criteriul 1.</i>	Consumatorii primesc și consumă beneficiile rezultate din prestația entității atunci când entitatea își îndeplinește obligațiile de performanță și nu se așteaptă ca cealaltă parte să modifice în mod semnificativ activitatea pe care entitatea a efectuat-o până în prezent. Pentru a determina dacă cealaltă parte nu trebuie să modifice în mod semnificativ prestația entității, se presupune, de asemenea, că cealaltă parte nu consumă beneficiile activelor pe care entitatea le controlează în prezent și pe care ar continua să le controleze dacă cealaltă parte și-ar asuma obligația de performanță
<i>Criteriul 2.</i>	Atunci când evaluează dacă un client deține controlul asupra unui activ în momentul creării sau dezvoltării acestuia, o entitate ia în considerare îndrumările privind controlul din standard, inclusiv indicii că a fost transferat controlul. Atunci când evaluează criteriul 2, referitor la vânzarea unui activ, o entitate se concentrează asupra activului în sine, mai degrabă decât asupra dreptului de a vinde activul sau asupra unui gaj al dreptului de a achiziționa activul în viitor. Acest lucru se datorează faptului că acestea din urmă nu reprezintă dovezi ale controlului asupra bunului
<i>Criteriul 3.</i>	Pentru a evalua dacă un activ are o utilizare alternativă, o entitate analizează dacă, la începutul contractului, activul, în starea sa completă, ar putea fi utilizat cu ușurință în alte scopuri (de exemplu, vândut unui alt client) [100].
<p>Eventualele restricții contractuale sau expedientele practice pot împiedica o entitate să transfere obligațiile de performanță rămase către o altă entitate (criteriul 1) sau să direcționeze activele către o altă utilizare (criteriul 3). Prezentul standard oferă îndrumări cu privire la faptul dacă aceste fapte și probabilitatea stingerii pasivelor afectează evaluarea acestor criterii [238]. Întrucât criteriul 1 și criteriul 3 sunt destinate să se aplice în scenarii diferite, luarea în considerare a expediențelor contractuale și practice diferă la evaluarea criteriului 1 și a criteriului 3. În conformitate cu Standardul 1, se evaluează ipotezele privind ceea ce ar trebui să facă o entitate în cazul în care o altă entitate ar prelua obligația de performanță rămasă. Expedientele contractuale și practice care, în caz contrar, ar împiedica o entitate să transfere o obligație de performanță către o altă entitate sunt irelevante atunci când se evaluează dacă o entitate a transferat controlul asupra bunurilor sau serviciilor furnizate până în prezent. În schimb, Criteriul 3 se concentrează pe capacitatea unei entități de a utiliza activele finalizate în scopuri alternative, în cazul în care contractul este îndeplinit. Această capacitate este direct afectată de expedientele contractuale sau practice. Cu toate acestea, dreptul unei entități de a rezilia un contract este luat în considerare atunci când se evaluează dacă o entitate este eligibilă pentru plată conform criteriului 3. O entitate care a convenit să livreze bunuri ia în considerare natura obligațiilor sale atunci când decide dacă să recunoască veniturile în timp sau la un moment dat. În multe contracte de furnizare de bunuri, o entitate se angajează să transfere un activ și ia în considerare momentul transferului de control. Cu toate acestea, pot exista, de asemenea, scenarii în care o entitate promite să furnizeze un serviciu – livrarea unui bun pe care clientul îl consumă imediat și, prin urmare, primește un beneficiu imediat. De exemplu, un contract de livrare a gazelor naturale la un loc de depozitare temporară poate fi o promisiune de livrare a unui bun, în timp ce un contract de livrare a gazelor naturale unui client pentru consum la cerere poate fi un serviciu care îndeplinește criteriul 1 pentru recunoașterea timpului suplimentar.</p>	

**Evaluarea costurilor și beneficiilor personalizării: factori de adecvare și rentabilitate**  
**Tabelul A 8.1. Factorii de evaluare a costurilor și beneficiilor personalizării și realocării activului**

<b>Factori</b>	<b>Semnificație</b>
Nivelul și costul personalizării	Costurile de reelaborare pot fi considerabile dacă personalizarea este extinsă
Costuri suplimentare de prelucrare	Dacă prelucrarea pentru obținerea unui produs finit este proporțională cu costul inițial, cheltuielile suplimentare pot fi semnificative
Activități necesare pentru prelucrare	Costul reciclării poate fi mai mare dacă presupune activități suplimentare de proiectare și dezvoltare
Capacitatea de a vinde activul cu un profit rezonabil	Chiar dacă marja de profit poate scădea, costul îmbunătățirilor poate fi justificabil dacă se recuperează o marjă rezonabilă comparabilă cu vânzările de produse similare
Valoarea activului nereciclabil	Este posibil ca o parte semnificativă a activului sau a componentelor să nu fie reciclată.

Sursa: elaborat de autor

**Tabelul A8. 2. Factorii de adecvare a compensării și rentabilității**

<b>Factori</b>	<b>Semnificație</b>
Termeni de plată	Dacă nu există un drept necondiționat de a cere plata, dar se poate revendica sau deduce valoarea prestației efectuate până la data rezilierii contractului, aceasta este posibilă doar dacă rezilierea a fost inițiată de client
Program de plată	Aceasta nu garantează că entitățile au drepturi de plată în cadrul unor proceduri de executare anterioare
Condiții contractuale	Dacă clientul reziliază contractul fără drepturi legale în acest sens, termenii contractului pot permite entității să continue livrarea bunurilor sau serviciilor și să solicite plata conform acordului
Legislație sau precedent legal	Aspecte jurisdicționale, precum legi, practici administrative sau jurisprudență, pot conferi un drept de plată entității chiar dacă nu este specificat în contract. De asemenea, jurisprudența poate stabili că un drept de plată într-un contract similar nu este executoriu, iar practica comercială a entității poate influența executarea acestuia în jurisdicția respectivă
Plata în sfera analizei	Numai plățile efectuate în baza contractelor existente sunt eligibile pentru analiză. Sumele primite de la terți pentru revânzarea activelor nu constituie contraprestația pentru un contract existent

Sursa: elaborat de autor

**Dezvăluirea veniturilor în situațiile financiare ale entității**

Situațiile financiare ale unei entități acoperă segmentele bunuri de consum, transport și energie. În pregătirea prezentărilor pentru investitori, entitatea dezagregă veniturile în funcție de piețele geografice, liniile de produse și momentul recunoașterii, adică bunuri transferate la un moment dat și servicii transferate în timp. Serviciile și veniturile sunt detaliate separat. Entitatea a constatat că categoriile utilizate în prezentările pentru investitori sunt adecvate și pentru cerințele de prezentare a informațiilor. Astfel, entitatea va detalia informațiile pe baza piețelor geografice, liniilor de produse și momentului recunoașterii veniturilor, oferind și un tablou de reconciliere care corelează veniturile dezagregate cu segmentele de bunuri de consum, transport și energie, fapt ilustrat în tabelul de mai jos.

**Dezvăluirea veniturilor în situațiile financiare ale entității, mil EUR**

Segmente	Produse de consum	Transport	Energie	TOTAL
<i>Piște primare</i>				
EUROPA	570	2,100	3,400	<b>6,070</b>
ASIA	320	450	370	<b>1,140</b>
America de Nord	290	310	-	<b>600</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1,180</b>	<b>2,860</b>	<b>3,770</b>	<b>7,810</b>
<i>Principalele tipuri de bunuri/servicii</i>				
Papetărie	380			<b>380</b>
Electrocasnice	550			<b>550</b>
Îmbrăcăminte	250			<b>250</b>
Motociclete		730		<b>730</b>
Autoturisme		2,130		<b>2,130</b>
Panele solare			1,230	<b>1,230</b>
Centrale electrice			2,540	<b>2,540</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1,180</b>	<b>2,860</b>	<b>3,770</b>	<b>7,810</b>
<i>Calendarul de recunoaștere a veniturilor</i>				
Bunuri livrate la un moment dat	1,180	2,860	1,100	<b>5,140</b>
Servicii livrate pe o perioadă			2,670	<b>2,670</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1,180</b>	<b>2,860</b>	<b>3,770</b>	<b>7,810</b>

Sursa: elaborat de autor și adaptat după informațiile furnizate de IFRS Annual Reporting, 2019 [239]

**Prezentarea informațiilor în situațiile financiare și aplicabilitatea IFRS 15 pe baza  
conceptului de „contract”**

O entitate semnează un contract cu o singură obligație de performanță, pe o perioadă lungă. Prețul contractului include o contraprestație fixă de 3.000 u.m. și o contraprestație variabilă de până la 1.000 u.m., în funcție de obiectivele de producție. La sfârșitul anului 1, contractul este finalizat în proporție de 40%, iar entitatea estimează contraprestația variabilă la 400 u.m. La sfârșitul anului 2, contractul este complet în proporție de 95%, iar estimarea contraprestației variabile este de 1.100 u.m.

**Interpretarea datelor**

**După primul an, entitatea recunoaște:**

- |  |  |
|--|--|
| <p>5. Valoarea estimată a contractului:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Partea fixă: 3.000 u.m.</li> <li>- Partea variabilă: 1.000 u.m.</li> <li>- TOTAL: 4.000 u.m.</li> </ul> | <p>6. Venituri recunoscute:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Partea fixă: 1.350 u.m. (3.000 x 40%)</li> <li>- Partea variabilă: 400 u.m. (1.000 x 40%)</li> <li>- TOTAL: 1.750 u.m.</li> </ul> |
|--|--|

**După al doilea an, entitatea recunoaște:**

- |   |  |
|---|--|
| <p>a) Valoarea estimată a contractului:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Partea fixă: 3.000 u.m.</li> <li>- Partea variabilă: 1.100 u.m.</li> <li>- TOTAL: 4.000 u.m.</li> </ul>            | <p>b) Venituri cumulative pentru doi ani:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Partea fixă: 2.850 u.m. (3.000 x 95%)</li> <li>- Partea variabilă: 1.045 u.m. (1.100 x 95%)</li> <li>- TOTAL: 3.895 u.m.</li> </ul> |
| <p>c) Diminuare cu veniturile recunoscute în anul 1:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Partea fixă: 1.350 u.m.</li> <li>- Partea variabilă: 400 u.m.</li> <li>- TOTAL: 1.750 u.m.</li> </ul> | <p>d) Venituri recunoscute în anul 2:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Partea fixă: 1.500 u.m. (2.850 – 1.350)</li> <li>- Partea variabilă: 645 u.m. (1.045 – 400)</li> <li>- TOTAL: 2.145 u.m.</li> </ul>     |

Astfel, în situațiile financiare pentru al doilea an, entitatea prezintă veniturile recunoscute ca urmare modificării prețurilor de tranzacție. Prețul tranzacției a crescut cu 100 u.m. (1.100 – 1.000), iar contractul era finalizat în proporție de 40% la sfârșitul anului 1. Venitul recunoscut pentru perioada de raportare din obligațiile de performanță îndeplinite parțial în anii anteriori este de 40 u.m. (100 x 40%).



### Informații obligatorii privind îndeplinirea obligațiilor de performanță

Categoria informației	Detalii
Îndeplinirea obligațiilor de performanță	Momentele cheie: livrare, începutul comenzii, prestarea și finalizarea serviciilor.
Condiții semnificative de plată	Elemente de finanțare semnificative, contraprestație variabilă sau contingentă.
Natura obligației de performanță	Detalii despre transferul bunurilor sau serviciilor, în cazul în care entitatea acționează ca agent.
Returnări, rambursări și obligații similare	Informații despre returnări și rambursări aplicabile.
Tipuri de garanții și obligații conexe	Descrierea garanțiilor și obligațiilor conexe.
Prețul total al tranzacției	Alocarea prețului total al tranzacției la obligațiile de performanță neîndeplinite (sau îndeplinite parțial) la data raportării.
Excepții la prezentare	Excepții: contracte cu termen inițial de un an sau mai puțin, recunoașterea veniturilor pe baza valorii facturabile directă.

*Sursa: elaborat de autor după [69]*

Tabelul de mai sus prezintă informațiile obligatorii pe care entitățile trebuie să le dezvăluie conform reglementărilor privind obligațiile de performanță în cadrul contractelor, inclusiv condițiile de plată și natura obligațiilor, precum și excepțiile aplicabile.

## Strategii ale riscului de business

Strategii ale riscului de business	Descriere	Exemple de acceptare a riscului
<b>Acceptarea riscului</b>	Deși managementul vede adesea riscul ca pe o scăpare, orice strategie de afaceri implică acceptarea riscului. De exemplu, o companie care nu poate accepta riscul ca o anumită oportunitate de vânzare să eșueze nu este pregătită pentru piață [240]. Deci, pentru organizațiile comerciale, posibilitatea de a pierde o afacere este un risc adecvat de acceptat. De acolo, întrebarea devine câtă capacitate are entitatea pentru oportunitățile eșuate.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Ne așteptăm ca [X%] dintre clienții noștri potențiali de producție să nu aibă ca rezultat o vânzare.”</li> <li>• „Vom monitoriza tendințele X, Y și Z. Dar, deocamdată, nu le atenuăm riscurile.”</li> <li>• „Am bugetat [X%] din vânzările brute pentru alocația pentru creanțe neperformante.”</li> </ul>
<b>Reducerea riscurilor</b>	Cea mai frecventă abordare a riscului de venituri. La urma urmei, când vine vorba de risc, nu ar trebui să fie mai puțin mai bun? Cu toate acestea, unele entități își doresc riscurile pe care alte entități le aruncă de bunăvoie peste gard [241]. De fapt, entități întregi au fost construite pe această idee. Cine nu se poate gândi la un antreprenor sau doi care au creat o afacere oferind o soluție eficientă pentru clientul dificil sau greu de servit.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Se fac mai agresive cerințele privind scorul de clienți potențiali înainte de a oferi oportunități vânzătorilor”.</li> <li>• „Se crește multiplicatorul conductei de vânzări”.</li> <li>• „Se efectuează verificări ale antecedentelor tuturor noilor angajați”.</li> </ul>
<b>Eliminarea riscurilor</b>	Unele riscuri pot fi atât de catastrofale – etica proastă, de exemplu – încât depășesc capacitatea unei entități de a le suporta. Dar eliminarea unui risc este rară, pentru că înseamnă zdrobirea lui la probabilitate zero. Când obiectivul este eliminarea unui risc, de multe ori cel mai bun lucru care poate fi atins este să faci din acesta o posibilitate foarte, foarte scăzută.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Nici o comandă nu va fi expediată fără compensarea plăților în avans.”</li> <li>• „În continuare, se întrerup toate vânzările pe canal și se adoptă un model direct.”</li> <li>• „Sistemul CRM nu va avansa o oportunitate la etapa următoare până când nu se va cunoaște [X.]”</li> </ul>
<b>Distribuirea riscurilor</b>	are loc când unele riscuri sunt prea mari pentru a le suporta o singură entitate, dar pot deveni fezabile atunci când sunt împărțite între două sau mai multe entități. Acest lucru se întâmplă adesea în cazul acordurilor de co-dezvoltare între partenerii comerciali sau atunci când proiectele sunt subscrise de alți investitori, partajarea riscului are loc și la nivel operațional [242]. Atunci când o entitate nu își poate permite un reprezentant de vânzări salariat într-un teritoriu, aranjamentul ar putea deveni posibil atunci când salariul de bază este redus și procentele comisioanelor sunt crescute	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Se concepe această nouă tehnologie energetică cu un consorțiu de parteneri comerciali care vor avea drepturi exclusive dacă e succes.”</li> <li>• „Contractul de reseller oferă teritorii protejate partenerilor exclusivi de canal.”</li> <li>• „Furnizorii beneficiază de stimulente pentru venituri dacă ne atingem volumele țintă de vânzări.”</li> </ul>
<b>Transferul de riscuri</b>	este o strategie în creștere, deoarece entitățile au descoperit că o creștere rapidă este posibilă prin funcționarea cu puțini angajați și cu active fizice reduse [243]. Apar noi modele de afaceri în	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Externalizarea dezvoltarea software-ului către o entitate terță.”</li> <li>• „Cotele de vânzări cresc.”</li> </ul>

