

# METODE MODERNE DE MANAGEMENT ȘI ANALIZĂ A COSTURILOR: TARGET COSTING

Autor: Alexandra Anghel  
Facultatea de Management, Anul III, Grupa 132

Coordonator științific: Prof. univ. dr. Eduard Mădălin Dinu

## REZUMAT

*O sarcină dificilă pentru orice producător este stabilirea costului total al produsului sau serviciului. Există o varietate de factori care influențează deciziile managerilor în stabilirea prețurilor. Printre acești factori menționăm cererea, concurența, metoda de calculație a costului total, guvernul și reglementările de piață. Target costing reprezintă un instrument pentru a atinge costul pe care un client este dispus să îl plătească. Este un proces riguros, care utilizează date și informații în serii logice de pași pentru a determina și a realiza un cost-țintă pentru produsul fabricat sau serviciul oferit.*

## CUVINTE CHEIE:

*Producție, cost total, costuri pe activități, client, target costing, concurență.*

## 1. INTRODUCERE: NEVOIA IMPLEMENTĂRII DE NOI METODE DE MANAGEMENT ȘI ANALIZĂ A COSTURILOR

Stabilirea prețurilor și a noțiunii de cost a fost necesară atunci când s-a încercat determinarea costului unei producții de industrie pentru prima dată, în UK, în timpul revoluției industriale.

Caracteristici ale revoluției industriale:

- Forță de muncă directă intensivă și forță de muncă directă în pas cu producția. Forța de muncă era inima producției. Deși se foloseau mașinării, eforturile depuse de forța de muncă dictau viteza producției.
- Un nivel scăzut de costuri relative indirecte și costuri directe. Foarte puțin era cheltuit pe energie, personal, servicii, mașinării, cauzând scăderea costurilor de amortizare, domenii tipice costurilor indirecte (cheltuieli generale) în *business*-ul modern.
- O piață noncompetitivă. Dificultăți în transport, producție industrială mondială limitată și lipsa cunoștințelor cumpărătorului asupra prețurilor concurenței, reprezentau factori ce indicau prosperitatea afacerii, fără prea multe costuri științifice. Puteau adauga o marjă de profit pentru a ajunge la prețul de vânzare (*cost-plus pricing*). Clienții tindeau să accepte aceste produse pe care producătorul le avea la dispoziție, mai mult decât să ceară ceea ce voiau.

Din moment ce cheltuielile generale reprezentau un element mic din costul total, era acceptabil și practic să se lucreze cu ele într-o manieră destul de arbitrară. Nu s-a depus prea mult efort în încercarea de a le controla, deoarece beneficiile ar fi fost mai mici în comparație cu controlul ferm al forței de muncă și al costurilor materiale. Era de asemenea rezonabil să se taxeze cheltuielile generale ca și sarcini individuale de forță de muncă plătite pe oră.

Majoritatea cheltuielilor generale erau incluse în sprijinul oferit direct forței de muncă, constând în furnizarea unui loc de muncă lucrătorilor, încălzirea și iluminarea locului de muncă, angajarea unor supraveghetori pentru lucrători etc. Lucrătorii direcți, probabil ajutați de mașinării, executau toată producția. La vremea respectivă, serviciile industriale nu reprezentau o parte importantă a economiei și cuprindeau un număr larg de indivizi ce desfășurau activități independente. Acești indivizi probabil că nu ar fi fost interesați să încerce să facă mai mult decât muncă plătită la oră sau zi în timpul lor și nici să seteze prețuri în funcție de asta.

În ultimii ani, lumea producției industriale s-a schimbat în întregime. Majoritatea este acum caracterizată de:

- Capital intensiv și mașinării în pas cu producția. Mașinăriile sunt inima unei bucăți mari din producție, incluzând fabricarea bunurilor, cât și prestarea de servicii. Forța de muncă sprijină efortul mașinăriilor, de exemplu, întreținerea lor tehnică. Mașinăriile deseori dictează ritmul producției, iar forța de muncă acumulează, în medie, 14% din costurile totale de fabricație.
- Un nivel ridicat de costuri indirecte relative și costurile directe. *Business*-ul modern tinde să aibă o depreciere mare, servicii și costuri de energie. Desigur, și costurile mari de personal și protecția muncii, abia erau luate în considerare în perioada timpurie a industriei de producție. În același timp, erau costuri foarte mici (sau inexistente) de forță de muncă directă. Deși costurile directe de materiale erau importante deseori pentru costul total, o metodă de producție mai eficientă a dus la mai puțină risipă și implicit, la costuri totale de materiale mai mici, tinzând să facă indirect costurile totale (cheltuielile generale) mai dominante. Cheltuielile generale reprezentau 25% din costul total de fabricație și 51% din costul total.
- O piață internațională mai competitivă. Producția, majoritatea sofisticată, este purtată mondial. Transportul, incluzându-l și pe cel aerian rapid, este relativ ieftin. Faxul, telefonul și, în mod particular, internetul asigurau posibilități clienți că pot găsi rapid și ieftin prețurile variate ale furnizorilor. Piețele tind să fie foarte competitive ca și preț. Consumatorii cer constant produse care să se plieze pe cerințele lor. Ceea ce înseamnă că acele businessuri trebuie să cunoască prețurile produselor lor cu un grad mai mare de precizie decât a fost cazul vreodată. Afacerile trebuie să abordeze considerabil procesul de stabilire a prețurilor pentru produsele lor.

În Marea Britanie, ca și în multe alte țări dezvoltate, serviciile industriale domină acum economia, angajând majoritatea forței de muncă și producând o mare parte din produse. Chiar dacă sunt mulți indivizi liber-profesioniști ce desfășoară activități, mulți furnizori de servicii sunt afaceri vaste, precum băncile, companiile de asigurare sau operatorii de cinema.

## **2. MODELUL DE CALCULAȚIE A COSTURILOR COMPLET ALOCATE – METODA TRADIȚIONALĂ**

Modelul de calculație a costurilor complet alocate este o metodă tradițională de calculare a costului total de producție al unui produs sau al unui serviciu. Această abordare este folosită pentru a deduce costul unei activități precum fabricarea unui produs, furnizarea unui serviciu sau crearea unei facilități. Deducerea modelului de calculație a costurilor complet alocate diferă, dacă este cazul produselor în serie sau unicat, și de modul în care sunt distribuite cheltuielile generale.

Există patru zone de interes din punct de vedere managerial pentru care informațiile privind costul total al produselor sau serviciilor sunt relevante. În primul rând, accesul la situația costurilor ajută managerii să adopte decizii fundamentate privind prețul și cantitatea oferită spre vânzare. Pe de altă parte, este necesară efectuarea unui control periodic pentru a verifica dacă activitatea se derulează conform planificării, iar bugetele sunt calculate pe baza costurilor totale. De aceea, rapoartele care compară costurile reale cu cele bugetate trebuie raportate tot la costurile totale (Burns et al., 2013).

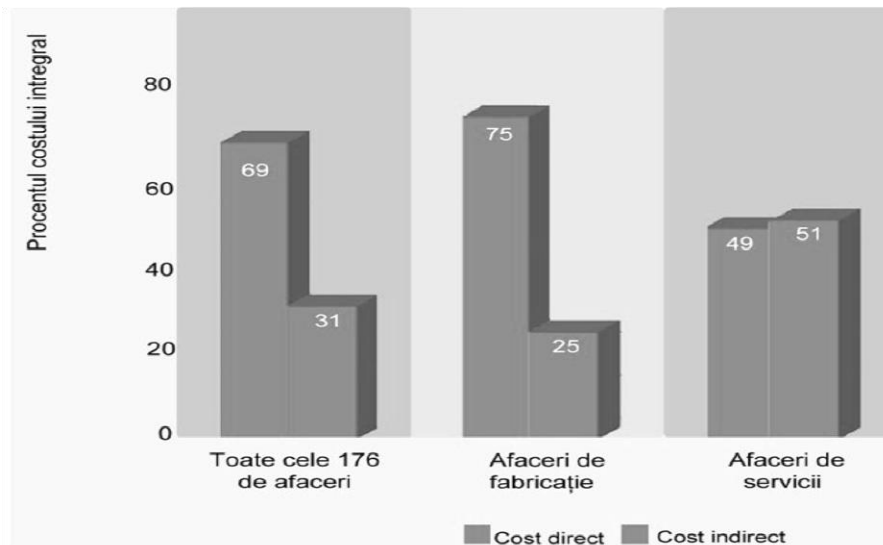
Evidențierea eficienței relative este un alt element de interes pentru manageri. Informațiile privind costul total al produselor pot ajuta managerii să compare două modalități de producere diferite pentru a vedea care are un grad de eficiență mai mare. De asemenea, pentru a măsura profitul sau veniturile, trebuie să existe o comparare între veniturile din vânzări și cheltuielile asociate. O pondere semnificativă din aceste cheltuieli asociate o reprezintă costul de producere, care, în final, devine un indicator ce ajută la măsurarea performanței activității.

Modelul de calculație a costurilor complet alocate conduce la identificarea cantității totale de resurse, măsurate în unități monetare, sacrificate pentru a atinge un obiectiv. Metoda ia în considerare toate resursele utilizate pentru împlinirea obiectivului stabilit. Prin urmare, dacă obiectivul este satisfacerea cererii unui client, modelul de calculație va include toate costurile de fabricare și distribuție ca parte a costului total. Pentru a obține valoarea costului total, se vor aduna elementele care generează costuri și se vor aloca produsului sau serviciului oferit.

Modelul se bazează pe presupunerea că toate costurile de întreținere ale unei întreprinderi reprezintă parte a costului de producție. Pentru a obține toate informațiile necesare calculării costului total este necesar să existe o abordare sistematică ce însumează elementele generatoare de cost și le distribuie unitar pe baza unor criterii rezonabile. Deși criteriile diferă în funcție de aprecierea personală a managerilor, punctul de plecare este constituit din diferențierea costurilor în costuri directe și costuri indirecte.

Costurile directe sunt acele costuri care se pot măsura în raport cu cantitatea produsă. Costurile indirecte sunt generate de alte elemente și activități care nu pot fi măsurate în raport cu cantitatea produsă. Costul total al oricărei comenzi reprezintă suma costurilor directe și procentul alocat de costuri indirecte (Burns et al., 2013).

Figura 1: Ponderea costurilor directe, respectiv indirecte



O altă modalitate de a clasifica costurile pentru a determina costul total al unui produs este în funcție de variația față de cantitatea produsă. Așadar, în acest caz se poate vorbi despre costuri fixe – care nu se modifică în funcție de cantitatea produsă – și costuri variabile – a căror valoare este determinată de cantitatea produsă, în sensul că atunci când aceasta crește, crește și valoarea costurilor variabile.

Este important să nu se confunde costurile indirecte și directe cu costurile fixe și variabile. Chiar dacă însumate separat, ambele categorii reprezintă costul total de producție, acestea rămân independente. Spre exemplu, un cost poate fi fix, însă nu se poate determina dacă este direct sau indirect.

Ceea ce modelul de calculație a costurilor complete alocate propune este identificarea tuturor costurilor indirecte și alocarea lor în funcție de un criteriu prestabilit fiecărei unități produse. Pentru a face acest lucru este necesară identificarea elementelor care generează astfel de costuri în funcție de mărime și complexitate, expertiză și performanță (Burns & Quinn & Warren, & Oliveira, 2013).

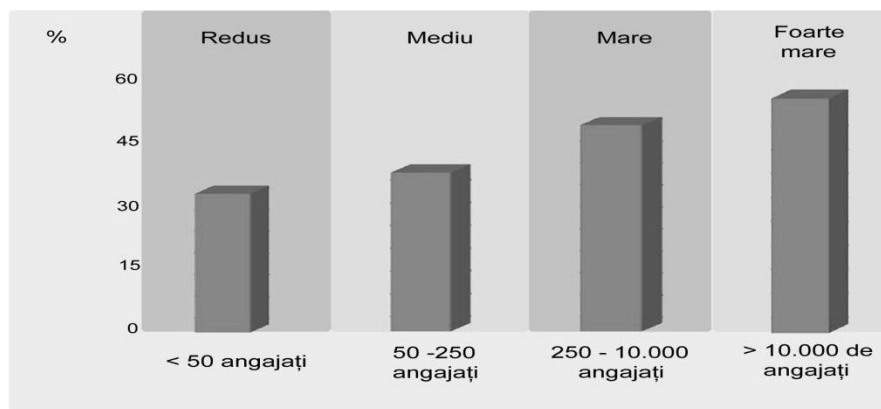
Următorul pas constă în separarea acestor elemente în centre de cost pe produs și centre de cost pe servicii, pentru a putea genera un criteriu relevant de alocare a costurilor. Odată identificate centrele de cost pe produs și pe servicii, se poate trece la alocarea costurilor în funcție de acestea.

Etapele alocării sunt următoarele:

1. Alocarea costurilor indirecte pe centre de cost.
2. Repartizarea costurilor indirecte generale între centrele de cost.
3. Calcularea costurilor totale pe fiecare centru.
4. Repartizarea costurilor centrelor de cost pe servicii pe centrele de cost de produs.
5. Calcularea valorii totale a costurilor ce urmează a fi alocate.
6. Calcularea ratei de alocare a costurilor pe fiecare centru.
7. Adunarea costurilor indirecte alocate pe măsură ce produsele trec prin centrele de cost de produs (Burns et al., 2013).

Este necesar să subliniem, în privința **costurilor indirecte** – mai ales a celor generate de centrele de cost pe produs – că acestea trebuie excluse din rapoartele pentru uz extern, fiind alocate pe baza unor criterii arbitrare.

Figura 2: Gradul de utilizarea al metodei de calculație a costului total



Această metodă este adesea criticată pentru că utilizează costuri din perioade încheiate și nu este orientată pe costurile viitoare, nefiind posibilă adoptarea de decizii cu privire la trecut, ci doar legate de viitor. De asemenea, este considerată o greșeală faptul că nu ia în considerare și costul de oportunitate. Pe de altă parte, calitatea informației pe care metoda o oferă managerilor, mai ales asupra estimării veniturilor viitoare, ajută la fundamentarea deciziilor și oferă o imagine de ansamblu asupra resurselor, volumului și costului activității.

### 3. CALCULAREA COSTURILOR PE ACTIVITĂȚI (*Activity-Based Costing, ABC*)

Calcularea costurilor pe activități are ca scop eliminarea problemelor generate de simpla trasare directă a costurilor activităților de sprijin (și anume a cheltuielilor generale) pentru anumite produse sau servicii (Diaconu, 2006).

Pentru o afacere a cărei activitate principală este fabricația, aceste activități de sprijin ar putea include comandarea materialelor necesare, manevrarea lor, depozitarea sau inspecțiile. Costul activităților de sprijin face parte din costul total al cheltuielilor generale. Rezultatul acestui exercițiu de urmărire oferă o viziune mai realistă, atent măsurată. Pentru implementarea sistemului de calculare a costurilor pe activități, managerii trebuie să înceapă cu examinarea atentă a operațiunilor afacerii. Prin urmare, vor trebui indentificate:

- Fiecare activitate de sprijin care este implicată în procesul de fabricație al produselor sau în furnizarea serviciilor;
- Costurile generate de fiecare activitate de sprijin în parte;
- Factorii responsabili pentru modificările costului fiecărei activități de sprijin, (factori de cost) (Burns et al., 2013).

Se poate observa faptul că există o diferență filosofică între abordarea tradițională și calcularea costurilor pe activități. Cea tradițională consideră cheltuielile generale ca parte din costul total de prestare a unui serviciu, ce trebuie perceput pentru unitățile livrate. Metoda *ABC* pe de-o parte, vede cheltuielile generale ca fiind cauzate de către activitățile de producție. Din moment ce costul unitar generează nevoia de aceste activități, implicit, unitățile de cost trebuie taxate cu costul pe care îl cauzează (Burns et al., 2013).

Cu abordarea tradițională, cheltuielile generale sunt repartizate pe centre de costuri de produs. Fiecare centru de costuri de produs ar avea apoi o rată de recuperare a cheltuielilor generale, de obicei cheltuieli generale pe ora de muncă. Ele ar fi apoi aplicate unităților rezultate, conform numărului de ore muncite (Garrison & Noreen).

Cu *ABC*, cheltuielile generale sunt analizate în bazine de cost pentru fiecare activitate care generează costuri. Cheltuielile generale sunt apoi taxate la unitatea de cost a rezultatului, prin ratele activităților generatoare de costuri. Aceste rate reprezintă încercarea de a cuantifica măsura în care fiecare unitate de cost generează o parte din cheltuielile generale (Burns et al., 2013).

Bazinele de cost sunt relativ asemănătoare cu centrele de costuri de produs, exceptând faptul că fiecare bazin de cost este conectat la o anumită activitate, decât să aibă un caracter general, cum este în cazul centrelor de cost în costurile sarcinilor tradiționale (sau produselor).

O parte importantă din analiza calculării costurilor s-a concentrat pe industria fabricației, pentru că utilizatorii timpurii ai *ABC*-ului aveau afaceri cu această activitate principală. De fapt, *ABC* este mai relevant pentru serviciile industriale, deoarece în absența unui element direct legat de material, costul total al unei afaceri de servicii crește datorită cheltuielilor generale. Există dovezi care atestă că *ABC* a fost adoptat în companii din zona serviciilor.

Principalele avantaje ale calculării costurilor totale pe activități sunt legate de rigurozitatea identificării elementelor generatoare de cost și – apoi – estimarea costului pe unitate al produsului sau al serviciului. De asemenea, *ABC* oferă managerilor un instrument pentru a cuprinde și a înțelege activitatea companiei în profunzime (Caraiani et al., 2010).

Pe de altă parte, există o serie de critici și limite pe care metoda de calcul o are, ceea ce a reprezentat motivul pentru care multe companii au preferat să utilizeze în continuare metoda tradițională. În primul rând, *ABC* consumă mult timp și resurse financiare, iar rapoartele finale pot ridica dificultăți în înțelegerea lor, având puține beneficii în cazul produselor și serviciilor care trec prin aceleași procese în aceleași cantități (Caraiani et al., 2010).

O altă problemă este reprezentată de latura informațională, în sensul că nu toate costurile pot fi atribuite cu ușurință anumitor activități, iar acest lucru poate conduce la alocări arbitrare. *ABC* se bazează pe costuri din perioade precedente și nu ia în considerare costul de oportunitate.

#### **4. ADOPTAREA DECIZIILOR ȘI SELECTAREA INFORMAȚIILOR RELEVANTE**

Un model decizional reprezintă un algoritm de a face o alegere, care include o analiză cantitativă și calitativă în același timp. Managerii utilizează frecvent un model decizional format din cinci pași:

1. Colectarea informațiilor;
2. Previzionarea costurilor viitoare;
3. Alegerea unei alternative;
4. Implementarea deciziei;
5. Evaluarea și controlul performanței (Hilton et al.).

Identificarea informațiilor relevante pentru modelul decizional se bazează pe îndeplinirea a două criterii: să conțină date despre viitor și să ofere rezultate diferite în funcție de varianta aleasă. Costurile din perioadele anterioare pot fi considerate relevante mai ales în procesul de previzionare. Rezultatele fiecărei variante pot fi comparate prin identificarea veniturilor totale estimate și a costurilor totale estimate (Drury).

Este important să se înțeleagă faptul că acele costuri care nu mai pot fi recuperate sunt irelevante în procesul decizional deoarece efectul lor nu poate fi modificat de o acțiune viitoare.

Există mai multe categorii de decizii privind activitatea viitoare a unei companii. Printre cele mai frecvente putem menționa:

- Comenzi speciale singulare care se referă la acceptarea sau refuzarea unei comenzi speciale atunci când există capacitate de producție disponibilă, iar comanda nu are efecte pe termen lung. Decizia ar trebui să fie de acceptare numai dacă respectiva comandă generează venituri din exploatare, prin compararea costurilor relevante pentru a determina profitabilitatea.
- Internalizare vs. externalizare reprezintă o dilemă al cărei criteriu ar trebui să se bazeze pe identificarea variantei cu cele mai mici costuri și – prin urmare – cele mai mari rate de profit. De asemenea, există o serie de factori calitativi care pot fi importanți în procesul de evaluare precum standardele calitative, reputația furnizorului, moralul angajaților, elemente de logistică. Trebuie luat în calcul și costul de oportunitate în contextul fondurilor blocate în cheltuieli cu inventarul care nu pot fi folosite pentru investiții.
- Producerea internă sau cumpărarea poate ridica probleme în privința modului în care luăm în considerare costurile implicate. Se poate presupune că toate costurile variabile sunt relevante și toate costurile fixe sunt irelevante, însă există excepții în ambele cazuri. Spre exemplu, în momentul în care se modifică nivelul cantității produselor, costul fix alocat pe unitate se schimbă, ceea ce influențează costul total al produsului.
- Alegerea gamei de produse se referă la decizii ce vizează ce produse sunt vândute de companie și în ce cantități. Se recomandă comercializarea produselor care au cea mai mare contribuție marginală.
- Adăugarea sau renunțarea la clienți este influențată de veniturile din exploatare generate de comenzile acestora. Decizia trebuie să se bazeze pe profitul generat de un client și nu pe veniturile generate.
- Înlocuirea echipamentului este o decizie dificilă din pricina cantității de informații irelevante precum costul inițial, costurile cu amortizarea și valoarea de inventar, întrucât acestea sunt costuri irecuperabile și irelevante pentru o potențială tranzacție. Așadar, varianta selectată va fi cea care crește veniturile din exploatare (Horngren et al., 2012).

În ciuda acestor criterii decizionale de natură cantitativă, nu toți managerii vor adopta decizia cea mai bună pentru companie. Pot interveni factori de natură personală care să influențeze deciziile acestora, precum atingerea cotelor de profit impuse pentru primirea bonusurilor.

## **5. MANAGEMENTUL COSTURILOR: STRATEGII DE PREȚ & TARGET COSTING**

În contextul stabilirii prețurilor, este necesar să fie luate în considerare elementele care au influență directă asupra lor. Printre acestea putem menționa industria și piața, timpul de fundamentare a deciziei și elasticitatea prețurilor în raport cu cererea. Pe baza criteriilor alese de management, se

pot elabora diverse strategii de preț în funcție de nevoile și resursele companiei. Cele mai uzuale strategii sunt: discriminarea prin prețuri, prețuri de ruinare, prețuri de penetrare, prețuri de licitație, prețuri psihologice, prețuri bazate pe costul marginal, prețuri bazate pe costul complet, prețuri țintă (Blocher et al.).

În momentul alegerii strategiei de preț, trebuie să se ia în considerare orizontul de timp pentru care compania previzionează încasările. Spre exemplu, dacă este cazul unei comezi speciale, izolate, relevante sunt costurile marginale, prin urmare se va aborda o strategie bazată pe acestea. În contextul strategiilor pe termen lung, prețurile se vor baza pe nivelul pieței și vor lua în considerare toate costurile implicate în producerea și comercializarea bunurilor.

Atunci când strategia este pe termen lung, prețurile țintă numite *target pricing* reprezintă o abordare de succes care presupune un management al costurilor bazat pe piață. Acest timp de management al costurilor se numește *target costing* (Blocher et al.).

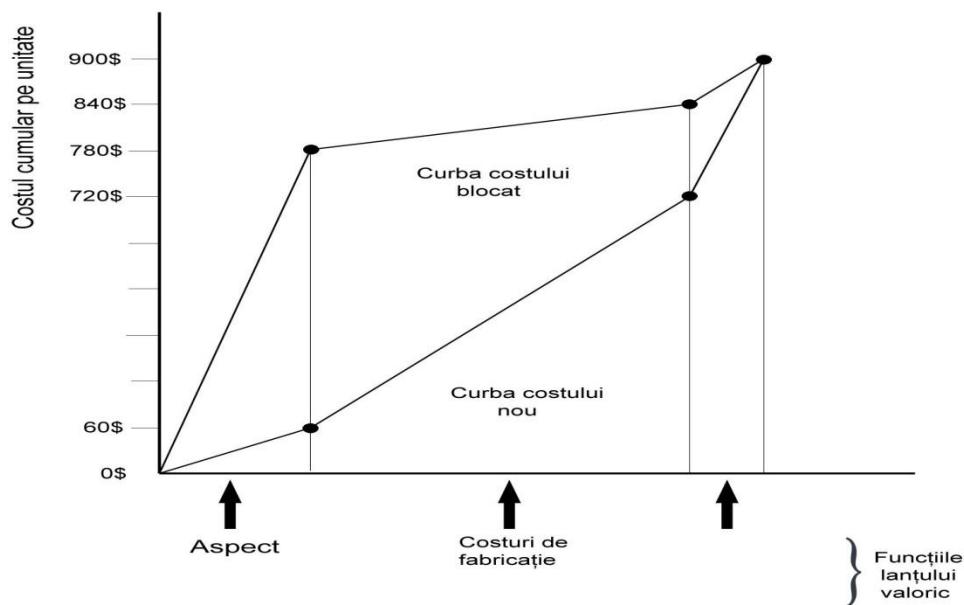


Figura 3: Diferența dintre costurile estimate și costurile pieței

*Target costing* începe în etapa de cercetare-dezvoltare a produsului și presupune elaborarea unei cercetări de piață care să analizeze atât preferințele consumatorilor cu privire la elementele care oferă valoare adăugată produselor, cât și ofertele competitorilor. În urma cercetării de piață, se va stabili prețul-țintă pentru atributele individuale și alternative configurației produsului. Următorul pas este extragerea marjei țintă și obținerea costului țintă (Sgârdea, 2009).

După aceste calcule, rezultatele vor fi comparate cu valoarea costurilor estimate în etapa de proiectare a produsului și se va obține decalajul dintre costul-țintă și costul total de fabricare al produsului în cauză. Dacă acest decalaj nu poate fi eliminat, atunci proiectul nu va fi profitabil, prin



urmare se va renunța la el în etapa de cercetare-dezvoltare. Dacă există posibilitatea diminuării și apoi eliminării decalajului, atunci produsul poate trece în etapa de fabricație și să fie supus îmbunătățirii continue – *kaizen*. (Horngren et al., 2012).

Prin urmare, *target costing* începe în etapa de cercetare-dezvoltare, atunci când se stabilesc specificațiile produsului și procesul de fabricație. Tot în această etapă se realizează estimările cu privire la costurile implicate, ceea ce înseamnă că managementul în cauză promovează măsuri de reducere a costurilor pentru producția viitoare.

*Target cost management* stabilește atributele și prețul-țintă al produsului, luând în considerare forțele de pe piață și definește profitul-țintă pentru a acoperi costurile generale ale afacerii (Sgârdea, 2009). *Target cost* reprezintă diferența dintre prețul-țintă și profitul-țintă. În același timp, sunt antrenate echipe multifuncționale pentru a dezvolta produsul, și procesul de fabricație care să permită atingerea unui *target cost* prin implicarea furnizorilor în proces și păstrarea elementelor care aduc valoare adăugată clienților. Acest proces are și o componentă socială importantă (Hilton et al.).

Un alt element important este procesul de inginerie inversă care presupune o analiză detaliată a produselor competitorilor și benchmarking pentru a înțelege mai bine cerințele pieței. O analiză funcțională va releva structura produsului – componentele sale și procesele de fabricație – alături de specificațiile acestuia pentru a păstra atributele apreciate de consumatori la costuri mai mici sau pentru a păstra nivelul costurilor și a crește valoarea adăugată prin eliminarea funcționalităților irelevante din acest punct de vedere.

Metoda se impune ca fiind necesară în economia de astăzi. Ca urmare a sensibilității sporite a consumatorilor față de prețuri, s-a dezvoltat fenomenul low-cost. Acest fenomen a crescut enorm odată cu începutul crizei economice din 2008 și a condus la o schimbare generală în modelele de consum apărute, cu consumatorii migrând masiv față de gama de produse cu preț mai mic. Cu toate acestea, această schimbare nu implică faptul că brandurile au fost abandonate complet. Multe dintre acestea au încercat crearea unor produse low-cost, care să satisfacă posibilitățile financiare ale publicului-țintă, unele dintre organizații utilizând metoda *target costing*, pentru a reduce cheltuielile ne-necesare (Valls et al., 2011).

## **6. STUDIU DE CAZ: CUM A DEVENIT LOGAN-UL O SURSĂ DE PROFIT PENTRU RENAULT**

Un exemplu relevant în demonstrarea utilității și eficienței *target costing* o reprezintă cazul Renault cu produsul Dacia. În continuare vom analiza cum a început compania de automobile să producă Dacia Logan și a transformat această mașină într-un element generator de profit.

Lansarea Renault Logan și evenimentele ulterioare reprezintă o întâmplare care merită recunoscută de strategii din întreaga lume. Logan a fost lansat pentru a ademeni națiunile în curs de dezvoltare. Renault a lansat apoi o variantă a mașinii pentru Europa de vest. Acest lucru a fost extrem de profitabil în ambele regiuni și a fost un factor-cheie în succesul companiei (Global Monthly, 2012).

Loganul este o mașina fabricată low-cost de către gigantul francez Renault SA, care a fost gândită să devină „mașina lumii”. Aceasta a fost dezvoltată la filiala românească, Dacia. Menită să fie

vândute în piețele emergente din lume, a reușit să aibă succes chiar și în țările dezvoltate, cum ar fi Franța, Spania și Germania. Acest lucru determină Renault să introducă o variantă de Logan mai ales pentru aceste piețe. Vom discuta despre factorii care au făcut Renault să intre în segmentul de mașini low-cost și măsurile de reducere a costurilor pe care le-a introdus. Prin urmare, analizăm modul de abordare al Renault al unei mașini cu un preț de vânzare pre-definit – *target price*, care are în spate atingerea unui *target cost*.

Necesitatea de a pătrunde piețe emergente provine din faptul că piețele din țările dezvoltate nu au o rată de creștere suficient de rapidă pentru a satisface cerința de creștere a companiei Renault. Pentru acest motiv, strategia globală de Renault a fost reînnoită, și s-a decis că soluția optimă ar fi să își consolideze poziția în piețele lor naturale, adică cea europeană și pentru a intra pe noi piețe cu un potențial ridicat de dezvoltare, adică pe piețele emergente (*The Launch of the Renault Logan Marketing Essay*).

Așadar, în anul 2004, Renault-Nissan a fost al patrulea cel mai mare producător în industria auto. Obiectivele definite în strategia formulată în 2004 a fost să devină cea mai mare companie până în 2010 și pentru a obține o creștere de 30% a numărului de mașini vândute (ceea ce înseamnă o creștere de 900 000 mașini). Acest obiectiv s-a materializat prin vânzarea de 6.5 milioane de autoturisme în 2010 în loc de 5.6 în 2004, și a presupus captarea a 10% din piața globală. Pentru dezvoltarea unei strategii internaționale este nevoie de o viziune globală a pieței, prin urmare, definirea a ceea ce a fost comun pentru consumatorii din întreaga lume. Acest lucru a fost contextul strategic în care Renault decis să lanseze automobilul Logan (Global Monthly, 2012).

Crearea unei mașini pentru piețele în curs de dezvoltare a devenit un subiecte apreciat de companiile producătoare de automobile în ultimii ani. Lansarea unei mașini în acest segment – modernă, însă la prețuri accesibile – în regiuni cu venituri reduse este un instrument esențial, disponibil companiilor auto pentru extinderea industriei auto în ansamblu. În absența acestor modele, străzile din piețele emergente sunt pline de modele occidentale învechite, care sunt încă în producția locală sau importate, mașini folosite de pe piețele dezvoltate, care nu mai corespund standardelor de siguranță (Global Monthly, 2012).

Un astfel de model are următoarele caracteristici economice:

- linia de producție este cumpărată și plătită;
- costurile de cercetare – dezvoltare ale modelelor au fost amortizate cu mult timp în urmă;
- modelele sunt realizate în zone unde forța de muncă este ieftină și sunt utilizați furnizori locali, la toleranțe care nu ar fi acceptabile în lumea dezvoltată.
- Devine astfel ușor să se mențină ritmul producției și să se asigure existența pieselor de schimb.

Toate aceste măsuri reprezintă modalități de a reduce diferența de cost între cât ar însemna producerea autovehiculului destinat țărilor dezvoltate și atingerea prețului acceptat în zonele în curs de dezvoltare. Cu toate acestea, Renault nu a avut scopul de a crea un automobil al cărui unic element de valoare adăugată este acela că este accesibil ca preț. Scopul a fost de a le înlocui mașinile ieftine de pe piață cu ceva care este la același preț – dar ieftin și sigur, nu ieftin și urât (*The Launch of the Renault Logan Marketing Essay*).

Prin urmare, Renault se aproprie de acest concept prin producerea Logan. Compania are o amprentă rezonabilă mare pe piețe emergente, care a devenit mult mai atrăgătoare, odată ce a dobândit Dacia. Prețul-țintă a fost stabilit la 5000 EURO. În timp ce *target price*-ul de 5,000 EURO s-a dovedit a fi teoretic posibil, acest vehicul nu a existat niciodată în caietul de sarcini, întrucât era considerat prea de bază chiar pentru gusturile românești. Prin urmare, prețurile pentru Logan încep în jurul a 7,000 EURO, iar proiectul a fost, fără îndoială, un succes, cu mai mult de 250.000 de automobile vândute în primele 18 luni de producție (Global Monthly, 2012).

Produs în România, Logan este apoi fabricat în Rusia, unde 25.000 vehicule au fost produse din aprilie 2005-mai 2006, precum și în Maroc și Columbia. Producția va începe în curând într-o instalație majoră în Iran, în cazul în care sunt vizate 250.000 de unități an. Există potențialul economiilor de scară datorită volumelor anuale de producție completă de aproximativ 800.000 de unități pe an. Ar fi un succes chiar mai mare dacă Renault ar putea localiza producția în China (Global Monthly, 2012).

Ideea inițială de Logan a venit de la fostul CEO Louis Schwetzer, care și-a imaginat, în timpul unei excursii la Moscova în 1997, un autovehicul economic pentru piața rusă. Această flexibilitate producției și capacitatea de a crea produsul doar pentru națiunile în curs de dezvoltare a dat Renault un mare avantaj competitiv față de concurență. Au putut urma astfel o strategie de cost redusă chiar la început – pentru a putea atinge *target cost*-ul.

Există două părți în strategia low-cost Renault pentru a garanta că lansarea produsului va fi un succes; în primul rând, accentul pe specificul organizațional și strategia de producție pentru a se încadra în prețuri scăzute, care încorporează astfel eficiența extremă în organizație, și în al doilea rând, atingerea nivelului produsului care ar trebui să îndeplinească nevoile consumatorilor în ambele regiuni, atât în țările dezvoltate, precum și în cele în curs de dezvoltare (*The Launch of the Renault Logan Marketing Essay*).

Pentru a răspunde nevoilor maselor de pe piață, prețul mașinii trebuie să fie astfel încât să devină accesibilă pentru toată lumea. Costurile de producție vor trebui apoi să fie mai mici decât pentru o mașină normală, conform criteriului stabilit de Renault. Dar autovehiculul ar trebui să îndeplinească așteptările consumatorilor, în special cu privire la siguranță. Anumiți factori în domeniul mașinilor sunt factori de igienă și sunt o necesitate, indiferent de costuri.

Pentru că Logan nu a fost un produs derivat din alte produse existente, întregul proces de producție a putut fi adaptat la ideea care stă la baza conceptului de mașină. Prin urmare, controlul costurilor a fost posibil în orice etapă de fabricație, producția a fost mai puțin costisitoare, continuând să îndeplinească nivelul ridicat de așteptări în ceea ce privește fiabilitatea, puterea și performanța produsului. Reducerea costurilor a fost o etapă strategică a proiectului, și cu această abordare low-cost, Renault a putut pune pe piață o mașină care a fost vândută cu un preț sub 5000 Euro – prețul țintă în țările emergente.

Compania a preluat cele mai bune practici din diverse companii din întreaga lume. Ei au încorporat concepte precum Six Sigma, managementul calității totale, JIT, KAIZEN, pe baza succesului de la alte firme din întreaga lume. Compania este cunoscută pentru standardul său de logistică și își urmează principiile pentru menținerea lui. Acest lucru a fost mai ales pus în practică încă de la

lansarea mașinii Logan, iar volumul încasărilor pentru companie într-adevăr a crescut (*The Launch of the Renault Logan Marketing Essay*).

