

**UNIVERSITATEA “ȘTEFAN CEL MARE” DIN SUCEAVA
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE SOCIO-UMANE
DOMENIUL DE DOCTORAT: CONTABILITATE**

REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT

DEZVOLTAREA UNUI MODEL INTEGRAT DE APLICARE A IFRS 15 - VENITURI DIN CONTRACTELE CU CLIEȚII

**Conducător științific
Prof. Univ. Dr. Veronica GROSU
Conf. Univ. Dr. Svetlana MIHAILA**

**Student Doctorand
Nicolai JIERI**

**Suceava
2023**

UNIVERSITATEA “ȘTEFAN CEL MARE” DIN SUCEAVA
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE SOCIO-UMANE
DOMENIUL DE DOCTORAT CONTABILITATE

Vă aducem la cunoștință că în data de 18.09.2023, ora 10:00, în sala Senatului, Corpul A, domnul **Nicolai JIERI** va susține, în ședință publică, teza de doctorat, cu tema ” *Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 - Venituri din contractele cu clienții*”, în vederea obținerii titlului de doctor în domeniul Contabilitate.

Comisia de analiză și sinteză are următoarea componență:

Președinte

Prof.univ. dr. **Ionel BOSTAN**

Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava

Conducător științific:

Prof.univ.dr. **Veronica GROSU**

Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava

Conf. univ. dr. **Svetlana MIHAILA**

Academia de Studii Economice a Moldovei

Referenți

Prof. univ. dr. **Liliana IONESCU FELEAGĂ**

Academia de Studii Economice din București

Prof.univ. dr. **Adriana TIRON TUDOR**

Universitatea Babeș-Bolyai din Cluj Napoca

Lect. univ. dr. habil. **Marius Sorin CIUBOTARIU**

Universitatea Ștefan cel Mare din Suceava

Secretar Școala doctorală USV,

Corina DUDUMAN

În acest scop, vă punem la dispoziție rezumatul tezei de doctorat și vă invităm să participați la susținerea publică a tezei. Vă mulțumim.

CUPRINS

CUVINTE CHEIE	4
CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT	5
ABREVIERI	8
INTRODUCERE.....	9
PREZENTAREA SINTETICĂ A CAPITOLELOR TEZEI DE DOCTORAT.....	15
CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE	38
BIBLIOGRAFIE.....	49

CUVINTE CHEIE

Cuvintele cheie utilizate în elaborarea tezei cu titlul: "**Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 - Venituri din contracte cu clienții**" sunt următoarele: *venituri, contracte cu clienții, IFRS 15, raportare integrată, sustenabilitate, informații financiar-contabile, informații nefinanciare, părți interesate, raportare financiară, norme de reglementare, organisme internaționale de reglementare, Cadru General, Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), Standardele Naționale de Contabilitate (SNC), obligație de performanță, prețul tranzacției, discount, contraprestație, criterii de recunoaștere, obligații distincte, tranziție, situații financiare, dezvăluiri, control intern, auditori externi, directori financiari, indicatori de performanță, sectoare de activitate, țări emergente, chestionar, sondaj, model integrat, metode statistice, SPSS, matricea de recunoaștere a veniturilor, chei de corelare, zone de risc, lista de verificare, riscuri de eroare, transparență, comparabilitate, asimetrie informațională.*

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

LISTA ABREVIERILOR, FIGURILOR, GRAFICELOR ȘI TABELELOR

CUVINTE CHEIE

INTRODUCERE

MOTIVAȚIA, SCOPUL ȘI IMPORTANȚA CERCETĂRII

OBIECTIVELE CERCETĂRII

METODOLOGIA CERCETĂRII

CAPITOLUL 1. EVOLUȚIA CADRULUI DE RAPORTARE FINANCIARĂ CONFORM IFRS ȘI UTILITATEA GLOBALIZĂRII SITUAȚIILOR FINANCIARE

1.1. Premisele de elaborare a unui cadru unic de raportare și bazele componentei IFRS 15

1.1.1. Prezentare generală a conținutului Cadrului Conceptual

1.1.2. O abordare critică în ceea ce privește evaluarea elementelor patrimoniale

1.1.3. Principiul contabilității de angajamente aplicat din perspectiva cadrului conceptual

1.1.4. Direcții de dezvoltare a metodelor de evaluare a elementelor patrimoniale

1.2. Evoluția cadrului de raportare conform IFRS

1.2.1. Evenimentele majore la nivelul organizațiilor cu implicații în sfera IFRS

1.2.2. Activitatea Fundației IFRS în anul 2021 și principalele obiective pentru anul 2022

1.3. Eficiența aplicării IFRS-urilor în Republica Moldova și România, în condițiile actuale ale economiei de piață

1.4. Concluzii preliminare

CAPITOLUL 2. PARTICULARITĂȚI PRIVIND IMPLEMENTAREA ȘI EFECTELE IFRS 15 ASUPRA RAPORTĂRII FINANCIARE ÎN DIVERSE SECTOARE DE ACTIVITATE

2.1. Reforma standardizării veniturilor în contextul IFRS 15

2.2. Descrierea principalelor caracteristici ale modelului „5-step” promovat de IFRS 15

2.3. Fundamentul cercetării empirice în context internațional privind evaluarea impactului IFRS 15 asupra diferitelor sectoare de activitate

2.4. Concluzii preliminare

CAPITOLUL 3. DETALIEREA PROCESULUI DE IMPLEMENTARE A IFRS 15 LA NIVELUL ENTITĂȚILOR ECONOMICE

3.1. Identificarea contractelor cu clienții și parcurgerea clauzelor de încetare și/sau modificare a contractelor

3.2. Definirea obligației de performanță conform IFRS 15

3.3. Detalierea componentelor prețului de tranzacție ca element obligatoriu în contractele cu clienții

3.3.1. Determinarea prețului de tranzacție conform IFRS 15

3.3.2. Identificarea problemelor privind discount-urile în determinarea prețului de tranzacție

3.4. Alocarea prețului de tranzacție în raport cu obligația de performanță

3.5. Recunoașterea veniturilor generate din contractele cu clienții

3.6. Concluzii preliminare

CAPITOLUL 4. IDENTIFICAREA PROCEDURILOR DE CONTROL ÎN VEDEREA ASIGURĂRII CONFORMITĂȚII RECUNOAȘTERII VENITURILOR CU IFRS 15

4.1. Evaluarea riscurilor potențiale privind veniturile entităților

4.2. Identificarea și alocarea procedurilor privind diminuarea riscurilor identificate

4.3. Raportarea veniturilor în situațiile financiare

4.3.1. Dezagregarea veniturilor ca metodă de raportare a acestora

4.3.2. Obligatorivitatea prezentării modificărilor clauzelor contractuale și erorile comune în prezentarea veniturilor conform IFRS 15

4.4. Aspecte problematice privind aplicarea IFRS 15

4.4.1. Tratatamentul retururilor și a garanțiilor în conformitate cu IFRS 15

4.4.2. Conceptul de principal versus agent în contextul IFRS 15

4.4.3. Diversitatea opțiunilor prezente în relația vânzător- client din perspectiva IFRS 15

4.5. Efectuarea testelor de control privind recunoașterea veniturilor

4.6. Definirea KPI-ilor specifici departamentului financiar, privind conformitatea recunoașterii veniturilor cu IFRS 15

4.7. Concluzii intermediare

CAPITOLUL 5. STUDIU EMPIRIC PRIVIND EVALUAREA IMPACTULUI APLICĂRII IFRS 15 ÎN ȚĂRILE CU ECONOMIE EMERGENTĂ

5.1. Importanța, scopul și obiectivele cercetării empirice

5.2. Factorii cheie în aplicarea IFRS 15 în raport cu sectorul de activitate

5.2.1. Sectorul bancar

5.2.2. Sectorul servicii IT și consultanță IT

5.2.3. Sectorul alimentară

5.2.4. Sectorul telecomunicațiilor

5.2.5. Sectorul construcțiilor

5.3. Metodologia cercetării

5.3.1. Caracteristicile eșantionului și structura chestionarului

5.3.2. Conceptualizarea modelului teoretic de evaluare a impactului IFRS 15

5.4. Analiza datelor și rezultatele obținute

5.4.1. Analiza rezultatelor obținute pe baza de chestionar

5.4.2. Analiza rezultatelor obținute pe baza de sondaj

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

5.5. Concluziile cercetării empirice

**CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI
DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE**

BIBLIOGRAFIE

ANEXE

ABREVIERI

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

INTRODUCERE

Implementarea Standardelor Internaționale de Raportare financiară (IAS/IFRS) în țările cu economie emergentă reprezintă o soluție și un răspuns oferit de entitățile care sunt responsabile de aplicarea acestor norme atât la cerințele și nevoile companiilor raportoare, cât și ale tuturor categoriilor de stakeholderi. Procesul de globalizare economică și implicit de internaționalizare a companiilor a condus la dezvoltarea relațiilor interstatale din perspectiva evoluției companiilor transnaționale. În consecință, a apărut necesitatea trecerii la o standardizare comună și la promovarea și consolidarea unui limbaj economico-financiar unitar. Pe lângă un fenomen firesc în ceea ce privește alinierea companiilor la IFRS, care este difuzat în tot mai multe țări pentru a menține un sentiment de competitivitate pe piețele internaționale. În țările emergente, a fost nevoie să se îmbunătățească sistemul contabil. IFRS-urile au fost considerate ca având cel mai acceptabil referențial. Considerăm că, în ceea ce privește economiile emergente, atât Banca Mondială, cât și Fondul Monetar au avut o influență puternică asupra procesului de implementare a IAS/IFRS.

Armonizarea contabilă a devenit o necesitate impusă în primul rând de cerințele și nevoile părților interesate. Astfel, unul dintre cele mai actuale și semnificative subiecte, atunci când vorbim despre entitățile care utilizează IFRS se referă la implementarea IFRS 15 "Veniturile din contractele cu clienții". Începând cu data de 18 noiembrie 2016, prin Regulamentul (UE) nr. 1905/2016 a fost adoptat IFRS 15, entitățile sunt obligate să aplice acest standard în situațiile financiare ale exercițiilor financiare care încep la 1 ianuarie 2018 sau de la o dată ulterioară. Practic, IFRS 15 aduce modificări atât contabile, cât și juridice în ceea ce privește semnarea contractelor cu clienții, respectiv obligă entitățile să precizeze pentru fiecare obligație de prestație dacă controlul este transferat în timp util sau la un anumit moment.

Veniturile reprezintă un indicator important în situațiile financiare ale entităților comerciale. Într-un sondaj efectuat în rândul a 400 de directori financiari, veniturile au fost clasate ca fiind al doilea cel mai important indicator, după profit. În plus, veniturile au fost implicate în mod repetat într-o serie de cazuri de fraudă. Celebrul scandal Enron este un exemplu al modului în care entitățile folosesc tehnicile de contabilizare a veniturilor pentru a manipula cifrele de venituri în avantajul lor. Un exemplu mai recent este scandalul Tesco din 2014. S-a aflat că societatea a supraestimat profiturile pentru primele șase luni din 2014 cu 250 de milioane de lire sterline, deoarece [...]. se presupune că s-a datorat recunoașterii accelerate a veniturilor și întârzierii acumulării cheltuielilor. Aceste exemple evidențiază importanța

veniturilor și importanța unor reguli solide de contabilizare a veniturilor pentru a preveni manipularea. În 2002, IASB și FASB au inițiat un proiect comun pentru a elabora un nou standard de recunoaștere a veniturilor bazat pe principii comune pentru societățile care raportează în conformitate cu IFRS și US GAAP. Ca rezultat al acestui proiect, IFRS 15 a fost publicat în 2014. Acest standard înlocuiește standardele existente de recunoaștere a veniturilor IAS 18 Venituri și IAS 11 Contracte de construcții și interpretările aferente privind recunoașterea veniturilor. Noul standard va reglementa contabilizarea veniturilor rezultate din activități obișnuite în toate sectoarele, cu excepția contractelor de leasing, a asigurărilor, a instrumentelor financiare și a schimburilor fără numerar între entități din același sector. Obiectivul acestei lucrări este de a investiga impactul IFRS 15 asupra calității contabilității în anumite sectoare de activitate. Studiul se bazează pe o abordare calitativă care utilizează opiniile atât ale elaboratorilor, cât și ale utilizatorilor, ale auditorilor și ale altor autorități de reglementare pentru a identifica impactul modificărilor dintre noul standard și cerințele actuale de recunoaștere a veniturilor.

MOTIVAȚIA, SCOPUL ȘI IMPORTANȚA CERCETĂRII

Motivul pentru care am ales această tematică a fost dorința de a îmbunătăți studiile actuale privind amploarea raportării conform IFRS, concentrându-ne atenția pe particularitățile recunoașterii veniturilor. Noutatea, dar și complexitatea IFRS 15 reprezintă însuși un bun motiv de cercetare atât din perspectiva utilității explorării, cât și din necesitatea actualizării cunoștințelor în domeniu. Totodată ne-am dorit să aflăm răspunsurile la o serie de întrebări, între care amintim: *Cum percep auditorii și contabilii 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?; Care este impactul probabil al IFRS 15 asupra situațiilor financiare ale firmelor și, prin urmare, asupra rentabilității și performanței acestora?* Găsirea răspunsurilor la aceste întrebări reprezintă practic și motivația cercetării empirice. De asemenea, motivul este conturat de actualizarea informațiilor privind utilitatea raportării conform IFRS, și într-un segment mai amplu reforma standardizării veniturilor din perspectiva financiar-contabilă utilizând cercetarea econometrică. Recunoașterea veniturilor este un domeniu cu un grad de complexitate foarte ridicat, această realitate derivând din interesul utilizatorilor față de acest indicator, care poate sta la baza unor erori și chiar a unor fraude în momentul reflectării. Dificultatea recunoașterii veniturilor este bine cunoscută de practicieni, chiar și atunci când principiile și standardele sunt stabile, deoarece circumstanțele

economice pot necesita noi experiențe, cunoștințe adaptative și flexibilitate. Așadar, pe măsură ce are loc tranziția la noul standard IFRS 15, reflectarea asupra modului de implementare a acestuia este mai critică ca niciodată.

Scopul lucrării - Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15-Venituri din contracte cu clienții, constă în evaluarea impactului standardului IFRS 15 în diferite sectoare de activitate și identificarea de soluții cu privire la rezolvarea problematicilor apărute la nivelul fiecărui domeniu reprezentativ, în condiții de stres financiar, în special în țările cu economie emergentă. În vederea atingerii acestui scop, ne-am propus sistematizarea și analiza celor mai relevante publicații existente în literatura de specialitate, dar și a legislației sau standardelor contabile în vigoare, pentru a argumenta și dovedi într-o manieră științifică necesitatea prezentării detaliate a informațiilor privind veniturile în conformitate cu IFRS 15, pentru a spori trasabilitatea, transparența și fiabilitatea situațiilor financiare.

În ceea ce privește *actualitatea și importanța temei*, considerăm că aspectele invocate din perspectiva standardelor noi emise, în special IFRS 15 - recunoașterii veniturilor din contractele cu clienții, sunt de mare actualitate, acest fapt rezultând tocmai din implicațiile pe care le pot avea IFRS 15 asupra situațiilor financiare ale entitatilor și, prin urmare, asupra rentabilității și performanței acestora. Veniturile pot părea un concept simplu, dar care fac obiectul unor discuții ample. În practică, procesul de recunoaștere a veniturilor poate să nu fie simplu pentru multe tranzacții și există diverse opinii și modele cu privire la modul optim de contabilizare a veniturilor în raportarea financiară. Ceea ce sporește și mai mult dificultatea este creșterea modelelor de afaceri noi și inovatoare în ultimii ani, pentru care standardele existente de recunoaștere a veniturilor se străduiesc să le ajungă din urmă. Standardele actuale de recunoaștere a veniturilor sunt criticate din mai multe motive. Una dintre ele este faptul că se bazează pe diferite modele de bază, în funcție de tipul tranzacției. Contabilitatea veniturilor provenite din prestarea de servicii, în conformitate cu IAS 18 și din contractele de construcție conform IAS 11, se bazează pe activitatea subiacentă desfășurată, în timp ce vânzarea de bunuri, în conformitate cu IAS 18, se bazează pe transferul de bunuri. Considerăm că IAS 18 nu oferă îndrumări suficiente cu privire la acordurile complexe și cu elemente multiple, ceea ce a condus la tratamente contabile diferite în practică. Problema abordărilor și tratamentelor contabile diferite este că entitățile pot recunoaște veniturile în momente diferite și la valori diferite pentru tranzacții similare. Acest lucru este inoportun pentru utilizatorii situațiilor financiare, care trebuie să evalueze performanța și valoarea entităților și să compare entitățile. Având în vedere acest lucru, unul dintre motivele pentru care consiliile au inițiat proiectul de recunoaștere a veniturilor a fost acela de a face convergență reglementările contabile într-un cadru solid pentru a îmbunătăți contabilizarea veniturilor atât pentru cei care întocmesc situațiilor financiare,

cât și pentru utilizatorii acestora. Pentru IFRS, acest lucru a dus la trecerea de la două standarde de recunoaștere a veniturilor și mai multe abordări. la un standard, presupunând o abordare unică. Procesul de elaborare care a dus la noul standard a fost amplu și s-a extins pe o perioadă de 12 ani, ceea ce indică faptul că a existat un număr mare de puncte de vedere și aspecte diferite de luat în considerare.

Având în vedere cele menționate mai sus, considerăm că *noutatea cercetării* constă în felul cum a fost abordat subiectul și anume identificarea și evaluarea celor mai afectate sectoare de activitate de apariția standardului IFRS 15 din țările cu economie emergentă.

OBIECTIVELE CERCETĂRII

Considerăm că toate informațiile, lucrările, studiile și paginile pe care le-am lecturat, precum și ideile și întrebările care au apărut pe parcursul investigației noastre științifice, au fost abordate în primul rând pentru a clarifica și consolida obiectivele noastre de cercetare.

Deși a fost dificil să ne poziționăm într-o anumită nișă de cercetare din cauza varietății tematicii abordate dintr-o varietate de puncte de vedere, complexitatea și numeroasele probleme care apar în domeniul raportării veniturilor pe baza de contact ne-au ajutat să ne conturăm clar ruta noastră de la început.

La fel ca în multe arii, domenii, globalizarea economică are un rol semnificativ în armonizarea contabilității. Evoluția principiilor și standardelor în domeniu reprezintă o premisă de cercetare, fapt prin care se accentuează contribuția dezvoltării informaționale.

Obiectivul principal al studiului nostru este de a găsi argumente științifice pertinente și de a identifica noi metode pentru a confirma importanța veniturilor din contractele cu clienții și a periodizării acestora în aplicarea IFRS 15, metode în baza cărora se va stabili, de asemenea, corelații și implicații în evaluarea efectelor reale pe care implementarea IFRS 15 le-a avut în diferite sectoare de activitate. Astfel, din obiectivul principal, la nivel teoretic se desprind următoarele *obiective specifice*:

Obiectivul nr. 1: Actualizarea informațiilor privind premisele organizării unui cadru de raportare unic la nivel global.

Obiectivul nr. 2: Identificarea evoluțiilor cadrului de raportare conform IFRS, cât și realizările și obiectivele trasate ale cadrului conceptual.

Obiectivul nr. 3: Analiza domeniului de aplicare problematic al principiului de evaluare a elementelor patrimoniale în conformitate cu IFRS.

Obiectivul nr. 4: Prezentarea axiomelor ce au generat necesitatea elaborării standardului IFRS 15.

Obiectivul nr. 5: Valorificarea utilității modelului “5-step” promovat de IFRS 15.

Obiectivul nr. 6: Evidențierea impactului IFRS 15 ca standard integrat în diverse sectoare de activitate din țările cu economii emergente.

Obiectivul nr. 7: Prezentarea segmentelor operaționale de complexitate majoră în cazul în care implementarea IFRS 15 poate crea dificultăți.

Obiectivul nr. 8: Identificarea măsurilor de control și stabilirea indicatorilor calitativi de performanță din perspectiva practicienilor în legătură cu IFRS 15.

Obiectivul nr. 9: Evaluarea riscurilor potențiale legate de recunoașterea veniturilor în contabilitate și identificarea controalelor și procedurilor de atenuare a riscurilor la un nivel acceptabil.

Aceste 9 obiective au fost atinse prin intermediul a celor 5 capitole ale tezei de doctorat intitulată *Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15 "Venituri din contracte cu clienții"*, acestea fiind organizate într-o succesiune logică pentru a oferi consistență și valoare rezultatelor și pentru a asigura formularea unor concluzii solide din punct de vedere științific cu privire la domeniul cercetării.

METODOLOGIA CERCETĂRII

Pentru realizarea obiectivelor am utilizat două metode de cercetare, cea bazată pe latura conceptuală a literaturii de specialitate, prin studierea lucrărilor științifice și sintetizarea informațiilor, dar și cea empirică prin intermediul căreia am apreciat gradul de aplicabilitate a IFRS 15 în industriile din țările cu economii emergente. Conceptele de deducție și inducție sunt adesea folosite pentru a descrie modul în care teoria și cercetarea este legată una de celălaltă. Studiile calitative sunt adesea asociate cu abordări inductive, deoarece implică studierea în profunzime a unui fenomen real prin colectarea de date calitative în încercarea de a crea teorie pe baza rezultatelor analizei acestor date. Această teză pleacă de la o abordare inductivă deoarece sunt colectate date din chestionare și alte documente scrise despre implementarea viitoare și actuală a IFRS 15 care stau la baza analizei și din care vom încerca să tragem concluzii generale. Cu toate acestea, conform mai multor autori ai literaturii de metodologie, cele două abordări nu se exclud reciproc și utilizarea unei combinații a celor două este foarte comună. În consecință, la începutul analizei datelor colectate, teoria a fost folosită ca punct de plecare pentru a ajuta la înțelegerea datelor, care este o abordare deductivă. Pe parcursul analizei, însă, am fost atenți la orice variabilă nouă care a apărut din date, pentru a detecta consecințele neprevăzute ale IFRS 15, astfel am evitat ca punctul de plecare deductiv să ne facă să trecem cu vederea constatările interesante.

Prima etapă cu caracter teoretic a constat în documentarea și studierea unui număr semnificativ de referințe bibliografice relevante pentru tema

noastră de cercetare, având drept obiectiv revizuirea literaturii de specialitate și sintetizarea opiniilor cercetătorilor, precum și rezultatele studiilor publicate anterior în acest domeniu de cercetare. Lucrările de specialitate utilizate se regăsesc sub formă de articole, cărți, volume de conferințe, teze de doctorat, surse legislative naționale, europene și internaționale, dar și a surselor web, accesând platforme precum Web of Science, Proquest, Google Scholar și site-uri ale principalelor organisme implicate în aria raportării conform IFRS. Cadrul teoretic al cercetării noastre a fost tratat din mai multe perspective, printre care raportarea financiară conform IFRS, conceptele de bază ale IFRS 15, aspecte problematice ale noului standard privind veniturile și evaluarea mediului de control intern cu specificarea veniturilor (aspecte care au fost dezbătute și analizate în capitolele 1, 2, 3 și 4).