Strategii ale riscului de business	Descriere	Exemple de acceptare a riscului
	cazul în care riscurile au fost descărcate și mutate către diferite entități din lanțul valoric. Recent, unul – AirBnB – a devenit chiar profitabil	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Toți reprezentanții de vânzări sunt independenți și lucrează cu un comision complet.”</li> </ul>
<b>Gruparea riscurilor</b>	după cum sugerează și numele, gruparea riscurilor este utilizată pentru a combina o cantitate mare de riscuri similare într-un singur grup. Motivul pentru gruparea riscurilor este că vârfurile pozitive și negative ale variabilității tind să se compenseze reciproc, diminuând astfel impactul și scăzând costurile [244]. Gruparea riscurilor este adesea folosită în aplicațiile lanțului de aprovizionare în care depozitele centrale ar putea fi utilizate pentru a consolida stocurile de la instalațiile satelit, scăzând investiția în stocul de siguranță.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• „Oferim reprezentanților un bonus de stimulare pentru echipă dacă teritoriul își atinge obiectivul de venit.”</li> <li>• „Strategia este să se ofere o soluție software orizontală.”</li> <li>• „Pentru a face cotă, fiecare reprezentant trebuie să mențină nu mai puțin de [X] oportunități calificate în orice moment.”</li> </ul>

*Sursa: elaborat de autor*

**Analiza segmentelor de business și a procesului de cesionare a veniturilor în cadrul entității**

În cadrul unei entități cu un istoric de peste 50 de ani și clasată în top 20 global, analiza segmentelor de business evidențiază patru arii principale de activitate. Acestea sunt :	
<b>Servicii Gestionate</b>	Include furnizarea de soluții pentru rețea și IT, optimizarea rețelei și dezvoltarea aplicațiilor.
<b>Servicii Digitale</b>	Oferă soluții software și servicii pentru sistemele de asistență pentru afaceri (BSS), support operațional (OSS), comunicare, nucleul Cloud și infrastructura Cloud.
<b>Rețele</b>	Acoperă toate tehnologiile de acces radio, inclusiv hardware, software, și servicii asociate pentru accesul radio și transport.
<b>Afaceri Emergente și Altele</b>	Focalizează investițiile în IoT, iConectiv, Media, și Red Bee Media, cu o majoritate a veniturilor provenind din licențierea DPI.
Entitatea operează în diverse piețe globale, care influențează recunoașterea veniturilor:	
<b>Piețe Flexibile</b>	Caracterizate de stabilitate economică și financiară, riscuri scăzute, și comerț liber, favorizează recunoașterea veniturilor cu incertitudine mică.
<b>Piețe Fragmentate</b>	Prezintă riscuri moderate și instabilitate economică, influențând negativ procesele de recunoaștere a veniturilor.
<b>Piața Directă</b>	Este marcată de instabilitate ridicată, riscuri semnificative și reglementări stricte, dificultăți în recunoașterea veniturilor și oportunități limitate.
Procesul de cesionare a veniturilor se desfășoară în trei etape:	
<b>Calificarea Oportunităților</b>	Identificarea și gestionarea tranzacțiilor potențiale.
<b>Negocierea</b>	Furnizarea de propuneri și stabilirea prețurilor.
<b>Semnarea Contractului</b>	Finalizarea acordurilor contractuale cu clienții.
Acest cadru oferă o înțelegere detaliată a segmentelor de business și a procesului de cesionare, reflectând complexitatea și diversitatea piețelor în care entitatea operează.	

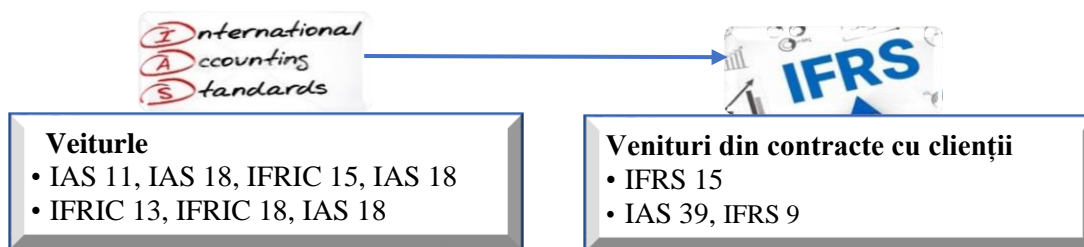
*Sursa: elaborat de autor*

## Evidențierea riscurilor privind recunoașterea veniturilor conform IFRS 15

Modelul de recunoaștere a veniturilor “5 pași” conform IFRS 15	Riscuri identificate
<p><b>Pasul 1</b> „Identificarea contractului cu clientul”</p>	<p>Ven - 1.1 – Veniturile sunt înregistrate pentru un contract care nu îndeplinește criteriile de stabilire a unui contract cu un client [164]. Ven - 1.2 – Valoarea și calendarul veniturilor sunt incorecte, deoarece două sau mai multe contracte nu îndeplinesc criteriile pentru a contabiliza o combinație de contracte [164, paragraful 17].</p>
<p><b>Pasul 2</b> „Identificarea obligației de performanță în contract”</p>	<p>Ven - 2.1 – Bunurile sau serviciile promise nu sunt identificate în mod corespunzător ca obligații de executare [164, paragrafele 22, 27 a-b, 29 a-c] Ven - 2.2 – Un drept material există și nu a fost identificat ca o obligație de executare [164, partea B, paragraful B40]. Ven - 2.3 – Veniturile sunt înregistrate în mod necorespunzător, deoarece bunurile / serviciile sunt identificate în mod necorespunzător sau NU sunt identificate ca parte a unei serii de bunuri/servicii distincte [164, paragraful 23a-b].</p>
<p><b>Pasul 3</b> „Determinarea prețului de tranzacție”</p>	<p>Ven - 3.1 – Veniturile nu sunt exacte, deoarece componenta de considerație variabilă a valorii tranzacției este incorectă [164, paragraf 47]. Ven - 3.2 – Veniturile nu sunt exacte, deoarece contravaloarea plătită unei componente a clientului din suma tranzacției este incorectă. Ven - 3.3 – Veniturile nu sunt exacte, deoarece considerarea unei componente de finanțare semnificative pentru o componentă a clientului din suma tranzacției este incorectă.</p>
<p><b>Pasul 4</b> „Alocarea prețului de tranzacție obligației de performanță”</p>	<p>Ven - 4.1 – Alocarea sumei tranzacției, inclusiv orice contraprestație variabilă, către obligații de performanță multiple este inexactă [164, paragrafele 76, 81]. Ven - 4.2 – Determinarea prețului de vânzare independent este inexact [164, paragrafele 76, 78-79].</p>
<p><b>Pasul 5</b> „Recunoașterea și evaluarea veniturilor”</p>	<p>Ven - 5.1 – Veniturile nu sunt exacte, deoarece transferul controlului (adică atunci când clientul obține controlul asupra activului) a fost evaluat inexact pentru fiecare obligație de performanță [164, paragraful 31]. Ven - 5.2 – Veniturile înregistrate nu reprezintă tranzacții reale care au avut loc. Ven - 5.3 – Veniturile înregistrate în perioada respectivă sunt incorecte, deoarece măsura progresului către satisfacerea obligației de executare este incorectă.</p>

Sursa: elaborat de autor în baza studiului de caz asupra IFRS 15

## Analiza Efectelor Tranziției și Matricea de Recunoaștere a Veniturilor conform Modelului „5-Step” IFRS 15



**Fig. A 15.1. Efectele tranziției la noul standard privind veniturile entității**

*Sursa: elaborată de autor și adaptată după IFRS 15 [81]*

IFRS 15 a fost introdus de către organismele internaționale de standardizare ca răspuns la solicitările entităților economice pentru o uniformizare a raportării veniturilor. Impunerea acestui standard de la 1 ianuarie 2018 a generat dezbateri pe forumuri internaționale și analize specifice pe categorii de entități economice. Analizele au evidențiat că sectoarele cele mai afectate de schimbările metodologice în recunoașterea veniturilor sunt cele prezentate în Tabelul A 14.1.

**Tabelul A 15.1. Matricea de recunoaștere a veniturilor în raport cu modelul „5-step”**

Domenii de activitate	Matrice*				
Industria aerospațială și a apărării	1	2	3	-	-
Industria managementului de active	-	-	3	-	-
Industria construcțiilor	-	-	3	-	5
Industria licențiatorilor (media, cercetări despre viață, francizele)	1	2	3	-	5
Proprietatea imobiliară	1	2	-	-	5
Industria software	-	2	3	4	5
Industria telecomunicațiilor	-	2	4	-	-

*Sursa: elaborat de autor și adaptat după KPMG, IFRS 15, 2017 [168]*

\* 1. Identificarea contractului cu clienții; 2. Identificarea obligațiilor de performanță în contract; 3. Determinarea prețului de tranzacție; 4. Alocarea prețului de tranzacție obligațiilor de performanță; 5. Recunoașterea venitului când obligațiile de performanță sunt satisfăcute.

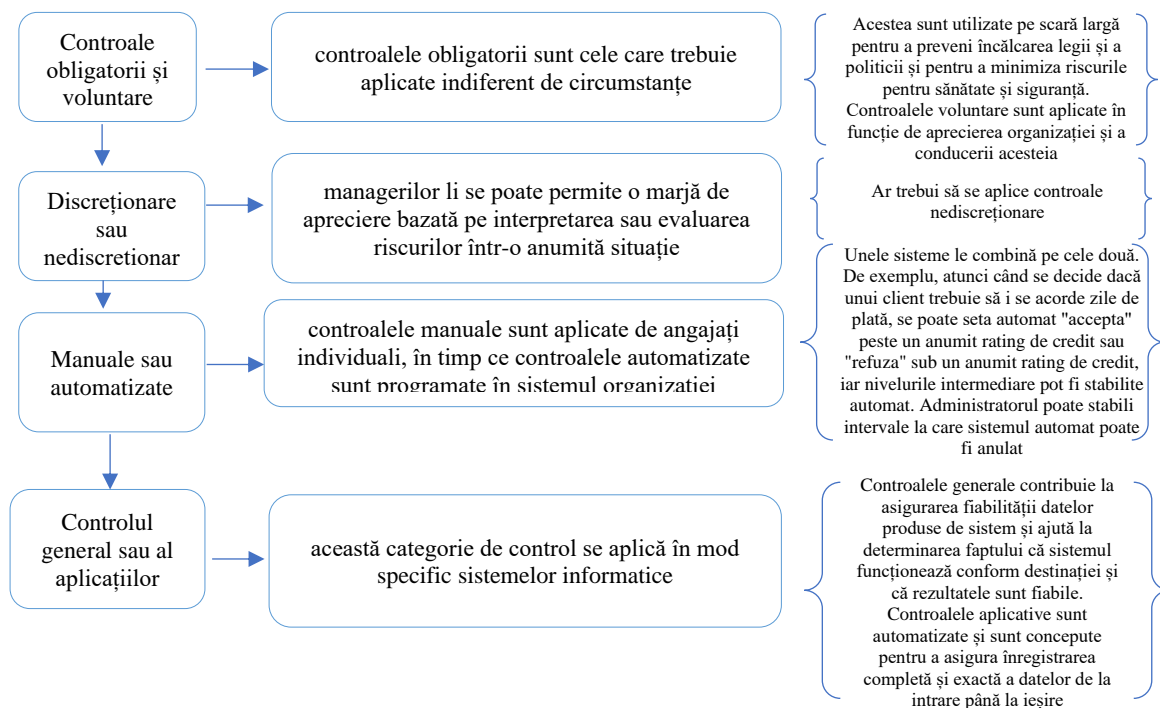
Analizând industriile semnificativ afectate de IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții,” se observă că aceste sectoare sunt esențiale nu doar pentru economiile naționale, ci și pentru economia globală. Aceste industrii, adesea bazate pe contracte pe termen lung, subliniază necesitatea de identificare clară a contractelor. Această abordare reflectă impactul profund al IFRS 15 asupra modului în care veniturile sunt recunoscute și raportate, influențând fundamental practicile de contabilitate în afaceri moderne [245].

### Descrierea procesului de recunoaștere a veniturilor conform IFRS 15 – modelul „5 Pași”

<b>Pasul 1: Identificarea contractului cu clientul.</b>
Se va verifica documentele contractuale aprobate pentru a confirma existența unui angajament ferm din partea tuturor părților. Documentele relevante includ: <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Contractul principal</b>, care stabilește termenii esențiali;</li> <li>- <b>Contractul cadru</b>, care detaliază termenii și se bazează pe comenzile de achiziție;</li> <li>- <b>Actul adițional</b>, care reflectă modificările convenite, cum ar fi ajustările de preț și modificările domeniului de aplicare.</li> </ul>
<b>Pasul 2: Identificarea obligației de performanță în contract.</b>
Se va selecta fluxurile de guvernare adecvate pentru soluțiile oferite, fie standard, fie combinate. Bunurile și serviciile standard sunt tratate ca obligații de performanță separate, în timp ce soluțiile combinate sunt considerate o singură obligație de performanță.
<b>Pasul 3: Determinarea prețului de tranzacție.</b>
Se va stabili prețul de tranzacție verificând dacă acesta este fix sau variabil. Examinați dacă tranzacția include clauze de penalizare, elemente de finanțare importante sau contraprestații plătibile clientului.
<b>Pasul 4: Alocarea prețului de tranzacție obligației de performanță.</b>
Se va alocă prețul de tranzacție obligațiilor de performanță identificate. Utilizați lista de prețuri a clientului pentru a confirma prețul specific al fiecărei obligații, asigurându-vă că prețul este corect alocat în funcție de natura tranzacției.
<b>Pasul 5: Recunoașterea și evaluarea veniturilor.</b>
Se va verifica autorizația clientului pentru bunurile și/sau serviciile livrate și comparați calendarul de executare al obligațiilor cu calendarul contabil al entității pentru recunoașterea veniturilor. Asigurați-vă că veniturile sunt recunoscute corect conform angajamentului contractului.

*Sursa: elaborat de autor*

## Elemente ale controlului intern în gestiunea financiară



Sursa: elaborat de autor și adaptat după [246]



**Cadru sistematic pentru evaluarea și implementarea controalelor interne în contextul aplicării IFRS 15 privind recunoașterea veniturilor**

Asertiune	Numele Controlului	Controlul sugerat
<b>Clasificarea</b>	Revizuirea prezentării situațiilor financiare și a informațiilor aferente	Proprietarul controlului efectuează o revizuire independentă a situațiilor financiare și a dezvăluirilor aferente, folosind o prezentare a situațiilor financiare și o listă de verificare a dezvăluirii, pentru a determina că: a. Situațiile financiare sunt prezentate fidel în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. b. Situațiile financiare sunt de acord cu informațiile justificative subiacente. c. Prezentările (inclusiv politicile contabile semnificative și considerațiile referitoare la adoptarea noilor standarde contabile) sunt corecte și complete.
	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită și aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă pentru contract, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită și aprobată	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuieste datele relevante de recunoaștere a veniturilor din contractul semnat (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza”) pentru contract.
	[Consumator] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuieste datele relevante de recunoaștere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza”) pentru tipul de contract.
<b>Completitudine</b>	Generarea și calcularea automată a facturilor [Automat]	Facturile sunt calculate și generate automat pe baza datelor facturabile și a fișierului principal de prețuri aprobat. Odată generată factura, sistemul înregistrează automat tranzacția în venituri și creează o creanță corespunzătoare în registrul general.
	[Consumator] Examinarea reconcilierii numerarului și creanțelor cu cardul de credit/debit cu registrul general	Cel puțin lunar, proprietarul controlului revizuieste reconcilierea dintre încasările de numerar și creanțele cardului de credit/debit către registrul general. Reconcilierea elementelor care depășesc pragul stabilit sunt investigate și rezolvate în timp util.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Examinare a colectabilității contractelor	În mod periodic, titularul controlului reevaluează criteriul de colectare pentru: A. Contracte care nu au îndeplinit anterior definiția unui contract conform standardului de contabilitate a veniturilor. Proprietarul controlului determină dacă colectarea este probabilă la începutul contractului, astfel încât recunoașterea veniturilor să fie adecvată. b. Contracte existente dacă există indicatori că a existat o schimbare semnificativă a faptelor și circumstanțelor (de exemplu, dacă capacitatea de plată a unui client s-a deteriorat semnificativ) care nu au fost recunoscute anterior conform standardului de contabilitate a veniturilor. Proprietarul controlului determină dacă faptele și circumstanțele ulterioare s-au schimbat astfel încât contractul să îndeplinească toate criteriile pentru a fi contabilizat ca un contract. Dacă un contract îndeplinește criteriile unui contract cu un client, proprietarul controlului aprobă ca contractul să fie adăugat la fișierul principal al clientului pentru crearea comenzii de achiziție.

