



**ACADEMIA DE STUDII
ECONOMICE DIN MOLDOVA**



Universitatea
Ștefan cel Mare
Suceava

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

Cu titlu de manuscris

C.Z.U.: 657.44:006.44(100)(043)

JIERI NICOLAI

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

Specialitatea științifică: 522.02 - CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

CHIȘINĂU, 2024

Teza a fost elaborată în cadrul departamentului „Contabilitate, Audit și Analiză economică” a Academiei de Studii Economice din Moldova în cotelă cu departamentul „Contabilitate, Audit și Finanțe” a Universității Ștefan cel Mare din Suceava, România.

Conducător științific:

MIHAILA Svetlana, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM, Republica Moldova.

Conducător științific în cotelă:

GROSU Veronica, doctor în științe economice, profesor universitar, Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava, România.

Componența Comisiei de susținere publică a tezei de doctor:

1. **Președinte - NEDERIȚA Alexandru**, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, ASEM;
2. **Conducător științific - MIHAILA Svetlana**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM;
3. **Conducător științific în cotelă - GROSU Veronica**, doctor în științe economice, profesor universitar, Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava, România;
4. **Referent oficial – LAZARI Liliana**, doctor în științe economice, conferențiar universitar, ASEM;
5. **Referent oficial - DOLGHI Cristina**, doctor în științe economice, profesor universitar, USM;
6. **Referent oficial – IONESCU-FELEAGĂ Liliana**, doctor în științe economice, profesor universitar, Academia de Studii Economice din București, România;
7. **Referent oficial - SOCOLIUC Marian**, doctor în științe economice, profesor universitar, Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava, România.

Susținerea va avea loc la data de 25 octombrie 2024, ora 10.00, în ședința **Comisiei de susținere publică a tezei de doctor** din cadrul Academiei de Studii Economice din Moldova, pe adresa: MD-2005, mun. Chișinău, str. G. Bănulescu-Bodoni, 59, birou 104, (blocul B).

Teza de doctor și rezumatul pot fi consultate la Biblioteca Științifică a Academiei de Studii Economice din Moldova, pe pagina web a ASEM (<https://irek.ase.md/xmlui/>) și pe pagina web a ANACEC (<https://www.anacec.md/>).

Rezumatul a fost expediat la 24 septembrie 2024.

Președinte al Comisiei de Susținere Publică a tezei de doctor:

doctor habilitat în științe economice,
profesor universitar



NDERIȚA Alexandru

Conducător științific:

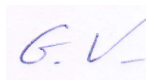
doctor în științe economice,
conferențiar universitar



MIHAILA Svetlana

Conducător științific în cotelă:

doctor în științe economice,
profesor universitar



GROSU Veronica

Autor



JIERI Nicolai

© Jieri Nicolai, 2024

CUPRINS

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII	3
CONȚINUTUL TEZEI	8
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	22
BIBLIOGRAFIE.....	27
LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE ALE AUTORULUI LA TEMA TEZEI	28
ADNOTARE	30
ANNOTATION.....	31
АННОТАЦИЯ.....	32

REPERELE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea temei de cercetare și importanța problemei abordate. Implementarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IAS/IFRS) în țările cu economie emergentă este un subiect extrem de relevant și esențial, dezbătut amplu în literatura de specialitate. Pe măsură ce economiile emergente au devenit tot mai integrate în economia globală și au câștigat o pondere semnificativă în piața financiară internațională, procesul de implementare a IAS/IFRS a căpătat o importanță crescândă.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară constituie un set global de reguli și standarde contabile, destinat să ofere o bază uniformă de raportare financiară pentru companii din întreaga lume. Deși aceste standarde au fost adoptate pe scară largă de țările dezvoltate, implementarea lor în economiile emergente a fost adesea complexă și provocatoare. În Republica Moldova și România, adoptarea IFRS a evoluat diferit, reflectând specificul fiecărei țări. În România, procesul de convergență către IFRS a început în anii 2000, iar astăzi majoritatea companiilor listate aplică aceste standarde în raportarea lor financiară. Implementarea IFRS în România a sporit transparența și comparabilitatea informațiilor financiare, consolidând astfel atractivitatea pieței pentru investitori și credibilitatea raportării financiare a companiilor. În contrast, în Republica Moldova, adoptarea IFRS a progresat mai lent comparativ cu alte țări din estul Europei. Totuși, în ultimii ani, eforturile pentru alinierea la aceste standarde au crescut, în special pentru multinaționale și companii listate. Cu toate acestea, există în continuare necesitatea unei susțineri suplimentare și a dezvoltării capacității pentru a asigura o implementare eficientă și corectă a IFRS.

Implementarea IFRS nu doar că stimulează dezvoltarea economică, dar și promovează transparența și standardele de raportare financiară în economiile emergente. Implementarea standardului IFRS 15 – Venituri din contracte cu clienții reprezintă un pas esențial în procesul de raportare financiară, redefinind modul în care companiile recunosc și prezintă veniturile din contractele cu clienții. Acest standard este crucial deoarece veniturile constituie o componentă esențială a raportărilor financiare și influențează semnificativ percepția asupra performanței și stării financiare a unei entități. Cu toate acestea, implementarea IFRS 15 aduce provocări specifice, care pot necesita resurse considerabile pentru asigurarea unei înțelegeri adecvate și a unei aplicări corecte. Companiile trebuie să se adapteze cerințelor și schimbărilor impuse de IFRS 15, ceea ce poate implica ajustări ale practicilor contabile existente și investiții în formarea personalului. Beneficiile adoptării IFRS 15, în special pentru economiile emergente, depășesc aceste provocări. Implementarea standardului contribuie la o mai mare transparență și comparabilitate în raportarea financiară, atrăgând investiții străine, îmbunătățind accesul la finanțare și sporind încrederea investitorilor și a altor părți interesate în informațiile financiare ale companiilor. Totuși, economiile emergente se confruntă cu provocări specifice, cum ar fi lipsa resurselor și expertizei necesare pentru implementarea și respectarea standardelor, diferențele în infrastructura și practicile contabile existente, precum și necesitatea adaptării la mediul economic și legal local.

În această ordine de idei, considerăm că aspectele invocate din perspectiva IFRS, implementarea IFRS 15 privind recunoașterea veniturilor din contractele cu clienții este extrem de relevantă, având în vedere impactul semnificativ asupra situațiilor financiare ale entităților, care, la rândul lor, afectează rentabilitatea și performanța acestora. Criticile aduse standardelor actuale de recunoaștere a veniturilor sunt multiple, în principal din cauza diversității modelelor de bază aplicabile, în funcție de tipul tranzacției. De exemplu, contabilitatea veniturilor din prestarea de servicii, conform IAS 18, și din contractele de construcție, conform IAS 11, se bazează pe activitatea efectuată, în timp ce vânzarea de bunuri, conform IAS 18, se axează pe transferul de bunuri. IAS 18 nu oferă suficiente îndrumări pentru acordurile complexe cu multiple elemente, ceea ce a generat tratamente contabile variate în practică. Această diversitate în abordări contabile poate duce la recunoașterea veniturilor în momente și valori diferite pentru tranzacții similare, complicând evaluarea și compararea entităților de către utilizatorii situațiilor financiare. Motivul principal pentru care consiliile de reglementare au inițiat proiectul IFRS 15 a fost de a uniformiza reglementările contabile într-un cadru coerent, pentru a îmbunătăți contabilizarea veniturilor atât pentru întocmirea situațiilor financiare, cât și pentru utilizatorii acestora. Astfel, IFRS 15 a consolidat două standarde de recunoaștere a veniturilor și mai multe abordări într-un singur standard, având o abordare unică.

Având în vedere cele prezentate, dezvoltarea unui model integrat pentru aplicarea IFRS 15 în țările cu economii emergente se dovedește esențială pentru asigurarea unei tranziții eficiente și fluide către aceste standarde internaționale. Acest model nu doar că abordează aspectele tehnice ale IFRS 15, dar oferă și suport pentru instruirea profesională, ghidare practică și identificarea celor mai bune practici adaptate contextului economic specific al fiecărei țări.

Tema de cercetare a fost pentru a îmbunătăți studiile existente asupra raportării conform IFRS, cu un accent special pe particularitățile recunoașterii veniturilor. Noutatea și complexitatea IFRS 15 constituie motive esențiale pentru cercetare, atât din perspectiva utilității explorării, cât și a necesității 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. Identificarea răspunsurilor la aceste întrebări reprezintă motivația principală a cercetării empirice. În plus, cercetarea vizează actualizarea informațiilor privind utilitatea raportării conform IFRS și, într-un context mai amplu, reforma standardizării veniturilor din perspectiva financiar-contabilă, utilizând metode econometrice. Recunoașterea veniturilor este un domeniu extrem de complex, având în vedere interesul ridicat al utilizatorilor față de acest indicator, care poate fi asociat cu erori și fraude în procesul de raportare.

Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării. Problema implementării IFRS, în special a IFRS 15, este un subiect intens dezbătut în literatura de specialitate, fiind un punct central în cercetările realizate de experți atât străini, cât și autohtoni, *din R. Moldova*: Nederița A., Grigoroș 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., Bernouilly M., Wondabio L. S., etc.

În prezent, literatura de specialitate analizează diferite aspecte ale standardului IFRS 15, inclusiv adaptarea entităților la noile cerințe contabile, impactul asupra performanței financiare și operaționale, și influența acestor schimbări asupra sectoarelor specifice. Cu toate acestea, în ciuda interesului crescut, explorarea unor modele complexe și integrate de aplicare a IFRS 15 este încă limitată. În contextul crizelor economice suprapuse și al unui mediu internațional extrem de dinamic, cercetările care investighează și propun astfel de modele sunt fie într-un stadiu incipient, fie relativ restrânse în literatura existentă. Astfel, această direcție de cercetare oferă încă oportunități ample pentru explorări detaliate, având în vedere importanța critică a implementării corecte și a unei înțelegeri profunde a standardului IFRS 15 pentru entități și economiile în care acestea operează.

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 realizate prin intermediul celor patru capitole ale tezei de doctorat, intitulate „Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 – Venituri din contracte cu clienții”. Capitolele sunt structurate într-o succesiune logică, asigurând coerență și valoare rezultatelor, și permit formularea unor concluzii solide din punct de vedere științific în domeniul cercetării.

Metodologia cercetării. Pentru atingerea obiectivelor cercetării, au fost utilizate două metode complementare: analiza conceptuală bazată pe literatura de specialitate, prin studierea lucrărilor științifice și sintetizarea informațiilor, și metoda empirică, care a evaluat aplicabilitatea IFRS 15 în industriile din țările cu economii emergente. Pentru a explora conexiunea dintre teorie și practică, au fost aplicate metodele de deducție și inducție. Studiile calitative sunt adesea asociate cu abordări inductive, implicând analiza profundă a unui fenomen real prin colectarea de date calitative și dezvoltarea teoriei pe baza rezultatelor analizei acestora. Cercetarea actuală adoptă o abordare inductivă, bazându-se pe date colectate din chestionare și alte documente scrise referitoare la implementarea IFRS 15, și evidențiază principalele concluzii legate de problematica abordată. Așadar, *prima etapă* cu caracter teoretic a constat în documentarea extensivă și analiza unui număr semnificativ de surse bibliografice relevante pentru domeniul nostru de cercetare. Obiectivul acestei etape a fost revizuirea literaturii de specialitate și sintetizarea opiniilor cercetătorilor, precum și evaluarea rezultatelor studiilor anterioare în acest domeniu. Lucrările consultate au inclus articole, cărți, volume de conferințe, teze de doctorat, surse legislative naționale, europene și internaționale, precum și surse online, accesibile prin platforme precum Web of Science, Proquest, Google Scholar și site-urile principalelor organisme implicate în raportarea conform IFRS. Cadrul teoretic al cercetării a fost abordat din multiple perspective, incluzând raportarea financiară conform IFRS, conceptele fundamentale ale IFRS 15, problemele asociate cu noul standard privind veniturile și evaluarea mediului de control intern în contextul 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 constă în cercetarea empirică, utilizând un chestionar compus din 30 de întrebări. Chestionarul a fost distribuit și completat de 30 de entități din sectoarele cele mai afectate de schimbările impuse de IFRS 15, respectiv: producție, servicii IT, servicii bancare, construcții și telecomunicații. Pentru constituirea eșantionului, au fost aplicate criterii bidirecționale de includere și excludere. Criteriile de includere au vizat entitățile de interes public sau cele care fac parte din grupuri internaționale și întocmesc situațiile financiare conform IFRS, precum și entitățile din Republica Moldova și România sau care operează în unul dintre cele cinci sectoare menționate. Criteriile de excludere au fost: entitățile care nu aplică IFRS 15, entitățile care nu activează într-unul dintre cele cinci sectoare selectate și entitățile care nu au avut o continuitate a activității de cel puțin 3 ani. Astfel, după completarea chestionarului, respondenții au fost structurați în funcție de sectorul de activitate, numărul fiind echilibrat pentru fiecare sector: 6 respondenți din sectorul bancar, 6 din

domeniul serviciilor IT, 6 din sectorul construcțiilor, 6 din industria producției alimentare și 6 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 *elementele inovaționale*:

- ✓ 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. Argumentele științifice și elaborările metodologice privind recunoașterea și raportarea veniturilor, prezentate în teză, au atât importanță teoretică, cât și valoare aplicativă.