Cea de-a doua etapă de analiză este reprezentată de *cercetarea empirică (capitolul 5)*, în care am utilizat un chestionar format din 30 de întrebări ca instrument de cercetare. Chestionarul a fost distribuit către 30 de entități din sectoarele considerate a fi cele mai afectate de schimbările impuse de IFRS 15, și anume: producție, servicii IT, servicii bancare, construcții și telecomunicații. Selecția respondenților s-a realizat luând în calcul disponibilitatea acestora de a răspunde la chestionar, precum și în funcție de domeniul de activitate în care activează entitatea. Selecția țărilor de proveniență a entităților analizate a fost fundamentată în funcție de caracteristicile comune ale mediului de afaceri, culturii contabile, vecinătății teritoriale și nu în ultimul rând din rațiuni de accesibilitate și disponibilitate a respondenților. Considerăm că o combinație de metode de cercetare reprezintă o abordare rezonabilă având în vedere tematica analizată.

Rezultatele cercetării se referă la proiectarea unui model replicabil de utilizare extinsă a IFRS 15 care va deservi tuturor domeniilor de activitate analizate. Acest subiect de actualitate este rezultatul implementării modelului adecvat în sine, precum și al unei evaluări precise și obiective a valorii profiturilor care provin din contractele cu clienții pentru toate acele categorii de entități care utilizează IFRS, indiferent de tipul de activitate sau de modelul de afaceri.

PREZENTAREA SINTETICĂ A CAPITOLELOR TEZEI DE DOCTORAT

CAPITOLUL 1. EVOLUȚIA CADRULUI DE RAPORTARE FINANCIARĂ CONFORM IFRS ȘI UTILITATEA GLOBALIZĂRII SITUAȚIILOR FINANCIARE

Necesitatea unui set global de standarde de raportare financiară de calitate a fost evidentă încă de la începutul anilor 1970. Existența unor criterii de referință la nivel mondial face posibilă compararea directă a raportărilor financiare ale companiilor între țări și regiuni. Aceste standarde de înaltă calitate sporesc încrederea investitorilor prin îmbunătățirea comparabilității economice. De la începutul anului 2005, peisajul global al raportării financiare corporative s-a schimbat semnificativ. Un număr fără precedent de țări și companii din întreaga lume au adoptat IFRS ca bază pentru întocmirea situațiilor financiare. Toate statele membre ale Uniunii Europene au adoptat IFRS-urile aprobate de UE pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale societăților cotate la bursă în jurisdicțiile lor respective. Beneficiile unui set comun de standarde de raportare financiară de înaltă calitate sunt foarte importante. Cu toate acestea, în funcție de situația economică generală, de cadrul de reglementare existent și de tradițiile în materie de raportare financiară ale unui anumit stat membru, punerea în aplicare a IFRS poate prezenta provocări considerabile. Aceste provocări practice se referă la coerența cadrului de reglementare, la gradul de pregătire al organismelor relevante, la capacitatea de punere în aplicare și la capacitatea tehnică.

Apariția și răspândirea globalizării a revoluționat practicile de afaceri din întreaga lume. Într-o eră a globalizării, inovația tehnologică a facilitat schimburile, a sporit fluiditatea schimbului de informații și a eliminat distanțele geografice. În acest context globalizat, este nevoie de o infrastructură soft pentru a armoniza practicile comerciale. Prin urmare, au fost create instituții și standarde pentru a facilita practicile de afaceri din întreaga lume, cum ar fi înființarea IASB și IFRS. Unul dintre principalele motive pentru introducerea IFRS a fost acela de a crea un limbaj contabil comun, astfel încât entitățile și situațiile financiare ale acestora să fie consecvente și fiabile între companii și țări, IFRS sunt uneori confundate cu IAS, standardele mai vechi prin care IFRS a înlocuit IAS, multe altele, cum ar fi imobilizările corporale și beneficiile angajaților. Până în 2020, peste 120 de țări au adoptat pe scară largă IFRS. Printre acestea se numără Uniunea Europeană, multe țări din Asia și America de Sud. Statele Unite folosesc Principiile contabile general acceptate (GAAP), cunoscute și sub numele de US GAAP. Fundația IFRS este o organizație non-profit de interes public. IFRS

a fost înființat pentru a dezvolta un set unic de standarde de contabilitate de înaltă calitate, ușor de înțeles, obligatorii și acceptate la nivel internațional și pentru a promova și facilita adoptarea acestora. Consiliul este un grup independent de profesioniști cu experiență practică relevantă în domeniul stabilirii standardelor contabile, al raportării financiare, al auditului, al utilizării și al guvernantei.

Cele mai importante beneficii ale adoptării IFRS și ale existenței unei comunități care să gestioneze contabilitatea modernă sunt, în opinia noastră, următoarele: a) orientarea către investitor; b) dovada recunoașterii prompte a pierderilor; c) comparabilitatea informațiilor financiare și contabile; d) standardizarea raportării financiare; e) creșterea consecvenței în raportarea financiară și a transparenței informațiilor; f) facilitarea accesului la piețele de capital și atragerea de investiții străine; g) importanța informațiilor financiare și contabile.

Fundația pentru IFRS este o organizație fără scop lucrativ înființată pentru a dezvolta, promova și facilita adoptarea unor standarde de contabilitate și de sustenabilitate de înaltă calitate, înțelese la nivel internațional, aplicabile și acceptabile pentru raportarea financiară în scopuri generale, în interes public. Fundația IFRS a făcut progrese bune în realizarea strategiei și priorităților acestora pentru 2021, totodată realizarea obiectivelor pentru anul 2022 au fost publicate în 2023, cele mai importante fiind: numirea ISSB inaugurali și noi membri IASB; consolidarea completă a CDSB și VRF, inclusiv dezvoltarea unui model de operare, bazându-se pe resursele și expertiza tuturor organizațiilor; implementarea modelului cu mai multe locații pentru ISSB; concentrarea pe bunăstarea și dezvoltarea personalului și pe sprijinul părților interesate în timpul tranziției organizaționale; continuarea lansării proiectelor în cadrul programului de procese de afaceri și tehnologie, inclusiv un nou sistem financiar și o nouă bază de date de feedback tehnic; monitorizarea răspunsurilor la încercarea de un an de lucru hibrid pentru a asigura că organizația adoptă cele mai bune practici de lucru.

Implementarea IFRS reprezintă o schimbare foarte importantă pentru îmbunătățirea calității raportării financiare în România și Republica Moldova. Internaționalizarea mediului de afaceri înseamnă furnizarea de informații participanților în toate etapele, de la realizarea dimensiunii strănerii de fonduri până la realizarea obiectivelor acestora. Activitățile economice ale companiilor multinaționale se află în centrul interesului investitorilor străini, astfel încât situațiile financiare sunt orientate către cerințele standardelor internaționale, ținând cont de standardele de întocmire și prezentare.

Pe măsură ce tehnologia sporește interacțiunile și schimburile comerciale la nivel global, ușurința de comunicare a creat o schimbare pe piețele financiare. În loc să existe piețe financiare interne care includ una sau un grup de țări, piețele financiare și standardele de raportare sunt globale.

Existența unor piețe globale aduce noi provocări care anterior nu reprezentau o preocupare pentru majoritatea părților interesate. Un exemplu al acestor noi provocări a devenit necesitatea sporită de a stabili standarde în aproape toate aspectele activității comerciale. Există, de asemenea, o oportunitate de a îmbunătăți raportarea financiară prin intermediul standardelor internaționale. IFRS a fost deja adoptat de 143 de țări, iar IFRS continuă să se extindă pe măsură ce aceste standarde evoluează către un set universal de standarde globale. Atât țările în curs de dezvoltare, cât și țările dezvoltate pot beneficia și au beneficiat de pe urma adoptării IFRS. IASB, recunoscând dificultatea tranziției de la GAAP naționale la IFRS, a oferit atât sugestii, cât și resurse care ușurează sarcina tranziției. În plus, IASB a prevăzut mai multe oportunități care fac ca adoptarea IFRS să fie flexibilă.

Atât reducerea sarcinii, cât și flexibilitatea au reprezentat principalele motive pentru care IFRS a devenit un set de standarde internaționale pentru raportarea financiară. În primul rând, în cadrul procesului de adoptare, țara trebuie să ia decizia politică specifică conform căreia adoptarea IFRS ar fi benefică. Țările aleg să adopte IFRS dintr-o varietate de motive, dincolo de recunoașterea importanței piețelor internaționale. Acest factor "de ce" ar putea fi pentru a facilita accesul la piețele de capital străine sau printr-o analiză cost-beneficiu a actualului organism național de standardizare prezent în țară. Atunci când o țară poate justifica "de ce" să adopte IFRS, următorul considerent este "cum" să adopte IFRS. Prin urmare, a existat o abordare big-bang și o abordare de convergență (cum este cazul Chinei).

Cel mai reușit exemplu de adoptare a IFRS a fost cel al Uniunii Europene. După ce Uniunea Europeană a impus utilizarea IFRS în 2005, investitorii au reacționat pozitiv la IFRS. Astfel, într-un studiu realizat la trei ani de la adoptarea IFRS, a fost testată reacția generală a pieței în Europa și în restul lumii. Testând 3.265 de firme europene și 1.200 dintre cele mai mari firme din lume situate în afara Europei, studiul a constatat că investitorii din firmele europene au reacționat pozitiv la adoptarea IFRS, fapt evidențiat de randamentul brut al portofoliilor celor 3.265 de firme europene.

CAPITOLUL 2. PARTICULARITĂȚI PRIVIND IMPLEMENTAREA ȘI EFECTELE IFRS 15 ASUPRA RAPORTĂRII FINANCIARE ÎN DIVERSE SECTOARE DE ACTIVITATE

Reforma standardului privind veniturile a fost un răspuns la dorința comunității de afaceri de a adapta principiile de recunoaștere a veniturilor la entitățile în creștere. Comparativ cu standardele care au fost abrogate (și anume IAS 18 Venituri, IAS 11 Contracte de construcții și o serie de interpretări aferente), IFRS 15 a sporit complexitatea asociată recunoașterii veniturilor prin cerințe mai stricte. Această schimbare implică o modificare a nivelului de apreciere implicat în aplicarea standardului, dar, întrucât noul standard este foarte prescriptiv în anumite domenii, mai ambiguu în altele și necesită un nivel semnificativ de apreciere în anumite domenii, acest subiect trebuie analizat separat pentru fiecare domeniu. Mulți ar putea descrie IFRS 15 ca fiind un standard complex, care se bazează adesea pe nevoile utilizatorilor situațiilor financiare - axioma fundamentală din care a luat naștere IFRS 15. Astfel, în timp ce IAS 18 stabilește criterii separate de recunoaștere a veniturilor pentru bunuri și servicii, IFRS 15 elimină această distincție.

Conform IFRS 15, în unele sectoare, cum ar fi cel al software-ului, noțiunea de riscuri inseparabile este ilustrată mai clar prin evaluarea faptului dacă un bun sau un serviciu modifică sau personalizează în mod semnificativ un alt bun sau serviciu. De exemplu, o entitate poate promite să furnizeze unui client un software existent și, de asemenea, promite să personalizeze acel software astfel încât să funcționeze cu infrastructura existentă a clientului, astfel încât entitatea să furnizeze clientului un sistem complet integrat. În acest caz, dacă serviciul de personalizare necesită ca entitatea să modifice în mod semnificativ software-ul existent, astfel încât riscurile legate de furnizarea software-ului și de serviciul de personalizare să fie inseparabile, entitatea poate concluziona că promisiunile de a transfera software-ul și serviciul de personalizare nu ar fi identificabile separat și, prin urmare, aceste bunuri sau servicii nu ar fi distincte în contextul contractului. Este normal ca entități de software să încheie acorduri care implică două sau mai multe părți neafiliate care contribuie la furnizarea unui bun sau serviciu specificat unui client.

Cu referire la entitățile din sectorul auto, inclusiv furnizorii de piese auto și producătorii de echipamente originale, acestea au trebuit să modifice anumite practici de recunoaștere a veniturilor ca urmare a aplicării IFRS 15. Atunci când aplică standardul, producătorii de echipamente originale trebuie să evalueze cu atenție transferul de control pentru vehiculele vândute dealerilor lor. De asemenea, aceștia trebuie să își analizeze politicile de stimulare, precum și garanțiile produselor, pentru a determina tratamentul

contabil adecvat în conformitate cu standardul IFRS 15. Vânzările cu opțiuni de răscumpărare și garanțiile privind valoarea reziduală sunt, de asemenea, tranzacții tipice care trebuie analizate cu atenție.

În ceea ce privește sectorul turistic, IFRS 15 face distincție între licențele care reprezintă transferul unui drept de utilizare a proprietății intelectuale a unei entități și licențele care reprezintă furnizarea de acces, pe o perioadă de timp, la proprietatea intelectuală a unei entități, și specifică criteriile pentru a determina ce tip de licență este vândută. Veniturile pentru primele vor fi recunoscute, de obicei, la un moment dat; veniturile pentru cele din urmă vor fi recunoscute, de obicei, pe parcursul perioadei de acces. Entitățile din sectorul călătoriilor, al ospitalității și al agrementului vor trebui să examineze acordurile de licență în lumina acestor noi orientări și, în unele cazuri, ar putea fi necesar să își modifice contabilitatea existentă.

În industria petrolului și a gazelor naturale, atunci când dezvoltă active, de obicei entitățile colaborează și să formează acorduri comune. Aceste acorduri împart producția fizică (de exemplu, țițeiul) între părți. Fiecare parte este apoi responsabilă fie pentru utilizarea, fie pentru vânzarea producției pe care o preia. Natura fizică a "ridicării" producției, cum ar fi petrolul, înseamnă că este adesea mai eficient ca fiecare parte să ridice câte o încărcătură completă de cisternă. Cantitatea de petrol ridicată de fiecare partener poate să nu fie egală cu participația sa în cadrul unui zăcământ la data bilanțului.

În ceea ce privește sectorul bancar, impactul IFRS 15 va varia în funcție de politicile contabile existente ale unei bănci și de natura și gama de produse ale acesteia. Domeniile cele mai afectate ar putea include, fără a se limita la acestea, cardurile de credit și programele de loialitate, comisioanele, contractele de consultanță și produsele grupate. S-ar putea să nu existe schimbări semnificative în modul în care unele bănci contabilizează veniturile, dar toate băncile vor trebui să își revizuiască contractele pentru a verifica modul în care noul standard se aplică circumstanțelor lor specifice. De asemenea, băncile ar trebui să se gândească la modul în care se vor conforma noilor prezentări de informații impuse de IFRS 15.

Sectorul comerțului cu amănuntul dezvoltă în mod constant strategii de vânzare pentru a-i motiva pe clienți să cumpere. Aceștia se adresează consumatorilor prin programe care "grupează" produse și oferă "bunuri și servicii gratuite", cupoane pentru a încuraja achizițiile repetate, reduceri, programe de fidelizare, oferind clienților șansa de a câștiga concursuri, de a participa la "extrageri de premii" etc. Această creativitate și diversitate a profesioniștilor în marketingul cu amănuntul poate fi un coșmar pentru contabilii care încearcă să pregătească rapoarte financiare pentru comercianții cu amănuntul.

În numeroasele studii efectuate de companiile "Big-4" cu privire la previziunile privind impactul pe care IFRS 15 îl va avea în diferite sectoare,

s-a ajuns la concluzia unanimă că industria telecomunicațiilor va înregistra un impact mai mare decât alte industrii. Alegerea sectorului telecomunicațiilor se bazează pe o serie de dezavantaje ale noului standard de telecomunicații, cum ar fi utilitatea informațiilor suplimentare, dificultatea estimării, gradul de subiectivitate (care afectează comparabilitatea informațiilor) sau complexitatea și costul implementării.

Principala diferență între IFRS 15 și IAS 18 este că standardele de contabilitate au fost revizuite de-a lungul timpului pentru a oferi informații mai relevante și mai exacte utilizatorilor situațiilor financiare. Aceasta este o practică obișnuită atunci când natura tranzacțiilor comerciale devine din ce în ce mai complexă: în conformitate cu IAS 18, diferite tipuri de venituri sunt recunoscute în mod diferit, în timp ce noul standard, IFRS 15, urmărește să uniformizeze recunoașterea tuturor tipurilor de venituri. Succesul sau eșecul acestui standard poate fi determinat doar după introducerea sa. IFRS 15 prevede un model unic de recunoaștere a veniturilor care este fundamental diferit de IAS 18. Acest model în cinci etape se aplică veniturilor rezultate din contractele cu clienții, indiferent de tipul de tranzacție sau de sectorul de activitate, cu unele excepții. Principiul de bază al IFRS 15 este că veniturile sunt recunoscute atunci când bunurile sau serviciile sunt transferate clientului la prețul tranzacției. Veniturile sunt recunoscute în conformitate cu acest principiu de bază prin aplicarea modelului în cinci etape. Veniturile sunt recunoscute în conformitate cu modelul de transfer. În funcție de termenii specifici ai contractului, veniturile sunt recunoscute în perioada în care entitatea fabrică produsul sau în perioada în care acesta este livrat clientului. În cazul în care o entitate nu îndeplinește o obligație de performanță pe o perioadă mai lungă de timp, venitul este recunoscut atunci când obligația de performanță este îndeplinită la un anumit moment dat, iar controlul este transferat la acel moment. Factorii care pot indica un transfer de control includ un drept curent la plata activului, faptul că clientul are titlul legal asupra activului sau că entitatea a transferat proprietatea fizică a activului. Ca urmare a celor de mai sus, momentul recunoașterii veniturilor se poate schimba pentru unele tranzacții atunci când se aplică noul standard: pe lângă modelul în cinci etape, IFRS 15 stabilește modul de contabilizare a costurilor suplimentare de obținere a unui contract și a costurilor directe legate de executarea contractului și oferă îndrumări pentru entitățile care aplică acest model. Acesta oferă îndrumări privind aplicarea acestui model care se concretizează în licențe, garanții, drepturi de returnare, considerații principal-versus-agent, opțiuni pentru bunuri sau servicii suplimentare și îndrumări cu privire la întrerupere.

În urma revizuirii literaturii de specialitate cu privire la impactul implementării standardului IFRS 15, reiese faptul ca în ceea ce privește calitatea informațiilor regăsite în notele explicative, majoritatea dintre entitățile analizate în diverse studii au reclasificat conturile doar pentru o mai bună prezentare a informațiilor, au crescut gradul de prezentare a notelor explicative sau nu au raportat niciun impact cauzat de adoptarea IFRS 15. Chiar dacă standardul nu a avut un impact semnificativ asupra majorității companiilor, unele sectoare, cum ar fi utilitățile publice, comunicațiile, stocurile neciclice, bunurile industriale și construcțiile civile, au fost afectate în mod considerabil. În cele din urmă, entitățile au prezentat informații de bună calitate în notele de tranziție.

Tranziția la IFRS 15 a fost expusă în raport cu diverși factori precum: factorii determinați ai adoptării timpurii, condițiile financiare stresante, problemele administrației fiscale apărute odată cu adoptarea pentru prima dată a standardului. De asemenea cercetătorii au dorit să identifice comportamentul de gestionare a veniturilor și dacă managementul veniturilor care utilizează discreția este afectat. Cu referire la gradul de conformitate se constată ca majoritatea companiilor nu respectă pe deplin cerințele prevăzute de IFRS 15. Deși gradul de conformitate variază între sectoarele de activitate, sectorul telecomunicațiilor are cel mai mare grad de conformitate (76%), în timp ce sectorul IT are cel mai scăzut grad de conformitate, media de conformitate este de aproximativ jumătate, ceea ce indică o neconformitate semnificativă cu cerințele IFRS 15. Prezentarea informațiilor despre segmentele de exploatare, obligațiile de performanță în acordul de facturare și păstrare, garanția și modificările estimărilor variabilelor sunt domeniile cel mai puțin respectate.

Printre cele mai interesate cercetări se numără și studiul realizat de Bubnovskaya et al., în care se discută specificul organizării contabile pentru veniturile și cheltuielile din industria construcțiilor, fiind luați în considerare 5 pași ai modelului de contabilizare a veniturilor. Rezultatele studiului întăresc ideea potrivit căreia în ciuda complexității IFRS 15, noua sa aplicare îmbunătățește sistemul de contabilitate pentru venituri și cheltuieli al companiilor de construcții și rezolvă problema recunoașterii veniturilor și a determinării rezultatului financiar în construcții. datorită sistemului de control conținut în IFRS 15, entitățile de construcții pot îmbunătăți treptat sistemul de contabilitate pentru recunoașterea veniturilor și pot elimina riscurile clienților legate de contracte.

O trecere în revistă a studiilor existente arată că, în ciuda beneficiilor IFRS, există o dezbatere nerezolvată cu privire la impactul contabil al adoptării timpurii și tardive a IFRS. În acest context, în contextul UE, Napier și Stadler constată că IFRS 15 are un impact relativ mic asupra recunoașterii și evaluării veniturilor. În plus, Belesis et al. observă că impactul IFRS 15 este relativ limitat între perioadele contabile și se referă în principal la alocarea

unor costuri directe de deplasare care sunt recunoscute ca fiind costuri contractuale. În schimb, Trabelsi constată că adoptarea anticipată are un impact pozitiv asupra a două cifre contabile, profitul și capitalurile proprii. În plus, Soye & Raji au raportat, de asemenea, rezultate similare.

Argumentele prezentate în această secțiune de literatură review vor constitui premisele stabilirii obiectivelor specifice cercetării empirice.

Astfel, în raport cu dimensiunea actuală a cercetării în domeniu, ne propunem să consolidăm aceste concepte prin intermediul unui model de implementare extinsă a IFRS15, fiind astfel create premisele necesare de a veni în întâmpinarea entităților economice care aplică referențialul IFRS și care să îmbine stadiul actual al cunoașterii într-un mod benefic pe practicieni, organisme de reglementare și cercetători.

CAPITOLUL 3. DETALIEREA PROCESULUI DE IMPLEMENTARE A IFRS 15 LA NIVELUL ENTITĂȚILOR ECONOMICE

Obiectivul acestui capitol se axează pe detalierea procesului de implementare a IFRS 15 în rândul entităților economice prin evidențierea problemelor și provocărilor majore care pot apărea pe parcursul punerii în aplicare. Astfel, deși modelul în 5 etape promovat de IFRS 15 pare, la prima vedere clar și ușor de implementat, este posibil să întâmpine diverse obstacole în practică. Din acest motiv, am considerat că este oportun să explicăm în detaliu fiecare dintre etapele propuse în model și să evidențiem prin exemple practice aspectele problematice care pot fi întâlnite în practică. Prezența discount-urilor, modificările dispozițiilor contractuale și identificare obligațiunilor separate sunt doar câteva dintre realitățile cu care se confruntă practicienii, care necesită o judecată profesională extinsă.

O entitate ar trebui să reflecte în evidențele sale contabile contractele cu clienții care intră în domeniul de aplicare al IFRS 15 numai dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: părțile la contract au convenit asupra contractului în scris, verbal sau în alt mod, în conformitate cu practicile comerciale obișnuite și își asumă să respecte obligațiile respective.