Asertiune	Numele Controlului	Controlul sugerat
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Reconcilierea listei de contracte cu sistemul ERP/Sistemul de venituri	În mod periodic, proprietarul controlului revizuieste reconcilierea dintre Lista de Contracte obținută de la departamentul Juridic și contractele încărcate în sistemul ERP/Venituri (de exemplu, sistem ERP, subregistru de venituri, foaia de calcul Excel). Orice elemente de reconciliere sunt revizuite și abordate în timp util.
Apariția	Examinare a fișierului principal al clientului [Detective]	Pe lângă evaluările regulate ale modificărilor aduse fișierului principal al clientului, proprietarul controlului revizuieste anual fișierul principal al clienților pentru orice client inactiv. Clienții inactivi identificați sunt aprobați pentru eliminarea din fișierul principal al clienților.
	Examinare a fișierului principal al clientului [Preventiv]	Proprietarul controlului revizuieste și aprobă adăugările sau modificările informațiilor despre clienți înainte de a fi efectuate modificări periodice în fișierul principal al clientului.
	Identificarea contractului este revizuită și aprobată	<p>„Deținătorul controlului revizuieste o analiză a concluziilor contabile („Analiza”) pentru contractul de venituri, contractul de venituri („Contractul”), alte informații relevante care formează contractul („alte informații”), după caz, și ratingul intern de credit pentru a evalua următoarele</p> <p>a. Toți termenii contractuali cheie sunt identificați care sunt necesari pentru a recunoaște în mod corespunzător veniturile și toți termenii contractuali identificați în analiză sunt de acord cu contractul</p> <p>b. Toate cele cinci criterii necesare pentru stabilirea unui contract au fost îndeplinite:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o Fiecare parte a aprobat contractul și se angajează să își îndeplinească obligațiile respective.</li> <li>o Entitatea poate identifica drepturile fiecărei părți cu privire la bunurile sau serviciile care urmează să fie transferate</li> <li>o Entitatea poate identifica termenele de plată pentru bunurile sau serviciile care urmează să fie transferate</li> <li>o Contractul are substanța comercială.</li> <li>o Colectarea este probabilă. Ca parte a evaluării criteriilor de colectare, proprietarul controlului revizuieste ratingul intern de credit al clientului.</li> </ul> <p>c. Contractul a fost combinat în mod corespunzător, dacă este cazul, pe baza criteriilor din cadrul de raportare financiară aplicabil.</p> <p>d. Contabilitatea modificărilor contractului este adecvată (adică prospectiv, retroactiv sau ca un aranjament separat).</p> <p>e. Dacă sunt identificate obligațiile de execuție ale contractului (indicate în mod explicit în contract și implicit prin practicile comerciale obișnuite ale entității).</p>
	Generarea și calcularea automată a facturilor [Automat]	Facturile sunt calculate și generate automat pe baza datelor facturabile și a fișierului principal de prețuri aprobat. Odată generată factura, sistemul înregistrează automat tranzacția în venituri și creează o creanță corespunzătoare în registrul general.
	[Consumator] Examinarea reconcilierii numerarului și creanțelor cu cardul de credit/debit cu registrul general	Cel puțin lunar, proprietarul controlului revizuieste reconcilierea dintre încasările de numerar și creanțele cardului de credit/debit către registrul general. Reconcilierea elementelor care depășesc pragul stabilit sunt investigate și rezolvate în timp util.
	Potrivire în două sensuri [Automat/Manual]	Veniturile și conturile de încasat sunt înregistrate în perioada corespunzătoare numai la potrivirea comenzii clientului (comanda de cumpărare) și a documentelor de expediere, completând o potrivire bidirecțională. Procesul de potrivire bidirecțională este efectuat în cadrul unui sistem ERP sau manual. Orice excepții de la potrivirea bidirecțională sunt investigate și rezolvate înainte ca factura să fie generată și o înregistrare în jurnal.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Examinare a colectabilității contractelor	În mod periodic, titularul controlului reevaluează criteriul de colectare pentru: <p>a. Contracte care nu au îndeplinit anterior definiția unui contract conform standardului de contabilitate a veniturilor. Proprietarul controlului determină dacă colectarea este probabilă la începutul contractului, astfel încât recunoașterea veniturilor să fie adecvată.</p>

Aserțiune	Numele Controlului	Controlul sugerat
		b. Contracte existente dacă există indicatori că a existat o schimbare semnificativă a faptelor și circumstanțelor (de exemplu, dacă capacitatea de plată a unui client s-a deteriorat semnificativ) care nu au fost recunoscute anterior conform standardului de contabilitate a veniturilor. Proprietarul controlului determină dacă faptele și circumstanțele ulterioare s-au schimbat astfel încât contractul să îndeplinească toate criteriile pentru a fi contabilizat ca un contract. Dacă un contract îndeplinește criteriile unui contract cu un client, proprietarul controlului aprobă ca contractul să fie adăugat la fișierul principal al clientului pentru crearea comenzii de achiziție.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Revizuirea limitelor de credit	Pentru fiecare client, limitele de credit sunt revizuite periodic de către Managerul de credite pe baza capacității de plată a clientului și a rezultatelor colectării anterioare.
	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită și aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă pentru contract, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită și aprobată	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil.
Acuratețe	Revizuirea fișierului principal de prețuri [Detective]	Anual, proprietarul controlului examinează și aprobă fișierul principal de prețuri.
	Examinarea fișierului principal de prețuri [Preventiv]	Proprietarul controlului revizuieste și aprobă prețuri noi și modificări ale prețurilor existente în fișierul principal de prețuri în mod periodic.
	Generarea și calcularea automată a facturilor [Automat]	Facturile sunt calculate și generate automat pe baza datelor facturabile și a fișierului principal de prețuri aprobat. Odată generată factura, sistemul înregistrează automat tranzacția în venituri și creează o creanță corespunzătoare în registrul general.
	[Consumator] Examinarea reconcilierii numerarului și creanțelor cu cardul de credit/debit cu registrul general	Cel puțin lunar, proprietarul controlului revizuieste reconcilierea dintre încasările de numerar și creanțele cardului de credit/debit către registrul general. Reconcilierea elementelor care depășesc pragul stabilit sunt investigate și rezolvate în timp util.
	Potrivire în două sensuri [Automat/Manual]	Veniturile și conturile de încasat sunt înregistrate în perioada corespunzătoare numai la potrivirea comenzii clientului (comanda de cumpărare) și a documentelor de expediere, completând o potrivire bidirecțională. Procesul de potrivire bidirecțională este efectuat în cadrul unui sistem ERP sau manual. Orice excepții de la potrivirea bidirecțională sunt investigate și rezolvate înainte ca factura să fie generată și o înregistrare în jurnal.
	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită și aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă pentru contract, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită și aprobată	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Controale asociate cu determinarea sumei tranzacției	Proprietarul controlului revizuieste contravaloarea fixă identificată pentru contract, precum și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”), după caz, pentru a evalua dacă contravaloarea fixă este completă și exactă și este de acord cu termenii contractului.

Asert iune	Numele Controlului	Controlul sugerat
	Controale [Consumator] asociate cu determinarea sumei tranzacției	Proprietarul controlului revizuieste contravaloarea fixă identificată pentru fiecare tip de contract, precum și alte informații relevante care formează tipul de contract („alte informații”), după caz, pentru a evalua dacă contravaloarea fixă este completă și exactă și este de acord cu termenii din contractul.
	[Consumator] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuieste datele relevante de recunoaștere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile. („Analiza”) pentru tipul de contract.
Respectarea perioadei limită	Revizuirea analizei limitelor FOB	În mod periodic, analiza mărfurilor facturate și expediate la destinație FOB care nu au fost încă livrate clientului este revizuită și înregistrarea jurnalului aferentă (dacă este necesar) este revizuită, aprobată și postată.
	Generarea și calcularea automată a facturilor [Automat]	Facturile sunt calculate și generate automat pe baza datelor facturabile și a fișierului principal de prețuri aprobat. Odată generată factura, sistemul înregistrează automat tranzacția în venituri și creează o creanță corespunzătoare în registrul general.
	[Consumator] Examinarea reconcilierii numerarului și creanțelor cu cardul de credit/debit cu registrul general	Cel puțin lunar, proprietarul controlului revizuieste reconcilierea dintre încasările de numerar și creanțele cardului de credit/debit către registrul general. Reconcilierea elementelor care depășesc pragul stabilit sunt investigate și rezolvate în timp util.
	Potrivire în două sensuri [Automat/Manual]	Veniturile și conturile de încasat sunt înregistrate în perioada corespunzătoare numai la potrivirea comenzii clientului (comanda de cumpărare) și a documentelor de expediere, completând o potrivire bidirecțională. Procesul de potrivire bidirecțională este efectuat în cadrul unui sistem ERP sau manual. Orice excepții de la potrivirea bidirecțională sunt investigate și rezolvate înainte ca factura să fie generată și o înregistrare în jurnal.
	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită și aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă a contractului, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită și aprobată	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil. .
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuieste datele relevante de recunoaștere a veniturilor din contractul semnat (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza”) pentru contract.
	[Consumator] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuieste datele relevante de recunoaștere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile. („Analiza”) pentru tipul de contract.
Apariția; Precizie; Perioada-limită	[Consumator] Contabilitatea pentru fiecare contract (tip) este revizuită și aprobată	Pentru fiecare tip de contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă a contractului, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă tipul de contract se încadrează în domeniul de aplicare al standardului contabil aplicabil.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Contabilitatea pentru fiecare contract	Pentru fiecare contract, proprietarul controlului revizuieste încheierea contabilă pentru contractul final semnat, precum și alte informații relevante care formează contractul, pentru a determina contabilitatea adecvată pentru

Asertiune	Numele Controlului	Controlul sugerat
	(tip) este revizuită și aprobată	recunoașterea veniturilor, inclusiv dacă contractul se încadrează în domeniul de aplicare al standardului de contabilitate aplicabil. .
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuieste datele relevante de recunoaștere a veniturilor din contractul semnat (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza”) pentru contract.
	[Consumator] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuieste datele relevante de recunoaștere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile. („Analiza”) pentru tipul de contract.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Revizuirea contractelor de combinat	La inițierea contractului, proprietarul controlului revizuieste Lista de contracte obținută de la departamentul juridic pentru a identifica contractele încheiate în același timp sau aproape în același timp cu același client (sau părți afiliate clientului) pentru a evalua dacă contractele îndeplinesc unul sau mai multe criterii de combinare. un contract. Proprietarul controlului evaluează dacă contractele au fost combinate corespunzător în sistemul ERP.
Apariți; Comple	Revizuirea recomandărilor practice adoptate	În mod periodic, toate măsurile practice adoptate de entitate care afectează măsurarea și recunoașterea veniturilor sunt revizuite de proprietarul controlului și evaluate pentru a concluziona dacă adoptarea acestor politici este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
Respectarea perioadei limită	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Obligațiile de performanță identificate în contract sunt revizuite și aprobate	Deținătorul controlului revizuieste o analiză a concluziilor contabile („Analiza”) pentru contractul de venituri, contractul de venituri („Contractul”) și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”) ), după caz, pentru a evalua următoarele: a. Dacă sunt identificate obligațiile de execuție ale contractului (indicate în mod explicit în contract și implicit prin practicile comerciale obișnuite ale entității), inclusiv, dar fără a se limita la, drepturile materiale, garanțiile de tip serviciu. b. Dacă obligațiile de performanță identificate în contract sunt corecte prin evaluarea fiecărui bun și serviciu promis pentru a determina dacă acesta este capabil să fie distinct și distinct în contextul contractului. Deținătorul controlului revizuieste o analiză a concluziilor contabile („Analiza”) pentru contractul de venituri, contractul de venituri („Contractul”) și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”) ), după caz, pentru a evalua următoarele:
	[Consumator] Obligațiile de performanță identificate în contract sunt revizuite și aprobate	„Deținătorul controlului revizuieste o analiză a concluziilor contabile („Analiza”) pentru fiecare tip de contract de venituri, contractul de venituri standard („Contractul”) și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”), după caz, pentru a evalua următoarele: a. Dacă sunt identificate obligațiile de execuție ale contractului (indicate în mod explicit în contract și implicit prin practicile comerciale obișnuite ale entității), inclusiv, dar fără a se limita la, drepturile materiale, garanțiile de tip serviciu. b. Dacă obligațiile de performanță identificate în contract sunt corecte prin evaluarea fiecărui bun și serviciu promis pentru a determina dacă acesta este capabil să fie distinct și distinct în contextul contractului.”
Acuratețe	Estimările contabile sunt revizuite periodic	„Analiza modificărilor estimărilor este revizuită de proprietarul controlului pentru acuratețe și orice discrepanțe sunt rezolvate înainte de recunoașterea veniturilor. Proprietarul controlului ia în considerare următoarele atunci când revizuieste analiza modificărilor estimărilor: a. Pentru contractele în derulare cu un element variabil de contraprestație, dacă contraprestația variabilă estimată și contraprestația variabilă constrânsă trebuie revizuite pe baza informațiilor noi identificate în perioada de raportare sau a soluționării incertitudinilor.

Asert iune	Numele Controlului	Controlul sugerat
		<p>b. Pentru contractele în derulare cu o componentă de finanțare semnificativă, verificați dacă intrările (de exemplu, rata de actualizare) nu sunt actualizate după începerea contractului.</p> <p>c. Modificările valorii juste a contraprestației fără numerar din alte motive decât forma contraprestației sunt evaluate ca contraprestație variabilă, iar necesitatea de a constrânge estimarea valorii juste a contraprestației fără numerar este reevaluată, după caz.</p> <p>d. Pentru contractele în derulare cu contraprestație plătitibilă clientului, dacă contraprestația estimată plătitibilă clientului ar trebui revizuită pe baza noilor informații identificate în perioada de raportare sau soluționarea incertitudinilor.”</p>
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Controale asociate cu determinarea sumei tranzacției	<p>„Deținătorul controlului revizuieste analiza pentru componenta semnificativă de finanțare a prețului tranzacției pentru contract, precum și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”), după caz, pentru a evalua componenta semnificativă de finanțare pentru ca urmare a:</p> <p>a. Dacă există indicatorii unei componente semnificative de finanțare.</p> <p>b. Dacă componentele de finanțare identificate sunt semnificative pentru contract.</p> <p>c. Determinarea dacă contractul se califică pentru componenta de finanțare semnificativă măsuri practice. Dacă dobânda utilizată pentru a calcula componenta semnificativă de finanțare este exactă.”</p>
	Controale [Consumator] asociate cu determinarea sumei tranzacției	<p>„Deținătorul controlului revizuieste analiza pentru componenta contraprestației variabile a sumei tranzacției pentru fiecare tip de contract, precum și alte informații relevante care formează tipul de contract („alte informații”), după caz, pentru a evalua contraprestația variabilă, inclusiv:</p> <p>a. Dacă contraprestația variabilă se bazează pe termenii contractului, politicile entității și practicile comerciale obișnuite, istoricul acordării de concesiuni de preț, declarațiile specifice ale entității privind acceptarea unei sume a contraprestației care este mai mică decât prețul declarat în contract sau alte dovezi care indică intenția entității de a oferi o concesiune de preț.</p> <p>b. Dacă contraprestația variabilă se bazează pe termenii din contract și dacă există dovezi contradictorii.</p> <p>c. Dacă este utilizată metoda adecvată de estimare a contraprestației variabile, inclusiv caracterul rezonabil al probabilităților atribuite fiecărei valori, după caz.</p> <p>d. Dacă considerația variabilă ar trebui să fie constrânsă luând în considerare probabilitatea unei inversări și amploarea inversării potențiale în valoarea cumulativă a veniturilor recunoscute și pragul care declanșează o estimare constrânsă.”</p>
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Controale asociate cu determinarea sumei tranzacției	<p>Proprietarul controlului revizuieste analiza componentei contraprestației plătitibile a sumei tranzacției pentru contract, precum și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”), după caz, pentru a determina dacă contraprestația plătitibilă unui client este completă și exactă. și este de acord cu termenii din contract.</p>
	Controale [Consumator] asociate cu determinarea sumei tranzacției	<p>Proprietarul controlului revizuieste analiza componentei contraprestației plătitibile a sumei tranzacției pentru fiecare tip de credit preaprobat pentru a determina dacă contraprestația plătitibilă unui client este completă și exactă și este de acord cu termenii din tipul de contract.</p>
	Estimările contabile sunt revizuite periodic	<p>„Analiza modificărilor estimărilor este revizuită de proprietarul controlului pentru acuratețe și orice discrepanțe sunt rezolvate înainte de recunoașterea veniturilor. Proprietarul controlului ia în considerare următoarele atunci când revizuieste analiza modificărilor estimărilor:</p> <p>a. Pentru contractele în derulare cu un element variabil de contraprestație, dacă contraprestația variabilă estimată și contraprestația variabilă constrânsă trebuie revizuite pe baza informațiilor noi identificate în perioada de raportare sau a soluționării incertitudinilor.</p>