Semnificația teoretică a tezei se manifestă prin:

- ✓ 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 obținute care contribuie la soluționarea unei probleme științifice importante, constau în actualizarea informațiilor privind premisele organizării unui cadru de raportare uniform la nivel global; identificarea evoluțiilor cadrului de raportare conform IFRS și evaluarea realizărilor și obiectivelor cadrului conceptual; analiza domeniului de aplicare problematic al principiului de evaluare a elementelor patrimoniale conform IFRS; prezentarea axiomelor care 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 economii emergente, prezentarea segmentelor operaționale cu complexitate majoră unde implementarea IFRS 15 poate genera 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 cercetării au fost implementate în diverse companii, precum în *Republica Moldova*, la Combinatul de Vinuri „CRICOVA” S.A.; în *România*, la Lusek S.R.L.; și în *Belgia*, la Add Consult Daniel Rata

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 14 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.

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.

CONȚINUTUL TEZEI

În **Introducere** sunt argumentate relevanța și importanța cercetării, fiind generalizat stadiul actual al studiului temei. Se definesc scopul, obiectul și sarcinile cercetării, se formulează ipotezele corespunzătoare obiectivelor stabilite și se prezintă metodologia și metodele de cercetare alese. Sunt evidențiate noutatea și originalitatea rezultatelor științifice obținute, care contribuie la soluționarea unei probleme științifice semnificative. Se subliniază semnificația teoretică și valoarea aplicativă a tezei, oferind un rezumat al capitolelor și informații privind implementarea rezultatelor științifice. Prin prezentarea efectuată, se argumentează necesitatea implementării IFRS 15 - Venituri din contracte cu clienții, pentru a asigura o recunoaștere consistentă și transparentă a veniturilor, care să reflecte cu acuratețe activitatea economică și să sprijine comparabilitatea între entitățile la nivel global.

Capitolul 1 „Evoluția cadrului de raportare financiară conform IFRS și impactul globalizării asupra situațiilor financiare”, oferă o analiză detaliată a tranziției de la conceptele inițiale ale unui cadru uniform de raportare până la definirea elementelor fundamentale ale Cadrului Conceptual. Se examinează profund impactul și modificările aduse de standardul IFRS 15, subliniind nu doar detaliile acestuia, ci și repercusiunile și influența sa semnificativă asupra diverselor sectoare economice. Capitolul evidențiază parcursul de dezvoltare al reglementărilor IFRS, concentrându-se pe aspectele esențiale și implicațiile lor în diferite domenii de activitate. 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 considerabile, implementarea acestora poate întâmpina dificultăți, influențate de contextul economic, cadrul de reglementare și tradițiile de raportare ale fiecărui stat membru. Provocările includ coerența reglementărilor, pregătirea instituțiilor implicate, capacitatea de implementare și expertiza tehnică. În contextul globalizării, uniformizarea informațiilor financiare devine crucială pentru investitori și creditorii la nivel mondial. Totuși, conflictele și ambiguitățile din Cadrul Conceptual, cum ar fi evaluarea activelor, pasivelor, cheltuielilor și veniturilor, pot compromite consistența raportărilor financiare între diferite jurisdicții. Aceasta subliniază necesitatea adaptării Cadrului Conceptual pentru a elimina ambiguitățile și a asigura comparabilitatea și relevanța informațiilor financiare la nivel global.

Capitolul analizează evoluția cadrului de raportare financiară conform IFRS, subliniind impactul globalizării asupra situațiilor financiare. Se va evalua relevanța premiselor și abordărilor pentru crearea unui cadru unic de raportare bazat pe IFRS, se va examina reforma standardizării veniturilor în contextul IFRS 15 și se vor analiza eficiența și provocările aplicării IFRS în sectoarele economice din Republica Moldova și România. Cercetarea va explora impactul, caracteristicile și principiile de aplicare ale modelului „5-step” din IFRS 15.

Unul dintre motivele principale pentru introducerea IFRS a fost crearea unui limbaj contabil comun pentru a asigura consistența și fiabilitatea informațiilor financiare la nivel global. De-a lungul timpului, cadrul de raportare conform IFRS a suferit numeroase 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, care evidențiază principalele motive ale evoluției acestui cadru de raportare.

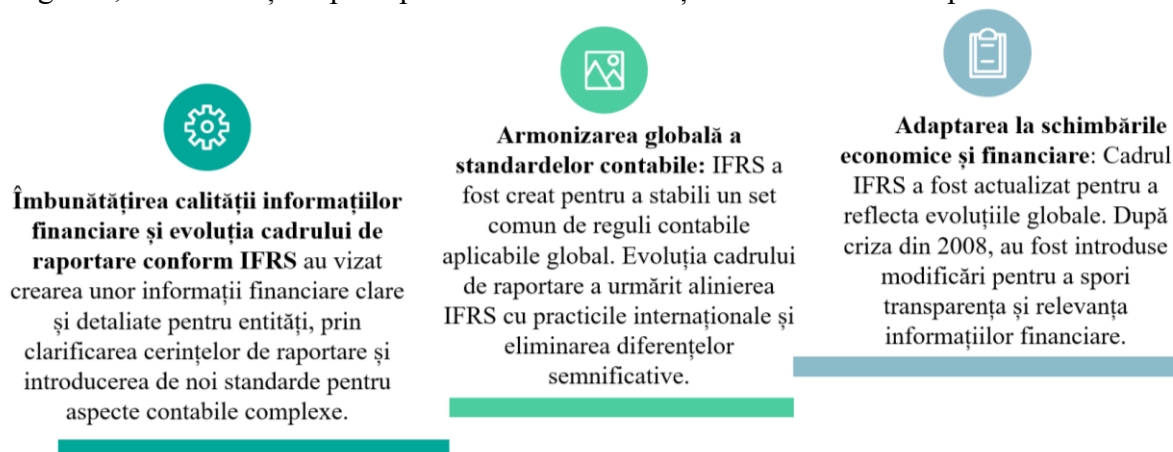


Fig. 1. Motivele evoluției Cadrului de raportare IFRS

Sursa: elaborată de autor

Astfel, Cadrul 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. Fundația IFRS a îndeplinit constant obiectivele stabilite, reflectate în nivelul ridicat de satisfacție al utilizatorilor, care au beneficiat de soluții practice, în special prin implementarea noilor standarde și îmbunătățirea celor existente. În acest context, analiza impactului reformei standardizării veniturilor conform IFRS 15 subliniază importanța evaluării eficienței și a provocărilor aplicării IFRS în Republica Moldova și România, având în vedere specificitățile diferitelor sectoare de activitate și contextul economiei de piață. Reforma standardului privind veniturile a fost un răspuns la nevoile entităților în expansiune, vizând alinierea principiilor de recunoaștere a veniturilor. Spre deosebire de standardele anterioare, precum IAS 18 și IAS 11, care aveau cerințe mai puțin stricte și diverse interpretări, IFRS 15 introduce cerințe mai riguroase și complexe. Aceasta impune o ajustare semnificativă a gradului de apreciere necesar în aplicarea standardului, care, fiind foarte prescriptiv în unele domenii și ambiguu în altele, necesită un nivel ridicat de judecată profesională. Astfel, IFRS 15 propune un model de recunoaștere a veniturilor structurat în cinci etape.

În *prima etapă*, entitatea identifică contractul cu clientul, care nu trebuie să fie redactat conform IFRS, dar trebuie să clarifice drepturile și obligațiile părților. *A doua etapă* implică identificarea bunurilor și/sau serviciilor din contract, care trebuie contabilizate separat dacă sunt distincte, chiar dacă sunt incluse într-un singur contract. Standardul oferă ghiduri pentru evaluarea vânzărilor de bunuri și servicii ca venituri separate, luând în considerare și posibilitatea achiziționării de garanții, servicii sau bunuri suplimentare cu reducere sau gratuit. *A treia etapă* se ocupă de determinarea prețului de tranzacție, influențat de natura, momentul și valoarea contraprestației promise de client. *Etapă a patra* implică alocarea prețului tranzacției la obligațiile de performanță identificate. *Etapă a cincea* stabilește criteriile pentru recunoașterea veniturilor, fie la un moment dat, fie pe parcursul timpului, în funcție de finalizarea prestațiilor. 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 figura 2.

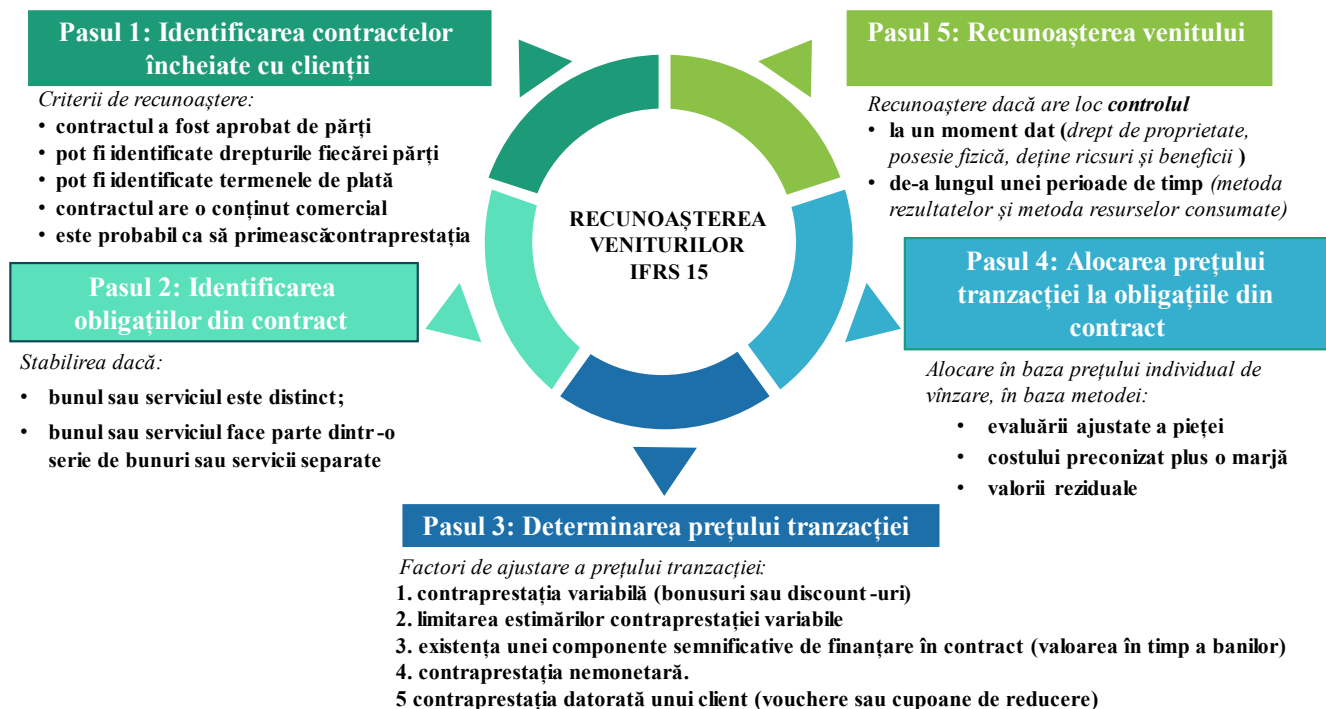


Fig. 2. Impactul aplicării modelului în cinci pași conform IFRS 15 asupra procesului de recunoaștere a veniturilor