15.000 de camioane și trenuri sunt folosite pentru a transporta piese și autoturisme zilnic în aproximativ 400 de vagoane, 10 nave și 1200 de camioane. Bugetul de transport totalizează aproximativ 470 milioane € pentru aprovizionare și încă 725 milioane euro pentru vehiculul de distribuție (Global Monthly, 2012).

Materialele au fost alese în funcție de disponibilitatea acestora peste tot în lume, pentru a răspunde în cel mai scurt timp posibil consumatorilor de pe piețele emergente. Numărul de componente a fost redus de la o medie de 4000, la aproximativ 1400 pentru Logan. O altă importantă reducere a costurilor a fost reducerea bugetului promoțional (în principal în țările dezvoltate). 150 de euro sunt cheltuiți pentru un Logan, întrucât costul mediu de promovare este de 400 de euro pentru un automobil. Toate acestea reprezintă măsuri de reducere a costurilor pentru a se menține costul țintă, dar și pentru a păstra elementele generatoare de valoare adăugată pentru client.

Cu Logan, Renault oferă o mașină nouă la același preț cu una la mâna a doua, cu posibilitatea de a personaliza mașina cu o gamă largă de opțiuni. Al doilea avantaj al Logan-ului este garanția de siguranță că acesta este fabricat de un constructor de mașină bine-cunoscut. Un alt argument pentru piețele emergente este faptul că este un brand străin. Cu Logan, Renault a fost capabil să vândă o mașina low-cost pentru a satisface dorința consumatorilor de a conduce o mașină de calitate, sigură.

Primul centru de producție pentru Logan a fost sediul din România. Mașina a fost inițial vândută în 16 țări: România, Croația, Slovacia, Ungaria, Republica Cehă, Serbia, Muntenegru, Macedonia, Turcia, Siria, Liban, Țările Baltice, Republica Moldova, Polonia. Lansat la 9 iunie 2005 în Franța, a fost, de asemenea, vândut în Germania și Spania. Decizia de a lansa Logan în Europa de vest a fost o decizie forțată, prin care a apărut o piață paralelă.

Renault inițial nu au avut planuri de a lansa Logan în Europa de vest. Cu toate acestea, compania a început importarea unei versiuni mai scumpe de mașina din 2006, care a fost la prețul de 7000 €. Mașina a fost un succes în Europa de Vest. Mașina este vândută sub numele de Dacia Logan în regiunea Europei de vest. Mașina fabricată în principal pentru națiunile în curs de dezvoltare din Europa de Est nu a fost destinată pentru a fi lansată pe piețele dezvoltate din Europa de vest. În 2007, peste 15% din vânzările totale de Logan au provenit din Franța și Germania (Global Monthly, 2012).

Pentru a menține costurile mici, Dacia a minimizat factorul volan la un nivel scăzut, încât a devenit aproape irelevant. Cu toate acestea, Logan-urile sunt manipulate pe străzile orașului cu ușurință: este directă, suspensia este fermă, dar destul de confortabilă. Pentru a face față pe drumurile nepavate adesea existente în piețele sale țintă, suspensia Logan-ului este ușor mai mare decât la alte vehicule mijlocii comparabile.

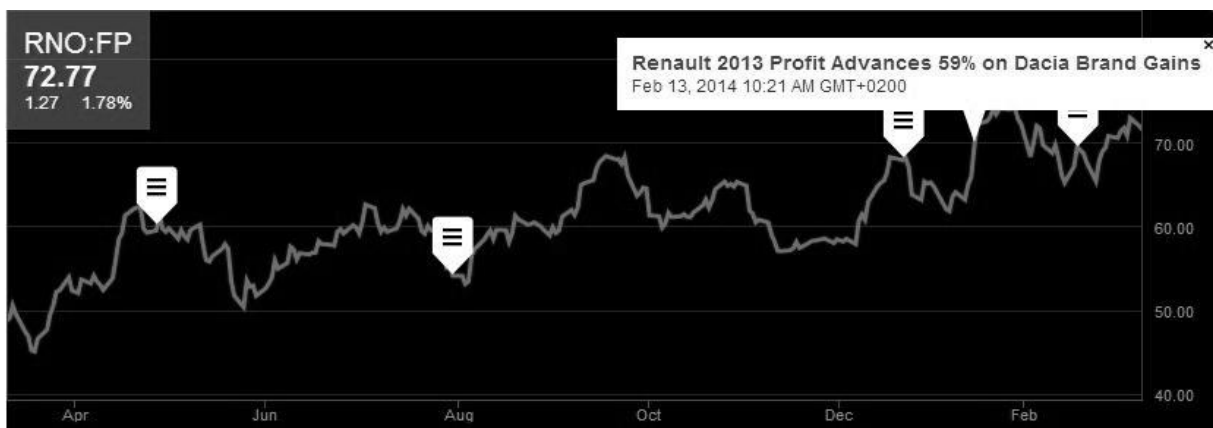
Ca multe mașini europene, Logan vine cu motor mic și cu opțiuni eficiente. În ciuda motorului mic, mașina rezistă bine în trafic. Principalul motiv pentru succes ar trebui să fie prețul. Comparativ cu celelalte mașini din segmentul de preț în care a fost tarifat, Logan a fost considerat incredibil de ieftin. Alte mașini din segment au fost la un preț de aproximativ € 13000 (*The Launch of the Renault Logan Marketing Essay*).

Europeenii consideră gama Dacia Renault modele ieftine, entry-level care concurează cu mașini folosite pentru vânzări. Dar autovehiculele Dacia sunt construite și vândute în întreaga lume, adesea sub marca Renault. Se estimează că Dacia are o marjă de exploatare de 9%, care este mult mai comună pentru premium auto.

Vânzările anuale în Uniunea Europeană au crescut la 250.000 de unități, potrivit Asociației industriei europene de ACEA. Dacia a devenit un brand global, cu vânzări în 36 de piețe. Cu opt ani în urmă, Dacia a început cu Logan berlină. Doi ani mai târziu, mașini vagon bazate pe Logan MCV s-au alăturat liniei. Apoi s-au adăugat supermini Sandero, Duster SUV mic, Lodgy compact minivan și Dokker, un derivat de mașină van (Rosemain Renault 2013).

Aceste valori demonstrează aplicarea de succes a strategiei *target cost*. Piața țintă clar definită, identificarea riguroasă a nevoie și cerințelor consumatorilor, reducerea masivă a costurilor, selectarea elementelor generatoare de valoare adăugată pentru consumatori au condus la crearea unui produs de succes, care și-a depășit publicul țintă și a cărui creștere și dezvoltare a fost neașteptată.

Figura 4: Graficul prețurilor Renault



## 7. CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

*Target costing* este reversul procesului de stabilire a prețurilor-țintă. De obicei, un producător ar începe cu un preț de țintă, care este stabilit prin adăugarea unei marje de profit la costul real. În cazul în care nu este ușor să vândă la acest preț, producătorul ar recurge la *target costing* care merge în ordine inversă: prețul de piață pentru produse similare este luat ca un profit de bază, dorit se deducă din aceasta pentru a ajunge la costul-țintă. Mai târziu, se caută mijloacele pentru a satisface prețul-țintă prin eliminarea oricărui element purtător de nonvaloare al activității și investiției globale.

*Target costing* este deosebit de popular printre firmele japoneze precum Toyota, Nissan, Toshiba și Daihatsu Motors. Cererea în creștere pentru un varietatea de produse a forțat companii să se concentreze pe reducerea costurilor, însă continuând procesul de îmbunătățire continuă a produsului raportat la gustul și aspirațiile clienților.

Avantajele utilizării costului-țintă pot fi rezumate după cum urmează:

- creșterea rentabilității generale;
- costuri de fabricație sunt reduse;
- îndeplinește sau depășește așteptările clienților pentru produs;
- realizează economii în costurile materiilor prime;
- furnizează informații privind caracteristicile funcționale ale produsului, considerate ca purtătoare de valoare pentru clienți;
- reducerea modificărilor de proiectare după începerea procesului de producție.

Obiectivul *target costing* este, în principal, reducerea costului care poate fi atins prin implementarea următoarelor măsuri: eliminarea activităților purtătoare de nonvaloare care vor conduce la definirea unui proces de producție cu costuri minime. Acest lucru, la rândul său, scurtează ciclul de fabricație, astfel că o companie este capabilă să aducă pe piață produsele mai devreme decât concurenții săi. Pe de altă parte, se vor realiza economii prin reducerea investițiilor în stocuri. Scopul final este acela de a îmbunătăți procesul, design-ul și, în același timp, de a reduce costul total pentru a deveni un competitor puternic celorlalți jucători de pe piață.

## BIBLIOGRAFIE

- Atrill, P., McLaney, E. (2012) *Management Accounting for decision makers*, 7th Edition, Pearson Education Limited;
- Blocher, E., Stout, D., Cokins, G., *Cost Management: a strategic emphasis*, McGraw-Hill, 5th edition;
- Burns, J., Quinn, M., Warren, E., Oliveira, J. (2013) *Management Accounting*, McGraw-Hill
- Caraiani, C., Dascălu, C., Lungu, C. I., Gușe, R., 2010, *Contabilitate Managerială: Tehnologii contabile de raportare și decizie*, editura ASE, București;
- Diaconu, P. (2006) *Contabilitate managerială & Planuri de afaceri*, editura Economică, București;
- Drury, C., *Management and cost accounting*, International Thomson Business Press, 5th edition;
- Hilton, R.W., Maher, M.W., Selto, F.H., *Cost Management-Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill, 4th edition.
- Horngren, C., Datar, S., Rajan (2012) *Cost Accounting. A managerial Emphasis* – global 14th edition;
- Garrison, R., & Noreen, E., *Managerial Accounting*, McGraw-Hill, 10th edition;
- Global Monthly*, A publication from Automotive News Europe, Volumul 1, ediția 09, Decembrie 2012, găsit pe <http://www.autonews.com/>;
- Sgârdea, F., M. (2009) *Contabilitate managerială aprofundată*, editura ASE, București.
- Rosemain, M., *Renault 2013 Sales Gain on Surging Demand for Dacia Cars*, 21 ianuarie 2014, găsit pe <http://www.bloomberg.com/>;
- The Launch of the Renault Logan Marketing Essay*, găsit pe <http://www.ukessays.com/>.
- Valls, J.F., Andrade, M. J., Arribas, R. (2011) *Consumer attitudes towards brands in times of great price sensitivity*, Innovative Marketing, Volumul 7, Ediția 2, găsit pe <http://businessperspectives.org/>.

# **RISCURI FISCALE GENERATE DE TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ ÎN CAZUL SOCIETĂȚILOR DE TELECOMUNICAȚII**

Dana Teodorescu, Maria-Mădălina Tene și Andra Tudoran-Ecxarcu  
Contabilitate și Informatică de Gestiune, An II, grupa 633

Coord. științific: Lector univ. dr. Mirela Păunescu

## **REZUMAT**

*Lumea economică, aflată într-un dinamism continuu, se caracterizează printr-un număr foarte mare de industrii, care evoluează și se schimbă, în funcție de evenimente, cerințe, nevoi. Una dintre aceste industrii, și cea pe care o vom discuta în cadrul acestei lucrări, este industria telecomunicațiilor. Serviciile de telecomunicații sunt preponderent servicii care pot fi furnizate de la distanță, așadar este dificil de stabilit sursa și destinația de la care și unde sunt furnizate. Din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, era evident că la un moment dat această dificultate urma să cauzeze anumite probleme între diferitele state membre ale Uniunii Europene, având în vedere faptul că cea de-a VI-a Directivă, care tratează aspectele legate de prestarea de servicii, a fost redactată în urmă cu câteva decenii și nu ar fi avut cum să prevadă această dezvoltare enormă a telecomunicațiilor. Astfel, prin analiza tratamentului taxei pe valoare adăugată aplicabil comercializării cartelelor telefonice pre-paid, respectiv reîncărcării lor, se creionează tema proiectului nostru. Începem analiza printr-o scurtă detaliere a semnificațiilor termenilor utilizați în cadrul eseului. Cel de-al doilea capitol ne aduce în prim plan descrierea cazurilor pe care le-am avut în vedere în cercetarea noastră, precum și motivul pentru care acestea au surescit atenția Curții Europene de Justiție. Astfel, în capitolul următor prezentăm jurisprudența relevantă în cazurile Lebara și Bupa, precum și analiza, în cadrul lor, a căilor de comercializare a cartelelor către utilizatori. Pentru o mai bună clarificare a acestor concepte am decis susținerea lor printr-un exemplu cu preponderență constituit din înregistrări contabile. Din cauza faptului că fenomenul este unul complex, acesta este predispus și unor riscuri fiscale pe măsură, așadar am ales tratarea acestui subiect în capitolul patru. Lucrarea se încheie printr-o comparație sintetică între prevederile actuale ale legii privind aplicarea TVA și cele ce vor intra în vigoare începând cu anul 2015. Rezultatele cercetării noastre au condus la concluzia că este necesar ca societăților de telecomunicații să li se acorde o atenție sporită privind regimul TVA, și anume să se respecte principiul neutralității fiscale, precum și sistemul comun de TVA al dreptului UE, astfel încât să nu se creeze o discrepanță între statele membre, din punctul de vedere al colectării TVA.*

**CUVINTE CHEIE:** TVA, dublă impunere, non-impunere, evaziune fiscală, fapt generator, exigibilitate

## **1. INTRODUCERE**

În lucrarea noastră ne propunem să oferim o mai mare claritate asupra tratamentului TVA în cazul comercializării cartelelor telefonice pre-paid, respectiv reîncărcării cartelelor.

În vederea unei înțelegeri mai precise a conceptelor și ideilor pe care le vom prezenta, considerăm utilă prezentarea unor definiții ale principalilor termeni întâlniți.

Taxa pe valoare adăugată este cel mai important impozit indirect din punct de vedere al volumului încasărilor la bugetul statului, precum și din punctul de vedere al sferei de aplicare. Mecanismul TVA presupune ca fiecare agent economic care intervine în procesul de producție și comercializare a unui produs sau serviciu să adauge taxa la valoarea adăugată creată, taxă ce este inclusă în prețul de vânzare al bunurilor și serviciilor și trebuie virată ulterior către stat. Taxa este astfel colectată de către agenții economici de la consumatorii finali, care sunt suportatorii efectivi ai acesteia.<sup>1</sup>

Conform articolului 134 din Codul Fiscal, faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de la persoanele obligate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, chiar dacă plata acesteia poate fi amânată.

În art. 10 alineatul (2) este menționat că faptul generator survine, iar impozitul devine exigibil, atunci când se livrează bunuri sau se prestează servicii, dar dacă urmează să se efectueze o plată înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, impozitul devine exigibil la primirea plății și pentru suma primită. Când o cartelă telefonică este comercializată, nu există certitudinea că va urma să fie efectiv consumată. Așadar devine discutabil dacă o cartelă telefonică ar trebui considerată ca o plată în avans pentru servicii de telecomunicații, ca monedă electronică sau tranzacție financiară.

În continuare încercăm să aducem câteva explicații referitoare la noțiunile de cartelă telefonică și de reîncărcare a ei. O cartelă telefonică pre-paid este definită ca un suport fizic introdus într-un echipament terminal omologat de telecomunicații, care va permite, după activare, conectarea la rețeaua operatorului de servicii de telefonie aferent și accesul la serviciile oferite de acesta, în limita unui credit inițial. Reîncărcarea creditului reprezintă realimentarea creditului și presupune plata în avans a valorii în limitele căreia utilizatorul final poate beneficia de serviciile preplătite.

În primul rând, se pune problema creditului care nu este utilizat efectiv integral până la expirarea termenului de valabilitate. În al doilea rând, evoluția serviciilor de telecomunicații a dus la posibilitatea utilizării creditului nu numai în scopul efectuării de apeluri telefonice, dar și pentru achiziții de alte servicii.

## **2. PREZENTAREA CAZURILOR DESCRISE ÎN CADRUL CIRCULAREI<sup>2</sup>**

În continuare vom prezenta cazurile pe care le avem în vedere în lucrarea noastră, Lebara și Bupa, precum și motivul pentru care acestea au surescitat atenția Curții Europene de Justiție.

### **2.1. Lebara Ltd.**

Lebara Ltd este o societate comercială care furnizează servicii de telecomunicații, având sediul în Regatul Unit. Această societate s-a aflat în litigiu cu autoritatea fiscală din Regatul Unit, Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, ca urmare a taxei pe valoarea adăugată pe care Lebara o datora pentru serviciile de telecomunicații furnizate în luna martie 2005.

<sup>1</sup> Țătu, L. & Șerbănescu, C. & Ștefan, D. (2013) Fiscalitate de la lege la practica, ed. C.H. Beck, ediția a VIII-a, București

<sup>2</sup> Circulara nr. 408212 din 24.12.2013 privind regimul TVA aplicabil vânzării de cartele telefonice prepaid/reîncărcării cartelelor telefonice prepaid



În primul rând, trebuie să urmărim premisele care au determinat apariția litigiului. La acea dată, Lebara comercializa cartele telefonice destinate persoanelor stabilite în alte state membre, care erau fie persoane juridice (Business to Business – B2B), fie persoane fizice (Business to Consumer – B2C), care doreau să efectueze apeluri în țări terțe. Utilizatorii finali utilizau aceste cartele numai în afara Regatului Unit.<sup>1</sup> Informațiile care erau indicate pe cartelele telefonice cuprindeau: marca, valoarea nominală exprimată în moneda statului membru în care era stabilit distribuitorul, un număr de acces local pentru a efectua apeluri și un cod PIN. Cartelele telefonice erau utilizate doar pentru a efectua convorbiri telefonice, în limita unei perioade de valabilitate, caracterizată pe de o parte de valoarea nominală înscrisă pe ele, iar pe de altă parte de o perioadă de timp determinată, în funcție de data primei utilizări. După expirarea acestei perioade determinate, creditul rămas neutilizat se pierdea. Mecanismul prin care utilizatorul putea contacta un interlocutor dintr-o țară terță este următorul: utilizatorul forma numărul de acces de pe cartelă, apoi apelul era preluat de o rețea de telecomunicații a unui operator local de telefonie, operator cu care Lebara încheiase un contract, urmând ca utilizatorul să fie direcționat către centrala din Regatul Unit a societății Lebara. După ce introducea codul PIN, utilizatorul putea forma numărul internațional dorit. Lebara nu comercializa cartelele telefonice în mod direct utilizatorilor finali, ci numai prin intermediul unor distribuitori, persoane impozabile stabilite în alte state membre. Distribuitorii achiziționau cartelele telefonice de la Lebara la un preț mai mic decât valoarea nominală, iar apoi le revindeau, acționând în nume propriu, unor utilizatori finali în statul membru al distribuitorului, sau prin intermediari. Lebara nu avea cunoștință de prețul practicat de distribuitori sau intermediari. La cererea distribuitorului, Lebara activa cartelele telefonice. Lebara nu știa cine este utilizatorul final, însă putea să urmărească modul în care era folosită fiecare cartelă, prin intermediul unor sisteme speciale, care ofereau informații cu privire la termenul de valabilitate și creditul disponibil.<sup>2</sup>

Problema principală o constituie faptul că Lebara nu a plătit TVA-ul aferent vânzării cartelelor telefonice către distribuitori, motivând că tranzacțiile acestea reprezintă prestări de servicii de telecomunicații al căror loc era în statul membru în care distribuitorul era stabilit. Astfel că distribuitorul ar fi fost obligat la plata TVA în acel stat membru, ca urmare a procedurii de taxare inversă. Pe de altă parte, autoritatea fiscală din Regatul Unit a considerat că Lebara trebuia să plătească TVA-ul în Regatul Unit, deoarece societatea furniza, de fapt, două servicii, adică două prestări de servicii cu titlu oneros: emiterea, adică vânzarea către distribuitor, respectiv răscumpărarea, adică utilizarea efectivă de către utilizatorul final al cartelei. În Uniunea Europeană, statele membre erau libere să impoziteze fie prima, fie cea de a doua prestare. Prin urmare, Commissioners au emis o decizie de impunere referitoare la taxa pe valoarea adăugată pe care Lebara o datora pentru serviciile de telecomunicații furnizate în luna martie 2005. La rândul ei, Lebara a formulat o acțiune împotriva acestei decizii la instanța de trimitere. În instanță s-a pus problema tratamentelor fiscale diferite ale cartelelor telefonice existente în statele membre, și s-a evidențiat că există riscul dublei-taxări sau al non-taxării veniturilor ce provin din comercializarea cartelelor telefonice.

Concluziile acestui caz în instanță au avut impact asupra modificărilor în contextul TVA. Astfel, trebuie subliniat faptul că o prestare de servicii este considerată cu titlu oneros, deci impozabilă, numai în cazul în care între prestator și beneficiar există un raport juridic în cadrul căruia au loc prestații reciproce între serviciul furnizat și plata care reprezintă contravaloarea acestuia. Operatorul de servicii de telefonie primește o singură plată pentru furnizarea serviciilor sale. Așadar, operatorul

---

<sup>1</sup> EU vouchers developments – Lebara, UK SPV legislation and Voucher Directive proposal, Pwc

<sup>2</sup> Hotărârea Curții Europene de Justiție cu privire la cauza C-520/2010 Lebara Ltd., 3 mai 2012

nu furnizează două prestări de servicii cu titlu oneros, către distribuitor și către utilizator, ci doar una. În vederea respectării principiului neutralității fiscale, trebuie urmărit lanțul de distribuție a serviciilor de telecomunicații. Astfel, și operația de vânzare inițială, dar și revânzarea cartelei telefonice reprezintă operațiuni taxabile. În fiecare moment al lanțului de distribuție, TVA-ul este proporțional cu suma plătită, chiar dacă această sumă este mai mare, în etapele ulterioare vânzării inițiale, decât valoarea nominală indicată pe cartelă.

## 2.2. Bupa Hospitals Ltd.

Cazul privind exigibilitatea TVA și plățile anticipate pentru achiziții viitoare, a constat în procedurile inițiate de BUPA Hospitals Ltd și Goldsborough Developments Ltd (companii din grupul BUPA, grup ce presupunea funcționarea a numeroase spitale private), împotriva Commissioners of Customs & Excise<sup>1</sup> în legătură cu refuzul acestuia din urmă de a permite BUPA Hospitals sau de Goldsborough Developments să deducă 17,5 mil £ reprezentând TVA deductibilă aferentă unor avansuri plătite ca garanție de alte două companii din cadrul BUPA pentru achiziții viitoare.

Grupul BUPA a decis să folosească aranjamente cu plăți anticipate. Teoria consta în faptul că un comerciant, ale cărui furnizări sunt scutite cu drept de deducere și care poate recupera TVA deductibil aferent achizițiilor de medicamente și proteze în condițiile în care acestea vor fi folosite pentru vânzări taxabile, să încheie contracte pentru achiziționarea de bunuri și servicii în anticiparea schimbării legislației. Comerciantul va cere apoi recuperarea TVA deductibilă pentru perioada în care plata a fost făcută sau a fost emisă factură, în ciuda faptului că livrarea poate avea loc într-o altă perioadă contabilă.

Pentru a fi îndeplinite aceste aranjamente, s-a decis folosirea ca furnizor a unei companii din cadrul BUPA, BUPA Medical Supplies Ltd (atunci Goldsborough Retirement Property Services Ltd din grupul Goldsborough, achiziționată apoi de BUPA și devenită ulterior companie fantomă), astfel încât să se păstreze plățile anticipate în cadrul grupului. S-a decis ca o altă companie din grupul Goldsborough (care făcea parte dintr-un alt grup de TVA<sup>2</sup> față de BUPA Hospitals), Goldsborough Developments, să intre într-un aranjament de plăți anticipate pentru aceeași sumă și în aceeași perioadă contabilă cu un alt furnizor din grupul de TVA BUPA, BUPA Gatwick Park, o altă firmă fantomă la acea vreme.<sup>3</sup>

Conducerea Goldsborough Developments a fost dispusă să facă plăți imediate de 100 mil £ plus TVA către BUPA Gatwick Park pentru achiziționarea de medicamente și proteze. Dacă aranjamentele ar reuși, ar permite grupului BUPA să evite o pierdere de flux de numerar și plata TVA aferentă aranjamentelor. Grupul de TVA BUPA a putut să declare TVA deductibilă de 17,5 mil £ aferentă achizițiilor făcute de BUPA Hospitals de la BUPA Medical, ceea ce se potrivea cu TVA colectat de 17,5 mil £ aferentă vânzărilor efectuate de BUPA Gatwick Park către Goldsborough Developments. Grupul Goldsborough, a putut face astfel: declarația sa de TVA includea TVA deductibilă de 17,5 mil £ aferentă achizițiilor Goldsborough Developments de la BUPA Gatwick Park și TVA colectată de 17,5 mil £ aferentă vânzărilor BUPA Medical către BUPA Hospitals. Întrucât BUPA Gatwick Park și BUPA Medical erau companii fantomă, nu erau luate în evidență ca desfășurând activități economice și realizând furnizări în scop de TVA.

---

<sup>1</sup> Conducerea unui departament a cărui responsabilitate este monitorizarea mișcărilor de bunuri în și în afara Hong Kong, taxelor vamale aferente importurilor și exporturilor, accizelor, datoriilor și investigarea produselor piratate

<sup>2</sup> Un grup de TVA permite unui număr de persoane impozabile să fie tratate, în scop de TVA, ca o singură persoană

<sup>3</sup> Case C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v Commissioners of Customs & Excise 21 February 2006

Ca totul să funcționeze era necesar ca grupul BUPA să achiziționeze grupul Goldsborough înainte de a pune în aplicare aranjamentele de plăți anticipate, fiecare pas fiind făcut doar cu scopul de a evita TVA. Piatra de temelie a aranjamentelor efectuate de grupul BUPA a fost facturarea TVA aferentă plăților anticipate, în ceea ce privește bunuri ce urmau să le procure pe parcursul anilor 1998-2000, perioadă în care niciun drept de deducere nu ar mai fi posibil (prin punerea în aplicare a unui ordin de TVA în Marea Britanie, furnizările de medicamente și ajutoare pentru persoanele cu handicap de către rețelele private de sănătate deveneau livrări scutite fără drept de deducere).

Curtea de justiție a apreciat că sistemul de TVA este legat de aprovizionarea curentă de bunuri și servicii și nu de plăți anticipate anterioare, cu rezultatul că structura folosită de BUPA nu a funcționat. Concluzia este că încasarea unui avans ca garanție pentru un contract de vânzare-cumpărare înaintea faptului generator implică impunerea taxei, deoarece părțile implicate demonstrează astfel intenția lor ca toate consecințele financiare ale faptului generator să intervină în avans.

### **3. ANALIZA NOILOR HOTĂRĂRI PRIVIND REGIMUL TVA ÎN CAZUL SOCIETĂȚILOR DE TELECOMUNICAȚII**

Importantă pentru analiza noastră este circulara nr. 408212 din 24.12.2013, ce reflectă o sinteză a prevederilor fiscale referitoare la TVA în cazul serviciilor de telecomunicații.

Cele două cazuri exemplificate influențând evoluția în întreaga UE, au scos la iveală deficiențe ale sistemului, circulara fiind un rezultat al încercărilor de îmbunătățire.

#### **3.1. Jurisprudență relevantă**

Jurisprudența reprezintă totalitatea hotărârilor pronunțate de organele de jurisdicție într-un anumit domeniu sau, altfel spus, soluția dată prin interpretarea unei norme prevăzute de lege sau de alt act normativ ori prin determinarea normei juridice aplicabile unui caz cu ajutorul principiilor legislației.

În cele ce urmează vom prezenta jurisprudența relevantă în cazurile Lebara și Bupa. Astfel, jurisprudența relevantă în cazul Bupa Hospitals Ltd se concretizează în articolul 10 din Directiva a VI-a. Atunci când sunt efectuate plăți în avans, înainte ca bunurile să fie livrate sau serviciile să fie prestate, TVA devine exigibilă la data încasării avansului pentru suma primită

În cadrul considerentului 48, al doilea subparagraf, se remarcă depărtarea de principiul ordinii cronologice, prin faptul că prevede ca, în cazul în care se efectuează o plată în avans, TVA devine exigibilă fără ca livrarea de bunuri/prestarea de servicii să fi fost efectuată. Pentru ca taxa să devină exigibilă într-o astfel de situație, toate informațiile relevante privind faptul generator, respectiv livrarea de bunuri/prestarea de servicii ulterioară, trebuie să fie cunoscute și, prin urmare, în particular, atunci când este efectuată o plată în avans, bunurile și serviciile trebuie să fie precis identificate.

Concordanța dintre această concluzie și memorandumul explicativ al propunerii de Directivă a-VI-a, se regăsește în considerentul 49, unde Comisia observă că atunci când se încasează o plată în avans înainte de faptul generator, încasarea sumei respective dă naștere exigibilității taxei, întrucât părțile demonstrează în acest fel intenția ca toate consecințele financiare ale faptului generator să ia naștere în avans.

Jurisprudența în cauza C-520/2010, Lebara se conturează în a șasea directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977, articolul 2 punctul 1, cu privire la armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri, sistemul comun al taxei pe valoare adăugată: baza unitară de evaluare, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2003/92/CE a Consiliului din 7 octombrie 2003 (echivalentul art. 2 alin. (1) lit. a) din Directiva 2006/112/CE), pe data de 3 mai 2012 Curtea Europeană de Justiție consideră că acest caz trebuie să fie interpretat astfel: un operator de telefonie care oferă servicii de telecomunicații ce rezidă în vânzarea către un distribuitor de cartele telefonice care, prin intermediul infrastructurii asigurate de către acel operator, se pot realiza apeluri telefonice internaționale, și care sunt apoi la rândul lor vândute de acel distribuitor unor utilizatori finali, atât direct, cât și indirect prin intermediul altor comercianți, persoane impozabile, furnizează o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros către distribuitor (la emitere). Atunci când utilizatorul final, ulterior achiziției cartelei telefonice, efectuează apeluri telefonice folosind ce informații sunt puse la dispoziție pe respectiva cartelă, trebuie înțeles faptul că acel operator nu furnizează o a doua prestare de servicii cu titlu oneros (adică la răscumpărare).

### **3.2. Cazul Lebara**

Există două destinații posibile ale creditului obținut în urma achiziției de cartele telefonice pre-paid sau reîncărcarea cu credit a cartelelor, și anume: numai pentru servicii de telefonie sau servicii de telefonie și alte operațiuni.

Prima situație o reprezintă cazul în care creditul obținut în urma achiziției de cartele telefonice pre-paid sau reîncărcarea cu credit a cartelelor poate fi folosit exclusiv pentru servicii de telefonie se află sub incidența deciziei Curții Europene de Justiție în cazul Lebara.

În cele ce urmează vom prezenta aplicarea TVA în cele trei moduri posibile de comercializare a cartelelor până la utilizatorul final.

#### **3.2.1. Cazul în care operatorul de telefonie comercializează cartelele direct către utilizatori**

Faptul generator și exigibilitatea TVA intervin în momentul vânzării cartelei, conform deciziei CEJ în cazul Lebara, dar și prevederilor art. 134<sup>2</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Operatorul de servicii de telefonie trebuie să elibereze clienților bon fiscal cu TVA de 24%, emis în condițiile Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale. Operatorul este obligat la eliberarea de factură, la cererea explicită a clienților, conform art. 155 alin. (9) din Codul Fiscal.

#### **3.2.2. Cazul în care operatorul de telefonie comercializează cartelele prin intermediul unor distribuitori care acționează în nume propriu**

În acest caz relevante sunt prevederile art. 129 alin. (2) din Codul Fiscal, și anume faptul că atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se apreciază că a primit, dar a și prestat serviciile respective.

Faptul generator și exigibilitatea TVA intervin în momentul vânzării cartelei, atât pentru operator, atunci când vinde către distribuitori, cât și pentru distribuitori, când aceștia vând mai departe către utilizatorii finali.

Operatorul de servicii de telefonie emite factură cu TVA de 24% către distribuitori, iar distribuitorii emit bonuri fiscale cu TVA de 24% către utilizatorii persoane neimpozabile și facturi cu TVA de 24% către utilizatorii persoane impozabile. Distribuitorii sunt obligați la eliberarea de factură, la cererea explicită a clienților, conform art. 155 alin. (9) din Codul Fiscal.<sup>1</sup>

### **3.2.3. Cazul în care operatorul de telefonie comercializează cartelele prin intermediul unor distribuitori care acționează în numele și în contul operatorului de telefonie**

În acest ultim caz nu mai sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (2) din Codul Fiscal, deoarece distribuitorul nu acționează în nume propriu, ci este mandatar al operatorului de telefonie.

Faptul generator și exigibilitatea TVA intervin în momentul vânzării cartelei către utilizatorii finali.

Operatorul de servicii de telefonie nu mai emite factură către distribuitori pentru cartelele predate către aceștia. Operatorul va fi persoana impozabilă obligată să colecteze taxa și să emită documente către utilizatorii finali, astfel ca aceste emite bonuri fiscale cu TVA de 24% către utilizatorii persoane neimpozabile, obligație care e respectată de operator numai în situația în care aparatele de marcat electronice fiscale ale distribuitorilor sunt fiscalizate pe numele celui dintâi. Operatorul emite facturi cu TVA de 24% utilizatorilor persoane impozabile.

De asemenea, și distribuitorii pot emite facturi în numele și în contul operatorului, în cazul în care cele două părți agreează această modalitate de facturare și în cazul în care utilizatorii solicită factură distribuitorilor de la care au achiziționat cartelele.

În cazul acesta sunt relevante prevederile art. 155 alin. (18) din Codul Fiscal, și anume faptul că un terț poate emite facturi în numele și în contul furnizorului în condiții stabilite prin norme, existând totodată o excepție, dacă partea terță este stabilită într-un stat cu care nu există niciun instrument juridic cu privire la asistență reciprocă.

La punctul 73 alin. (3) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul Fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că, în sensul art. 155 alin. (18) din Codul Fiscal, emiterea facturii poate să fie externalizată, adică să fie întocmită de un terț, dar în următoarele condiții:

- a) furnizorul/prestatorul să notifice organului fiscal competent, prin scrisoare recomandată, faptul că emiterea de facturi urmează să fie realizată de către un terț, dar cu cel puțin o lună calendaristică înainte de inițierea procedurii. În cadrul scrisorii recomandate furnizorul este obligat să anexeze numele, adresa și, eventual, codul de înregistrare în scopuri de TVA ale terțului;
- b) factura trebuie să fie emisă de către terț în numele și în contul furnizorului/prestatorului;
- c) factura trebuie să cuprindă toate informațiile de la art. 155 alin. (19) sau, dacă facturile sunt emise în sistem simplificat, informațiile de la art. 155 alin. (20) din Codul Fiscal;
- d) factura trebuie să fie pusă la dispoziția organelor fiscale competente fără nicio întârziere, când este solicitată.

---

<sup>1</sup> Conform prevederilor OUG nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale

### 3.3. Cazul Bupa

Cea de-a doua situație, în funcție de destinația și de modul în care sunt vândute, o reprezintă comercializarea cartelelor telefonice pre-paid sau reîncărcarea cu credit a cartelelor, în cazul în care creditul poate fi utilizat în mai multe scopuri: atât pentru servicii de telefonie, cât și pentru diverse alte operațiuni precum achiziții de bunuri, donații, achiziționarea de jocuri, melodii. Acestea intră sub incidența deciziei Curții Europene de Justiție în cazul Bupa.

În această speță – Bupa Hospitals Ltd, la data încasării contravalorii cartelelor sau creditelor nu intervine exigibilitatea TVA (sumele încasate nu sunt considerate avansuri), întrucât informațiile relevante privind livrarea sau prestarea ulterioară nu sunt cunoscute la momentul încasării sumelor, bunurile sau serviciile pentru care se efectuează plata nefiind identificate cu exactitate la momentul vânzării cartelei. Așadar, în cazul acestor tipuri de cartele sau reîncărcări, pentru care nu se cunoaște destinația la momentul tranzacționării, exigibilitatea TVA intervine la momentul utilizării efective a creditului aferent cartelei, iar cota de TVA aplicabilă diferă în funcție de destinația dată de utilizator creditului.

A se remarca totuși faptul că această încadrare a cartelelor telefonice sau reîncărcarea lor, în categoria cartelelor pentru care nu intervine exigibilitatea TVA la momentul vânzării, precum și colectarea TVA la momentul utilizării efective a cartelei, sunt posibile numai în situația în care persoana impozabilă care comercializează cartela telefonică sau reîncarcă cu credit cartela, cât și distribuitorii care intervin pe lanțul de comercializare, au capacitatea tehnică de a asigura colectarea corectă a taxei, de a determina momentul utilizării creditului, destinația acestuia, precum și alte operațiuni similare.