Asertiune	Numele Controlului	Controlul sugerat
		<p>b. Pentru contractele în derulare cu o componentă de finanțare semnificativă, verificați dacă intrările (de exemplu, rata de actualizare) nu sunt actualizate după începerea contractului.</p> <p>c. Modificările valorii juste a contraprestației fără numerar din alte motive decât forma contraprestației sunt evaluate ca contraprestație variabilă, iar necesitatea de a constrânge estimarea valorii juste a contraprestației fără numerar este reevaluată, după caz.</p> <p>d. Pentru contractele în derulare cu contraprestație plătitibilă clientului, dacă contraprestația estimată plătitibilă clientului ar trebui revizuită pe baza noilor informații identificate în perioada de raportare sau soluționarea incertitudinilor.”</p>
	[Afaceri/Comerț cu ridicata] Revizuirea prețurilor de vânzare independente observabile	În mod periodic, proprietarul controlului examinează Lista prețurilor de vânzare independente observabile pentru a confirma că prețurile se bazează pe date observabile.
	[Consumator] Revizuirea prețurilor de vânzare independente observabile	În mod periodic, proprietarul controlului examinează Lista prețurilor de vânzare independente observabile pentru a confirma că prețurile se bazează pe date observabile.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Examinare a prețurilor de vânzare autonome estimate	În mod periodic, proprietarul controlului revizuieste Analiza estimărilor pentru prețul de vânzare independent pentru a determina că toate informațiile disponibile în mod rezonabil (inclusiv condițiile de piață, factorii specifici entității și informațiile despre client sau clasa de client) sunt luate în considerare și că metoda adecvată de estimare a prețului de vânzare independent este utilizată pentru bunuri sau servicii care nu au prețuri de vânzare observabile.
	[Consumator] Examinare a prețurilor de vânzare autonome estimate	În mod periodic, proprietarul controlului revizuieste Analiza estimărilor pentru prețul de vânzare independent pentru a determina că toate informațiile disponibile în mod rezonabil (inclusiv condițiile de piață, factorii specifici entității și informațiile despre client sau clasa de client) sunt luate în considerare și că metoda adecvată de estimare a prețului de vânzare independent este utilizată pentru bunuri sau servicii care nu au prețuri de vânzare observabile.
	Revizuirea alocării sumei tranzacției la obligațiile de executare	Proprietarul controlului revizuieste o analiză a concluziilor contabile („Analiza”) pentru fiecare tip de contract standard, precum și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”), după caz, pentru a verifica dacă alocarea sumei tranzacției, inclusiv contraprestația variabilă și modificările valorii tranzacției, obligațiilor de performanță (pe baza prețurilor de vânzare relative independente) este exactă.
	Apariția; Completitudine; Precizie; A tăia calea; Clasificare	Revizuirea recomandărilor practice adoptate
Clasificarea	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuieste datele relevante de recunoaștere a veniturilor din contractul semnat (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza”) pentru contract.
	[Consumator] Introducerea condițiilor contractuale în sistemul ERP/Sistemul de venituri este revizuită și aprobată	Proprietarul controlului revizuieste datele relevante de recunoaștere a veniturilor pentru fiecare tip de contract (de exemplu, termenii contractului, obligațiile de performanță, valoarea tranzacției și prețul de vânzare independent) în cadrul sistemului ERP/Venituri și verifică dacă este de acord cu analiza revizuită a concluziilor contabile („Analiza”) pentru tipul de contract.
	[Afaceri/Vânzări cu ridicata] Revizuirea determinării principalului versus agentului	Proprietarul controlului revizuieste analiza concluziilor contabile („Analiza”) pentru contractul de venituri, contractul de venituri („Contractul”) și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”), după caz, inclusiv luarea în considerare a indicatorilor de control, pentru a verifica dacă

Aserțiune	Numele Controlului	Controlul sugerat
		concluzia dacă entitatea acționează ca principal sau agent în contract este corectă.
	[Consumator] Analiza determinării principalului versus agentului	Proprietarul controlului revizuieste analiza concluziilor contabile („Analiza”) pentru fiecare tip de contract de venituri, contractul standard de venituri („Contractul”) și alte informații relevante care formează contractul („alte informații”), după caz , inclusiv luarea în considerare a indicatorilor de control, pentru a verifica dacă concluzia dacă entitatea acționează ca principal sau agent în contract este exactă.

*Sursa: elaborat de autor în baza studiului de caz prezentat în Anexa 14*



### Principalele tipuri de discount-uri cu impact asupra prețului de tranzacție

<p><i>Cumpără unul- ia al doilea gratis</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Acest tip de discount oferă dreptul clientului de a solicita încă un bun similar celui cumpărat sau altul cu diferență de preț.</li> </ul>
<p><i>Discount contractual</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Un procent standard de discount există în contractul dintre cumpărător și vânzător.</li> </ul>
<p><i>Discount pentru plată anticipată/rapidă</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Clienții beneficiază de discount la plata în avans sau într-un interval scurt de timp după procurare.</li> </ul>
<p><i>Livrare gratuită</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vânzătorul acordă transport gratuit dacă se utilizează un cod de reducere sau dacă comenzile apar într-o anumită perioadă de timp.</li> </ul>
<p><i>Discount pentru comandă specifică</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Este posibil ca un vânzător să desfășoare o ofertă specială pentru anumite articole de inventar sau pentru toate articolele, dar într-o perioadă limitată de timp.</li> </ul>
<p><i>Discount la un prag de cantitate</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Clientul poate beneficia de discount imediat în cazul procurării unei cantități de bunuri ce depășește un prag stabilit de vânzător</li> </ul>
<p><i>Discount de sezon</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• O reducere a prețului poate fi oferită în anumite perioade ale anului, când vânzările ar fi în mod normal lente.</li> </ul>
<p><i>Discount comercial</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceasta este o reducere oferită comercianților cu amănuntul pentru stocarea bunurilor vânzătorului.</li> </ul>
<p><i>Discount la re-tranzacționare</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aceasta este o reducere oferită la achiziționarea unui produs nou atunci când se tranzacționează o versiune mai veche deținută de client.</li> </ul>
<p><i>Discount de volum</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Odată ce un client atinge o anumită cantitate de volum de vânzări în timpul perioadei de măsurare (de obicei un an), se aplică o reducere de volum.</li> </ul>

Sursa: elaborat de autor și adaptare după Gupta, S. & Cooper, L., op. cit., 1992 [163]

**Exemplificarea impactului reducerilor asupra recunoașterii veniturilor**  
**Reduceri pentru actualizări și îmbunătățiri viitoare**

O entitatea oferă licențe pentru un produs software și, pentru o taxă suplimentară, furnizează servicii de întreținere, inclusiv asistență telefonică și remedierea erorilor, dar fără drepturi de actualizare și îmbunătățire viitoare. Totodată, clienții care achiziționează pachetul de servicii postcontractuale (PCS) beneficiază de reduceri la actualizări și îmbunătățiri viitoare ale software-ului, reducere ce nu este disponibilă altor clienți. În acest context, entitatea trebuie să evalueze dacă discountul oferit reprezintă un drept material conform IFRS 15, care stipulează că un drept material acordat exclusiv în baza contractului constituie o obligație de performanță. Dacă reducerile sunt semnificativ mai mari decât cele obișnuite pentru bunuri și servicii similare, atunci entitatea trebuie să aloce o parte din prețul tranzacției la acest drept și să recunoască venitul în momentul în care actualizările și îmbunătățirile sunt livrate sau opțiunea expiră.

IFRS 15 impune ca prețul tranzacției să fie alocat pe baza prețurilor de vânzare relative. Dacă prețul de vânzare al opțiunii nu poate fi determinat direct, acesta trebuie estimat, luând în considerare discounturile și probabilitatea exercitării opțiunii. IFRS 15 permite o alternativă practică pentru estimarea prețului de vânzare în circumstanțe limitate. Astfel, s-ar elabora un tabel, care prezintă prețurile de vânzare independente ale produsului și bonul de reducere, și alocarea rezultată a prețului tranzacției de 100 UM.

**Elemente privind obligațiile de performanță**

Obligație de performanță	Preț de vânzare independent, um	Calcul
Produsul A	100	
Voucher cu discount	12	
Total	112	
<b>Prețul tranzacției alocat</b>		
Produs A	89	$(UM100 \div UM112 \times UM100)$
Voucher cu discount	11	$(UM12 \div UM112 \times UM100)$
Total	100	

*Sursa: elaborat de autor*

Entitatea alocă suma de 89 UM produsului A și recunoaște veniturile aferente acestuia atunci când controlul asupra produsului este transferat clientului. În cazul cupoanelor de reducere, pentru care entitatea alocă suma de 11 UM, venitul este recunoscut fie la momentul răscumpărării couponului de către client pentru bunuri sau servicii, fie la expirarea acestuia. Această abordare asigură o aliniere corespunzătoare cu principiile IFRS 15 privind recunoașterea veniturilor.

**Opțiunea de oferire a unui cupon de reducere**

În contextul recunoașterii veniturilor conform IFRS 15, opțiunea de oferire a unui cupon de reducere este tratată ca o obligație de performanță separată. În exemplul prezentat mai sus, o

societate vinde produsul A pentru 100 UM., oferind cumpărătorului un cupon de reducere de 40% pentru achiziții viitoare de până la 100 UM, valabil 30 de zile. De asemenea, în cadrul unei promoții sezoniere, este disponibilă o reducere de 10% aplicabilă tuturor vânzărilor, dar care nu se combină cu cuponul oferit. Dat fiind că reducerea de 10% este universală și aplicabilă tuturor clienților, reducerea suplimentară de 30% conferită de cuponul de reducere devine opțiunea de valoare reală. În conformitate cu IFRS 15, entitatea estimează prețul de vânzare de sine stătător al cuponului pe baza unei probabilități de 80% de utilizare și a unei achiziții medii de 50 de unități. Astfel, valoarea estimată a cuponului este de 12 u.m., calculată ca produsul prețului mediu al articolelor suplimentare, rata de reducere de 30% și probabilitatea de 80%. De asemenea, bonurile/cupoanele 5 UM emise în cadrul unui program de loialitate sunt considerate o obligație de performanță separată în contextul IFRS 15. Aceste cupoane conferă clienților un drept suplimentar pe care nu l-ar fi obținut fără achiziția produsului W, astfel încât trebuie recunoscute și contabilizate conform cerințelor standardului, respectând paragrafele B39-B43.

#### ***Opțiunea de a cumpăra bunuri cu reducere***

Un supermarket implementează două programe de marketing pentru a stimula vânzările, fiecare cu diferite condiții de utilizare a voucherelor. Programul 1 permite ridicarea unui voucher care oferă o reducere de 1 UM pentru Produsul X, indiferent de alte achiziții. Programul 2 oferă un voucher de 5 UM pentru Produsul X clienților care cumpără Produsul W la prețul standard de 7 UM. Conform analizei, voucherul de 1 UM din Programul 1 nu constituie un contract conform IFRS 15, deoarece nu implică un angajament executoriu din partea clientului. Astfel, supermarketul ar trebui să trateze aceste vouchere ca reduceri de preț, iar venitul recunoscut pentru Produsul X va fi de 9 UM, suma la care supermarketul are dreptul în schimbul produsului. În ceea ce privește voucherul de 5 UM din Programul 2, trebuie evaluat prețul de vânzare independent și probabilitatea de răscumpărare. Vânzătorul va recunoaște veniturile aferente acestor vouchere când Produsul X este livrat, iar valoarea reducerii trebuie ajustată în funcție de așteptările privind răscumpărarea. Metoda valorii așteptate este recomandată pentru evaluarea contraprestației, având în vedere natura contractelor similare cu clienții.

#### ***Reduceri în numerar***

Reducerea în numerar oferită de un vânzător pentru plata promptă reprezintă o practică frecventă pentru stimularea achitării anticipate a facturilor. De exemplu, vânzătorul oferă o reducere de 10% pentru plata într-o perioadă mai scurtă decât termenul standard de 90 de zile. Astfel, dacă clientul plătește în termen de 30 de zile, valoarea totală a facturii scade de la 100 UM la 90 UM. Conform IFRS 15, prețul de tranzacție este definit ca suma de contraprestație pe care o entitate se așteaptă să o primească pentru livrarea obligațiunilor promise. Reducerile și alte ajustări pot influența acest preț. În cazul în care există o componentă variabilă a contraprestației, cum ar fi

reducerea pentru plată anticipată, IFRS 15 prevede două metode de estimare: metoda „valorii așteptate” sau metoda „cea mai probabilă sumă”.

Dacă se aplică metoda „valorii așteptate” cu o probabilitate de 40% pentru plata cu discount, valoarea estimată a venitului ar fi:  $(100 \text{ UM} \times 60\%) + (90 \text{ UM} \times 40\%) = 96 \text{ UM}$ . În cazul în care proporția tranzacțiilor cu discount este consistentă, venitul recunoscut ar fi de 96 UM. Totuși, dacă există variații semnificative în proporția tranzacțiilor cu discount, trebuie aplicate constrângeri suplimentare. De exemplu, dacă proporția variază semnificativ și datele istorice sugerează o medie de 40% cu fluctuații de până la 70%, vânzătorul poate ajusta estimarea la 30% din valoarea variabilă. Astfel, venitul recunoscut ar fi:  $(100 \text{ UM} \times 30\%) + (90 \text{ UM} \times 70\%) = 93 \text{ UM}$ . Această abordare asigură conformitatea cu cerințele IFRS 15 și reflectă mai precis variabilitatea în recunoașterea veniturilor.

#### ***Stimulente sub forma discountului de volum***

O entitate încheie un contract cu un client la 1 ianuarie 20XX pentru a vinde Produsul A la prețul de 100 UM pe unitate, cu o reducere retrospectivă la 90 UM pe unitate dacă achizițiile anuale depășesc 1.000 de unități. În primul trimestru încheiat la 31 martie 20XX, entitatea vinde 75 de unități, estimând că achizițiile clientului nu vor depăși pragul de 1.000 de unități. Conform IFRS 15, paragrafele 56-58, entitatea analizează incertitudinea privind contraprestația variabilă și concluzionează că este improbabilă o inversare semnificativă a veniturilor recunoscute, având în vedere experiența anterioară. Astfel, recunoaște venituri de 7.500 UM (75 unități  $\times$  100 UM/unitate) pentru acest trimestru. În mai 20XX, clientul achiziționează o altă companie, iar în al doilea trimestru încheiat la 30 iunie 20XX, entitatea vinde încă 500 de unități. Având în vedere că achizițiile totale vor depăși 1.000 de unități, entitatea va reduce retrospectiv prețul la 90 UM/unitate. Conform IFRS 15, reducerile de volum sunt considerate contraprestație variabilă, iar veniturile trebuie recunoscute la valoarea netă estimată după aplicarea reducerilor. Astfel, veniturile sunt recunoscute la prețul mediu estimat pe unitate, reflectând reducerile aplicabile.

#### ***Discount de volum – aplicare retrospectivă – continuare***

O entitatea încheie contracte standard cu clienții pentru furnizarea de widgeturi. Conform termenilor contractului, prețul standard este de 10 UM per widget. Dacă clientul achiziționează mai mult de 100 de widgeturi într-un an, prețul se reduce retrospectiv la 8 UM per unitate. Contractul nu prevede angajamente minime de cumpărare. În conformitate cu IFRS 15, reducerea retrospectivă a prețului per widget constituie contraprestație variabilă, deoarece dreptul entității de a înregistra contraprestația se condiționează de un eveniment viitor, respectiv achiziția a peste 100 de unități de către client. Entitatea trebuie să estimeze prețul contraprestației utilizând fie metoda valorii așteptate, fie metoda sumei celei mai probabile, pentru a reflecta mai corect valoarea la care este îndreptățită. Această reducere trebuie inclusă în prețul tranzacției doar dacă este foarte

probabil să nu existe o inversare semnificativă a venitului recunoscut, indicând că achiziția de 100 de unități sau mai puțin este improbabilă.

Pentru trimestrul încheiat la 30 iunie 20XX, entitatea recunoaște venituri de 44.250 UM. Aceasta se calculează ca diferență între veniturile totale de 45.000 UM pentru vânzarea a 500 de unități ( $500 \times 10$  UM) și modificarea prețului tranzacției de 750 UM ( $75$  unități  $\times$  reducerea de 10 UM). Reducerea veniturilor pentru trimestrul încheiat la 31 martie 20XX reflectă diferențele în contabilizarea reducerilor de volum prospective versus contraprestația variabilă, conform cerințelor IFRS 15.

