

IMPACTUL COVID'19 ASUPRA VENITURILOR ENTITĂȚII ȘI TRATAMENTUL CONTABIL CONFORM SIRF 15

COVID'19 IMPACT ON THE ENTITY'S INCOME AND ACCOUNTING TREATMENT ACCORDING TO IFRS 15

CZU: 657.1:330.564.64

*JIERI Nicolai**drd., Universitatea "Ștefan cel Mare", Suceava, România*

Summary: *In the context of economic globalization it is worth mentioning that at the general level economic entities have many benefits to collect, which means expansion of trade space, risk sharing, ensuring stability, attracting new investments, however, even when companies tend to grow, there is none that is ensured by a social-economic crisis that can have a major impact on current and planned revenues. Without a doubt the current situation created by the emergence of the so-called COVID'19 has and will have a major impact on the incomes of economic entities, in particular on so-called multinationals the activity of which depends significantly on transnational relations. Despite the fact that IFRS 15 "Revenue from contracts with customers" being mandatory to implement from 1st January 2018, it has put as an additional requirement compared to the old Standard IAS 18 "Revenues" to record in the accounts the income from contracts with customers taking into account the entire life of the contract, i.e. the appearance of the Balance Sheet elements, in assets and liabilities, which actually means the unrealized part of the contract, the income to be obtained in the future, it is essential that in the current situation created by the COVID'19 pandemic, contracts with customers to be reviewed and evaluated the capacity of the purchases in the near future.*

Cuvinte-cheie: evaluare, principii, raportare, standardizare, criză, venituri

JEL Classification: M41

I. INTRODUCERE

Veniturile unei entități economice privite prin prisma aflurilor de avantaje economice reprezintă unul din indicatorii de performanță de bază prin care se asigură comparabilitatea și se identifică prosperitatea activității. Cert este că în practica internațională mult mai analizați și reprezentativi sunt indicatorii de performanță calitativă, cum ar fi cei ai profitabilității, însă veniturile rămân în vizorul utilizatorilor de situații financiare, fiindcă profitul unei entități este direct dependent de mărimea veniturilor acesteia.

Pentru ca o entitate economică să aibă o rezistență sustenabilă, pe lângă resurse, aceasta mai are nevoie și de o stabilitate de durată, care de multe ori poate fi dependentă de factori externi și necontrolabili de managementul entității. Unul din acești factori este "criza", acest fenomen poate să-și facă apariția sub diferite forme, în diferite circumstanțe. În contextul acestui articol autorul va menționa anume criza de tip financiar, sau cea social-economică cu un impact asupra sustenabilității entităților economice.

Scopul cercetării este dimensionat de necesitatea adaptării sistemului financiar evenimentelor neprevăzute, clarificarea metodologiei de aplicare a recunoașterii veniturilor în contextul SIRF 15 "Venituri din contracte cu clienții".

În cadrul cercetării autorul a utilizat metoda calitativă și descriptivă, bazată pe cerințe ale standardului menționat, dar și adaptarea acestora situațiilor de criză. Dat fiind faptul că SIRF 15 este un standard relativ nou, mai mult decât atât nu există literatură de specialitate privind adaptarea acestuia în situațiile de criză, autorul a utilizat propriile aptitudini privind recunoașterea veniturilor în situațiile de criză.

Este important de a menționa, dar și a percepe unele realități despre anturajul economic cotidian și fluxurile de business, și anume că o entitate economică nu poate să existe ca și element al

afacerilor de una singură, este nevoie să existe întreg mediul ca și cum ar fi un sistem în care buna funcționare este asigurată doar atunci când toate componentele sunt prezente, fie ele cu un impact pozitiv sau negativ, ciclul economic este natural și posibil doar atunci când există ascensiuni, regresii, evenimente de succes, dar și de criză.

Raportarea financiară este mijlocul de informare a stării financiare a unei entități economice. Prin intermediul raportării este posibilă diagnosticarea poziției și performanței financiare, dar și o estimare a principiului de continuitate a activității.