Astfel se pot identifica și aici cele trei situații distincte, în funcție de modul în care sunt comercializate cartelele: operatorul de telefonie vinde cartelele direct către utilizatori, vinde cartelele prin intermediul unor distribuitori care acționează în nume propriu sau operatorul de telefonie vinde cartelele prin intermediul unor distribuitori care acționează în numele și în contul său.

#### 3.3.1. Cazul în care operatorul de telefonie comercializează cartelele direct către utilizatori

În acest caz, la momentul vânzării unei cartele telefonice prepaid sau reîncărcarea cu credit a cartelei cu destinații multiple (care poate fi utilizată și pentru achiziționarea de alte bunuri/servicii decât serviciile de telefonie), așa cum am amintit anterior, nu intervine exigibilitatea TVA, întrucât sumele încasate în schimbul cartelei nu se consideră avansuri din punct de vedere al TVA, având în vedere că nu se pot identifica livrările de bunuri sau prestările de servicii ulterioare. În această circumstanță, operatorul de servicii de telefonie va elibera clienților bon fiscal fără TVA, emis în condițiile OUG nr. 28/1999.

Pentru fiecare perioadă fiscală, operatorul stabilește valoarea creditelor consumate cât și destinația acestora, respectiv servicii de telefonie sau alte operațiuni, și colectează cotele de TVA corespunzătoare.

Prevederile art. 155 alin. (9) din Codul fiscal sunt uzitate în cazul persoanelor neimpozabile, care nu solicită emiterea de facturi astfel: persoana impozabilă este scutită de obligația emiterii facturii, cu excepția cazului în care beneficiarul solicită factura, pentru livrările de bunuri și prestările de

servicii, [...], furnizate către beneficiari, persoane neimpozabile, altele decât persoanele juridice neimpozabile, care prin natura lor nu permit furnizorului sau prestatorului identificarea beneficiarului, cum sunt: livrările de bunuri efectuate prin automatele comerciale, serviciile de parcări auto a căror contravaloare se încasează prin automate, servicii de reîncărcare electronică a cartelelor telefonice preplătite.

La pct. 70 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că, în cazurile menționate la art. 155 alin. (9) lit. c) din Codul fiscal, furnizorii/prestatorii pot întocmi facturi simplificate în condițiile stabilite la art. 155 alin. (11) lit. a) din Codul fiscal, care trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (20) din Codul fiscal. În situația în care nu optează pentru emiterea de facturi simplificate, aceștia au obligația întocmirii unui document centralizator pentru fiecare perioadă fiscală care să cuprindă cel puțin următoarele informații:

- a) un număr de ordine;
- b) data la care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii;
- c) denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate;
- d) cantitatea bunurilor livrate;
- e) baza de impozitare a livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii ori, după caz, avansurile încasate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- f) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;
- g) valoarea totală a bazei de impozitare și a taxei colectate.

Acest document centralizator servește pentru evidențierea taxei colectate, care va fi apoi preluată în jurnalul pentru vânzări.

Dacă până la data întocmirii centralizatorului și a preluării informațiilor din acesta în jurnalul pentru vânzări există clienți care solicită operatorului emiterea de facturi pentru creditele consumate, operatorul de telefonie va colecta TVA pe baza facturilor emise și nu va include prestările respective în centralizator pentru a nu dubla taxa colectată.

În situația în care ulterior colectării taxei pe baza centralizatorului menționat mai sus, există clienți persoane impozabile care solicită operatorului emiterea de facturi pentru creditele utilizate, operatorul are obligația să emită facturi către aceste persoane cu cotele de TVA corespunzătoare operațiunilor pentru care a fost utilizat creditul. În centralizatorul prevăzut la pct. 70 din normele metodologice, întocmit pentru perioada fiscală în care se emite factura solicitată de client, se va/vor înscrie cu semnul minus poziția/pozițiile din centralizatoarele precedente pe baza cărora s-a colectat inițial taxa pentru creditele consumate pentru care se emite factura, astfel încât să nu se dubleze taxa colectată. În lipsa unei astfel de regularizări, operatorul ar colecta TVA atât la momentul întocmirii centralizatorului/centralizatoarelor, cât și pe baza facturii emise ulterior, la cererea clientului, persoană impozabilă.

### **3.3.2. Cazul în care operatorul de telefonie comercializează cartelele prin intermediul unor distribuitori care acționează în nume propriu**

O altă situație referitoare la modul de comercializare a cartelelor este cea în care operatorul de telefonie comercializează cartelele prin intermediul unor distribuitori ce acționează în nume propriu (se consideră că aceștia din urmă au prestat respectivele servicii).

Conform Codului fiscal, referitor la prestarea de servicii, ”atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.” De aici rezultă că distribuitorul este primitorul și prestatorul operațiunilor presupuse de deținerea cartelei telefonice.

În vederea unei colectări corecte a taxei pe valoarea adăugată, operatorul de telefonie trebuie să aducă la cunoștința distribuitorului informații adecvate. Acesta se datorează faptului că operatorul este cel care colectează de-a lungului unei perioade fiscale datele referitoare la creditele consumate de beneficiarii cartelelor, dar și la modul în care aceștia folosesc creditele (serviciile de telefonie la care aceștia apelează).

Deoarece la momentul în care distribuitorul face achiziția cartelelor telefonice sau a codurilor de reîncărcare nu se dețin informații necesare în vederea unei corecte colectări a taxei pe valoarea adăugată (nu se cunoaște destinația creditului), la primirea cartelelor de la operatorul de telefonie, distribuitorul nu primește factură de la acesta și va emite clienților săi bonuri fiscale fără TVA.

Cum am precizat mai sus, operatorul este cel care deține informații referitoare la creditul utilizat de beneficiari. În această privință, operatorul trebuie să dispună de echipamente tehnice care să identifice care a fost distribuitorul, dar și care a fost consumatorul de credit. Astfel el va emite factură către distribuitor pentru fiecare perioadă fiscală, factură ce va conține informațiile aferente operațiunilor realizate prin intermediul cartelei telefonice (cum ar fi: convorbiri telefonice, mesaje text, internet, plata prin intermediul telefonului a achiziției de bunuri sau pentru beneficierea unor servicii prestate, alte servicii taxabile). Dacă persoanele implicate în comercializarea cartelelor telefonice nu au bază tehnică sau personal disponibil pentru colectarea adecvată a TVA, aceasta devine exigibilă la data în care a fost înregistrată vânzarea cartelei telefonice.

Ulterior se va recurge la una din următoarele cazuri: primul caz este cel în care beneficiarul cartelei telefonice este persoană impozabilă, distribuitorul emite factura către acesta, iar cel de-al doilea caz se referă la beneficiar ca persoană neimpozabilă care: nu solicită factură pentru achiziția făcută, distribuitorul este scutit de obligația emiterii facturii(art 155 alin (9) c) livrările de bunuri și prestările de servicii, altele decât cele menționate la lit. a) și b), furnizate către beneficiari, persoane neimpozabile, altele decât persoanele juridice neimpozabile, care prin natura lor nu permit furnizorului/prestatorului identificarea beneficiarului, cum sunt: livrările de bunuri efectuate prin automatele comerciale, serviciile de parcuri auto a căror contravaloare se încasează prin automate, servicii de reîncărcare electronică a cartelelor telefonice preplătite. Prin norme se vor stabili documentele pe care furnizorii/prestatorii trebuie să le întocmească în vederea determinării corecte a bazei de impozitare și a taxei colectate pentru astfel de operațiuni.), însă distribuitorul întocmește un centralizator pe baza căruia va colecta TVA. Totuși, acesta poate:

a) emite factură simplificată dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: valoarea facturii, inclusiv TVA este mai mică sau egală cu 100 de euro, la ultimul curs de schimb comunicat de Banca



Națională a României, valabil la data la care intervine exigibilitatea taxei pentru operațiunea respectivă; sau în baza documentelor sau mesajelor tratate drept factură) și va trebui să conțină un minimum de informații. Facturile emise în sistem simplificat trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

- data emiterii;
- identificarea persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;
- identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate;
- suma taxei colectate sau informațiile necesare pentru calcularea acesteia;
- în cazul documentelor sau mesajelor tratate drept factură, o referire specifică și clară la factura inițială și la detaliile specifice care se modifică;

b) alege să nu emită factură simplificată, dar va trebui ca în fiecare perioadă fiscală să întocmească un document centralizator cu următoarele informații:

- un număr de ordine;
- data la care a intervenit exigibilitatea taxei pentru livrarea de bunuri și/sau prestarea de servicii;
- denumirea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate;
- cantitatea bunurilor livrate;
- baza de impozitare a livrărilor de bunuri/prestărilor de servicii ori, după caz, avansurile încasate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț, în cazul în care acestea nu sunt incluse în prețul unitar;
- indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;
- valoarea totală a bazei de impozitare și a taxei colectate.

Cu toate acestea, pot exista clienți care doresc să primească factură de la distribuitor pentru serviciile de care au beneficiat:

b.1) înainte ca acesta din urmă să fi întocmit centralizatorul și să transpună informațiile aferente în jurnalul de vânzări. În această situație, pentru a se evita colectarea taxei de două ori, distribuitorul nu înscrie respectivele prestări în centralizator și va înregistra TVA colectată pe baza facturilor emise (cele pe care le-au solicitat clienții).

b.2) după ce s-a colectat deja TVA pe baza centralizatorului. În această situație distribuitorul este obligat față de aceste persoane să le emită facturi care să cuprindă o corectă prezentare a TVA-ului la cote corespunzătoare alocării creditului. Întrucât nu se dorește dublarea taxei colectate aferente creditelor consumate pentru perioada fiscală în care se solicită factură, se va corecta în centralizator cu semnul minus fiecare poziție care a stat la baza colectării taxei aferente creditelor consumate.

### **3.3.3. Cazul în care operatorul de telefonie comercializează cartelele prin intermediul unor distribuitori care acționează în numele și în contul operatorului de telefonie**

Ultima situație ce intră sub incidența deciziei Curții de Justiție a Curții Europene în cazul Bupa este cea în care distribuitorul prin intermediul căruia operatorul de telefonie își vinde cartelele (bunurile/serviciile) acționează în numele și în contul celui din urmă în calitate de mandatar al acestuia.

Din cele menționate rezultă faptul că pentru cartelele înmânate distribuitorului, operatorul nu trebuie să emită factură către acesta, operatorul fiind persoana impozabilă responsabilă cu colectarea adecvată a taxei și emiterea de bonuri fiscale, folosind aparate de marcat electronice fiscale, către beneficiarii cartelelor telefonice întrucât aceștia sunt în general persoane neimpozabile. Obligația emiterii bonurilor fiscale la momentul vânzării, însă fără TVA deoarece exigibilitatea TVA nu intervine la data vânzării, ci la data la care se utilizează creditul, se efectuează numai în situația în care operatorul solicită fiscalizarea pe numele lor a aparatelor de marcat electronice fiscale în regim ambulant la locațiile distribuitorilor.

Dacă beneficiarul cartelei telefonice nu este persoană impozabilă și nu dorește emiterea de factură, operatorul de telefonie este obligat să colecteze TVA pe baza unui centralizator, cum este cazul distribuitorului din situația precedentă, în funcție de operațiunile pentru care a fost folosit creditul într-o anumită perioadă fiscală.

Daca există clienți care doresc emitere de factură:

a) până la data întocmirii centralizatorului și transpunerii informațiilor aferente în jurnalul de vânzări. În această situație, pentru a se evita colectarea taxei de două ori, operatorul (responsabil să emită factura către client, chiar dacă aceasta este solicitată la locația distribuitorului de cartele; totuși, în acest caz, dacă există un acord între operator și distribuitor, acesta din urmă poate elibera factură în numele și în contul operatorului) nu înscrie respectivele prestări în centralizator și va înregistra TVA colectată pe baza facturilor emise către clienții care au solicitat factură.

b) după ce s-a colectat deja TVA pe baza centralizatorului. În această situație operatorul este obligat față de aceste persoane să le emită facturi care să cuprindă o corectă prezentare a TVA-ului la cote corespunzătoare alocării creditului. Întrucât nu se dorește dublarea taxei colectate aferente creditelor consumate pentru perioada fiscală în care se solicită factură, se va corecta în centralizator, cu semnul minus, fiecare poziție care a stat la baza colectării taxei aferente creditelor consumate.

### 3.4. Exemplificarea cazurilor prezentate

Pentru o mai bună clarificare a celor spuse anterior, am decis susținerea lor printr-un exemplu cu preponderență constituit din înregistrări contabile. Astfel considerăm o societate, SC Operatorul SRL, având sediul în România, care dispune de 11 cartele telefonice prepaid de 10€ fiecare (considerăm un euro a fi egal cu 4.5 lei). Aceasta alege să le vândă astfel:

a) Cu un singur scop:

i) Direct unui utilizator persoană fizică neimpozabilă, din România, două cartele pe data de 20 martie 2014. Faptul generator și exigibilitatea TVA în cazul comercializării acestor tipuri de cartele intervin la momentul vânzării cartelei, conform deciziei CEJ în cazul Lebara și prevederilor art. 1342 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Operatorul de servicii de telefonie va elibera clienților bon fiscal cu TVA de 24%, emis în condițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999.

5121 = %	<u>2 cartele * 10 € * 4.5lei/€=90 lei</u>
704	72.6 lei
4427	17.4 lei

ii) Către un distribuitor care acționează în nume propriu, acesta urmând să vândă către utilizator, două cartele telefonice prepaid, pe data de 21 martie 2014, respectiv 22 martie 2014.

În această situație, sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, potrivit cărora, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective. Ca și în situația prezentată la lit. a), faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la momentul comercializării cartelelor, atât pentru vânzarea cartelelor de către operatorul de telefonie către distribuitori, cât și pentru comercializarea cartelelor de către distribuitori către utilizatori. Operatorul de servicii de telefonie va emite facturi cu TVA de 24% către distribuitori pentru cartelele vândute, iar distribuitorii vor emite bonuri fiscale cu TVA de 24% către utilizatori.

comercializare către distribuitor:	5121= %	<u>2 cartele * 10 € * 4.5lei/€=90 lei</u>
(21 martie 2014)	704	72.6 lei
	4427	17.4 lei

comercializare către utilizator :	5121= %	<u>2 cartele * 10 € * 4.5lei/€=90 lei</u>
(22 martie 2014)	704	72.6 lei
	4427	17.4 lei

iii) Către un distribuitor care acționează în numele operatorului, acesta urmând să vândă către utilizator, două cartele telefonice prepaid, pe data de 23 martie 2014.

În această situație nu sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, întrucât distribuitorul nu acționează în nume propriu, ci în numele operatorului de telefonie, respectiv în calitate de mandatar al acestuia. Prin urmare, operatorul de telefonie nu va emite facturi către distribuitori pentru cartelele predate acestuia, întrucât distribuitorul nu intervine în nume propriu în aceste operațiuni din punct de vedere al TVA, operatorul de servicii de telefonie fiind persoana impozabilă obligată la colectarea taxei și la emiterea de documente către utilizatorii cartelelor telefonice.

5121 = %	<u>2 cartele * 10 € * 4.5lei/€=90 lei</u>
704	72.6 lei
4427	17.4 lei

b) Pentru mai multe scopuri, cartelele pot fi utilizate și pentru achiziționarea de alte bunuri/ servicii decât serviciile de telefonie:

i) Direct unui utilizator persoană fizică neimpozabilă, din România, o cartelă pe data de 24 martie 2014. Acesta consuma creditul astfel: 5€ pe data de 27 martie și 5€ pe data de 28 martie 2014.

La momentul vânzării unei cartele telefonice prepaid de către operatorul de telefonie direct către utilizatori, nu intervine exigibilitatea TVA, întrucât sumele încasate în schimbul cartelei nu se consideră avansuri din punct de vedere al TVA, având în vedere că nu se pot identifica livrarile de

bunuri/prestările de servicii ulterioare. Operatorul de servicii de telefonie va elibera clienților bon fiscal fără TVA, emis în condițiile OUG nr. 28/1999.

vânzare către utilizator: (24 martie 2014)	5121 = % 704 4428	<u>10 € * 4.5 lei/€ = 45 lei</u> 36.3 lei 8.7 lei
consumul creditului: (27 martie 2014)	4428 = 4427	4.35 lei
consumul creditului: (28 martie 2014)	4428 = 4427	4.35 lei

ii) Către un distribuitor care acționează în nume propriu, acesta urmând să vândă către utilizator, două cartele telefonice prepaid.

În această situație sunt aplicabile dispozițiile art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, potrivit cărora, atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective. Exigibilitatea TVA nu intervine în momentul în care distribuitorul achiziționează cartelele/codurile de reîncărcare de la operatorul de telefonie, întrucât nu sunt cunoscute elementele necesare în vederea identificării regimului TVA aplicabil, respectiv nu se cunoaște destinația creditului – livrările de bunuri/prestările de servicii ulterioare – pentru a se determina cota de TVA aplicabilă. Operatorul de telefonie nu are obligația de a emite facturi către distribuitori la momentul predării cartelelor, iar distribuitorul va emite către clienți bonuri fiscale fără TVA, conform OUG nr.28/1999.

5121 = %	<u>2 cartele * 10 € * 4.5 lei/€ = 90 lei</u>
704	72.6 lei
4428	17.4 lei

Pe măsură ce creditul este utilizat, se va face înregistrarea: 4428 = 4427 17.4 lei

iii) Către un distribuitor care acționează în numele operatorului, acesta urmând să vândă către utilizator, două cartele telefonice prepaid, pe data de 31 martie 2014.

În această situație nu sunt aplicabile prevederile art. 129 alin. (2) din Codul fiscal, întrucât distribuitorul nu acționează în nume propriu, ci în numele operatorului de telefonie, respectiv în calitate de mandatar al acestuia. Prin urmare, la momentul exigibilității taxei (utilizarea efectivă a creditului de către utilizatori) operatorul de telefonie nu va emite facturi către distribuitor pentru cartelele predate acestuia, întrucât distribuitorul nu intervine în nume propriu în aceste operațiuni din punct de vedere al TVA.

vânzare către utilizator :	5121 = %	<u>2cartele * 10 € * 4.5lei/€=90 lei</u>
(31 martie 2014)	704	72.6 lei
	4428	17.4 lei

Pe măsură ce creditul este utilizat, se va face înregistrarea: 4428 = 4427 17.4 lei

## 4. RISCURI FISCALE

Tratamentul cartelelor telefonice, cu privire la taxa pe valoarea adăugată, nu e încă pe deplin reglementat de legislația UE. Astfel că, fiecare stat membru poate să decidă cum vrea să trateze TVA-ul aferent serviciului de telefonie, adică când și cum să taxeze, fie în momentul în care acestea sunt vândute inițial de către operator, fie în momentul în care cartelele respective vor fi vândute utilizatorului final. Această situație poate duce, prin urmare, la apariția a două riscuri, și anume riscul non-taxării și riscul dublei taxări.

### 4.1. Non-taxare

Înainte de 1 Iulie 1997, locul de aplicare a TVA-ului era locul în care operatorul de servicii de telecomunicații își avea sediul. Acest fapt s-a dovedit a nu fi benefic pentru operatorii din Uniunea Europeană. Pentru a explica mai clar, vom da două exemple.<sup>1</sup> În primul caz, o societate din Statele Unite ale Americii vinde servicii de telefonie unui utilizator persoană neimpozabilă din Uniunea Europeană. Astfel că, deși serviciul este prestat, consumat în cadrul Uniunii, operatorul din SUA nu este supus la TVA în UE. În cazul opus, avem o societate din Uniunea Europeană care vinde servicii de telefonie unor utilizatori în afara Comunității. Acest operator din UE este supus la TVA-ul UE, deși serviciile au fost consumate în totalitate în afara UE. De ce nu a fost benefic? Pentru că s-a creat o abatere a competiției în dezavantajul operatorilor din Uniunea Europeană. Pentru a corecta această deficiență s-au implementat reglementări care să prevină non-taxarea serviciilor care erau utilizate efectiv în cadrul Uniunii Europene.

Modul în care a fost soluționată o parte a riscului non-taxării se referă la modificarea tratamentului cartelelor cu un singur scop. Vom prezenta două exemple pentru a evidenția diferențele dintre tratamentul vechi și tratamentul nou.<sup>2</sup> Pentru tratamentul vechi, presupunem că o societate de telecomunicații produce cartele telefonice cu valoare nominală de 10 euro, care permit utilizatorului final folosirea a 80 de minute de convorbiri. Societatea în cauză vinde cartele unui distribuitor pentru 8 euro în data de 1 februarie 2014 și, conform reglementărilor anterioare, nu înregistrează TVA colectată. Presupunem că pe 15 martie un utilizator final care a cumpărat o cartelă consumă 40 de minute. Așadar, societatea trebuie să înregistreze TVA colectată pentru 4 euro. Următoarea zi consumă 20 minute, prin urmare societatea trebuie să înregistreze TVA colectată pentru 2 euro. Utilizatorul nu mai consumă niciun minut din cele rămase, astfel că societatea nu mai are cum să înregistreze TVA colectată. Observăm că există o parte de TVA care nu va fi niciodată colectată. Tocmai pentru a se preveni acest risc de non-taxare, există un tratament nou al cartelelor cu un singur scop. Pentru tratamentul nou, presupunem că o societate de telecomunicații produce cartele cu valoare nominală de 10 euro. Vinde o cartelă unui distribuitor pentru 8 euro și înregistrează TVA colectată pentru acei 8 euro. Distribuitorul își deduce TVA-ul, ca urmare a achiziției cartelei, dar o vinde mai departe unui vânzător pentru 9 euro, înregistrând TVA colectată pentru acei 9 euro. Vânzătorul își deduce TVA-ul și vinde cartela unui utilizator final pentru 10 euro. Vânzătorul va înregistra TVA colectată pentru acei 10 euro.

După cum rezultă din exemple, tratamentul nou asigură integritatea fiecărei tranzacții și taxarea se realizează urmărind acel lanț de distribuție a serviciilor de telecomunicații care a fost prezentat în capitolului 2.1 la descrierea societății Lebara Ltd.

<sup>1</sup> VAT on Telecommunications Services, The Office of the Revenue Commissioners, Ireland

<sup>2</sup> VAT: Changes to the treatment of supplies made in connection with single purpose face value vouchers following the CJEU Judgment in Case C-520/10, HM Revenue & Customs, 10 mai 2012

Un alt risc privind non-taxarea, căruia i se acordă o atenție sporită, îl reprezintă evaziunea fiscală.

Conform legii nr 241/2005, republicată, cu modificările ulterioare, evaziunea fiscală reprezintă sustragerea prin orice mijloace de la impunerea sau de la plata impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și bugetelor fondurilor speciale de către persoanele fizice și persoanele juridice române sau străine, denumite în cuprinsul legii contribuabili. Ca fenomen, evaziunea fiscală se întâlnește atât pe plan național, cât și pe cel internațional, reprezentând una dintre cele mai răspândite infracțiuni cu caracter economic. Frecvent, evaziunea fiscală frauduloasă se întâlnește sub diferite forme, cum ar fi: ținerea unor registre contabile nereale; distrugerea voită a unor documente care pot ajuta la aflarea adevărului privind livrările de mărfuri, prețurile practicate, comisioanele încasate sau plătite; întocmirea de documente de plată fictive; modificarea nejustificată a prețurilor de aprovizionare și a cheltuielilor de transport, manipulare și depozitare; întocmirea unor declarații vamale false la importul sau exportul de mărfuri; întocmirea de declarații de impunere false, când cu bună știință nu sunt menționate decât o parte din veniturile realizate.

Pentru o mai clară exemplificare, am considerat relevantă o situație reală, petrecută cu trei firme din țară și una din Slovenia.

Pentru a nu fi nevoiți să plătească taxa pe valoare adăugată, firmele din România au livrat cartele telefonice mai multor firme din spațiul european, unde se aplică taxarea inversă. Apoi, cartelele telefonice în cauză erau reintroduse în România, prin intermediul unei alte firme care lua parte, de asemenea, în acest caz de evaziune.

Circuitul cartelelor în scripte era următorul: București→Sibiu→Maramureș→Slovenia→Sibiu. Firme din București achiziționau cartelele, care erau ulterior livrate la o societate din Sibiu. Aceasta, la rândul ei, le livra la o societate din Maramureș. Societatea maramureșeană livra cartelele în Slovenia. Evaziunea intervenea în această verigă: societatea maramureșeană deducea TVA de la livrarea făcută de firma din Sibiu și nu colecta TVA la tranzacția în Slovenia, deoarece în cazul livrărilor intracomunitare se aplică taxarea inversă. Însă această livrare intracomunitară nu a avut într-adevăr loc, fiind fictivă, astfel că întreaga operațiune a fost ilegală.

Pentru a preveni acest risc, statul a pus la dispoziția autorităților anumite instrumente, și anume programe informatice performante și complexe, care oferă multe indicii despre modul de lucru al societăților: se pot intercepta facturi false, cu alte cuvinte, se poate verifica dacă firma care oferă o factură unei societăți este activă sau inactivă, dacă are sau nu angajați.

## **4.2. Dubla-taxare**

Dubla impunere poate fi definită ca fiind impunerea aceluiași venit sau bun, de două sau mai multe ori, în cadrul aceluiași exercițiu financiar. Instrumentul juridic cel mai frecvent utilizat de state în raporturile juridice fiscale pentru eliminarea sau limitarea dublei impunerii internaționale îl constituie convențiile pentru evitarea dublei impunerii. Dubla impunere poate îmbrăca două forme: dublă impunere economică și dublă impunere juridică. Dubla impunere economică reprezintă impunerea unui venit impozabil la două sau mai multe impozite în favoarea aceleiași autorități sau a unor autorități publice diferite, în același an fiscal. Un exemplu comun de dublă impunere ar fi impunerea profitului unei societăți comerciale și apoi impunerea încă o dată a acestei sume prin

impunerea dividendelor distribuite asociațiilor/acționarilor. Dubla impunere juridică reprezintă fenomenul de impunere a venitului unei persoane de două sau mai multe ori, în același stat sau în state diferite.<sup>1</sup>

În cazul nostru, referitor la comercializarea cartelelor telefonice, dubla taxare apare în cazul în care taxarea se face la momentul achiziționării cartelei. Practic, în acest caz, se taxează furnizarea dreptului de achiziție a serviciului de telecomunicații, și nu furnizarea efectivă a acelor servicii. Putem lua ca exemplu situația următoare: se vinde o cartelă telefonică într-un stat membru UE, dar consumul efectiv are loc în alt stat membru UE. Riscul este ca cele două state să considere taxarea altfel: primul stat să considere că taxarea ar trebui să aibă loc la momentul vânzării cartelei, iar celălalt stat să considere taxarea pe măsură ce se consumă creditul. Astfel că există riscul apariției unei duble taxări neintenționate. (Kristoffersson, 2009)

Dubla taxare, ca urmare a hotărârii a două țări să taxeze același plătitor de taxe, este o consecință a exercitării drepturilor fiscale ale fiecărei țări. De aceea este necesară o soluție care să prevină astfel de situații. La nivel european, fenomenul de dublă taxare s-a diminuat oarecum. Înainte, un operator de telecomunicații se afla în riscul de a fi considerat că a realizat două prestări de servicii, la emitere și la răscumpărare. Având în vedere însă decizia Curții Europene de Justiție în cazul Lebara, și anume faptul că se consideră că există o singură prestare de servicii cu titlu oneros, între operatorul de servicii de telecomunicații și distribuitor, sau, după caz, utilizator final dacă vânzarea are loc direct, riscul ca respectivul operator să fie taxat de două ori s-a diminuat.

## **5. COMPARAȚIE SINTETICĂ ÎNTRE REGLEMENTĂRILE ÎN VIGOARE PÂNĂ LA 31.12.2014 ȘI CELE CE VOR INTRA ÎN VIGOARE ÎNCEPÂND CU 01.01.2015**

Din cauza dinamicii continue a industriei telecomunicațiilor, de-a lungul timpului, regimul TVA suferă la rândul lui unele modificări, modificări ce duc la sporirea atenției organelor fiscale, precum și la adoptarea unor noi reglementări legislative.

Dacă reglementările curente prevăd ca prestarea de servicii de telecomunicații unor persoane neimpozabile să implice colectarea TVA la cota aferentă țării în care este înregistrat furnizorul din UE, din 2015 acesta din urmă va colecta TVA la cota aferentă locului unde serviciul este efectiv consumat. În cazul furnizorilor din afara UE, obligarea acestora la colectarea de TVA la cota din statul UE unde sunt prestate serviciile către persoane neimpozabile devine opțională, în funcție de hotărârile luate de fiecare stat din Uniunea Europeană.

Deși în prezent mini-ghișeul unic de TVA este utilizat pentru anumite servicii (spre exemplu, servicii electronice) prestate de persoane impozabile către persoane neimpozabile, acesta nu este disponibil pentru serviciile de telecomunicații. O schimbare semnificativă ce se va produce la 1 ianuarie 2015 este aplicarea mini-ghișeului unic și în cazul prestărilor de servicii de telecomunicații, schimbare care va face posibilă înregistrarea unui furnizor din Uniunea Europeană sau din afara acesteia, într-un singur stat membru, în vederea colectării TVA aferent serviciilor prestate, și care reprezintă încă un pas în favoarea identificării locului de colectare a TVA acolo unde serviciile de telecomunicații sunt efectiv utilizate.

---

<sup>1</sup> Lefter, C. & Chirică, S. (2010) „Evitarea dublei impuneri internaționale (Reglementări legale interne și convenții fiscale încheiate de România)”, *Economie teoretică și aplicată*, vol. XVII, no. 9(550): 38-51

**Tabel 1. Obligația la plata TVA în România a furnizării de servicii de telecomunicații**

	<i>Statutul și locul de rezidență al clientului</i>	<i>Furnizor în România</i>	<i>Furnizor în alt stat membru UE</i>	<i>Furnizor din afara UE</i>
1	<b>Persoană impozabilă în România</b>	Furnizorul colectează TVA în România	Livrare intracomunitară - furnizorul nu înregistrează TVA, clientul aplicând taxare inversă	Furnizorului nu i se percepe TVA în UE, dar clientul aplică taxare inversă
2	<b>Persoană neimpozabilă în România</b>	Furnizorul colectează TVA în România	Nu se înregistrează TVA în România, furnizorul va plăti TVA în țara în care este înregistrat	Furnizorului i se percepe TVA în România
3	<b>Persoană impozabilă într-un alt stat membru UE</b>	Livrare intracomunitară - furnizorul nu plătește TVA în România, clientul aplicând taxare inversă	Livrare intracomunitară - furnizorul nu plătește TVA în România, clientul aplicând taxare inversă. Excepție <sup>1</sup>	Furnizorului nu i se percepe TVA în UE, dar clientul aplică taxare inversă
4	<b>Persoană neimpozabilă într-un alt stat membru UE</b>	Furnizorul colectează TVA în România	Nu se plătește TVA în România, furnizorul va plăti TVA în țara în care este înregistrat. Excepție <sup>1</sup>	Furnizorului i se percepe TVA în statul membru UE în care se află persoana neimpozabilă
5	<b>Persoană impozabilă sau neimpozabilă din afara UE</b>	Export – furnizorul nu plătește TVA în România	Export – furnizorul nu plătește TVA în UE	Nu se înregistrează TVA în UE
6	<b>Persoană neimpozabilă cu rezidență în afara UE, dar care consumă serviciile în România</b>	Furnizorului i se poate impune să plătească TVA în România	Furnizorului i se poate impune să plătească TVA în România	Furnizorului i se poate percepe TVA în România

**Tabel 2. Modificări valabile de la 01.01.2015 privind plata TVA a furnizării de servicii de telecomunicații<sup>2</sup>**

Presupunem că furnizorii din UE nu au sediul activității economice și nici sediul fix într-un alt stat membru unde prestează servicii, iar cei din afara UE nu au niciun fel de sediu și nici obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în statul UE respectiv.

<sup>1</sup> Dacă furnizorul și clientul sunt din același stat membru, atunci furnizorul plătește TVA în țara în care este înregistrat

<sup>2</sup> “Telecommunications, broadcasting & electronic services”



	<b>Client</b>	<b>Furnizor din România</b>	<b>Furnizor din UE</b>	<b>Furnizor din afara UE</b>
1	<b>Persoană impozabilă în România</b>	Furnizorul colectează TVA în România	Furnizorul nu înregistrează TVA, iar clientul aplică taxă inversă	Furnizorul nu colectează TVA, iar clientul din România aplică procedul taxării inverse
2	<b>Persoană neimpozabilă în România</b>	Furnizorul colectează TVA în România	Operațiune taxabilă în România, furnizorul având posibilitatea fie să se înregistreze la mini-ghișeul unic de TVA în țara sa și să declare TVA la cota din România, fie să se înregistreze în România și colectează TVA românesc	Nu se înregistrează TVA în UE <sup>1</sup>
3	<b>Persoană impozabilă în alt stat membru UE</b>	Furnizorul nu înregistrează TVA, iar clientul aplică taxă inversă	Furnizorul nu înregistrează TVA, iar clientul aplică taxă inversă	Furnizorul nu colectează TVA, iar clientul aplică procedul taxării inverse
4	<b>Persoană neimpozabilă în alt stat membru UE (presupunem în statul X)</b>	Furnizorul colectează TVA românesc	Operațiune taxabilă în statul X, furnizorul având posibilitatea fie să se înregistreze la mini-ghișeul unic de TVA în țara sa și să declare TVA la cota din statul X, fie să se înregistreze în statul X și să înregistreze TVA specific celui din urmă	Nu se înregistrează TVA în UE <sup>2</sup>
5	<b>Persoană impozabilă sau neimpozabilă din afara UE</b>	Furnizorul nu colectează TVA	Furnizorul nu colectează TVA	Nu se înregistrează TVA în UE <sup>1</sup>

<sup>1</sup> doar dacă în țara de consum nu se aplică regula impunerii TVA în statul în care serviciul se utilizează, furnizorul având posibilitatea fie să se înregistreze în statul UE respectiv și să se perceapă TVA aferent acestuia, fie să se înregistreze la mini-ghișeul unic de TVA în statul UE respectiv (sau într-un stat membru UE către care prestează servicii) și declară TVA aferent acestuia

<sup>2</sup> doar dacă în țara de consum nu se aplică regula impunerii TVA în statul în care serviciul se utilizează, furnizorul având posibilitatea fie să se înregistreze în statul UE respectiv și să se perceapă TVA aferent acestuia, fie să se înregistreze la mini-ghișeul unic de TVA în statul UE respectiv (sau într-un stat membru UE către care prestează servicii) și declară TVA aferent acestuia

	<b>Client</b>	<b>Furnizor din România</b>	<b>Furnizor din UE</b>	<b>Furnizor din afara UE</b>
6	<b>Persoană neimpozabilă cu rezidența în afara UE, dar care consumă serviciile în România</b>	Furnizorul nu colectează TVA românesc, însă se poate hotărî impunerea TVA în România	Furnizorul nu colectează TVA românesc, însă se poate hotărî impunerea TVA în România	Nu se înregistrează TVA în UE <sup>1</sup>
7	<b>Persoană neimpozabilă cu rezidența în afara UE, dar care consumă serviciile în UE (presupunem în statul X)</b>	Furnizorul nu colectează TVA, însă se poate hotărî impune TVA în statul X, furnizorul având posibilitatea fie să se înregistreze la mini-ghișeul unic de TVA în România și să declare TVA la cota din statul X, fie să se înregistreze în statul X și să declare TVA specific celui din urmă	Furnizorul nu înregistrează TVA, dar țara în care efectiv se utilizează serviciul poate hotărî impunerea TVA	Nu se înregistrează TVA în UE <sup>1</sup>

La 1 ianuarie 2015 vor intra în vigoare noi reguli privind aplicarea TVA<sup>1</sup>, serviciile de telecomunicații devenind taxabile întotdeauna în țara clientului, indiferent dacă acesta este o firmă sau persoană neimpozabilă și indiferent dacă furnizorul este în UE sau din afara UE. Astfel se asigură faptul că prestările serviciilor de telecomunicații sunt taxate în statul membru unde acestea sunt utilizate.