Caracteristicile esențiale ale unui contract au în vedere:

- *Toate părțile au aprobat acordul* – Contractele pot fi scrise, orale sau implicite, în funcție de practicile comerciale normale ale entității. Caracterul executoriu al contractelor este o chestiune de drept, iar entitățile ar trebui să ia în considerare jurisdicția juridică în care își desfășoară activitatea ca regulă de aplicare a contractelor;
- *Toate părțile se angajează să-și îndeplinească obligațiile* – Dacă fiecare contractant are dreptul unilateral de a anula o obligație care nu

a fost executată integral, criteriul afirmă că nu există contract. Acest criteriu se referă la clauzele de reziliere;

- *Drepturile fiecărei părți sunt identificabile* – O condiție prealabilă pentru recunoașterea contractului și a drepturilor și obligațiilor în cadrul contractelor și acordurilor este ca bunurile și/sau serviciile care urmează să fie furnizate să fie stabilite în mod clar în contract. Identificarea transferului de control ajută la recunoașterea veniturilor;
- *Contractul are substanță comercială* – Pentru a fi recunoscut ca un contract, acesta trebuie să aibă ca rezultat o modificare a riscului pentru client, a momentului livrării bunurilor și serviciilor, și a valorii fluxurilor de numerar care intră în entitate. Contractul nu trebuie să includă niciun contract social;
- *Colectabilitatea este probabilă* – Noul standard impune vânzătorului să evalueze riscul de credit al clientului la începutul contractului. Recunoașterea veniturilor are loc numai atunci când plata este probabil să fie primită.

Procesul de identificare a obligațiilor de execuție presupune să se stabilească dacă o entitate s-a angajat să transfere fie bunuri și servicii distincte, fie un pachet de bunuri și servicii care îndeplinesc anumite condiții. Aceste angajamente nu se limitează la cele cuprinse în mod explicit într-un contract scris. Prezentul standard furnizează indicatori pentru a determina dacă este îndeplinit criteriul "identificabilității". Un singur contract poate conține o promisiune de a furniza mai multe bunuri sau servicii unui client. La începutul contractului, o entitate evaluează bunurile sau serviciile promise și determină care bunuri sau servicii (sau grupuri de bunuri sau servicii) sunt identificabile

Prețurile de tranzacție nu afectează doar procesul de luare a deciziilor comerciale, ci și responsabilitatea contractelor. Acest lucru se datorează faptului că prețul tranzacției are o serie de efecte care trebuie evaluate, afectând atât natura, cât și valoarea și momentul recunoașterii veniturilor. În primul rând, trebuie remarcat faptul că determinarea prețului de tranzacție este o sarcină complexă și include nu numai contraprestația definită de contract, ci și contraprestația definită de practicile comerciale uzuale. Deoarece raportarea financiară are atât aspecte calitative, cât și cantitative, valoarea trebuie să fie măsurabilă. Valoarea de tranzacție" este valoarea contraprestației pe care o entitate se așteaptă să o primească pentru bunurile sau serviciile transferate unui client, cu excepția sumelor colectate în numele altor părți (de exemplu, diverse taxe/taxe de vânzare).

Prețul tranzacției este alocat fiecărei obligații de performanță (OP) (de obicei, bunuri sau servicii individuale) și reprezintă valoarea contraprestației pe care o entitate trebuie să o primească în schimbul livrării unei obligații

promise unui client. O entitate alocă, de obicei, prețul tranzacției fiecărei obligații de performanță proporțional cu prețul de vânzare individual al acesteia. Cu toate acestea, în cazul în care sunt îndeplinite anumite criterii, reducerea sau contraprestația variabilă este alocată uneia sau mai multor OP, dar nu tuturor. Această etapă a modelului veniturilor constă în două subetape pe care o entitate le realizează la începutul contractului. "Prețul de vânzare unic" sau "prețul de vânzare al unei obligații de performanță/obligații de servicii unice" este suma pentru care o entitate vinde unui client bunurile sau serviciile promise separat. Cea mai rezonabilă dovadă în acest sens este prețul observabil derivat din vânzările de bunuri și servicii de sine stătătoare către clienți similari.

O entitate recunoaște veniturile atunci când își îndeplinește obligația de a furniza bunuri sau servicii clienților. Bunurile sau serviciile sunt "transferate" atunci când sau dacă clientul dobândește controlul. La începutul contractului, o entitate evaluează mai întâi dacă va transfera controlul asupra bunurilor sau serviciilor pe termen lung și, în caz contrar, transferă controlul la un moment dat.

Bunurile sau serviciile sunt transferate clientului atunci când acesta dobândește controlul asupra bunurilor sau serviciilor. Controlul se referă la capacitatea cumpărătorului de a direcționa utilizarea unui activ și de a obține în mod substanțial toate beneficiile rezultate din utilizarea acestuia.

În ceea ce privește etapele care ar avea un impact semnificativ, se așteaptă ca identificarea obligațiilor de performanță și cerința de a repartiza prețul tranzacției între diferitele obligații de performanță să determine schimbări majore pentru firmele care vând combinații (pachete) de bunuri și servicii. De exemplu, firmele de telecomunicații combină adesea un telefon mobil fizic cu servicii de telefonie mobilă. În conformitate cu IAS 18, contractul era adesea considerat o singură obligație de performanță, iar veniturile erau recunoscute lunar, pe măsură ce erau primite plățile. În prezent, conform IFRS 15, telefonul mobil este considerat o obligație de performanță separată, iar venitul așteptat din vânzarea telefonului este recunoscut imediat după transferul către client. Serviciul de telefonie mobilă este recunoscut lunar. Companiile de software se confruntă cu un impact similar, dar diferit, în ceea ce privește contractele de venituri recurente pentru software în cloud. În loc să recunoască veniturile lunar, firmele pot anticipa veniturile pentru contractele de software până în momentul în care clientul obține controlul asupra licenței de software. Modificările introduse de IFRS 15 sunt evidențiate în articolele publicate de marile firme de contabilitate, care identifică industriile care se bazează pe contracte pe termen lung ca fiind cele mai susceptibile de a fi afectate. Chiar și în cazul industriilor în care contractele pe termen lung nu sunt utilizate în mod obișnuit, IFRS 15 impune prezentarea

mai amplă a informațiilor privind contractele de venituri. Astfel, în timp ce unele studii se concentrează pe relevanța câștigurilor în scopul evaluării, alți cercetători sunt interesați de alte caracteristici ale informațiilor contabile, cum ar fi fidelitatea, actualitatea și inteligibilitatea.

Atunci când se evaluează impactul IFRS 15 asupra caracterului adecvat al raportării financiare, ar trebui să se pună accentul pe acele entități cu cel mai mare impact, mai degrabă decât pe entități în general. De asemenea, ar trebui să se acorde o atenție separată acelor entități în cazul cărora impactul noului standard contabil diferă (de exemplu, impact ascendent / impact descendent). Din fericire, o evaluare bazată pe acest standard este în concordanță cu aspectele care vor fi probabil abordate în cadrul analizei ulterioare punerii în aplicare. Cu toate acestea, merită remarcat faptul că organismele de standardizare și alte părți interesate pot avea alte interese în analiza post-implementare, cum ar fi evaluarea impactului standardelor asupra prezentării și prezentării informațiilor și a altor aspecte legate de implementare.

CAPITOLUL 4. IDENTIFICAREA PROCEDURILOR DE CONTROL ÎN VEDEREA ASIGURĂRII CONFORMITĂȚII RECUNOAȘTERII VENITURILOR CU IFRS 15

Acest capitol se concentrează pe aspectele legate de monitorizare și control, care sunt esențiale pentru succesul diferitelor fluxuri de lucru pentru entitate. Considerăm că un mediu de control intern poate îmbunătăți considerabil activitatea unei entități. De aceea, atunci când se trece de la un standard la altul, în special atunci când este corelat cu veniturile, este absolut necesar să existe proceduri pentru a identifica riscurile și modalitățile de atenuare a riscurilor la un nivel acceptabil. De asemenea ne propunem să scoatem în evidență prin ilustrații practice problematicile cu care se confruntă entitățile din diferite sectoare de activitate în aplicarea IFRS 15. Baza de cercetare o constituie cadrul de raportare IFRS, în special studiul comportamentului veniturilor și analiza regulilor de poziționare a acestora în conturile și situațiile financiare ale societăților comerciale.

Din cercetările efectuate, autorii au observat că societățile care aplică raportarea IFRS au o cultură corporativă mai dezvoltată, orientată atât spre calitate, cât și spre extinderea pieței. Având în vedere că acest cadru de raportare IFRS este în continuă evoluție, există adesea provocări practice. Principalii factori care împiedică adoptarea IFRS în Europa, în SUA și în alte

țări nu sunt neapărat probleme tehnice, ci probleme culturale, modele mentale, obstacole juridice, nevoia de educație și influențe politice.

În procesul de recunoaștere a veniturilor există mai multe riscuri, în funcție de apetitul de risc entitatea va aplica una din strategiile: *acceptarea riscurilor, reducerea riscurilor, eliminarea riscurilor, distribuirea riscurilor, transferul de riscuri, gruparea riscurilor*. În contextul IFRS 15, identificarea și evaluarea riscurilor pot fi efectuate în funcție de modelul “5 step”, adică la fiecare pas de recunoaștere a veniturilor să fie asociat cel puțin un risc pe aserțiune. În același context de identificare a riscurilor, considerăm că entitățile trebuie să selecteze un set de proceduri de diminuare a riscurilor, cum ar fi:

Pasul 1 „Identificarea contractului cu clientul”- Verificarea unui singur set (sau a unei combinații de documente contractuale aprobate) în scris sau prin intermediul unui proces de documentare aprobat de entitate pentru a se asigura că există un angajament ferm și, în consecință, că toate părțile se angajează să își îndeplinească obligațiile. Că toate criteriile declarate sunt îndeplinite pentru ca comanda să fie înregistrată.

Pasul 2 „Identificarea obligației de performanță în contract”- Entitatea se asigură că sunt selectate fluxurile de guvernare adecvate pentru tipul de soluție. Tipul de bunuri și/sau servicii promise poate fi o soluție standard sau o soluție combinată. Bunurile și serviciile unei soluții standard sunt întotdeauna considerate obligații de performanță separate, deoarece sunt distincte una de cealaltă, în timp ce o soluție combinată este întotdeauna clasificată ca o obligație de performanță.

Pasul 3 „Determinarea prețului de tranzacție”- Determinați prețul de tranzacție al comenzii verificând dacă comanda se referă la o tranzacție cu preț fix sau la o tranzacție cu preț variabil, dar, în plus, verificați: dacă tranzacția conține clauze de penalizare sau compensații pentru client în temeiul unor clauze contractuale de penalizare; dacă există un element de finanțare important; și dacă există o contraprestație plătită clientului.

Pasul 4 „Alocarea prețului de tranzacție obligației de performanță”- Determinarea prețului de tranzacție al unei comenzi prin verificarea dacă comanda este legată de o tranzacție cu preț fix sau variabil: dacă nu există niciun stimul asociat comenzii, sistemul se va potrivi cu prețul din lista de prețuri a clientului și, prin urmare, lista de prețuri a clientului va fi utilizată pentru a verifica prețul bunurilor și/sau servicii, sistemul este utilizat pentru a identifica prețul bunurilor și/sau serviciilor promise în comandă. Prin urmare, lista de prețuri nete a clientului ar trebui să fie utilizată pentru a confirma prețul specific al fiecărei obligații de performanță identificate.

Pasul 5 „Recunoașterea și evaluarea veniturilor”- Determinați dacă există o autorizație a clientului pentru bunurile și/sau serviciile furnizate în raport cu conformitatea promisă în contract. Identificați calendarul obligației

de executare și comparați-l cu calendarul contabil de recunoaștere a veniturilor entității.

Mediul de control al unei companii modelează cultura sa corporativă și influențează eficacitatea controalelor sale interne. Mediul de control este un element intangibil. Cu toate acestea, el reprezintă baza pentru toate celelalte componente ale controlului intern, asigură disciplina și structura și cuprinde atât competența tehnică, cât și angajamentul etic. Evaluarea riscurilor este procesul de identificare a riscurilor pentru realizarea obiectivelor unei entități, de analiză a evenimentelor potențiale, de examinare a probabilității de apariție a acestora și a impactului lor asupra realizării obiectivelor entității și de determinare a modului în care vor fi abordate riscurile. Conducerea societății ar trebui să fie conștientă de potențialele zone de risc ridicat și să caute riscuri ridicate, cum ar fi: există o susceptibilitate sau un istoric de risipă, fraudă sau erori; s-au produs modificări în structura organizatorică, sistemele sau personalul entității; controalele nu au fost revizuite pentru o perioadă substanțială de timp.

Industria telecomunicațiilor va trebui să ia în considerare efectele comerciale ale IFRS 15. În acest sens, va trebui să existe o planificare atentă în ceea ce privește respectarea clauzelor bancare, remunerarea bazată pe performanță, respectarea cerințelor de reglementare care pot fi actualizate ca urmare a modificărilor viitoare ale poziției financiare raportate sau ale performanței entității. Entitățile vor trebui să ia în considerare dacă vor fi necesare modificări ale contractelor. De asemenea, va trebui să existe o legătură cu departamentul de vânzări și contabilitate pentru a înțelege implicațiile termenilor contractuali propuși care ar avea un impact asupra situațiilor financiare. Ca atare, IFRS 15 detaliază modul în care contractele vor fi separate în două sau mai multe contracte, care nu au fost explicate în mod explicit în standardele actuale.

Prin urmare, industria telecomunicațiilor ar fi cea mai afectată de acest criteriu, deoarece anterior se baza mai mult pe aprecieri/ review-uri din partea turistilor. De exemplu, ofertele grupate, cum ar fi un telefon gratuit combinat cu un contract de plată lunară pentru o anumită perioadă de timp, aveau tratamente contabile diferite. Unele entități au înregistrat telefonul ca un cost de marketing, în timp ce altele au amânat costul și l-au amortizat pe perioada contractului. În conformitate cu IFRS 15, la începutul contractului, veniturile și profitul atribuite vânzării telefonului vor fi recunoscute imediat. Acest lucru ar duce la raportarea inițială a mai multor venituri și profituri și la o scădere a acestora pe măsură ce contractul continuă, ceea ce diferă semnificativ de practica anterioară. În mod similar, IFRS oferă, de asemenea, îndrumări explicite cu privire la modul în care vor fi tratate modificările contractelor. Industria telecomunicațiilor permite clienților să își modifice contractele, fie pentru a reduce numărul de minute de convorbiri, fie pentru a anula sau adăuga

servicii suplimentare. Orice fel de modificare a contractului ar trebui să fie contabilizată retrospectiv, ceea ce ar afecta imediat raportarea veniturilor, sau contabilizată prospectiv, prin care modificarea este recunoscută pentru perioadele viitoare.

IFRS este, de asemenea, considerat restrictiv, deoarece trebuie luate în considerare doar costurile incrementale pentru obținerea unui contract. Astfel, comisionul de vânzare care se plătește la finalizarea vânzării către client va fi considerat drept cost incremental, în timp ce costurile comerciale curente nu pot fi atribuite unui contract individual și, prin urmare, nu sunt considerate costuri incrementale.

În ceea ce privește probleme legate de IFRS pentru sectorul comerțului cu amănuntul, cu ridicata și de distribuție Standardul IFRS împarte garanția în două componente: una care asigură că produsul îndeplinește specificațiile convenite, care ar fi contabilizată ca un provizion de cost. În al doilea rând, aceasta poate fi un serviciu suplimentar, prin care veniturile ar fi amânate. În sectorul comerțului cu amănuntul, cu ridicata și de distribuție, se știe că garanțiile includ ambele componente. În astfel de condiții, ar trebui să se exercite o apreciere semnificativă în ceea ce privește alocarea prețului tranzacției pentru produs și serviciu într-un mod rezonabil. Aceasta este o schimbare semnificativă față de practica actuală.

CAPITOLUL 5. STUDIU EMPIRIC PRIVIND EVALUAREA IMPACTULUI APLICĂRII IFRS 15 ÎN ȚĂRILE CU ECONOMIE EMERGENTĂ

Procesul de globalizare economică și implicit internaționalizarea entităților, au condus la o dezvoltare a relațiilor interstatale, exprimată prin evoluția entităților economice transfrontaliere, a condus la dezvoltarea relațiilor interstatale, a impulsionat tranziția către standarde comune și a determinat necesitatea de a difuza și integra un limbaj economic și financiar comun. Punerea în aplicare a IFRS în economiile emergente reprezintă o soluție și un răspuns la solicitările și nevoile entităților economice raportoare și ale tuturor categoriilor de părți interesate furnizate de autoritățile competente responsabile de aplicarea acestor standarde. Implementarea obligatorie a IFRS 15 începând cu exercițiul financiar 2018 de către toate entitățile care utilizează IFRS a condus la o schimbare semnificativă în abordarea politicilor contabile în legătură cu câștigurile, în special în ceea ce privește evaluarea și identificarea profiturilor în situațiile financiare. Având în vedere situația financiară stresantă în care atât costurile în sine, cât și lipsa

fluxurilor de numerar au amplificat aceste efecte, această schimbare majoră a avut cu siguranță un impact pronunțat asupra informațiilor furnizate părților interesate.

Scopul prezentului studiu este focusat pe evaluarea efectelor reale determinate de implementarea IFRS 15 în diferite sectoare de activitate și identificarea de soluții cu privire la rezolvarea problematicilor apărute la nivelul fiecărui domeniu reprezentativ, în condiții de stres financiar, în special în țările cu economie emergentă. În vederea atingerii scopului propus, principalele obiective urmărite constă în identificarea cadrului de aplicabilitate a IFRS 15 și transpunerea matricială sub forma de tablou de bord pe baza unor chei de corelare cross-panel și în elaborare metodologie de modelare a aplicabilității IFRS 15 în cadrul extins pe baza de indicatori și indici dinamici.

În conformitate cu cele menționate anterior, se desprind următoarele obiective secundare ale cercetării empirice, și anume:

Obiectiv secundar 1 – 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*.

Obiectiv secundar 2 – Transpunerea tabloului de bord pe structura piramidală bidirecțională, în vederea construirii unui instrument de lucru pentru entitățile raportoare care să faciliteze implementarea IFRS 15.

Obiectiv secundar 3 – Elaborarea metodologiei de modelare a aplicabilității IFRS 15 în cadrul extins pe bază de indicatori și indici dinamici.

Obiectiv secundar 4– Identificarea ariilor dificile în ce privește implementarea standardului în viziunea auditorilor.

Obiectiv secundar 5 – Aprecierea transparenței veniturilor în situațiile financiare comparativ cu standardele înlocuite de IFRS 15.

Obiectiv secundar 6– Evaluarea mediului de control al veniturilor în cadrul companiilor din perspectiva auditorilor externi.

Obiectiv secundar 7 – Construirea unui model economic de evaluare a impactului IFRS 15 în raport cu diferite sectoare de activitate

Obiectiv secundar 8 – Consolidarea modelelor într-un model optim unic, viabil și implementabil.

O studiere aprofundată a literaturii de specialitate ne demonstrează o preocupare continuă a cercetătorilor, dar și a organismelor responsabile de elaborarea standardelor privind recunoașterea veniturilor în baza unui contract cu clienții, unii dintre acești cercetători fiind preocupați de investigarea sprijinul acordat de auditori clienților lor care se angajează în discuții cu organismele de reglementare care duc la construcția standardelor, constatările autorilor sugerând că auditorii au jucat un rol esențial ca intermediari între IASB și obiectivele stabilite de entități și, ca atare, au contribuit la endogenizarea parțială a proiectului de IFRS 15. De asemenea, merită de

menționat și studiul întreprins de Saptono și Khozen în care aceștia scot în evidență problemele cu care se confruntă entitățile în ceea ce privește sistemul de impozitare ca urmare a evoluțiilor în materie de recunoaștere a veniturilor. Astfel, pe baza literaturii anterioare și a constatărilor empirice, formulăm următoarele ipoteze:

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.

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

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.

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

Pentru a oferi o înțelegere cât mai cuprinzătoare a aplicării IFRS 15 pe diferite ramuri de activitate, au fost selectate industrii care includ atât servicii, cât și producție având un ciclu scurt de activitate operațională și lung, cum ar fi domeniul construcțiilor. Deoarece aplicabilitatea standardului variază în funcție de anumite particularități ale activității, considerăm că toate cele 30 de entități au răspuns în proporție de 100% la acest aspect.

Cercetările anterioare care au abordat această tematică, au investigat impactul noului standard de venituri IFRS 15- asupra unora dintre cei mai importanți indicatori utilizați în analiza performanței financiare a unei companii. Printre indicatorii luați în considerare se numără fondul operațional, autonomia financiară, return on turnover (ROT), Rentabilitatea capitalurilor proprii (ROE), rentabilitatea activelor (ROA), și profitul pe acțiune (EPS). Rezultatele studiului arată ca trei sectoare – tehnologie, telecomunicații și construcții – sunt cele care se confruntă cu cele mai grave probleme structurale de utilizare), în timp ce sectorul energetic se află clar într-o poziție mai favorabilă. În plus, este important să se remarce că există o corelație între cei doi indicatori structurali, deoarece sectorul care are cel mai mic fond de exploatare are, de asemenea, cel mai mic grad de autonomie financiară.

Rezultatele studiului (bazate atât pe chestionar cât și pe sondajul de opinie) nu au fost interpretate integral printr-o abordare combinată, deoarece profilul respondenților diferă semnificativ, însă obiectivul de bază a fost de a

colecta informații complete privind aplicarea standardului și de a le sintetiza din perspectiva celor două categorii de respondenți.

În continuare vom analiza și interpreta rezultatele obținute pe baza chestionarului, la care au dat curs 30 de respondenți. Din păcate nu avem posibilitatea de a interpreta acele date cu caracter structural, datorită caracterului confidențial al datelor pe care trebuie să le respecte auditorii.

În ceea ce privește opțiunea respondenților legată de aplicarea IFRS 15 de către entități economice pentru scopurile general definite de acest standard în contractele cu clienții, cea mai mare parte a respondenților (80 %) au răspuns afirmativ. La polul opus cei mai puțini (20% din entități) au declarat ca au aplicat și în alte direcții acest standard, ceea ce înseamnă că aceste entități nu sunt suficient de familiare cu direcțiile de aplicare a standardului menționat.

Cu referire la deținerea contractelor cu clienții care sunt parțial în scopul IFRS 15 și parțial în afara acestuia, întreg eșantionul au răspuns afirmativ. Totuși în astfel de cazuri entitățile trebuie să fie precaute în aplicarea tratamentului contractului cu clienții, deoarece unele elemente contractuale ar putea să se încadreze sub incidența IFRS 15, dar în același timp ar putea fi aplicabil și un alt standard, de exemplu IFRS 16 “Contracte de leasing”, unde este necesară o analiză minuțioasă a contractului și utilizarea tehnicilor potrivite.

În baza răspunsurilor primite vis a vis de a aplica retroactiv IFRS 15 cu efectul cumulat al perioadelor precedente, apreciem faptul că doar 20% dintre respondenți au optat pentru aplicarea retroactivă a IFRS 15. Acest procent reprezintă în mare parte entități din sectorul bancar, care au optat pentru o transparență și o claritate a perioadelor precedente cu scopul de a cuantifica cât mai exact impactul standardului privind contractele cu clienții.

Rezultatele chestionarului arată că nici una din entitățile chestionate nu au optat pentru aplicarea standardului retroactiv, cu efectul cumulat al perioadelor precedente. Un procent de 20 % din respondenți au optat pentru opțiunea de inaplicabilitate a acestei abordări, această situație fiind creată de lipsa evidențelor detaliate, inexistența contractelor ce se încadrează sub incidența IFRS 15, sau lansarea activității relativ în perioada în care standardul a devenit obligatoriu.

Cu referire la identificarea unui contract cu un client definit conform IFRS 15, majoritatea dintre aceștia (24 dintre respondenți) au răspuns afirmativ. În cazul restului de 20 % este vorba de lipsa unor astfel de contracte, iar în acest caz aplicarea standardului ar putea fi neglijată, însă cu păstrarea principiilor general aplicabile în ceea ce privește recunoașterea, evaluarea veniturilor în urma activităților operaționale ale entității.

