

DOI: <https://doi.org/10.53486/sstc2024.v2.16>

CZU: 657.44:006.44

ANALYSIS OF IFRS 15: CURRENT IMPLICATIONS OF REVENUE REPORTING FROM CUSTOMER CONTRACTS ON THE FINANCIAL ENVIRONMENT

ANALIZA IFRS 15: IMPLICAȚIILE ACTUALE ALE RAPORTĂRII VENITURILOR DIN CONTRACTELE CU CLIEȚII ASUPRA MEDIULUI FINANCIAR

HOTNOGU Marius, student, specialitatea: CON

Academia de Studii Economice din Moldova,
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61,
www.ase.md

Telefon: + 373 68355601

e-mail: hotnogu.marius@ase.md

Abstract: *In the context of significant transformations in the field of accounting and financial reporting, the adoption and implementation of IFRS standards, especially IFRS 15, have become essential for companies worldwide, including those in the Republic of Moldova. The purpose of this research is to assess the impact of implementing IFRS 15 on revenue reporting and to highlight the importance of these changes in the international financial environment, with a particular focus on the specific context of the Republic of Moldova. The research methods used include detailed analysis of IFRS 15 and relevant literature, as well as evaluation of current accounting practices. The relevant results obtained indicate greater transparency and coherence in revenue recognition under IFRS 15, and the implementation of this standard can significantly contribute to improving the quality of financial reporting and aligning accounting practices with international standards.*

Keywords: *The specific impact, revenue recognition, practical implications, the financial importance*

JEL CLASSIFICATION: M41

INTRODUCERE

În ultimele decenii, domeniul contabilității și al raportării financiare a cunoscut transformări semnificative, influențate de schimbările în mediul economic-global și de standardele internaționale de raportare financiară. În acest context, standardele IFRS au devenit un aspect esențial pentru companiile din întreaga lume, inclusiv entitățile de interes public din Republica Moldova. Printre aceste standarde, IFRS 15 reprezintă un punct focal pentru raportarea veniturilor din contractele cu clienții.

Analiza IFRS 15 și evaluarea implicațiilor sale asupra raportărilor financiare ale entităților reprezintă subiecte de interes major în comunitatea financiară. Cu toate acestea, este esențial să înțelegem importanța și impactul specific pe care acest standard le are în contextul specific al Republicii Moldova.

Obiectivul acestei cercetări este unul dublu: *în primul rând*, să exploreze și să evalueze modul în care implementarea IFRS 15 afectează raportarea veniturilor. *În al doilea rând*, să evidențieze importanța acestor modificări în mediul financiar.

Rezultatele cercetării vor contribui la îmbogățirea literaturii de specialitate, evidențiind nu doar aspectele teoretice ale IFRS 15, ci și implicațiile practice și importanța acestuia în contextul financiar.

CONȚINUTUL DE BAZĂ

Pentru atingerea scopului, am explorat cercetările în domeniu și am analizat conținutul IFRS 15 în comparație cu IAS 18, aplicând tehnici nestructurate, cum ar fi observația participativă, analiza documentară, comparația, inducția, deducția și studiul de caz.

Din analiza surselor bibliografice disponibile aferente IFRS 15, constatăm că acesta a fost, conceput, elaborat și implementat datorită cerințelor utilizatorilor, care devin tot mai sofisticate, iar entitățile sunt obligate să-și ajusteze informațiile furnizate prin raportarea financiară. IFRS 15 este aplicabil începând cu anul 2018 și a schimbat radical modul de abordare aferent recunoașterii veniturilor cu o creștere semnificativă a cerințelor față de conținutul și cerințele de divulgare a informațiilor, în comparație cu vechiul standard IAS 18 (Grigori). Această schimbare se bazează mai mult pe transferul controlului decât pe transferul riscurilor și beneficiilor, abordare care era folosită în mod obișnuit anterior (Farcane, Blidișel și Bunget).

Important este că, IAS 18 "Venituri" se concentra pe idea de tranzacție, fără să ofere o definiție clară sau criterii specifice pentru a distinge o tranzacție și alte tipuri de schimburi ce reprezintă tranzacții. În schimb, IFRS 15 "Venituri din contractele cu clienții" se concentrează pe conceptul de contract. Deși aceasta poate părea o diferență subtilă, trecerea de la tranzacție la contract are un impact semnificativ asupra modului în care anumite entități își contabilizează și raportează veniturile.

Recunoașterea veniturilor, conform IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienții" trebuie să fie bazată pe momentul în care entitatea își îndeplinește obligațiile stabilite în contract. Principiul fundamental este că veniturile sunt recunoscute atunci când controlul este transferat către client, fie progresiv pe durata timpului, fie la un moment specific. Controlul asupra unui activ este caracterizat de capacitatea de a decide și de a obține în mod substanțial toate avantajele asociate cu acel activ. Aceasta implică și capacitatea de a împiedica utilizarea activului și obținerea beneficiilor acestuia de către alte părți terțe (C. Natalia). În același timp, IFRS 15 introduce concepte noi, precum contracte cu clienții, obligații exercitabile, prețul tranzacției, etc. (Grigori).