Sursa: elaborată de autor

Capitolul 2 „Procesul de implementare a IFRS 15 la nivelul entităților”, subliniază etapele esențiale și procedurile cheie pentru identificarea, definirea și alocarea veniturilor din contractele cu clienții. Pe lângă

detalierea acestor pași, sunt abordate dificultățile întâmpinate în aplicarea practică a IFRS 15, oferind o perspectivă asupra provocărilor și soluțiilor de conformare la reglementări. Reforma standardului de recunoaștere a veniturilor a răspuns cerințelor comunității de afaceri, aducând cerințe mai stricte și o complexitate sporită față de standardele abrogate, precum IAS 18 și IAS 11. Deși IFRS 15 este prescriptiv în anumite sectoare, el rămâne ambiguu în altele, necesitând o apreciere atentă pentru fiecare sector economic. IFRS 15 este recunoscut ca un standard complex, bazat pe nevoile utilizatorilor situațiilor financiare.

În acest capitol, sunt evaluate implementarea IFRS 15 în diverse sectoare economice, concentrându-ne pe identificarea contractelor cu clienții și implicațiile clauzelor de modificare și încetare. Cercetarea va optimiza obligațiile de performanță și va detalia prețul de tranzacție în contracte, examinând recunoașterea și raportarea veniturilor. Conceptualizarea obligațiilor de performanță este esențială pentru aplicarea corectă a IFRS 15. Vom analiza modul de definire și aplicare a acestora pentru a clarifica cerințele standardului, îmbunătăți interpretarea și asigura o raportare financiară precisă.

Evaluarea procesului de identificare a contractelor cu clienții sub IFRS 15 subliniază importanța îndeplinirii unor criterii clare pentru recunoașterea acestora, cum ar fi aprobarea contractului, angajamentul părților de a-și îndeplini obligațiile, identificarea drepturilor și obligațiilor, substanța comercială și probabilitatea de colectare. Clauzele de modificare și încetare influențează atât recunoașterea veniturilor, cât și reevaluarea condițiilor contractuale pe durata acestuia. Analiza corectă a acestor elemente garantează o contabilizare adecvată și un control intern eficient, minimizând riscurile financiare și de raportare.

IFRS 15 oferă indicatori pentru **evaluarea „identificabilității” obligației de execuție**. Aceasta presupune stabilirea dacă o entitate trebuie să transfere bunuri și servicii distincte sau un pachet ce îndeplinește anumite condiții, inclusiv angajamente implicite, nu doar cele din contractele scrise. Entitatea evaluează bunurile și serviciile promise, identificând care constituie obligații de execuție. Am identificat criteriile de diferențiere a obligației de performanță și le vom analiza pentru a înțelege aplicabilitatea și impactul lor. O obligație este „identificabilă” doar dacă sunt îndeplinite anumite criterii. Figura 3 arată că diferențierea obligației de performanță este crucială pentru aplicarea corectă a IFRS 15.

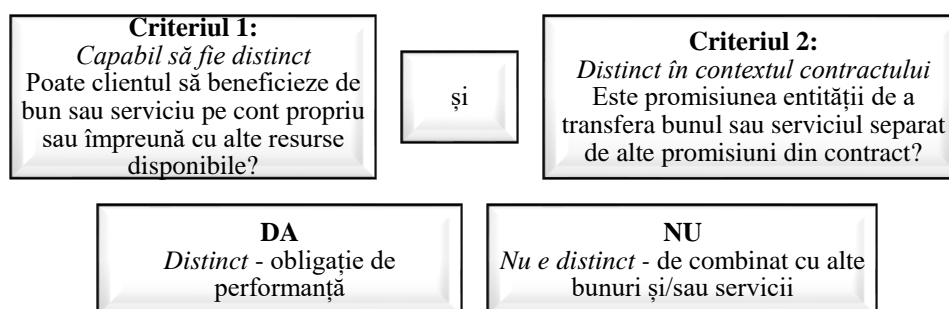


Fig. 3. Prezentarea criteriilor de diferențiere a obligației de performanță

Sursa: elaborată de autor și adaptat după IFRS 15

În unele industrii, producătorii oferă bunuri sau servicii ca stimulente pentru a atrage clienți prin canale de distribuție. Conform standardului, entitățile trebuie să evalueze dacă aceste promisiuni reprezintă obligații de performanță în contractele cu clienții. Exemple includ întreținerea gratuită oferită la achiziția unui vehicul, asistența sau actualizările furnizate de companiile de software și produsele gratuite oferite de producătorii de bunuri de consum. Aceste obligații pot fi stipulate explicit în contracte sau implicite în practicile comerciale. Contractele pot include restricții, precum interdicții de revânzare a activelor sau obligativitatea achiziționării de servicii suplimentare. Restricțiile, cum ar fi protejarea proprietății intelectuale, pot afecta evaluarea beneficiilor pentru client, mai ales dacă bunurile nu pot fi revândute peste valoarea lor de piață reziduală. Totuși, dacă clientul beneficiază de bunuri sau resurse (ex. asistență telefonică, licențe software), iar contractul permite utilizarea acestora, chiar și cu acces limitat, entitatea poate considera că clientul primește beneficii. Promisiunea de transfer al bunurilor sau serviciilor poate fi explicită în contract sau implicită, bazată pe practici comerciale sau politici publice. Serviciile administrative fără transfer de bunuri nu constituie obligații de performanță.

Pentru a îmbunătăți gestionarea și recunoașterea obligațiilor de performanță în contextul prețului de tranzacție, analiza noastră va explora impactul optimizării recunoașterii veniturilor conform IFRS 15 asupra clarității și corectitudinii raportării financiare. Ne vom concentra pe evaluarea dacă detaliile prețului de tranzacție și obligațiile de performanță contribuie la o imagine fidelă a situației financiare și a performanței

entității, facilitând astfel decizii informate și asigurând conformitatea cu reglementările contabile. În acest context, entitățile aplică proceduri bazate pe diverse 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 se realizează presupunând transferul obligației de performanță către client conform termenilor contractului, fără a considera anulările, reînnoirile sau modificările ulterioare. Evaluarea prețului tranzacției include componentele prezentate în figura 4.

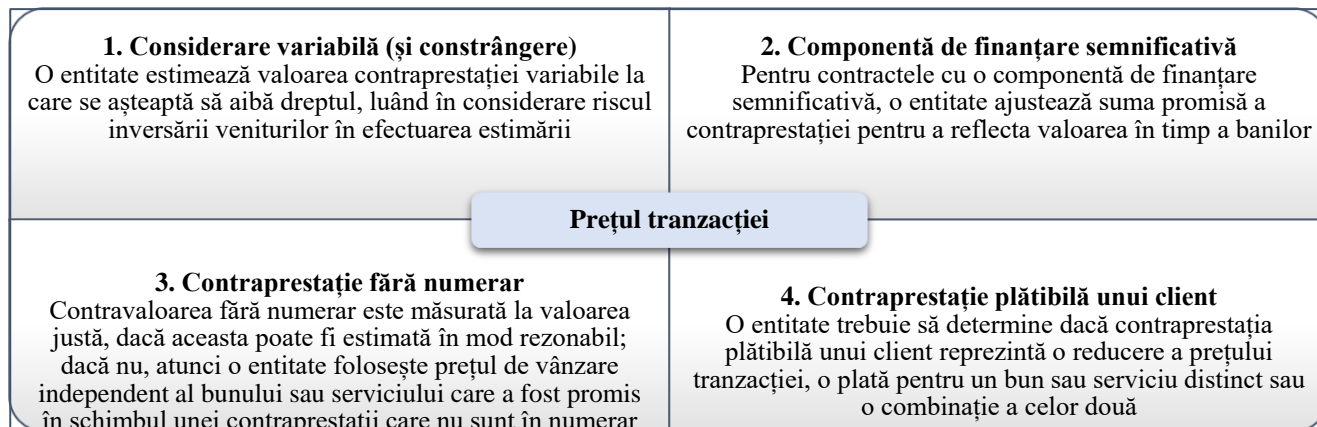


Fig. 4. Structura componentelor incluse în determinarea prețului de tranzacție

Sursa: elaborată de autor și adaptat după Deloitte, IFRS 15, 2018

Figura ilustrează componentele prețului de tranzacție, esențiale pentru stabilirea valorii unui contract. Riscul de credit, deși nu modifică direct suma anticipată, influențează evaluarea prețului de tranzacție și ajustarea ratei de actualizare, contribuind la o estimare mai precisă a valorii contractului.

O societate poate oferi un pachet de produse la un preț redus comparativ cu suma prețurilor individuale. De asemenea, prețul de tranzacție poate include o componentă variabilă. În astfel de cazuri, entitatea trebuie să aplice întâi îndrumările pentru alocarea contraprestației variabile, urmate de cele pentru alocarea reducerilor, conform ierarhiei stabilite de standard. Aplicarea acestora în ordine inversă poate duce la o alocare incorectă a prețului tranzacției. Dacă un contract include atât contraprestații variabile, cât și reduceri, entitatea trebuie să evalueze natura fiecărei componente. Dacă reducerea prețului tranzacției depinde de numărul de achiziții, se aplică mai întâi regulile de alocare a contraprestației variabile. Dacă reducerea este fixă și necondiționată, precum o reducere aplicată prețului brut, se urmează regulile de alocare a reducerii. 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, estimând valoarea contraprestației pentru livrarea bunurilor sau serviciilor într-o anumită perioadă.

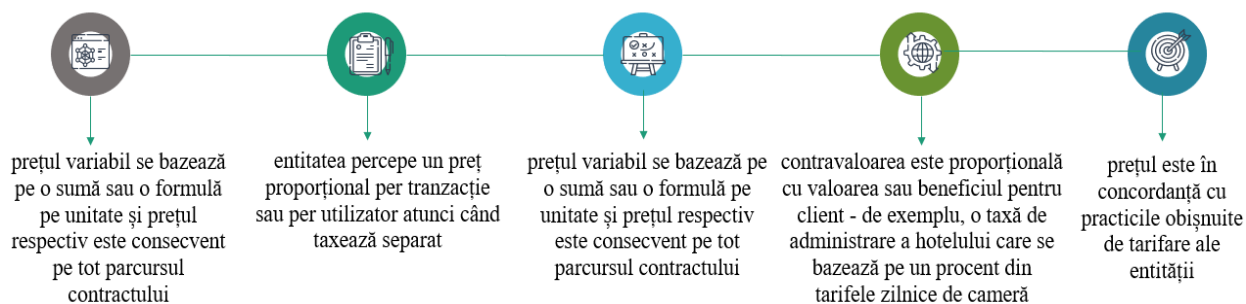


Fig. 5. Baze de calcul pentru contraprestația variabilă în contracte complexe

Sursa: elaborată de autor în baza PwC, Variable consideration, 2022

Chiar și după semnarea unui contract, prețul tranzacției poate suferi ajustări din cauza incertitudinilor sau schimbărilor de circumstanță. Aceste ajustări sunt, de obicei, alocate obligațiilor de execuție conform bazei stabilite inițial. Totuși, modificările prețului tranzacției din cauza schimbărilor contractuale se contabilizează conform standardelor specifice. Dacă variația prețului apare după modificarea contractului, aceasta se alocă pasivului contractual modificat, cu excepția cazurilor în care modificarea se referă la o sumă variabilă promisă înainte de modificare sau când modificarea este tratată ca rezilierea contractului existent și încheierea unui nou contract.