Unul din elementele cheie ale IFRS 15 constă în identificarea bunurilor/serviciilor distincte, ce rezultă nemijlocit în contabilizarea aceluiași

contract separat. De exemplu, veniturile din servicii trebuie să fie contabilizate și prezentate în notele situațiilor financiare în mod distinct față de bunurile vândute, care fac parte din același contract. Cei mai mulți dintre respondenți (80%) au identificat contracte cu elemente distincte, restul respondenților afirmând că entitatea în cauză nu deține astfel de contracte, ceea ce înseamnă că există o simplificare privind contabilizarea contractelor.

Dreptul de returnare a unui produs defect în schimbul unui produs funcțional reglementat de IFRS 15 este un aspect foarte sensibil, deoarece poate duce la diferențe în ceea ce privește momentul recunoașterii veniturilor etc. Rezultatele chestionarului au arătat că 80% dintre companii au răspuns afirmativ la această întrebare și fiind necesară o analiză detaliată a momentului, a valorii și a motivelor pentru returnări.

Achiziționarea de bunuri/servicii suplimentare face referire la politica de bonusuri, programe de loialitate, care prevede particularități neuniforme în ceea ce privește recunoașterea veniturilor în urma acestor tranzacții. Dat fiind faptul ca o tranzacție nu poate fi efectuată la valoarea zero, doar dacă nu e o donație. În jur de 40 % din entitățile chestionate dețin astfel de clauze în contractele cu clienții, în timp ce 40 la sută nu au, și alte 20 % nu aplică în general o astfel de abordare.

În cazul în care furnizarea de bunuri sau servicii implică și alte entități, fie că este vorba de parteneri, părți afiliate sau terți, este important să se evalueze cine acționează în calitate de mandant și cine acționează în calitate de agent în contract, iar IFRS 15 prevede anumite Exemple. Dintre societățile care au răspuns, 40% au răspuns "da", 40% au furnizat bunuri și servicii în nume propriu, iar restul de 20% au răspuns "nu este cazul".

Taxele nerambursate sunt percepute în afara domeniului de aplicare a contractului și sunt plătite pentru a primi produse de la furnizori în locația în care își desfășoară activitatea entitatea. Acestea sunt mai frecvente în sectorul comerțului cu amănuntul. Având în vedere că respondenții proveneau din alte sectoare, majoritatea răspunsurilor la această întrebare au fost negative sau nu s-au aplicat.

Opinia respondenților în ceea ce privește primirea de avansuri de la clienți, majoritatea au răspuns afirmativ, ceea ce era de așteptat, deoarece avansurile reprezintă un mijloc de minimizare a riscurilor și de asigurare a lichidităților IFRS 15 se referă la avansurile nerambursabile, care sunt destinate, de asemenea, să asigure păstrarea numerarului chiar dacă clientul renunță la bunurile/serviciile specificate în contract.

Mai mult de 50 % din respondenți au răspuns afirmativ la întrebarea dacă prețul nu poate fi observat direct din contract sau nu. Prețul de tranzacție trebuie să fie foarte clar, concis pentru bunurile/serviciile distincte din contract, în caz contrar pot apărea diverse cazuri de nonconformitate între

contraprestație și bunurile, serviciile livrate efectiv, uneori lipsa prețurilor identificabile ar putea duce chiar și la litigii economice.

De regulă, modificarea prețurilor aferente tranzacțiilor poate fi efectuată periodic, prin întocmirea unor acte adiționale. Din entitățile chestionate, 20 % au răspuns negativ, această situație este mai des întâlnită în cadrul tranzacțiilor cu un ciclu scurt de livrare, unde nu este impact din partea factorului de valoare a banilor în timp, respectiv nu este necesară revizuirea prețurilor stabilite inițial.

În funcție de răspunsurile primite, putem concluziona că majoritatea entităților economice chestionate funcționează ca și procese de afaceri pe baza unui ciclu scurt de vânzare. Prin urmare, veniturile din contractele cu clienții sunt recunoscute într-o singură perioadă contabilă. Doar 1/5 din entitățile din domeniul construcțiilor folosesc două perioade contabile pentru recunoașterea veniturilor.

Recunoașterea veniturilor în două sau mai multe perioade contabile depinde de durata ciclului de livrare a produselor sau serviciilor. Situații precum acestea pot apărea în industria construcțiilor, unde lucrările se desfășoară într-o perioadă lungă de timp și veniturile și cheltuielile trebuie stabilite la fazele de finisare. În industria IT, recunoașterea veniturilor în mai multe perioade poate fi întâlnită, iar implementarea unor softuri complexe poate dura mai mult.

Majoritatea entităților chestionate au răspuns pozitiv. De menționat că, în IFRS 15, discount-urile sunt tratate într-un mod diferit decât în IAS 18. Divergența fundamentală se bazează pe evaluarea veniturilor la recunoașterea inițială. Acest lucru înseamnă că, dacă condițiile negociate între părți sunt îndeplinite, valoarea tranzacției va fi redusă de la început cu reducerea care urmează a fi oferită.

Cu referire la întrebarea dacă natura bunului sau serviciului a fost luată în considerare în determinarea progresului, toate entitățile participante au răspuns pozitiv. Această acțiune este crucială deoarece mărimea veniturilor care vor fi recunoscute trebuie să fie conformă cu promisiunile făcute în contract. Procesul este mai simplu pentru vânzările de bunuri, dar pentru servicii și construcții, recunoașterea veniturilor poate fi făcută pe etape în funcție de fazele de livrare.

Alocarea prețului de tranzacție la obligațiile de performanță este unul dintre cei cinci pași prevăzuți de IFRS 15 în ceea ce privește recunoașterea veniturilor din contracte cu clienții; în consecință, dacă există o reducere, este necesară o alocare proporțională an obligațiilor existente în contract. 40% din entități au răspuns afirmativ la această întrebare, 40% au răspuns negativ, iar 20% nu au răspuns.

Mult mai mult de jumătate dintre cei care au răspuns au considerat că influența valorii variabile asupra prețului de tranzacție în contractele cu clienții

este mai mare în cazul bunurilor și serviciilor livrabile pe termen lung sau în economiile inflaționiste. Patru entități au răspuns negativ la evaluarea impactului unei valori variabile în cazul în care vânzările au avut loc într-o perioadă relativ scurtă de timp, în timp ce celelalte patru entități, care se ocupă de vânzări imediate, au răspuns că efectul nu ar fi relevant.

În conformitate cu IFRS 15, contraprestația în natură trebuie să fie primită la valoarea justă cu efecte nemonetare. 40% dintre entitățile intervievate au răspuns "da" la această întrebare, concentrându-se asupra momentului în care trebuie evaluată contraprestația primită. Alte 40 % dintre entități primesc o contraprestație monetară, în timp ce patru entități au indicat că forma de contraprestație nu este aplicabilă, probabil pentru că nu este stipulată în contract.

Majoritatea auditorilor care au participat la sondaj au considerat că determinarea prețului de tranzacție al obligației de performanță, componenta de finanțare, separarea obligației de performanță și alocarea respectivă a prețului de tranzacție reprezintă aspecte tehnice esențiale în cadrul IFRS 15 la scară medie și mare. În același timp, acesta nu este singurul domeniu de complexitate asociat cu IFRS 15, iar toți respondenții sunt convingeți că există și alte domenii în afara celor menționate atunci când se discută problemele legate de IFRS 15. Auditorii sunt, de asemenea, de părere că IFRS 15 utilizează expresii de probabilitate și incertitudine în probleme-cheie, ceea ce poate duce la diferențe de interpretare. Din propria experiență, aceste probleme cheie care implică incertitudine și probabilitate în recunoașterea veniturilor și a elementelor conexe în conformitate cu IFRS 15 sunt cel mai des întâlnite în ceea ce privește tratamentul reducerilor retrospective, garanțiile privind obligațiile de performanță, evaluarea fazei de livrare a unui proiect și conceptul de agent și mandant.

Incertitudinea și interpretarea practicilor contabile reprezintă un risc major pentru transparență, care este o caracteristică fundamentală a situațiilor financiare. După cum se poate observa din diagrama de mai sus, un număr semnificativ de auditori consideră că IFRS 15 prezintă un risc de denaturare a corectitudinii recunoașterii și evaluării veniturilor, deoarece amploarea incertitudinii și a interpretării este destul de mare.

Conform rezultatelor obținute, majoritatea auditorilor consideră că documentarea domeniilor cheie, cum ar fi raționamentul, judecata profesională și incertitudinea, se află la un nivel foarte scăzut în cadrul entității, ceea ce indică o concentrare pe activitățile operaționale și pe înregistrări, mai degrabă decât pe monitorizarea și controlul faptelor economice. Lipsa unui mediu de control intern asupra veniturilor în contextul IFRS poate duce la erori pe termen lung care nu ar fi fost detectate la momentul respectiv.

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

În vederea completării tabloului cercetării calitative, cu scopul de a evalua impactul real ale implementării IFRS 15 asupra sectoarelor telecomunicațiilor, construcții, bancar, producție, servicii de consultanță și IT în țări cu o economie emergentă, precum România și Republica Moldova, sunt formulate și testate patru ipoteze științifice pentru a extinde posibilitățile de adaptare a modelului conceptual. Pentru a oferi o imagine de ansamblu asupra nivelului de implementare a IFRS 15, cât și pentru identificarea problemelor în cadrul mediului de control intern, a fost evaluată percepția atât a directorilor financiari, cât și a auditorilor financiari care au participat în sondajul de opinie. În acest sens, considerăm că s-a oferit mai multă precizie studiului în sine.

În urma revizuirii literaturii de specialitate reiese faptul că, în ciuda importanței recunoașterii veniturilor în raportarea financiară, există surprinzător de puține cercetări empirice care să examineze acest aspect. În plus, IFRS 15 a fost introdus recent și, prin urmare, există relativ puține studii care să abordeze acest nou standard. Într-adevăr, de la introducerea IFRS 15, majoritatea lucrărilor publicate au discutat despre factorii determinanți ai adoptării timpurii a IFRS 15; analizează calitatea notelor explicative privind implementarea IFRS 15.

Au fost identificate 4 studii (Karim și Riya; Boujelben și Kobbi-Fakhfakh, Bubnovskaya Mattei și Paoloni; Bubnovskaya et al.) care au evaluat nivelul de conformitate cu cerințele de IFRS 15. majoritatea abordând maxim 1-2 sectoare, cel mai frecvent fiind evaluat sectorul telecomunicațiilor. De asemenea, puține dintre acestea au utilizat un eșantion de societăți din UE sau țări cu economie emergentă (Grosu et al., 2021; Karim și Riya).

Astfel, studiul actual abordează această lacună din literatura de specialitate și încearcă să ofere unele răspunsuri la preocupările exprimate cu privire la efectele timpurii a implementării IFRS 15 asupra gradului de divulgare a informațiilor în raport cu diverse sectoare de activitate.

Astfel, potrivit *ipotezei nr. 1*, este testat dacă 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.. Această ipoteză a fost confirmată prin intermediul literaturii de specialitate dar și prin răspunsurile respondenților la chestionar. Studiu întreprins de la nivelul băncilor din România, scoate în evidență faptul că băncile ar trebui să se preocupe mai mult asupra unor aspecte legate de contracte pentru a evalua modul în care noul

standard se aplică circumstanțelor lor particulare. În acest sens, băncile ar trebui să separe contractele cu clienții în două fluxuri importante, și anume contractele pentru instrumente financiare și contractele pentru alte servicii diferite. Autorul este de părere că având în vedere că standardul IFRS 15 este mai puțin aplicabil serviciilor bancare, unele instituții bancare în raportarea anuală au trecut cu vederea noile orientări privind recunoașterea veniturilor și nu au analizat sau dezvoltat impactul în situațiile financiare anuale pentru anul adoptării IFRS 15. Într-o abordare similară Ogunode și Salawu arată că în contextul adoptării timpurii a IFRS 15 în sectorul bancar, standardul pare să fie aplicat doar pentru elementele reziduale ale elementelor contractuale care, în opinia entităților comerciale, nu intră în domeniul de aplicare al IFRS 9.

Cercetările efectuate la nivelul sectorului bancar din România indică faptul că noul standard în primul an în care a fost adoptat, nu a avut un impact semnificativ asupra rezultatelor anuale; iar în multe din cazuri, instituțiile bancare au trecut cu vederea aplicabilitatea IFRS 15, în sensul că nu au analizat sau dezvoltat impactul în situațiile financiare anuale pentru anul adoptării IFRS 15. Astfel, rezultatele studiului nostru arată că în entitățile cu activitate bancară se practică frecvent de către clienți, plăți anticipate, iar în practica contabilă acestea sunt înregistrate ca și datorii privind avansurile. În această situație IFRS 15 vine cu o altă abordare și recomandă ca înregistrarea acestor plăți să fie ca recunoscută ca și angajament privind contractele cu clienții.

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

Diferența esențială între noul model de recunoaștere a veniturilor în comparație cu cele anterioare este accentul său pe contractele cu clienții. Unitatea de bază de interes este un contract și niciun contract nu va fi întotdeauna similar. Pe baza acestui lucru, două companii care operează în aceeași industrie ar putea contabiliza o tranzacție similară în mod diferit, în funcție de obligațiile contractuale. Astfel, condițiile contractuale și obligațiile de performanță aferente sunt cruciale pentru recunoașterea veniturilor. Atunci când se ia în considerare ce industrii vor fi cele mai afectate de noul standard de recunoaștere a veniturilor, accentul nu ar trebui să fie industria particulară, ci mai degrabă contractele particulare. Industriile care sunt cel mai probabil afectate în mod semnificativ sunt cele care se ocupă de contracte care ar putea fi contabilizate diferit în conformitate cu noul standard. Este puțin probabil ca industriile cu contracte pe termen scurt și tranzacții simple, cum ar fi bunurile de vânzare cu amănuntul și de consum, să vadă modificări în tratamentul lor contabil.

Potrivit studiului recent efectuat în rândul entităților cu economii emergente, gradul de conformitate diferă în cadrul industriilor, cel mai înalt

nivel de conformitate regăsindu-se în sectorul telecomunicațiilor și cel mai scăzut nivel de conformitate este observat în sectorul IT.

În schimb, pentru industriile de telecomunicații și construcții, provocările cheie sunt legate de necesitatea modificărilor persistente ale contractului, valorificarea costurilor contractuale și probleme de colectivitate. În plus, entitățile din aceste domenii de activitate se angajează în mod obișnuit în contracte în pachet (sectorul telecomunicații) și proiecte pe termen lung (sectorul construcțiilor) care sunt probabil afectate profund în ceea ce privește tratamentul contabil în conformitate cu IFRS 15, deoarece tranzacțiile complexe conțin mai multe elemente, necesitând de cele mai multe ori personalizarea produselor și serviciilor furnizate. Datorită acestor aspecte, Ciesielski și Weirich consideră că industriile cu contracte pe termen lung și tranzacții complexe care utilizează contracte în pachet vor fi probabil candidați la modificări semnificative după implementarea IFRS 15.

În ceea ce privește testarea *ipotezei 3* și anume aplicarea IFRS 15 a condus la o mai mare transparență informațională și implicit a contribuit la creșterea încrederii părților interesate în situațiile financiare, suntem de părere adoptarea IFRS de cât mai multe state, ca metodologie de raportare recunoscută la nivel mondial, poate spori încrederea părților interesate în situațiile financiare, consolidând astfel încrederea și credibilitatea în organizație. Credibilitatea obținută prin adoptarea IFRS sporește integritatea tuturor rapoartelor financiare.

Cu privire la *ipoteza 4*, și anume aplicarea IFRS 15, a condus la creșterea comparabilității în raportarea veniturilor între companii și sectoare îmbunătățind totodată calitatea informațiilor financiar-contabile, acesta este confirmată pe baza literaturii de specialitate și a răspunsurilor celor intervievați. Numeroase studii, susțin aserțiunea potrivit căreia aplicarea IFRS 15 va ajuta la eliminarea inconsecvențelor și a punctelor slabe ale standardelor anterioare, oferind un cadru mai cuprinzător pentru a confrunta problemele de recunoaștere a veniturilor, acest fapt contribuind totodată la îmbunătățirea comparabilității practicilor între companii, industriilor și piețelor de capital cât și simplificarea pregătirii situațiilor financiare.

În ceea ce privește rezultatele studiului de față, acestea evidențiază faptul că IFRS 15 este capabil să facă ajustări în ceea ce privește deficiențele informaționale și contabile atunci când estimează, identificarea și raportarea profiturilor rezultate din contractele cu clienții ca parte a fostului IAS 18, acoperind punctele slabe și deficiențele legale, care erau predispuse la interpretări și acțiuni de manipulare aparentă din partea părților interesate. Având în vedere că IFRS 15 prevede o astfel de schimbare de paradigmă, impunând o abordare în cinci etape pentru determinarea veniturilor din contractele cu clienții, permițând astfel recunoașterea sistematică și consecventă a veniturilor, acest aspect dovedește faptul că în aceste companii

există manageri care sunt capabili să echilibreze interesele părților implicate și să răspundă așteptărilor acestora pentru a consolida relațiile în timp. Un alt efect tangibil al aplicării IFRS 15 care are o influență pozitivă atât asupra companiilor raportoare, cât și a părților interesate, în general, se referă la îmbunătățirea calității informațiilor financiare și contabile, în special în ceea ce privește relevanța și comparabilitatea situației financiare. Mărimea acestor efecte este în mod evident diferită în ceea ce privește fiecare domeniu de activitate, în sensul că pentru unele entități IFRS 15 va avea un impact semnificativ, ceea ce va aduce modificări în modul în care sunt estimate profiturile. Acest fapt va fi urmat de adoptarea de noi sisteme și procese sau poate avea un impact mai mic în funcție de natura clauzelor contractului și de condițiile care au fost negociate de către părțile contractante pe baza duratei contractului sau a complexității tratamentelor contabile și legale ale profiturilor rezultate.

Acest aspect a fost verificat și în prezentul studiu, reieșind faptul că toate entitățile economice analizate din cele 5 sectoare de activitate s-au orientat către o implementare activă a IFRS 15. Astfel, țările emergente (în cazul nostru ca țări de origine pentru entitățile analizate) s-au dovedit a fi mai expuse la stresul financiar decât alte economii emergente, acceptând în mod deschis schimbările aduse de IFRS în ansamblu și impuse de noua structură a economiei mondiale. În acest sens, considerăm că este necesar conceptualizarea unui model unic și viabil pentru o implementare extinsă a IFRS 15. Acest model poate fi implementat de toate entitățile care utilizează IFRS15 indiferent de domeniul lor de activitate. Particularitatea acestui model constă în faptul că abordează nișa estimării și recunoașterii profiturilor generate ca urmare a contractelor semnate cu clienții ceea ce duce la îmbunătățiri tangibile în ceea ce privește modul în care părțile interesate recunosc și interpretează tranzacțiile acestor entități, la creșterea transparenței informațiilor și la reducerea asimetriei informațiilor.

Considerăm că utilizarea IFRS 15 de către entitățile din România și din Republica Moldova, țări cu o economie emergentă, reprezintă un proces continuu, împreună cu implementarea gradului de evoluție. Fenomenul emergent pentru aceste două țări este unul particular nu numai din punctul de vedere al acestor standarde care au fost impuse de autorități, dar și datorită faptului că este recunoscut impactul relevanței datorat expansiunii globale a afacerilor, dezvoltării culturii corporative și creșterii responsabilității pentru sustenabilitate și raportare integrată.

CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI DIRECȚII VIITOARE DE CERCETARE

Teza de doctorat „*Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15- Venituri din contracte cu clienții*” reprezintă rezultatul inițierii unei

abordări științifice dezvoltate pe o perioadă de aproximativ 5 ani, timp în care a fost analizat și cercetat nu numai procesul de armonizare financiară și contabilă la nivel global, ci și fenomenele politice, economice și sociale care s-au dezvoltat în paralel, în special în economiile emergente. Se poate afirma că acest studiu a fost inițiat și implementat pe fondul necesității de a dezvolta noi metode și instrumente analitice pentru a surprinde cât mai concret și mai precis impactul noilor standarde internaționale de recunoaștere a veniturilor asupra practicienilor reprezentați de directorii financiari și auditorii externi. Lucrarea are în vedere fundamentarea și proiectarea unui demers teoretico-empiric pentru a arăta în ce măsură informațiile teoretice standardizate, pot contribui la ghidarea practicienilor în aplicarea principiilor de recunoaștere a veniturilor. Așa cum am menționat în partea introductivă, lucrarea a pornit de la întrebările: „Cum percep auditorii și contabilii 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?; Care este impactul probabil al IFRS 15 asupra situațiilor financiare ale firmelor și, prin urmare, asupra rentabilității și performanței acestora?”. Astfel, pe parcursul lucrării am dezvoltat o serie de răspunsuri relevante pentru a ne susține alegerea acestui topic. Prin urmare atât partea teoretică cât și cea aplicativă a cercetării noastre și-a îndeplinit obiectivul principal, iar rezultatele obținute în urma analizei statistice au oferit o confirmare practică a abordării propuse.

Având în vedere aceste considerente, la începutul studiului au fost stabilite nouă obiective specifice, care au fost abordate în ordinea în care au fost prezentate pe parcursul studiului. Prin urmare, *primul obiectiv și al doilea* a fost particularizat și îndeplinit în cadrul primului capitol din teză prin recurgerea la o scurtă prezentare a evoluției cadrului conceptual care conduce la dezvoltarea practicii contabile, subliniind cele mai recente noutăți și îndrumări furnizate de Cadrul IFRS, precum și stabilind planul de lucru al organizației până în 2023. Ca și în practica financiară, un lanț logic de perspective temporale trecut-prezent-viitor este absolut esențial în procesul de stabilire a standardelor. În practica financiară, și în special în procesul de diagnosticare corporativă, acești termeni sunt cunoscuți sub numele de sume trecute, prezente și bugetate, iar analiza comparativă în timp este esențială pentru luarea deciziilor în timp util. Raportarea conform IFRS în general nu este o noutate pentru cercetători și practicieni, iar principiile general acceptate sunt bine cunoscute și recunoscute pe scară largă. Cu toate acestea, o actualizare a evoluției cadrului de raportare IFRS este, în opinia noastră, o chestiune relevantă în orice an, lună sau zi, iar studiul în această direcție contribuie la realizarea primelor 2 obiective. Mediul de raportare este foarte flexibil, nu din cauza unui deziderat de schimbare din perspectiva

organismelor de standardizare, ci pentru că această realitate este determinată de evoluția nevoilor de afaceri, atât din punct de vedere operațional, cât și strategic. Organizațiile implicate în elaborarea, implementarea și gestionarea IFRS-urilor, prezintă unele aspecte ale standardelor naționale, care sunt susceptibile de a-i ajuta pe practicienii să ofere soluții rezonabile.