Entitatea trebuie să își exercite raționamentul în analizarea termenilor contractului(lor) și a tuturor faptelor și circumstanțelor, inclusiv a termenilor implicați ai contractului (EY).

Principiul de bază al IFRS 15 cere recunoașterea veniturilor să reflecte transferul bunurilor sau serviciilor promise către client într-o sumă care să reflecte contravaloarea la care entitatea se așteaptă să aibă dreptul în schimbul acelor bunuri sau servicii. Principiul de bază este implementat într-un model în cinci etape, prezentat în tabelul 1:

Tabelul 1 Identificarea și recunoașterea veniturilor din contractele cu clienții

Pasul 1: Identificăm contractul cu clientul (cumpărătorul);
Pasul 2: Determinăm obligațiile care trebuie îndeplinite în cadrul contractului;
Pasul 3: Determinăm prețul tranzacției;
Pasul 4: Distribuim prețul tranzacției în obligații de exercitare separate;
Pasul 5: Recunoaștem veniturile la momentul respectiv sau pe măsură ce obligațiile sunt îndeplinite.

Sursa: elaborat de autor în baza (Grigori)

Entitatea trebuie să își exercite raționamentul în analizarea termenilor contractului(lor) și a tuturor faptelor și circumstanțelor, inclusiv a termenilor implicați ai contractului. O organizație trebuie, de asemenea, să aplice cerințele standardului în mod consecvent contractelor cu caracteristici similare și în circumstanțe similare.

Pentru explicarea pașilor susmenționați, vom recurge la un studiu de caz. Entitatea Starnet SRL, rețeaua de fibră optică, ce oferă servicii de televiziune, internet și telefonie clienților, încheie, la 01 februarie 2024, un contract cu clientul Roșu Andrei pentru internet și televiziune nelimitat pe o durată de 24 de luni la un abonament de 500 lei pe lună cu oferirea unui televizor gratis. De asemenea, entitatea Starnet SRL încheie contracte cu ceilalți clienți conform căruia vinde televizoare de același model pentru 10000 lei și același serviciu de internet și televiziune pentru 300 lei pe lună. Acestea sunt, de fapt, prețurile pe care entitatea le percepe atunci când un televizor sau un serviciu este vândut separat.

Pasul 1: Identificăm contractul cu clientul (cumpărătorul).

Există un contract între compania Starnet și abonat, creând drepturi și obligații reciproce.

Pasul 2: Determinăm obligațiile care trebuie îndeplinite în cadrul contractului. Deci, contractul este mult component și conține 2 obligații:

1) transferul televizorului la utilizarea abonatului (condițiile contractului implică transferul controlului asupra televizorului);

2) să furnizeze servicii de internet și televiziune timp de 24 luni.

Pasul 3: Determinăm prețul tranzacției. Prețul tranzacției este definit ca suma pe care compania Starnet se așteaptă să o primească în schimbul obligațiilor îndeplinite. În acest caz, prețul tranzacției este de 12 000 lei = 500 lei × 24 luni.

Pasul 4: Distribuim prețul tranzacției în obligații de exercitare separate. Întrucât contractul este mult component, este necesar să se identifice prețul fiecărei obligații pe baza prețurilor lor „individuale” (a se vedea tabelul 2). Prețul individual se referă la prețul din afara contractului.

Tabelul 2 Identificarea prețului fiecărei obligații pe baza prețurilor lor „autonome”

Obligațiile contractului	Prețul individual	Ponderea obligațiilor de executat în prețul contractului	Mărimea venitului ce urmează a fi recunoscut
Televizor	10000 lei	58,13 %	$12\,000 \times 58,13\% = 6975,60$
Servicii de internet și televiziune	300 lei x 24 luni = 7 200 lei	41,87%	$12\,000 \times 41,87\% = 5\,024,40$
Total	17 200 lei	100%	12 000 lei

Sursa: elaborat de autor în baza studiului de caz

Pasul 5: Recunoaștem veniturile la momentul respectiv sau pe măsură ce obligațiile sunt îndeplinite.

a) Transferul televizorului către Roșu Andrei

Dt „Active aferente contractului” – 6975,60 lei

Ct „Venituri din vânzări” 6975,60 lei.

După cum observați, nu recunoaștem încă creanțele. Prin urmare, debitul reflectă un anumit activ contractual, datorat începutului executării uneia dintre obligațiile contractuale. Creanțele/Conturile de primit vor apărea numai atunci când condițiile contractului vor obliga abonatul să plătească companiei. În cazul nostru, acesta va apărea în anumite părți pe măsură ce o altă obligație este îndeplinită - furnizarea de servicii de internet și televiziune.

b) Serviciu de internet și televiziune (lunar).