II. ELEMENTUL DE CRIZĂ ȘI EFECTUL ACESTUIA ÎN MEDIUL ECONOMIC

Cuvântul “criză” derivat de la grecescul κρίσις (krisis) care înseamnă decizie sau “punct de cotitură”. El a fost introdus în domeniul sănătății mentale de Erik Lindemann (1944) descriind reacția de doliu la pierderile suferite după un incendiu petrecut într-o discotecă și ulterior de Gerald Caplan (1964) și echipa lui de la Universitatea Harvard care au studiat reacția familiilor de emigranți evrei în Israel imediat după cel de al II-lea război mondial. Lindemann descrie reacția de doliu la familiile celor decedați în incendiul de la Boston's Coconut Grove Club în 1942, reacție acută și constantă la toți cei examinați de el și care se caracteriză prin tulburări somatice, preocupare cu imaginea celui decedat, vinovăție, reacții ostile și manifestări comportamentale disfuncționale. Readaptarea după reacția la doliu a condus la formarea de noi relații cu cei din jur și astfel el a pus bazele teoretice ale crizei și a rezolvării ei. [5]

Din cele dezvăluite mai sus, este important de menționat că o criză nu este neapărat un fenomen cu un impact negativ, criza poate aduce și avantaje, dat fiind faptul că aceasta este o modificare bruscă a situației, din care multe lucruri pot fi învățate, inclusiv în mediul de afaceri.

La sfârșitul anului 2019 cu un debut din China, s-a răspândit pe întreg globul pământesc virusul de tip Covid'19. Acest virus cauzează probleme respiratorii oamenilor și are o răspândire foarte intensă de la om la om. Situația legată de Covid'19 a creat o instabilitate social-economică pentru țări privite în mod individual, dar și pentru comunitatea globului privită ca un tot întreg. Soluția cea mai bună de a combate răspândirea pandemiei s-a dovedit a fi izolarea persoanelor la domiciliu, un vaccin nefiind posibil de identificat.

Toate măsurile impuse de autorități au creat dificilă activitatea entităților economice, acestea fiind nevoite să sisteze activitățile pe o perioadă nedeterminată, pentru a proteja cea mai de preț resursă- capitalul uman. Acțiunile entităților economice au fost diverse, de la țară la țară, și în funcție de industria din care fac parte, cert este că majoritatea companiilor au avut, au și vor avea de suferit. Măsurile de protecție, de ameliorare trebuie puse în aplicație astfel încât impactul viitor să fie unul cât mai mic și să fie posibil de trecut în general peste situația de criză cauzată de Covid'19.

Tulburările de natură economică în cadrul entităților pot fi legate de:

- imposibilitatea de recuperare a creanțelor de la debitori;
- diminuarea volumului de vânzări;
- reducerea prețurilor ca și rezultat al diminuării cererii de produse/servicii;
- reducerea capacității de stingere a datoriilor în termeni prestabiliți;
- întârzierea aprovizionărilor cu materie primă, astfel stoparea producției;
- trimiterea personalului în șomaj tehnic, ca și rezultat al stopării producției, și premisă pentru pierderea angajaților calificați;
- revizuirea bugetelor, care vor determina o scădere a activității în general;
- stabilirea noilor target-uri pentru indicatorii de performanță, având în vedere o situație de perturbare economică.

Toate aceste probleme enumerate mai sus cu care se confruntă deja entitățile economice, dar care vor mai apărea pe parcurs vor duce cu certitudine la un declin economic, și cel mai dramatic fiind faptul că mediul de afaceri trăiește o incertitudine absolută, pentru că nimeni nu

cunoaște când se va sfârși pericolul adus de Covid'19 și care vor fi consecințele reale, de aceea este nevoie ca entitățile să pregătească “The worst case scenario”, care înseamnă de a se pregăti și a lua în calcul cea mai rea situație posibilă.

Unele dintre entitățile economice, care au câteva decenii de activitate și experiență în portofoliu au mai avut situații de criză și statistic vorbind, acestea nu sunt atât de vulnerabile în situația actuală, totuși o atenție sporită asupra activităților trebuie orientată, fiindcă fiecare criză are specific aparte, și unele măsuri aplicate anterior pot fi ineficiente la moment.

III. TANGENȚELE CRIZEI ECONOMICE CU RECUNOAȘTEREA VENITURILOR CONFORM SIRF 15

Standardul Internațional de Raportare Financiară 15 “Venituri din contracte cu clienții” vine cu soluții noi, dat fiind faptul că standardele precedente aferente veniturilor nu erau consistente, furnizând o ghidare limitată și încorporau un șir de puncte slabe. Reforma raportării financiare în ceea ce privește veniturile entității poate fi prezentată astfel:

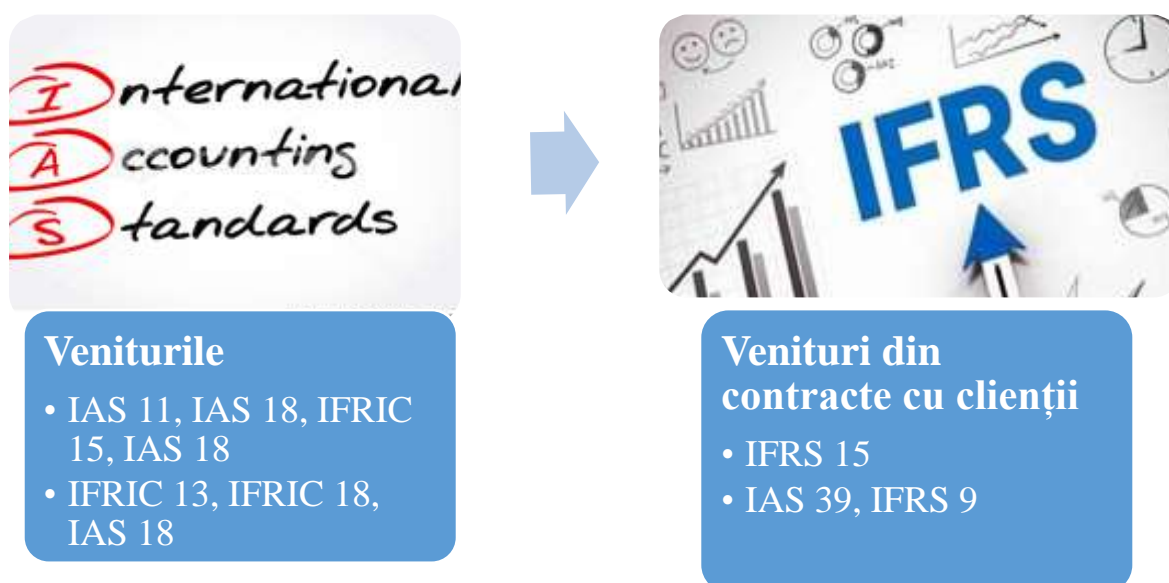


Figura 1. Efectele tranziției la noul standard privind veniturile entității

Sursa: Elaborat de autor în baza Standardelor internaționale de raportare financiară [3]

SIRF 15 “Venituri din contracte cu clienții” a fost propus de către responsabilii cu standardizarea raportării financiare internaționale, ca și răspuns a solicitărilor entităților economice. Fiind obligatorie implementarea acestui standard începând cu 01 ianuarie 2018, am asistat la diferite opinii pe forumuri internaționale, inclusiv analize pe categorii de entități economice. Realitatea a arătat că entitățile care au avut un impact major asupra metodologiei de recunoaștere a veniturilor au fost din sectoarele:

- Industria aerospațială și a apărării, specific următorii pași din matricea de recunoaștere a veniturilor conform SIRF 15:
 1. Identificarea contractului cu clienții;
 2. Identificarea obligațiunilor de performanță în contract;
 3. Determinarea prețului de tranzacție.
- Industria managementului de active, specific pentru pasul 3. Determinarea prețului de tranzacție;
- Industria construcțiilor, specific următorii pași din matricea de recunoaștere a veniturilor:
 3. Determinarea prețului de tranzacție;

5. Recunoașterea venitului când obligațiunile de performanță sunt satisfăcute.
- Industria licențiatorilor (media, cercetări despre viață, francizele), și anume următorii pași din matricea de recunoaștere a veniturilor:
 1. Identificarea contractului cu clienții;
 2. Identificarea obligațiunilor de performanță în contract;
 3. Determinarea prețului de tranzacție;
 5. Recunoașterea venitului când obligațiunile de performanță sunt satisfăcute.
 - Proprietate imobiliară, și anume următorii pași din matricea de recunoaștere a veniturilor:
 1. Identificarea contractului cu clienții;
 2. Identificarea obligațiunilor de performanță în contract;
 5. Recunoașterea venitului când obligațiunile de performanță sunt satisfăcute.
 - Industria software, specific următorii pași din matricea de recunoaștere a veniturilor conform SIRF 15:
 2. Identificarea obligațiunilor de performanță în contract;
 3. Determinarea prețului de tranzacție;
 4. Alocarea prețului de tranzacție obligațiunilor de performanță;
 5. Recunoașterea venitului când obligațiunile de performanță sunt satisfăcute.
 - Industria telecomunicațiilor, specific următorii pași din matricea de recunoaștere a veniturilor conform SIRF 15:
 2. Identificarea obligațiunilor de performanță în contract;
 4. Alocarea prețului de tranzacție obligațiunilor de performanță.

Dacă e să analizăm sectoarele care au avut un impact mai semnificativ privind implementarea SIRF 15 “Venituri din contracte cu clienții”, putem concluziona că acestea sunt domeniile ale business-urilor moderne, pe care se bazează economia individuală a țărilor, dar și cea mondială. De menționat că industriile de mai sus în cele mai multe cazuri optează pentru contracte de termen lung cu clienții, deci pornind de la pofta faptului că SIRF 15 ca și standard are o cerință de bază în recunoașterea veniturilor “ca un contract cu clienții trebuie să fie identificabil” desprindem necesitatea și aparența contractului pe termen lung cu clienții, urmând același lanț de idei concluzionăm impactul crizei Covid’19 asupra veniturilor entităților economice.