Un *alt obiectiv* al tezei noastre a urmărit analiza domeniului de aplicare problematic al principiului de evaluare a elementelor patrimoniale în conformitate cu IFRS. Astfel, în vederea atingerii acestui obiectiv, capitolul 3 a tezei a vizat pe lângă detalierea procesului de implementare a IFRS 15 în rândul entităților economice și explicarea în detaliu a fiecărei dintre etapele propuse în model cu evidențierea prin exemple practice aspectele problematice care pot fi întâlnite în practică. Prezența discount-urilor, modificările dispozițiilor contractuale și identificare obligațiunilor separate sunt doar câteva dintre realitățile cu care se confruntă practicienii, care necesită o judecată profesională extinsă. Un alt aspect avut în vedere în acest capitol este accentul pus pe aspectele legate de evaluarea elementelor patrimoniale. De altfel, procesul de evaluare a activelor reprezintă o măsură fundamentală a contabilității, dar, odată cu modernizarea practicilor de afaceri, acest proces a devenit mai degrabă dinamic decât static. Ca urmare a apariției unor noi tipuri de active și a necesității de a prezenta valori cât mai apropiate de realitate, metodele de evaluare se modifică în timp și au un impact direct asupra situațiilor financiare, necesitând o abordare riguroasă, în special pentru asigurarea comparabilității. România și Republica Moldova se numără printre țările în care entitățile aplică IFRS, fie pentru că sunt obligate prin lege, fie pentru că acestea aleg raportarea IFRS pentru a asigura o analiză comparativă cu partenerii internaționali. Astfel, după cum s-a menționat anterior, situațiile financiare reprezintă un limbaj atât pentru comunicarea internă și externă între companii și părțile interesate. În acest context, este absolut esențial ca informațiile din situațiile financiare să fie prezentate într-un mod coerent, fiabil, util și comparabil. Deficiențele în prezentarea situațiilor financiare privind veniturile pot duce la mai multe probleme legate de calitatea, transparența, încrederea utilizatorilor și coerența situațiilor financiare. Aceste aspecte deficitare pot fi catalogate ca fiind de fapt mai multe "capcane" în ceea ce privește divulgarea veniturilor. În plus, în vederea îndeplinirii *obiectivului trei* a lucrării, în cadrul capitolului 4 au fost ilustrate schematic și mai apoi detaliate cele mai comune erori privind aplicarea IFRS 15, oferind totodată și soluții de combatere a acestor aspecte problematice de dezvăluire a veniturilor în conformitate cu standardul. Astfel, în vederea analizei celor mai comune erori, în ceea ce privește prezentarea informațiilor la nivelul entităților care aplică IFRS 15, au fost selectate aleatoriu zece seturi de situații financiare IFRS publicate de companii pe un site specializat din România, pe o perioadă de trei luni. Rezultatele au scos la iveală mai multe lacune cu referire la

prezentarea informațiilor în situațiile financiare conform IFRS 15. Întrucât standardul este relativ nou în ceea ce privește aplicarea sa, este de înțeles, în general, că cei care întocmesc situațiile financiare continuă în mod inevitabil să întâmpine anumite dificultăți în aplicarea standardului IFRS 15 și implicit în prezentarea și recunoașterea veniturilor așa cum prevede standardul. Deficiențele în prezentarea situațiilor financiare privind veniturile pot duce la mai multe probleme legate de calitatea, transparența, încrederea utilizatorilor și coerența situațiilor financiare.

Reforma standardului privind veniturile a fost un răspuns la dorința comunității de afaceri de a adapta principiile de recunoaștere a veniturilor la entitățile în creștere. Reducerea sarcinii, cât și flexibilitatea au reprezentat principalele motive pentru care IFRS a devenit un set de standarde internaționale pentru raportarea financiară. Comparativ cu standardele care au fost abrogate IFRS 15 a sporit complexitatea asociată recunoașterii veniturilor prin cerințe mai stricte. În acest sens, IFRS 15 reprezintă o schimbare semnificativă față de IAS 18, oferind îndrumări mai detaliate pentru implementare, însă aplicarea sa necesită un anumit discernământ, din cauza utilizării mai extinse a estimărilor. Această schimbare implică o modificare a nivelului de apreciere implicat în aplicarea standardului iar, întrucât noul standard este foarte prescriptiv în anumite domenii, mai ambiguu în altele și necesită un nivel semnificativ de apreciere în anumite domenii, acest subiect trebuie analizat separat pentru fiecare domeniu în parte.

Potrivit opiniei exprimate de practicieni, dar și de mediul academic, IFRS 15 se bazează pe o abordare bazată pe active și pasive și este, într-o anumită măsură, mai bine aliniat la cadrul conceptual decât standardul anterior privind veniturile, deoarece subliniază faptul că veniturile rezultă din modificări ale activelor și pasivelor contractuale. Cu toate acestea, în timpul etapei de cercetare, s-au evidențiat anumite dezacorduri puternice între comitete, elaboratori și utilizatori cu privire la modul cel mai bun de a defini performanța financiară și crearea de valoare.. Ca urmare, intenția inițială ca IFRS 15 să se bazeze în întregime pe o abordare bazată pe active și pasive s-a estompat. Astfel, în cele din urmă, IFRS 15 introduce două abordări ale recunoașterii veniturilor, una bazată pe transferul de control și cealaltă bazată în principal pe activitățile entității în perioada de raportare. În acest fel considerăm că IFRS 15 se bazează mai mult pe abordarea activ-pasiv decât standardul anterior de recunoaștere a veniturilor, dar nu este pe deplin armonizat și coerent cu modelul de bază al cadrului conceptual. Prin urmare, IFRS 15 nu elimină pe deplin neconcordanțele existente între standardele anterioare bazate pe modele de bază diferite; IFRS 15 fiind catalogat ca fiind mai mult sau mai puțin o altă formulare a aceluiași set de principii. De aceea, clarificarea orientărilor cu privire la modul de identificare a diferitelor elemente generatoare de venituri dintr-un contract va însemna că veniturile

recunoscute vor reflecta mai bine valoarea creată pentru client, luând în considerare dacă diferitele elemente ale contractului oferă valoare independentă pentru client. Acesta este un aspect care lipsește din cerințele actuale privind veniturile, în special din IAS 18, iar IFRS 15 abordează această deficiență. Mulți ar putea descrie IFRS 15 ca fiind un standard complex, care se bazează adesea pe nevoile utilizatorilor situațiilor financiare - axioma fundamentală din care a luat naștere IFRS 15. Astfel, în timp ce IAS 18 stabilește criterii separate de recunoaștere a veniturilor pentru bunuri și servicii, IFRS 15 elimină această distincție. În plus, dacă în standardul anterior, prezentarea veniturilor debuta în contul de profit și pierdere apoi trecea în note, odată cu apariția IFRS 15, prezentarea veniturilor a fost extinsă la bilanț pentru a reflecta obligațiile de performanță, costurile contractului și alte elemente care decurg din contractele cu clienții. În urma celor invocate, putem afirma că și al *patrulea obiectiv* și anume: Prezentarea axiomei ce au generat necesitatea elaborării standardului IFRS 15, a fost atins în cadrul capitolului 2.

În ceea ce privește cel de-al *cincilea obiectiv* secundar, acesta a fost atins printr-o abordare detaliată a principalelor caracteristici ale modelului „5-step” promovat de IFRS 15 pe parcursul capitolului 2 și evidențierea riscurilor privind recunoașterea veniturilor la fiecare etapă a modelului IFRS 15 (în cadrul capitolului 4) pentru a stabili proceduri adecvate pentru a reduce riscul de audit intern la un nivel acceptabil.

Obiectivul 6 și anume: evidențierea impactului IFRS 15 ca standard integrat în diverse industrii din țările cu economii emergente, a fost particularizat și îndeplinit în cadrul capitolului 2 din teză prin recurgerea la o scurtă prezentare a impactului implementării IFRS 15 asupra raportării financiare în diverse sectoare de activitate (și anume: sectorul bancar, telecomunicații, petrol și gaz, retail, IT, auto și transport). Susținem aserțiunea potrivit căreia tranziția la IFRS 15 a fost expusă și condiționată de mulți factori, inclusiv factori care favorizează adoptarea timpurie, de condițiile financiare stresante/tensionate și de problemele de gestionare fiscale, apărute odată cu adoptarea pentru prima dată a standardului. Un al doilea aspect avut în vedere în structura capitolului 4, care asigură îndeplinirea acestui obiectiv îl reprezintă recurgerea la o revizuire critică a literaturii de specialitate, cu privire la impactul aplicării IFRS 15 în raport cu diferite sectoare de activitate. În urma unui amplu parcurs al rezultatelor cercetării desprinse din studiile anterioare, reiese faptul că gradul de conformitate variază între sectoarele de activitate, cel mai înalt nivel de conformitate se găsește în sectorul telecomunicațiilor și cel mai scăzut nivel de conformitate este observat în sectorul IT. Astfel, zonele cele mai puțin respectate sunt dezvoltarea referitoare la segmentele de operare, obligația de performanță în aranjamentul de factură și deținere, natura bunurilor și serviciilor în cazul unui agent,

garanție, și modificări ale estimărilor variabile. În ceea ce privește impactul IFRS 15, potrivit literaturii de specialitate, standardului nu are un impact semnificativ în egală măsură asupra tuturor sectoarelor, unele dintre acestea, cum ar fi utilitățile publice, comunicațiile, stocurile neciclice, bunurile industriale și construcțiile civile, au fost afectate în mod considerabil.

În vederea îndeplinirii *obiectivului 7* a lucrării, pe lângă aspectele teoretice, reprezentate în principal de volumul său substanțial, am considerat că este important să ilustrăm exemple de recunoaștere a veniturilor, evidențiind anumite cazuri problematice care pot servi drept puncte de referință pentru cercetători și practicieni. În acest sens, putem afirma că cazurile care au fost evaluate ca fiind dificile din perspectiva IFRS 15 au fost evaluate în mod sigur, dificile și în cazul recunoașterii veniturilor în conformitate cu fostul standard, IAS 18. Faptele economice, cum ar fi existența reducerilor, identificarea obligațiilor de performanță, determinarea momentului transferului de control și conceptul de agent versus principal creează un proces foarte complex de recunoaștere a veniturilor, care necesită adaptare și o înțelegere profundă a tranzacțiilor economice.

Având în vedere complexitatea și tranziția recentă la IFRS 15, considerăm necesar să subliniem importanța funcției de control în obiectivele stabilite în cadrul unei entități care pot fi atinse dacă există un sistem de monitorizate în timp util, fiind nevoie de un proces de identificare a riscului potențial de erori în recunoașterea veniturilor. Un proces de control intern aplicat în mod corespunzător adaugă valoare organizației prin revizuirea rezultatelor în raport cu planul inițial și prin sugerarea unor modalități de soluționare a acestora. Această aserțiune constituie motivul pentru care am considerat oportun ca în Capitolul 4, să propunem și să elaborăm pentru practicieni un instrument de măsurare/verificare a conformității prezentării informațiilor legate de veniturile din contracte în conformitate cu IFRS 15. Instrumentul de facilitare a conformității cuprinde un complex de riscuri, controale și proceduri interne de mediu prin care directorii financiari pot identifica abaterile de la standard cu ajutorul resurselor proprii. Acest instrument sub forma unei liste de verificare poate contribui considerabil la reducerea riscul de erori în recunoașterea veniturilor în conformitate cu IFRS 15. În acest context, considerăm că obiectivele *opt și nouă* a lucrării au fost realizate, identificarea riscurilor nefiind un proces închis și suficient pentru a asigura corectitudinea, însă identificarea și punerea în aplicare a controalelor și a procedurilor de atenuare a riscurilor la un nivel acceptabil va oferi o asigurare suficientă pentru entități.

Capitolul 5 al lucrării a fost cel care a încununat ultimul obiectiv secundar al cercetării noastre care a avut în vedere: *realizarea unui studiu empiric privind* evaluarea impactului standardului IFRS 15 în diferite sectoare de activitate. De asemenea, ne-am propus să identificăm soluții cu privire la

rezolvarea problematicilor apărute la nivelul fiecărui domeniu reprezentativ, în condiții de stres financiar, în special în țările cu economie emergentă. Astfel, rezultatele obținute în urma analizei statistice confirmă practic obiectivul principal al tezei.

În vederea completării tabloului cercetării calitative, cu scopul de a evalua impactul real ale implementării IFRS 15 asupra sectoarelor considerate a fi cele mai afectate de schimbările impuse de standard, și anume: producție, servicii IT, servicii bancare, construcții și telecomunicații în țări cu o economie emergentă, precum România și Republica Moldova, sunt formulate și testate patru ipoteze științifice pentru a extinde posibilitățile de adaptare a modelului conceptual. Pentru a oferi o imagine de ansamblu asupra nivelului de implementare a IFRS 15, cât și pentru identificarea problemelor în cadrul mediului de control intern, a fost evaluată percepția atât a directorilor financiari, cât și a auditorilor financiari care au participat în sondajul de opinie.

Această lucrare analizează IFRS 15 dintr-o perspectivă calitativă pentru a evalua gradul de aplicabilitate a acestuia în economiile emergente. Într-adevăr, entitățile respondente au fost cele care au aplicat deja cadrul de raportare IFRS. Astfel, s-au identificat cel puțin următoarele probleme existente în ceea ce privește adoptarea IFRS 15. Entitățile care raportează în conformitate cu IFRS din Republica Moldova și România au aplicat IFRS 15 ca și cerință obligatorie, multe dintre acestea optând pentru un sistem prospectiv fără a lua în calcul impactul din anii anteriori, aspect ce a dus la costuri suplimentare ce ar fi putut fi evitate în timpul implementării. În cazul unor astfel de contracte, impactul contabil al IFRS 15 va afecta informațiile privind veniturile din situațiile financiare la nivelul bilanțului, cât și a contului de profit și pierdere, iar dacă ciclul de livrare este scurt, mai mic de un an, IFRS 15 nu va avea un impact mai mare asupra situațiilor financiare decât IAS 18. Aplicarea IFRS 15 este obligatorie inclusiv pentru entitățile chestionate, iar raportarea bazată pe IFRS face ca investițiile să fie mai atractive pentru persoanele cu educație financiară. Are, de asemenea, avantajul indirect de a atrage clienți de nișă (un fenomen esențial în economiile emergente), al căror quantum total poate crește doar prin creșterea elementelor formative. Spre deosebire de standardul anterior, IFRS oferă un cadru pentru întocmirea unor situații financiare mai transparente și comparabile. Cu toate acestea, se poate argumenta că numărul de estimări și aprecieri permise de noul standard poate afecta coerența raportării situațiilor financiare. Privite dintr-o altă perspectivă, aceste estimări pot permite o bugetare mai mare a veniturilor și a fluxurilor de numerar. Întrucât reprezintă un standard relativ nou, necesită o urmărire detaliată a progresului contractelor și poate fi benefic pentru planificarea și gestionarea performanței entităților. În plus, cerințele de prezentare a informațiilor vor furniza informații care vor permite utilizatorilor situațiilor

financiare să înțeleagă natura, valoarea, momentul și incertitudinea veniturilor și a fluxurilor de numerar asociate contractelor cu clienții.

Potrivit rezultatelor cercetării una dintre principalele constatări este că o serie de sectoare de activitate vor fi afectate în mod semnificativ de introducerea IFRS 15 în ceea ce privește recunoașterea veniturilor. Acest lucru este valabil pentru patru din cinci sectoare, fapt ce se explică în mare măsură prin faptul că IFRS 15 se bazează pe principii, ceea ce lasă, în mod natural, loc de aprecieri.

Originalitatea cercetării se reflectă prin felul cum a fost abordat subiectul și anume identificarea și evaluarea celor mai afectate sectoare de activitate de apariția standardului IFRS 15 din țările cu economie emergentă.

Această teză de doctorat a fost elaborată pornind de la premisa unor aspecte de interes pentru cercetători și practicieni, cum ar fi importanța raportării conform IFRS, dificultățile procesului de tranziție la noul standard de recunoaștere a veniturilor și necesitatea controlului intern în legătură cu abordarea veniturilor. Considerăm că am fost ghidați de metodologia de cercetare descrisă mai sus și, ca urmare, am reușit să atingem scopurile și obiectivele trasate. Metodologia empirică utilizată în această lucrare se bazează pe anumite observații indirecte care au oferit un grad ridicat de realitate în ceea ce privește stadiul actual al implementării IFRS 15 în România și în Republica Moldova.

Contribuții proprii

Contribuțiile proprii aferente rezultatelor cercetării pot fi concretizate luând în considerare aspectele dezvoltate și analizate de către noi în cadrul acestei cercetări științifice, respectiv ținând seama de argumentele teoretice, cele de ordin economico-statistic și cele rezultate pe baza cercetării empirice efectuate. Prin urmare contribuțiile aduse de către noi la tema analizată în decursul a 5 ani pot fi sintetizate astfel:

- Evidențierea cu ajutorul literaturii de specialitate, acelor concepte și clasificări, ținând seama de cele mai importante și mai explicite caracteristici ale veniturilor din contractele cu clienții, raportat la cadrul de raportare IFRS;
- Prezentarea evoluției cadrului conceptual care conduce la dezvoltarea practicii contabile, subliniind cele mai recente noutăți și îndrumări furnizate de cadrul de raportare IFRS;
- Sintetizarea lucrărilor de referință privind impactul adoptării IFRS 15 la nivel național și internațional;
- Identificarea similarităților și diferențelor privind politicile contabile aferente contractelor de vânzare cu clienții în raport cu modelul „5-step”, din perspectiva standardele naționale de contabilitate, dar și al US GAAP-urilor;

- Evidențierea premiselor ce au generat necesitatea apariției IFRS 15 ca o reformă absolut necesară pentru recunoașterea veniturilor;
- Analiza detaliată a fiecărei dintre etapele propuse în modelul „5-step” promovată de IFRS 15, cu evidențierea prin exemple practice a acelor aspecte problematice care pot fi întâlnite în practică;
- Identificarea sectoarelor de activitate care au avut un impact major asupra recunoașterii veniturilor ca urmare a aplicării IFRS 15;
- Prezentarea impactului aplicării IFRS 15 în diverse sectoare de activitate, prin intermediul unei matrice de recunoaștere a veniturilor în raport cu modelul „5-step”;
- Analiza detaliată a faptelor economice legate de recunoașterea veniturilor cu o complexitate înaltă precum: discount-urile, agent versus principal, garanțiile, dezvăluiri, modificări de contracte, care pot cauza apariția unor erori comune privind aplicarea IFRS 15;
- Sintetizarea cu ajutorul literaturii de specialitate a propunerilor de soluții de combatere a aspectelor problematice de dezvăluire a veniturilor din contracte în conformitate cu standardul IFRS 15;
- Prezentarea cadrului general de aplicabilitate a IFRS 15 și transpunerea matricială sub forma de tablou de bord pe baza unor chei de corelare cross-panel;
- Elaborarea metodologiei de modelare a aplicabilității IFRS 15 în cadrul extins pe baza unor indici și indicatori dinamici;
- Identificarea și evidențierea zonelor de risc privind recunoașterea veniturilor din perspectiva posibilității de interpretare a anumitor principii;
- Elaborarea pentru experții contabili a unui instrument de facilitare a conformității prezentării informațiilor legate de veniturile din contracte, sub forma unei *liste de verificare* care cuprinde un complex de riscuri, controale și proceduri interne de mediu (a se vedea Anexa nr. A1),
- Evaluarea mediului de control al veniturilor din contracte la nivelul entităților din perspectiva directorilor economici prin intermediul unui chestionar dar și din perspectiva auditorilor externi cu ajutorul unui sondaj de opinie.
- Elaborarea unui model integrat de implementare extinsă a IFRS 15 în țările cu economie emergentă.

Limite și direcții viitoare de cercetare

În orice activitate de cercetare, fiecare cercetător se confruntă cu obstacole și, din nefericire, și noi ne-am confruntat cu anumite limitări

inerente în studiul nostru, care în același timp pot să reprezinte și direcții viitoare de cercetare.

Una dintre limitele cercetării ar putea să reprezinte faptul că autorii au ales să se concentreze exclusiv pe companii din România și pe cele din Republica Moldova, care au o economie emergentă, pe considerentul că pentru a completa chestionarul, a fost nevoie de o legătură directă între autori și respondenți. Acest aspect limitativ ar putea fi valorificat și în cercetările viitoare prin extinderea studiului și la nivelul altor țări cu o economie emergentă din sud-estul Europei, pentru a putea compara rezultatele. O altă limitare a sondajului constă în faptul că multe societăți, deși au adoptat IFRS 15, încă nu înțeleg pe deplin cerințele acestui standard.

Având în vedere că IFRS 15 nu a fost încă implementat și adoptat cu o calitate ridicată, o recomandare evidentă pentru cercetări ulterioare este de a investiga impactul după introducerea standardului pentru a vedea dacă așteptările au fost îndeplinite și, poate, pentru a identifica alte efecte. În condițiile în care cadrul conceptual acumulează feedback-uri din partea practicienilor post implementare a standardului, credem că, dacă s-ar efectua același studiu privind aplicarea IFRS 15 din perspectiva directorilor financiari și auditorilor extern la zece ani după aplicarea inițială, rezultatele ar fi diferite față de cele ale studiului actual. O zonă mai specifică de cercetare viitoare cu referire la problematicile standardului deja prezentate în această teză, ar fi studierea recunoașterii veniturilor în contabilitate conform IFRS 15, în tranzacțiile comerciale unde prețul obligațiilor de performanță este stabilit în criptomonedă, ceea ce în momentul actual reprezintă o practică tot mai des întâlnită. De asemenea, ar fi posibil să se evalueze cantitativ impactul IFRS 15 asupra calității contabile, utilizând metode statistice și diverși indicatori operaționali care să măsoare calitatea contabilă. Studiul literaturii de specialitate confirmă faptul că sectorul telecomunicațiilor, construcțiilor și tehnologiilor informaționale sunt cele mai afectate industrii odată cu adoptarea IFRS 15. Prin urmare, ar fi interesant să se efectueze cercetări suplimentare specifice acestor sectoare pentru a oferi feedback-uri cu privire la utilitatea criteriilor. Totodată, ar putea fi interesant să se investigheze cantitativ valoarea predictivă a noilor valori de venituri. În plus, având în vedere că aceste industrii au modele de afaceri în continuă schimbare și testate pentru a atrage clienți și a păstra afacerea, ar fi interesant să se analizeze modul în care IFRS 15 abordează modelele de afaceri în schimbare, fie că acestea sunt din motiv de extindere strategică a business-ului fie se referă la o expansiune orizontală.

În urma celor prezentate, suntem de părere că am atins obiectivele stabilite inițial în tema cu titlul „*Dezvoltarea unui model integrat de aplicare a IFRS 15- Venituri din contracte cu clienții*”, iar prin identificarea noilor problematice de cercetare se vor deschide porțile către noi perspective de cercetare în domeniul contabilității în general.

În încheierea acestei teze de doctorat, aş dori să-mi exprim speranţa că am reuşit să captez atenţia şi interesul cititorului şi că lectura acestei lucrări a fost o experienţă plăcută şi uşoară.