#### ***Discount de volum – aplicare prospectivă – continuare***

Entitatea a încheiat un contract cu un client pentru furnizarea de widgeturi, stabilind un preț de 10 UM per unitate, care se reduce la 8 UM pentru achizițiile ce depășesc 100 de widgeturi într-un an calendaristic. Reducerea de preț se aplică prospectiv pentru achizițiile ulterioare, iar contractul nu include angajamente minime de cumpărare. Conform IFRS 15, paragrafele B39-B43, opțiunea clientului de a achiziționa widgeturi suplimentare la un preț redus trebuie evaluată pentru a determina dacă constituie o obligație de performanță. Entitatea trebuie să analizeze circumstanțele de la începutul contractului pentru a stabili dacă opțiunea oferită clientului reprezintă un drept material, care nu ar fi disponibil fără achiziționarea primelor 100 de unități. Această evaluare este esențială pentru contabilizarea corectă a opțiunii conform standardului IFRS 15.

**Exemple de erori comune în raportarea veniturilor conform IFRS 15*****Eroarea comună 1: Descrierea politicilor contabile irelevante***

**Circumstanță:** Entitățile adesea repetă cerințele generale ale IFRS 15 fără a le adapta specificului propriu, ceea ce conduce la descrierea irelevantă a politicilor contabile.

**Soluții:**

1. Dezvăluirea politicilor contabile: Conform IAS 1, notele trebuie să includă informații despre baza întocmirii situațiilor financiare și politicile contabile relevante. Entitățile trebuie să dezvăluie doar politicile contabile semnificative și relevante, evitând prezentarea de informații standard care nu aduc valoare. Politicile trebuie să reflecte natura tranzacțiilor și să ajute utilizatorii să înțeleagă impactul acestora asupra situațiilor financiare.

2. Locația politicilor contabile: Politicile contabile pot fi prezentate într-o secțiune separată a situațiilor financiare sau integrate în alte note, dacă sunt relevante. Entitățile trebuie să expună și judecățile profesionale care au influențat aplicarea politicilor contabile, excluzând estimările care necesită prezentare separată.

3. Dezvăluirea politicilor privind veniturile: Politicile trebuie să clarifice aplicarea principiilor IFRS 15 în contractele cu clienții, incluzând informații despre obligațiile de performanță, condițiile de plată, natura obligațiilor, rambursări, garanții și obligații conexe. Trebuie specificat modul de recunoaștere a veniturilor, metoda de măsurare a progresului și impactul plăților asupra activelor și datoriilor contractuale. Politicile ar trebui să abordeze și costurile contractuale și problemele specifice industriei.

**Rezultatul:** Adaptarea politicilor contabile la specificul entității, în locul prezentării standardizate, îmbunătățește relevanța și utilitatea informațiilor financiare pentru utilizatori.

***Eroarea comună 2: Lipsa dezvăluirilor adecvate privind raționamentele semnificative legate de recunoașterea veniturilor și costurile contractuale conform IFRS 15***

Entitățile trebuie să dezvăluie raționamentele și modificările acestora care au influențat determinarea sumei și calendarului veniturilor. În special, **entitățile ar trebui să explice:**

1. Momentul îndeplinirii obligațiilor de performanță: Dacă obligațiile sunt îndeplinite în timp, entitatea trebuie să descrie metodele de recunoaștere a veniturilor și să justifice de ce aceste metode reflectă fidel transferul de bunuri sau servicii. Dacă obligațiile sunt îndeplinite la un moment dat, trebuie prezentate raționamentele care determină momentul în care clientul obține controlul asupra bunurilor sau serviciilor promise.

2. Prețul tranzacției și alocarea sumelor: Este necesar să se dezvăluie raționamentele pentru tranzacții semnificative care nu respectă termenii obișnuiți ai afacerii, în special în cazul în care determinarea momentului recunoașterii veniturilor implică judecăți complexe. Exemplul oferit subliniază importanța evaluării controlului și a costurilor de remediere, demonstrând necesitatea unui raționament contabil detaliat în contextul recunoașterii veniturilor și alocării costurilor contractuale.

**În concluzie**, entitățile trebuie să prezinte clar raționamentele aplicate pentru identificarea costurilor contractuale și metoda utilizată pentru amortizarea acestora, asigurând astfel transparență și conformitate cu IFRS 15.

### **Eroarea comună 3: Nici o dezvăluire separată a veniturilor din contractele cu clienții**

O problemă frecventă este amestecarea veniturilor din contractele cu clienții cu alte surse de venit, fără o dezvăluire separată. Conform IFRS 15, entitățile nu sunt obligate să prezinte aceste venituri într-o linie distinctă în contul de profit și pierdere. În schimb, ele pot fi agregate cu alte tipuri de venituri, conform cerințelor IAS 1. Totuși, este important ca entitățile să dezvăluie veniturile din contractele cu clienții într-un mod clar și distinct, fie pe față, fie în note, pentru a evita confuzia și a facilita analiza pentru utilizatorii situațiilor financiare. Valoarea totală a veniturilor din contractele cu clienții trebuie prezentată în mod transparent, fără a include sume care nu sunt acoperite de IFRS 15, cum ar fi veniturile din leasing sau dobânzi. O abordare adecvată implică justificarea clară a politicilor contabile, dezagregarea precisă în note și o structură clară și logică a prezentării.

### **Eroarea comună 4: Lipsa de informații privind prețul tranzacției alocat obligațiilor de performanță neîndeplinite**

O eroare frecventă este omisiunea informațiilor esențiale referitoare la prețul tranzacției alocat obligațiilor de performanță neîndeplinite. Conform cerințelor IFRS 15, entitățile trebuie să dezvăluie două aspecte cheie:

1. Prețul total al tranzacției alocat obligațiilor de performanță neîndeplinite (sau îndeplinite parțial) la sfârșitul perioadei de raportare.
2. Descrierea momentului în care entitatea preconizează recunoașterea veniturilor aferente, folosind fie o abordare cantitativă (prin intervale de timp adecvate), fie informații calitative.

Această dezvăluire este esențială pentru evaluarea corectă a veniturilor contractuale și pentru înțelegerea angajamentelor viitoare ale entității. De exemplu, este aplicabilă în cazurile de

venituri amânate legate de puncte de fidelitate, garanții extinse sau contracte de construcții în desfășurare. Lipsa acestor informații poate duce la o prezentare inadecvată a poziției financiare, creând o imagine distorsionată a angajamentelor și riscurilor viitoare. De asemenea, prezentarea valorilor zero sau imateriale poate induce în eroare utilizatorii raportului financiar, sugerând o posibilă omisiune sau o evaluare insuficientă a obligațiilor de performanță. Existența unor măsuri practice, cum ar fi exclusivitatea obligațiilor de performanță pe termen scurt sau suma fixă pentru servicii, poate simplifica prezentarea informațiilor, dar trebuie explicată clar în raport. Astfel, conform IFRS 15, este esențial să se ofere detalii privind aplicarea acestor practici și impactul lor asupra valorii tranzacției și prezentărilor financiare.

### **Eroarea comună 5: Dezvăluiri lipsă sau incomplete privind soldurile contractuale**

**Caz 1:** Unele entități nu reușesc să distingă între activele contractuale și costurile contractuale capitalizate, ceea ce poate duce la confuzie în raportarea financiară.

**Caz 2:** Chiar și atunci când soldurile semnificative ale activelor și datoriilor contractuale sunt prezentate separat pe bilanțul financiar, notele explicative sunt adesea incomplete, omisiuni care subminează transparența și precizia raportării.

Pentru conformitatea cu IFRS 15, entitățile trebuie să prezinte separat fiecare clasă semnificativă de elemente similare și să deosebească între elementele de natură sau funcție diferită, cu excepția cazurilor ne semnificative. În contextul costurilor capitalizate, sunt necesare următoarele dezvăluiri:

- Soldurile finale ale activelor din cheltuieli pentru obținerea sau îndeplinirea unui contract, pe principalele grupuri de activ (de exemplu, costuri de obținere a contractelor, costuri precontractuale și costuri de instalare).
- Amortizarea și cheltuielile de depreciere recunoscute în perioada financiară.
- Judecățile utilizate pentru a evalua valoarea costurilor suportate.
- Metoda de amortizare aplicată.
- Politica entității privind reflectarea cheltuielilor incrementale ca un cost, în cazul în care durata de viață a activului este de un an sau mai puțin.

Aceste cerințe asigură transparența și acuratețea raportării financiare, oferind o imagine clară a impactului costurilor și activelor contractuale asupra rezultatelor financiare ale entității.



**Lista de verificare privind asigurarea recunoașterii veniturilor în conformitate cu cerințele IFRS 15**

Cerință de recunoaștere/ măsurare	Verificare DA/ NU
Această secțiune a chestionarului abordează cerințele IFRS 15 privind contabilitatea veniturilor. Principiul de bază al IFRS 15 este că o entitate recunoaște veniturile pentru a descrie transferul bunurilor sau serviciilor promise către clienți într-o sumă care reflectă contravaloarea la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul în schimbul acelor bunuri sau servicii.	
Textul de mai jos se bazează pe cerințele IFRS 15. Utilizatorii ar trebui, de asemenea, să se familiarizeze cu Exemplele ilustrative care însoțesc IFRS 15.	
IFRS 15 intră în vigoare pentru perioadele anuale care încep la sau după 1 ianuarie 2018.	
IFRS 15 înlocuiește: IAS 11 Contracte de construcție; IAS 18 Venituri; IFRIC 13 Programe de fidelizare a clienților; IFRIC 15 Acorduri pentru construirea de bunuri imobiliare; IFRIC 18 Transferuri de active de la clienți și -SIC-31 Venituri — Tranzacții de barter care implică servicii de publicitate.”	
Lista de verificare IFRS 15 este organizată urmând în primul rând modelul în 5 pași pentru recunoașterea veniturilor: Pasul 1: Identificați contractul cu un client; Pasul 2: Identificați obligațiile de performanță din contract; Pasul 3: Determinați prețul tranzacției; Pasul 4: Alocați prețul tranzacției obligației de execuție din contract și Pasul 5: Recunoașteți venitul atunci când (sau pe măsură ce) entitatea îndeplinește o obligație de performanță”	
În plus, lista de verificare include secțiuni separate privind: acorduri de răscumpărare; aranjamente de transport; aranjamente de facturare și deținere; modificări de contract; licențiere și costurile contractului.	
Cerință de recunoaștere/măsurare	
A aplicat entitatea prezentul standard unui contract (altul decât un contract enumerat la paragraful 5) numai dacă contrapartea la contract este un client?	
Are entitatea un contract cu un client care intră parțial în domeniul de aplicare al prezentului standard și parțial în domeniul de aplicare al altor standarde enumerate la punctul 5?	
<b>TRANZIȚIE</b>	
<b>Entitatea aplică IFRS 15 pentru prima dată?</b>	
A aplicat entitatea prezentul Standard folosind una dintre următoarele două metode acceptabile? a) retroactiv la fiecare perioadă anterioară de raportare prezentată în conformitate cu IAS 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori, sub rezerva măsurilor de la paragraful C5; sau b) retroactiv cu efectul cumulativ al aplicării inițiale a prezentului standard recunoscut la data aplicării inițiale în conformitate cu paragrafele C7-C8.”	
A ales entitatea să aplice prezentul standard retroactiv în conformitate cu paragraful C3 litera (a)?	
A ales entitatea să aplice prezentul standard retroactiv în conformitate cu paragraful C3 litera (b)?	
A recunoscut entitatea efectul cumulativ al aplicării inițiale a prezentului standard ca o ajustare a soldului de deschidere al rezultatului reportat (sau altă componentă a capitalurilor proprii, după caz) al perioadei de raportare anuală care include data aplicării inițiale? Conform acestei metode de tranziție, o entitate poate alege să aplice prezentul standard retroactiv numai contractelor care nu sunt contracte finalizate la data aplicării inițiale (de exemplu, 1 ianuarie 2018 pentru o entitate cu un sfârșit de an la 31 decembrie).	
A ales entitatea să aplice prezentul standard retroactiv, în conformitate cu paragraful C3 litera (b)?	
A ales entitatea să aplice oricare dintre măsurile practice descrise în paragraful C5 litera (c), fie: (a) pentru toate modificările contractului care au loc înainte de începutul celei mai vechi perioade prezentate; sau (b) pentru toate modificările contractului care au loc înainte de data aplicării inițiale.	
A aplicat entitatea acest procedeu practic în mod consecvent tuturor contractelor și a dezvăluit informațiile cerute de punctul C6?	

Cerință de recunoaștere/ măsurare	Verificare DA/ NU
A aplicat entitatea clarificări la IFRS 15 (a se vedea paragraful C1B) retroactiv în conformitate cu IAS 8?	
În aplicarea retroactivă a amendamentelor, a aplicat entitatea modificările ca și cum ar fi fost incluse în IFRS 15 la data aplicării inițiale?	
Nu a aplicat entitatea modificările la perioadele de raportare sau la contractele cărora nu li se aplică cerințele IFRS 15 în conformitate cu paragrafele C2-C8?	
<b>PASUL 1 – Identificați contractul (contractele) cu un client</b>	
<b>A identificat entitatea un contract cu un client, așa cum este definit în IFRS 15?</b>	
A analizat entitatea dacă contractul creează drepturi și obligații executorii?	
A aplicat entitatea prezentul Standard pe durata contractului (adică perioada contractuală) în care părțile la contract au drepturi și obligații executorii actuale?	
A aplicat entitatea acest standard numai atunci când există un contract?	
A contabilizat entitatea un contract cu un client care intră în domeniul de aplicare al prezentului standard numai atunci când toate criteriile următoare au fost îndeplinite?	
a) părțile la contract au aprobat contractul (în scris, verbal sau în conformitate cu alte practici comerciale obișnuite) și s-au angajat să își îndeplinească obligațiile respective;	
b) entitatea poate identifica drepturile fiecărei părți cu privire la bunurile sau serviciile ce urmează a fi transferate;	
c) entitatea poate identifica termenele de plată pentru bunurile sau serviciile ce urmează a fi transferate;	
d) contractul are substanță comercială (adică riscul, momentul sau valoarea viitoarelor fluxuri de numerar ale entității se așteaptă să se modifice ca urmare a contractului); și	
e) este probabil ca entitatea să încaseze contravaloarea la care va avea dreptul în schimbul bunurilor sau serviciilor care vor fi transferate clientului. Atunci când evaluează dacă recuperabilitatea unei sume a contraprestației este probabilă, o entitate trebuie să ia în considerare numai capacitatea și intenția clientului de a plăti acea sumă a contraprestației atunci când este datorată.	
Are entitatea contracte pentru care nu au fost îndeplinite criteriile de la punctul 9?	
<i>Combinăție de contracte (a se vedea secțiunea separată de mai jos pentru modificările contractului)</i>	
Are entitatea 2 sau mai multe contracte care sunt încheiate în același timp sau aproape în același timp cu același client?	
<b>PASUL 2- Identificarea obligațiilor de performanță</b>	
A evaluat entitatea la începutul contractului bunurile sau serviciile promise într-un contract cu un client?	
A identificat entitatea ca obligație de execuție fiecare promisiune de a-l transfera clientului, conform prevederilor a) sau b) de mai jos? a) un bun sau serviciu (sau un pachet de bunuri sau servicii) care este distinct; sau b) o serie de bunuri sau servicii distincte care sunt în mod substanțial aceleași și care au același model de transfer către client (a se vedea paragraful 23).	
A identificat entitatea toate obligațiile de performanță incluse în contract?	
A inclus entitatea doar acele activități pe care entitatea trebuie să le întreprindă pentru a transfera un bun sau serviciu unui client?	
Determinarea dacă bunurile sau serviciile sunt distinctive”	
<b>Sunt îndeplinite ambele criterii de mai jos pentru a concluziona că bunurile sau serviciile sunt distincte?</b>	
a) clientul poate beneficia de bunul sau serviciul fie singur, fie împreună cu alte resurse care sunt ușor disponibile clientului (adică bunul sau serviciul poate fi distinct); și	
b) promisiunea entității de a transfera bunul sau serviciul către client este identificabilă separat de alte promisiuni din contract (adică promisiunea de a transfera bunul sau serviciul este distinctă în contextul contractului).	
Dacă un bun sau serviciu promis nu este distinct, a combinat entitatea acel bun sau serviciu cu alte bunuri sau servicii promise până când identifică un pachet de bunuri sau servicii care este distinct? În unele cazuri, aceasta ar duce la contabilizarea entității pentru toate bunurile sau serviciile promise într-un contract ca o singură obligație de execuție.”	