În cazul prestărilor către persoane impozabile (B2B), se înregistrează TVA fie în țara în care sunt înregistrate, fie în țara unde acestea au sediul fix și beneficiază de serviciul respectiv; în cazul prestărilor către persoanele neimpozabile, se colectează TVA aferent țării unde acestea sunt înregistrate, unde au domiciliul sau reședința obișnuită. Furnizorul de servicii de telecomunicații va trebui să afle unde este domiciliul sau rezidența obișnuită a clientului și va trebui să țină cont de cota de TVA aferentă statului acestuia. Pentru serviciile de telecomunicații furnizate prin intermediul rețelelor de telefonie mobilă, locul furnizării este statul membru identificat de codul de țară al cartelei SIM folosite de client atunci când primește serviciile.

O altă schimbare ce va intra în vigoare de la 1 ianuarie 2015 este introducerea mini-ghișeului unic pentru TVA, facilitate nedisponibilă în prezent pentru servicii de telecomunicații. Firma care se va înregistra pentru acest sistem va declara TVA-ul datorat pentru furnizările către persoane neimpozabile prin intermediul unui portal web. De ce? Se va evita înregistrarea furnizorului în fiecare stat către care prestează servicii unor persoane neimpozabile și se vor reduce semnificativ sacinile administrative ale acestuia.

<sup>1</sup> “EU: 2015 Place of Supply Changes Changes to the VAT place of supply for e-services”, disponibil on-line la <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-indirect-tax-eu-2015-place-of-supply-changes.pdf>

Dacă aleg să nu se înregistreze la mini-ghișeul unic pentru TVA, persoanele impozabile din UE care prestează servicii de telecomunicații către persoane neimpozabile (B2C) vor trebui să se înregistreze și să țină cont de cota de TVA în fiecare stat membru în care are clienți. Mini-ghișeul unic pentru TVA dă firmelor posibilitatea să se înregistreze doar în România și să țină cont de TVA aferent furnizărilor către clienții lor în alte state membre folosind o singură declarație TVA. O persoană impozabilă în UE nu poate folosi mini-ghișeul unic de TVA pentru furnizarea de servicii de telecomunicații către persoane neimpozabile în același stat membru.

Persoana impozabilă care va folosi mini-ghișeul unic se va înregistra pentru acest sistem în țara în care are unitatea de afaceri sau sediul social și va trimite o singură declarație de TVA în fiecare trimestru. Orice TVA va trebui plătită la autoritatea fiscală din țara în care firma s-a înregistrat pentru mini-ghișeul unic. Aceasta va plăti o sumă aferentă totalului decontului de TVA, apoi banii sunt distribuiți de țara de înregistrare către celelalte state membre către care s-au furnizat servicii de telecomunicații.

O persoană impozabilă poate alege să se înregistreze în fiecare stat membru dacă dorește, dar dacă este folosit sistemul mini-ghișeului unic de TVA, acesta trebuie aplicat în toate statele membre către care furnizează. Singura excepție de la aceasta este situația în care firma are o organizare într-un alt stat membru de unde furnizează. În acest caz, furnizările respective trebuie declarate prin intermediul unui decont de TVA intern în țara respectivă, nu prin intermediul mini-ghișeului unic de TVA.

Presupunem următorul exemplu: un client din România al unui operator de telefonie mobilă dintr-o altă țară folosește telefonul mobil pentru o convorbire telefonică în valoare de 10 lei, exclusiv TVA, în diverse locații. Considerăm TVA în afara României de 20% și următoarele situații:

**Tabel 3. Rezolvare**

	Prezent		2015	
	furnizor	client	furnizor	client
<b>A) Operatorul are sediul social în afara Uniunii Europene</b>				
<b>a) clientul este persoană impozabilă și folosește telefonul în România</b>	5121 = 704 10 lei	~aplică taxă inversă 626=5121 10lei 4426=4427 2,4 lei	5121 = 704 10 lei	~aplică taxă inversă 626 = 5121 10lei 4426=4427 2,4 lei

	Prezent		2015	
	furnizor	client	furnizor	client
<b>b) clientul este persoană neimpozabilă și folosește telefonul în:</b>				
<b>b.1) România</b>	~colectează TVA la cota din România 5121 = % 12,4 lei 704 10 lei 4427 2,4 lei	% = 5121 12,4 lei 626 10 lei 4426 2,4 lei	~statul român poate hotărî colectarea TVA (la cota din România) 5121 = % 12,4 lei 704 10 lei 4427 2,4 lei	% = 5121 12,4 lei 626 10 lei 4426 2,4 lei
<b>b.2) Germania</b>	~colectează TVA la cota din Germania 5121 = % 12 lei 704 10 lei 4427 2 lei	% = 5121 12 lei 626 10 lei 4426 2 lei	~statul german poate hotărî colectarea TVA (la cota din Germania) 5121 = % 12 lei 704 10 lei 4427 2 lei	% = 5121 12 lei 626 10 lei 4426 2 lei
<b>B) Operatorul are sediul social în Uniunea Europeană</b>				
<b>a) clientul este persoană impozabilă și folosește telefonul în România</b>	5121 = 704 10 lei	~aplică taxă inversă 626 = 5121 10 lei 4426 = 4427 2,4 lei	5121 = 704 10 lei	~aplică taxă inversă 626 = 5121 10 lei 4426 = 4427 2,4 lei
<b>b) clientul este persoană neimpozabilă și folosește telefonul în:</b>				
<b>b.1) România</b>	~colectează TVA la cota din țara sa 5121 = % 12 lei 704 10 lei 4427 2 lei	% = 5121 12 lei 626 10 lei 4426 2 lei	~colectează TVA la cota din România (acolo unde se consumă serviciul) 5121 = % 12,4 lei 704 10 lei 4427 2,4 lei	% = 5121 12,4 lei 626 10 lei 4426 2,4 lei
<b>b.2) Germania</b>	~colectează TVA la cota din țara sa 5121 = % 12 lei 704 10 lei 4427 2 lei	% = 5121 12 lei 626 10 lei 4426 2 lei	~colectează TVA la cota din Germania (acolo unde se consumă serviciul) 5121 = % 12 lei 704 10 lei 4427 2 lei	% = 5121 12 lei 626 10 lei 4426 2 lei

## 6. CONCLUZII

În încheierea eseului considerăm esențială extragerea câtorva concluzii relevante pentru lucrarea noastră:

- Trebuie realizată o distincție clară între comercializarea cartelelor telefonice prepaid/reîncărcarea cu credit a cartelelor, în situația în care creditul poate fi utilizat numai pentru servicii de telefonie, și cea în care creditul poate fi utilizat pentru mai multe scopuri, așa cum am prezentat în cazurile Lebara, respectiv Bupa;
- Principalele riscuri cu care se pot confrunta societățile de telecomunicații sunt reprezentate de non-impunere (situație în care vorbim despre evaziune fiscală) și, respectiv, de dublă impunere (cauzată de libertatea fiscală a statelor membre în tratamentul impunerii TVA);
- Din cauza dinamicii continue a industriei telecomunicațiilor, regimul TVA suferă la rândul lui unele modificări de-a lungul timpului, modificări ce duc la sporirea atenției organelor fiscale, precum și la adoptarea unor noi reglementări legislative;
- Având în vedere modificările care vor intra în vigoare de la 1 ianuarie 2015, statele vor încasa mai mulți bani din TVA, astfel că un rezultat evident este creșterea bugetului de stat.

## BIBLIOGRAFIE

- “Case C-419/02 BUPA Hospitals Ltd and Goldsborough Developments Ltd v Commissioners of Customs & Excise 21 February 2006”, disponibil on-line la <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62002CJ0419:EN:HTML>
- “Changes to the VAT place of supply rules and the introduction of the VAT Mini One Stop Shop (MOSS) Q & A Guidance 12 July 2013”, disponibil on-line la <http://www.hmrc.gov.uk/budget2013/vat-place-supply-rules.pdf>
- Circulara nr. 408212 din 24.12.2013 privind regimul TVA aplicabil vânzărilor de cartele telefonice prepaid/reîncărcării cartelelor telefonice prepaid
- Dale, S. & Nieuwenhuijze (2010) “*Vat Yearbook 2010/2011: VAT Decisions of the Court of Justice of the European Communities 1974-June 2010*”, Kluwer Law International, disponibil on-line la [http://books.google.ro/books/about/Vat\\_Yearbook\\_2010\\_2011.html?id=uE9Nsgn7iKMC&redir\\_esc=y](http://books.google.ro/books/about/Vat_Yearbook_2010_2011.html?id=uE9Nsgn7iKMC&redir_esc=y)
- “EU: 2015 Place of Supply Changes Changes to the VAT place of supply for e-services”, disponibil on-line la <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-indirect-tax-eu-2015-place-of-supply-changes.pdf>
- “Ghid privind mini-ghișeul unic pentru TVA”, 23 octombrie 2013, disponibil on-line la <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/infotva/Ghid%20M1SSromana.pdf>
- Kristoffersson, E. & Lang, M. & Melz, P. (2009) “Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences”, IBFD, Amsterdam
- Lefter, C. & Chirică, S. (2010) „Evitarea dublei impuneri internaționale (Reglementări legale interne și convenții fiscale încheiate de România)”, *Economie teoretică și aplicată*, vol. XVII, no. 9(550): 38-51, disponibil on-line la [http://store.ectap.ro/articole/511\\_ro.pdf](http://store.ectap.ro/articole/511_ro.pdf)
- Legea 571/2003 coroborată cu HG 44/2004 privind Codul Fiscal cu normele metodologice de aplicare, disponibil on-line la [http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Legislatie\\_R/Cod\\_fiscal\\_norme\\_2014.htm](http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Legislatie_R/Cod_fiscal_norme_2014.htm)
- Hotărârea Curții Europene de Justiție cu privire la cauza C-520/2010 Lebara Ltd., 3 mai 2012, disponibil on-line la <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=122389&pageIndex=0&doclang=RO&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=524664>
- ”SIXTH COUNCIL DIRECTIVE of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax : uniform basis of assessment (77/388/EEC)”, *Official Journal of the European Communities*, L 145, Volume 20, disponibil on-line la <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=OJ:L:1977:145:TOC>

“Taxable supplies and exempt supplies”, Seychelles Revenue Commission, disponibil on-line la <http://www.src.gov.sc/pages/pressreleases/taxablesupplies.aspx>

Țătu, L. & Șerbănescu, C. & Ștefan, D. (2013) Fiscalitate de la lege la practica, ed. C.H. Beck, ediția a VIII-a, București

“Telecommunications, broadcasting & electronic services”, disponibil on-line la [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/telecom/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm)

Van Hemert, M. (2005/2006) „Prepaid phone cards in the EU: Vision on the Future”, disponibil on-line la <http://www.europesefiscalestudies.nl/upload/Van%20Hemert.pdf>

VAT: Changes to the treatment of supplies made in connection with single purpose face value vouchers following the CJEU Judgment in Case C-520/10, HM Revenue & Customs, 10 mai 2012, disponibil on-line la <http://www.hmrc.gov.uk/briefs/vat/brief1212.htm>

VAT on Telecommunications Services, The Office of the Revenue Commissioners, Ireland, disponibil on-line la <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/leaflets/inforno7.pdf>

# CONSIDERAȚIUNI PRIVIND RADIEREA SANȚIUNILOR DISCIPLINARE

Andrada-Bianca Bujor  
Licență, Anul I, Grupa 102

Coordonator științific: Conf. univ. dr. Brândușa Vartolomei

## REZUMAT

*Odată cu modificările și completările aduse Codului Muncii și Legii nr. 62/2011 (a Dialogului Social), cadrul legislativ al reglementării relațiilor de muncă s-a materializat în noi direcții de abordare atât pentru salariați și angajatori, cât și pentru instanțele judecătorești care vor trebui să interpreteze noile dispoziții legislative într-un mod echitabil. Dintre modificările esențiale aduse prin lege, ne vom opri asupra radierii sancțiunilor disciplinare.*

**Cuvinte-cheie:** aplicarea sancțiunilor disciplinare, radierea sancțiunilor disciplinare, raport de subordonare, abatere disciplinară, concediere disciplinară.

## 1. INTRODUCERE

Legea nr.1/1970 a organizării și disciplinei muncii în unitățile socialiste de stat prevedea două categorii de reabilitări pentru salariați, respectiv reabilitarea de drept<sup>1</sup> și reabilitarea facultativă. În ceea ce privește concedierea disciplinară, aceasta nu putea face obiectul niciuneia dintre aceste două categorii de reabilitări. Disciplina muncii este condiție obiectivă necesară și indispensabilă desfășurării activității fiecărui angajator.

Necesitatea respectării unei anumite ordini, a unor reguli care să coordoneze conduita indivizilor, pentru atingerea scopului comun, se impune cu forță evident valabilă pentru orice activitate umană desfășurată într-un colectiv.

În virtutea raportului de subordonare<sup>2</sup>, salariatul trebuie să respecte nu numai obligațiile generale de muncă prevăzute în actele normative<sup>3</sup>, în contractul individual de muncă<sup>4</sup>, în regulamentul intern<sup>5</sup>, dar și măsurile date de angajator prin decizii, ordine scrise sau verbale în exercitarea atribuțiilor sale de coordonare, îndrumare și control.

Punând în evidență importanța îndeplinirii de a respecta disciplina muncii, Codul Muncii o enunță în art.30, ali.2, lit. b, ca o obligație distinctă a salariaților. Această obligație corespunde dreptului angajatorului de a aplica sancțiuni disciplinare salariaților ori de câte ori constată că

---

<sup>1</sup> Instituția prin intermediul căreia decăderile și interdicțiile, precum și incapacitățile care rezultă din condamnare, sunt înlăturate de drept

<sup>2</sup> Prin muncă subordonată se înțelege activitatea prestată de către o persoană fizică în folosul și sub autoritatea unei alte persoane fizice sau juridice

<sup>3</sup> Actul emis sau adoptat de o autoritate publică, cu aplicabilitate generală

<sup>4</sup> Contractul în temeiul căruia o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoana fizică sau juridică, în schimbul unei remunerații denumite salariu

<sup>5</sup> Document prin care se reglementează normele de disciplină a muncii, de conduită și comportament pentru personalul muncitor ce-și desfășoară activitatea într-o unitate economică

aceștia săvârșesc abateri disciplinare. Așa cum denumirea o arată, având în vedere esența și finalitatea sa, disciplina muncii privește exclusiv relațiile de muncă.

De aceea, ea poate fi definită ca ordinea necesară în cadrul executării raporturilor juridice de muncă<sup>6</sup> și în cadrul unui colectiv de salariați, ce presupune respectarea de către aceștia a unor reguli sau norme de conduită, garanție a desfășurării în condiții de eficiență a procesului muncii.

## 2. RADIAREA SANCTIUNILOR DISCIPLINARE

Art. 248 alin. (3) **C. muncii**, modificat prin Legea nr. 40/2011, prevede: „Sanctiunea disciplinară se radiază de drept în termen de 12 luni de la aplicare, dacă salariatului nu i se aplică o nouă sancțiune disciplinară în acest termen. Radierea sancțiunilor disciplinare se constată prin decizie a angajatorului emisă în formă scrisă”.

Radierea sancțiunii disciplinare semnifică ștergerea ei din evidențele angajatorului, iar consecința constă că această sancțiune nu mai există, așadar nu mai produce efecte (negative) pentru salariatul în cauză. Sancțiunea disciplinară a unui salariat poate avea consecințe negative pentru el pe întreaga perioadă de la aplicarea sancțiunii până la momentul radierii. Astfel, potrivit art. 250 **C. muncii**, printre criteriile de individualizare a unei sancțiuni se numără și „eventualele sancțiuni disciplinare suferite anterior de acesta”.

Așa fiind, comiterea unei noi abateri într-o perioadă de 12 luni de la sancționarea anterioară va determina o sancțiune mai aspră, pentru că salariatul, în loc să-și corecteze conduita, recidivează și nesocotește, în continuare, ordinea și disciplina la locul de muncă. Dacă intervine însă radierea, el nu se mai află în stare de „recidivă”<sup>7</sup>.

Completarea adusă Codului Muncii actual, completare salutară și echitabilă, ridică întrebarea dacă reglementarea aici discutată este sau nu incidentă și în ipoteza în care s-a dispus „desfacerea disciplinară a contractului individual de muncă”.

Sub acest aspect, două au fost răspunsurile doctrinei, și anume:

- a) Într-o primă opinie s-a susținut că „Radierea poate interveni pentru toate sancțiunile discutate, cu excepția concedierii”. Legea prezumă că, dacă într-o anumită perioadă de timp (12 luni) de la aplicarea sancțiunii, cel în cauză nu a comis o altă abatere, se poate considera că s-a îndreptat, scopul sancțiunii fiind atins. Excluderea concedierii disciplinare de la beneficiul radierii este logică, de vreme ce persoana respectivă nu are calitate de salariat la acel angajator (care a dispus sancționarea și trebuie să constate radierea). În plus, dacă ar interveni, aceasta ar rămâne fără efect, având în vedere că radierea nu semnifică revocarea deciziei de concediere sau anularea ei.

Totodată, același autor afirmă că radierea disciplinară poate avea loc numai dacă înăuntrul termenului de 12 luni salariatul sancționat este „încadrat la angajatorul care l-a sancționat”<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> *Raporturile juridice de muncă sunt acele relații sociale reglementate de lege, ce iau naștere între o persoană fizică, pe de o parte, și, ca regulă, o persoană juridică pe de altă parte, ca urmare a prestării unei anumite munci de către prima persoană în folosul celei de a doua, care, la randul ei, se obligă să o remunereze și să creeze condițiile necesare prestării acestei munci.*

<sup>7</sup> *Săvârșirea de către o persoană a unei infracțiuni după ce, în prealabil, a mai fost condamnată sau a mai executat o pedeapsă pentru o altă infracțiune.*

<sup>8</sup> *Al. Țiclea, Discuții privind interpretarea unor dispoziții contradictorii sau neclare din legislația muncii în "Dreptul" nr.9/2012, p.122-125.*



b) Într-o opinie simetric opusă se susține că radierea disciplinară este incidentă tuturor situațiilor, așadar și în ipoteza în care sancțiunea disciplinară aplicată constă în desfacerea disciplinară a contractului individual de muncă<sup>9</sup>.

Ultima dintre cele două opinii impune o argumentare mai temeinică, pe care o vom face în cele ce urmează:

În primul rând, este evidentă schimbarea de optică a legiuitorului, care, timp de o jumătate de veac (1953-2003), în mod expres și neechivoc, a acceptat sancțiunea desfacerii disciplinare a contractului individual de muncă de la posibilitatea de a beneficia de „radierea” unei atare sancțiuni pentru ca, în 2011, să nu mai reglementeze o atare excepție.

Este vădit aberant ca, în cazul funcționarilor publici – deci persoane fizice – care, la rândul lor, își desfășoară activitatea în temeiul unui raport tipic de muncă (altul decât cel bazat pe contractul individual de muncă<sup>10</sup>), sancțiunea disciplinară a destituirii din funcția publică în anumite condiții și termene, să poată fi „radiată de drept”, dar aceasta să nu fie admisibilă – fără o opreliște legală expresă – pentru salariați, în cazul desfacerii contractului individual de muncă.

Este, de asemenea, la fel de neconceput, logic, moral și juridic ca, potrivit Codului Penal, chiar cel care a fost condamnat definitiv la pedeapsa detențiunii pe viață (dacă a fost comutată sau înlocuită cu pedeapsa închisorii sau grațierea) să poată fi reabilitat (judecătorește), dar soluția radierii sancțiunii concedierii să fie refuzată salariatului astfel sancționat disciplinar, conform Codului muncii.

De principiu, în dreptul muncii, dubiul este în avantajul salariatului, nu al angajatorului. Așadar, chiar dacă asupra problemei discutate ar exista un dubiu, prevalează opinia la care ne raliem, de vreme ce acceptarea soluției duce la concluzia că este în interesul salariatului ca sancțiunea desfacerii disciplinare a contractului său de muncă să poată fi radiată, în condițiile legii, pentru a se putea încadra în muncă în funcții pentru care încadrarea este condiționată de inexistența unei atare sancțiuni disciplinare<sup>11</sup>.

În cazul concedierii pentru motive care nu privesc persoana salariatului (art. 65 și urm. **C. muncii**), când se pune problema selecției personalului și stabilirii nominale a salariaților care vor fi disponibilizați, printre criteriile prevăzute (de regulă, prin contractele colective de muncă) se află și existența unor sancțiuni disciplinare. Dacă intervine radierea, acest criteriu devine inaplicabil. Existența unor sancțiuni disciplinare neradiate poate constitui o piedică în ceea ce privește promovarea, acordarea unor stimulente salariale, inclusiv premii etc. Desigur că radierea produce efecte numai pentru viitor; ea nu conduce la repunerea salariatului în situația anterioară, așa cum se întâmplă, de exemplu, în caz de anulare a măsurii de sancționare, dispusă de către

---

<sup>9</sup> T. Ștefănescu, *Tratat teoretic și practic de drept al muncii, ediția a 2-a revăzută și adăugită*, Editura Universul Juridic, București, 201

<sup>10</sup> *Funcționarul public nu încheie cu autoritatea publică un contract individual de muncă în accepțiunea legislației muncii, ci numirea sa în funcția publică se face în realizarea unui contract de drept public sau de drept administrativ, în cadrul căruia libertatea contractuală a părților este suplinită în cea mai mare parte de către legiuitor*

<sup>11</sup> *Astfel, de pildă, art. 54 lit. ) din Statului funcționarilor publici, precizează că poate fi încadrată într-o funcție publică numai ”persoana care nu a fost destituită dintr-o funcție sau nu i-a încetat contractul individual de muncă pentru motive disciplinare în ultimii 7 ani”, Discuții cu privire la incidența radierii sancțiunilor disciplinare și în cazul aplicării sancțiunii desfacerii disciplinare a contractului individual de muncă, Dr. h. c. Șerban Beligrădeanu*

instanța de judecată. Dacă, de pildă, el a fost sancționat cu diminuarea salariului, sumele reținute nu se restituie ca efect al radierii.

Pentru a interveni radierea, trebuie îndeplinite două condiții.

*Prima condiție:* să treacă un termen de 12 luni de la aplicarea acelei sancțiuni. Momentul de la care curge acest termen este unul obiectiv – de la data aplicării, care este, cu certitudine, cea a înregistrării în registrul general de evidență a deciziei de sancționare. Prin urmare, nu are nicio relevanță data comunicării, adică cea de la care decizia respectivă produce efecte, și nici dacă aceasta a fost sau nu contestată.

*A doua condiție:* în intervalul celor 12 luni, calculat de la aplicarea sancțiunii ce urmează a fi radiată, aceluia salariat nu i s-a aplicat o nouă sancțiune (consecință a săvârșirii unei alte abateri). Într-o atare situație, momentul de la care se calculează termenul de 12 luni este cel de la aplicarea noii sancțiuni, care se va radia, cea anterioară rămânând „neradiată”.

În acest caz, se impune o discuție în ceea ce privește obiectivitatea perioadei de 12 luni. Altfel spus, ne punem întrebarea dacă salariatul care a fost concediat la o anumită dată ulterior căreia nu a desfășurat activitate profesională poate beneficia de acest termen de 12 luni, sau perioada în care nu a profesat nu se ia în considerare.

Echitabil ar fi ca perioada de 12 luni să fie o însumare a perioadelor în care a profesat și în care a avut posibilitatea să demonstreze reabilitarea în fața angajatorului. Spre exemplu, dacă un salariat a fost concediat pe data de 01.03.2013, urmând ca, potrivit Codului Muncii, radierea să aibă loc la data de 01.03.2014, dar acesta s-a reintegrat în câmpul muncii la data de 01.07.2013, perioada de 4 luni este irelevantă pentru noul angajator. Nu poate avea certitudinea că angajatul nu va recidiva, din moment ce acesta nu a dispus de condițiile care i-ar fi putut determina o altă abatere.

Deși radierea intervine prin voința legiuitorului, fără să fie nevoie de aprecierea sau atitudinea angajatorului, totuși, acesta trebuie să o constate printr-o decizie emisă în formă scrisă. Este firească această cerință de vreme ce sancțiunea a fost dispusă tot printr-o decizie emisă în formă scrisă, înregistrată în evidențele angajatorului și „depozitată” în dosarul personal al salariatului sancționat.

Radierea sancțiunii disciplinare are și un rol educativ, de reabilitare a unui salariat care într-un anumit moment a încălcat regulile stabilite de angajatorul său. Nu trebuie făcută confuzia între radierea unei sancțiuni și anularea unei sancțiuni.

Radierea produce efecte doar pentru viitor, și anume, dacă în termen de 12 luni de la aplicarea unei sancțiuni salariatului nu i se aplică o nouă sancțiune. În acest caz, înțelegem că dispozițiile legale nu se aplică sancțiunilor constând în desfacerea disciplinară a contractelor individuale de muncă și nici nu afectează în vreun fel conținutul sancțiunilor aplicate (în sensul că dacă este radiată, spre exemplu, o sancțiune aplicată unui salariat constând în reducerea salariului cu 10% pe o durată de 2 luni, ca urmare a acestei radieri, salariatul va considera că de fapt nu i s-a aplicat niciodată respectiva sancțiune și va putea solicita restituirea sumelor reținute).

Doar anularea unei decizii de sancționare are ca efect *restitutio in integrum*<sup>12</sup> și obligarea angajatorului de a repune salariatul în situația existentă înainte de aplicarea sancțiunii. Radierea unei sancțiuni disciplinare, dacă îndeplinește condițiile de mai sus, intervine de drept, după curgerea termenului de 12 luni, angajatorul având obligația de a îndeplini doar condițiile de formă (prin emiterea deciziei de radiere) pentru a putea evidenția în dosarul de personal al respectivului salariat „reabilitarea” acestuia. Decizia de constatare în formă scrisă va fi emisă de

---

<sup>12</sup> *Expresie latină folosită pentru a denumi starea de repunere a unei persoane în situația anterioară faptului juridic prin care i s-a propus un prejudiciu*

angajatorul la care salariatul este încadrat la momentul împlinirii termenului de radiere, deoarece acest fapt nu contravine instituției radierii introdusă de Legea nr.40/2011, deoarece decizia angajatorului nu are decât un rol constatator, radierea operând de drept.

Această obligație legală subzistă chiar și dacă, în cauză, angajatorul este cel de-al doilea angajator (cel subsecvent) deoarece, din moment ce acesta din urmă este legal obligat să constate radierea sancțiunii desfacerii disciplinare a contractului individual de muncă (aplicată de angajatorul precedent la care abaterea disciplinară gravă a avut loc) suntem în prezența unei neexecutări (de către cel de-al doilea angajator), deși abaterea disciplinară, precum și aplicarea sancțiunii disciplinare respective au avut loc la primul angajator.

Evident, sarcina probei revine angajatorului pârât, indiferent dacă acesta este primul sau al doilea angajator, de vreme ce, sub aceste aspect, Codul muncii nu distinge. Așadar, practic, angajatorul trebuie să justifice prin probe temeinice refuzul, indiferent dacă este primul sau cel de-al doilea angajator<sup>13</sup>.

Însă refuzul angajatorului de a emite în scris radierea nu constituie un impediment al angajatului de a trece peste această decizie. Constatarea radierii nu produce ea în sine efecte juridice. Chiar și în lipsa acesteia intervine radierea, conform Codului Muncii care face precizarea că sancțiunea disciplinară se radiază de drept în termen de 12 luni de la aplicare.

Conform Art. 82, al. 1 din Legea 188/1999 a funcționarilor publici, Sancțiunile disciplinare se radiază de drept, după cum urmează:

- a) în termen de 6 luni de la aplicare, sancțiunea disciplinară prevăzută la art.77, alin. 3, litera a)<sup>14</sup>
- b) în termen de un an de la expirarea termenului pentru care au fost aplicate, sancțiunile disciplinare prevăzute la art.77, alin.3, lit. b)-d)<sup>15</sup>
- c) în termen de 7 ani de la aplicare, sancțiunea prevăzută la art. 77, alin .3, lit. e)<sup>16</sup>

Se poate identifica o oarecare paralelă cu dreptul penal, care impune sancțiuni diferite, în funcție de gravitatea faptei, spre deosebire de situația salariaților care beneficiază de un termen de radiere a sancțiunilor de 12 luni, indiferent de gravitatea faptei.

Având în vedere regimul juridic al reabilitării funcționarilor publici, prevăzut în Legea nr. 188/1999, considerăm că ar trebui ca radierea sancțiunilor disciplinare a salariaților să intervină în funcție de sancțiunea primită, asemeni funcționarilor publici.

Este discutabil, însă, în acest caz, termenul maxim de 7 ani aplicabil funcționarilor publici, care restrânge în mod nejustificat și discriminatoriu dreptul la muncă, prin aceea că impune interdicția potrivit căreia o persoană nu mai poate ocupa o funcție publică dacă a fost destituită dintr-o funcție publică sau i-a încetat contractul individual de muncă pentru motive disciplinare

---

<sup>13</sup> ”În loc ca instanța de jurisdicția muncii să fie sesizată doar în cazul refuzului angajatorului de a se conforma obligației impuse de art. 248 alin.3), se ajunge la obligația salariatului de a sesiza el, în toate cazurile, instanța amintită, ceea ce este, pe de o parte, inechitabil, iar, pe de altă parte, încarcă inutil rolul instanțelor de jurisdicție a muncii”, *Discuții cu privire la incidența radierii sancțiunilor disciplinare și în cazul aplicării sancțiunii desfacerii disciplinare a contractului individual de muncă*, Dr. h. c. Șerban Beligrădeanu

<sup>14</sup> a) întârzierea sistematică în efectuarea lucrărilor

<sup>15</sup> b) neglijența repetată în rezolvarea lucrărilor

c) absențe nemotivate de la serviciu

d) nerespectarea în mod repetat a programului de lucru

<sup>16</sup> e) intervențiile sau stăruințele pentru soluționarea unor cereri din afara cadrului legal

în ultimii 7 ani. Instituirea unui termen de 7 ani în care persoana aflată în ipoteza normei juridice criticate nu poate accede la o funcție publică echivalează cu o decădere din dreptul de accede la acea funcție. Această măsură este mult mai severă decât cea aplicată în dreptul muncii sau sancțiunea aplicată persoanelor care au săvârșit fapte penale prevăzute de art. 54, lit. h) din Legea nr. 188/1999 și care sunt foarte grave.

Ținând cont de acestea, termenul de radiere ar trebui modificat în sensul de a se stabili valori de timp diferite în funcție de natura sancțiunii, precum în cazul funcționarilor publici.

De consemnat este faptul că, spre deosebire de dreptul penal care impune obligativitatea existenței cazierului, dreptul muncii nu conține o astfel de reglementare, motiv pentru care concluzionăm că abaterile disciplinare, odată radiate, se rezumă la o discuție teoretică, din moment ce nu sunt consemnate într-un cazier profesional al angajatului. Acest aspect poate fi privit ca un dezavantaj al angajatorului, dar ca un mare avantaj al angajatului, căruia nu i se reflectă conduita. Acestuia nu îi poate fi refuzată angajarea, din moment ce nu există cadrul legal care să îi evidențieze eventualele abateri.

În acest context, propunem de lege ferenda introducerea cazierului profesional, accesibil în orice moment angajatorilor.

### **3. SPETA**

Un salariat a fost sancționat disciplinar astfel:

1. În 25.05.2010, decizie cu retrogradarea din funcția deținută pe o perioadă de 60 de zile calendaristice, cu acordarea salariului corespunzător funcției în care a fost retrogradată;
2. În 01.06.2010, decizie cu reducerea salariului de bază lunar cu 10% pe o perioadă de 60 zile calendaristice;
3. În 06.09.2010, decizie de concediere disciplinară, iar contractul individual de muncă încetează ca urmare a desfacerii disciplinare a acestuia pentru abateri repetate de la regulile de disciplină a muncii;

Împotriva deciziei de concediere salariată s-a adresat cu contestație la Tribunal, iar cazul s-a judecat până în 2012 când, odată cu Decizia Civilă pronunțată în 07.09.2012, s-a dispus:

- înlocuirea deciziei de concediere cu sancțiunea reducerii salariului de bază cu 10% pe o durată de trei luni, aplicată cu dată efectivă a reintegrării;
- reintegrarea salariatului în postul deținut anterior;
- plata unei despăgubiri.

Având în vedere cele prezentate, cât și faptul că:

- reintegrarea salariatului în postul deținut anterior a avut loc pe data de 12.09.2012, moment de la care salariatul este sancționat cu reducerea salariului de bază cu 10% pe o durată de trei luni;
- Contractul individual de muncă al salariatului a încetat pe perioada 06.09.2010-11.09.2012.

Se impune întrebarea dacă la momentul acesta 15.11.2012 există condiții pentru radierea deciziilor din 25.05.2010 și din 01.06.2010, în condițiile art. 248 alin.(3) din Codul muncii republicat.

### **Răspuns:**

Conform art. 248 alin. (3) din Codul muncii, sancțiunea disciplinară se radiază de drept în termen de 12 luni de la aplicare, dacă salariatului nu i se aplică o nouă sancțiune disciplinară în acest termen.

Radierea sancțiunilor disciplinare se constată prin decizie a angajatorului emisă în formă scrisă. Așadar, textul de lege prevede că sancțiunea se radiază de drept în termen de 12 luni de la

aplicare. Prin urmare, nu se impune condiția ca, în cele 12 luni, persoana să fi avut calitatea de salariat sau să fi lucrat pentru angajatorul care a dispus radierea sancțiunii disciplinare.

În speță, apreciem că se radiază sancțiunea constând în retrogradarea din funcție din data de 25.05.2010 și cea constând în reducerea salariului din 01.06.2010, deoarece au trecut mai mult de 12 luni de la aplicarea lor. Termenul nu este susceptibil de suspendare pentru nicio perioadă, deci nici pentru perioada în care contractul de muncă încetase ca urmare a unei concedieri decise ulterior de instanță.

Sancțiunea constând în reducerea salariului cu 10%, pe care instanța de judecată a înlocuit-o cu sancțiunea concedierii, se va radia abia pe data de 12.09.2013, deoarece art. 248 alin.(3) prevede ca termenul curge de la data aplicării iar, în speță, data aplicării este 12.09.2012.

## **CONCLUZII**

Din totalitatea modificărilor, radierea sancțiunilor disciplinare apare ca fiind una dintre cele mai inspirate decizii ale legiuitorului. Aceasta vine în spiritul reactivării unei vechi tradiții din sistemul de drept românesc, deoarece radierea sancțiunilor disciplinare a mai fost reglementată și înainte de anul 1989, asigurând astfel un regim juridic echitabil în ceea ce privește aplicabilitatea instituției răspunderii disciplinare.

Aceasta cu atât mai mult cu cât, după cum am amintit pe parcursul acestui studiu, răspunderea disciplinară reprezintă micul penal. Astfel, instituția radierii, corespondentă celei reabilitării din dreptul penal, este într-un mod judicios reglementată în legislația muncii. Nu este mai puțin adevărat că termenul de 12 luni ar trebui modificat, în sensul stabilirii unor termene diferențiale în funcție de gravitatea abaterii (asemeni cazului funcționarilor publici), doar că nu este cazul să fie un termen de 7 ani.