Generalizând, menționăm că cercetarea a subliniat importanța preciziei în componentele prețului de tranzacție pentru optimizarea obligației de performanță. O evaluare detaliată a veniturilor și obligațiilor contractuale sprijină alocarea eficientă a resurselor și asigură o raportare financiară exactă.

În contextul optimizării obligației de performanță și detalierea prețului de tranzacție, este esențială recunoașterea corectă a veniturilor din contractele cu clienții și raportarea acestora pentru a reflecta impactul tranzacțiilor asupra situațiilor financiare. Controlul se referă la capacitatea clientului de a utiliza și beneficia substanțial de pe urma activului, inclusiv prin împiedicarea altora să facă același lucru. Beneficiile unui activ sunt fluxurile de trezorerie potențiale asociate cu utilizarea, consumul, vânzarea sau schimbul acestuia. Standardul utilizează un model bazat pe control pentru a determina transferul activului. Entitatea stabilește dacă controlul se transferă clientului în timp, conform criteriilor standardului, și aplică modelul de transfer corespunzător. Dacă nu, 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 se aliniaza definiției actuale a activului din IFRS, care utilizează controlul pentru recunoașterea și derecunoașterea activelor. Entitatea verifică dacă obligația de performanță se îndeplinește în timp și dacă controlul asupra bunurilor sau serviciilor trece la client conform criteriilor de recunoaștere esențiale pentru stabilirea momentului și naturii recunoașterii veniturilor și a controlului asupra activelor, prezentate în Tabelul 1.

Tabelul 1. Exemplificarea criteriilor de recunoaștere a veniturilor

Criterii	Exemple de activități
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

Dacă sunt îndeplinite unul sau mai multe criterii, veniturile sunt recunoscute în timp, reflectând transferul controlului asupra bunurilor sau serviciilor către client. În absența acestor criterii, veniturile sunt recunoscute la momentul transferului controlului. Pentru a stabili dacă clientul beneficiază imediat de activele livrate, entitatea evaluează caracteristicile mărfii, termenii contractului, informațiile despre infrastructură și alte aspecte relevante.

Conform IFRS 15, în cazul programelor de fidelizare, prețul tranzacției poate fi modificat pentru a reflecta reducerea viitoare oferită clienților în schimbul punctelor de fidelitate acumulate. Aceste puncte reprezintă o obligație de performanță distinctă, care trebuie recunoscută separat de vânzarea inițială. Astfel, veniturile din vânzarea bunurilor sau serviciilor inițiale vor fi recunoscute proporțional cu valoarea punctelor acordate, iar restul veniturilor va fi amânat până când obligațiile aferente punctelor de fidelitate sunt îndeplinite. Ajustarea prețului tranzacției în funcție de estimările privind utilizarea punctelor de fidelitate este esențială pentru o recunoaștere corectă a veniturilor și pentru reflectarea corectă a valorii economice transferate către client. Conform IFRS 15, entitățile trebuie să determine dacă acționează ca agent sau principal în funcție de controlul pe care îl dețin asupra bunurilor sau serviciilor înainte de transferul către client. Dacă entitatea controlează bunurile sau serviciile, aceasta acționează ca principal și recunoaște veniturile pe baza valorii totale a tranzacției. În caz contrar, entitatea acționează ca agent, recunoscând doar comisioanele sau marjele rezultate. Această evaluare se face la nivelul fiecărei obligații de performanță și este esențială pentru o recunoaștere corectă a veniturilor.

Interpretarea contractelor de concesiune de servicii implică recunoașterea veniturilor din construcție și modernizare conform criteriilor stabilite de standard. Operatorii trebuie să evalueze dacă aceste servicii sunt obligații de performanță separate și să recunoască veniturile pe parcursul îndeplinirii obligației sau la un moment dat. În general, veniturile se recunosc progresiv pentru a respecta criteriile de recunoaștere. Un activ nu are utilizare alternativă dacă restricția contractuală asupra utilizării sale este semnificativă și executorie.

Dacă activul poate fi folosit alternativ sau transferat fără costuri mari, restricția nu este considerată semnificativă. Evaluarea utilizării alternative a activului se face la începutul contractului și nu se actualizează, cu excepția modificărilor substanțiale ale obligației de performanță.

În **Capitolul 3 „Identificarea și evaluarea procedurilor de control pentru asigurarea conformității recunoașterii veniturilor cu IFRS 15”**, se analizează procedurile de control destinate asigurării conformității cu cerințele IFRS 15. Capitolul detaliază riscurile asociate și metodele de raportare și evaluare a veniturilor, subliniind importanța unor procese de control solide pentru respectarea standardelor și minimizarea riscurilor. În contextul implementării IFRS 15, entitățile se confruntă cu provocări majore, cum ar fi riscurile de nerespectare a standardelor contabile, erori de recunoaștere a veniturilor și ineficiențe în procedurile interne, care pot afecta acuratețea raportărilor financiare și transparența acestora. Prin urmare, cercetarea va explora dificultățile întâmpinate și va propune soluții practice, identificând și evaluând procedurile de control necesare pentru conformitatea cu IFRS 15, și definind KPI relevanți pentru departamentul financiar. Studiul va oferi un suport metodologic solid, facilitând implementarea unor controale riguroase care să îmbunătățească precizia raportării financiare și să asigure conformitatea continuă cu IFRS 15.

Cercetările sugerează că societățile care aplică IFRS dezvoltă o cultură corporativă orientată spre calitate și extinderea pieței. Cu toate acestea, evoluția continuă a acestui cadru aduce provocări practice semnificative. Barierele principale în adoptarea IFRS sunt culturale și nu tehnice, incluzând aspecte precum modele mentale, obstacole juridice, educație insuficientă și influențe politice. În esență, patru obiective cheie rămân: identificarea noilor clienți, menținerea satisfacției clienților existenți, stimularea cheltuielilor acestora și recâștigarea clienților pierduți. Aceste obiective se concentrează pe „client”, subliniind claritatea scopurilor fundamentale. Totuși, multitudinea de strategii actuale pentru creșterea veniturilor, precum vânzările directe și indirecte, analizele și previziunile, formarea personalului, gestionarea imaginii și utilizarea social media, au complexificat aceste direcții de bază, ascunzându-le printre inițiativele menite să îmbunătățească performanța financiară.

Tendențele actuale complică interacțiunile comerciale, crescând provocările și costurile pentru cumpărători și vânzători, și prelungind ciclurile de vânzare în tranzacțiile B2B. Deși aceste dificultăți par problematice, firmele de consultanță strategică identifică oportunități, oferind soluții și modele inovative de generare a veniturilor. Eficacitatea acestora variază în funcție de contextul fiecărei companii, iar riscurile unice asociate pot fi gestionate prin acceptare, reducere, eliminare, distribuire sau transfer. O cunoaștere detaliată a activităților departamentelor de control intern este esențială pentru identificarea riscurilor, care nu sunt doar cantitative, ci și calitative, și se pot detecta printr-o înțelegere profundă a activității și ciclului veniturilor. Unitatea de gestiune financiară trebuie să verifice dacă contractele sunt în stadiul de executare a obligațiilor de performanță, urmând etapele prezentate în figura 6 pentru minimizarea riscurilor și asigurarea conformității.

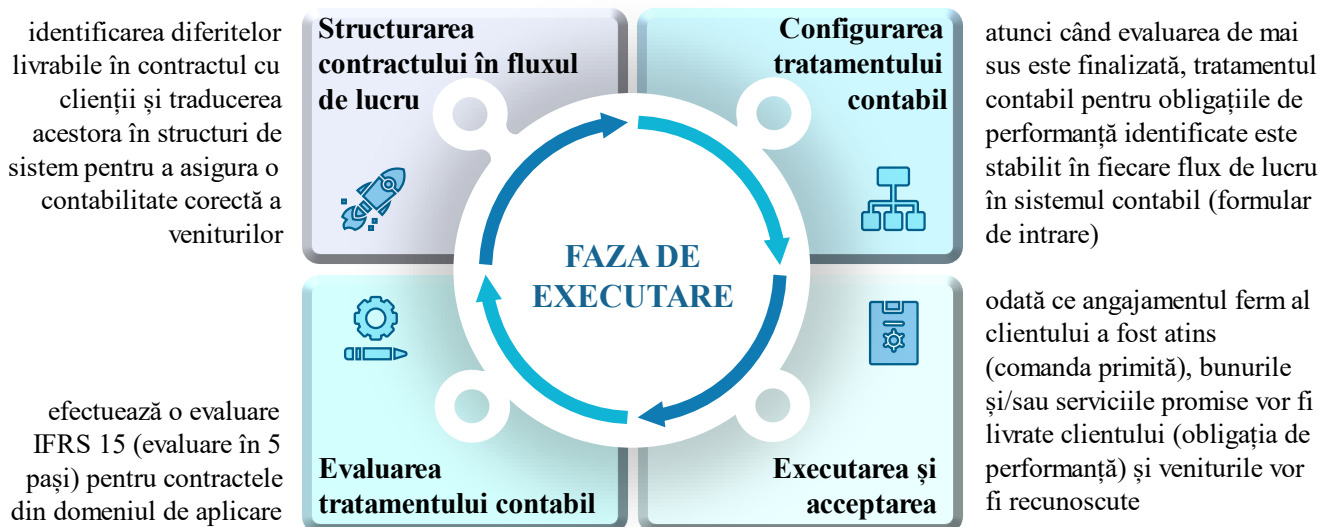


Fig. 6. Fazele de minimizare a riscurilor și de asigurare a unei gestionări eficiente a conformității

Sursa: elaborată de autor în baza IFRS Publication

În contextul modelului de afaceri destinat îmbunătățirii controlului intern și a auditului, departamentele sunt responsabile pentru atenuarea riscurilor prin implementarea trimestrială a procedurilor adecvate pentru a remedia deficiențele și a identifica riscurile în recunoașterea veniturilor. Conform IFRS 15, care utilizează un model în cinci etape, riscurile identificate trebuie alocate astfel:

- Risc 1: „Ven-1” – Veniturile sunt înregistrate la valoarea incorectă a tranzacției, afectând acuratețea.
- Risc 2: „Ven-2” – Veniturile sunt recunoscute în perioada incorectă, impactând separarea exercițiilor financiare.