Cerință de recunoaștere/ măsurare	Verificare DA/ NU
<b>Garanții</b>	
<b>Are entitatea un contract prin care un client poate returna un produs defecte în schimbul unui produs funcțional?</b>	
A contabilizat entitatea garanția promisă ca o obligație de execuție în conformitate cu punctele 22-30 și a alocat o parte din prețul tranzacției respectivei obligații de execuție în conformitate cu paragrafele 73-86 atunci când un client are opțiunea de a achiziționa o garanție separat? De exemplu, deoarece garanția este prețată sau se negociază separat)?	
A contabilizat entitatea garanția în conformitate cu IAS 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente dacă un client nu are opțiunea de a achiziționa o garanție separat, cu excepția cazului în care garanția promisă, sau o parte din garanția promisă, oferă clientului o serviciu pe lângă asigurarea că produsul respectă specificațiile convenite?	
La evaluarea dacă o garanție oferă unui client un serviciu în plus față de asigurarea că produsul respectă specificațiile convenite, entitatea a luat în considerare factori precum: a) Dacă garanția este cerută de lege – dacă entitatea este obligată prin lege să furnizeze o garanție, existența acelei legi indică faptul că garanția promisă nu este o obligație de executare, deoarece astfel de cerințe există de obicei pentru a proteja clienții de riscul de cumpărare. Produse defecte. b) Durata perioadei de acoperire a garanției – cu cât perioada de acoperire este mai lungă, cu atât este mai probabil ca garanția promisă să fie o obligație de performanță, deoarece este mai probabil să furnizeze un serviciu în plus față de asigurarea că produsul respectă condițiile convenite. După specificatii. c) Natura sarcinilor pe care entitatea promite să le îndeplinească — dacă este necesar ca o entitate să îndeplinească sarcini specificate pentru a oferi asigurarea că un produs respectă specificațiile convenite (de exemplu, un serviciu de retur pentru un produs defect ), atunci aceste sarcini probabil nu dau naștere unei obligații de executare?	
A alocat entitatea prețul tranzacției produsului și serviciului dacă o garanție sau o parte a unei garanții oferă unui client un serviciu în plus față de asigurarea că produsul respectă specificațiile convenite? Dacă o entitate promite atât o garanție de tip asigurare, cât și o garanție de tip serviciu, dar nu le poate contabiliza în mod rezonabil separat, entitatea trebuie să contabilizeze ambele garanții împreună ca o singură obligație de execuție.	
<b>Opțiuni pentru clienți pentru bunuri sau servicii suplimentare</b>	
<b>Oferă entitatea unui client opțiunea de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare ca urmare a unui contract cu un client?</b>	
<b>Considerente principal versus agent</b>	
<b>Este o altă parte implicată în furnizarea de bunuri sau servicii unui client?</b>	
Taxe inițiale nerambursabile (și unele costuri aferente)	
<b>Entitatea percepe unui client o taxă inițială nerambursabilă la sau aproape de începerea contractului?</b>	
<b>PASUL 3- Determinarea prețului tranzacției</b>	
A determinat entitatea prețul tranzacției luând în considerare termenii contractului și practicile sale comerciale obișnuite?	
A exclus entitatea din prețul tranzacției sumele colectate în numele unor terți (de exemplu, unele taxe pe vânzări)?	
A recunoscut entitatea ca venit valoarea prețului tranzacției care este alocat acelei obligații de execuție atunci când (sau pe măsură ce) o obligație de execuție este îndeplinită?	
În scopul determinării prețului tranzacției, a presupus entitatea că bunurile sau serviciile vor fi transferate clientului așa cum a promis în conformitate cu contractul existent și că contractul nu va fi anulat, reînnoit sau modificat?	
<b>Considerații variabile</b>	
A luat entitatea în considerare la determinarea prețului tranzacției efectul contraprestației variabile? (a se vedea punctele 50-55 și 59);	
<b>Vanzare cu drept de retur</b>	
A transferat entitatea controlul asupra unui produs unui client și, de asemenea, i-a acordat clientului dreptul de a returna produsul din diverse motive (cum ar fi nemulțumirea față de produs) și de a primi orice combinație dintre următoarele: a) o rambursare totală sau parțială a oricărei contraprestații plătite;	

<b>Cerință de recunoaștere/ măsurare</b>	<b>Verificare DA/ NU</b>
b) un credit care poate fi aplicat asupra sumelor datorate, sau care vor fi datorate, entității; și c) alt produs în schimb?	
A recunoscut entitatea toate următoarele pentru a contabiliza transferul de produse cu drept de retur (și pentru unele servicii care sunt furnizate sub rezerva unei rambursări)?	
a) venituri pentru produsele transferate în valoarea contraprestației la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul (prin urmare, veniturile nu ar fi recunoscute pentru produsele preconizate a fi returnate);”	
b) o obligație de rambursare; și	
c) un activ (și ajustarea corespunzătoare a costului vânzărilor) pentru dreptul său de a recupera produse de la clienți la stingerea obligației de rambursare.	
A aplicat entitatea cerințele de la punctele 47–72 (inclusiv cerințele de constrângere a estimărilor contraprestației variabile din punctele 56–58) pentru a determina valoarea contraprestației la care se așteaptă să aibă dreptul (adică, excluzând produsele preconizate a fi returnate?)?	
A recunoscut entitatea ca o datorie de rambursare (spre deosebire de venit) pentru orice sumă primită (sau de primit) pentru care o entitate nu se așteaptă să aibă dreptul atunci când a transferat produse către clienți?	
A actualizat entitatea la sfârșitul fiecărei perioade de raportare, evaluarea sumelor pentru care se așteaptă să aibă dreptul în schimbul produselor transferate și a făcut o modificare corespunzătoare a prețului tranzacției și, prin urmare, a sumei veniturilor recunoscute?	
A actualizat entitatea măsurarea datoriei de rambursare la sfârșitul fiecărei perioade de raportare pentru modificările așteptărilor cu privire la valoarea rambursărilor și a recunoscut ajustările corespunzătoare drept venit (sau reduceri ale veniturilor)?	
A actualizat entitatea măsurarea activului care decurge din modificările așteptărilor cu privire la produsele care urmează să fie returnate la sfârșitul fiecărei perioade de raportare?	
Entitatea a măsurat inițial un activ recunoscut pentru dreptul unei entități de a recupera produse de la un client la stingerea unei datorii de rambursare prin referire la valoarea contabilă anterioară a produsului (de exemplu, stocul) minus orice costuri așteptate pentru recuperarea acelor produse (inclusiv potențialele? Scăderi ale valorii către entitatea produselor returnate)?	
<b>Reevaluarea considerației variabilei</b>	
A actualizat entitatea prețul estimat al tranzacției (inclusiv actualizarea evaluării asupra faptului că o estimare a contraprestației variabile este constrânsă) la sfârșitul fiecărei perioade de raportare?	
A luat entitatea în considerare, la determinarea prețului tranzacției, efectul constrângerii estimărilor contraprestației variabile? (a se vedea punctele 56–58);	
Inclue entitatea în prețul tranzacției o parte sau întreaga sumă a contraprestației variabile estimată în conformitate cu punctul 53 numai în măsura în care este foarte probabil ca o inversare semnificativă a valorii veniturilor cumulate recunoscute să nu aibă loc atunci când incertitudinea asociată cu considerația variabilă se rezolvă ulterior?	
A luat entitatea în considerare atât probabilitatea, cât și amploarea inversării veniturilor pentru a evalua dacă este foarte probabil ca o inversare semnificativă a valorii veniturilor cumulate recunoscute să nu aibă loc odată ce incertitudinea legată de contravaloarea variabilă este rezolvată ulterior?	
A aplicat entitatea punctul B63 pentru a contabiliza contraprestația sub forma unei redevențe bazate pe vânzări sau pe utilizare, care este promisă în schimbul unei licențe de proprietate intelectuală?	
<b>Componente semnificative de finanțare</b>	
A luat entitatea în considerare la determinarea prețului tranzacției efectul existenței unei componente semnificative de finanțare în contract? (a se vedea punctele 60-65);	
<b>Considerații fără numerar</b>	
A primit contraprestația într-o altă formă decât în numerar? (a se vedea punctele 66-69)	
Contribuie clientul cu bunuri sau servicii (de exemplu, materiale, echipamente sau manoperă) pentru a facilita îndeplinirea contractului de către o entitate?	
<b>Considerații plătibile unui client</b>	
A luat entitatea în considerare la determinarea prețului tranzacției efectul contraprestației plătibile unui client? (a se vedea punctele 70–72).	
Este contraprestația plătibilă unui client o plată pentru un bun sau serviciu distinct de la client?	
<b>Drepturile neexercitate ale clienților</b>	
A primit entitatea o plată anticipată de la un client?	

<b>Cerință de recunoaștere/ măsurare</b>	<b>Verificare DA/ NU</b>
A recunoscut entitatea o datorie contractuală în valoarea plății anticipate pentru obligația sa de executare de a transfera sau de a fi pregătită să transfere bunuri sau servicii în viitor?	
A derecunoscut entitatea acea datorie contractuală (și recunoaște veniturile) atunci când transferă acele bunuri sau servicii și, prin urmare, își satisface obligația de performanță?	
Pentru orice contraprestație primită care este atribuibilă drepturilor neexercitate ale unui client pentru care entitatea este obligată să le remite unei alte părți, de exemplu, unei entități guvernamentale în conformitate cu legile aplicabile privind proprietatea nerevendicată, entitatea a recunoscut o datorie (spre deosebire de venit) ?	
Se așteaptă entitatea să aibă dreptul la o sumă de încălcare într-o datorie contractuală?	
<b>PASUL 4- Alocarea prețului tranzacției obligațiilor de performanță</b>	
A alocat entitatea prețul tranzacției fiecărei obligații de performanță identificate în contract pe o bază de preț de vânzare relativ independent, în conformitate cu punctele 76–80, cu excepția cazurilor specificate în paragrafele 81–83 (pentru alocarea reducerilor) și punctele 84–? 86 (pentru alocarea contraprestației care include sume variabile)?	
A alocat entitatea prețul tranzacției fiecărei obligații de performanță pe baza prețului de vânzare de sine stătător, determinând prețul de vânzare de sine stătător la începutul contractului al bunului sau serviciului distinct care stă la baza fiecărei obligații de performanță din contract și a alocat prețul tranzacției în proporțional cu acele prețuri de vânzare de sine stătătoare?	
Dacă entitatea a concluzionat că prețul de vânzare independent este observabil direct, a fost utilizat acest preț?	
A concluzionat entitatea că prețul de vânzare de sine stătător nu este observabil direct?	
<b>Alocarea unei reduceri</b>	
A alocat entitatea o reducere proporțional cu toate obligațiile de execuție din 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, dar nu la toate, obligațiile de execuție dintr-un contract?	
A alocat entitatea o reducere în întregime uneia sau mai multor obligații de performanță, dar nu tuturor, în contract dacă sunt îndeplinite toate criteriile de mai jos?	
a) entitatea vinde în mod regulat fiecare bun sau serviciu distinct (sau fiecare pachet de bunuri sau servicii distincte) din contract, în mod independent;	
b) entitatea vinde, de asemenea, în mod regulat, individual, un pachet (sau pachete) din unele dintre acele bunuri sau servicii distincte cu o reducere față de prețurile de vânzare de sine stătătoare ale bunurilor sau serviciilor din fiecare pachet; și	
c) discountul atribuibil fiecărui pachet de bunuri sau servicii descris la paragraful 82 litera (b) este în mod substanțial același cu reducerea din contract și o analiză a bunurilor sau serviciilor din fiecare pachet furnizează dovezi observabile ale obligației de executare (sau de performanță). Obligații) căruia îi aparține întreaga reducere din contract.	
Dacă o reducere este alocată în întregime uneia sau mai multor obligații de execuție din contract în conformitate cu punctul 82, a alocat entitatea reducerea înainte de a utiliza abordarea reziduală pentru a estima prețul de vânzare independent al unui bun sau serviciu în conformitate cu punctul 79 (c)?	
<b>Alocarea contravalorii variabile</b>	
O contraprestație variabilă care este promisă într-un contract a fost atribuită întregului contract sau unei anumite părți a contractului, cum ar fi oricare dintre următoarele?	
a) una sau mai multe, dar nu toate, obligațiile de performanță din contract (de exemplu, un bonus poate fi condiționat de transferul unei entități a unui bun sau serviciu promis într-o anumită perioadă de timp); sau	
b) unul sau mai multe, dar nu toate, bunuri sau servicii distincte promise într-o serie de bunuri sau servicii distincte care fac parte dintr-o singură obligație de executare în conformitate cu paragraful 22 litera (b) (de exemplu, contraprestația promisă pentru al doilea an). A unui contract de servicii de curățenie pe doi ani va crește pe baza mișcărilor unui indice de inflație specificat).	
A alocat entitatea o sumă variabilă (și modificările ulterioare ale acelei sume) în întregime unei obligații de execuție sau unui bun sau serviciu distinct care face parte dintr-o singură obligație de execuție în conformitate cu paragraful 22 litera (b), dacă ambele criterii de mai jos sunt întâlniți?	
a) termenii unei plăți variabile se referă în mod specific la eforturile entității de a îndeplini obligația de performanță sau de a transfera bunul sau serviciul distinct (sau la un rezultat specific din îndeplinirea obligației de performanță sau transferul bunului sau serviciului distinct); și	

Cerință de recunoaștere/ măsurare	Verificare DA/ NU
b) alocarea sumei variabile a contraprestației în întregime obligației de execuție sau bunului sau serviciului distinct este în concordanță cu obiectivul de alocare de la punctul 73 atunci când se iau în considerare toate obligațiile de execuție și termenii de plată din contract.	
A aplicat entitatea cerințele de alocare de la punctele 73-83 pentru a aloca suma rămasă din prețul tranzacției care nu îndeplinește criteriile de la punctul 85?	
<b>Modificări ale prețului tranzacției</b>	
S-a modificat prețul tranzacției după încheierea contractului?	
<b>PASUL 5-Recunoașteți venitul atunci când (sau pe măsură ce) o obligație de performanță este îndeplinită</b>	
A recunoscut entitatea venit atunci când (sau pe măsură ce) entitatea îndeplinește o obligație de performanță prin transferul unui bun sau serviciu promis (adică un activ) unui client?	
A stabilit entitatea că a transferat un activ unui client atunci când (sau pe măsură ce acesta obține controlul asupra activului respectiv?	
A stabilit entitatea, pentru fiecare obligație de executare, în conformitate cu punctele 22–30 la începutul contractului dacă îndeplinește obligația de executare în timp (în conformitate cu punctele 35–37) sau îndeplinește obligația de executare la un moment dat (în conformitate cu cu paragraful 38)?	
Pentru a evalua dacă un client obține controlul asupra unui activ, a luat entitatea în considerare vreun acord de răscumpărare a activului (a se vedea punctele B64-B76)?	
<b>Obligații de performanță îndeplinite în timp</b>	
A stabilit entitatea că transferă controlul asupra unui bun sau serviciu în timp și, prin urmare, satisface o obligație de performanță și recunoaște venituri în timp, dacă unul dintre următoarele criterii este îndeplinit?	
a) clientul primește și consumă simultan beneficiile oferite de performanța entității pe măsură ce entitatea efectuează (a se vedea paragrafele B3-B4);	
b) performanța entității creează sau îmbunătățește un activ (de exemplu, lucrări în curs) pe care clientul îl controlează pe măsură ce activul este creat sau îmbunătățit (a se vedea paragraful B5); sau	
c) performanța entității nu creează un activ cu o utilizare alternativă a entității (a se vedea punctul 36), iar entitatea are un drept executoriu la plată pentru performanța realizată până în prezent (a se vedea punctul 37).	
A făcut entitatea evaluarea dacă un activ are o utilizare alternativă față de entitate la începutul contractului?	
După începerea contractului, nu a actualizat entitatea evaluarea utilizării alternative a unui activ, cu excepția cazului în care părțile la contract aprobă o modificare a contractului care modifică în mod substanțial obligația de execuție? (Paragrafele B6-B8 oferă îndrumări pentru a evalua dacă un activ are o utilizare alternativă la o entitate)	
În evaluarea dacă un client primește și consumă simultan beneficiile din performanța entității pe măsură ce entitatea realizează, a determinat entitatea dacă o obligație de performanță este îndeplinită în timp dacă a determinat că o altă entitate nu ar trebui să reefecteze în mod substanțial munca pe care entitatea le-a îndeplinit până în prezent dacă acea altă entitate ar fi îndeplinit obligația de performanță rămasă față de client?	
Pentru a determina dacă o altă entitate nu ar trebui să re-efectueze în mod substanțial munca pe care entitatea a finalizat-o până în prezent, a stabilit entitatea dacă a făcut ambele ipoteze de mai jos?	
a) să nu ia în considerare potențialele restricții contractuale sau limitări practice care altfel ar împiedica entitatea să transfere obligația de performanță rămasă către o altă entitate; și	
b) să presupună că o altă entitate care îndeplinește restul obligației de performanță nu ar beneficia de niciun activ care este controlat în prezent de entitate și care ar rămâne controlat de entitate dacă obligația de performanță ar fi transferată unei alte entități.	
Pentru a determina dacă un client controlează un activ pe măsură ce acesta este creat sau îmbunătățit în conformitate cu punctul 35 litera (b), a aplicat entitatea cerințele de control de la punctele 31-34 și 38?	
A luat entitatea în considerare efectele restricțiilor contractuale și ale limitărilor practice asupra capacității entității de a direcționa cu ușurință acel activ pentru o altă utilizare, cum ar fi vânzarea unui alt client?	
Pentru a evalua dacă un activ are o utilizare alternativă față de o entitate în conformitate cu punctul 36, a luat entitatea în considerare efectele restricțiilor contractuale și ale limitărilor practice asupra	