## **BIBLIOGRAFIE**

- Codul muncii – Legea dialogului social, nr. 62/2011 republicată, Ediția a 3-a actualizată la 3 februarie 2014
- Pătru, R.S. (2011) Considerațiuni privind modificările aduse răspunderii disciplinare prin Legile nr. 40/2011 și 62/2011, *Revista Tribuna Juridică*, nr. 2/2011, pag. 156-165.
- Țiclea, A. (2013) Radierea sancțiunilor disciplinare potrivit Codului muncii, *Revista Română de Dreptul Muncii*, nr. 1
- Beligrădeanu, S. (2012) *Discuții cu privire la incidența radierii sancțiunilor disciplinare și în cazul aplicării sancțiunii desfacerii disciplinare a contractului individual de muncă, Aspecte controversate în interpretarea și aplicarea prevederilor Codului Muncii și ale Legii Dialogului Social*, Ed. Universul Juridic, București
- www.portalhr.ro

# PIAȚA INTERNĂ A UNIUNII EUROPENE. PIAȚA DIGITALĂ

Andrada-Denisa Bichiș și Bianca-Alexandra Popa  
Facultatea de Economie Teoretică și Aplicată, An III, grupa 1419

Coord. științific: Lector univ. dr. Ioana Nely Militaru

## REZUMAT

*Obiectivul cercetării: de a spori eficiența economică prin reduceri de costuri, de a face bunurile mai competitive prin reduceri de prețuri, de a crea mai multe locuri de muncă, mai multe posibilități de opțiuni pentru cumpărarea de bunuri și servicii, de a oferi mai multe șanse privind dezvoltarea regiunilor, cu alte cuvinte, mai multă bunăstare economică.*

*Rezultatele:*

- *protecția împotriva dumping-ului sau a importurilor subvenționate din țări care nu sunt membre UE, incluzând modificări ale procesului de luare a deciziilor pentru impunerea de taxe;*
- *întărirea politicii comerciale comune în privința protecției împotriva practicilor comerciale ilicite;*
- *reguli comune privind importul, incluzând modificări care să permită Comisiei fie să limiteze perioada de valabilitate a documentelor de import, fie să schimbe regulile de import al produselor care, prin cantități mari sau prin condițiile favorabile importatorilor, ar putea constitui o amenințare care să prejudicieze grav producătorii comunitari.*

**CUVINTE CHEIE:** *piață internă, piață comună, libertăți fundamentale, taxe cu efect echivalent, uniune vamală, tarif vamal comun.*

## 1. INTRODUCERE

Am ales această temă, deoarece este un subiect des dezbătut, piața internă bazându-se pe reguli și legi comune: legile la nivel comunitar sunt obligatorii pentru toți – firme și persoane fizice –, având un efect direct; directivele trebuie să fie preluate în legislația națională și create structurile necesare aplicării acestora. Impactul va depinde de măsura în care directivele sunt transpuse în legislația națională.

Obiectivul cercetării: de a spori eficiența economică prin reduceri de costuri, de a face bunurile mai competitive prin reduceri de prețuri, de a crea mai multe locuri de muncă, mai multe posibilități de opțiuni pentru cumpărarea de bunuri și servicii, de a oferi mai multe șanse privind dezvoltarea regiunilor, cu alte cuvinte, mai multă bunăstare economică.

Demersul de cercetare: Piața internă trebuie privită ca proces, în evoluția sa, pornind de la piața comună instituită prin Tratatul ce instituie Comunitatea Economică a Cărbunelui și Oțelului (din 1952, ce a instituit piața cărbunelui și oțelului) respectiv, Tratatul ce instituie Comunitatea Economică Europeană și Tratatul ce instituie Comunitatea Europeană a Energiei Atomice (din 1958, ce au instituit o piață comună europeană generalizată la întreaga economie și la domeniul energiei atomice). Fiecare tratat subsecvent tratatelor institutive ale Comunităților Europene a contribuit la eliminarea barierelor comerciale dintre statele membre, cu scopul de a crește prosperitatea economică și de a contribui la o „uniune tot mai profundă între națiunile Europei”.

## 2. ASPECTE DE EVOLUȚIE CU PRIVIRE LA PIAȚA INTERNĂ A UNIUNII EUROPENE

### 2.1 Tratatul existent

- Tratatul ce instituie Comunitatea Economică a Cărbunelui și Oțelului (CECO)  
Conceptul de „**piață comună**” a fost precizat de Robert Schuman în declarația sa de la 9 mai 1950, care a condus la crearea CECO în anul 1952<sup>1</sup>.

#### - **Tratatul ce instituie Comunitatea Economică Europeană**

Cele două proiecte se regăsesc ca și materializare în Tratatul ce au instituit în 1957 – prin semnare – cu intrare în vigoare la 1 ianuarie 1958, Comunitatea Economică Europeană și Comunitatea Economică a Energiei Atomice<sup>2</sup> (denumite și Tratatul de la Roma, după locul semnării).

**Piața comună**, concepută potrivit TCEE, este un spațiu geografic ce se fundamentează pe libera circulație a mărfurilor, a persoanelor (salariați, persoane exercitând o activitate independentă și persoane juridice), a serviciilor, a capitalurilor.

#### - **Cartea albă privind „Piața Internă”, din 1985 ; Actul Unic European (A.U.E.)**

Conceptul de „piață internă” a fost menționat pentru prima dată de către Comisia Europeană, care a publicat în anul 1985 „Cartea albă privind Piața Internă<sup>3</sup>”. Documentul menționat a precizat în cuprinsul lui că obiectivul realizării pieței interne trebuie să se îndeplinească până la data de 31 decembrie 1992, printr-o reunire a piețelor naționale într-o piață unică, fără frontiere<sup>4</sup>.

#### - **Tratatul de la Maastricht**

La 1 ianuarie 1993, s-a apreciat că a fost îndeplinit programul prevăzut de Cartea albă de realizare a Pieței interne a Comisiei Europene, activitatea Comunităților concentrându-se pe dezvoltarea acesteia<sup>5</sup>.

#### - **Tratatul de funcționare a Uniunii Europene (Tratatul de la Lisabona)**

Piața internă este reglementată de TFUE în Titlul I din Partea a III – a „Politicile și acțiunile interne ale Uniunii”, articolul 26, care prevede că „Piața internă cuprinde un spațiu fără frontiere interne, în care libera circulație a mărfurilor, a persoanelor, a serviciilor și a capitalurilor este asigurată în conformitate cu dispozițiile tratatelor.

În vederea realizării obiectivelor prevăzute la art. 26 TFUE, Comisia poate propune dispoziții corespunzătoare pentru instituirea pieței interne, având în vedere că, între economiile statelor membre, există decalaje ale nivelului de dezvoltare.

<sup>1</sup> TCECO a fost semnat la 18 aprilie 1951 și a intrat în vigoare în anul 1952.

<sup>2</sup> A se vedea, Dragoș Marian, Rădulescu, Uniunea Europeană – de la tradiții la drepturi fundamentale. Afirmarea dreptului fundamental al omului la un mediu sănătos, Editura ProUniversitaria, București, 2012, p. 39 și urm.

<sup>3</sup> La inițiativa președintelui în exercițiu Jacques Delors. Pentru detalii referitoare la perioada 1970-1985 (anul publicării Cărții Albe de realizare a Pieței Interne) a se vedea: Proiect „Fit for the internal Market”, - pregătirea întreprinzătorilor în vederea aderării la UE, Piața Internă a Uniunii Europene <http://www.piatainterna.ccina.ro/Docs/PiataInterna/GhidPiataInterna.pdf>, p. 7.

<sup>4</sup> Cartea Albă a identificat aproximativ 300 de obstacole în calea realizării pieței unice și pentru fiecare dintre acestea câte o măsură legislativă care să/l înlăture, Idem, p. 9.

<sup>5</sup> A se vedea Manualul Afacerilor Europene, Institutul European din România, 2005, p. 65.

Dispozițiile Comisiei pot îmbrăca forma unor derogări, acestea însă trebuie să aibă caracter temporar și să perturbe cât mai puțin funcționarea pieței comune (art. 27 alin. 2TFUE). Componentele pieței interne, potrivit Tratatelor, sunt libera circulație a mărfurilor, a serviciilor, a persoanelor și a capitalurilor. Un domeniu de progres al pieței interne este în prezent piața unică digitală. Aceasta creează condiții pentru a dinamiza economia prin comerțul electronic. Piața unică digitală pune în lumină oportunități noi pentru practicile de afaceri prezente, care să fie în concordanță cu oportunitățile create de tehnologiile informației și comunicării.

## **2.2 Acțiuni la nivel UE referitoare la desăvârșirea pieței digitale unice**

Referitor la această secțiune a lucrării, vom prezenta un număr de opt acțiuni pe care le-am considerat a fi întâlnite cel mai frecvent în viața de zi cu zi.

### ***Acțiunea 3. Deschiderea resurselor de tip date pentru reutilizare***

Transformarea informațiilor publice în oportunități de business. Exemple de informații din sectorul public (PSI) ce pot genera aplicații și servicii noi GPS, previziuni meteo, servicii financiare și de asigurare.

*Definire:* Până în 2010 s-a dorit revizuirea Directivei privind reutilizarea informațiilor din sectorul public, cu precădere a principiilor și a viziunii privind taxarea accesului și a utilizării informațiilor.

*Acțiuni la nivelul UE:* - CE a adoptat o directivă în anul 2003 ce stabilește principiile de bază ale accesibilității, transparenței și limitării costurilor pentru reutilizarea comercială a informațiilor din sectorul public; - a avut loc o consultare publică privind revizuirea Directivei PSI și a fost publicată o analiză a răspunsurilor; - va fi redactat un studiu de impact a diferitelor opțiuni și, dacă este cazul, va propune revizuirea Directivei; - vor fi realizate activități de promovare și conștientizare a riscurilor, prin seminarii și workshopuri organizate de către statele membre și factorii interesați.

### ***Acțiunea 4. Dezbaterea de către părțile interesate privind măsurile de stimulare a unei piețe europene de conținut online***

Lipsa unei piețe unificate în sectorul conținutului.

*Definire:* Raportarea până în 2012 în legătură cu necesitatea luării de măsuri suplimentare, în afara gestiunii colective a drepturilor, care să permită cetățenilor din Uniunea Europeană, furnizorilor de servicii de conținut online și deținătorilor de drepturi de autor să beneficieze de întregul potențial al pieței digitale interne.

*Acțiuni la nivelul UE:*

– Crearea unei piețe digitale unice pentru facilitarea accesului cetățenilor Uniunii Europene; 2010 – pregătirea unei Cărți verzi privind distribuirea conținutului audiovizual și a altor tipuri de conținut creativ;



2011 – elaborarea măsurilor necesare pentru atingerea obiectivelor Agendei Digitale, în funcție de dispozițiile Cărți verzi privind distribuirea conținutului audiovizual și a altor tipuri de conținut.

### ***Acțiunea 5. Simplificarea distribuirii de conținut creativ***

Exploatarea distribuirii digitale

*Definire:* Publicarea unei Cărți verzi privind provocările și posibilitățile oferite pentru distribuirea online a operelor audiovizuale și a altor tipuri de conținut.

*Acțiuni la nivelul UE:*

- eforturi suplimentare pentru a stimula acest sector și pentru a răspunde dezvoltărilor tehnologice și schimbării comportamentului consumatorilor;

2011 – publicarea unei Cărți verzi privind conținutul digital, pentru a răspunde provocărilor privind producerea, distribuirea și vizionarea conținutului audiovizual;

2012 – monitorizarea situației și publicarea unei noi propuneri legislative, dacă este cazul.

### ***Acțiunea 6. Protecția drepturilor de proprietate intelectuală în mediul online***

Realizarea unui echilibru între protecția drepturilor de proprietate intelectuală și accesul publicului larg la conținut și informații.

*Definire:* Având în vedere revizuirea Directivei privind respectarea drepturilor de proprietate intelectuală și dialogul cu factorii interesați, trebuie realizată până în 2012, o raportare privind necesitatea adoptării de măsuri suplimentare pentru consolidarea protecției împotriva încălcării drepturilor de proprietate intelectuală în mediul online.

*Acțiuni la nivelul UE:* Dezvoltarea Pieței unice digitale

2010 – s-au desfășurat consultări cu factorii interesați cu privire la consolidarea protecției drepturilor de proprietate intelectuală și s-a pregătit comunicarea Comisiei pe baza rezultatelor discuțiilor;

2011 – pe baza rezultatelor consultărilor cu factorii interesați, Comisia inițiază lucrări pregătitoare pentru crearea unei noi propuneri legislative;

2012 – dacă este cazul, Comisia va prezenta măsuri suplimentare de consolidare a protecției împotriva încălcărilor constante a drepturilor de proprietate intelectuală în mediul online.

### ***Acțiunea 8. Revizuirea directivei eSignature***

Este nevoie de soluții securizate pentru protecția datelor personale online.

*Definire:* În 2011 a fost propusă o revizuire a Directivei eSignature, cu scopul de a stabili unui cadru legal pentru recunoaștere și interoperabilitate transfrontalieră.

*Acțiuni la nivelul UE :* – Crearea unui sistem de securitate paneuropean

2010: crearea unui grup de experți să asiste Comisia în elaborarea unui proiect pentru revizuirea Directivei; consultarea statelor membre și a companiilor din domeniu în privința eID și pregătirea Comisiei Comunicațiilor în domeniul politicilor eID, autentificare și semnătură;

2011: consultarea factorilor interesați și evaluarea studiului de impact privind revizuirea Directivei; permiterea Organizațiilor Europene de Standardizare să elaboreze standarde eID ce pot fi folosite în Uniunea Europeană; adaptarea Comunicațiilor privind propunerea de revizuire a Directivei;

2012: adoptarea Directivei privind eID și standardizarea.

### ***Acțiunea 11. Transpunerea Directivei TVA de către Statele membre***

Reguli naționale diferite privind aplicarea TVA-ului pentru facturile în format electronic, și, respectiv, pe suport hartie.

*Definire:* Statele membre vor trebui să transpună până în 2013 Directiva TVA, asigurând tratament egal sistemului eFacturare, și, respectiv, celui pe suport de hârtie.

*Acțiuni la nivelul UE:* Extinderea beneficiilor furnizate de către eInvoicing la tranzacții transfrontaliere; Pe 13 iulie 2010 Consiliul European a adoptat o Directivă (2010/45/EU) ce stabilește noi reguli pentru TVA-ul aplicat sistemului eInvoicing și înlătură obstacolele absorbției sistemului eInvoicing prin stabilirea tratamentului imparțial între hârtie și format digital; Statele Membre sunt obligate să implementeze noua Directivă în legislația națională până în anul 2013.

### ***Acțiunea 20. Analiza costului pe piața comunicațiilor electronice***

Combaterea fragmentării pieței la nivelul Uniunii Europene și consolidarea Pieței Digitale Unice privind comunicațiile electronice.

*Definire:* Deschiderea unei investigații privind costurile non-Europene din domeniul comunicațiilor electronice și continuarea măsurilor pentru consolidarea beneficiilor oferite de către Piața Digitală Unică.

*Acțiuni la nivelul UE:* CE va evalua costurile socio-economice ale pieței comunicațiilor electronice non-Europene. Evaluarea va sublinia beneficiile unei piețe bine integrate. Pe baza rezultatelor studiului Steps towards a truly internal market for electronic communications networks and services in the run-up to 2020. La mijlocul anului 2012, Comisia va elibera un raport al Comunicațiilor privind rezultatele consultațiilor publice și a măsurilor UE ce sunt necesare în vederea reducerii costurilor din piețele de comunicații electronice.

### ***Acțiunea 101. Roaming (Soluții durabile pentru pachetele de voce și date în roaming până în 2012)***

Lipsa unei piețe interne a serviciilor de telecomunicații, evidențiată de către diferențele de preț dintre serviciile locale de voce și cele de roaming.

*Definire:* Existența unei singure piețe pentru serviciile de telecomunicații. Se dorește ca diferența dintre tarifele naționale și cele de roaming să se apropie de zero până în anul 2015.

*Acțiuni la nivelul UE:*

2011 – Comisia va analiza pașii necesari pentru crearea unei piețe unice a serviciilor de telecomunicații și se va asigura că beneficiile prezente nu vor fi pierdute;

2012 – Comisia va căuta soluții durabile pentru serviciile de voce, SMS și date în roaming.

## CONCLUZII

Piețele online – atât la nivel mondial cât și la nivelul UE – sunt încă separate de multiple bariere care afectează nu doar accesul la serviciile paneuropene de telecomunicații, dar și la ceea ce ar trebui să fie serviciile și conținutul de internet mondial. Fragmentarea persistentă a piețelor alterează competitivitatea Europei în economia digitală. Prin urmare, nu este surprinzător faptul că UE acuză o întârziere pe anumite piețe, cum ar fi cele ale serviciilor media, deopotrivă în ceea ce privește conținutul accesibil consumatorilor și modelele comerciale susceptibile de a crea locuri de muncă în Europa. Cea mai mare parte a companiilor care au avut recent succes pe internet (cum ar fi Google, eBay, Amazon sau Facebook) nu sunt de origine europeană. În al doilea rând, în ciuda aparatului legislativ fundamental al pieței unice în materie de comerț, facturare și semnături electronice (eCommerce, eInvoicing și eSignatures), tranzacțiile din mediul digital sunt considerate încă prea complexe, iar implementarea normelor diferă de la un stat membru la altul. În al treilea rând, consumatorii și companiile se confruntă deocamdată cu incertitudini și amenințări considerabile în ceea ce privește drepturile lor și protecția juridică atunci când fac afaceri online. În al patrulea rând, Europa este încă departe de a dispune de o piață unică pentru serviciile de comunicații electronice. Această piață unică trebuie să fie prin urmare complet actualizată, pentru a oferi un suport pentru dezvoltarea de servicii în era digitală.

## BIBLIOGRAFIE

Manualul Afacerilor Europene, Institutul European din România, 2005

Proiect „Fit for the internal Market,, - pregătirea întreprinzătorilor în vederea aderării la UE, Piața Internă a Uniunii Europene <http://www.piatainterna.ccina.ro/Docs/PiataInterna/GhidPiataInterna.pdf>

Rădulescu, M. (2012), *Uniunea Europeană – de la tradiții la drepturi fundamentale. Afirmarea dreptului fundamental al omului la un mediu sănătos*, București, Editura ProUniversitaria.

Vătăman, D. (2010), *Dreptul Uniunii Europene*, București, Ed. Universul Juridic.

# ASPECTE PRIVIND RAPORTUL DINTRE NORMELE O.I.M. ȘI NORMELE U.E.

Bucura Gabriela-Elena  
Licență, anul 2, gr.102

Coord. științific: Conf. univ. dr. Brândușa Vartolomei

## REZUMAT

*România este membru fondator al O.I.M din 1919, iar din 2007 este membru al Uniunii Europene. Faptul că am devenit membru U.E. mă împiedică să rămân membru al O.I.M ? Nu înseamnă că, dacă sunt membru al Uniunii Europene, nu mai pot fi membru OIM, dar având în vedere că UE a creat o ordine juridică proprie, originară, în virtutea căreia, în cadrul statelor membre nu pot exista dispoziții contrare normelor europene, se deduce că România poate să păstreze legislația OIM doar dacă nu contravine legislației UE.*

## CUVINTE CHEIE

*organizația internațională a muncii, Uniunea Europeană, tratat internațional*

## 1. REGLEMENTĂRI ALE ORGANIZAȚIEI INTERNAȚIONALE A MUNCII

Organizația Internațională a Muncii (O.I.M) este o instituție specializată a Organizației Națiunilor Unite, care se ocupă cu problemele muncii (și securității sociale). Aceasta a fost constituită în 1919, odată cu Tratatul de la Versailles (Constituția O.I.M constituie partea a XIII-a a tratatului).

România este membru fondator al O.I.M din 1919, iar din 2007 este membru al Uniunii Europene. Faptul că am devenit membru U.E. mă împiedică să rămân membru al O.I.M? Nu înseamnă că dacă sunt membru al Uniunii Europene nu mai pot fi membru OIM, dar având în vedere că UE a creat o ordine juridică proprie, originară, în virtutea căreia în cadrul statelor membre nu pot exista dispoziții contrare normelor europene, se deduce că România poate să păstreze legislația OIM doar dacă nu contravine legislației UE.

## 2. UNIUNEA EUROPEANĂ

UNIUNEA EUROPEANĂ, organizația continentală, a reglementat, între altele, prin regulamente și directive, o bună parte din materia acoperind legislația muncii și, respectiv, legislația securității sociale care se constituie în dreptul comunitar al muncii<sup>1</sup>. Spre deosebire de dreptul internațional al muncii care are ca principale izvoare convențiile și recomandările O.I.M., care, prin forța lucrurilor, sunt minimale, adresându-se celor mai diferite state, cu niveluri economice sociale diferite, dreptul comunitar al muncii asigură, prin regulamente și directive, o protecție net superioară lucrătorilor, tocmai pentru că acestea au o puternică dezvoltare economico-socială și o îndelungată tradiție pe planul reglementării raporturilor de muncă și securității sociale.

---

<sup>1</sup>A se vedea, Andrei Popescu – Reglementare relațiilor de muncă. Practică europeană, București, Editura Tribuna economică, 1998; Andrei Popescu, Nicolae Voiculescu – Dreptul social european, București, Editura Fundației „România de mâine”, 2003.

### 3. CONVENȚIILE O.I.M ȘI DIRECTIVELE U.E.

Unele directive și regulamente ale Uniunii Europene preiau, dar mai ales dezvoltă, ridicând pragul exigențelor de protecție socială, norme ale OIM. Evident, acest lucru este explicabil prin aceea că normele OIM sunt norme universale, care iau în considerare diversitatea de situații economice și sociale din întreaga lume, în timp ce normele comunitare se adresează unor state cu un ridicat grad de civilizație, puternic dezvoltate economic, cu o îndelungată tradiție în derularea dialogului social, în conservarea păcii sociale.

Relevăm, în al doilea rând, că există o anumită suprapunere între obiectul de reglementare al unor convenții și cel al unor directive. Este însă evident că, fructificând experiența OIM concretizată în unele instrumente, comunitățile economice europene (Uniunea Europeană de astăzi) au asigurat, în raport cu nivelul ridicat de dezvoltare al statelor membre, prin directivele și regulamentele adoptate, un nivel de protecție socială a lucrătorilor superior celui prescris prin normele OIM. În acest caz, dacă ar exista un conflict între normele OIM și cele ale UE, în aplicarea principiului legii mai favorabile, evident, vor prevala normele Uniunii.

În al treilea rând, în caz de conflict între o convenție OIM ratificată și o directivă, statul membru UE va observa întotdeauna prescripțiile documentului U.E. Așa s-a întâmplat, spre exemplu, cu reglementarea muncii de noapte a femeilor. Franța a fost condamnată de Curtea de Justiție a CEE întrucât Codul muncii interzicea, în consens cu Convenția OIM nr. 89/1948, ratificată de Franța, munca de noapte a femeilor, fără a observa prescripțiile Directivei nr.76/207/CEE din 9 februarie 1976, referitoare la punerea în aplicare a principiului egalității de tratament dintre bărbați și femei. În consecință, Franța a operat modificarea Codului muncii în sensul directivei, printr-o lege din 2001<sup>2</sup>. Este limpede că, juridic vorbind, sunt unele dificultăți de armonizare între normele OIM și normele comunitare.

În sfârșit, uneori, dialogul OIM – Uniunea Europeană a fost tensionat, cele două organizații având opinii radical diferite asupra unor probleme de muncă. Așa a fost cazul „proiectului de directivă asupra Port–Pakage”, când OIM a solicitat oficial instituțiilor U.E. garanții de protecție socială ca, în cazul adoptării acestei directive, lucrătorii „să nu cadă pradă liberei concurențe, respectiv liberalizării și privatizării porturilor”. Considerațiile de mai înainte sunt valabile, evident, pentru statele membre ale OIM care au și calitatea de state membre ale UE.

În esență, din cele expuse mai înainte rezultă următoarele:

- dacă preexistă o convenție a OIM și ulterior se adoptă o directivă, pentru statele membre UE primează directiva, legislația muncii de la nivelul Uniunii având, în acest caz, prioritate față de normele internaționale ale muncii; nimic nu se opune însă ca statul membru al Uniunii Europene să ratifice convenția în cauză; tot astfel, dacă convenția fusese ratificată, statul membru al Uniunii Europene nu este obligat să o denunțe, decât dacă aceasta contravine directivei adoptate;
- dacă preexistă o directivă și se adoptă o convenție a OIM – în aceeași materie – statele membre UE pot ratifica convenția, dacă aceasta nu contravine directivei; și în acest caz, legislația muncii comunitară are prioritate în raport cu normele internaționale ale muncii;
- dacă se adoptă o convenție în domeniile în care UE nu are nicio competență (organizare sindicală și patronală, salarizare, grevă și lock-out)<sup>3</sup>, situația este cea clasică, statele membre UE pot ratifica convenția în măsura în care sunt interesate de aceasta.

<sup>2</sup> A se vedea pentru dezvoltări, Ovidiu Tinca – „Modificările codului muncii și ale legii dialogului social”, op. cit., p. 167-168

<sup>3</sup> A se vedea, pentru competența exclusivă a statelor, Andrei Popescu – Preocupări sociale actuale ale Uniunii Europene, în „Revista română de dreptul muncii”, nr. 2/2004, p. 11-20.

O interesantă problemă de natură juridică s-a ridicat în legătură cu competența Uniunii Europene de a ratifica sau nu convențiile OIM. După cum se cunoaște, în domeniul social, Uniunea Europeană are, în principal, o competență partajată cu statele membre, cu unele excepții, după cum am arătat, în materie de organizare patronală și sindicală, dreptul la grevă, lock-out-ul și salarizarea, în care competența revine exclusiv statelor membre. În aceste din urmă cazuri este indiscutabil că numai statele membre pot ratifica o convenție în materie. Ce se întâmplă însă cu acele convenții care reglementează materii ce țin de competența partajată a Uniunii Europene și statele membre? Poate Uniunea Europeană, în numele statelor membre, ratifica o convenție a OIM? Răspunsul este negativ. CJUE sesizată cu o asemenea problemă, care privea posibilitatea ratificării Convenției nr. 170/1990 privind produsele chimice, s-a pronunțat în acest sens printr-un aviz din 19 martie 1993.

Pentru înțelegerea acestui aviz este necesar, așa cum de altfel a procedat și Curtea, să examinăm problematica discutată până atunci în relațiile dintre OIM și comunitățile europene.

a) Problema s-a pus pentru prima dată în anii 1977-1979, pe durata dublei discuții la OIM, în vederea elaborării Convenției nr.153/1979 asupra duratei muncii și a perioadelor de repaus în transporturile rutiere, sector care făcea, la acel moment, obiectul Regulamentului nr. 543/69/CEE din 25 martie 1969 relativ la armonizarea unor dispoziții de securitate socială în domeniul transporturilor rutiere.

Sesizat cu o asemenea problemă, Biroul Internațional al Muncii a elaborat un document pe care l-a supus atenției Conferinței OIM. Soluțiile propuse de BIM pentru participarea CEE au fost respinse de unele state membre în principal de teama reacției pe care ar fi putut-o avea partenerii sociali care ar fi considerat că participarea Comunității diminuează influența lor în cadrul Conferinței OIM. Acest document, completat cu un alt document al Consiliului de Administrație al OIM din 31 mai 1989, propunea, în esență, ca la negocierea unor convenții, statele membre ale CEE să poată autoriza Comisia Europeană să propună amendamente la convenție în numele lor colectiv, iar în aplicarea art. 19 din Constituția OIM, Consiliul să fie autorizat atât să ia notă de elaborarea unei convenții sau a unei recomandări, cât și să ratifice, urmare a propunerii Comisiei și respectiv a notificării prealabile din partea celor 12 state membre ale CEE (la acel moment), care să confirme că ratificarea este făcută în numele acestor state. Răspunderea pentru aplicarea convenției revenea tot statelor membre, singurele în măsură să ratifice. Statele membre erau ținute să răspundă chiar dacă violarea dispozițiilor unei convenții rezulta dintr-un act al Comunității, adoptat cu majoritatea de voturi.<sup>4</sup>

Această soluție, prima de altfel, propusă de Consiliul de Administrație al OIM, a rămas fără urmări practice pe planul raporturilor CEE – OIM.

b) Problema competenței CEE în cadrul OIM s-a pus din nou în anii 1983-1986, cu ocazia procesului de elaborare a Convenției nr.162/1986 relative la securitatea în muncă în cazul utilizării amiantei, domeniu care făcuse obiectul a patru directive comunitare. Unele state membre ale CEE, fără a contesta competența comunitară în materie, au considerat că actul fundamental al OIM – Constituția – nu permite intervenția CEE în cadrul Conferinței OIM. Consiliul de Miniștri a decis că CEE și statele membre vor prezenta, în cadrul dezbaterilor de la OIM, realizările comunitare, invocând directivele din domeniul respectiv. Comisia Europeană a introdus recurs în anulare contra acestei decizii. Comisia a renunțat, ulterior, la recurs, ca urmare a Deciziei Consiliului din 22 decembrie 1986, care a propus o soluție globală de natură să răspundă problemei participării CEE la negocierile OIM. Decizia, luată de comun acord cu Comisia, reglementa posibilitatea participării în cazurile în care competența de reglementare revenea exclusiv CEE. Cu toate acestea, decizia impunea respectarea integrală a principiului consultărilor tripartite prevăzute de Convenția nr.

---

<sup>4</sup> Conform avizului Curții de Justiție a CEE din 19 martie 1993, pct. IV.

144/1976 și a autonomiei partenerilor sociali. Răspunsul CEE la chestionarele OIM urma să fie adoptat de Consiliul Uniunii Europene, la propunerea Comisiei Europene, cu observarea consultărilor avute cu partenerii sociali. Totodată, pentru prima discuție a proiectului de instrument al OIM, Consiliul urma să adopte o decizie de autorizare a Comisiei Europene de a participa la negocieri, stabilindu-i și un mandat în acest sens. Pe durata Conferințelor OIM, Comisia urma să intervină în numele CEE și în colaborarea strânsă, în raport cu problemele ce se ridică, cu reprezentanții statelor membre. Delegații statelor membre își păstrau dreptul de a interveni pe toată durata Conferinței. Și această soluție, propusă de această dată de CEE, a rămas fără urmări concrete pe planul complicatelor raporturi CEE - OIM.

## CONCLUZII

Între normele dreptului internațional al muncii – în sensul său restrâns, respectiv normele OIM – și normele dreptului muncii al UE există următoarea relație.

- apartenența la U.E. face ca normele (convențiile) O.I.M., ratificate să-și păstreze valabilitatea dacă au fost încheiate/ratificate înaintea dobândirii calității de stat membru al U.E. și dacă normele (convențiile) respective nu contravin principiilor și obiectivelor U.E.: în caz contrar, statul este obligat să le denunțe.
- ulterior dobândirii calității de membru al U.E, statul în cauză nu mai poate încheia sau ratifica niciun accord internațional – inclusiv o convenție a O.I.M., dacă respectiva contravenție ar contraveni, prin ipoteză, principiilor și obiectivelor U.E.:

În sfârșit, într-o eventuală coliziune între norme ale O.I.M si norme ale U.E., în aceeași materie, prevalează normele U.E.

## BIBLIOGRAFIE

Popescu, A. (1998) *Reglementarea relațiilor de muncă. Practică europeană*, București, Editura Tribuna economică

Popescu, A., Voiculescu, N. (2003) *Dreptul social european*, București, Editura Fundației „România de mâine”

Popescu, A. (2004) Preocupări sociale actuale ale Uniunii Europene, *Revista română de dreptul muncii*, nr. 2/2004, p. 11-20.

[www.europa.eu](http://www.europa.eu)

[www.ilo.org](http://www.ilo.org).

# DEPRECIEREA FONDULUI COMERCIAL – POSIBILITĂȚI ȘI IMPLICAȚII ÎN MANIPULAREA REZULTATELOR

Cosmin Florin Mititelu, Elena Cosmina Caraconcea și Mihaela Iuliana Dinu  
Contabilitate, audit și informatică de gestiune, an I, grupa 651

Coord. științific: Conf. univ. dr. Iulia Jianu

## REZUMAT

*Această lucrare își propune să găsească răspuns la următoarea întrebare: este deprecierea fondului comercial o tehnică de manipulare a situațiilor financiare pentru manageri? Rezultatele obținute, bazate pe un studiu empiric realizat prin culegerea de date din raportările financiare ale societăților cotate la Bursa de Valori din Londra, ilustrează faptul că managerii nu se folosesc de deprecierea fondului comercial pentru „cosmetizarea” rezultatelor financiare. Cercetarea noastră confirmă parțial concluziile studiilor precedente derulate pe această temă, susținând doar partea acelor păreri conform cărora deprecierea fondului comercial utilizată ca tehnică de manevrare a rezultatelor financiare diferă de la o țară la alta și de la un sistem contabil la altul. Această idee consolidează opiniile conform cărora tehnica de manipulare a situațiilor financiare prin intermediul fondului comercial ar fi mai puțin prezentă în sistemele contabile de tip anglo-saxon.*

**CUVINTE CHEIE:** *depreciere fond comercial, manipulare situații financiare, bonusuri financiare.*

## 1. INTRODUCERE

Fondul comercial și tratamentul contabil al acestuia reprezintă un subiect controversat și intens discutat de profesioniștii contabili din toate colțurile lumii. Problema care generează controverse contabile este cea a recunoașterii deprecierei fondului comercial în urma efectuării testului de depreciere în conformitate cu standardul IAS 36 Deprecierea activelor. Dacă tratamentul anterior ce presupunea amortizarea fondului comercial implica o anumită doză de subiectivitate prin stabilirea unei durate de viață utile a fondului comercial, recursul la deprecierea acestui activ generează în practică probleme cel puțin la fel de delicate. Stabilirea existenței unei deprecierei a fondului comercial este o problemă de estimare, aspect ușor de manipulat în funcție de interesele companiei.

În prezenta lucrare, ne-am propus să analizăm modul în care managerii folosesc deprecierea fondului comercial ca instrument de „fardare” a imaginii performanței financiare. Întrucât bonusurile financiare personale ale managerilor depind de mărimea profiturilor realizate de companii, conducerea ar fi tentată să utilizeze deprecierea fondului comercial atât pentru obținerea de beneficii financiare, cât și pentru îmbunătățirea imaginii companiei în fața terților.

Studiul s-a bazat pe date colectate din situațiile financiare ale companiilor cotate la Bursa de Valori din Londra, mărimea efectivă a eșantionului pe care a fost construit modelul de regresie fiind de 81 de rapoarte financiare. Rezultatele obținute în urma analizei susțin inexistența unei relații semnificative între deprecierea fondului comercial recunoscută în contabilitate și mărimea beneficiilor financiare ale managerilor. Nu trebuie însă să generalizăm concluziile rezultate, deoarece cercetarea s-a limitat asupra firmelor cotate la Bursa de Valori din Londra, și totodată unele studii precedente susțin că deprinderile oportuniste ale managerilor cu privire la tehnica de evaluare a fondului comercial diferă de la țară la țară și de la un sistem contabil la altul.



Lucrarea realizată este structurată în trei părți principale. Prima parte prezintă recenzia literaturii de specialitate pe tema fondului comercial și a implicațiilor tratamentului acestuia. În cadrul celei de-a doua părți se descrie metodologia cercetării, care este împărțită la rândul ei în trei părți, respectiv aspectele teoretice cu privire la fondul comercial, maniera de colectare a datelor și modelul de regresie construit. Ultima parte a cercetării prezintă rezultatele obținute în urma analizei.

## 2. RECENZIA LITERATURII DE SPECIALITATE

Contabilitatea, la fel ca toate celelalte domenii ale cunoașterii, s-a confruntat cu o criză în ceea ce privește reprezentarea. Conform filosofiei lui Jean Baudrillard bazată pe conceptele gemene de „hiper-realitate” sau „simulare”, societatea de azi este un loc în care irealul și realul se contopesc atât de bine, încât granița dintre cele două practic nu mai este vizibilă. Pentru a înțelege mai bine conceptele de „hiper-realitate” și „realitate” în contabilitate, imaginea contabilă a fondului comercial este asociată cu metafora basmului *Frumoasa și bestia* (Suryaningrum & Anwar, 2012). Metafora este necesară pentru a înțelege cum ceva ce nu există în realitate poate fi introdus prin intermediul minții umane. Astfel, deși nu există realitate în evaluarea fondului comercial, acesta are capacitatea de a influența lucrurile reale în sine. Prin urmare, fondul comercial pare să reprezinte „hiper-realitatea” tranzacțiilor contabile.

În contextul unei probleme contabile ce lasă loc interpretărilor, analiza practicilor contabile asupra fondului comercial a scos în evidență posibilitatea ca managerii să folosească deprecierea acestuia ca tehnică de „cosmetizare” a situațiilor financiare. Literatura de specialitate nu oferă foarte multe studii care tratează tema posibilității manipulării rezultatelor financiare prin intermediul fondului comercial, documentația realizată în vederea elaborării studiului nostru având la bază un număr limitat de resurse.

Una dintre definițiile fondului comercial oferă o viziune de ansamblu în care fondul comercial este un activ necorporal aparte, care nu generează fluxuri de numerar în mod independent față de alte active și care nu poate fi separat ca un întreg de companie (Quasim, Ayman & AbuGhazaleh, 2013). Prin această definiție putem observa că fondul comercial reprezintă un aspect delicat din punct de vedere al contabilizării și măsurării. Contabilitatea fondului comercial rezultat din combinații de întreprinderi și fuziuni este o problemă aprig dezbătută de mai mulți ani, datorită schimbărilor continue din structura sa, diferitelor perspective cu privire la tratamentul contabil și totodată datorită ascensiunii importanței acestuia comparativ cu celelalte categorii de active necorporale.