Fiecare risc trebuie asociat cu etapa corespunzătoare din modelul IFRS 15 pentru a asigura un cadru de raportare eficient și menținerea riscurilor de audit intern la un nivel acceptabil. Controlul reprezintă un proces continuu, implementat de conducere și persoanele responsabile de guvernanta, care oferă asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor entității. Este esențial să se adopte metode de evaluare periodică a riscurilor și să se dezvolte și revizuiască sistemele de control intern în funcție de nevoile specifice ale entității. Printre elementele controlului intern în gestiunea financiară se numără:

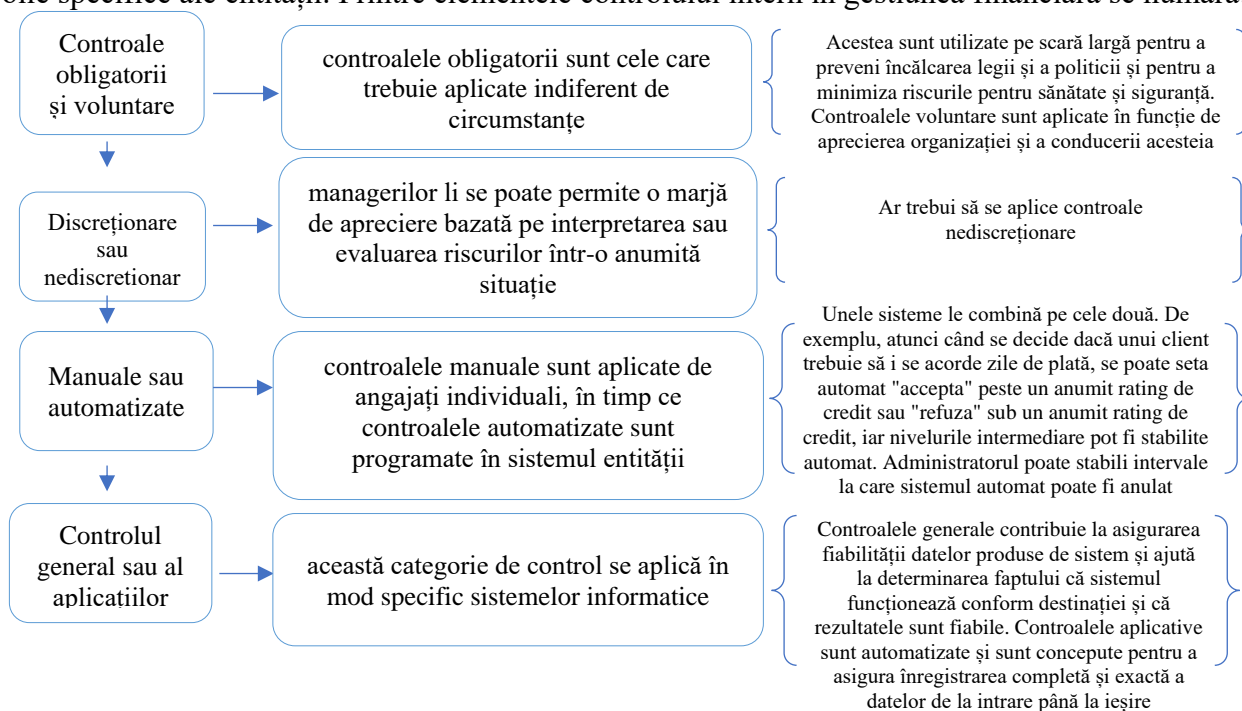


Fig. 7. Elemente ale controlului intern în gestiunea financiară

Sursa: elaborată de autor și adaptat după Wakida, E., Shambrook, J.

Performanța companiilor poate fi evaluată atât cantitativ (profit, cifra de afaceri, lichiditate), cât și calitativ (satisfacția clienților, calitatea produselor). Indicatorii de performanță sunt cruciali pentru evaluarea afacerii pe termen mediu și lung și pentru comparabilitatea între industrii. Aceștia includ indicatori operaționali (eficiența proceselor), manageriali (resurse și costuri) și strategici (profitabilitate, riscuri, satisfacția părților interesate). Performanța influențează rezultatele și succesul depinde de performanța angajaților. Indicatorii KPI (Key Performance Indicators) sunt esențiali pentru măsurarea aspectelor-cheie ale performanței, evaluând atât individual, cât și echipele, facilitând atingerea obiectivelor. Selectarea KPI relevanți trebuie să se bazeze pe o evaluare detaliată a contextului specific al activităților, obiectivelor strategice, situației actuale, temporizării și cerințelor de conformitate reglementară, asigurând astfel o evaluare precisă a performanței conform IFRS 15.

În capitolul 4 „Studiu empiric privind evaluarea impactului aplicării IFRS 15 în țările cu economie emergentă”, prezintă un model integrat de aplicare a IFRS 15 – Venituri din Contracte cu Clienții, bazat pe un studiu empiric realizat în Republica Moldova și România.

Implementarea IFRS în economiile emergente răspunde nevoilor entităților economice și cerințelor autorităților competente. Un aspect central este IFRS 15 „Venituri din Contracte cu Clienții”, adoptat prin Regulamentul (UE) nr. 1905/2016 și aplicabil din 1 ianuarie 2018. Acest standard impune entităților să determine dacă controlul asupra obligațiilor de performanță este transferat în timp sau la

un moment specific. Începând cu 2018, IFRS 15 a modificat semnificativ politicile contabile privind veniturile, influențând evaluarea și identificarea profiturilor în situațiile financiare. Schimbarea a avut un impact considerabil asupra informațiilor furnizate părților interesate, în contextul costurilor ridicate și al fluxurilor de numerar limitate.

În acest context, *scopul prezentului studiu* este de a evalua efectele implementării IFRS 15 în diferite sectoare de activitate și de a identifica soluții pentru problemele întâmpinate, în special în condiții de stres financiar și în 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 analize statistice cu software-ul GRETL, versiunea 2019, pentru a dezvolta un model extins de implementare a IFRS 15 în țările cu economii emergente. Este esențial să subliniem elementele cheie „Tips on IFRS 15” adaptate la industria specifică a entității economice. În acest sens, sectoarele cele mai afectate de IFRS 15 au fost grupate în secțiuni distincte pentru o prezentare clară și o corelare eficientă cu ipotezele stabilite.

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. 8. Prezentarea corelației de aplicabilitate a IFRS 9 și IFRS 15 în sectorul bancar

Sursa: elaborată după IFRS 15 Revenue for the banking sector, KPMG

În sectorul bancar, deși IFRS 9 reglementează adesea contractele cu clienții, combinarea sa cu IFRS 15 poate fi necesară. Problema principală este distincția între bunuri și servicii, care trebuie să fie clar diferențiate în contextul contractului. Aplicarea IFRS 15 în industria bancară depinde de natura livrărilor, fie că sunt recunoscute la un moment dat sau pe o perioadă. De asemenea, plățile anticipate, adesea înregistrate ca datorii pentru avansuri, ar trebui recunoscute ca angajamente conform IFRS 15. Studiile din România arată că, în perioada inițială de adoptare, IFRS 15 nu a avut un impact semnificativ asupra rezultatelor anuale ale instituțiilor bancare, iar multe dintre acestea nu au analizat sau dezvăluit efectele standardului în situațiile financiare pentru anul adoptării. 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 implementării standardului.

Sectorul servicii IT și consultanță IT. În industria software, aplicarea IFRS 15 implică o evaluare profesională detaliată. Contractele, care pot include hardware, servicii de instalare și mentenanță, necesită o separare clară a obligațiilor contractuale. Veniturile se recunosc pe etape: hardware-ul la livrare, iar serviciile de instalare și mentenanță pe parcursul prestării. Provocarea principală constă în alocarea prețului de tranzacție pentru fiecare element distinct al contractului, fiind necesară o estimare precisă a valorii fiecărei obligațiuni, mai ales în cazul unui preț total comun. În Republica Moldova și România, se pune problema dacă entitatea acționează ca principal (recunoscând veniturile integral) sau ca agent (recunoscând venitul ca comision). Conform cercetării din perioada 2019-2020, gradul de conformitate între entitățile cu economii emergente variază semnificativ între industrii: cel mai ridicat nivel se regăsește în sectorul telecomunicațiilor, iar cel mai scăzut în sectorul IT. Cele mai frecvente neconformități sunt legate de dezvăluirea segmentelor de operare, obligația de performanță în

aranjamentele de facturare și deținere, natura bunurilor și serviciilor pentru agenți, garanțiile și modificările estimărilor variabile.

Sectorul alimentar. Entitățile din industria alimentară întâmpină dificultăți similare cu cele din alte domenii, dar problemele sunt distincte față de industria de servicii. Stabilirea prețurilor produselor finite este crucială, iar discount-urile, frecvent utilizate pentru atragerea clienților, trebuie tratate conform IFRS 15. Acestea sunt considerate componente ale prețului de tranzacție și trebuie specificate în contracte și incluse în recunoașterea veniturilor, chiar dacă aplicarea lor nu este sigură. IFRS 15 prevede înregistrarea veniturilor la valoarea netă; dacă reducerile sunt acordate conform contractului, valoarea veniturilor rămâne constantă, iar abaterile se recunosc ca venit suplimentar echivalent cu reducerea stipulată.

Sectorul telecomunicațiilor. În sectorul telecomunicațiilor, IFRS 15 a avut un impact semnificativ asupra recunoașterii veniturilor. Contractele, cum ar fi cele pentru servicii, vânzări de echipamente și abonamente, necesită o stratificare adecvată pentru aplicarea uniformă a standardului. În contractele integrate, vânzările de echipamente și abonamente trebuie separate, iar prețul de tranzacție alocat fiecărei obligațiuni de performanță. Veniturile din contractele cu perioade de achitare mai mari de un an trebuie împărțite între cele recunoscute la livrare și cele recunoscute pe parcursul timpului. Plățile în avans pentru abonamente trebuie considerate angajamente contractuale, nu datorii de avans. Implementarea IFRS 15 în sistemul de facturare implică costuri și ajustări lunare. Studiile „Big-4” arată că impactul IFRS 15 asupra sectorului telecomunicațiilor este mult mai mare decât în alte industrii, din cauza complexității și costurilor de implementare. Kohler și Le Manh evidențiază dezavantajele specifice acestui sector, precum utilitatea informațiilor suplimentare și dificultățile estimării acestora, menționând că eforturile de influențare a standardului au fost ignorate din cauza legitimității limitate a reprezentanților industriei.

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 era reglementată de IAS 11 „Contracte de Construcții”. Impactul acestui standard asupra sectorului este considerabil, având în vedere valoarea mare a contractelor. O provocare majoră este recunoașterea costurilor pre-contractuale, care IFRS 15 permite să fie recunoscute ca cheltuieli curente pe termen scurt și capitalizate pe termen lung. De asemenea, standardul subliniază importanța recunoașterii veniturilor pe baza fazelor de execuție și a distincției între rolul de principal și agent, influențând modul de recunoaștere a veniturilor fie integral, fie limitat la comision. Contractele de construcții, cu ciclul de viață extins, necesită o gestionare atentă a prețului variabil. IFRS 15 cere dezvăluirea veniturilor în notele la situațiile financiare, oferind informații relevante, dezagregate după criterii geografice, piețe sau tipuri de bunuri/servicii.

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 evidențiază dificultățile în recunoașterea veniturilor, comparând două scenarii: unul bazat pe reguli și altul pe principii. În ambele cazuri, puțini participanți au calculat corect veniturile, indicând incertitudinea dacă vreun standard îmbunătățește calitatea raportării financiare. Un alt studiu realizat în SUA pe 176 de manageri financiari a arătat că mulți aplicau greșit IFRS sau nu înțelegeau standardul, cu doar 40% răspunsuri corecte. Aceste rezultate subliniază necesitatea unui sprijin suplimentar pentru IFRS, mai ales în contextul dificultăților de aplicare a cerințelor privind recunoașterea veniturilor. Tong consideră că IFRS 15 corectează deficiențele standardelor anterioare, având efecte variabile în funcție de tranzacție și entitate. Modelul în cinci etape asigură recunoașterea sistematică a veniturilor, îmbunătățind comparabilitatea situațiilor financiare. Onie et al. susțin că IFRS 15 oferă ghiduri mai detaliate decât IAS 18, influențând alocarea prețului de vânzare și momentul recunoașterii veniturilor. Modelul IFRS 15 urmărește coerența și comparabilitatea, stabilind principii clare pentru raportarea veniturilor din contracte.