<b>Cerință de recunoaștere/ măsurare</b>	<b>Verificare DA/ NU</b>
capacității entității de a direcționa cu ușurință acel activ pentru o altă utilizare, cum ar fi vânzarea lui către un alt client?	
Pentru a determina dacă activul nu are o utilizare alternativă pentru entitate, a determinat entitatea dacă o restricție contractuală asupra capacității unei entități de a direcționa un activ pentru o altă utilizare este substanțială?	
A evaluat entitatea dacă are un drept executoriu la plată pentru prestația realizată până în prezent în conformitate cu punctul 35c)?	
A luat entitatea în considerare îndrumările din paragrafele B9–B13 pentru evaluarea existenței și caracterului executoriu al unui drept la plată și dacă dreptul la plată al unei entități i-ar permite entității să fie plătită pentru performanța sa realizată până în prezent?	
Pentru a evalua dacă entitatea are dreptul la plata pentru prestația finalizată până în prezent, a luat entitatea în considerare dacă ar avea un drept executoriu de a cere sau de a reține plata pentru prestația finalizată până în prezent, dacă contractul ar fi reziliat înainte de finalizare din alte motive decât nerespectarea entității conform promisiunii?	
La evaluarea existenței și caracterului executoriu al unui drept la plată pentru prestația încheiată până în prezent, a luat entitatea în considerare termenii contractuali, precum și orice legislație sau precedent legal care ar putea completa sau anula acelor termeni contractuali?	
<b>Măsurarea progresului către îndeplinirea completă a unei obligații de performanță</b>	
A aplicat entitatea o singură metodă de măsurare a progresului pentru fiecare obligație de performanță îndeplinită în timp și a aplicat acea metodă în mod consecvent la obligații de performanță similare și în circumstanțe similare?	
Și-a reevaluat entitatea progresul către îndeplinirea completă a unei obligații de performanță îndeplinită în timp la sfârșitul fiecărei perioade de raportare?	
A selectat entitatea o metodă adecvată de măsurare a progresului?	
La determinarea metodei adecvate de măsurare a progresului, a luat entitatea în considerare natura bunului sau serviciului pe care entitatea a promis să-l transfere clientului?	
În evaluarea aplicării unei metode de rezultate pentru a-și măsura progresul, a luat entitatea în considerare dacă rezultatul selectat ar descrie fidel performanța entității în vederea îndeplinirii deplină a obligației de performanță?	
Are entitatea dreptul la o contraprestație de la un client într-o sumă care corespunde direct cu valoarea pentru client a performanței entității realizate până în prezent (de exemplu, un contract de servicii în care o entitate facturează o sumă fixă pentru fiecare oră de serviciu? Furnizat)?	
Obligația de executare îndeplinită la un moment dat	
A concluzionat entitatea că nu îndeplinește obligația de executare în timp în conformitate cu punctele 35-37 și, în consecință, satisface obligația de executare la un moment dat?	
A determinat entitatea momentul în care un client obține controlul asupra unui activ promis și entitatea îndeplinește o obligație de executare, luând în considerare cerințele de control de la punctele 31-34?	
A analizat entitatea dacă există vreunul dintre următorii indicatori de transfer de control?	
a) Entitatea are un drept actual la plată pentru activ – dacă un client este în prezent obligat să plătească pentru un activ, atunci aceasta poate indica faptul că clientul a obținut capacitatea de a direcționa utilizarea și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rămase din, activul în schimb.	
b) Clientul are un titlu legal asupra activului – titlul legal poate indica care parte la un contract are capacitatea de a direcționa utilizarea unui activ și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rămase din acesta sau de a restricționa accesul altor entități; la aceste beneficii. Prin urmare, transferul titlului legal al unui activ poate indica faptul că clientul a obținut controlul asupra activului. Dacă o entitate își păstrează titlul legal doar ca protecție împotriva neplată a clientului, acele drepturi ale entității nu ar împiedica clientului să obțină controlul asupra unui activ.	
c) Entitatea a transferat posesia fizică a activului — posesia fizică de către client a unui activ poate indica faptul că clientul are capacitatea de a direcționa utilizarea activului și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rămase din acesta sau de a restricționa accesul altor entități la aceste beneficii. Cu toate acestea, posesia fizică poate să nu coincidă cu controlul unui bun. De exemplu, în unele contracte de răscumpărare și în unele acorduri de consignație, un client sau destinatar poate deține posesia fizică a unui activ pe care entitatea îl controlează. În schimb, în unele acorduri de facturare și reținere, entitatea poate deține posesia fizică a unui activ pe care clientul îl controlează.	

<b>Cerință de recunoaștere/ măsurare</b>	<b>Verificare DA/ NU</b>
Paragrafele B64–B76, B77–B78 și B79–B82 oferă îndrumări privind contabilizarea contractelor de răscumpărare, a acordurilor de consignație și, respectiv, a acordurilor de facturare și reținere.	
d) Clientul are riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate asupra activului – transferul riscurilor și beneficiilor semnificative ale dreptului de proprietate asupra unui activ către client poate indica faptul că clientul a obținut capacitatea de a direcționa utilizarea și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rămase din activ. Cu toate acestea, atunci când evaluează riscurile și beneficiile aferente dreptului de proprietate asupra unui activ promis, o entitate trebuie să excludă orice risc care da naștere la o obligație de performanță separată în plus față de obligația de performanță de a transfera activul. De exemplu, o entitate poate să fi transferat controlul asupra unui activ unui client, dar nu și-a îndeplinit încă o obligație suplimentară de performanță de a furniza servicii de întreținere aferente activului transferat.	
<b>Prevederi de acceptare a clientului:</b>	
e) Clientul a acceptat activul — acceptarea de către client a unui activ poate indica faptul că a obținut capacitatea de a direcționa utilizarea activului și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rămase din acesta. Pentru a evalua efectul unei clauze contractuale de acceptare a clientului asupra momentului în care controlul asupra unui activ este transferat, o entitate trebuie să ia în considerare îndrumările din punctele B83–B86.	
A încheiat entitatea un contract de răscumpărare cu clientul său?	
<b>Aranjamentele de expediere</b>	
A încheiat entitatea un acord de transport cu clientul său?	
<b>Aranjamente Bill and Hold</b>	
A încheiat entitatea un acord de facturare și deținere cu clientul său?	
<b>Modificări contract</b>	
A fost modificat vreunul dintre contracte?	
<b>Licențiere</b>	
A acordat entitatea o licență unui client?	
<b>Costuri suplimentare pentru obținerea unui contract</b>	
A suportat entitatea costuri pentru obținerea unui contract cu un client pe care nu le-ar fi suportat dacă contractul nu ar fi fost obținut (de exemplu, un comision de vânzare)?	

Sursa: elaborat de autor în baza Deloitte, *Revenue from contracts with customers, A guide to IFRS 15, March 2018*



## Tabloul de bord pentru recunoașterea veniturilor în conformitate cu IFRS 15

### Pasul 1 - Elemente defnitorii ale contractului (identificare)

- Contractele constituie sursa drepturilor și obligațiilor, concretizate prin asumarea acestora sub semnătură. În contextul portofoliului de contracte, identificarea fiecărui contract devine obligatorie și se bazează pe elementele sale distincte (număr, obiect, părți, termeni). Portofoliul, definit generic ca „combinarea contractelor,” servește drept identificator al experienței prestatorului în furnizarea de servicii similare.

### Pasul 2 - Obligații

- Obligațiile identificate prin contract se referă la angajamentul de a transfera bunuri și servicii către beneficiar ca urmare a activităților desfășurate de prestator. Aceste obligații sunt descrise generic ca un pachet de bunuri și servicii în cadrul contractelor complexe, care includ atât transferul de bunuri, cât și furnizarea de servicii conexe.

### Pasul 3 - Prețul tranzacției

- Prețul tranzacției este definit ca estimarea valorii transferului de bunuri și servicii. Acesta include o componentă variabilă, a cărei limitare este reglementată de IFRS 15 doar în cazul în care sunt furnizate bunuri sau servicii adiționale la opțiunea beneficiarului. Estimarea acestei componente semnificative din punct de vedere financiar constituie un element esențial în trasabilitatea prețului, iar prestatorul este responsabil să își îndeplinească obligațiile sub rezerva unor sume plătite beneficiarului.

### Pasul 4 - Alocarea prețului tranzacției

- Alocarea prețului tranzacției pe componente prevalează asupra obligațiilor asumate în baza drepturilor conferite de contract, iar aplicabilitatea metodei reziduale este limitată în acest context.

### Pasul 5 - Recunoașterea venitului

- Recunoașterea veniturilor și verificarea cheltuielilor se realizează etapizat, conform îndeplinirii obligațiilor contractuale. Criteriile de satisfacere a obligațiilor contractuale impun desfășurarea operațiunilor în etape, iar recunoașterea veniturilor este aliniată acestei etapizări.

*Sursa: Elaborat în baza IFRS 15*

### Chestionar privind implementarea IFRS 15 din perspectiva directorilor financiari

<i>Informații generale privind entitățile chestionate</i>
<b>1. În ce industrie activează entitatea?</b>
a) Telecomunicații
b) Construcții
c) Servicii IT
d) Producție alimentară
e) Servicii bancare
<b>2. Entitatea se consideră de interes public, așa cum descrie Legea Contabilității?</b>
a) Da
b) Nu
<b>3. Care este valoarea cifrei de afaceri a entității în anul 2018 (mii lei)? *</b>
a) 200.000-800.000
b) 800.001-1.400.000
c) 1.400.001 și mai mult
<b>4. Care este valoarea activelor entității la 31 Decembrie 2018 (mii lei)?</b>
a) 200.000-5.200.000
b) 5.200.001-10.200.000
c) 10.200.001 și mai mult
<b>5. Care este valoarea Capitalului Propriu al entității la 31 Decembrie 2018 (mii lei)?</b>
a) 2.000-500.000
b) 500.001-1.000.000
c) 1.000.001 și mai mult
<b>6. Care este valoarea datoriilor entității la 31 Decembrie 2018 (mii lei)?</b>
a) 100.000-1.000.000
b) 1.000.001-10.000.000
c) 10.000.001 și mai mult
<b>7. Care este valoarea creanțelor imobilizate la 31 Decembrie 2018 (mii lei)?</b>
a) 500-100.000
b) 100.001-1.000.000
c) 1.000.001 și mai mult
<b>8. Care este valoarea creanțelor curente la 31 Decembrie 2018 (mii lei)?</b>
a) 100.000-1.000.000
b) 1.000.001-5.000.000
c) 5.000.001 și mai mult
<b>9. Tipul de bursă la care este cotate entitatea?</b>
a) categoria 1
b) categoria 2
<b>10. Care este cota pe care o deține entitatea în industria din care face parte pe piața locală?</b>
a) 5%-25%
b) 25%-50%
c) 50% și mai mult
<b><i>Întrebări specifice aplicabilității IFRS 15 în entitățile din România și RM</i></b>
<b>11. A aplicat entitatea acest standard pentru cel puțin un contract cu clienții, cu excepția celor specificate în paragraful 5 al standardului?</b>

*Informații generale privind entitățile chestionate*

a) Da

b) Nu

c) N/a

**12. Entitatea deține contracte cu clienții care parțial sunt în scopul și parțial în afara scopului IFRS 15?**

a) Da

b) Nu

c) N/a

**13. Entitatea a ales să aplice retroactiv prezentul standard în conformitate cu punctul C3 (a) (retroactiv pentru fiecare perioadă trecută)?**

a) Da

b) Nu

c) N/a

**14. Entitatea a ales să aplice retroactiv prezentul standard în conformitate cu punctul C3 (b) (retroactiv cu efect cumulativ pentru toate perioadele trecute)?**

d) Da

e) Nu

f) N/a

**15. A identificat entitatea un contract cu un client astfel cum este definit în IFRS 15?**

a) Da

b) Nu

c) N/a

**16. A identificat entitatea un contract în care să existe mai multe bunuri/ servicii distincte?**

a) Da

b) Nu

c) N/a

**17. Are entitatea un contract în care un client poate returna un produs defect în schimbul unui produs funcțional?**

a) Da

b) Nu

c) N/a

**18. Entitatea acordă unui client opțiunea de a achiziționa bunuri sau servicii suplimentare ca rezultat al unui contract cu un client?**

a) Da

b) Nu

c) N/a

**19. Este o altă entitate implicată în furnizarea de bunuri sau servicii unui client?**

a) Da

b) Nu

c) N/a

**20. Entitatea percepe unui client o taxă nerambursabilă la (sau aproape de) încheierea unui contract?**

a) Da

b) Nu

c) N/a

*Informații generale privind entitățile chestionate*

**21. Entitatea a primit o plată în avans de la un client?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

**22. Entitatea a concluzionat că prețul de vânzare autonom nu poate fi observat în mod direct?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

**23. A fost schimbat prețul tranzacției după începerea contractului?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

**24. Cea mai mare parte a veniturilor aferente aceluiași contract sunt recunoscute în decursul mai multor perioade contabile?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

**25. Cea mai mare parte a veniturilor aferente aceluiași contract sunt recunoscute într-o singură perioadă contabilă?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

**26. Entitatea deține contracte cu clienții în care sunt stipulate opțiunile de a oferi discount-uri?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

**27. În determinarea metodei adecvate pentru măsurarea progresului, entitatea a luat în considerare natura bunului sau a serviciului pe care entitatea a promis să le transfere clientului?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

**28. Entitatea a alocat o reducere proporțională pentru toate obligațiile de performanță din contract?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

**29. Entitatea a luat în considerare, în determinarea prețului tranzacției, efectul unei valori variabile?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

**30. A primit entitatea o contraprestație într-o altă formă decât numerarul?**

- a) Da
- b) Nu
- c) N/a

*Sursa: elaborat de autor*

**Aprecierea implementării IFRS 15 pentru entități din diferite industrii în viziunea auditorilor din cadrul companiilor „Big 4”**

1. În ce industrii activează entitățile la care sunteți implicați mai mult în misiunile de audit extern? (1=Telecomunicații, 2=Construcții, 3=Servicii IT, 4=Producție alimentară, 5=Servicii bancare)

1.  2.  3.  4.  5.

2. În ce domenii majore sau specifice au existat oportunități de discreție prin interpretare sau judecată în cadrul IAS 11, IAS 18, din perspectiva dumneavoastră? (1=Telecom, 2=Construcții, 3=Servicii IT, 4=Producție alimentară, 5=Servicii bancare)

1.  2.  3.  4.  5.

3. Studiile anterioare definesc determinarea prețului tranzacției pentru o obligație de performanță, componentele de finanțare, separarea obligațiilor de performanță și alocarea respectivă a prețului tranzacției drept provocări tehnice majore conform IFRS 15. În ce măsură vedeți potențialul de interpretare și judecată în acele zone? (1-5, 1- în măsură foarte limitată, 5- în măsură foarte extinsă)

1.  2.  3.  4.  5.

4. În ce măsură ați adăuga alte domenii critice ale IFRS 15 cu privire la interpretarea și raționamentul major? (1-5, 1- în măsură foarte limitată, 5- în măsură foarte extinsă)

1.  2.  3.  4.  5.