Cei mai mulți specialiști consideră că fondul comercial obținut dintr-o combinație de întreprinderi poate fi descompus ca surplus de plăți efectuate peste valoarea activului net, sinergiile existente între firma achiziționată și firma care achiziționează, reevaluarea, activele necorporale recent identificate și fondul comercial generat intern (Zanoni, Taylor & Francis, 2009).

În sfera combinațiilor de întreprinderi, valoarea fondul comercial achiziționat este considerată importantă și relevantă, însă tratamentul contabil al acestuia poate ridica anumite probleme companiilor în cazul în care, pe seama unei perioade de creștere a prețurilor și a unei piețe stabile, fondul comercial prezintă acumulări ale unor sume mari în bilanțul contabil. Valorile mari acumulate în cadrul fondului comercial reprezintă un risc substanțial în vremurile grele pentru companii, dacă acestea sunt nevoite să reducă valoarea acestuia și să recunoască pierderi din deprecieri (Baboukardosa & Rimmela, 2013).

Bloom (2008) consideră că în viitor fondul comercial va fi dominant în rândul activelor multor afaceri, iar investitorii vor pune o întrebare simplă directorului financiar – „În ce anume ai investit banii mei mai exact?” Oare răspunsul „Fondul comercial” va fi suficient în această privință?

În S.U.A., înlocuirea metodei punerii în comun de interese cu metoda achiziției a fost parte a proiectului FASB de restructurare a ariei combinărilor de întreprinderi din contabilitate. Rezultatele acestui proiect au fost materializate prin standardul SFAS 142. Această restructurare a avut o natură economico-politică, determinată în principal de intrigile pe care FASB și SEC le aveau în legătură cu metoda punerii în comun de interese. Ramanna (2007) susține că numeroase firme au făcut lobby pentru adoptarea standardului, acest lucru fiind motivat prin potențialul de discreție pe care îl asigură tehnica testului de depreciere, discreție care, conform Teoriei Agenției, poate fi folosită în mod oportunist de către manageri.

O altă idee sugerează că SFAS 142 a reprezentat doar o metodă rapidă pentru FASB prin care a eliminat punerea în comun de interese, iar „lobby-ul” manifestat s-a datorat în mare parte dorinței firmelor de a evita amortizarea fondului comercial, în același timp neexistând îndoieli asupra faptului că economia politică de stabilire a standardelor oferă o mare oportunitate pentru cercetătorii din domeniul contabilității (Skinner, 2007).

Această dorință a managerilor de îndepărtare a efectelor negative pe care amortizarea fondului comercial o are asupra rezultatelor obținute de o companie a fost exprimată încă din anii 2000 (Norris & Ayres, 2000). Această interpretare poate veni în sprijinul acelor opinii conform cărora înlocuirea amortizării cu deprecierea, ca tehnică de evaluare ulterioară a fondului comercial, presupune o trecere de la abordarea pe reguli (cost istoric) la abordarea pe principii (valoare justă), conducând la estimări ce pot favoriza existența conflictului de agenție și oferind managementului posibilitatea manevrării rezultatelor, caz ce poate fi perceput ca un „atac” asupra imaginii fidele a raportării financiare.

Churyk (2004) a sprijinit ideea FASB de a înlocui amortizarea fondului comercial cu deprecierea acestuia, susținând că, în cele mai multe cazuri, fondul comercial nu este supraevaluat la înregistrarea inițială (sunt prezentate dovezi slabe de depreciere inițială în cazul în care achiziția se face prin plată cu acțiuni ale dobânditorului).

Problematica evaluării fondului comercial a fost dezbătută și în cadrul organismului independent de normalizare a standardelor internaționale IFRS (IASB – International Accounting Standards Board), fiind luate în considerare următoarele trei tratamente contabile cu privire la evaluarea ulterioară a fondului comercial: amortizarea liniară cu efectuarea unor teste de depreciere ori de câte ori există indicii în sensul unei pierderi de valoare, deprecierea fondului comercial, respectiv posibilitatea de a alege între abordări. Însă fiecare dintre cele trei abordări ridică probleme. Opțiunea de a alege între abordări ar afecta credibilitatea și comparabilitatea informației contabile (IAS 36BC, paragraf BC131G), în timp ce amortizarea ar fi dificilă prin simplul fapt că durata utilă de viață a fondului comercial nu poate fi determinată suficient de fiabil, și totodată alocarea sistematică presupune recunoașterea unor cheltuieli ale perioadei în care beneficiile economice asociate sunt consumate sau expiră (IAS 36BC, paragraf BC131E). Astfel, dacă se pleacă de la ipoteza că fondul comercial are durată de viață nelimitată (ipoteză propusă de IASB), atunci acesta nu se consumă sau nu expiră, ci ar trebui să se deprecieze. Prin urmare, s-a ajuns la concluzia că deprecierea fondului comercial sporește transparența, relevanța și oportunitatea informației contabile și reflectă mai bine valoarea economică de bază a fondului comercial decât regimul de amortizare (Chalmers, Godfrey & Webster, 2011).

La fel ca și în cazul FASB, au existat critici la adresa acestei metode de evaluare a fondului comercial. Una dintre criticile aduse deprecierei fondului comercial se referă la dificultatea stabilirii valorilor juste și la faptul că stabilirea valorii juste a fondului comercial în unele țări diferă substanțial față de țările cu tradiția contabilă de tip anglo-saxon, și totodată poate fi diferită de la țară la țară în funcție de nivelul de dezvoltare al pieței bursiere (Baboukardos & Rimmel, 2013).

Societățile nonfinanciare și cumpărătorii care locuiesc în afara Regatului Unit pot fi predispuși la recunoașterea fondului comercial în exces față de valoarea sa economică. Aceste constatări sunt făcute în concordanță cu literatura de specialitate (Lang, 2006; Leuz, 2003) care susține că Teoria Agenției se manifestă mai mult în țările Europei continentale.

Un alt aspect important este limitarea abilității de a anticipa și de a verifica deprecierea fondului comercial, pe baza informațiilor furnizate în situațiile financiare. Acest lucru este îngrijorător deoarece nu permite investitorilor, auditorilor și altor utilizatori să evalueze efectiv și eficient conformitatea dintre realitatea economică și aprecierile managementului cu privire la fondul comercial și poate afecta calitatea situațiilor financiare (Hayn & Hughes, an 2006). În cazul în care o companie are fluxuri mari de numerar, care par să provină din activele fondului comercial, auditorii ar trebui să se asigure că deprecierea corespunzătoare a fondului comercial la valoarea justă a fost de asemenea înregistrată (Chambers & Finger, 2011).

Derzen și Zulch (2012) confirmă faptul că, în contextul aplicării standardelor IFRS, managerii ale căror recompense includ bonusuri care depind de performanțele obținute sunt susceptibili de „cosmetizarea” situațiilor financiare pentru maximizarea propriilor compensații. Conform acestora, companiile cu directorii executivi care au bonusuri salariale mai mari de 150% din salariul de bază prezintă o valoare a fondului comercial semnificativ mai mare decât celelalte companii, recomandând totodată societăților comerciale să stabilească o limită superioară a compensațiilor la acest nivel. Tot în studiul celor doi este realizată o analiză prin care se demonstrează că managerii care recunosc în mod oportunist valori mari ale fondului comercial în anul achiziției obțin bonusuri semnificativ mai ridicate decât ceilalți manageri în acel an, urmând ca, în perioada rămasă, remunerarea acestora să scadă sub nivelul compensațiilor momentului pre-achiziție, în timp ce bonusurile managerilor din cealaltă categorie scad la nivelul compensațiilor din momentul pre-achiziției. Acest lucru sugerează faptul că directorii executivi care recunosc fondul comercial în mod oportunist obțin recompense mai mari în momentul achiziției, pe când bonusurile celorlalți directori financiari sunt mult mai consecvente și contribuie la rezultate durabile pentru companie.

Problema a fost analizată și din perspectiva mandatelor directorilor financiari (Masters-Stout, Costigan&Lovata, 2007), rezultatele conturând faptul că managerii la început de mandat depreciază mai mult fondul comercial față de omologii lor care au trecut de faza de debut a mandatului. Acest lucru poate fi explicat prin orientarea managerilor aflați la început de mandat către obiective pe termen lung, deprecierea fondului comercial la începutul mandatului protejând veniturile viitoare ale companiei. De asemenea, a fost identificată o relație între câștigurile nete și valoarea depreciată a fondului comercial. Astfel, directorii executivi aflați în faza incipientă a mandatului au un nivel mai scăzut al așteptărilor de performanță viitoare, interpretările și estimările acestora având un grad mai mare de obiectivitate, în timp ce predecesorii lor nu vor ca deprecierea fondului comercial să le afecteze deciziile, remunerarea lor fiind astfel mai strâns legată de câștigurile companiei.

### 3. METODOLOGIA CERCETĂRII

#### 3.1 Aspecte teoretice privind fondul comercial

**Fondul comercial** este un element de activ care reflectă beneficiile viitoare ce rezultă din alte active dobândite în cadrul unei combinări de întreprinderi care nu pot fi identificate individual și, prin urmare, recunoscute separat.

O combinare de întreprinderi presupune gruparea într-o singură entitate raportoare a unor entități cu scop lucrativ și separate. În urma combinării, una dintre societăți, dobânditorul, obține controlul asupra activelor nete unei alte societăți, societatea achiziționată, în schimbul transferului de active, al asumării datoriilor sau al emisiunii de acțiuni și altor titluri de valoare ale societății (conform IFRS 3 Combinări de întreprinderi, o combinare de întreprinderi poate fi structurată într-o varietate de moduri determinate de motive juridice, fiscale sau de altă natură).

Toate combinările de întreprinderi se contabilizează aplicând metoda achiziției. Potrivit acesteia, dobânditorul cumpără activele nete și recunoaște activele achiziționate, precum și datoriile asumate.

Fondul comercial se calculează ca o diferență din achiziție pe baza următoarei relații:

Costul de Achiziție	–	Activul Net identificabil la valoarea justă* Proportia deținută de dobânditor	=	<b>Fond Comercial</b>
---------------------	---	---	---	-----------------------

O diferență pozitivă evidențiază un **fond comercial pozitiv**, pe când o diferență negativă, un **fond comercial negativ**.

Fondul comercial se recunoaște de către dobânditor ca un activ contabil începând cu data achiziției, fiind inițial măsurat ca orice exces al costului de achiziție peste proporția deținută de dobânditor în valoarea justă netă a activelor identificabile și a datoriilor.

Fondul comercial nu generează fluxuri de numerar în mod independent față de alte active contabile sau grupuri de active, ci contribuie la fluxurile de numerar ale unităților generatoare de numerar. Fondul comercial dobândit dintr-o combinare de companii trebuie alocat, de la data achiziționării, fiecărei unități generatoare de numerar a dobânditorului.

Ulterior recunoașterii inițiale, dobânditorul va evalua fondul comercial achiziționat într-o combinare de întreprinderi la cost, mai puțin orice pierderi din depreciere cumulate. Deprecierea fondului comercial se recunoaște în urma realizării unor teste de depreciere (anuale sau mai frecvente în condițiile în care există indicii cu privire la pierderea de valoare). Conform IAS 36 „Deprecierea activelor”, o pierdere din depreciere este valoarea cu care valoarea contabilă a unui activ sau a unei unități generatoare de numerar depășește valoarea sa recuperabilă.

Astfel, entitatea estimează valoarea recuperabilă a activului ca fiind cea mai mică valoare dintre valoarea justă, mai puțin costurile asociate cedării (valoarea justă netă) și valoarea sa de utilizare (utilitate). Valoarea justă minus costurile asociate cedării reprezintă valoarea ce poate fi obținută din vânzarea unui activ sau a unei unități generatoare de numerar, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective între părți interesate și în cunoștință de cauză, minus costurile cedării. Costurile cedării sunt costurile suplimentare atribuite în mod direct vânzării unui activ, excluzând costurile de finanțare și impozitul pe profit. Valoarea de utilitate se bazează pe estimarea fluxurilor de trezorerie viitoare actualizate (înaintea impozitării), care decurg din

utilizarea continuă a activului și ca urmare a ieșirii sale la sfârșitul duratei sale de viață utilă. În condițiile în care valoarea contabilă a fondului comercial este mai mare decât valoarea sa recuperabilă, se va înregistra în contabilitate o pierdere de valoare printr-un cont de cheltuieli și o creditare a contului de activ depreciat.

O pierdere din depreciere recunoscută pentru fondul comercial nu va fi reluată într-o perioadă ulterioară. IAS 38 „Imobilizări necorporale” interzice recunoașterea fondului comercial generat intern. Se consideră că orice creștere a valorii recuperabile a fondului comercial în perioadele următoare recunoașterii unei pierderi din depreciere este cel mai probabil o creștere a fondului comercial generat pe plan intern, mai degrabă decât o reluare a pierderii din depreciere recunoscute pentru fondul comercial dobândit.

### 3.2 Colectarea datelor

Prezenta lucrare s-a bazat pe procesul de colectare a datelor din situațiile financiare ale companiilor cotate la Bursa de Valori din Londra. Procesul de colectare a datelor a constat în emiterea unei comenzi pentru 220 de rapoarte financiare ale anilor 2012 și 2013 la adresa [www.orderannualreports.com](http://www.orderannualreports.com) în data de 21.03.2014. Rapoartele au fost recepționate pe data de 22.03.2014, acestea nefiind egale la număr cu cele comandate, constatând o lipsă de 4 rapoarte financiare. Acestea au fost supuse primului test de filtrare pentru a se păstra doar rapoartele anuale. Astfel, au fost eliminate 6 rapoarte care conțineau informații aferente unor perioade interimare și 32 rapoarte care nu ofereau setul întreg de situații financiare, rezultând un număr de 178 rapoarte valide pentru următoarea etapă de culegere efectivă a datelor. În această etapă au fost eliminate 97 de rapoarte care nu ofereau informații suficiente de detaliate pentru construirea modelului de regresie: 85 de rapoarte nu ofereau informații despre fondul comercial și 12 rapoarte nu ofereau informații detaliate referitoare la remunerarea managementului. Prin urmare, așa cum se prezintă detaliat în Tabelul 1, mărimea eșantionului pe care a fost construit modelul de regresie a fost limitată la 81 rapoarte financiare.

Tabel 1

<b>Comandă rapoarte financiare</b>	<b>220</b>
- Lipsa rapoarte financiare	4
<b>= Rapoarte financiare recepționate</b>	<b>216</b>
- Rapoarte aferente perioadelor interimare	6
- Rapoarte ce nu conțin setul întreg de situații financiare	32
<b>= Rapoarte anuale valide pentru culegerea datelor</b>	<b>178</b>
- Rapoarte care nu ofereau informații despre fondul comercial	85
- Rapoarte care nu ofereau informații detaliate despre remunerarea managementului	12
<b>= Rapoarte anuale aferente eșantionului</b>	<b>81</b>

### 3.3 Modelul de regresie

Modelul de regresie a fost construit pentru a surprinde comportamentul oportunist pe care managerii l-ar manifesta în momentul recunoașterii pierderilor din deprecierea fondului comercial. Astfel modelul se prezintă sub forma următoare:

$$DEPR = \alpha + \beta_1 FC + \beta_2 REZ + \beta_3 PI + \beta_4 AU + \beta_5 LF + \beta_6 CFO + \beta_7 CA + \beta_8 BB + \beta_9 SB + \beta_{10} FCA + \epsilon$$

unde:

- DEPR = deprecierea fondului comercial aferentă perioadei;
- FC = valoarea contabilă a fondului comercial aferentă perioadei;

- REZ = rezultatul net al perioadei;
- PI = pierderea înregistrată; este o variabilă de tip *dummy*, fiind 1 dacă s-a înregistrat pierdere și 0 dacă nu s-a înregistrat pierdere;
- AU = exprimă calitatea auditului; este o variabilă de tip *dummy*, fiind 1 dacă situațiile financiare sunt auditate de „Big 4” și 0 dacă sunt auditate de alte firme de audit;
- LF = exprimă levierul financiar calculat ca raport între datoriile financiare și capitalurile proprii;
- CFO = exprimă valoarea efectivă a fluxului net de numerar din activitatea de exploatare aferent perioadei;
- CA = exprimă numărul membrilor din Consiliul de administrație;
- BB = exprimă bonusurile efective în bani obținute de directorii executivi;
- SB = exprimă suma salariilor de bază a directorilor executivi;
- FCA = exprimă ponderea fondului comercial în activul total.

Având în vedere că modul de evaluare al fondului comercial poate reprezenta un instrument prin care managementul „manevrează” rezultatele financiare, am încercat să stabilim mai mulți indicatori ai căror valori ar putea influența deciziile managerilor cu privire la deprecierea fondului comercial. Studiile precedente sugerează o serie de indicatori care ar putea influența deciziile manageriale ce privesc deprecierea fondului comercial. Astfel, punctul de plecare în stabilirea variabilelor din modelul de regresie a fost reprezentat de o scurtă analiză a modelelor deja existente. În urma acestei analize am stabilit ca variabila dependentă să fie reprezentată de *valoarea deprecierei fondului comercial (DEPR)*.

Am utilizat ca variabile independente doi dintre indicatorii folosiți de Masters-Stout, Costigan și Lovata (2008): *valoarea contabilă a fondului comercial (FC)*, *rezultatul net al exercițiului financiar (REZ)* și *posibila pierdere aferentă exercițiului financiar (PI)*. Dacă valoarea contabilă a fondului comercial este semnificativă, atunci managementul poate intenționa să evite eventuale cheltuieli cu deprecierea pentru a nu afecta performanța companiei. În ceea ce privește rezultatul, cu cât acesta este mai mic, cu atât indiciile de depreciere sunt mai evidente; pe de altă parte, dacă rezultatul este mare, atunci deprecierea ar putea fi absorbită mai ușor.

De asemenea, am ales alte patru variabile, folosite de Alves (2013), referitoare la *calitatea auditului (AU)*, *valorile levierului financiar (LF)*, *cash-flow-ul operațional (CFO)* și *numărul membrilor Consiliului de administrație (CA)*. Alegerea calității auditului ca și variabilă independentă în cadrul modelului de regresie se justifică prin prisma faptului că diferențele ce țin de calitatea auditului pot fi decisive în detectarea erorilor. Levierul financiar măsoară gradul îndatorării unei societăți, iar nivelul ridicat al datoriilor crește riscul de a nu îndeplini cerințele unui credit, fapt ce poate implica o tendință a managementului în „cosmetizarea” rezultatelor pentru a îndeplini condițiile de creditare. Cash-flow-ul operațional este un alt indicator important în identificarea unei eventuale depreciere, deoarece valoarea fondului comercial este alocată unităților generatoare de trezorerie, iar valorile mici ale fluxurilor nete din activitatea de exploatare pot semnala existența unor indicii de depreciere a fondului comercial. În ceea ce privește mărimea Consiliului de administrație, un număr mare de membri conduce la o mai bună monitorizare a activității managementului.

Aceste șapte variabile reprezintă baza modelului nostru de regresie, la care am adăugat, prin contribuția noastră personală, o variabilă referitoare la *bonusurile în bani obținute de manageri (BB)*, o variabilă ce se referă la *salariul de bază al managerilor (SB)* și o variabilă cu privire la *ponderea valorii fondului comercial în total active (FCA)*. Remunerarea managementului este problema principală dezbătută în Teoria Agentului. Cu cât salariile de bază sunt mai mari, cu atât acestea pot oferi o senzație de stabilitate și automulțumire managementului. Însă dacă bonusurile în bani ale directorilor executivi sunt mari, atunci aceștia pot fi tentați să folosească în mod

oportunist caracterul discreționar al anumitor estimări la nivelul firmei. Compoziția activului total poate fi relevantă prin prisma faptului că ponderile mari ale fondului comercial reprezintă un risc potențial în cazul înregistrării unor deprecieri. Acestea pot afecta performanța companiei, iar managementul poate fi tentat să evite acest lucru prin nerecunoașterea depreciierilor cuvenite.

### 3. REZULTATE

#### 3.1. Importanța modelului

În urma rulării modelului de regresie coeficientul de determinare obținut este 0,35. Acesta semnifică faptul că modelul construit este destul de puternic, variabilele independente explicând în proporție de 35% variația variabilei dependente *deprecierea fondului comercial*.

Tabelul 2 ilustrează distribuția eșantionului nostru. Peste 50% din ponderea companiilor ce aparțin eșantionului revine entităților care au ca obiect de activitate producția și vânzarea bunurilor de larg consum, servicii de retail și distribuție, celor din domeniul finanțelor, contabilității, consultanței, asigurărilor și altor activități bancare, precum și celor din alte servicii. Celelalte activități, precum industria, energia electrică, construcțiile, transportul, IT-ul și telecomunicațiile sunt reprezentate în cadrul eșantionului într-un procent de sub 50%. Majoritatea companiilor din eșantionul extras (23,46%) au ca obiect de activitate producția și vânzarea bunurilor de larg consum, servicii de retail și distribuție. Valoarea totală depreciată de aceste companii este de 844.655 mii lire sterline, iar cel mai puțin reprezentate în cadrul eșantionului sunt companiile ce activează în activități precum extracția și prelucrarea petrolului, gazelor și cele producătoare de energie electrică (3,7%), valoarea depreciată fiind de 261 mii lire sterline.

Tabel 2

Industrie/Obiect de activitate	Nr. efectiv de companii	Depreciere efectivă (mii lire)	Companii (%)	Depreciere (%)
Bunuri de larg consum, retail, distribuție și vânzări cu ridicata	19	844,655	23.46	60.17
Finanțe, contabilitate, consultanță, asigurări, activități bancare	15	65	18.52	0
Alte servicii	10	155,800	12.35	11.1
Industria medicală și farmaceutică	4	0	4.94	0
Transport și telecomunicații	4	6,000	4.94	0.43
Petrol, gaze, energie electrică	3	261	3.7	0.02
Construcții	4	21,000	4.94	1.5
Inginerie IT, internet software și servicii	6	0	7.41	0
Industria chimică și minerit	6	273,000	7.41	19.45
Alte industrii	10	103,000	12.35	7.34
<b>Total</b>	<b>81</b>	<b>1,403,781</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

#### 3.2. Analiza variabilelor dependente și independente

În tabelul 3 sunt prezentați indicatorii tendinței centrale, respectiv media și mediana, un indicator al variației totale, respectiv deviația standard, precum și valorile minime și maxime atinse de variabilele modelului de regresie.

Tabel 3

	Depreciere (mil. lire)	Fond comercial (mil. lire)	Rezultatul Exercițiului (mil. lire)	Board (număr persoane)	Levier financiar (%)	Cash Flow operațional (mil. lire)	Bonusuri (mil. lire)	Salariu (mil. lire)
Medie	17	410	227	9	0,8	4634	0,9	1,3
Mediana	0	107	47	9	0,3	106	0,5	1,1
Deviatie standard	93	718	823	3	1,6	1210	1,2	0,8
MIN	0	0,4	-1343	2	0	0,6	0	0,2
MAX	785	4359	4744	17	13,2	7995	6,9	5,2

Valoarea medie a *deprecierii* înregistrate de entitățile analizate în cadrul studiului realizat este de 17 mil. lire, valoarea minimă a indicatorului fiind 0 (când firma nu înregistrează deprecieri), în timp ce valoarea maximă a ajuns la 785 mil. lire. Mediana, valoarea centrală a unei serii de date aranjate crescător sau descrescător, în cazul deprecierii, are valoarea 0, ceea ce înseamnă că cel puțin jumătate din firmele observate nu au recunoscut o depreciere a fondului comercial.

*Fondul comercial* a înregistrat în medie o valoare de 410 mil. lire, cu o deviație standard de 823 mil. lire. Valoarea minimă a acestei variabile este de 0,4 mil. lire, în timp ce maximum atinge valoarea de 4359 mil. lire.

*Rezultatul exercițiului* este în medie 227 mil. lire, minimum atins fiind o pierdere de 1343 mil. lire, iar maximum un profit de 4744 mil. lire. Deviația standard a acestui indicator a înregistrat valoarea de 823 mil. lire.

*Consiliul de Administrație* este alcătuit în medie din 9 persoane. Minimum aferent acestui indicator înregistrează valoarea 2, existând cel puțin doi directori în cadrul conducerii entităților analizate în studiul nostru, în timp ce „Board-ul” cel mai numeros este alcătuit din 17 directori.

*Levierul financiar* are în medie valoarea 0.8 %, înregistrând variații cuprinse între minimum 0 și maximum 13.2%. Deviația standard înregistrată la nivelul acestui indicator are valoarea 1.6%.

*Cash flow-ul operațional* este o altă variabilă utilizată în modelul de regresie. Valoarea medie corespunzătoare acestui indicator este de 464 mil. lire, minimum fiind 0,6 mil. lire iar maximum 7995 mil. lire, cu o deviație standard de 1210 mil. lire.

*Bonusurile* au înregistrat în medie valoarea 0,9 mil. lire, cu variații cuprinse între 0 și 6,9 mil. lire, în condițiile în care deviația standard a înregistrat valoarea 1,2 mil. lire.

În ceea ce privește *salariul* directorilor, analiza realizată ilustrează faptul că, în medie, valoarea acestei variabile este de 1,3 mil. lire, salariul minim primit fiind 0,2 mil. lire, pe când valoarea maximă a indicatorului ajunge la 5,2 mil. lire. Deviația standard înregistrată în cazul salariilor de bază cu care sunt remunerați directorii executivi în cadrul companiei are valoarea 0,8 mil. lire.

### 3.3. Analiza corelațiilor dintre variabile

Analiza tabelului 4 scoate în evidență faptul că există numeroase corelații semnificative între variabilele modelului de regresie.



Tabel 4

<i>Tabelul corelațiilor</i>	<i>DEPR</i>	<i>FC</i>	<i>REZ</i>	<i>PI</i>	<i>AU</i>	<i>CA</i>	<i>LF</i>	<i>CFO</i>	<i>BB</i>	<i>SB</i>	<i>FCA</i>
<i>DEPR</i>	1										
<i>FC</i>	0.105	1									
<i>REZ</i>	-0.082	0.403***	1								
<i>PI</i>	0.484***	0.196	-0.278**	1							
<i>AU</i>	-0.314***	0.066	0.115	-0.249**	1						
<i>CA</i>	-0.148	0.318***	0.474***	-0.194	0.340***	1					
<i>LF</i>	0.179	0.45***	-0.029	0.375***	-0.010	0.164	1				
<i>CFO</i>	-0.010	0.544***	0.827***	0.093	0.094	0.479***	0.333***	1			
<i>BB</i>	0.070	0.189	0.170	-0.096	0.128	0.478***	0.011	0.079	1		
<i>SB</i>	0.087	0.373***	0.472***	0.048	0.200	0.574***	0.124	0.495***	0.661***	1	
<i>FCA</i>	-0.021	-0.063	-0.031	-0.031	0.034	-0.083	-0.054	-0.042	-0.080	-0.084	1

unde: \*\*\* corelația este semnificativă la un prag de semnificație de 0,01 (test bilateral)

\*\* corelația este semnificativă la un prag de semnificație de 0,05 (test bilateral)

Deprecierea fondului comercial (DEPR) este corelată pozitiv cu pierderea exercițiului financiar (PI), sugerând că firmele care raportează pierderi anuale tind să prezinte deprecieri mai mari la nivelul fondului comercial. Contrar așteptărilor noastre, calitatea auditului (AU) este asociată negativ cu deprecierea (DEPR), indicând faptul că societățile auditate de marile cabinete „Big 4” tind să nu prezinte sau să prezinte valori mai mici ale deprecierei fondului comercial.

Corelația pozitivă dintre fondul comercial (FC) și celelalte variabile ale modelului (REZ, CA, SB, LF, CFO) denotă faptul că acumulările de fond comercial tind să fie mai mari pentru acele companii cu performanță financiară, pentru cele care oferă managerilor salarii de bază mai mari, pentru cele care au un număr mare de membri în Consiliul de administrație sau pentru cele care sunt mai îndatorate.

Asocierea pozitivă dintre rezultatul net (REZ) și celelalte variabile ale modelului (PI, CA, CFO, SB) indică faptul că societățile care obțin performanțe financiare ridicate sunt cele care oferă directorilor executivi salarii de bază mai mari, au un număr mare de membri în Consiliul de administrație și obțin performanță la nivelul lichidităților nete din exploatare.

Pierderea exercițiului financiar (PI) este asociată negativ cu calitatea auditului (AU), arătând faptul că majoritatea companiilor care sunt auditate de cabinetele „Big 4” obțin rezultate pozitive. Corelația pozitivă dintre pierderea exercițiului financiar (PI) și levierul financiar (LF) indică faptul că majoritatea societăților îndatorate prezintă pierderi la nivelul exercițiului financiar. Levierul financiar (LF) mai este asociat pozitiv și cu valoarea netă a fluxurilor de trezorerie (CFO), sugerând că acele companii cu un grad ridicat de îndatorare prezintă valori mari ale lichidităților nete din exploatare.

O altă corelație pozitivă este înregistrată în cadrul raportului calitate audit (AU) – număr membri Consiliu de administrație (CA). Aceasta relevă faptul că entitățile cu un număr mare de membri la nivelul Consiliului de administrație sunt auditate de cabinetele mari de audit (Big 4). Totodată, numărul membrilor Consiliului de administrație este pozitiv corelat cu valoarea fluxurilor nete din activitatea de exploatare (CFO), cu mărimea bonusurilor (BB) și cu mărimea salariilor de bază (SB) ale directorilor executivi. Acest lucru denotă o gestionare mai bună a afacerii și o remunerare a directorilor mai bună în rândul acelor companii care au un Consiliu de administrație alcătuit dintr-un număr mai mare de membri.

Corelația pozitivă dintre *cash-flow-ul* net din exploatare (CFO) și mărimea salariilor de bază (SB) sugerează faptul că societățile cu valori mari ale lichidităților nete din exploatare oferă salarii fixe mai mari directorilor executivi. Concomitent, bonusurile în bani obținute de directorii executivi sunt asociate pozitiv cu salariile de bază.

## CONCLUZII

De-a lungul anilor au existat numeroase dezbateri cu privire la tratamentele contabile ale fondului comercial și implicațiile acestora, existând susținători atât ai vechiului tratament contabil, care presupunea amortizarea fondului comercial, cât și ai tratamentului actual ce implică realizarea anuală a unor teste de depreciere a acestui activ. Noile reglementări au fost emise cu scopul de a oferi o imagine cât mai fidelă, cât mai apropiată de realitate a valorii fondului comercial în cadrul situațiilor financiare. Cu toate acestea, noul tratament este criticat prin posibilitatea ca acesta să fie folosit de management într-o manieră oportunistă, oferind posibilitatea „cosmetizării” rezultatelor financiare. În cadrul lucrării am analizat o serie de entități care au recunoscut fondul comercial în contabilitate pentru a stabili dacă managerii utilizează în practică deprecierea fondului comercial în scopul „cosmetizării” rezultatelor financiare, întrucât valoarea bonusurilor acordate se află în relație de dependență cu mărimea rezultatului obținut de companie.

Analiza realizată a scos în evidență faptul că entitățile care înregistrează anual pierderi financiare au tendința să prezinte deprecieri mai mari ale fondului comercial în comparație cu entitățile care obțin rezultate financiare pozitive. De asemenea, s-a observat o corelație pozitivă a rezultatului exercițiului, a numărului de membri din Consiliului de administrație, precum și a salariilor de bază ale directorilor executivi cu fondul comercial, ceea ce reflectă faptul că acumulările de fond comercial tind să înregistreze valori mai mari în cazul entităților profitabile sau al acelor care oferă managerilor salarii de bază mai mari și au un număr semnificativ de membri în Consiliul de administrație. Un alt aspect interesant ce poate fi dedus din studiu este acela că entitățile auditate de marile cabinetele „Big 4” tind să nu înregistreze deprecieri ale fondului comercial sau să prezinte valori mai mici ale acestora.

Rezultatele obținute în urma analizei dovedesc inexistența unei corelații semnificative între deprecierea fondului comercial recunoscută în contabilitate și mărimea beneficiilor financiare ale managerilor. Astfel putem concluziona că studiul realizat demonstrează că managerii nu se folosesc în mod oportunist de tratamentul contabil al fondului comercial. Această concluzie nu trebuie generalizată, deoarece ea este limitată prin prisma numărului de observații (81 de rapoarte financiare).

De asemenea, rezultatele obținute surprind mai multe corelații semnificative între valoarea contabilă a fondului comercial și celelalte variabile ale modelului. Aceste corelații merită o analiză mai detaliată în contextul evaluărilor inițiale de fond comercial, fiind posibilă surprinderea unei relații liniare între remunerarea managementului și recunoașterile inițiale de fond comercial. Ne propunem astfel să realizăm în viitor o cercetare detaliată asupra modului în care managerii recunosc fondul comercial în anul achiziției.

## BIBLIOGRAFIE

- Baboukardos, D., Rimmel, G. (2014) „Goodwill under IFRS: Relevance and disclosures in an unfavorable environment”, *Accounting Forum*, no. 38:1-17
- Begley, J., Chamberlain, S. L., Yinghua, L. (2006) „Modeling goodwill for banks: A residual income approach with empirical tests”, *Contemporary accounting research*, vol. 23, no. 1: 31-68, CAAA, Spring
- Bloom, M. (2011) „Double accounting for goodwill: A problem redefined”, *The British Accounting Review*, no. 43: 77-78
- Bryer, R. A. (1995) „A political economy of SSAP22: Accounting for goodwill”, *The British Accounting Review*, no. 27: 283-310
- Churyk, N. T. (2005) „Reporting goodwill: are the new accounting standards consistent with market valuations?”, *Journal of Business Research*, no. 58:1353-1361
- Dahmash, F. N., Durand, R. B., Watson, J. (2009) „The value relevance and reliability of reported goodwill and identifiable intangible assets”, *The British Accounting Review*, no. 41: 120-137
- Goedl, P. A. (2013) „IFRS framework-based case study: Barrick Gold Corporation—Goodwill for Gold”, *Journal of Accounting*, no. 31: 383-399
- Hayn, C., Hughes, P. J. (2005) Leading indicators of goodwill impairment, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*.
- Higson, C. (1998) „Goodwill”, *The British Accounting Review*, no. 30: 141-158
- Lapointe-Antunes, P., Cormier, D., Magnan, M. (2009) „Value relevance and timeliness of transitional goodwill-impairment losses: Evidence from Canada.”, *The International Journal of Accounting*, no. 44: 56-78
- Lee, C. (2011) „The effect of SFAS 142 on the ability of goodwill to predict future cash flows”, *Accounting Public Policy*, no. 30: 236-255
- Liberatore, G., Mazzi, F. (2010) „Goodwill write-off and financial market behaviour: An analysis of possible relationships”, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, no. 26: 333-339
- Masters-Stout, B., Costigan, M. L. (2008) „Goodwill impairments and chief executive officer tenure”, *Critical perspectives on accounting*, no. 19: 1370-1383
- Murray, K. B., Vogel, Ch. M. (1997) „Using a hierarchy-of-effects approach to gauge the effectiveness of corporate social responsibility to generate goodwill toward the firm: Financial versus nonfinancial impacts”, *Journal of Business Research*, no. 38:141-159
- Nobes, C., Norton, J. (1996) „International variations in the accounting and tax treatments of goodwill and the implications for research”, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, no. 5(2): 179-196
- Norris, K. B., Ayres, F. L. (2000) „Security market reaction to purchase business combinations at the first earnings announcement date”, *Journal of Business Research*, no. 49:79-88
- Olante, M. E. (2013) „Overpaid acquisitions and goodwill impairment losses — Evidence from the US”, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, no. 29: 243-254
- Ramanna, K. (2008) „The implications of unverifiable fair-value accounting: Evidence from the political economy of goodwill accounting”, *Journal of Accounting and Economics*, no. 45: 253–281
- Skinner, D. J. (2008) „Discussion of “The implications of unverifiable fair-value accounting: Evidence from the political economy of goodwill accounting”, *Journal of Accounting and Economics*, no. 45: 282–288
- Tollington, T. (2006) „UK goodwill and intangible asset structuration: The FRS 10 rule creation cycle”, *Critical perspectives on accounting*, no. 17: 799-826
- Zanoni, B. A., Routledge, T. & Francis (2011) „Accounting for goodwill”, *The International Journal of Accounting*, no. 46: 351-360.