BIBLIOGRAFIE

A. Cărți de specialitate/ Capitole cărți

1. Arwinge, O., Key components of internal control. In O., Arwinge (Eds.), *Internal Control: A Study of Concept and Themes* (pp.37-53), Physica Heidelberg, Germany, 2013, DOI:10.1007/978-3-7908-2882-5_3.
2. Ashraf J., & Uddin S., Review of management accounting control change with special reference to the public sector and less developed countries; a critical evaluation. M.G. Abdel Kader, London, 2011.
3. Bernoully, M., & Wondabio, L. S., Impact of implementation of IFRS 15 on the financial statements of telecommunication company (case study of PT XYZ). In *Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC 2018)* (pp. 141-148), 2019, July, Atlantis Press. DOI:10.2991/apbec-18.2019.19
4. Cosmulese, C.G., *Corelații și implicații privind evaluarea activelor intangibile - pe exemplul entităților cotate*, Editura Universitatii „Ștefan cel Mare”, Suceava, Romania, 2019.
5. Donahoe, J., Bain & Company. Palgrave Macmillan Books, London, New York, 2002 (pp. 143-147). DOI:10.1057/9781403907189_16
6. Grosu, V., *Perspective și limite în procesul de armonizare financiar-contabilă*. TipoMoldova, Iasi, Romania, 2010.
7. Karen O. Cool, James E. Henderson, R., *Abate Restructuring Strategy: New Networks and Industry Challenges*, Wiley-Blackwell, Hoboken, New Jersey.
8. Katsenelson V.N., *Active value investing. Making money in range-bound markets* (Wiley Finance), John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, U.S., 2007. Disponibil la adresa: <https://epdf.tips/active-value-investing-making-money-in-range-bound-markets-wiley-finance.html> (Accesat: 11 Decembrie 2021)
9. Lavi, M. R., *The impact of IFRS on industry*. John Wiley & Sons, New York, US, 2016.
10. Lev, B., *On the informational usefulness of R&D capitalization and amortization*. New York University, 2005.
11. Mirza, A., & Nandakumar, A., *Wiley international trends in financial reporting under IFRS including comparisons with US GAAP, Chinese GAAP, and India accounting standards*. Hoboken, N.J., John Wiley & Sons, 2013.
12. Oprean, I., Lenghel, D. R., & Oprean, B. D., *Auditarea situațiilor financiare*. Risoprint, Cluj Napoca, România, 2015.
13. Sanduța, T., *Teoria evaluării, Suport de curs 2019-2020*, Universitatea Tehnică a Moldovei, Editura “Tehnica-UTM” Chișinău, Republica Moldova.
14. Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A., *Research methods for business students*. Pearson education Limited, Edinburgh Gate, Harlow, England, 2009.
15. Storey, RK, Storey, S., *The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*. Financial Accounting Standards Board, Norwalk (CT), 1998.
16. 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

B. Articole științifice și publicații în volume

17. Abad D., Cutillas-Gomariz M. F., Sanchez-Ballesta J. P., & Yague J. (2016)., Does IFRS mandatory adoption affect information asymmetry in the stock market?.

- Australian Accounting Review, 28(1), 61–78.
<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/auar.12165>
18. Abdullah, A.K., Risk Transfer and Risk Sharing, *ICR Journal*, 2013, 4(2), 279-294. DOI:10.12816/0009744
 19. Abdullah, K.A. & Al-Jafari, M., The effect of Sarbanes-Oxley Act (SOX) on corporate value and performance. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 2011, 33, 42-55.
 20. Aglietta, M. & Reberioux, A., Financialization and the Firm. *Handbook on the Economics and Theory of the Firm*. 2012, 308-323. DOI: 10.4337/9781848446489.00034
 21. Akisik, O., The impact of financial development, IFRS, and rule of LAW on foreign investments: A cross-country analysis. *International Review of Economics & Finance*, 2020, 69, 815–838. <https://doi.org/10.1016/j.iref.2020.06.015>
 22. Aladwan, M., Fluctuations of stock price and revenue after the early adoption of IFRS 15, revenue from contracts with customers. *Italian Journal of pure and applied mathematics*, 2019, 41, 691-707.
 23. Aladwey, L., & Diab, A., The determinants and effects of the early adoption of IFRS 15: Evidence from a developing country. *Cogent Business & Management*, 2023, 10(1), 2167544. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2167544>
 24. Al-Shatnawi, H., The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 2017, 9(1), 375-395.
 25. 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>
 26. Amiram, D., Financial information globalization and foreign investment decisions. *Journal of International Accounting Research*, 2012, 11(2), 57-81.
 27. André, P. Filip, A., & Paugam, L., The Effect of Mandatory IFRS Adoption on Conditional Conservatism in Europe. *Journal of Business Finance & Accounting*. 2014, 42(3-4), 482-514. DOI:10.1111/jbfa.12105
 28. Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J., Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The accounting review*, 2010, 85(1), 31-61.
 29. Asadi, Z., An investigation of risk management strategies in projects. *Marketing and Branding Research*, 2015, 2, 89-100. DOI 10.19237/MBR.2015.01.07
 30. Asih, I., Purba, H. H., & Sitorus, T. M., Key performance indicators: a systematic literature review, *Journal of Strategy & Performance Management*, 2020, 8(4). 142-155.
 31. Azad, D., Internal Controls in Management Information System. *International Journal of Computer Information Systems*. 2011, 2. 58-61.
 32. Ball, R., International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *Regulation of Financial Institutions eJournal*, 2006, 36. DOI:10.1080/00014788.2006.9730040
 33. Barker, R., & Teixeira, A., Gaps in the IFRS conceptual framework. *Accounting in Europe*, 2018, 15(2), 153-166.
 34. Barker, R., Penman, S., Linsmeier, T. J., & Cooper, S., Moving the conceptual framework forward: Accounting for uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 2020, 37(1), 322-357.
 35. 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.
 36. Basu, S., & Waymire, G. B., Sprouse's what-you-may-call-its: Fundamental insight

- or monumental mistake?. *Accounting Historians Journal*, 2010, 37(1), 121-148. Doi:10.2308/0148-4184.37.1.121.
37. Bauer, K., & Centorrino, G., Financial statements of banks as a source of information about implementation of IFRS 15: The evidence from Poland. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2017, 13(6), 235-248.
 38. Belesis, N., Sorros, J., Karagiorgos, A., & Kousounadis, P., Cumulative effect of IFRS 15 and IFRS 16 on maritime company financial statements: A hypothetical case. *SN Business and Economics*, 2021, 1(3), 1–20. <https://doi.org/10.1007/s43546-021-00043-y>
 39. Bhatti, M. & Awan, H. & Razaq, Z., The key performance indicators (KPIs) and their impact on overall organizational performance. *Quality & Quantity*, 2014, 48. DOI:10.1007/s11135-013-9945-y
 40. Bierstaker, J. L., Kopp, L. S., & Lombardi, D. R., Are financial professionals ready for IFRS?: An exploratory study. *Advances in Accounting*, 2016, 35, 1-7.
 41. Bordo, M., & Schwartz, A., Measuring real economic effects of bailouts: historical perspectives on how countries in financial distress have fared with and without bailouts. *Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy*, 2000, 53(1), 81–167. [https://doi.org/10.1016/S0167-2231\(01\)00028-8](https://doi.org/10.1016/S0167-2231(01)00028-8)
 42. Bostan, I., Grosu, V., & Scutariu, L., The fair value—a new evaluation method in accounting of company. *Bulletin UASVM Horticulture*, 2009, 66(2), 46-51.
 43. Botez, D., & Melega, A., Internal audit-actualities and challenges. *Studies and scientific researches. Economics edition*, 2020, (32). DOI: 10.29358/sceco.v0i32.482
 44. Boujelben, S. and Kobbi-Fakhfakh, S., Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 2020, 18(4), 707–728. DOI: 10.1108/JFRA-10-2019-0137
 45. Bubnovskaya, T. V., Gadzhibek, V. P., & Kim, T. V., IFRS 15 application for accounting of revenue from construction contracts. *Independent Journal of Management & Production*, 2022, 13(4), s462-s472.
 46. Bullen, H.G., Crook, K., Revisiting the Concepts: A New Conceptual Framework Project. FASB report, 2005.
 47. Burlaud, A., Evolutii ale standardizarii contabile: socul financiarizarii si globalizarii. *Audit Financiar*, 2020, 18(158), 323-338.
 48. Carbonara, N., Costantino, N., & Pellegrino, R., Revenue Guarantees in PPPs: A Win–Win Option-Based Model, *Second International Conference on Public-Private Partnerships* (pp. 574-582), 2017. DOI: 10.1061/9780784480267.045
 49. Chan, A. L. C., Hsu, A. W. H., & Lee, E., Mandatory adoption of IFRS and timely loss recognition across Europe: The effect of corporate finance incentives. *International Review of Financial Analysis*, 2015, 38, 70-82.
 50. Ciesielski, J. T. & Weirich, T. R., Convergence collaboration: Revising revenue recognition. *Management Accounting Quarterly*, 2011, 12(3), 18–27.
 51. Ciubotariu, M.S., The role of small and medium enterprises in the modern economy and the importance of IFRS application for SMEs. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2013, 13(1 (17)), 201-210.
 52. Coetsee, D., & Van Wyk, M., The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 2020, 13(1), 1-13.
 53. Coetsee, D., Mohammadali-Haji, A., & van Wyk, M., Revenue recognition practices in South Africa: An analysis of the decision usefulness of IFRS 15 disclosures. *South African Journal of Accounting Research*, 2021, 36(1), 22-44.

<https://doi.org/10.1080/10291954.2020.1855886>

54. Dalwai, T., Chugh, G., Dinesh, S., & Mohammadi, S. S., Oman's Response to the New Accounting Standard: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. In International Conference on Implications of IFRS for Corporate Reporting Practices At, Hyderabad, India, March, 2015.
55. Dani, A. C., dos Santos, C. A., Panucci Filho, L., & Klann, R. C., Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 2017, 36(2), 131-146.
56. Dechow, P. M., Hutton, A. P., & Sloan, R. G., Economic consequences of accounting for stock-based compensation. *Journal of accounting research*, 1996, 34, 1-20.
57. DeFond, M., Hu, X., Hung, M., & Li, S., The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. *Journal of accounting and economics*, 2011, 51(3), 240-258.
58. Di Carlo, Ferdinando & Lucchese, Manuela. The Impact of IFRS 8 on Segment Disclosure Practice: Panel Evidence from Italy. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 2016, 6(1), 96-126. DOI: 10.5296/ijafr.v6i1.9239
59. Dubihlela, J., & Nqala, L., Internal controls systems and the risk performance characterizing small and medium manufacturing firms in the Cape Metropole. *International Journal of Business and Management Studies*, 2017, 9(2), 87-103.
60. Dugdale, D., & Jones, T. C., Battles in the costing war: UK debates, 1950–75. *Accounting, Business & Financial History*, 2003, 13(3), 305-338. DOI:10.1080/09585200310001606608.
61. Duh, R.R., Convergence with International Financial Reporting Standards: The Experience of Taiwan. International Conference on Accounting Standards Taipei, Taiwan, October 4, 2006.
62. Duprey, T., & Klaus, B., Early warning or too late? A (pseudo-) real-time identification of leading indicators of financial stress. *Journal of Banking & Finance*, 2022, 106196. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2021.106196>
63. Edwards, R. & Pledger, L., Development and construct validation of the sensitivity to feedback scale. *Communication Research Reports*. 1997, 83-89. DOI:10.1080/08824099009359859.
64. Elessa, M., The Assessment of Internal Control System on Financial Performance. *Journal of Commercial Environmental Studies*, 2016, 7, 1-25.
65. Elhamma, A., Impact of mandatory IFRS adoption on foreign direct investment: the moderating role of conflict of interest regulation. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 2023, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2022-0145>
66. Eniola, A., Internal Control Procedures and Firm's Performance. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 2020, 9, 6407-6415.
67. Erhan, L., Socoliuc, M., Mihaila, S., & Grosu, V., Policies and Practices for the Implementation of IFRS and NAS in the Republic of Moldova. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2015, 15(3), 147-162.
68. Fahey, D. M., Sterling and British Policy: A Political Study of an International Currency in Decline. By Susan Strange. Royal Institute of International Affairs Series. London: Oxford University Press, *The Journal of Economic History*, 1971, 31(4), 996-997.
69. Farcane, N., Blidisel, R. G., Bunget, O. C., & Dumitrescu, A., Perceptions Regarding the Impact of IFRS 15-Illustrative Examples Step by Step. *The Audit Financiar journal*, 2019, 17(154), 283-283.
70. Fischhoff, B. & Watson, S. & Hope, C., Defining Risk. *Policy Sciences*. 1984, 17,

- 123-139. DOI: 10.1007/BF00146924
71. Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R., A Theoretical Model of Stakeholder's Perceptions of a New Financial Reporting System. *Accounting Forum*, 2016, 40(4), 300-315.
 72. Fourati, Y. M. M., & Bougacha, D., The Effect of the Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees in Malaysia. In *Corporate Governance and Its Implications on Accounting and Finance* (pp. 171-187). IGI Global, 2021.
 73. Garrido-Miralles, P., Zorio-Grima, A., & García-Benau, M. A., Sustainable Development, Stakeholder's Engagement and Analyst Forecasts' Accuracy: Positive Evidence from the Spanish Setting. *Sustainable Development*, 2016, 24(2), 77-88.
 74. Ghedrovici, O., & Mihaila, S. (2013). Accounting harmonization in Moldova: thinking about the process, difficulties and opportunities. *International Journal of Arts and Commerce*, 2013, 2(2), 1-6.
 75. Gordon, L. A., Loeb, M. P., & Zhu, W., The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. *Journal of accounting and public policy*, 2012, 31(4), 374-398.
 76. Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S., The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 2005, 40(1), 3- 73.
 77. Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K., The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 2014, 23, 194-244.
 78. Graur, A., Jieri, N., & Mihaila, A., Efficiency Of KPI Indicators In Sustainable Development Of Enterprise, *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători*, martie, Chisinau, Republica Moldova, 2017, (pp. 46-53).
 79. Grigoroii, L., Venituri din contractele cu clienții: aspecte-cheie din perspectiva IFRS 15. *Economica*, 2017, 102(4), 61-71.
 80. Grosu, V., Mihailă, S., Jieri, N., Zlati, M. L., Socoliuc, M., & Cosmulese, C. G., Extended Implementation of IFRS 15 Integrated Model in Countries with an Emerging Economy. *Engineering Economics*, 2022, 33(4), 356-371.
 81. Gupta, S. & Cooper, L., The Discounting of Discounts and Promotion Thresholds. *Journal of Consumer Research*, 1992, 19. 401-11. DOI:10.1086/209310
 82. Hameed, A. M., Al-taie, B. F. K., & Al-Mashhadani, B. N. A., The Impact of IFRS 15 on Earnings Quality in businesses such as hotels: critical evidence from the Iraqi environment. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*, 2019, 8(4), 1-11.
 83. Huffine, C., Heroes in Community Psychiatry: Professor Gerald Caplan. *Community Mental Health Journal*. 2004, 40, 193-7. DOI: 10.1023/B:COMH.0000026993.28348.2f
 84. Illing, M., & Liu, Y., Measuring financial stress in a developed country: An application to Canada. *Journal of Financial stability*, 2016, 2(3), 243-265.
 85. Iordache, I. D., Percepții și tendințe în urma aplicării IFRS în România. *Audit Financiar*, 2020, 18(2), 275-384.
 86. Irena, H., International Financial Reporting Standards Applied in the Czech Republic. *E+ M Ekonomie a Management*, 2015, 18(3), 84-90.
 87. Jieri, N., An Overview of Settlement discounts as part of revenue, in compliance with IFRS 15. *Proceedings of 33rd Ibima Conference: 10-11 April 2019, Granada, Spain*. ISBN 978-0-9998551-2-6, pp. 1975-1981.
 88. Jieri, N., Grosu, V., & Mihaila, S., Revenue disclosures in financial statements in accordance with IFRS 15 „revenue from contracts with customers”. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2022, 21(2 (34)), 165-171.)
 89. Jieri, N., Impactul COVID'19 asupra veniturilor entităților și tratamentul contabil

- conform SIRF 15. În: Conferința internațională științifică de contabilitate, Ediția a 9-a, 2020. Chișinău, Moldova, 2-3 aprilie 2020. Disponibil la adresa: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/147166
90. Jieri, N., Risk Assessment And Relevant Procedures In Order To Mitigate The Risks For The Revenue Recognized In Line With IFRS 15. *European Journal of Accounting, Finance & Business*, 2021, 17(27), 41-47.
 91. Jones, J. P., & Pagach, D., The next step for revenue recognition. *The CPA Journal*, 2013, 83(10), 30.
 92. Kabir, H., & Su, L., How did IFRS 15 affect the revenue recognition practices and financial statements of firms? Evidence from Australia and New Zealand. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2022, 49, 100507. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2022.100507>.
 93. Karim, M. R., & Riya, A. I., Compliance of disclosure requirements of IFRS 15: An empirical evidence from developing economy. *International Journal of Disclosure and Governance*, 2022, 19(3), 301-312. DOI: 10.1057/s41310-022-00146-4.
 94. Khamis, A. M., Perception of preparers and auditors on new revenue recognition standard (IFRS 15): evidence from Egypt. *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis*, 2016, 3(2), 1–18. <https://doi.org/10.24815/jdab.v3i2.5383>
 95. Kirsch, R. J., The evolution of the relationship between the US financial accounting standards board and the international accounting standard setters: 1973–2008. *Accounting Historians Journal*, 2012, 39(1), 1-51.
 96. Kohler, H. & Le Manh, A., An analysis of the contribution of the telecommunications sector to the IASB “Due Process” with reference to actor-network theory. *Comptabilité – Contrôle*, 2018, 24(1), 43-79.
 97. Kohler, H., Pochet, C., & Le Manh, A., Auditors as intermediaries in the endogenization of an accounting standard: The case of IFRS 15 within the telecom industry. *Accounting, Organizations and Society*, 2021, 91, 101227. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101227>
 98. Kumar, G., & Saini, J. S., Determinants of IFRS compliance by Canadian companies. *International Journal of Corporate Finance and Accounting (IJCFA)*, 2016, 3(2), 42-57.
 99. Lakis, V., & Giriūnas, L., The concept of internal control system: Theoretical aspect. *Ekonomika*, 91(2), 142-152. DOI: 10.15388/Ekon.2012.0.890
 100. Le Thi, T.O, Thi, N.B. & Anh, T. C., Benefits and Difficulties of Adopting IFRSS. *Creativity and Innovation Management*, 2019, 10(9) 205-225.
 101. Leng, J., & Zhang, L., Research and Discussing on Internal Control Auditing. *Modern Economy*, 2014, 5, 785-790. DOI: 10.4236/me.2014.57072
 102. Lennard, A., Stewardship and the Objectives of Financial Statements: A Comment on IASB's Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information 1. *Accounting in Europe*, 2007, 4(1), 51-66.
 103. Lim, Y., Devi, S. S., & Mahzan, N., Perception of Auditors and preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia. *Advanced science letters*, 2015, 21(6), 1781-1785. DOI:10.1166/asl.2015.6212
 104. Liviu-Alexandru, T., The Advantages that IFRS 16 Brings to the economic environment. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, 2018, 18(1), 510-513.
 105. Macve, R., Conceptual frameworks of accounting: Some brief reflections on theory and practice. *Accounting and Business Research*, 2010, 40 (3), 303-308.

- <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663405>
106. Mamai, M., & Yinghua, S., Managing Risks through Mitigation Strategies: Evidence from Cameroonian Small and Medium Enterprises. *International Journal of Business and Management*, 2017, 12(1), 219-227. DOI: 10.5539/ijbm.v12n1p219
 107. Masoud, N., Accounting, FRQ, emerging countries transition: How can a country implement an IFRS standard change successfully. *Global Journal of Management and Business Research*, 2014, 14(2), 37-47.
 108. Mates, D., Grosu, V., Hlaciuc, E., Bostan, I., Bunget, O., Domil, A., ... & Artene, A., Biological assets and the agricultural products in the context of the implementation of the IAS 41: A case study of the Romanian agro-food system. *Archives of Biological Sciences*, 2015, 67(2), 705-714.
 109. Mattei, G., & Paoloni, N., Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. *International Journal of Business and Management*, 2019, 14(1), 169–179. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v14n1p169>
 110. McCarthy, M., McCarthy, R., Financial statement preparers' revenue decisions: Accuracy in applying rules-based standards and the IASB-FASB revenue recognition model: Nova Southeastern University, *Journal of Accounting and Finance*, 2014, 14(6), 21-43.
 111. McEnroe, J. E., & Sullivan, M. Individual investors' attitudes toward the acceptance of International Financial Reporting Standards in the United States. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2011, 20, 20-31. DOI:10.1016/j.intaccudtax.2010.12.002
 112. McKee, T. E., & McKee, L. J., Using learning curves for revenue recognition. *The CPA Journal*, 2013, 83(4), 60.
 113. Mihaila, S., Jieri, N., Eficiența aplicării Standardelor Internaționale De Raportare Financiară (IFRS) în Republica Moldova, în condițiile actuale ale economiei de piață, *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*, 2017, 107(7), 49-54.
 114. Mihalache, S., Conservatorism și optimism în contabilitate: prudență versus valoare justă–partea a II-a, *CECCAR Business Magazine- Expertiza și auditul afacerilor*, 2016, (2), 5-11.
 115. Mishra, S., & Dhillon, G., Defining internal control objectives for information systems security: A value focused assessment, 16th European Conference on Information Systems, ECIS 2008 (pp.1334-1345).
 116. Morawska, I., The impact of the IFRS 15 implementation on the revenue-based earnings management in Poland. *Journal of Economics and Management*, 2021, 43(1), 387-403. <https://doi.org/10.22367/jem.2021.43.18>
 117. Napier, C. J. and 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), pp. 474–503. DOI: 10.1080/00014788.2020.1770933
 118. Naseer, S., Khalid, S., Parveen, S., Abbass, K., Song, H., & Achim, M. V., COVID-19 outbreak: Impact on global economy. *Frontiers in public health*, 2023, 10, 1009393.
 119. Nederiță, A., Unele probleme ale contabilității obiectelor de mică valoare și scurtă durată, 2014. In *Cooperarea dintre mediul universitar și organismele profesionale: Soluții și oportunități în dezvoltarea durabilă a profesiei contabile*, Conf. șt. intern., 4 aprilie 2014. Chișinău: ASEM, 2014, pp. 120-123. ISBN 978-9975-75-710-2.
 120. Nguyen, Q.K., & Dang, V.C., Does the country's institutional quality enhance the role of risk governance in preventing bank risk? *Appl. Econ. Lett.*, 2022, 30, 850–853.