Pe baza acestor considerații, formulăm ultima ipoteză, care completează a treia ipoteză

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

Aplicarea IFRS 15 variază semnificativ între sectoare, din cauza diferențelor în modul de generare și recunoaștere a veniturilor, precum și a complexității contractelor care poate complica identificarea obligațiilor

de performanță și evaluarea prețului de tranzacție. Sectoarele cu sisteme IT complexe pot întâmpina dificultăți suplimentare în raportarea veniturilor conform IFRS 15. Pentru a analiza aceste aspecte, s-a folosit un procedeu mixt: un chestionar adresat experților contabili din firmele auditate, format din 30 de întrebări inspirate din cercetări anterioare, și un sondaj de opinie destinat auditorilor externi de la companiile Big 4 (Deloitte, PwC, Ernst & Young, KPMG). Datele au fost modelate econometric și ajustate conform metodologiei proprii. Chestionarul a fost conceput pentru a reflecta problemele întâmpinate de entitățile din economiile emergente care aplică IFRS în totalitate. Analiza implementării IFRS 15 în aceste țări prezintă provocări pentru factorii de decizie, datorită flexibilității standardului și necesității adaptării la reglementările regionale. IFRS 15 include cinci pași pentru identificarea veniturilor, asigurând o structură matriceală ce facilitează validarea și evaluarea variabilelor, precum prețul tranzacției, în raport cu condițiile economice locale. Această structură a fost integrată într-un tablou de bord, iar cei cinci pași au servit ca bază pentru întrebările chestionarului și dezvoltarea 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, motivul fiind cele mai afectate de schimbările impuse de IFRS 15.

Pentru a evalua aplicarea IFRS 15 în diverse industrii, au fost selectate sectoare de servicii și producție, inclusiv construcții, cu cicluri operaționale variate. Cele 30 de entități participante au completat chestionarul integral. Rezultatele au permis crearea unei structuri bitriangulare bazate pe cele 5 etape ale IFRS 15, care servește ca cadru pentru evaluarea veniturilor din contractele cu clienții și pentru atingerea *obiectivelor 1, 2 și 3* (figura 9).

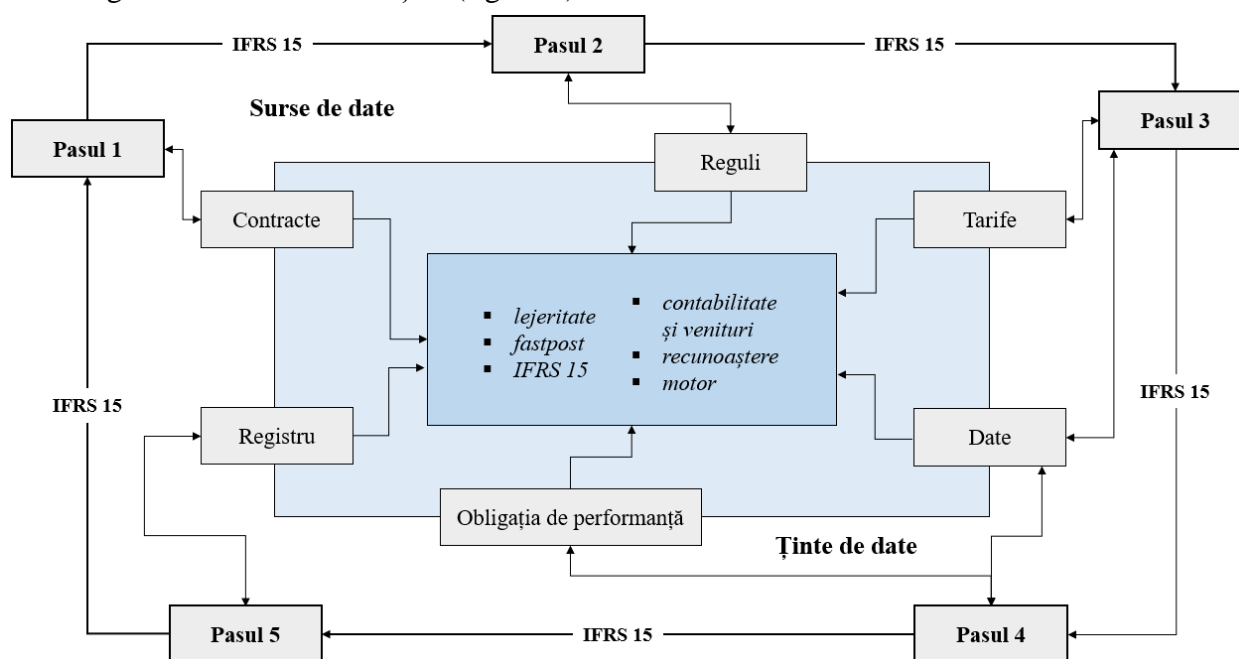
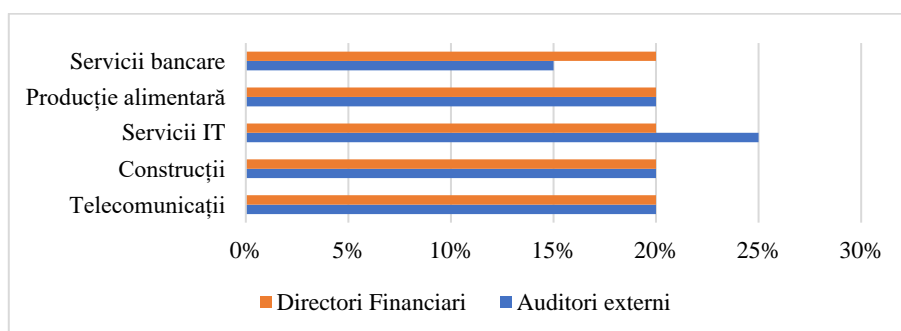


Fig. 9. Modelul „Bitriangular” privind corelația input-output de resurse

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

Schema de mai sus servește drept bază pentru modelul teoretic al aplicării extinse a IFRS 15 în economiile emergente, contribuind astfel la realizarea *obiectivului 4 al studiului*. Chestionarul a fost aplicat unui eșantion variat din cinci sectoare: bancar, IT, construcții, alimentare și telecomunicații. Entitățile participante, fie ele publice sau parte a grupurilor internaționale, întocmesc situațiile financiare conform IFRS. Întrebările sunt axate pe experiența auditorilor și pe evaluarea aplicabilității IFRS 15 în economia emergentă. Distribuția eșantionului a fost uniformă între sectoare pentru directorii financiari. În cazul auditorilor externi, repartizarea a fost: 20% pentru construcții, telecomunicații și alimentare, 25% pentru IT și 15% pentru bancar. 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 1. Rezultatele studiului, bazate pe chestionare și sondaje de opinie, nu au fost

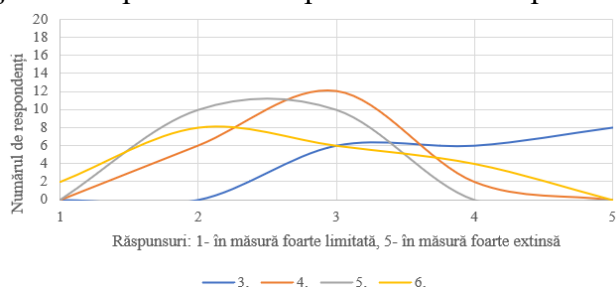
complet integrate din cauza diferențelor în profilul respondenților. Totuși, scopul principal a fost de a colecta informații despre aplicarea IFRS 15 și de a le sintetiza din perspectiva celor două grupuri de respondenți.



Grafic 1. Ponderele respondenților în funcție de industria entităților în care activează și a entităților auditate

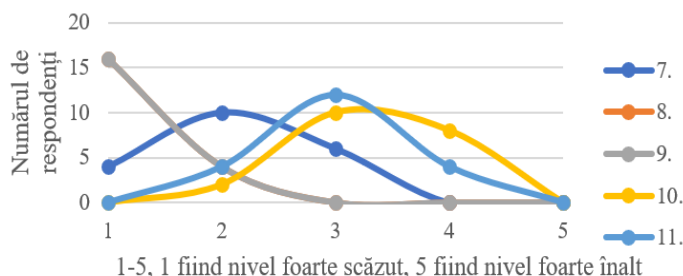
Sursa: elaborată de autor în baza Chestionarelor

Majoritatea auditorilor considera că aspectele esențiale ale IFRS 15, precum determinarea prețului de tranzacție, componenta de finanțare, separarea obligațiilor de performanță și alocarea prețului de tranzacție, sunt de complexitate medie spre mare. Ei recunosc, însă, și alte domenii complexe asociate cu IFRS 15. Auditorii menționează că standardul folosește termeni de probabilitate și incertitudine în probleme-cheie, ceea ce poate duce la diferențe de interpretare. Problemele de incertitudine, 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. Graficul 2 ilustrează amploarea interpretării și nivelul de incertitudine în aplicarea IFRS 15 din perspectiva auditorului extern. Incertitudinea și interpretarea practicilor contabile constituie riscuri majore pentru transparența situațiilor financiare. După cum arată diagrama, mulți auditori consideră că IFRS 15 prezintă riscuri de denaturare a corectitudinii recunoașterii și evaluării veniturilor din cauza incertitudinii și interpretării acestuia. Secțiunea următoare a sondajului (întrebările 7-11) analizează complexitatea IFRS 15 în contextul transparenței. Se evaluează gradul de libertate în aplicarea principiilor de recunoaștere și evaluare a veniturilor comparativ cu standardele anterioare (IAS 11 și IAS 18) și tendința de a modifica sau manipula veniturile conform cerințelor standardului, fără fraudă sau eroare, dar pentru gestionarea performanței financiare. Majoritatea auditorilor nu consideră că IFRS 15 facilitează manipularea veniturilor și cred că discreția în aplicarea principiilor acestuia este limitată în comparație cu standardele anterioare. Aproximativ 15 din 20 de auditori au declarat că nu au observat măsuri specifice din partea societăților pentru a facilita discreția în aplicarea IFRS 15, indicând că efortul necesar pentru manipularea performanței financiare ar putea depăși beneficiile așteptate. În plus, peste 10 auditori au raportat modificări ale contractelor cu clienții, afectând recunoașterea veniturilor conform IFRS 15. În contextul crizelor economice recente, inclusiv inflația ridicată, astfel de modificări au fost frecvente și necesare. IFRS 15 impune prezentarea modificărilor semnificative în situațiile financiare și reevaluarea impactului asupra veniturilor amânate și recunoscute, activelor și pasivelor. Deși există multiple opțiuni de modificare, acestea trebuie justificate pentru a fi acceptate de client. Răspunsurile auditorilor la întrebările 7-11 sunt ilustrate în Graficul 3.



Grafic 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

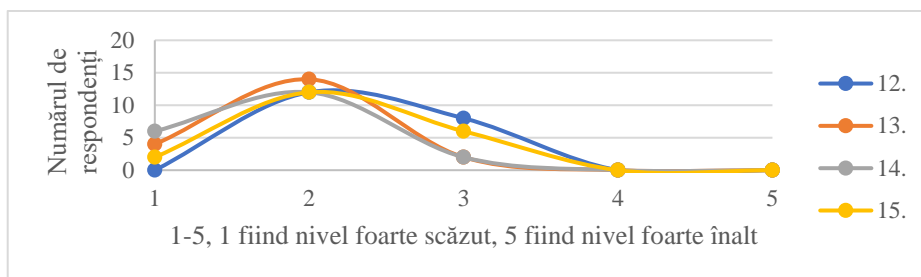


Grafic 3. Prezentarea nivelului de discreție și manipulare a veniturilor prin prisma IFRS 15

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului de opinie adresat auditorilor externi

Deși modificarea contractelor de către auditorii externi este rară, diagrama de mai sus arată că, în afacerile moderne extrem de dinamice, adaptarea rapidă la tendințele economice devine esențială.

Rezultatele sondajului din întrebările 12-15 indică o nevoie urgentă de îmbunătățire a procedurilor de control intern în entitățile economice din Republica Moldova și România, graficul 4.



Grafic 4. Prezentarea nivelului de control intern asupra veniturilor recunoscute în conformitate cu IFRS 15

Sursa: elaborat de autor în baza sondajului de opinie adresat auditorilor externi

Astfel, peste jumătate dintre auditori consideră că raționamentul profesional și documentarea incertitudinilor legate de IFRS 15 sunt insuficiente, sugerează că rolul contabililor și al directorilor financiari se concentrează prea mult pe contabilitate și nu suficient pe managementul financiar. De asemenea, multe societăți nu au integrat încă automatizarea principiilor IFRS 15 în sistemele contabile.