Dt „Creanțe/Conturi de primit” 500 lei

Ct „Venituri din vânzări” 209,35 lei ($5024,40 / 24 = 209,35$).

Ct „Activ contractual” 290,65 lei ($6975,60 : 24 = 290,65$).

În tabelul 3 vom prezenta indicatorii din situațiile financiare în comparație, pentru primul an de raportare. Cel mai mare impact al noului standard IFRS 15 îl reprezintă faptul că companiile vor raporta veniturile într-un mod diferit, iar modelele de raportare a veniturilor se vor schimba (Farcane, Blidișel și Bunget).

Tabelul 3 Situațiile financiare la 31.12.2024

Conform IFRS	Conform SNC (IAS 18)
SPF (Situația poziției financiare) Activ contractual: $3778,45 = 6975,60 - (11 \text{ luni} \times 290,65)$	Bilanțul Ar putea fi creanțe, în cazul în care nu sunt încasate ($11 \text{ luni} \times 500 \text{ lei}$)
SRG (situația rezultatului global) Venitul din vânzări: $9278,45 = 6975,60 + (11 \text{ luni} \times 209,35)$	Situația de profit și pierdere Venitul din vânzări – 5500 lei ($500 \times 11 \text{ luni}$)

Sursa: elaborat de autor în baza studiului de caz

Informațiile prezentate scot clar în evidență diferențele dintre raportarea veniturilor în funcție de standardul aplicat. Astfel, în versiunea IFRS 15 avem noțiunea de active aferente contractului, care diferă de noțiunea cunoscută de creanțe. În același timp și suma venitului raportat conform IFRS 15 diferă de vechea abordare.

CONCLUZII/RECOMANDĂRI.

Procesul de recunoaștere a veniturilor din contractele cu clienții conform IFRS 15 începe cu identificarea și stabilirea contractului cu clientul, urmată de determinarea obligațiilor specifice stabilite în contract și a prețului tranzacției. Odată ce toți acești pași sunt îndepliniți, prețul tranzacției este distribuit în obligații de exercitare separate, iar veniturile sunt recunoscute la momentul transferului de control către client.

Prin aplicarea acestui proces, entitățile pot asigura o recunoaștere fiabilă a veniturilor și o prezentare corectă a performanței lor financiare, în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară. Această transparență și coerență în raportarea veniturilor sunt esențiale pentru înțelegerea și evaluarea sănătății financiare a unei entități, atât pentru investitori, cât și pentru alte părți interesate.

IFRS 15 reprezintă o evoluție semnificativă în domeniul standardelor de raportare financiară, oferind un cadru robust și transparent pentru recunoașterea veniturilor din contractele cu clienții. Cu accent pe principiul transferului de control, IFRS 15 aduce claritate și coerență în recunoașterea veniturilor, contribuind la îmbunătățirea calității informațiilor financiare și a încrederii investitorilor și altor părți interesate în rapoartele financiare ale entităților. Prin consolidarea practicilor de contabilitate și alinieri cu principiile fundamentale de recunoaștere a veniturilor, IFRS 15 rămâne un instrument esențial în contextul globalizării și al complexității tot mai mari a tranzacțiilor comerciale, furnizând un cadru actualizat și adaptabil pentru o raportare financiară de înaltă calitate în mediul economic actual.

BIBLIOGRAFIE:

1. ЕУ. МСФО (IFRS) 15. Применение МСФО. Подробное рассмотрение нового стандарта по признанию выручки. n.d.
2. Farcane, Nicoleta, și alții. „Percepții privind impactul IFRS 15- exemple ilustrative pas cu pas.” *Audit financiar* 2019 Nr.2(154) (2019): pg. 188-203.
3. Grigoroii, Lilia. „Venituri din contractele cu clienții: aspecte-cheie din perspectiva IFRS 15.” *În Economica.Scientific and didactic journal, Year XXV,nr.4(102)* (December 2017): pg. 61-71.
4. Natalia, Curagău. „Aspecte ale contabilității veniturilor conform IFRS 15.” *Conferința Științifică Internațională Studențească "Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători"*. Chișinău, 17 martie 2017. 86-89.
5. Natalia, Țiruľnicova. „Particularitățile contabilizării veniturilor conform IFRS 15 "Venituri din contractele cu clienții".” *Contabilitate și audit Nr. 5* (2019): pg. 28-33.
6. „Standardele Internaționale de Raportare Financiară”.

Coordonator științific: GRIGOROI Lilia, dr., conf. univ.,
Academia de Studii Economice din Moldova,
Republica Moldova, Chișinău, str. Bănulescu-Bodoni 61, www.ase.md
Telefon: + 37369737806
e-mail: lilia.grigoroii@ase.md