121. Nobes, C.W., A judgmental international classification of financial reporting practices. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2006, 10, 1 - 19. DOI:10.1111/j.1468-5957.1983.tb00409.x.
122. Ogunode, O. A., & Salawu, R. O., Revenue recognition dilemma under international financial reporting standard (IFRS 15): Perspectives from key impacted firms in Nigeria. *Accounting and Finance*, 2021, 9(5), 916-926.
123. Omar, F. S., & Yussuf, S., Effect of control environment on the financial performance of higher learning public institutions in Zanzibar. *International Journal of Scientific and Technical Research Engineering*, 2021, 6(3), 18-25.
124. Onie, S., Ma, L., Spiropoulos, H., & Wells, P., An evaluation of the impacts of the adoption of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting & Finance*, 2023, 63, 953-973. <https://doi.org/10.1111/acfi.12978>
125. Pacter, P., An IFRS for private entities. *International Journal of Disclosure and Governance*, 2009, 6, 4-20. <https://doi.org/10.1057/jdg.2008.24>
126. Paliu, -P.L., Cosneanu, L., *Analele Universității "Constantin Brâncuși" din Târgu Jiu, Seria Economie*, Nr. 2/2011, 18-25.
127. Peasnell, K.V. On Capital Budgeting And Income Measurement. *Abacus*, 2005, 17, 52 - 67. DOI: 10.1111/j.1467-6281.1981.tb00101.x
128. Penman, S., Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?. *Accounting and Business Research*, 2012, 37, 33-44. DOI:10.1080/00014788.2007.9730083
129. Perera, D., & Chand, P., Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in accounting*, 2015, 31(1), 165-178.
130. Piechocka-Kaluzna A., (2021). Measuring the quality of financial statements after the conversion to IFRS, case of Poland. *Journal of Financial Studies and Research*, 2021, 1–26. <https://doi.org/10.5171/2021.119430>
131. Piosik, A., Revenue recognition in achieving consensus on analysts' forecasts for revenue, operating income and net earnings: The role of implementing IFRS 15. Evidence from Poland. *Procedia Computer Science*, 2021, 192, 1560-1572. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2021.08.160>
132. Podvezko, V., Mitkus, S., & Trinkūniene, E., Complex evaluation of contracts for construction. *Journal of civil Engineering and management*, 2010, 16(2), 287-297.
133. Ristea, M., Jianu, I., & Jianu, I., Experiența României în aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară și a standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public. *Revista Transilvana de Stiinte Administrative*, 2010, 25(1), 169-192.
134. Roberts, N. & Candreva, P.J., Controlling Internal Controls. *Public Administration Review*, 2006, 66, 463 - 465. DOI:10.1111/j.1540-6210.2006.00602.x.
135. Robu, I. B., Herghiligiu, I. V., Budeanu, B., & Chiru, S., Evaluarea comparabilității informației financiare cu ajutorul analizei datelor de panel. *Audit Financiar*, 2019, 17(3), 341-451.
136. Ryan, S., Identifying Conditional Conservatism. *European Accounting Review*, 2006, 15, 511-525. DOI: 10.1080/09638180601102099
137. Saptono, P. B., & Khozen, I., Tax Administration Issues on Revenue Recognition after IFRS 15 Adoption in Indonesia. *Jurnal Borneo Administrator*, 2021, 17(2), 169-182. <https://doi.org/https://doi.org/10.24258/jba.v17i2.877>
138. Saptono, P. B., & Khozen, I., Tax Administration Issues on Revenue Recognition after IFRS 15 Adoption in Indonesia. *Jurnal Borneo Administrator*, 2021, 17(2), 169-182.

139. Shang, Y., Li, H., & Zhang, R., Effects of pandemic outbreak on economies: evidence from business history context. *Frontiers in public health*, 2021, 9, 146.
140. Soderstrom, N. S., & Sun, K. J., IFRS adoption and accounting quality: a review. *European Accounting Review*, 2007, 16(4), 675-702.
141. Souza, P. V. S. D., Gonçalves, R. D. S., & Silva, C. A. T., Impact of IFRS 15 on the Quality of Accruals and Earnings Management of Brazilian Publicly Held Companies. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 2022, 24, 675-691.
142. Soye, Y. A., & Raji, O. A., The comparability of pre and post adoption IFRS in Nigeria insurance companies. *Journal of Management and Corporate Governance*, 2016, 8(2), 41-53.
143. Stoykova, A., Effect of the Application of IFRS 15: Evidence from Bulgaria. *Икономически изследвания*, 2021, (3), 174-188.
144. Tawiah, V., & Boolaky, P., Determinants of IFRS Compliance in Africa: Analysis of Stakeholder's Attributes. *International Journal of Accounting & Information Management*, 2019, 27(4), 573-599. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-09-2018-0110>
145. Trabelsi, N. S., IFRS 15 early adoption and accounting information: Case of real estate companies in Dubai. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 2018, 22(1), 1-12.
146. Trabelsi, N., Are there any volatility spill-over effects among cryptocurrencies and widely traded asset classes? ". *Journal of Risk and Financial Management*, 2018, 11(4), 1-17. <https://doi.org/10.3390/jrfm11040066>
147. Trabelsi, R., Are IFRS Harder to Implement for Emerging Economies Compared to Developed Countries? A Literature Review. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2016, 12. DOI: 10.17265/1548-6583/2016.01.001
148. Tribuzi, E. M., The inevitable United States adoption of IFRS: How and why the United States should be prepared. *Ind. J. Global Legal Stud.*, 2018, 25, 817.
149. Tsakumis, G. T., Campbell Sr, D. R., & Doupanik, T. S., IFRS: Beyond the standards. *Journal of accountancy*, 2009, 207(2), 34.
150. Tsakumis, G. T., The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules. *Abacus*, 2007, 43(1), 27-48.
151. Turcanu, V., Mateş, D., Bostan, I., Grosu, V., & Socoliuc, M., The evolution of the international standards of accountancy IAS/IFRS, area of application and the mechanism of adoption. *The USV Annals of Economics and Public Administration*, 2008, 8(1), 142-146.
152. Usurelu, V. I., & Dutescu, A., The impact of COVID 19 crisis on revenue recognition for telecommunications sector. In *Proceedings of the International Conference on Business Excellence*, 2021 (Vol. 15, No. 1, pp. 793-810).
153. Vaicekauskas, D., First time adoption of IFRS 15 "Revenue from contracts with customers ": the case of Lithuanian listed companies. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, 2020, 21, 2-2.
154. van Helden, J., & Uddin, S., Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 2016, 41, 34-62. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.001>
155. Varan, S. S. & Dalkılıç, A. F. & Korkmaz, E. & Demir, G., Impact of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customer on Shipping Companies: Reporting and Auditing Issues, *Proceedings of the 14th International Conference on Accounting Auditing for Development and Sustainability*, B., Marşap and P. Okan Gökten (eds.), 11-13 October, Tirana, Albania, 2017.
156. Vieira, L. G., Salotti, B. M., & Sarquis, R. W. Qualidade das notas explicativas acerca da implementação da IFRS 15-Receita de Contratos com Clientes-no Brasil. *Revista*

- de Educație e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), 2023, 17(2).
<https://doi.org/10.17524/repec.v17i2.3273>
157. Vieira, L. G., Salotti, B. M., & Sarquis, R. W., Qualidade das notas explicativas acerca da implementaēo da IFRS 15–Receita de Contratos com Clientes–no Brasil. Revista de Educaēo e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), 2023, 17(2).
<https://doi.org/10.17524/repec.v17i2.3273>
158. Vieira, L. G., Salotti, B. M., & Sarquis, R. W., Qualidade das notas explicativas acerca da implementaēo da IFRS 15–Receita de Contratos com Clientes–no Brasil. Revista de Educaēo e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), 2023, 17(2).
<https://doi.org/10.17524/repec.v17i2.3273>
159. Virtsu, I., & Florea, V., Contabilitatea veniturilor prin prisma IFRS 15 “Venituri din contracte cu clienții”. Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători, 12-13 martie 2020. Ed. a 4-a. Chișinău: ASEM, 2020, pp. 68-73. ISBN 978-9975-75-981-6.
160. Vogt, J., & Davis, J., The state of Incoterm® research. *Transportation Journal*, 2020, 59(3), 304-324. DOI:10.5325/transportationj.59.3.0304.
161. Waymire, G. B., & Basu, S., Accounting is an Evolved Economic Institution. *Foundations and Trends® in Accounting*, 2008, 2(1–2), 1-174. DOI:10.1561/1400000011
162. Whittington, R., The Massification of Strategy. *British Journal of Management*, 2015, 26, S13-S16. DOI:10.1111/1467-8551.12078.
163. Yousefinejad, M., Ahmad, A., Salleh, F. & Rahim, A. R., Causal relationship between International Financial Reporting Standard (IFRS) and Foreign Direct Investment (FDI): A panel data analysis of ASEAN countries. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 2018, 10, 61-72.
164. Zaman, M., Generating Undue Expectations of the Corporate Governance Role of Audit Committees. *Managerial Auditing Journal*, 2001, 16, 5-9. DOI: 10.1108/02686900110363429
165. Zlati M., Antohi V., Cardon P., Correction of Accounting Errors through Post Balance Sheet Event Analysis for Romanian Companies. *Economies*, 2019, 7(2), 29. <https://doi.org/10.3390/economies7020029>
166. Zou, W., Brax, S. A., Vuori, M., & Rajala, R., The influences of contract structure, contracting process, and service complexity on supplier performance. *International Journal of Operations & Production Management*, 2019, 39(4), 525-549. DOI:10.1108/IJOPM-12-2016-0756.
167. 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.atlantis-press.com/article/125954362.pdf>.
<https://doi.org/10.2991/aebmr.k.210319.008>

C. Legislație

168. Directiva 2014/25/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 februarie 2014 privind achizițiile efectuate de entitățile care își desfășoară activitatea în sectoarele apei, energiei, transporturilor și serviciilor poștale și de abrogare a Directivei 2004/17/CE.
169. Legea contabilității și raportării financiare cu modificările și completările ulterioare, nr. 287 din 15.12.2017. Publicat : 05-01-2018 în Monitorul Oficial Nr. 1-6 art. 22, modificat LP257 din 16.12.20, MO353-357/22.12.20 art.288; în vigoare 01.01.21. Disponibil la adresa:

- https://www.legis.md/cautare/getResults?lang=ro&doc_id=125231 (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)
170. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Disponibil la adresa: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm
171. OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M.O. nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.

D. Surse internet

172. Ancuzo, G., & Delle Femmine, A., IFRS 15: Il nuovo standard per la revenue recognition, "bilancio e informazione esterna d'impresa, 2016, 1-30. Disponibil la adresa: https://web.uniroma1.it/deap/sites/default/files/IFRS_15_Sapienza_v4_DEF.pdf (Accesat: 20 Septembrie, 2020)
173. AOSSG Comments on Exposure Draft, Third edition of the IFRS for SMEs Accounting Standard, September 2022. Disponibil la adresa: https://www.aossg.org/docs/Submissions_to_IASB/2023/AOSSG_CL_IFRS%20for%20SMEs_20230307-signed.pdf (accesat la 11 Decembrie 2022)
174. Apolat, Legal Difference between termination of contracts and cancellation of contracts, Lexology, Vietnam, September 28 2022. Disponibil la adresa: <https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=a372d94f-9e7a-4a11-8f43-17c5590610aa> (Accesat: 3 Noiembrie, 2020)
175. Appendix III, Summary of Comments on the IASB ED from WG, Members and other AOSSG members. Disponibil la adresa: https://www.aossg.org/images/archive/fair%20value%20measurement/Appendix-III-Summary_of_Comments_on_the_IASB_ED_from_WG_Members_and_other_AOSSG_members.pdf (Accesat: 11 August 2022)
176. Big Change?, Summer 2017. Disponibil la adresa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/About-Deloitte/mepovdocuments/mepovissue23/IFRS-15_mepov23.pdf (Accesat: 20 Septembrie 2020)
177. Ciobanu, L., Înfiițarea Consiliului pentru Standarde Internaționale de Sustenabilitate, un pas înainte în definirea indicilor ESG, Ernst & Young 9 Decembrie 2021. Disponibil la adresa: https://www.ey.com/ro_ro/sustainability/infiițarea-consiliului-pentru-standarde-internationale-de-suste (Accesat: 20 Septembrie, 2020)
178. Clarin, E., The impact of IFRS 15 on the telecom industry, 2016. Disponibil la adresa: <http://www.sgv.ph/the-impact-of-ifrs-15-on-the-telecom-industry-by-ernesto-a-clarindecember-12-2016/> (Accesat: 3 Ianuarie 2020)
179. Cosmulese, C.G. Key theoretical aspects of applying IFRS 15, European Journal of Accounting, Finance & Business, 2021, 9(3). Disponibil la adresa: <http://www.accounting-management.ro/index.php?pag=showcontent&issue=27&year=2021> (Accesat: 11 Septembrie, 2022)
180. Eficiencies in multinational securities offerings: how to promote international harmonisation of accountg standards, IOSCO. Disponibil la adresa: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/about-us/our-history/1994-shiratori-speech-to-iosco.pdf?la=en> (Accesat : 11 Decembrie 2021)
181. Global General Terms And Conditions Of Purchase, March 2023 Edition. Disponibil

- la adresa: https://expleo.com/global/en/wp-content/uploads/2023/04/exg_op_rec_0094_expleo_global-general-tcs-of-purchase.pdf (Accessat: 3 June, 2023)
182. Global Technology Audit Guide (GTAG), Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment, 2005. Disponibil la adresa: <https://www.interniaudit.cz/download/> (Accessat: 8 August, 2019)
183. Grant Thornton, IFRS News, 2016. Disponibil la adresa: <https://www.grantthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/ifrs/ifrs-news-q2-2016.pdf> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
184. Grant Thornton, Revenue from Contracts with Customers, Navigating the guidance in ASC 606 and ASC 340-40, January 2022. Disponibil la adresa: <https://www.granthornton.com/content/dam/granthornton/website/assets/content-page-files/audit/pdfs/2022/revenue-from-contracts-with-customers-updated-220124.pdf> (Accesat: 13 Decembrie 2022)
185. Gurău, M., Studiu privind rezultatul contabil și rezultatul fiscal, studiu RFPC nr. 7-8/2017, 49-60. Disponibil la adresa: https://mfinante.gov.ro/documents/35673/250949/articol_rfpc_nr7-8_mariana-gurau.pdf (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)
186. Heeralall, A., Technology industry revenue - To recognise upfront or overtime?, Blog Evelyn Partners, 1 Ianuarie 2021. Disponibil la adresa: <https://www.evelyn.com/insights-and-events/insights/technology-industry-revenue-to-recognise-upfront-or-overtime/> (Accesat: 11 Septembrie, 2022)
187. Hoogeveen, J., Tesliuc, E. & Vakis, R. & Dercon, S., A Guide to the Analysis of Risk Vulnerability and Vulnerable Groups, University of Oxford, 2004. Disponibil la adresa: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/40407686/A_Guide_to_the_Analysis_of_Risk_Vulnerab20151126-28668-1j5gykm-libre.pdf?1448569079=&response-content
188. How to account for warranties under IFRS 15?. CPDBox, 2018. Disponibil la adresa: <https://www.cpdbox.com/021-warranties-ifrs-15/> (Accesat: 11 Iunie, 2020)
189. ICAEW Information for Better Markets initiative. The effects of mandatory IFRS adoption in the EU: a review of empirical research. 28 February 2015. Disponibil la adresa: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports/effects-of-mandatory-ifrs-adoption.ashx> (Accesat: 11 Decembrie 2019)
190. ICAEW, 2015, The effects of mandatory IFRS adoption in the EU: A Review Of Empirical Research. Disponibil la adresa: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports/effects-of-mandatory-ifrs-adoption.ashx>. (Accesat: 21 Septembrie 2020)
191. International Accounting Standards Committee (IASC), Framework for the preparation and presentation of financial statements, 1989 Disponibil la adresa: https://www.actuaries.org/CTTEES_INSACC/Documents/Rio_Item_7c_Rio_Discussion.pdf (Accesat: 15 Mai 2020)
192. International Sustainability Standards Board, About the International Sustainability Standards Board, 3 November 2021. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/> (Accesat: 15 Septembrie 2020)
193. ISSB at COP27: ISSB makes key announcements towards the implementation of climate-related disclosure standards in 2023, 08 November 2022. Disponibil la

- adresa: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/11/issb-cop27-progress-implementation-climate-related-disclosure-standards-in-2023/> (Accesat: 15 Septembrie 2020)
194. Jackson, M. Day- Acting Chief Accountant U.S. Securities & Exchange Commission, AICPA SEC Developments Conference December 13, 2002. Disponibil la adresa: <https://www.sec.gov/rules/concept/s70400/deloitt1.htm> (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)
195. Jilani F., Nefissa B. B., The Mandatory adoption of IFRS and timely loss of recognition. *International Journal of Auditing and Accounting Studies*, 2020, 2(1). Disponibil la adresa: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1059056020301283> (Accesat: 20 Septembrie, 202)
196. Levanti, D. A., Applicability of IFRS 15 principles for the banking industry: an analysis with reference to the credit institutions in Romania. *Ecoforum*, 2020, 9(2). Disponibil la adresa: <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/1077>
197. MASB issues revised Conceptual Framework, 30 April 2018. Disponibil la adresa: https://www.masb.org.my/press_list.php?id=296 (Accesat: 11 Decembrie 2019)
198. Med Live, situații financiare neauditare, perioada pentru perioada încheiată la 31 martie 2023. Disponibil la adresa: https://m.bvb.ro/infocont/infocont23/M_20230512002247_RO-MED-LIFE-Q1-2023-Report.pdf (Accesat: 3 Iunie, 2023)
199. Moore S., IFRS 15 and construction: What does it mean to you? 2018, Disponibil la adresa: https://australia.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/australia.moorestephens.com/Documents/Publications/Service%20Lines/Audit%20and%20Assurance/IFRS-15_Construction-v1-20180502.pdf (Accesat 10 Iulie 2020).
200. Nsiah, R., IFRS 15: Revenue recognition from contracts with customers, November 2015. Disponibil la adresa: https://www.researchgate.net/publication/321304623_ifrs_15_revenue_recognition_from_contracts_with_customers (Accesat: 3 Iulie, 2020)
201. Oyedokun, G., Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS 15, 2016, *SRN Electronic Journal*. DOI:10.2139/ssrn.2912250
202. Parliament. UK, Chapter 5: The Impact of International Financial Reporting Standards (IFRS), Parliamentary business, 2011. Disponibil la adresa: <https://publications.parliament.uk/pa/ld201011/ldselect/ldconaf/119/11908.htm> (Accesat: 11 Septembrie 2019)
203. Persiani, G., Tesco scandal - Financial Reporting. 2017, Disponibil la: https://www.researchgate.net/publication/319979994_Tesco_scandal_-_Financial_Reporting (Accesat: 20 Septembrie, 2020)
204. Peters, M., The new IFRS 15 standard: implementation challenges for Belgian companies, 2016. Disponibil la adresa: <https://matheo.uliege.be/handle/2268.2/1243> (Accesat: 11 Septembrie, 2019)
205. 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> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
206. Procházka, D. A., New Approaches to Revenue Recognition and Common Sense,

- December 4, SSRN: Electronic, 2009. Disponibil la adresa: <https://ssrn.com/abstract=1518378>; <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1518378>
207. Report of the Trustees' Strategy Review 2011. IFRSs as the Global Standards: Setting a Strategy for the Foundation's Second Decade. IFRS Foundation, februarie 2012. Disponibil la adresa: <https://cdn.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/our-history/2012-trustees-strategy-review.pdf?la=en> (Accesat: 11 Decembrie 2020)
208. Step 3 – determine the transaction price. Croner-i Navigate. Disponibil la adresa: https://library.croneri.co.uk/cch_uk/niffs/ifs18-3-4 (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)
209. Summary and analysis of the Third IASB Agenda Consultation and EFRAG Proactive Research Agenda – comment letters received. 28 September 2021. Disponibil la adresa: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
210. TCFD, Ghid de implementare, 2019. Disponibil la adresa: <https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2020/10/TCFD-Implementation-Guide-RO-1.pdf> (Accesat: 12 Septembrie 2020)
211. The IFRS for SMEs Accounting Standard, Standard 2015 Issued. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/view-ifrs-smes.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/required/sme/> (Accesat: 11 Septembrie 2020)
212. The most important changes in IFRS and IAS in 2023. Disponibil la adresa: <https://accace.com/changes-in-ifrs-and-ias/> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
213. Tomo, O., Concept Platform- Focus on Intangible Assets to Avoid Economic and Trade Bottlenecks. Business times, 2016/12/20. Disponibil la adresa: <https://www.chinatimes.com/newspapers/20161220000077-260202/?chdtv> (Accesat: 11 August 2020)
214. Tong, T. L., A review of IFRS 15 Revenue from contracts with customers. Malaysian Accounting Standards Board, 2014, 1-21 Disponibil la adresa: [https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file_path=pdf](https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf)

E. Teze de doctorat si disertații master

215. Ferreira, A. F. M. M., The impact of IFRS 15 on the telecommunications sector-The case of Portuguese and Spanish listed companies (*Doctoral dissertation*), Universidade do Porto, Portugal, 2020.
216. Haggemüller, S., Revenue Recognition under IFRS 15: A Critical Evaluation of Predefined Purposes and implications for improvement. (*DBA thesis*). University of Gloucestershire, 2019, Disponibil la adresa: <http://eprints.glos.ac.uk/id/eprint/7132> (Accesat: 11 Mai, 2020)
217. Mayer, A., Larsen, H.H., Consequences of the Implementation of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers on Accounting Quality (Master's Thesis), Copenhagen Business School, Handelshøjskolen, 2016. Disponibil la adresa: research-api.cbs.dk/ws/portalfiles/portal/60728710/103489_Master_s_Thesis_Meyer_Larsen_ASC.pdf
218. Tomi, K., The impact of IFRS 15 on analysts' forecast accuracy (Master Thesis), University of Oulu, Oulun Yliopisto, Finland, 2018.
219. Waldmann, F., Olsson, A., IFRS 15 - ett år efter införandet: En kvantitativ undersökning om hur implementeringen av IFRS 15 har påverkat företags finansiella rapporter utifrån ett branschorienterat perspektiv (Dissertation), 2019. Disponibil la

adresa: <https://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A1354257&dswid=4541> (Accesat: 16 Septembrie 2020)

F. Alte surse

220. ACCA Think Ahead, Revenue revisited – part 1, The application of IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers using the five-step model, 2014. Disponibil la adresa: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/dipifr-study-resources/technical-articles/revenue-revisited-1.html> (Accesat: 10 Iulie, 2021)
221. ACCA Think Ahead, The Conceptual Framework, 2018. Disponibil la adresa: <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/strategic-business-reporting/technical-articles/conceptual-framework.html> (Accesat: 11 Septembrie 2019)
222. ACCA, Graham, H., IFRS 15: Applying the five-step model. CPD Technical Article, 2014. Disponibil la adresa: <https://www.accaglobal.com/ie/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/fivestep-model.html>. (Accesat: 21 Decembrie 2019)
223. Agenda Paper, IFRS Foundation Trustees' meeting, 27 March 2014, Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2014/april/trustees/papers/ap2-iasb-chair-report.pdf> (Accesat: 11 Decembrie 2020)
224. ASC 606, Revenues from contracts with customers, Accounting standards update No. 2016-10, April 2016. Disponibil la adresa: <https://asc.fasb.org/imageRoot/32/79982032.pdf> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
225. BDO Australia, Accounting for revenue under IFRS 15 – Complexity from the very first step, 2018. Disponibil la adresa: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-may-2018/accounting-for-revenue-under-ifrs-15> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
226. BDO Australia, IFRS 15 for the retail industry – Volume Discounts & Profit margin guarantees, 01 January 2021. Disponibil la adresa: <https://www.bdo.com.au/en-au/insights/retail/ifrs-15-for-the-retail-industry-volume-discounts-profit-margin-guarantees> (Accesat: 11 Septembrie, 2022)
227. BDO Australia, IFRS 15 for the retail industry – Warrantie, 1 Ianuarie 2021. Disponibil la adresa: <https://www.bdo.com.au/en-au/insights/retail/articles/ifrs-15-for-the-retail-industry-warranties> (Accesat: 15 Noiembrie, 2021)
228. BDO Australia, Step Five – Recognising revenue under IFRS 15 – Simultaneous use and consumption can be complex, 2018. Disponibil la adresa: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-september-2019/step-five-recognising-revenue-under-ifrs-15> (Accesat: 16 Decembrie 2020)
229. BDO Australia, Step Four – Allocating the transaction price (variable consideration) to performance obligations when recognising revenue, April 2018 edition of Accounting News. Disponibil la adresa: <https://www.bdo.com.au/en-au/accounting-news/accounting-news-july-2019/allocating-the-transaction-price> (Accesat: 13 Iulie, 2020)
230. BDO Australia, What does IFRS 15 mean for the retail industry?, 1 January, 2021. Disponibil la adresa: <https://www.bdo.com.au/en-au/insights/retail/what-does-ifrs-15-mean-for-the-retail-industry> (Accesat: 20 Septembrie 2020)
231. BDO, COVID-19 impacts on the accounting for financial instruments under IFRS 9 and contract assets under IFRS 15, 2020. <https://www.bdo.nz/en-nz/accounting-alert-may-2020/covid-19-impacts-on-the-accounting-for-ifrs-9-ifrs-15> (Accesat: 11 Mai, 2021)