Conform rezultatelor, majoritatea auditorilor consideră că documentarea raționamentului, judecății profesionale și incertitudinii este insuficientă în cadrul entității, indicând o concentrare excesivă pe activitățile operaționale și înregistrări, în detrimentul monitorizării și controlului economic. Lipsa unui control intern adecvat asupra veniturilor în contextul IFRS poate duce la erori pe termen lung, nedezvăluite la momentul respectiv. În analiza segmentului contractării (Zona 1 a triunghiului de activitate), au fost investigate aplicările istorice ale IFRS 15. Rezultatele au arătat o încredere scăzută în politicile de implementare, cu o medie sub 20% privind efectele retroactive ale punctului C3 din IFRS 15. Aceste constatări au permis definirea coeficienților de impact, bazându-se pe relevanța statistică a variabilelor în raport cu obiectivul general.

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 2.

Tabelul 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-tailed)	,647	,016		,682	,313	,474
	N	6	6	6	6	6	6
Construcții	Corelația Pearson	-,513	-,198	-,216	1	-,196	-,227

Tipuri de activităţi		General	Telecomunicaţii	Servicii bancare	Construcţii	Servicii şi soluţii IT	Producţie alimentară
Servicii şi soluţii IT	Sig. (2-tailed)	,298	,707	,682		,710	,665
	N	6	6	6	6	6	6
	Corelaţia Pearson	-,327	-,205	-,499	-,196	1	,475
Producţie alimentară	Sig. (2-tailed)	,528	,697	,313	,710		,341
	N	6	6	6	6	6	6
	Corelaţia Pearson	,567	-,477	-,367	-,227	,475	1
	Sig. (2-tailed)	,240	,339	,474	,665	,341	
	N	6	6	6	6	6	6

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

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

Coeficienţii de corelaţie sugerează că sectorul IT şi sectorul bancar prezintă o omogenitate în implementarea IFRS 15, având coeficienţi aproape de 0, ceea ce indică variabilitate redusă. În contrast, sectorul construcţiilor, cu coeficienţi aproape de 1, arată o uniformitate mai mare în aplicarea IFRS 15. Analiza datelor colectate prin chestionar a fost realizată folosind modelul Curve Estimation din SPSS, aplicând funcţii liniare, cubice şi combinate, aşa cum este prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3. Descrierea Modelului integrat de utilizare a IFRS 15

Descriere Model		Model integrat de utilizare a IFRS 15
Variabila dependentă	1	Telecomunicaţii
	2	Servicii bancare
	3	Construcţii
	4	Servicii şi soluţii IT
	5	Producţie alimentară
Ecuatia	1	Linear
	2	Cubic
	3	Compound ^a
	4	Growth ^a
Variabile dependente		General
Constant		Inclusă
Variabila ale cărei valori etichetează observaţiile din diagrame		Nespecificată
Toleranţa pentru introducerea de termeni în ecuaţii		,0001

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

Sursa: elaborat de autor după SPSS

Pentru model, au fost efectuate teste de semnificaţie statistică care au clasificat sectorul serviciilor bancare şi sectorul IT pe paliere de semnificaţie medie, în timp ce sectoarele construcţii şi producţie alimentară au fost plasate pe paliere de semnificaţie mai ridicată, peste 50%. Eroarea standard a regresiei este minimă în cazul sectoarelor de producţie alimentară şi telecomunicaţii (tabelul 4.).

Tabelul 4. Model integrat de utilizare a IFRS 15 – Sumar

Sector activitate	Coeficienţi statistici			
	R	R ²	R ² ajustat	Eroare standard a estimării
Telecomunicaţii	,104	,011	-,237	,041
Servicii bancare	,240	,058	-,178	,152
Construcţii	,513	,264	,079	,065
Servicii şi soluţii IT	,327	,107	-,117	,068
Producţie alimentară	,567	,322	,152	,049

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

Rezultatele testului ANOVA pentru datele pe sectoare de activitate sunt prezentate în tabelul 5.

Tabelul 5. Testul ANOVA pentru modelul integrat de utilizare a IFRS 15

Sector activitate	Variabile	Suma pătratelor	df	Media pătrată	F	Sig.
Telecomunicaţii	Regresie	,000	1	,000	,043	,845
	Reziduale	,007	4	,002		
	Total	,007	5			
Servicii bancare	Regresie	,006	1	,006	,245	,647

Sector activitate	Variabile	Suma pătratelor	df	Media pătrată	F	Sig.
	Reziduale	,092	4	,023		
	Total	,098	5			
Construcții	Regresie	,006	1	,006	1,431	,298
	Reziduale	,017	4	,004		
	Total	,023	5			
	Regresie	,002	1	,002	,477	,528
Servicii și soluții IT	Reziduale	,018	4	,005		
	Total	,021	5			
Producție alimentară	Regresie	,004	1	,004	1,899	,240
	Reziduale	,009	4	,002		
	Total	,014	5			

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

Valoarea coeficienților de regresie (Beta) indică un trend crescător în sectorul serviciilor bancare și în cel al producției alimentare, dar un trend negativ în segmentul construcțiilor.

Tabelul 6. Coeficienții de corelație

Sectorul de activitate	Coeficienți nestandardizați		Eroarea standard	Coeficienți standardizați Beta	t	Sig.
	B					
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 ilustrează încrederea entităților în utilizarea instrumentelor de evaluare a veniturilor conform IFRS 15 (Figura 10).

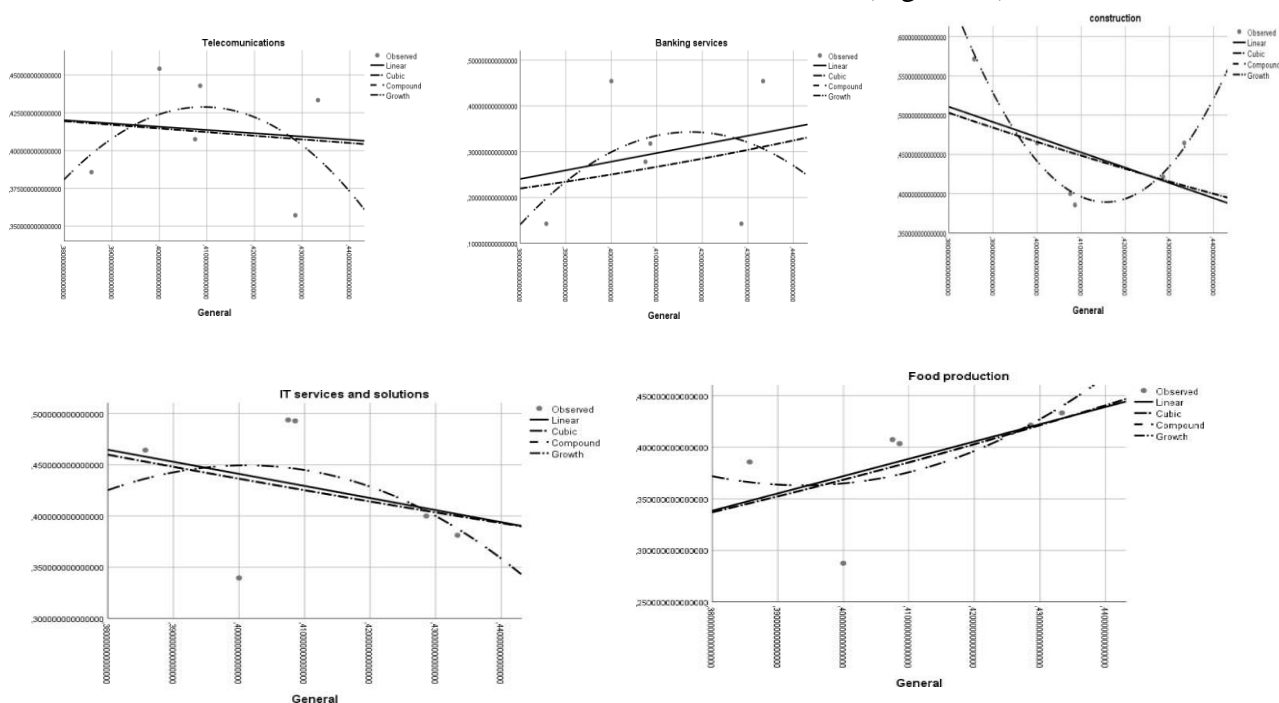


Fig. 10. Reprezentarea grafica a modelului integrat de utilizare a IFRS 15 pe principalele domenii de activitate

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

După cum se observă, sectorul bancar se evidențiază prin cele mai mari corelații, datorită cerințelor de transparență impuse de IFRS. În contrast, în sectoarele construcțiilor și telecomunicațiilor se observă distorsiuni semnificative în aplicarea cerințelor IFRS în țările cu economii emergente.

Conform ipotezei nr. 1, în primul an de aplicare a IFRS 15, entitățile din sectorul bancar și IT sunt evaluate pentru a determina dacă au cel mai scăzut nivel de conformitate, nesatisfăcând cerința de a prezenta efectul potențial al implementării standardului. Această ipoteză a fost confirmată de literatura de specialitate și de răspunsurile la chestionar.

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 focalizarea sa pe contractele cu clienții. Deși unitatea de bază este contractul, diversele tipuri de contracte pot determina contabilizarea diferită a unei tranzacții similare de către companii din aceeași industrie, în funcție de obligațiile contractuale specifice. Astfel, condițiile contractuale și obligațiile de performanță sunt esențiale pentru recunoașterea veniturilor.

Testarea *ipotezei 3* sugerează că aplicarea IFRS 15 a îmbunătățit transparența informațională și a crescut încrederea părților interesate în situațiile financiare. Adoptarea IFRS de către un număr tot mai mare de state, ca standard internațional recunoscut, poate spori această încredere, consolidând astfel credibilitatea organizațiilor și integritatea rapoartelor financiare.

Ipoteza 4, privind aplicarea IFRS 15, sugerează că aceasta sporește comparabilitatea raportării veniturilor între companii și sectoare, îmbunătățind calitatea informațiilor financiar-contabile. Literatura 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. Astfel, se îmbunătățește comparabilitatea între entități, industrii și piețe de capital, simplificând totodată pregătirea situațiilor financiare.

Rezultatele studiului subliniază că IFRS 15 corectează deficiențele informaționale și contabile ale IAS 18 privind estimarea și raportarea profiturilor din contracte, abordând lacunele legale și evitând interpretările eronate. Printr-o abordare în cinci etape, IFRS 15 asigură recunoașterea sistematică a veniturilor, demonstrând capacitatea managerilor de a echilibra interesele părților și de a răspunde așteptărilor, consolidând relațiile pe termen lung.

Un alt efect pozitiv al aplicării IFRS 15 este îmbunătățirea calității informațiilor financiare și contabile, sporind relevanța și comparabilitatea situațiilor financiare. Impactul variază: pentru unele entități, poate modifica semnificativ estimarea profiturilor și necesita noi sisteme și procese, în timp ce pentru altele, efectul poate fi mai mic, în funcție de complexitatea clauzelor contractuale și de condițiile negociate.

Studiul a evidențiat că entitățile din cele cinci sectoare au adoptat IFRS 15. Țările emergente, inclusiv cele de origine ale entităților studiate, au acceptat schimbările IFRS și s-au adaptat mai repede la economia globală. Se recomandă dezvoltarea unui model universal pentru implementarea IFRS 15, centrat pe estimarea și recunoașterea profiturilor din contractele cu clienții. Acest model va îmbunătăți recunoașterea tranzacțiilor, va spori transparența și va reduce asimetria informațională.

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 cadrul 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 revizuri 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.***

• **Ipoieza 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.

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 consecvențe 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.