În această ordine de idei, fiecare entitate trebuie să-și revadă lista de contracte cu clienții pentru a evalua dacă spețele anterioare mai sunt valabile și în condițiile pandemiei, sau post pandemie. Această revizuire este indispensabilă, și anume trebuie specificat dacă:

- clienții mai au și/sau vor avea capacitatea de a procura bunuri și/sau servicii în cantitățile specificate în contractul anterior;
- clienții vor avea posibilitatea de a plăti același preț pentru bunurile și/sau serviciile agreeate în contractul inițial, sau o reducere va fi necesară;
- clienții vor avea capacitatea de plată la scadență, conform termenilor agreeați anterior, sau va fi nevoie de o prelungire a datelor de plată;
- clienții au capacitatea de efectuarea plăților în avans, așa cum s-a agreeat de părți în contractul inițial;
- clienții vor fi capabili să facă față crizei provocate de pandemie și vor avea o activitate continuă.

Aspectele menționate mai sus pot avea impact nu doar din punct de al bugetării veniturilor, al naturii juridice, dar neapărat și în situațiile financiare ale entității economice la data raportării. Dacă, modificarea detaliilor contractuale va fi una semnificativă, atunci entitatea economică trebuie să-și ajusteze partea de active și pasive recunoscute în bilanț la data raportării. O paralelă poate fi făcută cu aspectele din vechiul standard SIC 18 “Venituri”, care ar însemna că entitatea nu ar fi trebuit să facă anumite înregistrări contabile, și diminuări de active, pasive din bilanț, din simplul motiv că vechiul standard nu cerea înregistrarea contractelor cu clienții

pe partea de bilanț al situațiilor financiare, această cerință a devenit necesară odată cu implementarea SIRF 15 și în condițiile actuale responsabilii entităților economice trebuie efectueze ajustările necesare pentru a prezenta situația reală a contractelor cu clienții în bilanț.

IV. CONCLUZII

În opinia autorului, respectarea standardelor este prisma de bază care asigură trasabilitatea, transparența și fiabilitatea situațiilor financiare ale unei entități economice. Este cert faptul că între business- activitate practică și prezentarea patrimoniului în situațiile financiare mereu au existat lacune, obstacole care provoacă întrebarea “acesta este un eveniment economic?, și cum trebuie să-l înregistrez?”, și răspuns la aceste întrebări vine odată cu acumularea cunoștințelor de bază, dezvoltarea/ghidarea continuă, și nu în ultimul rând odată cu obținerea experiențelor practice. S-a dovedit că și crizele sociale, medicale, biologice au un impact economic, și având acest impact de eveniment economic neapărat întrebarea menționată va fi la locul ei. În contextul SIRF 15, provocarea de bază a fost odată cu implementarea acestuia, dar și pentru condițiile de recesiune economică standardul prevede unele înregistrări adiționale, pentru a fi oferită imaginea fidelă a patrimoniului entităților economice. Important este ca indiferent de provocările mediului de afaceri, managementul entităților economice trebuie să ia măsurile corespunzătoare în momente potrivite, și să aibă capacitatea de a înțelege că o criză nu înseamnă neapărat recesiune, insolabilitate, o criză este o cotitură în care tu- ca și management decizi unde să mergi, creând realitatea a noilor oportunități.

Referințe bibliografice

1. IFRS 15 “Venituri din contracte cu clienții”.
Disponibil <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>;
2. Standardele internaționale de raportare financiară. Disponibil: <https://www.ifrs.org/>;
3. Revenue from contracts with customers. A guide to IFRS 15.
Disponibil: <https://www.iasplus.com/en/publications/global/guides/a-guide-to-ifrs-15/file>
4. Comunicare suportivă în situații de criză.
Disponibil: <https://biblioteca.regielive.ro/cursuri/sociologie/comunicare-suportiva-in-situatii-de-criza-367828.html>
5. GROSU V., MIHAILA S., JIERI N., *Necesitatea implementării SIRF 15 „Venituri din contracte cu clienții” și prevederile - cheie ale acestuia*, Conferință Internațională Științifico-Practică Ediția 5 “Integrarea Europeană: Aspecte Economico-Juridice”, ISBN 978-9975-3287-0-8, pag. 27- 32;
6. Comunicarea suportivă în situațiile de criză. Disponibil:
<https://biblioteca.regielive.ro/cursuri/sociologie/comunicare-suportiva-in-situatii-de-criza-367828.html>