# BEHAVIORAL IMPLICATIONS OF THE BUDGETARY PROCESS

Maria-Silvia Săndulescu

Master, An II, Grupa 713

Coord. științific: Prof. univ. dr. Cătălin-Nicolae Albu

## ABSTRACT

*The purpose of this paper is to investigate what motivates employees in the performance of their job work in companies acting in Romania. Managers have to understand their needs and how can they be met in the organization. This will supposedly lead to the reasonable assurance that employees work in the company's best interest and that they supply their managers with adequate relevant information which, in turn, helps the latter in the decision making process. I administer a questionnaire-based survey to test the usefulness of participative budgeting in the accomplishment of job work. I use 63 answers to highlight the fact that participation in budgeting and decision making enhances organizational performance, as it facilitates the exchange of information and leads to the internalization of the goals, as employees perceive that the organizational objectives reflect their personal beliefs. Achievement of organizational goals thus seems facilitated.*

**KEY WORDS:** *participation in budgeting, decision making process, leadership styles, feedback, agency theory, performance*

## 1. INTRODUCTION

The purpose of this paper is to investigate what motivates people in the performance of their job work in companies acting in Romania. Once an idea gets in the brain it is almost impossible to eradicate. People's subconscious is motivated by emotions not by reason. Managers need to translate this in an emotional concept to make people believe that they act in their own best interest, to facilitate acting in the best interest of the firm. An idea that is fully formed and fully understood will persist and will make the person behave in accordance with the organization's goals.

The agency theory highlights the fact that a manager should act in the best interest of the shareholders. This fiduciary duty is very difficult to fulfill, since the manager, as a human being, has personal aspirations and desires, which may sometimes come in contradiction with the organization's goals. However, it is often the case that one may not have control over the degree to which he can carry out his intentions. Because a manager is not able to perform all the tasks required in an organization, he/she must rely on the work of his subordinates, who will also consider their own interests in doing their job. What motivate employees in performing their duties and the relationship between the manager and subordinates become important aspects that in turn may positively or adversely influence the organization and its going concern.

A very useful tool in this equation is budgets. They represent the monetary expression of organizational goals (Kaplan Publishing, 2013). The purpose of establishing a budgetary process is to forecast for the future of the company, by predicting and controlling the outcomes in order to remain within established boundaries. In other words, budgeting translates the organizational

mission statements and corporate strategies into action plans, and links the short term with the long term. As a consequence, budgets also allow performance evaluations of managers, according to the principles of responsibility accounting. Finally, it thus encourages managers to achieve their targets since their performance is, at least in part, based on the comparison of the budget to actual results.

The concept of participative budgeting requires the involvement of subordinates in the setting of standards that affect their operations and rewards (Caraianni and Dumitrana, 2008). Participation in the setting of budgets can lead to improved productivity and performance since information sharing helps in a better allocation of resources (Baiman and Evans, 1983 and Penno, 1984, cited by Guo et al., 2010). Communication channels are open in all directions resulting in improved and more accurate information flows. In addition to this, the probability of attaining the company's objectives increases since this process can lead to congruence of the individual and the organizational goals (Albu and Albu, 2003). It also provides an understanding of the job and the decision-making process (Locke and Schweiger, 1979, cited by Guo et al., 2010). People contribute according to their competence and not necessarily by position to this process through which results such as creativity, learning, and the transfer of tacit knowledge may arise (Ryan and Deci, 2000 and Osterloh and Frey, 2000, cited by Burney and Widener, 2013).

However, the most strident criticism of the budgetary process highlight the fact that budgets often serve as a "fixed performance contract", that is, if actual performance meets or exceeds a pre-specified budget target, this will likely result in reward (Hope and Fraser, 2003, cited by Libby and Lindsay, 2010). This inevitably leads to budgetary gaming by subordinates to increase the probability of receiving positive performance evaluations and associated pay increases a process Jensen (Jensen, 2003, cited by Libby and Lindsay, 2010) refers to as "paying people to lie". As budgets can be manipulated they can lead to self-interested behavior on the part of managers.

Therefore, in this study I address the following research questions:

*RQ1) How is participative budgeting perceived by Romanian professionals?*

*RQ2) What are the consequences of the participative approach to budgeting in Romanian organizations?*

The remainder of this paper is structured as follows. Section 2 will briefly present a literature review of the leadership literature, and of the participative budgeting literature. Section 3 describes the method. In Section 4 I analyze and discuss the results of the survey. I conclude in Section 5.

## **2. LITERATURE REVIEW**

### **2.1 Leadership style**

Leadership can be seen as an interaction between two or more members of a group (Bass, 1990, cited by Jansen, 2011). The managerial style has a direct effect on many performance indices (Likert, 1967, cited by Jamieson, 1973), as "If the organization ethos is one of rapacious internal competition, back-biting and distrust, there is little point in talking about motivation, human needs or commitment" (Levinson, 1970, cited by Jamieson, 1973).

By conducting a literature review, Jensen (2010) concludes that there are two leadership styles. They illustrate the decision-making authority, resources and personality that leaders may exercise in their relationship with the members (employees).

Transactional leaders establish performance levels and link the rewards to the accomplishment of these indicators. In addition to this, they constrain the choices and actions of their subordinates, and they only intervene if the expectations are not met.

On the other hand, transformational leaders promote a set of values. They inspire loyalty to the organization by interactively setting goals in a way that motivates employees. Moreover, they “use accounting information as a starting point for personal discussions with employees about their work and as a tool to train employees and to help them to perform better” (p. 122).

The leader will generally tend to modify the motivation and competencies of the group members. Since the idea of “what gets rewarded gets employees’ attention” is well acknowledged, managers have to find what are the factors that may influence the subordinates behavior, to understand their needs and how can they be met in the organization. This will lead to the reasonable assurance that the subordinates work in the company’s interest and that they supplies the manager with adequate relevant information which, in turn, help the latter in the decision making process. Information means power and can help the manager to exercise control.

## **2.2 Participation in budgeting and decision making - a path to increased motivation**

The relationship between subordinates and their managers is somewhat based on a psychological contract. This “contract” embodies beliefs employees have that govern their expectations of how they wish to be treated, the type of feedback they desire, the clarity and consistency of communication they wish to have, and what conditions they will work under (Robbins, 2003, cited by Burney and Widener, 2013). Therefore, feedback will enhance their feelings of self-efficacy since they can spend their efforts on performing their duties rather than devoting time to gathering information in an attempt to reduce uncertainty (Meckler et al., 2003, cited by Burney and Widener, 2013). Individuals who perceive themselves as being highly efficacious are motivated to increase their efforts in order to meet their duties with a view to enhanced outcomes, while those that perceive themselves as having low efficacy may cease their efforts and fail on their job-related tasks (Bandura, 1986, cited by Burney and Widener, 2013).

On the other hand, Luft et al. (2007) concludes that: when people experience uncertainty about what behavior is expected of them problems will arise. It can lead to stress, tension, and anxiety, defensive behaviors, including aggressive action and communication, hostile feelings towards others, social withdrawal, job dissatisfaction, and loss of self-confidence, self-esteem, interpersonal trust, and respect for others, as well as physiological problems.

In addition to this, lacking this type of information will determine individuals to compare themselves to others. When they have the feeling that they are being deprived, they will experience negative emotions. They will attempt to minimize these negative emotions by increasing or decreasing their inputs and/or outcomes, depending on which is appropriate.

As a result, concern over what motivates people on the job is increasing. Whether employees’ perspectives coincide with that of the firm becomes important.

Expectancy theory assumes that individuals choose intended actions, effort levels, and occupations that maximize their expected pleasure and minimize their expected pain, consistent with hedonism. Thus, people intend to work hard if they think that their effort will lead to good performance, and they believe that good performance will lead to valued outcomes (Mitchell, 1973). Through participation the subordinates know which behaviors are likely to be rewarded and which are not. In addition, this decreases the probability that the goals will exceed his

performance capability. Matching the goals with the capabilities, in turn, reduces stress and thereby increases performance (Shields et al., 2000, cited by Birnberg et al., 2007).

Furthermore, “participation may ensure that goals are not advanced so rapidly that they cannot be accepted by the budgeted individual; and the ego involvement produced by discussion, together with the timing of goal determination, may lead to greater goal acceptance” (Dunbar, 1971, cited by Monczka and Searfoss, 1973). In accordance to level of aspiration theory people are motivated by a desire to experience feelings of success and avoid feelings of failure. If individuals consider the achievement of the budget goals as a matter of personal success or failure, they are more motivated to realize those (Birnberg et al., 2007).

### **3. METHOD**

I collected data for 2 weeks in March 2014, by administering a questionnaire-based survey to master students of the Bucharest University of Economic Studies (see Appendix for the questionnaire list). Students have been widely used in prior accounting and management literatures as proxies for professionals. The questionnaire list was compiled by analyzing the participative budgeting literature. I distributed 131 questionnaires, and obtained 63 usable answers, which represents a 48% response rate.

The sampled students are employed in different departments: 57 percent of the respondents work in the finance department, 27 percent work in the marketing department, 10 percent in the production department, while the remainder of 6 percent is split between human resource, IT and legal departments.

43 percent of respondents have more than 5 years of experience, 32 percent have between 1 and 5 years, 17 percent have between 6 months and 1 year, and only 8 percent are working for less than 6 months.

I have measured entities’ size by the number of employees as per the official European Union categories: micro-entities (less than 10 employees) – 10 percent, small entities (10–49 employees) – 17 percent, medium-sized entities (50–249 employees) – 46 percent, and large entities (more than 250 employees) – 27 percent.

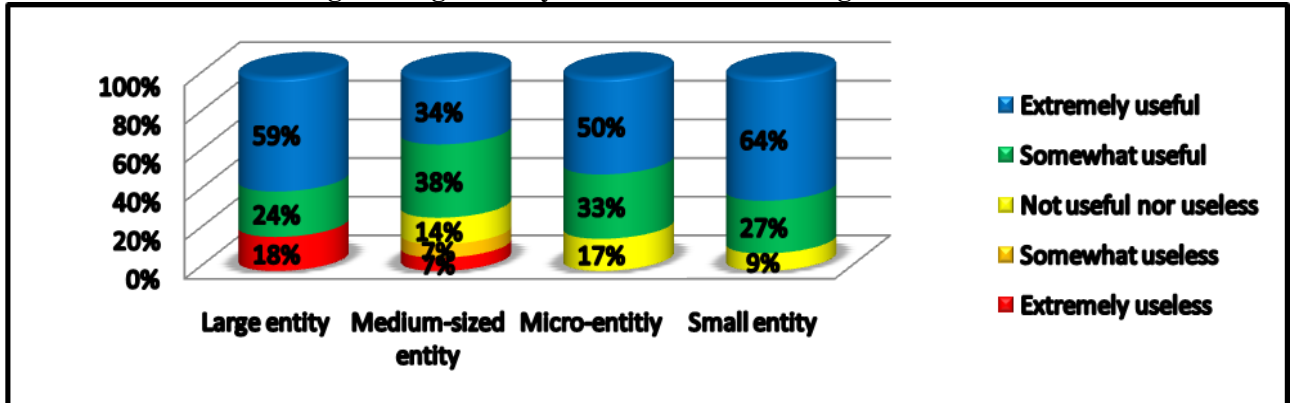
### **4. RESULTS**

#### **4.1 Budget utility in the decision making process**

Budgeting has historically been one of the most important tools in organization’s management control. However, nowadays it is questioned to be “a thing of the past” (Gurton, 1999, cited by Libby and Lindsay, 2010) or an “unnecessary evil” (Wallander, 1999, cited by Libby and Lindsay, 2010). This is because they consume large amounts of time and often impede firms from being flexible in a competitive environment.

However, the results of the questionnaire show a different image. The majority of the respondents consider the budget as being useful in the decision making process (see Figure 1). We note that budgets are still used and are still considered as a helpful instrument by most respondents. This finding confirms prior findings in Romania regarding the use of the budgets in local companies (Albu and Albu, 2012). However, an interesting result is that 17% of respondents working in large entities perceive budgets as being useless to a very high extent, which is contrary to most literature arguing for a correlation between entity size and the usefulness of budgets.

**Fig. 1 Budget Utility in the Decision Making Process**



#### 4.2 Personality factors and participative budgeting

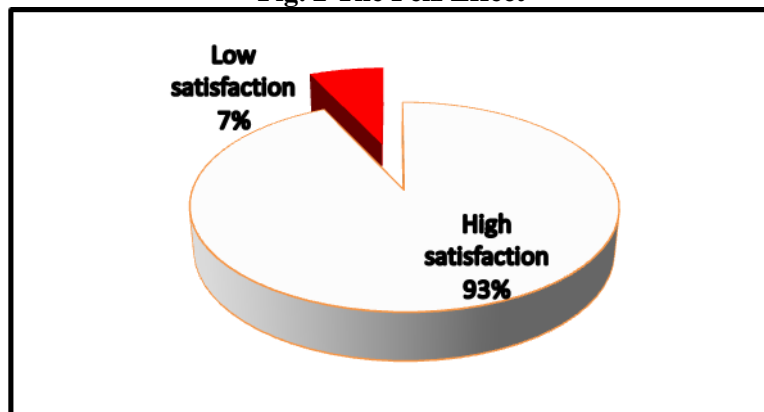
Previous literature (Pelz, 1952, cited by Riahi-Belkaoui, 2002) argues that the leadership style and the manager’s upward hierarchical influence have an impact on the employee’s satisfaction. Consequently, I have tested what it is called “The Pelz Effect” by asking the respondents to rate on a 5-point Likert scale the relationship with their superior as well as the upward influence of the manager, as they perceive it (see Table 1).

**Table 1 Dyadic Configuration-Superior’s Leadership Style and Upward Influence**

		Superior's leadership support style	
		High	Low
Superior's upward influence	High	56	3
	Low	3	1

In accordance with the Pelz effect studies, homogenous groups have a positive relationship between budget participation and subordinate satisfaction. In order to this, I have further tested the dyadic configuration of high superior’s upward influence and his high supportive style. Only 43 out of 56 respondents were allowed to participate in the budgeting process. Thus, I have asked them to rate on a 5-point Likert scale the benefits that they have as a result of their participation (see Figure 2).

**Fig. 2 The Pelz Effect**

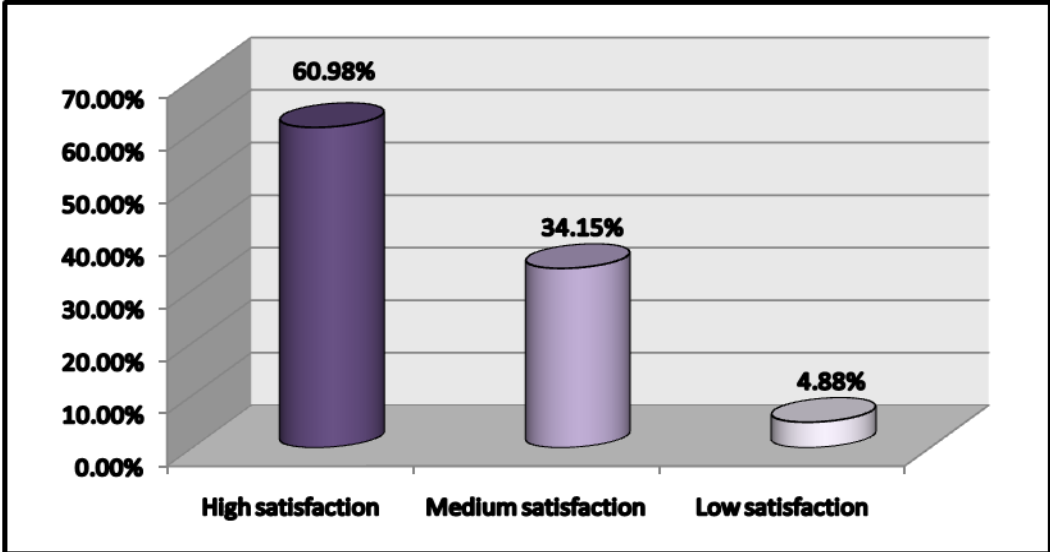




The findings are comparable with previous results on the Pelz Effect, because 93% of the respondents confirmed that participation in budgeting and in the decision making process increased their overall satisfaction as employees.

Moreover, I tested the level of authority of both superior's and employee's as well as its effect upon the latter's satisfaction. Prior research (Chenhall, 1986, cited by Riahi-Belkaoui, 2002) shows that participative budgeting positively influences employee's satisfaction and motivation in pairings with the same level of authority. In order to this, I have further asked the respondents to rate on a 5-point Likert scale, how difficult may be for others to change their opinions. 41 respondents were part of a homogenous dyad. The results are illustrated in Figure 3, and they are consistent with previous findings.

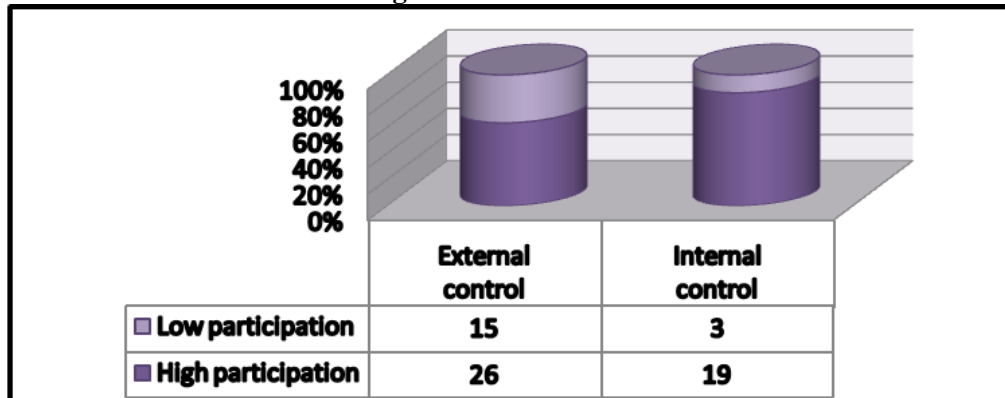
**Fig. 3 Satisfaction level in pairings of manager-employee with the same level of authority**



Another personality characteristic, locus of control, denotes that there are two types of individuals, externals and internals, according to the degree to which they accept personal responsibility for what happens to them (Rolter et al., 1962, cited by Riahi-Belkaoui, 2002). In order to test this characteristic, I have asked the respondents who should be held liable for not accomplishing the department's budget goals. Only 22 out of 63 respondents are internals on the locus of control dimension because they answered that the entire department should be responsible, whereas the remainder of 41 were not willing to pay for somebody else's mistakes, even though the budget goals were assigned to the entire department.

Previous research (Brownell, 1980, cited by Riahi-Belkaoui, 2002) shows that high participation in budgeting will be congruent only for those individuals who are internals on the locus of control dimension. Low participation in budgeting will be congruent only for externals because they tend to perform better under low participation conditions (see Figure 4).

**Fig. 4 Locus of Control**

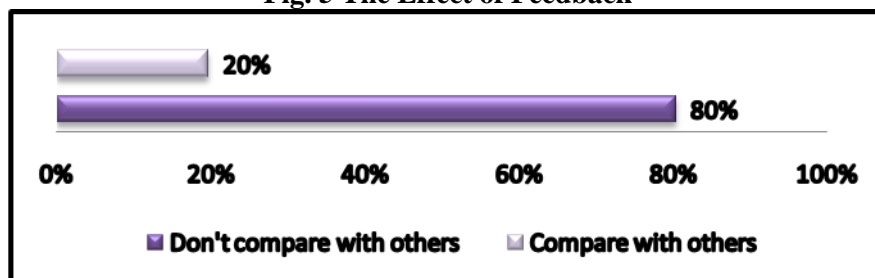


### 4.3 Feedback as a mandatory condition

I have measured the impact of feedback by asking the respondents whether they consider to be unfairly treated in comparison with their colleagues from the same department. Theory (Adams, 1963 and Shaw and Costanzo, 1982, cited by Birnberg et al., 2007) shows that, when employees are lacking this type of information, they tend to compare themselves with others. If they consider that are being deprived, they will tend to decrease their inputs in the organization, thus leading to underperformance and lack of accomplishment of company’s objectives.

61 out of 63 respondents are provided with feedback from management. As reflected in Figure 5, only 20 percent of these employees consider that they are being unfairly rewarded. Therefore, 80 percent of respondents are provided with enough feedback to know the expectations of their superiors and whether they have reached them. For this reason, by knowing their own qualities and deficiencies, they will know that they receive the right rewards for their performance.

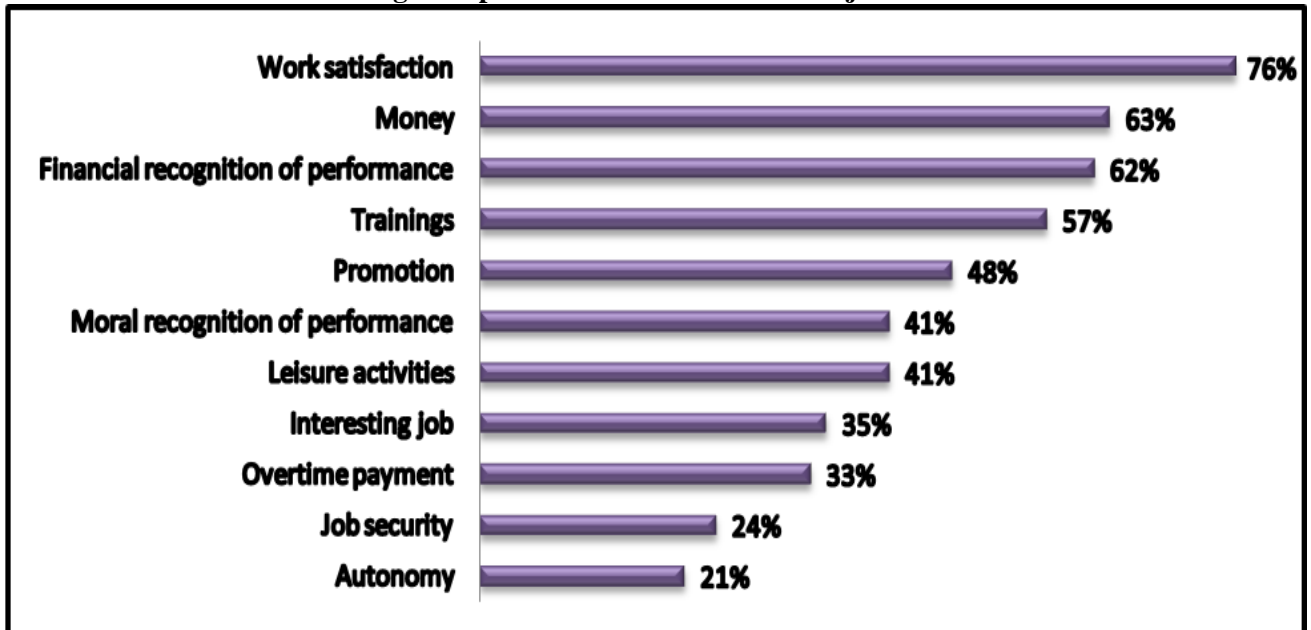
**Fig. 5 The Effect of Feedback**



### 4.4 Expected benefits

As a final point, I have used a multiple choice question to find the rewards that employees expect to receive from an ideal job. Figure 6 highlights the fact that one of the most appreciated incentives by Romanian employees is having work satisfaction. Thus, the perfect job will be the one that leads to self-accomplishment. Money and financial recognition of performance are the following two expected rewards. Employees want to be remunerated for the effort that they spend in performing their responsibilities, but still, they also want to continuously develop their capabilities by using professional development through trainings.

Fig. 6 Expected benefits from an ideal job



## 5. CONCLUSION

The purpose of this paper was to investigate what motivates people in the performance of their job work in companies acting in Romania. By administering a questionnaire-based survey I have tested the usefulness of participative budgeting in the accomplishment of this purpose. Results highlight the fact that participation in budgeting and decision making gives a fresh point of view, facilitates the exchange of information and leads to the internalization of the goals, thus creating the illusion by employees that the organization's objectives reflect personal beliefs, finally increasing organizational performance.

A major impact on employees' behavior is predominantly the relationship with their manager. Support and communication between parties creates an informal contract based on feelings, which ultimately influence people's behavior. Therefore, feedback helps subordinates evaluate and improve their performance. Lack of feedback leads to self-evaluation which may have adverse effects.

On the other hand, in pairings of manager-employee with the same level of authority, participative budgeting positively influences employee's satisfaction. Therefore, this can easily lead to an increase in the employee's motivation to achieve the assigned goals.

It can be easily noticed that the majority of the respondents answered that one of the most important things that they expect is work satisfaction, as they perceive it as being a manner of self-accomplishment. They also want to be rewarded for their performance. If remuneration is positively correlated with their inputs, they will look for continuous professional development. All these results are contingent with the achievement of the organization's objectives.

In conclusion, a custom recipe has to be applied for each employee. The right ingredients and quantities have to be used. Participation in decision making and budgeting may lead to the accomplishment of the individual's needs that should be regarded as weaknesses. Managers should devise the right instruments (of which offering feedback and fair evaluation of performance) that would ensure the cooperation of their employees by substituting organizational goals with theirs. Participative budgeting can enhance this process and results of the study support this conjecture.

Like all research, the study is subject to limitations. The most important one is what can be perceived as a small sample of respondents. However, I collected data from several master programs of the Bucharest University of Economic Studies, and respondents are employed in several departments of different organizations of several sizes. 63 responses is however comparable with prior literature.

Future research should be conducted to expand the present study, particularly by increasing the sample size. Also, as explained in the results section, I find that 17% of respondents working in large entities perceive budgets to be extremely useless. An extension of this study might look at any industry or respondent bias in the use of budgets.

## REFERENCES

- ACCA F5 Performance management textbook (2013), Kaplan Publishing
- Albu, N. & Albu, C.N. (2012) "Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: the case of Romania", *Journal of International Financial Management & Accounting*, vol. 23, no. 3, 245-276
- Albu, N. & Albu, C.N. (2003) *Instrumente de management al performanței*, vol.II Control de gestiune, București: Editura Economică
- Birnberg, J.G., Luft, J.& Shields, M.D. (2007) "Psychology Theory in Management Accounting Research", *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 1, 113-135
- Burney, L.L.& Widener, S.K. (2013) "Behavioral Work Outcomes of a Strategic Performance Measurement System-Based Incentive Plan", *Behavioral Research in Accounting*, vol. 25, no. 2, 115-143
- Caraiani, C. & Dumitrana, M. (eds.) (2008) *Contabilitatea de gestiune și control de gestiune*, București: Editura Universitară
- Guo, L., Lui, G. & Wong-On-Wing, B. (2010) "Intrinsic and Extrinsic Motivation and Participation in Budgeting: Antecedents and Consequences", *Behavioral Research in Accounting*, vol. 22, no. 2, 133-153
- Jamieson, B.D. (1973) "Behavioral Problems with Management by objectives", *Academy of Management Journal*, vol. 16, no. 3, 496-505
- Jansen, E.P. (2011) "The effect of leadership style on the information receivers' reaction to management accounting change", *Management Accounting Research*, vol. 22, 105-124
- Libby, T. & Lindsay, R.M. (2010) "Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice", *Management Accounting Research*, vol. 21, 56-75
- Mitchell, R.T. (1973) "Motivation and Participation: An Integration", *Academy of Management Journal*, vol. 16, no. 4, 670-679
- Monczka, M.R. & Searfoss, D.G.(1973) "Perceived Participation in the Budget Process and Motivation to Achieve the Budget", *Academy of Management Journal*, vol. 16, no. 4, 541-554
- Riahi-Belkaoui, A. (2002) *Behavioral Management Accounting*, London: Quorum Books

# ORGANIZATIONAL CULTURE AND SUSTAINABILITY: A CASE STUDY RESEARCH

Liana Mihaela Zidaru

Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune

Master Contabilitate, Audit și Informatica de Gestiune în limba engleză, Anul 2, grupa 703

Coord. științific: Conf. univ. dr. Camelia I. Lungu

## ABSTRACT

*The aim of this article is to debate upon the idea whether there is a cause – effect relation between organizational culture, sustainability and integrated reporting practices. The research methodology used is a qualitative one, based on case study and the content analysis. The present article comprises two main parts: the first part in which the keywords and the concepts used are defined and described in relation to each-other, and the second part which presents the concepts from the perspective of a sustainability-oriented company. The case study is organised as a descriptive comparison between Petrom SA (a subsidiary) and OMV Group (the group) policies and practices regarding sustainability projects and integrated reporting process. The comparison uses the concepts presented in the first part of the article and focuses on the organizational culture and how each company chooses to disclose social and environmental information.*

**KEYWORDS:** *Organizational culture, integrated reporting, sustainability.*

## 1. INTRODUCTION

Haniffa and Cooke (2005: 392) asked themselves „what motivates companies to make particular social and environmental disclosures”. In the same time, in the foreword to *Cultures and organizations. Software of the mind* (2012) of Hofstede, Cosmin Alexandru states that the same model of change leads to two different results when applied on two different cultures. The two ideas stated above represent the starting point of this article.

The objective of this article is to determine the type of relation between organizational culture and sustainability practices along with reporting social and environmental information. Applying the theory of Geert Hofstede, the organizational culture influences the decisions taken by companies, decisions which affect all of us as stakeholders. Part of the taken decisions includes the way in which the companies choose to communicate with its stakeholders. Since 1987 United Nations (UN) Brundtland Report, the world pay attention to sustainability. Discussions about sustainability reporting opened the way to integrated reporting.

The corporate planning literature incorporated a limited role for stakeholders in the development of corporate strategy. Ansoff (1965) illustrated the importance of identifying critical stakeholders. However, stakeholders were viewed as constraints on the main objective of the firm. A stakeholder approach to strategy emerged in the mid-1980 when unprecedented levels of

environmental changes have shown the weaknesses of the traditional strategy frameworks. R. Edward Freeman (1984:5) observed that “A new conceptual framework is needed”. The stakeholder approach is a “managerial theory” (Donaldson and Preston, 1995: 65) which grew out of management practice and by 1995 has become commonplace in the management literature, both academic and professional. Stakeholder theory succeeds in becoming famous not only in the business ethics fields. Now it is used as one of the frameworks in corporate social responsibility methods.

Culture is the foundation of thought, feelings and actions at the individual, organizational and national level. Organizational culture as defined by Geert Hofstede (2012:17) is „the collective programming of the mind that distinguishes the members of one organization from others”. Culture manifests through values and practices (symbols, heroes and rituals). Included in the practices are the ways in which organizations choose to report on their results (financial and non-financial). Also more and more companies are now defining leaning towards sustainability as one of their values.

Commonly, sustainability is considered to have three components: environmental, social and economic, but a universal and meaningful consensus on what „sustainability” mean haven’t yet been reached. The most national and international definitions of sustainability begin from the 1987 UN conference. Brundtland Report cited by ACCA (2010) stated then: „sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs.” Sustainable development must be joined by a sustainability report. In a sustainability report a company will present its values and governance model, and demonstrate the link between its strategy and its commitment to a sustainable global economy by revealing its economic, environmental and social impacts caused by its everyday activities.

The International Integrated Reporting Committee (IIRC) define integrated reporting as a process founded on integrated thinking that results in a periodic integrated report by an organization about value creation over time and related communications regarding aspects of value creation. In other words, an integrated report brings together the material information about an organization’s strategy, governance, performance and prospects in a way that reflects the commercial, social and environmental context within which it operates (IIRC, 2011). The report shows the connectivity between them and explains how they affect the ability of the organization to create and sustain value in the short, medium and long term.

The remainder of the paper is organized as follows: presentations of the scientific context, the motivation and the concepts used, followed by a discussion over the research methodology and the case study on Petrom – OMV. The paper ends with our conclusions.

## **2. LITERATURE REVIEW – CONCEPTS**

Culture has many senses, but the original one came from Latin where it meant cultivating the land. Nowadays, the term of culture is used mainly with two senses: in a narrow one, culture means civilization, and a broader one which means mental programme. The latter sense emerged in the 20th century when it begins to be used by anthropologists and sociologists.

Culture in anthropology refers to the universal human capacity to classify and encode human experiences symbolically, and to communicate symbolically encoded experiences socially. The term was first used in this way by the pioneer English Anthropologist Edward B. Tylor in his book, *Primitive Culture* (1920: 1). Tylor asserts that culture is "that complex whole which includes knowledge, belief, art, morals, law, custom, and any other capabilities and habits acquired by man as a member of society." Since this definition, the concept of culture has become the central focus of anthropology.

Culture in the sociological field can be defined as the ways of thinking, the ways of acting, and the material objects that together shape a people's way of life. It can be observed that the two definitions are similar. Both of them focus on symbolically encoding human experiences and communicate them.

The concept of organizational culture became known and widely used in the 1980s when the managerial literature linked the sustained financial performance and competitiveness of an organization with its culture (Deal & Kennedy, 1982; Peters & Waterman, 1982; Tichy, 1983, cited by Barney, 1986). Like so many other concepts, organizational culture is not defined the same way by different popular theorists or researchers.

Edgar Schein (1985) defined it as „a pattern of basic assumptions – invented, discovered, or developed by a given group as it learns to cope with the problems of external adaptation and internal integration – that has worked well enough to be considered valid and, therefore, to be taught to new members as the correct way to perceive, think, and feel in relation to those problems”. His definition points out that culture involves assumptions, adaptations, perceptions, and learning. Schein developed the Three-Layer Organizational Model according to which organizational culture can be divided into three levels: artifacts and creations (visible but often not decipherable), values (which imply a greater level of awareness) and basic assumptions (which are invisible and preconscious).

For Robert A. Cooke, the way employees behave at the workplace to ensure stable future and growth constitutes the culture of that organization. He proposed three types of cultures: constructive, passive and aggressive. Cooke and Lafferty (1983) developed the Organizational Culture Inventory (OCI) – “a self-report paper-and-pencil diagnostic instrument designed to measure normative beliefs and shared behavioral expectations in organizations”.

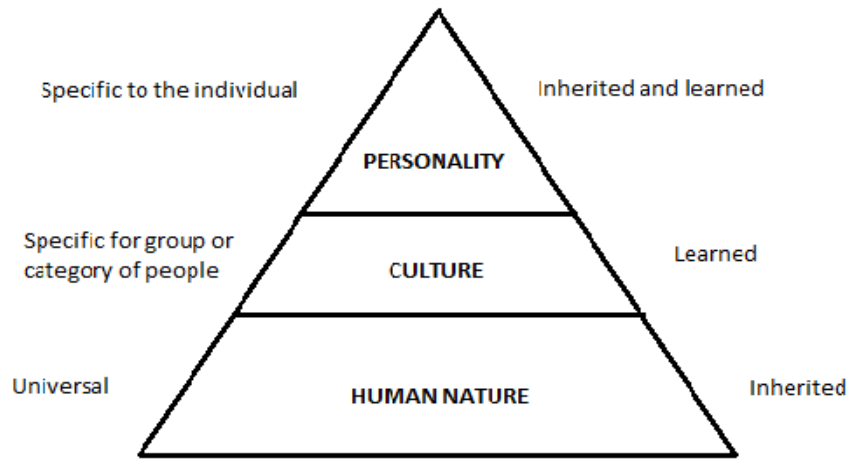
Geert Hofstede's theory presents culture as a mental soft. How each individual thinks, feels and manifests himself are acquired throughout his entire life. There are three levels in human mental programming.

Concluding on the concept, the organizational culture is „the collective programming of the mind that distinguishes the members of one organization from others” (Hofstede, Hofstede and Minkov, 2012: 17).

Hofstede describes in his books the three levels of uniqueness in human mental programming:

- Human nature: is what all human beings have in common; represents the universal of an individual mind program.
- Culture: the foundation of thought, feelings and actions at individual, organizational and national level; distinguishes the members of one group from others. Culture manifests through values and practices (symbols, heroes and rituals).
- Personality: the unique set of mental programs that the individual cannot share with any other human being.

**Fig 1 The three levels of uniqueness in human mental programming**



(Source: Hofstede, 1996: 22)

Researching over cultural differences by tests applied to IBM employees, Hofstede was able to define five cultural dimensions:

- Power distance (PDI): the extent to which the less powerful members of society accept that power is unequally distributed.
- Individualism (IDV): the degree of interdependence a society maintains among its members.
- Masculinity (MAS): The fundamental issue here is what motivates people, wanting to be the best (masculine) or liking what you do (feminine).
- Uncertainty avoidance (UAI): the extent to which people feel threatened by uncertain or unknown situations. This is expressed in a need for formality, predictability, and clear rules.
- Long-term orientation (LTO): the extent to which people favour a pragmatic, future-oriented perspective - fostering virtues like perseverance and thrift-over short-term thinking.