Direcții 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. AMIDU, M., ISSAHAKU, H., Do Globalisation and Adoption of IFRS by Banks in Africa Lead to Less Earnings Management? *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 2019, 17(2), 222–248. <https://doi.org/10.1108/JFRA-05-2017-0035>
2. 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. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2014, 41(3-4), 297-327.
3. BARKER, R., & TEIXEIRA, A., Gaps in the IFRS conceptual framework. *Accounting in Europe*, 2018, 15(2), 153-166.
4. BARKER, R., et al. Deplasarea cadrului conceptual mai departe: Contabilitatea incertitudinii. *Contemporary Accounting Research*, 2020, 37.1: 322-357.
5. COJOCARU (BĂRBIERU), A.C., JIERI, N., ASALOȘ, N., *Current research trends in IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: a comprehensive review*, În: "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, Volume XXIII, Issue 1 /2023, Universitatea Ovidius, Constanța, România. 0,63 c.a. pp. 670-678 Indexată: categoria B+, Ebsco, Cabell, Repec, Doaj, Ulrichs Web, J- Porta, Erih Plus, Index Copernic. 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>
6. GROSU, V., MIHAILA, S., JIERI, N., ZLATI, M., SOCOLIUC, M., COSMULESE, C., *Extended Implementation of IFRS 15 Integrated Model in Countries with an Emerging Economy*, În: *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 2022, 33(4), 356–371, 2,14 c.a. Indexat: **Impact factor – 1.830** Clarivate analytics, 2,9 Scopus, **AIS: 0,172**, **Q2/SCCI Economics**, Thomson Reuters, ISI, Scopus (Elsevier), Engineering Economics, SCImago Journal Rank 0.303, IBSS, EBSCO, CEEOL, MIAR, Disponibil: DOI: <https://doi.org/10.5755/j01.ee.33.4.27638>, <https://inzeko.ktu.lt/index.php/EE/article/view/27638>.
7. IFRS Publication, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Crowe. Disponibil la adresa: <https://www.crowe.com/vn/insights/ifrs-publication/faq/ifrs15> (Accesat: 21 Septembrie, 2022)
8. JIERI, N., TANASA, S., GROSU, V., MIHAILA, S., *Revenue disclosures in financial statements in accordance with IFRS 15 „Revenue from contracts with customers”*, În: *The USV Annals of Economics and Public Administration*, Vol. 21, No 2, (34), 2021, pp. 165-171, 0,32 c.a. Indexat în: RePec, Doaj, ErihPlus, Ebsco host, Scientific Commons, Public Knowledge Project (PKP), SCIRUS Socionet, Intute - Social Sciences, IndexCopernicus. Disponibil: <http://www.annals.seap.usv.ro/index.php/annals/article/view/1316/1084>.
9. JIERI, N., *An Overview of Settlement Discounts as Part of Revenue, in Compliance with IFRS 15*. În: *The 33rd International Business Information Management Association Conference (IBIMA)*, 10-11 April, 2019, Granada, Spain, pp. 1975-1981, 0,38 c.a. ISBN: 978-0-9998551-2-6, Indexată în: *Web of Science*, *Clarivate Analytics*, *SCOPUS*, *Springer*, *EI Compendex*, *DBLP*, *SCImago*, *zbMATH*, *INSPEC*, *Japanese Science and Technology Agency (JST)*, and *Norwegian Register for Scientific Journals and Series*. Disponibil: <https://ibima.org/university/stefan-cel-mare-university-of-suceava-romania/>, <https://ibima.org/accepted-paper/review-over-settlement-discounts-as-part-of-revenue-in-compliance-with-ifrs-15/>

10. NAPIER, C. J., STADLER, C., The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*, 2020, 50(5), 474–503. <https://doi.org/10.1080/00014788.2020.1770933>
11. PETERS, S. J., Revenue Recognition: Top 10 Questions investors should ask about the adoption of the new standard. CFA institute, 2018. Available from internet: <https://www.cfainstitute.org/en/advocacy/policy-positions/revenue-recognition-top-10-questions-investors-should-ask-about-the-adoption-of-the-new-standard>
12. USURELU, V. I., DUTESCU, A., JARVIS, R., *Challenges and Controversies Related to IFRS 15 Implementation*. In A.M. Dima, F. D'Ascenzo (Eds.), *Business Revolution in a Digital Era* (pp. 331–343). Springer, Cham, UK, 2021. https://doi.org/10.1007/978-3-030-59972-0_23
13. WAKIDA, E., SHAMBROOK, J., Internal controls in financial management: Balancing controls and risks. *Internal Controls in Financial Management*, Summer 2014, 1-12.
14. ZHOU, S., Current Income Recognition Principal Analysis of IFRS 15, ASC 606 and CAS 14. *Proceedings of 6th International Conference on Financial Innovation and Economic Development (ICFIED 2021)* (pp. 38–44). Atlantis Press. Disponibil la adresa: <https://www.atlantispress.com/article/125954362.pdf>. <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.210319.008>

LISTA PUBLICAȚIILOR ȘTIINȚIFICE ALE AUTORULUI LA TEMA TEZEI

2.1. în reviste din bazele de date Web of Science și SCOPUS

1. GROSU, V., MIHAILA, S., JIERI, N., ZLATI, M., SOCOLIUC, M., COSMULESE, C., *Extended Implementation of IFRS 15 Integrated Model in Countries with an Emerging Economy*, În: *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 2022, 33(4), 356–371, 2,14 c.a. Indexat: **Impact factor – 1.830 Clarivate analytics**, 2,9 Scopus, **AIS: 0,172, Q2/SCCI Economics**, Thomson Reuters, ISI, Scopus (Elsevier), Engineering Economics, SCImago Journal Rank 0.303, IBSS, EBSCO, CEEOL, MIAR, Disponibil: DOI: <https://doi.org/10.5755/j01.ee.33.4.27638>, <https://inzeko.ktu.lt/index.php/EE/article/view/27638>.

2.2. în reviste din alte baze de date acceptate de către ANACEC

2. JIERI, N., TANASA, S., GROSU, V., MIHAILA, S., *Revenue disclosures in financial statements in accordance with IFRS 15 „Revenue from contracts with customers”*, În: *The USV Annals of Economics and Public Administration*, Vol. 21, No 2, (34), 2021, pp. 165-171, 0,32 c.a. Indexat în: RePec, Doaj, ErihPlus, Ebsco host, Scientific Commons, Public Knowledge Project (PKP), SCIRUS Socionet, Intute - Social Sciences, IndexCopernicus. Disponibil: <http://www.annals.seap.usv.ro/index.php/annals/article/view/1316/1084>.
3. 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*, volume 11 / 2023, 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, file:///C:/Users/User/Downloads/3215.pdf](https://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=32&year=2023,DOI:10.4316/EJAFB.2023.11214, file:///C:/Users/User/Downloads/3215.pdf)
4. COJOCARU (BĂRBIERU), A.C., JIERI, N., ASALOȘ, N., *Current research trends in IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: a comprehensive review*, În: *“Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series*, Volume XXIII, Issue 1 /2023, Universitatea Ovidius, Constanța, România. 0,63 c.a. pp. 670-678 Indexată: categoria B+, Ebsco, Cabell, Repec, Doaj, Ulrichs Web, J- Porta, Erih Plus, Index Copernic. 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>

2.3. în reviste din Registrul National al revistelor de profil, cu indicarea categoriei

5. 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, USM, 2017, nr.7 (107), pp. 49 – 54, 0,43 c.a., ISSN 1857-2073, categoria B. Disponibil: <https://exact.studiamsu.md/wp-content/uploads/2017/01/07.-p.49-54.pdf>
6. JIERI, N., CODREAN, V., COJOCARU (BĂRBIERU), A. C., *Scientific approaches to defining, regulating and researching entity accounts receivable*, În: *Eastern European Journal for Regional Studies (EEJRS)*, Numărul / ISSN 2537-6179 /ISSNe 1857-436X2022, pp. 53-66. 0,87 c.a. Indexat: Research Papers in Economics – RePEc, Directory of Research Journals Indexing – DRJI, Open Academic Journals Index –OAJI, J-Gate, ERIH PLUS, Index Copernicus. categoria B. Disponibil: https://csei.ase.md/journal/issue_92.html, [4_EEJRS_Issue92_53-66.pdf \(ase.md\)](https://csei.ase.md/journal/issue_92.html)
7. 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, 0,67 c.a., categoria B. Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/3021>

3.1. în lucrările manifestărilor științifice incluse în bazele de date Web of Science și SCOPUS

8. **JIERI, N.,** *An Overview of Settlement Discounts as Part of Revenue, in Compliance with IFRS 15.* În: *The 33rd International Business Information Management Association Conference (IBIMA)*, 10-11 April, 2019, Granada, Spain, pp. 1975-1981, 0,38 c.a. ISBN: 978-0-9998551-2-6, Indexată în: *Web of Science, Clarivate Analytics, SCOPUS, Springer, EI Compendex, DBLP, SCImago, zbMATH, INSPEC, Japanese Science and Technology Agency (JST), and Norwegian Register for Scientific Journals and Series.* Disponibil: <https://ibima.org/university/stefan-cel-mare-university-of-suceava-romania/>, <https://ibima.org/accepted-paper/review-over-settlement-discounts-as-part-of-revenue-in-compliance-with-ifs-15/>

3.2. în lucrările manifestărilor științifice incluse în alte baze de date acceptate de către ANACEC

9. ANDRIOAIA, I., **JIERI, N.,** *Bibliometric exploration of IFRS 15 for unveiling trends, identifying gaps and charting future research in financial reporting,* În: *Student Interantional Scientific and Practical Online Conference "Administration and management in the functioning of the modern economy and society"* on 27th and 28th of November 2023, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland, pp.134-144, 0,68 c.a. Disponibil: https://www.pusb.pl/files/pages/2604/publication_conference_poland.pdf
10. ȘOIMU S., COJOCARU, V., **JIERI, N.,** *Audit of income and expenses.* În: *Student Interantional Scientific and Practical Online Conference "Administration and management in the functioning of the modern economy and society"* on 27th and 28th of November 2023, Stefan Batory Academy of Applied Sciences, Skierniewice, Poland, pp.260-270, 0,49 c.a. Disponibil: https://www.pusb.pl/files/pages/2604/publication_conference_poland.pdf
11. COJOCARU (BĂRBIERU), A. C., **JIERI, N.,** COJOCARU, V., *Conceptual approaches to improving sustainable performance reporting,* În: *International Scientific and Practical Conference "Economic cybernetics: theory, practice and directions of development"*, November 29-30, 2023, Ministry of Education and Science of Ukraine, Odesa, 0,193 c.a, pp. 29-31. Indexată în: Ebsco Host, Google scolar, UlrichsWeb, eOnpuir, Globethics.net, Soi, Baza de date naționale a Ucrainei. УДК 657 (075.8): 339.486.4. Disponibil: https://economics.net.ua/files/science/ek_kiber/2023/tezy.pdf, <https://economics.net.ua/en/ekonomichna-kibernetika>, https://economics.net.ua/files/science/ek_kiber/2023/title.pdf, https://economics.net.ua/files/science/ek_kiber/2023/zmist.pdf

3.3. în lucrările manifestărilor științifice incluse în Registrul materialelor publicate în baza manifestărilor științifice organizate din Republica Moldova

12. 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,* pp. 27-32, 0,64 c.a. ISBN 978-9975-3287-0-8.
13. **JIERI, N.,** *Impactul COVID'19 asupra veniturilor entității și tratamentul contabil conform SIRF 15,* În: *Conferința internațională științifică de contabilitate, ISCA 2020, a IX-a ediție, april 2-3, 2020, Chișinău, Republica Moldova,* pp. 143-148, 0,27 c.a. ISBN: 978-9975-75-989-2, Disponibil: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/123456789/1389>

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.

JIERI NICOLAI

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

Specialitatea științifică : 522.02 – CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Rezumatul tezei de doctor în științe economice

Aprobat spre tipar: 13.09.2024

Formatul hârtiei A4, Hârtie ofset.

Tipar ofset.

Tiraj 30 ex.

Coli de tipar.: 2,97

Serviciul Editorial-Poligrafic al Academiei de Studii Economice din Moldova
mun. Chișinău, MD-2005, str. Gr. Bănulescu-Bodoni, 61
tel.: 022 402 936