5. Studiile anterioare arată că expresiile de probabilitate și incertitudine în combinație cu diferite limbi și traduceri pot duce la 375 diferite interpretări în cursul interpretării standardelor de contabilitate. În ce măsură considerați acest subiect ca fiind relevant în cadrul standardelor IFRS în general? (1-5, 1- în măsură foarte limitată, 5- în măsură foarte extinsă)

1.  2.  3.  4.  5.

6. În ce măsură IFRS 15 utilizează expresii de probabilitate și incertitudine în problemele majore și cum pot acestea să conducă la interpretări diferite? (1- în măsură foarte limitată, 5- în măsură foarte extinsă)

1.  2.  3.  4.  5.

7. Ați putea să evaluați dacă IFRS 15 ar putea fi un instrument de manipulare a rezultatelor intenționate de raportare? (1-5, 1- în măsură foarte limitată, 5- în măsură foarte extinsă)

1.  2.  3.  4.  5.

8. Care este nivelul de discreție posibil conform IFRS 15 în comparație cu IAS 11, IAS 18 și interpretările aferente? (1-5, 1 fiind nivel foarte scăzut, 5 fiind nivel foarte înalt)

1.  2.  3.  4.  5.

9. Aveți experiență de companii care implementează măsuri specifice pentru a folosi discreția conform IFRS 15? (1-5, 1 fiind foarte puține, 5 fiind foarte multe)

1.  2.  3.  4.  5.

10. Companiile modifică în mod specific contractele sau contractele standard? (1-5, 1 fiind foarte rar, 5 fiind foarte des)

1.  2.  3.  4.  5.

11. Există multe opțiuni conform IFRS 15 pentru a modifica contractele în favoarea companiei? (1-5, 1 fiind foarte puține, 5 fiind foarte multe)

1.  2.  3.  4.  5.

12. Cum sunt ilustrate și documentate în mod transparent interpretările și raționamentul profesional conform IFRS 15? (1-5, 1 fiind foarte slab, 5 fiind foarte bine)

1.  2.  3.  4.  5.

13. În ce măsură judecățile sau interpretările majore conform IFRS 15 sunt efectuate sau documentate în sistemele IT? (1-5, 1 fiind foarte slab, 5 fiind foarte bine)

1.  2.  3.  4.  5.

14. În ce măsură raționamentele sau interpretările majore conform IFRS 15 sunt controlate sau luate în considerare în cadrul sistemului de control intern? (1-5, 1 fiind foarte slab, 5 fiind foarte bine)

1.  2.  3.  4.  5.

15. Cum au fost prezentate și întocmite în mod specific raționamentele și interpretările conform IFRS 15? (1-5, 1 fiind foarte slab, 5 fiind foarte bine)

1.  2.  3.  4.  5.

*Sursa: elaborat de autor*

**Acte de implementare**  
**Act de implementare COMBINATUL DE VINURI „CRICOVA” S.A., RM**



COMBINATUL DE VINURI "CRICOVA" S.A.  
 Titular al «Ordinului Republicii»



**ACT DE IMPLEMENTARE**

a rezultatelor investigațiilor științifice efectuate de către

**Domnul Nicolai JIERI pentru conferirea titlului de doctor în economie cu tema „Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a Standardului Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 15 - venituri din contracte cu clienții”**

Prin prezenta, confirmăm faptul că domnul Nicolai JIERI, a pus în aplicare în cadrul entității noastre rezultatele cercetării în domeniul recunoașterii și raportării veniturilor din contractele cu clienții, conform Standardului Internațional de Raportare Financiară 15.

Implementarea rezultatelor practice, derivate din teza de doctor „Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a Standardului Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 15 - venituri din contracte cu clienții”, în cadrul entității noastre, reprezintă o etapă crucială în eforturile noastre de a optimiza procesul de raportare financiară și de a asigura conformitatea cu standardele internaționale relevante. Prin urmare, urmărind metodologia recomandată de domnul Nicolai JIERI, ne-am concentrat asupra implementării practice a modelului integrat propus în lucrarea sa de doctorat.

În acest sens, am identificat în mod concret etapele cheie ale procesului de implementare, adaptând modelul propus la specificul activităților noastre și la particularitățile contractelor cu clienții. În urma acestei abordări, am obținut următoarele rezultate concrete și relevante:

- Au fost identificate și evidențiate zonele de risc legate de recunoașterea veniturilor, cu accent pe posibilitatea de interpretare a principiilor relevante, ceea ce ne-a ajutat să adoptăm măsuri preventive și corective pentru a minimiza riscurile asociate.
- A fost implementată o listă de verificare complexă, sub forma unui instrument de facilitare a conformității prezentării informațiilor legate de veniturile din contractele cu clienții, dedicată departamentului financiar-contabil din cadrul entității noastre, conform recomandărilor efectuate de către domnul Nicolai JIERI.
- A fost aplicată metodologia de modelare a aplicabilității IFRS 15, adaptată specificului nostru extins, bazată pe indici și indicatori dinamici, care ne-au permis o mai bună gestionare a procesului de recunoaștere a veniturilor.

Ne angajăm să efectuăm o revizuire periodică a performanțelor noastre în ceea ce privește implementarea modelului integrat recomandat de domnul Nicolai JIERI. Scopul nostru este de a asigura că procesul de aplicare a IFRS 15 se desfășoară conform celor mai înalte standarde de integritate și exactitate, astfel încât să ne asigurăm că veniturile din contractele cu clienții sunt recunoscute în mod corect și transparent.

Prin implementarea acestor recomandări practice, suntem hotărâți să consolidăm poziția noastră ca lideri în domeniul nostru, asigurându-ne că respectăm întotdeauna cele mai bune practici și standarde internaționale în ceea ce privește raportarea financiară.

Această inițiativă reprezintă un pas important către îmbunătățirea continuă și creșterea sustenabilă a entității, iar rezultatele cercetării efectuate de domnul Nicolai JIERI ne-au ajutat să optimizăm procesul de recunoaștere și raportare a veniturilor, cât și să consolidăm sănătatea financiară a entității noastre.

Director general  
 Combinatul de Vinuri „CRICOVA” S.A.



Sorin Maslo

Act de implimentare ADD Consult SRL, Bruxel, Belgia



Comptabilité  
Expertises financières  
Plans financiers

IMPLEMENTING ACT

of the results of scientific investigations carried out by

Mr Nicolai JIERI for the award of the title of Doctor of Economics with the topic  
"Development of an integrated model for the application of International Financial  
Reporting Standard (IFRS) 15 - revenue from contracts with customers"

We certify with full responsibility that our company has implemented the results of the research conducted by Mr. Nicolai JIERI, stemming from the outstanding scientific research entitled "Development of an integrated model for the application of International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 - revenue from contracts with customers"

By implementing the revolutionary model designed by Mr. JIERI, we have been able to achieve a much clearer perspective and a more accurate approach to managing revenue from client contracts. This meticulous and advanced approach has produced notable and pertinent results that have played a key role in improving our operations. Specifically:

1. Contributed to increased clarity and consistency in the process of revenue recognition from contracts with clients. It has facilitated a uniform and accurate interpretation of international accounting standards, significantly reducing ambiguity and the possibility of misinterpretation.
2. The model has become a crucial tool in identifying and effectively managing the risks associated with revenue recognition from contracts. This has helped to reduce accounting errors, discrepancies in financial reporting and potential legal or compliance issues.
3. The implementation of this model has increased the credibility of financial reporting and enhanced transparency in revenue recognition. This improvement has played a key role in strengthening the confidence of investors and trading partners.
4. The implementation of this model has brought a significant increase in efficiency in our accounting and reporting processes, thus saving valuable time and resources of the organisation. It has allowed employees to focus more on data analysis and provide valuable advice on optimising financial performance.

Finally, it is important to highlight the significant contribution of Mr Nicolai JIERI and his research in our ongoing efforts to improve our operational standards and remain a leader in our field. The implementation of these research results has significantly strengthened our market position and equipped us with the necessary tools.

RATA DANIEL  
ADD CONSULT

P.O. 

Add Consult   
TVA BE 0535.770.986  
IPCF 70424222  
Société de comptabilité

**Act de implimentare Lusek SRL, Suceava, România**

LUSEK S.R.L.  
RO27321703  
J33/510/210  
Str. Aleea Dumbravii nr.64, Suceava, România

**ACT DE IMPLEMENTARE**

Nr. 01 din 05.09.2023

**a rezultatelor investigațiilor științifice efectuate de către  
Domnul Nicolai JIERI pentru conferirea titlului de doctor în economie cu tema ”  
Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a Standardului Internațional de Raportare  
Financiară (IFRS) 15 - venituri din contracte cu clienții”**

Confirmăm că domnul Nicolai JIERI a implementat în cadrul societății noastre rezultatele cercetării sale în domeniul recunoașterii și raportării veniturilor din contractele cu clienții, conform Standardului Internațional de Raportare Financiară 15. Prin implementarea rezultatelor cercetării derivate din teza sa de doctorat, firma noastră a înregistrat o serie de beneficii semnificative, contribuind la îmbunătățirea preciziei și transparenței în raportarea financiară, consolidarea relațiilor cu clienții și optimizarea proceselor interne de management al veniturilor.

În urma implementării, s-au obținut următoarele rezultate semnificative:

1. Implementarea modelului a condus la o transparență sporită în procesul de raportare financiară, ceea ce a consolidat încrederea investitorilor și a altor părți interesate în datele financiare furnizate de societatea noastră, efect ce se va simți pe termen lung.
2. Prin aplicarea modelului, am reușit să creștem transparența în politicile de prețuri și în modul în care alocăm veniturile, ceea ce a dus la consolidarea relațiilor cu clienții noștri existenți și la atragerea altora noi.
3. Implementarea modelului a dus la o eficiență sporită în gestionarea veniturilor, ceea ce a contribuit la o utilizare mai eficientă a resurselor noastre interne și la o îmbunătățire generală a proceselor noastre operaționale.
4. Ca rezultat al implementării cercetării, firma noastră a reușit să se conformeze mai bine cu standardele internaționale, consolidând astfel poziția pe piața globală și sporind atractivitatea pentru investitori și parteneri de afaceri.

Ne exprimăm recunoștința față de domnul Nicolai JIERI pentru contribuția sa semnificativă la dezvoltarea societății noastre și a standardelor noastre de excelență. Contribuția sa a adus beneficii de durată și a deschis noi orizonturi pentru dezvoltarea viitoare a firmei noastre.





**Certificate de apreciere în calitate de Memru comitet științific la Conferința Internațională indexată în baze de date ISI, Scopus**



## Declarația privind asumarea răspunderii

Prin prezenta declarăm pe propria răspundere personală că:

1. materialele prezentate în teza de doctor/habilitat/lucrare de sinteză și rezumatele tezei sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice;
2. teza de doctor/habilitat/lucrare de sinteză și rezumatele tezei, plasate pe site-ul ANACEC, coincid cu versiunea pe hârtie ce urmează să fie depuse la ANACEC împreună cu dosarul pentru confirmarea titlului științific.

În contextul celor expuse, conștientizăm că, în caz contrar, urmează să suportăm consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

  
**JIERI Nicolai**\_\_\_\_\_

  
**MIHAILA Svetlana**\_\_\_\_\_

# CURRICULUM VITAE

## INFORMAȚII PERSONALE



### Nicolai Jieri

- 📍 25c Boulevard Royal, L-2449, Luxembourg
- ☎ +352 621 838 069
- ✉ [nicolaijieri@gmail.com](mailto:nicolaijieri@gmail.com)
- 🌐 <https://www.linkedin.com/in/nicolai-jieri-b56145143/>

Sexul M | Data nașterii 31/05/1993 | Naționalitate MD, RO

## EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

Noiembrie 2022 - Prezent

### Manager 2 - Manager 3, Audit

Ernst & Young SA, Luxembourg

Pe poziția de manager în audit în sectorul de capital privat în Luxembourg sunt responsabil de proiecte complexe cu echipe de peste 8 membri. Misiunile sunt de diferita natură cum ar fi în principal audit, revizuirii, lichidări, verificarea antecedentelor, proceduri convenite. Cadrele de raportare în care particip sunt Luxembourg GAAP, IFRS, US GAAP și politicile contabile ale grupurilor, misiunile de audit având la bază atât ISA cât și PCAOB. Pe lângă angajamentele față de clienți, particip activ în recrutare, sunt trainer constant pentru grupuri medii și mari pe subiecte de IFRS și audit.

Decembrie 2017- Noiembrie 2022

### Consultant – Manager 2, Audit

Deloitte Audit SRL, Republica Moldova/România

La nivelul de Consultant și Consultant Senior am fost implicat ca responsabil cu misiunile de audit și revizuire a situațiilor financiare întocmite în conformitate cu GAAP locale (Moldova, România și Ungaria- detașare 3 luni- timp în care am participat ca responsabil pentru auditul SSC și industria imobiliară), IFRS, US GAAP și Politicile de raportare ale grupului. La nivel de Project Manager am acționat ca senior responsabil pe proiecte complexe și, în același timp, ca manager responsabil. La nivel de Manager, administrez un portofoliu cu peste 25 de proiecte cu mai multe domenii și cadre de raportare. Am fost implicat în alte servicii precum audit fiscal, consiliere în risc și alte servicii de asigurare cu liniile de servicii specifice. Clienții pentru care am deservit sunt din IT și telecomunicații, retail, petrol și gaze, producție de oțel, producție, agricultură, farmaceutică, imobiliare și altele. Pe lângă sarcinile de audit, sunt membru activ al echipei de transformare a auditului, implicat în recrutare, forum de audit pentru tineri și comitet de prețuri.

Iunie 2014- Noiembrie 2017

### Analist financiar, contabil (EFES Moldova și altele)

În rolul de controlor financiar am fost responsabil de raportarea lunară (IFRS) către sediul central, construind analiza poziției financiare și analiza performanței firmei cu datele și prognozele din anul anterior; întocmirea declarației de Cash Flow, analiza EBITDA, profitabilitate pe SKU/per volum pentru luarea deciziilor; participarea la întocmirea bugetelor, estimări rulante; efectuarea unei analize detaliate privind KPI-urile firmei și pentru departamente în mod individual; efectuarea de urmărire lunară a cheltuielilor de capital și operaționale în vederea evaluării conformității cu bugetele; examinarea angajamentelor firmei și sprijinirea CFO în deciziile ce urmează a fi luate; sprijinirea CFO în pregătirea raportului anual; instruirea personalului contabil din domeniile CAPEX și OPEX.

## EDUCAȚIE ȘI FORMARE

- 2019-prezent ACCA- 11 din 13 examene susținute
- 2018- prezent USV/ASEM, studii doctorat în contabilitate
- 2009-2018 CNC al ASEM, Licență, Masterat în contabilitate și audit, ASEM

## COMPETENȚE PERSONALE

Limba maternă română

Alte limbi străine cunoscute

	UNDERSTANDING		SPEAKING		WRITING
	Listening	Reading	Spoken interaction	Spoken production	
Engleză	C2	C2	C2	C2	C2
Rusă	B2	B2	B2	B2	B2
Franceză	A2	A2	A2	A2	A2

Levels: A1/2: Basic user - B1/2: Independent user - C1/2 Proficient user  
Common European Framework of Reference for Languages

Competențe de comunicare/manageriale

- Bune abilități de comunicare dobândite în cadrul conferințelor naționale și internaționale; responsabil; orientat spre rezultat; abilități analitice; management eficient al timpului; managementul conflictelor; experiență de coaching și formare; abilitatea de a lucra sub presiune; atitudine profesională și analitică în abordarea sarcinilor complexe și a potențialelor probleme; capacitate excelentă de a lucra în echipă, precum și independent; abilități excelente de comunicare persuasivă; cu experiență în păstrarea confidențialității în ceea ce privește datele clienților; judecată profesională dovedită.

## INFORMAȚII ADIȚIONALE

\* Diploma clasa I – concurs „Cel mai bun student al Academiei de Studii Economice – 2015”

\* Diploma clasa a I-a – concurs „Bursa Moore Stephens”, 2016;

\* Câștigător al premiului „Personalitate” la categoria „Cel mai bun absolvent al anului 2016”

\* Certificat de recunoaștere a participării și a contribuțiilor valoroase la cea de-a 33-a Conferință Internațională IBIMA, Spania, Granada- aprilie 2019; membru de board și revizuitor al articolelor anul 2021, 2022, 2023

\* \* Peste 15 articole publicate în domeniul economiei și contabilității, reviste naționale și internaționale.