232. BDO, IFRS in practice 2019 – IFRS 15 Revenue from contracts with customers: transition, 2019. Disponibil la adresa: https://www.bdo.global/getmedia/1b05f674-8233-4e4c-b6b2-48693a7a5a03/IFRS15_TRANSITION_screen.aspx (Accesat: 20 Septembrie, 2020)
233. BDO, IFRS in Practice 2020-2021 - IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2021. Disponibil la adresa: https://www.bdo.global/getmedia/b76b00da-3aa8-415c-acbe-81ca2a702b47/IFRS15_REVENUE_screen.aspx (Accesat 10 Iulie 2020).
234. Camfferman, K., & Zeff, S. A., Financial reporting and global capital markets: A history of the international accounting standards committee, 1973-2000: Oxford University Press on Demand, 2007.
235. Chartered Professional Accountants Canada (CPA), Deloitte, IFRS Revenue from Contracts with Customers: Your questions answered, March 1, 2015. Disponibil la adresa https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf (Accesat: 18 Noiembrie 2020)
236. Comisia Europeană, Regulamentul delegat (UE) .../... al Comisiei de modificare a Regulamentului delegat (UE) 2019/815 în ceea ce privește actualizarea din 2021 a taxonomiei prevăzute în standardele tehnice de reglementare referitoare la formatul de raportare electronic unic Bruxelles, 29.11.2021, C(2021) 8474 final. Disponibil la adresa: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/C\(2021\)8474_1/090166e5e5244f69?rendition=fals](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/api/files/C(2021)8474_1/090166e5e5244f69?rendition=fals) (accesat la 11 August 2022)
237. Commission Regulation (EU) 2016/1905 of 22 September 2016 as regards International Financial Reporting Standard 15, paragraf. B40. Disponibil la adresa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=DA> (Accesat: 10 Mai, 2020)
238. Commission Regulation (EU) 2016/1905 of 22 September 2016 as regards International Financial Reporting Standard 15, paragraf. B40. Disponibil la adresa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R1905&from=DA> (Accesat: 10 Mai, 2020)
239. Comparability In International Accounting Standards— A Brief History, FASB. Disponibil la adresa: <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/international/briefhistory.html&breadcrumb=ff&isStaticPage=true> (Accesat : 11 Decembrie 2021)
240. Conceptual Framework for Financial Reporting issued by the International Accounting Standards Board in September 2010. It was revised in March 2018, Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf> (accesat la 11 August 2020)
241. Decizia (PESC) 2015/259 a Consiliului din 17 februarie 2015, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene. Disponibil la adresa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015D0259&from=MT> (Accesat: 11 Septembrie 2020)
242. Deloitte Touche Myanmar Vigour Advisory Limited, An Overview of the New Revenue Accounting Standard (IFRS 15), 2021. Disponibil la adresa: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mm/Documents/audit/mm-aud-dlste-overview-of-new-revenue-accounting-standard-ifrs-15-update.pdf> (Accesat: 3

- Iulie, 2020)
243. Deloitte, IFRS industry insights: Travel, Hospitality and Leisure sector, May 2014. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-industry-insights/rev-rec-thl/at_download/file/Travel%20hospitality%20and%20leisure%20final.pdf (Accesat: 16 Septembrie 2020)
 244. Deloitte, A Closer Look Revenue recognition—evaluating whether an entity is acting as a principal or as an agent, 2020. Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/principal-versus-agent/at_download/file/A%20Closer%20Look%20-%20Principal%20Versus%20Agent%20-%20final.pdf (Accesat: 21 Iunie, 2021)
 245. Deloitte, A Closer Look- Software-as-a-Service arrangements—Accounting changes are the result of an era of digital transformation., Iunie, 2021, Disponibil la adresa: https://www.iasplus.com/en/publications/global/a-closer-look/saas-arrangements/at_download/file/A%20Closer%20 (Accesat: 16 Septembrie 2020)
 246. Deloitte, A Middle East Point of View – IFRS 15 Revenue from contracts with customers: Are you ready for the
 247. Deloitte, Accounting & Auditing News, IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers: Part 2B – Differences vs. IAS 18 — Revenue. Philippines, Technical Research, 17 July 2014 (Issue 4). <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-4-s2014-noexp.pdf> (Accesat: 11 Iunie, 2020)
 248. Deloitte, Conceptual Framework for Financial Reporting 2018, History of the Framework, IasPlus.com. Disponibil la adresa <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework> (Accesat: 15 Mai 2020)
 249. Deloitte, Coronavirus: Effect of the Epidemic on Contractual Obligations. Disponibil la adresa: <https://www2.deloitte.com/rs/en/pages/risk/articles/coronavirus-effect-of-the-epidemic-on-contractual-obligations.html> (Accesat: 12 Decembrie, 2021)
 250. Deloitte, First-time adoption of International Financial Reporting Standards, A guide to IFRS 1, November 2009. Disponibil la adresa: <https://www.iasplus.com/en/binary/dttdpubs/0911ifrs1guide.pdf> (Accesat: 11 Septembrie 2019)
 251. Deloitte, IFRS 15 — Revenue from contracts with customers, 2018 IASPlus.com. Disponibil la adresa: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-15>(Accesat 10 Iulie, 2020)
 252. Deloitte, IFRS 9: Financial Instruments – high level summary, 13 Aprilie 2014. Disponibil la adresa: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/audit/lu-IFRS-9.pdf>;
 253. Deloitte, IFRS industry insights: Technology sector, 2014. Disponibil la adresa: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/mt/Documents/audit/ifrs-15-revenue-technology-sector.pdf> (Accessat: 3 Iulie, 2020)
 254. Deloitte, IFRS reporting Managing the impact of COVID-19 on your financial statements, 2020. Disponibil la adresa: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cy/Documents/audit/CY_%20Audit_COVID19&IFRS%20flyer_Noexp.pdf (Accesat: 12 Decembrie, 2021)
 255. Deloitte, Revenue from contracts with customers, A guide to IFRS 15, March 2018. Disponibil la adresa: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/lu/Documents/audit/lu-IFRS-15.pdf> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
 256. Ernst & Young, A closer look at the new revenue recognition standard. Applying

- IFRS, September 2021. Disponibil la adresa: https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/a-closer-look-at-ifrs-15--the-revenue-recognition-standard-octob (Accesat: 10 Iulie, 2022)
257. Ernst & Young, Applying IFRS, A closer look at the new revenue recognition standard, Updated October 2017. Disponibil la adresa: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/ja_jp/topics/ifrs-insights/2018/pdf/ey-japan-ifrs-applying-ifrs-2018-12-en.pdf (Accesat: 3 Iulie, 2020)
258. Ernst & Young, Applying IFRS, A closer look at IFRS 15, The revenue recognition standard, Updated September 2019, Disponibil la adresa: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/ifrs/ey-applying-revenue-september-2019.pdf (Accesat: 21 Decembrie 2019)
259. Ernst & Young, Applying IFRS. The revenue recognition standard — automotive industry, July 2020. Disponibil la adresa: https://www.ey.com/en_gl/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-the-revenue-recognition-standard-automotive-industry (Accesat: 16 Septembrie 2020)
260. Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting, International Accounting Standards Board (IASB), 26 octombrie 2015. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/conceptual-framework/exposure-draft/published-documents/ed-conceptual-framework.pdf> (Accesat: 11 August 2022)
261. FASB, Comparability At International Accounting Standards— A Brief history. Disponibil la adresa: <https://the-profitmaximizer.com/comparability-of-financial-statements-project> (Accesat: 11 Decembrie 2021)
262. IAS 16— Property, plant and equipment, Iasplus.com. 1980. Disponibil la adresa: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16> (Accesat 17 Iunie 2021)
263. IAS 18 — Revenues. Deloitte, Iasplus.com. 1981. Disponibil la adresa: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias18>, (Accesat 08 Decembrie 2019)
264. IAS 37— Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, 2001. IAS Plus.com. Disponibil la adresa: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias37> (Accesat: 15 Mai 2020)
265. IAS 40— Investment property. Iasplus.com. 1997. Disponibil la adresa: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40> (Accesat 12 Octombrie 2020)
266. IAS Plus, 2022. IFRS 16 — Leases. Disponibil la adresa: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16> (Accesat: 18 Mai 2022)
267. IASB and FASB issue converged standard on revenue recognition, Comunicat de presa, Norwalk, CT, 28 mai 2014, Disponibil la adresa: https://fasb.org/page/getarticle?uid=fasb_NewsRelease05-28-14Body_0228221200 (Accesat: 11 Decembrie 2020)
268. IASB, Proiect de expunere februarie 2007, IFRS pentru IMM-uri, Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/ifrs-for-smes-standard-2009/rosmeedstandard.pdf> (Accesat: 11 Decembrie 2020)
269. IASB, Snapshot: Revenue from Contracts with Customers (Press release), 2011. Disponibil la adresa: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/RevenueRecognition/EDNov11/Documents/Snapshot_RevRec2_Nov2011.pdf (Accesat: 11 Noiembrie, 2019)
270. IFRIC Update March 2023, IFRS. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/2023/ifric-update-march-2023/> (Accesat: 3 June, 2023)
271. IFRS Accounting Taxonomy Update—2021 Technology Update, March 2022. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2022/ifrs->

- taxonomy-update-2021-technology-update/ (Accesat: 11 Septembrie 2020)
272. IFRS Accounting, Third Agenda Consultation, Feedback Statement, July 2022. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/third-agenda-consultation/thirdagenda-feedbackstatement-july2022.pdf> (Accesat: 12 Septembrie 2020)
273. IFRS Annual Reporting, IFRS 15 Revenue aggregation and disaggregation at best, 4 Decembrie, 2019. Disponibil la adresa: <https://annualreporting.info/ifrs-15-revenue-aggregation-and-disaggregation/> (Accesat: 11 Iunie, 2022)
274. IFRS Community, Customer Loyalty Programmes and Other Options for Additional Goods or Services (IFRS 15), 2022. Disponibil la adresa: <https://ifrscommunity.com/knowledge-base/customer-loyalty-programmes/#:~:>
275. IFRS Community, Principal vs Agent, or Reporting Revenue Gross vs Net (IFRS 15), 2018. Disponibil la adresa: <https://ifrscommunity.com/knowledge-base/principal-vs-agent-revenue-gross-vs-net/#:~:> text=A%20principal%20recognises%20revenue%20and,through%20the%20agent%20(IFRS%2015 (Accesat: 11 Noiembrie, 2022)
276. IFRS Community, Performance Obligations and Timing of Revenue Recognition (IFRS 15), 14 June, 2023. Disponibil la adresa: <https://ifrscommunity.com/knowledge-base/ifrs-15-performance-obligations-and-timing-of-revenue-recognition/> (Accesat: 11 Iulie, 2023).
277. IFRS Foundation publishes 2021 Annual Report. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/funding/2021/ifrs-annual-report-2021.pdf> (Accesat: 11 Septembrie 2020)
278. IFRS Foundation, IFRS 15-Revenue from Contracts with Customers, 2021, Part A, paragraf. 9, p. A760. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf/> (Accesat: 21 Septembrie, 2022)
279. IFRS Foundation, Constitution Effective from 1 December 2018. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2018.pdf> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
280. IFRS Foundation, IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, 2021, p. A761. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf> (Accesat 10 Noiembrie, 2022)
281. 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)
282. IFRS Staff Paper, IFRS Interpretations Committee Meeting, Agenda ref 2B, November 2017. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2017/november/ifrs-ic/agenda-papers/ap2b-right-to-payment-for-performance-completed-to-date.pdf> (Accesat: 11, Septembrie, 2020)
283. IFRS Standard, Clarifications to IFRS 15, Revenue from Contracts with Customers, April 2016. Disponibil la adresa: <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FProject%20Documents%2F330%2FClarifications%20to%20IFRS%2015%20-%20IASB%20Amendments.pdf> (Accesat: 13 Iulie, 2020)
284. IFRS Taxonomy for Foreign Private Issuers That Prepare Their Financial Statements in Accordance with International Financial Reporting Standards as Issued by the

- International Accounting Standards Board, Securities and exchange commission, 2017 [Release Nos. 33-10320; 34-80128]. Disponibil la adresa: <https://www.sec.gov/files/rules/other/2017/33-10320.pdf> (Accesat: 10 April 2020)
285. IFRS –Who we are, IFRS Foundation and Board development, 2018. Disponibil la adresa: <https://www.mcguinnessinstitute.org/wp-content/uploads/2020/04/IFRS-n.d.a.pdf> (Accesat: 15 Mai 2020)
286. IFRS, IFRS Foundation Adoption Guide 6, 2013. Disponibil la adresa: <http://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/documents/ifrs-foundation-adoption-guide-2013.pdf?1a=en&hash=3BCC5E5111975782E2B6AE605C3D9DC876953EF8> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
287. IFRS. Foundation. Mission, structure and statement. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/> (Accesat: 20 Septembrie 2020)
288. KPMG, IFRS 15 for automotive suppliers, Key considerations for suppliers to drive their IFRS 15 implementation to the finish line, 6 Decembrie 2017. Disponibil la adresa: <https://kpmg.com/gr/en/home/insights/2017/12/auto-suppliers-implementation-guidance-good-to-go-revenue-ifrs15-150617.html> (Accesat: 18 Noiembrie 2020)
289. KPMG, IFRS 15 Revenue – Are you good to go?, 2017. Disponibil la adresa: <https://kpmg.com/bs/en/home/insights/2017/03/ifrs15-revenue-are-you-good-to-go.html> (Accesat: 11 Mai, 2021)
290. KPMG, IFRS 15 Revenue for the banking sector., 2018. Disponibil la adresa: <https://home.kpmg/gr/en/home/insights/2018/03/gr-ifrs-15-revenue-banking.html> (Accesat: 11 Septembrie, 2022)
291. KPMG, IFRS 15: are you a principal or an agent?, 2019. Disponibil la adresa: <https://blog.kpmg.lu/ifrs-15-are-you-a-principal-or-an-agent/> (Accesat: 11 Iunie, 2020)
292. KPMG, Revenue accounting: IFRS® Standards vs US GAAP, Top 10 differences between IFRS 15 and ASC Topic 606 for revenue recognition, 2022. Disponibil la adresa: <https://advisory.kpmg.us/articles/2022/revenue-accounting.html> (Accesat: 13 Decembrie 2022)
293. KPMG, Top 10 differences between IFRS 15 and ASC Topic 606 for revenue recognition. Disponibil la adresa: <https://advisory.kpmg.us/articles/2022/revenue-accounting.html> (Accesat: 13 Decembrie 2022)
294. Lebas, M. Oui, il faut définir la performance. *Revue Française de Comptabilité*, No.226, 1995.
295. Nagy A.A., Contribuții la perfecționarea managementului financiar al exploatațiilor agricole, Universitatea de Științe Agricole și Medicină Veterinară a Banatului Timișoara, România, 2009.
296. Nexia Smith & Williamson Audit Ltd are sediul în Anglia. Linia de activitate a companiei include furnizarea de servicii de contabilitate, contabilitate și audit conexe.
297. Page, M., & Spira, L., The Turnbull report, internal control and risk management: The developing role of internal audit. The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Scotland, 2004.
298. Păunescu, M., & Popab, A. F., Challenges for Romanian IFRS adopters—conflicting legislation regarding the interim dividend. AMIS IAAER, 2019, 297.
299. PricewaterhouseCoopers (PwC), New IFRS 15 - How will the new IFRS 15 standard affect your company?, 2014. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/sk/en/publikacie/assets/ifrs15-leaflet-final.pdf> (Accesat: 21 Noiembrie, 2020)

300. Progress report on IASB-FASB convergence work 21 April 2011. Disponibil la adresa:
https://www.fasb.org/document/blob?fileName=April_2011_progress_report_final.pdf (Accesat: 11 Decembrie 2020)
301. PwC, 2.3 Initial measurement (asset acquisitions), 30 Iunie, 2022. Disponibil la adresa:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/property_plant equip/property_plant equip_US/Chapter-2--Asset-acquisitions-formerly-BCG-7/2_3-Initial-measurement-asset-acquisitions.html#pwc-topic.dita_d3234ce7-07da-45a4-a015-d5b101a87585 (accesat la 11 August 2022)
302. PwC, 2.6 Identifying the contract, US Revenue guide 2.6, 31 Octombrie 2022. Disponibil la adresa:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_2_scope_and_US/26identifying_the_co_US.html (Accesat: 10 Iunie, 2023)
303. PwC, 2.9 Contract modifications, US Revenue guide 2.9, 31 Octombrie, 2022. Disponibil la adresa:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_2_scope_and_US/29contract_modificat_US.html (Accesat: 13 Noiembrie, 2022)
304. PwC, 3.4 Assessing whether a good or service is “distinct”, US Revenue guide 3.4, 28 Februarie, 2022. Disponibil la adresa:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_3_identifyin_US/34assessing_whether_US.html (Accesat: 13 Iulie, 2022)
305. PwC, 33.3 Presenting contract-related assets and liabilities, US Financial statement presentation guide 33.3, 31 Mai 2023. Disponibil la adresa:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/financial_statement_/financial_statement__18_US/Chapter-33--Revenue-and-contract-costs/33-3-Presenting-contract-related-assets-and-liabilities-ASC-606.html (Accesat: 10 Iunie, 2023)
306. PwC, 4.2 Determining the transaction price, US Revenue guide 4.2, 31 Octombrie, 2022. Disponibil la adresa:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_4_determinin_US/42determining_the_tr_US.html (Accesat: 13 Noiembrie, 2022)
307. PwC, 4.3 Variable consideration, US Revenue guide 4.3, 31 Octombrie 2022. Disponibil la adresa:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_4_determinin_US/43variable_considera_US.html (Accesat: 23 Noiembrie, 2022)
308. PwC, 5.4 Allocating discounts, US Revenue guide 5.4, 28 Februarie, 2022. Disponibil la adresa:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_5_allocating_US/54allocating_discoun_US.html (Accesat: 13 Decembrie 2022)
309. PwC, 6.3. Performance obligations satisfied over time, US Revenue guide 6.3, 31 Octombrie 2022. Disponibil la adresa:
https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_6_recognizin_US/63performance_obliga_US.html

- ml (Accesat: 13 Noiembrie, 2022)
- 310.PwC, Challenges for loyalty program managers under ASC 606/IFRS 15, 2019. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/us/en/industries/financial-services/library/loyalty-program-managers-asc606-ifs15.html> (Accesat: 8 August, 2019)
 - 311.PwC, IFRS 15 for the software industry, 2019. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-15-for-the-software-industry-in-brief.pdf> (Accesat: 3 Iulie, 2020)
 - 312.PwC, In brief A look at current financial reporting issues. IFRS 15 for the software industry, 30 January 2019. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/gx/en/services/audit-assurance/assets/ifrs-15-for-the-software-industry-in-brief.pdf> .(Accesat: 21 Decembrie 2021)
 - 313.PwC, In depth, A look at current financial reporting issue, Banking industry, December, 2017. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/revenue-from-contracts-with-customers-banking.pdf> (Accesat: 20 Septembrie 2020)
 - 314.PwC, Making sense of a complex world Revenue recognition: principal/agent arrangements – issues for media companies under IFRS 15. Issue 12, March 2017. Disponibil la adresa: https://www.pwc.com/kr/ko/industries/enm/pwc_miang_issue12_ifrs15-principal-agent.pdf (Accesat: 11 Iunie, 2020)
 - 315.PwC, New revenue guidance- Implementation in the consumer markets industry, 29 Septembrie, 2017. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers-industry-supplement.pdf> (Accesat: 17 Septembrie, 2020)
 - 316.PwC, New revenue guidance Implementation in the transportation and logistics sector, August 10, 2017. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/pwc-revenue-from-contracts-with-customers.pdf> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
 - 317.PwC, Oil and gas industry supplement for IFRS, In-depth- A look at current financial reporting issue, Iunie, 2016. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/m1/en/services/cmaas/documents/ifrs15/ifrs-15-oil-gas.pdf> (Accesat: 16 Septembrie 2020)
 - 318.PwC, Performance obligations satisfied at a point in time, US Revenue guide 6.5, 31 Octombrie, 2022. Disponibil la adresa: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/revenue_from_contract/revenue_from_contract_US/chapter_6_recognizin_US/65performance_obliga_US.html#pwc-topic.dita_1443273108155827 (Accesat: 13 Decembrie 2022)
 - 319.PwC, Retail and consumer- IFRS 15 Solutions, June 2018. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/ifrs-15/ifrs-15-solutions-retail-consumer-industry-pwc.pdf> (Accesat:15 Noiembrie 2021)
 - 320.PwC, Revenue from contracts with customers- Retail and consumer industry supplement, 2019. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/m1/en/services/cmaas/documents/ifrs15/ifrs-15-retailers.pdf> (Accesat:15 Noiembrie 2021)
 - 321.PwC, Revenue Recognition: Disclosure of the state of readiness/Progress made in 2017. Disponibil la adresa: <https://www.pwc.com/gx/en/communications/pdf/pwc-revenuerecognition-disclosure-of-the-state-of-readiness.pdf> (Accesat: 11 Mai, 2020)
 - 322.PwC, US FASB TRG revenue memo 12, Identifying Promised Goods or Services, 26 Ianuarie, 2015. Disponibil la adresa:

- https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/fasb_financial_accou/trg_revenue/trg_revenue_US/identifying_promised_US.html (Accesat: 13 Iulie, 2022)
323. Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 Iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate. Disponibil la adresa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=RO> (accesat la 11 August 2020)
324. Regulamentul nr. 1274/2008 al comisiei din 17 decembrie 2008 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate, în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate (IAS) 1. Disponibil la adresa: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A32008R1274> (Accesat: 15 noiembrie 2021)
325. Standarde Internaționale de Raportare Financiară- IFRS, Fundația IFRS, ediția a 7-a revizuită, Partea A, București, Editura CECCAR, 2015.
326. Standardul internațional de raportare financiară 15 Venituri din contractele cu clienții, RO D044460/01 Anexă, 2014. Disponibil la adresa: [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2016/05-23/COM-AC_DRC\(2016\)D044460-01\(ANN1\)_RO.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2016/05-23/COM-AC_DRC(2016)D044460-01(ANN1)_RO.pdf) (Accesat: 3 Ianuarie 2020)
327. Strengthening the relevance of financial reporting, 20 June 2019. Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2019/06/strengthening-the-relevance-of-financial-reporting/> (Accesat: 21 Septembrie 2020)
328. Tokar, M., & Kumar, S. Applying IFRS Standards in 2020—Impact of COVID-19. In VI. International Symposium on Accounting and Finance ISAF, 2020, October, (Vol. 2021, p. 95). Disponibil la adresa: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/2020/inbrief-covid19-oct2020.pdf> (Accesat: 12 Decembrie, 2021)