**Table 1. Characteristics of the five cultural dimensions**

<b>Cultural dimension</b>	<b>Characteristics for low scores</b>	<b>Characteristics for high scores</b>
Power distance (PDI)	Small distance to power	Great distance to power
Individualism (IDV)	Collectivism	Individualism
Masculinity (MAS)	Femininity	Masculinity
Uncertainty avoidance (UAI)	Small index of uncertainty avoidance	Large index of uncertainty avoidance
Long-term orientation (LTO)	Short-term orientation	Long-term orientation

(Source: adaptation of Hofstede, 1996, 2001, 2012)

Starting from the research conducted by Hofstede on IBM employees, organizational culture began to be increasingly used as a management tool. It was Gray (1988) who made the major contribution of introducing Hofstede’s cultural dimensions into accounting (Ding, 2005: 333).



Based on Hofstede's model, „he developed four accounting values: professionalism versus statutory control, uniformity versus flexibility, conservatism versus optimism and, secrecy versus transparency.

- Professionalism versus statutory control: A preference for the exercise of individual professional judgment and the maintenance of professional self-regulation as opposed to compliance with prescriptive legal requirements and statutory control.
- Uniformity versus flexibility: A preference for the enforcement of uniform accounting practices between companies and for the consistent use of such practices over time as opposed to flexibility in accordance with the perceived circumstances of individual companies.
- Conservatism versus optimism: A preference for a cautious approach to measurement so as to cope with the uncertainty of future events as opposed to a more optimistic, laissezfaire, risk-taking approach.
- Secrecy versus transparency: A preference for confidentiality and the restriction of disclosure of information about the business only to those who are closely involved with its management and financing as opposed to a more transparent, open, and publicly accountable approach”.

Given the characteristics of culture, it should be expected that national economic culture would directly influence accounting. Individuals, whether aware of it or not, are influenced by culture, and their behavior reflects this. Many studies have considered direct influences of culture on accounting and reporting (Cieslewicz, Braun and Rodriguez, 2008; Chenhall, 2003; Harrison and McKinnon, 1999). The effect is also applying to the new areas – sustainability practices and integrated reporting.

As it was shown before, the definition given by UN to sustainable development is “development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs”. It can be observed that the concept of sustainability is closely related to another concept, the one of value creation. Although there is no universally agreed definition of the term value creation or the manner in which it should be communicated, the IIRC (EY, 2013: 4) developed ten themes that inform the meaning of the term generally. An organization's ability to create value is closely linked to the supply chains, communities and natural environment, which may share in value creation or destruction.

According to one of the themes presented by the IIRC, “integrated reports should communicate information that enables intended report users to assess whether, and to what extent, value has been created and is likely to be created for the organization, so as to add to financial value. In addition, it must explain how the business model affects whether, how and to what extent value has been created or destroyed for others, so as to increase or decrease the pool of capitals on which the organization can draw to create value over time given planetary limits and societal expectations” (EY, 2013: 12).

Nowadays, there are several initiatives for sustainability reporting, but the most used frameworks are GRI (Global Reporting Initiative) and UNGC (United Nations Global Compact). The two organisations have signed an agreement having as objective encouraging companies to address GRI and Global Compact requirements simultaneously. (GRI and UNGC, 2007: 4).

GRI indicators address the status of implementation and performance for each Global Compact principles. UNGC defined ten principles for divided into four areas of interest as follows:

#### Human Rights

Principle 1: Businesses should support and respect the protection of internationally proclaimed human rights; and

Principle 2: make sure that they are not complicit in human rights abuses.

#### Labour Standards

Principle 3: Businesses should uphold the freedom of association and the effective recognition of the right to collective bargaining;

Principle 4: the elimination of all forms of forced and compulsory labor;

Principle 5: the effective abolition of child labor; and

Principle 6: the elimination of discrimination in respect of employment and occupation.

#### Environment

Principle 7: Businesses should support a precautionary approach to environmental challenges;

Principle 8: undertake initiatives to promote greater environmental responsibility; and

Principle 9: encourage the development and diffusion of environmentally friendly technologies.

#### Anti-Corruption

Principle 10: Businesses should work against corruption in all its forms, including extortion and bribery.

### **3. RESEARCH METHODOLOGY**

Starting from the idea that organizational and national culture are determinant factors in the companies' development, the objective of the paper is to determine a number of variables which influence the development of the integrated reporting practices within Petrom Romania. The research method chosen are case study and content analysis because, as Yin (2009: 4) said „the more that your questions seek to explain some present circumstances, the more that the case study method will be relevant”.

The research is based on the results obtained by Hofstede in his research on IBM employees. The hypotheses defined have as foundation the results regarding the five cultural dimensions obtained by Hofstede for Romania and Austria. The paper presents data collected from OMV and Petrom in order to sustain the hypotheses.

### **4. CONCEPTS IN ACTION – THE CASE STUDY**

The research objective is to debate the idea that between organizational culture and sustainability practices is a cause – effect relation. In order to support it, two companies (Petrom SA and OMV Aktiengesellschaft Austria), were selected from oil and gas industry. They are members of the same group, but with different histories and backgrounds. In the next section, the brief presentation of their history is meant to will point out the organizational cultures developed within each company in different moments in time.

In order to respond to its objective, a number of cultural and sustainability-related variables influencing the selection and development of integrated reporting practices within Petrom Romania are highlighted: the acquisition by an international company, the structure of the top management and the strategy of the parent company.

The hypotheses used have as a key element the fact that the privatization process has had a domino effect on the company's further evolution. Thus, once purchased, Petrom Romania changed both the way in which it was organized (H1) and the structure of top-management. The new members of the top-management, based on their different professional experience and culture (H2), have determined changes in the practices and strategies applied (H3) by the company (operational, marketing strategies etc.).

The hypotheses used are:

**H1.** After the privatization, the way in which Petrom Romania was organized has changed.

**H2.** After the privatization, a new top-management was appointed, the background of the new members being different from that of predecessors.

**H3.** The culture and professional experience of the new appointed top-management led to changes in the practices and strategies applied by the subsidiary.

Petrom SA was chosen because it is the largest Romanian company in the oil and gas industry, the most successful Romanian company (the largest contributor to the state budget<sup>1</sup> – only in 2013 Petrom paid taxes and dividends in amount of 2.3 billion euro and investments of 1.2 billion euro) and it was the first Romanian company which applied CSR (corporate social responsibility) practices. For comparison, OMV Austria was selected, the parent company, because the national and organizational cultures are supposed to be different from the Romanian ones, and because after the acquisition date a new development strategy could be observed.

Since its foundation in Austria in 1956 as a state-owned company, OMV has developed into the most successful industrial corporation in Austria and an international flagship. At the end of 2013, the shareholder structure was the following: 31.5% ÖIAG (Austrian state holding company), 24.9% IPIC (International Petroleum Investment Company, Abu Dhabi), 0.3% own shares and the rest of 43.3% free float. Even though, the culture of the company still has strong roots in the Austrian culture.

The history of the Romanian company begins in 1991 when was set up the Autonomous Oil Administration PETROM SA and after six years became the National Oil Company PETROM S.A. In 2001, the company was listed at the Bucharest Stock Exchange (BVB). In April 2002, the Romanian government announced the beginning of the privatization process. 12 investment banks submitted their interest letters; seven of them were selected. In August was signed an agreement with the European Bank for Reconstruction and Development (EBRD) for the amount of USD 150 million which represented a pre-privatization syndicate loan. In 2004, from the engaging offers submitted were selected three companies for negotiations: OMV, Occidental and MOL.

In July 2004, OMV Austria acquired 51% of the share capital. Before this date, Petrom, as other Romanian companies, was not market-based driven, and as *Report on SNP Petrom privatization* states that losses reached 6,349 billion lei. Right after the acquisition, the company's structure was reorganized into six divisions (H1), out of which three are operational ones. Also, the new management (H2) of the company launched the „Full Agency” concept (H3). The concept is similar to the franchise, but is more severe. According to it, Petrom remains the owner of the stations and impose the standards, product portfolio, operating practices, pricing policy and advertising campaigns. The partner appointed (company or natural person) manages the station for and behalf of Petrom, hires the staff and strictly follows the rules above, receiving a commission.

In 2008, Petrom presented its revised strategy for 2010 in the new international context (H3). In 2009, the company started investing in environment (H3) through a corporate senior unsecured

loan obtained from EBRD. In 2010, the company changed the name into OMV Petrom SA (H1). At the end of 2013, the shareholder structure was the following: 51% OMV Aktiengesellschaft, 20.6% the Romanian Ministry of Economy, 19% Fondul Proprietatea SA and 9.4% natural and legal persons.

As we said above, before 2004, Petrom SA was not market-based driven. The objective of the Romanian state and the parent company was to transform the Romanian company into a profitable one. After the acquisition, the group newly formed became the largest gas and oil producer in Eastern Europe. The acquisition was a critical factor for the future development of the company because meant that Petrom will change its strategy and practices by applying those imported from the Austrian parent company. The first changes made - reorganizing the company into six divisions (H1) and naming a new Board of Directors and top management (H2) were in accordance with the assumptions presented above.

First of all, if we analyze the structure of the Board of Directors we'll observe that from the total of 9 members, OMV Austria appoints three, the Ministry of Economy appoints two, Fondul Proprietatea and EBRD appoints one person each. If we go further and analyze the professional and academic experience, we'll observe that 7 out of 9 (80%) members come from West (USA, UK, Austria, Germany), which means that they have a different background in terms of national and organizational culture (H2). Linking this with the comparative results obtained by the Interact study for the five cultural dimensions we can create an idea on how the company will evolve. As Cieslewicz (2013: 16) said companies „cannot escape the influence of the economic culture of those who operate and maintain them”.

As an example of a new member of the top-management, Mariana Gheorghe, Chief Executive Officer (CEO) and President of the Executive Board of Petrom Romania, who was born in Romania, but spent only 12 out of 35 years in Romanian companies. More than a decade she worked for EBRD in London. After Petrom was privatized in 2004, Mrs. Gheorghe became a Member of the Board of Directors of Petrom as EBRD representative until June 15, 2006, when she was appointed as Chief Executive Officer of Petrom. As of April 17, 2007, following the adoption of the two-tier management system (H1), she is also the President of the Executive Board. Through the action taken and given the leading role assumed, we can say that Mrs. Gheorghe may be included as part of the Germanic countries citizens (H2).

In the second table the results obtained by different cultural groups in accordance with 5-D Model developed by Hofstede are presented. As one may observe, both countries (Romania and Austria) registered a tendency to short-term orientation, in contrast to the sustainability which is rather characterized by a long-term orientation. This situation can be explained through Skinner's Reinforcement Theory which says that behaviours that result in desirable consequences will likely recur; those that result in undesirable consequences will be less likely to recur.

Mona Nicolici, Head of Community Relations & Social Affairs within Petrom Romania, declared during interviews for Dilema veche (2014) and Adevarul (2014) that „CSR is a risk management tool used in the interest of the companies and society”. Even if there is no direct link between financial performance and CSR practices (Robins, 2011 and McWilliams & Siegel, 2001) almost no large public company today would want to be seen unengaged in CSR. Producing credible information on a company's sustainability performance is increasingly accepted as being crucial to enhancing the company's brand and reputation.

**Table 2. Comparative results between different cultural groups**

<b>Dimension</b>	<b>Balkan countries</b> (Romania, Greece, Bulgaria, Serbia)	<b>Latino countries</b> (France, Spain, Italy)	<b>Germanic countries</b> (Austria, Germany)	<b>Scandinavian countries</b> (The Netherlands, Denmark, Sweden)	<b>Anglo-Saxon countries</b> (UK, USA, Canada, Australia)
<b>IDV</b>	Collectivism	Individualism	Individualism	Individualism	Individualism
<b>PDI</b>	Great distance to power	Great distance to power	Small distance to power	Small distance to power	Small distance to power
<b>MAS</b>	Female	Female	Masculinity	Female	Masculinity
<b>UAI</b>	Large Index Avoidance Uncertainty	Large Index Avoidance Uncertainty	Large Index Avoidance Uncertainty	Small Index Avoidance Uncertainty	Small Index Avoidance Uncertainty
<b>LTO</b>	Short term orientation	Short term orientation	Short term orientation	Short term orientation	Short term orientation

(Source: Luca, 2005: 4)

In the third table are presented the scores registered for Austria and Romania (Hofstede, 1996 and Luca, 2005).

**Table 3. Scores of cultural dimensions presented by Geert Hofstede**

<b>Country</b>	<b>PDI</b>	<b>IDV</b>	<b>MAS</b>	<b>UAI</b>	<b>LTO</b>
Austria	11	55	79	70	-
Romania	90	30	42	90	-

(Source: adaptation of Hofstede, 1996, 2001 and Luca, 2005)

As a third hypothesis, we assumed that after the privatization, the new members of the top-management will converge the strategy of the company with the one applied by the parent company. Related to CSR practices and the way in which the both companies report on them, we have Table 4.

**Table 4. Reporting on CSR practices in OMV and Petrom**

<b>Reporting period</b>	<b>Report type</b>	
	<b>OMV</b>	<b>Petrom</b>
2012	Sustainability report	Sustainability report
2011	Sustainability report	Sustainable development Petrom: facts and figures **
2010	Sustainability report	-
2009	Sustainability report	-
2007 / 2008	Sustainability report ***	-
2005 / 2006	CSR Performance Report	-

Reporting period	Report type	
	OMV	Petrom
	HSE Report *	-
2003 / 2004	CSR Performance Report	-
	HSE Report *	-
2001 / 2002	CSR Performance Report	-
	HSE Report *	-
1999 / 2000	HSE Report *	-

(Source: information available on [www.omv.com](http://www.omv.com) and [www.petrom.com](http://www.petrom.com))

\* Health - Safety – Environment

\*\* No reporting standard applied for this report. Instead UN Global Conduct principles were applied through the OMV Group Code of Conduct.

\*\*\* OMV Sustainability Report 2007/2008 replaces the CSR Performance Reports and HSE Reports of previous years.

All the CSR reports and Sustainability reports issued by OMV or Petrom were prepared in accordance with the GRI guidelines. OMV applied GRI 3.0 and obtained for all the reports Application Level A+ from the Global Reporting Initiative. Level A+ means that the reporter (OMV in our case) is an advanced one and external assurance was utilized for the report.

On the other hand, Petrom Romania started its CSR initiatives in 2006, just months after Mrs. Gheorghe was appointed CEO of Petrom. (H2, H3) In that year, the budget for CSR activities exceeded 2.6 million euro<sup>2</sup>. The company issued its first report produced in accordance with GRI 3.1 guidelines in 2012. In the report is stated that no application level is disclosed, but the objective is to increase the level of compliance with the standard.

Both companies are reporting on all four areas of interest in corporate sustainability related to economic, social, environmental and ethics aspects.

By joining the UN Global Compact (UNGC) in 2001, OMV Group has committed to implementing the ten UNGC principles on human rights, labour standards, the environment, and anti-corruption. The OMV Code of Conduct sets forth clear rules of behaviour in accordance with the UNGC. It applies to all OMV employees in all business segments as well as to contractors. Since 2007, OMV Group also issues a document called Communication on Progress (COP) in accordance with UNGC guidance.

Because the OMV Group is member of UN Global Compact and issues Sustainability reports in accordance with GRI guidelines, in the GRI Index section all the information presented in the report is cross referenced for GRI performance indicators and UNGC principles.

In the CSR Performance Report 2005/06, under the title „Our goal is sustainability across the Triple Bottom Line” OMV states that it „sees CSR as the route to sustainability, which – in line with the Triple Bottom Line – is based on three pillars, namely economic, environmental and social aspects.”

As OMV stated in their reports, the prime targets are safety and efficiency in all our processes and conservation of natural resources as much as possible. The focus is on Water Management as well as Carbon and Energy Management.

In September 2011 the OMV Executive Board presented a revised strategy based on the pillars of "growth – integration – change – performance". The document entitled „2021 Strategy: Profitable Growth” is meant to allow OMV to develop into an integrated, international company focused on oil and gas with clearly improved profitability and strong growth in the upstream sector.

Over the coming years, the E&P (Exploration & Production) division will assume a far more significant role in the OMV Group. The G&P (Gas & Power) division will optimize OMV’s gas portfolio positions and enable connections between OMV markets. G&P will be better integrated with the upstream business to generate additional value from equity gas production. R&M (Refining & Marketing) will continue to be an important business division; given the challenging market conditions, the focus will be on optimization and increasing efficiency.

The OMV portfolio will be more focused, and profitability will be continuously enhanced in order to best meet the challenges of the future. The pillars of OMV's profitable growth strategy are: growing upstream, integrated gas, restructured oil downstream and improved performance across the entire group.

Petrom Romania issued as well a document called *Sustainable performance for growth – Petrom Strategy Update 2021* (June 2012), equivalent of „2021 Strategy: Profitable Growth” (H3), where it is mentioned the following:

- The strategic directions for 2021: Maximize portfolio value and capture growth opportunities in upstream while optimizing mid- and downstream operations.
- Petrom will continue to invest in a competitive, investment-friendly regulatory and fiscal environment to sustain performance and position for growth in upstream.
- Petrom’s strategic directions match the OMV Group strategy and address the needs of the Romanian energy sector.

The CEO of Petrom asserted: „Petrom’s strategic directions for 2021 reconfirm those outlined in the previous Strategy for 2015, ensuring continuity in the company’s development, and match the OMV Group strategy for 2021. Petrom aims to remain the leading regional, integrated oil and gas company with sustainable performance needed to support potential upstream growth in the neighbouring Black Sea region” (www.petrom.com, 2012<sup>3</sup>).

Another evidence that Petrom rallied the group practices and strategies (H3) is Resourcefulness, as declared by the both companies on their websites “our way of achieving profitable and sustainable growth”. The strategy meets the ten principles of UNGC to which the group committed. It focuses on three main topics: Education & Development: "Skills to Succeed", Environmental Management: "Eco-Efficiency" (carbon and water management) and New Technologies: "Eco-Innovation". Two success factors are considered: Employee Engagement and Sustainability Controlling.

## CONCLUSION

The present paper focuses on the cause-effect relation among organizational culture, sustainability and integrated reporting. The organizational culture influences the decisions taken by companies, decisions which affect all of us as stakeholders. Part of the taken decisions includes the way in which the companies choose to communicate with its stakeholders. Since the Brundtland Report, the world pays attention to sustainability. Discussions about sustainability reporting opened the way to integrated reporting.

The paper presents one by one the concepts relating to organizational culture, stakeholder theory, sustainability and integrated reporting. It is based on the Geert Hofstede theory according to which the organizational culture is „the collective programming of the mind that distinguishes the members of one organization from others”. According to different studies, the companies are influenced by the economic culture of those who operate and maintain them.

The hypotheses used were defined according to the theory developed by Hofstede. The objective was to find a number of cultural and sustainability-related variables influencing the selection and development of integrated reporting practices. Were analyzed the effects that privatization has had on the sustainability strategy of the Romanian company. The data presented in the last section of the paper aimed to sustain our assumptions. In relation with the hypotheses expressed, it can be observed that the Romanian company, through its new appointed top-management, changed its entire strategy (including sustainability and integrated reporting practices) according to the one of the Austrian parent company.

## REFERENCES

- ACCA (2010) „Sustainability reporting matters. What are national governments doing about it?”, available online at <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/sustainability-reporting/tech-tp-srm.pdf> (retrieved February 12, 2014)
- Ansoff, I. (1965) *Corporate strategy*, New York, McGraw Hill.
- Barney, J.B. (1986) „Organizational culture: can it be a source of sustained competitive advantage?”, *The Academy of Management Review*, vol 11, no 3: 656 – 665, available online at <http://www.jstor.org/stable/258317> (retrieved February 12, 2014)
- Braun G. & Rodriguez R. (2008) „Earnings management and accounting values: a test of Gray”, *Journal of International Accounting Research*, 7(2):1–23.
- Chenhall, R.H. (2003) „Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future”, *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3):127–68.
- Cieslewicz, J.K. (2013) “Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS”, *Critical Perspectives on Accounting* (In Press, Corrected Proof version)
- Cooke, R.A. & Szumal, J.L. (1993) “Measuring normative beliefs and shared behavioral expectations in organizations: the reliability and validity of the Organizational Culture Inventory”, *Psychological Reports*, no 72: 1299 – 1330
- Deal, T. & Kennedy, A.E. (1982) *Corporate cultures*, Reading, MA: Addison – Wesley
- Ding, Y., Jeanjean, T. & Stolowy, H. (2005) “Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture”, *The International Journal of Accounting*, no. 40: 325 – 350
- Donaldson, T. & Preston, L.E. (1995) “The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications”, *Academy of Management Review*, vol. 20, no. 1: 65 - 91
- EY (2013), *Value creation. Background paper*, available online at <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/08/Background-Paper-Value-Creation.pdf> (retrieved February 27, 2014)
- Freeman, R. E. (1984) *Strategic management: A stakeholder approach*, Boston Pitman
- Gray, S. J. (1988) *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems Internationally*, *Abacus*, 24(1), 1 – 15.



- GRI & UNGC (2007) *Making the connection. The GRI Guidelines and the UNGC Communication on Progress*, available online at <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI-UNGC-Making-The-Connection.pdf> (retrieved February 15, 2014)
- Haniffa, R.M. & Cooke, T.E. (2005) „The impact of culture and governance on corporate social reporting”, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol 24, no. 5: 391–430
- Harrison, G.L. & McKinnon, J.L. (1999) „Cross-cultural research in management control systems design: a review of the current state”, *Accounting, Organizations and Society*, 24(5):483–506.
- Hofstede, G. (1996) *Managementul structurilor multiculturalale. Software-ul gandirii*, Bucuresti, Editura Economica
- Hofstede, G. (2001) *Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations* (2nd ed.), p. 500 – 502, London, Sage Publications.
- Hofstede, G., Hofstede, G.J. & Minkov, M. (2012) *Culturi si organizatii. Softul mental. Cooperarea interculturala si importanta ei pentru supravietuire*, Bucuresti, Humanitas
- IIRC (2011) „Towards integrated reporting. Communicating value in the 21st century” Discussion paper, available online at [http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011\\_spreads.pdf](http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf) (retrieved February 15, 2014)
- Ionescu, A.N. (2006) „Restructurare – benzinarii private sub sigla Petrom”, *Jurnalul National*, available online at <http://jurnalul.ro/bani-afaceri/economia/restructurare-benzinarii-private-sub-sigla-petrom-28342.html> (retrieved March 23, 2014)
- Luca, A. (2005) *Studiu privind valorile si comportamentul romanesc din perspectiva dimensiunilor culturale dupa metoda lui Geert Hofstede*, Interact
- McWilliams, A. & Siegel, D. (2001) “Corporate social responsibility: a theory of the firm perspective”, *Academy of Management Review*, vol. 26, no. 1, p. 117 - 127
- Peters, T.J. & Waterman, R.H. (1982) *In search of excellence*, New York, Harper and Row
- Robins, R. (2011) “Does corporate social responsibility increase profits?”, *Environmental Leader*, available online at <http://www.environmentalleader.com/2011/05/26/does-corporate-social-responsibility-increase-profits/> (retrieved March 12, 2014)
- Schein, E.H (1985) *Organizational culture and leadership*, California, Jossey - Bass
- The Romanian Senate (2008) *Raport al comisiei de ancheta avand drept scop investigarea conditiilor de legalitate privind privatizarea „SNPPetrom”*, available online at <http://nastase.files.wordpress.com/2011/01/raport-senat-petrom.pdf> (retrieved March 3, 2014)
- Tichy, N. (1983) *Managing strategic change: Technical, political, and cultural dynamics*, New York, Wiley
- Tylor, E.B. (1920) *Primitive culture. Researches into the development of mythology, phylosophy, religion language, art, and custom*, vol 1, London, available online at <https://archive.org/details/primitivculture01tylouoft> (retrieved February 3, 2014)
- United Nations (1987) *Report of the World Commission on Environment and Development : Our Common Future*, available online at <http://conspect.nl/pdf/Our Common Future-Brundtland Report 1987.pdf> (retrieved February 25, 2014)
- Vasilescu, M. (2014) “O iei de la capat. Nu mai renunti – interviu cu Mona Nicolici”, *Dilema veche*, no. 525, available online at <http://dilemaveche.ro/sectiune/tilc-show/articol/o-iei-capat-nu-mai-renunti-interviu-mona-nicolici> (retrieved March 12, 2014)
- Yin, R.K. (2009) *Case study research: design and methods*, 4th ed., vol 5, Thousand Oaks, Sage Publications Inc.
- Zorzor, C. (2014) “Mona Nicolici, expert in campanii de responsabilitate sociala: E greu sa lupti cu mentalitatea oamenilor”, video available online at [http://adevarul.ro/educatie/scoala/astazi-ora-1500-mircea-vasilescu-invitata-adevarul-live-mona-nicolici-1\\_53107c95c7b855ff56be1f37/index.html](http://adevarul.ro/educatie/scoala/astazi-ora-1500-mircea-vasilescu-invitata-adevarul-live-mona-nicolici-1_53107c95c7b855ff56be1f37/index.html) (retrieved March 23, 2014)

<sup>1</sup> Ivan, I. (2014) „Cat a platit Petrom la bugetul de stat”, *Income Magazine*, available online at <http://incomemagazine.ro/articole/cat-a-platit-petrom-la-bugetul-de-stat> (retrieved February 3, 2014)

<sup>2</sup> Responsabilitate sociala, *Despre Petrom*, available online at <http://www.responsabilitatesociala.ro/companii/petrom.html> (retrieved February 2, 2014)

<sup>3</sup> OMV Petrom (2012) *Petrom Strategy Update 2021: Sustainable performance for growth*, available online at <http://www.petrom.com/portal/01/petromcom/petromcom/Petrom/About Petrom/Strategy> (retrieved February 15, 2014)

# OPTIMIZAREA COSTURILOR – O FORMĂ INDIRECTĂ PENTRU FINANȚAREA CORPORAȚIILOR ÎN CONTEXTUL GLOBALIZĂRII

Alexandra Cristina Lungeanu și Ana Elena Horodincu

Master, Anul II, Grupa 7000781

Coord. științific : Conf. univ. dr. Iulia Jianu

## REZUMAT

*Sistemul de impozitare este unul dintre mecanismele de bază care determină dezvoltarea unei economii, asigurându-se că cele mai importante funcții într-un stat sunt executate. De principiu, țările cu economii dezvoltate au experiență în implementarea unui mediu de afaceri ce oferă sisteme fiscale prietenoase. Ultimele decenii scot în evidență o rivalitate între statele care sunt orientate spre atragerea investitorilor prin beneficiile fiscale oferite, astfel explicându-se și tendința companiilor de a-și desfășura activitatea în cadrul economiilor țărilor considerate paradis fiscal. Fiscalitatea nu trebuie privită ca fiind singurul mobil în alegerea destinațiilor afacerii. Costul mediu de personal este un alt indicator care influențează deciziile la nivel de management. În ultimă instanță misiunea oricărei companii este de a obține o performanță cât mai bună la un cost cât mai redus (raportul cost – beneficiu să fie în favoarea entității). Orientarea spre o astfel de optimizare a costurilor este benefică societăților, deoarece poate fi interpretată drept o formă de finanțare indirectă care nu generează o creștere a gradului de îndatorare. Cercetarea efectuată pune în evidență această relație de interdependență care există între paradisurile fiscale, rata de impozitare a rezultatului și salariul mediu practicate de țările în care își desfășoară activitatea societățile-mamă. Optimizarea costurilor reprezintă una dintre orientările de bază ale multinaționalelor, raționamentul acesta fiind interpretat drept o modalitate indirectă de finanțare ce poate fi coroborat și cu reducerea gradului de îndatorare al societății.*

**CUVINTE CHEIE:** *performanță, optimizarea costurilor, avantaje fiscale, paradis fiscal, costul mediu al personalului.*

## 1. INTRODUCERE

Se întâmplă în fiecare zi ca o companie să decidă să achiziționeze o altă companie sau să pătrundă pe noi piețe financiare, confruntându-se în acest sens cu problema dacă noua subsidiară să aibă personalitate juridică sau să fie preluată în activitatea existentă a entității, acesta fiind, de altfel, și considerentul pentru care am ales să tratăm tema : ”*Optimizarea costurilor, o formă indirectă pentru finanțarea corporațiilor în contextul globalizării*”.

Fondul cercetării a fost dezvoltarea *relației de interdependență dintre deschiderea filialelor în alte țări decât în cea de origine a societății-mamă, pe de o parte, și finanțarea indirectă a companiilor prin optimizarea costurilor, pe de altă parte.*

Premisele care au stat la baza studiului precum reducerile și beneficiile fiscale sau costul redus al forței de muncă reprezintă câteva dintre raționamentele pentru care societatea mamă decide să își deschidă filiale în alte țări. Din punct de vedere contabil, deschiderea subsidiarelor pe alte teritorii prezintă numeroase avantaje fiscale pe termen lung, bucurându-se totodată și de protecția juridică a statului respectiv, chiar dacă pe termen scurt se pune problema unor costuri ridicate, parcurgerea unor etape și respectarea unor proceduri specifice fiecărui stat. De asemenea, o rețea extinsă de subsidiare oferă flexibilitate în ceea ce privește relațiile cu furnizorii, posibilitatea livrării rapide a produselor către consumatori, realizându-se în ultimă instanță o fidelizare a clienților, majorarea vânzărilor și înregistrarea unei creșteri a performanței.

În vederea dezvoltării acestor prezumții lucrarea a fost structurată în trei părți în cadrul cărora am evidențiat inițial o recenzie a literaturii de specialitate, aprecierile critice făcute de specialiști pe marginea acestui subiect. Ulterior am prezentat metodologia de cercetare care a avut la bază un principiu *sine qua non* în cercetarea științifică, principiul cauzalității, continuând cu etapele studiului, ipotezele de la care am plecat, datele utilizate și modelul matematic dezvoltat. Proiectul a fost finalizat prin identificarea rezultatelor obținute și stabilirea corelațiilor, fiind dezvoltate concluziile, limitele acestuia și direcțiile viitoare de cercetare.

## 2. RECENZIA LITERATURII DE SPECIALITATE

În procesul de optimizare al costurilor și de maximizare a câștigurilor, companiile recurg la combinarea factorilor de producție<sup>1</sup>, factori ce caracterizează diferite sisteme economice la nivel mondial, astfel încât deciziile organizațiilor de a-și deschide subsidiare în țări altele decât țara mamă, au condus la dezvoltarea mai multor teorii<sup>2</sup> precum teoria internalizării potrivit căreia multinaționalele își deschid subsidiare din cauza imperfecțiunilor piețelor produselor intermediare, fapt ce motivează multinaționalele să își deschidă subsidiare pe care să le controleze pe alte piețe financiare străine și să își internalizeze astfel producția<sup>3</sup> sau teoria opțiunilor reale care detaliază oportunitățile pe care o multinațională le poate avea prin deschiderea de subsidiare în țări străine, și anume o rețea de filiale pe care societatea mamă le controlează complet, crește flexibilitatea prin schimbarea furnizorilor, a producției sau a distribuției atunci când variabilele de mediu nu sunt favorabile<sup>4</sup>. Aceste strategii ale multinaționalelor sunt fundamentate de o serie de factori precum: tranzacții ce presupun economii de costuri, flexibilitatea operațională<sup>5</sup> sau opțiunea de a se dezvolta pe plan internațional<sup>6</sup> etc.

În misiunea organizațiilor de a fi competitive la nivel internațional prin evitarea poverii fiscale taxele au dat naștere la numeroase dezbateri privind relațiile de dependență sau independență dintre

---

<sup>1</sup> Schumpeter, J., *Business Cycle: A Theoretical, Historical, and Statistical Analysis of the Capitalist Process*, McGraw – Hill, New York, (1939).

<sup>2</sup> Rugman, A. M. & Li, J., *Will China's Multinationals Succeed Globally or Regionally?*, Elsevier, European Management Journal, vol. 25(5), (2007), pp. 333-34.

<sup>3</sup> Buckley, P.J. & Casson, M.C., *The Future of the Multinational Enterprise*, Homes & Meier, London (1976); Hennart, J.F.M.A., *A theory of multinational enterprise*, Ann Arbor, University of Michigan (1982), pp. 15-17; Rugman, A. M. (1981), *Inside the multinationals: The economics of internal markets*, Columbia Press, New York (1981), pp. 48 – 63.

<sup>4</sup> Mello, A. S., Parsons, J.E., & Trianis A.J., *An integrated model of multinational flexibility and hedging policies*, Journal of International Economics, no. 39,(1995), pp. 27 – 51.

<sup>5</sup> Kogut, B, & Kulatilaka, N., *Option thinking and Platform Investments: Investing in Opportunity*, The Regents of the University of California, California Management Review, Vol. 36, No. 2, (1994), pp. 53 – 71.

<sup>6</sup> Chi, T., & McGuire, D. J., *Collaborative Ventures and Value of Learning: Integrating the Transaction Cost and Strategic Option Perspectives on the Choice of Market Entry Modes*, Journal of International Business Studies, Vol. 27, No.2, (1996), pp. 285-307;

regulile contabile și cele fiscale, având în vedere că cele două noțiuni determină diferențe semnificative între profitul contabil și cel fiscal, astfel fiscalitatea ridicată putând fi cuantificată drept o imperfecțiune a pieței dar și o oportunitate de dezvoltare a altor regiuni.<sup>7</sup> Prin urmare, venitul ce poate rezulta din facilități fiscale, întâlnite în alte economii, prezintă un interes mai mare pentru conducerea firmei decât venitul obținut printr-o finanțare tradițională, întrucât aceasta generează o reducere a costului de capital<sup>8</sup>.

Rezultatele cercetărilor academice efectuate până în prezent se concretizează într-o antiteză între procesul de dezvoltare al regiunilor și între cel de dezvoltare al multinaționalelor, deoarece societățile-mamă doresc să își deschidă filiale în țări în curs de dezvoltare ce le oferă acces la forță de muncă cu un cost redus<sup>9</sup>, iar pe de altă parte entitățile multinaționale oferă mai multe locuri de muncă, cu salarii și condiții mai bune decât firmele locale, care asigură puține șanse de progres.<sup>10</sup>

Însă au fost găsite argumente pentru a susține ambele puncte de vedere. În acest sens, optimiștii pun în evidență faptul că multinaționalele au tehnici și practici superioare, know-how și management modern ce generează beneficii economice, dispunând astfel de mijloacele necesare pentru a suporta cheltuieli de personal ridicate, în timp ce pesimiștii se îndoiesc că marile entități apelează la astfel de strategii legate de remunerarea personalului, susținând că dețin o puternică poziție de negociere asupra forței de muncă locale<sup>11</sup>.

De asemenea, finanțarea directă a țărilor în curs de dezvoltare prin migrația subsidiarelor duce la creșterea productivității, fenomen ce poate reprezenta un risc<sup>12</sup> pentru populație și poate conduce la abandon școlar sau la renunțarea la ocupațiile tradiționale (precum agricultura).

Acțiunea concomitentă a celor doi factori: fiscalitatea și, respectiv, costul forței de muncă, reprezintă o parte a motorului internaționalizării, fenomen întâlnit cel mai adesea în cazul organizațiilor ce urmăresc să își dezvolte procesul de cercetare – dezvoltare<sup>13</sup>, fenomen ce determină în primul rând extinderea organizațiilor în țări cu un sistem fiscal lax, dar și în țări cu un cost redus al forței de muncă<sup>14</sup>.

Teoria internalizării aplicată domeniului biotehnologiei și celui farmaceutic, relevă barierele existente între state: barierele tarifare, nontarifare și erorile pieței în cadrul tranzacțiilor ce se desfășoară în conformitate cu principiul valorii de piață. Prin urmare, internaționalizarea este motivată de dorința multinaționalelor, ce activează în aceste domenii, de a-și exploata propriile avantaje generate de activele necorporale deținute<sup>15</sup>.

---

<sup>7</sup> Egeraat, C., Barry, F., *The Irish pharmaceutical industry over the boom period and beyond*, (2008), Dublin: IIIS, No.271.

<sup>8</sup> Modigliani F., Miller M., *Corporate Income Taxes and the Costs of Capital : A correction*, The American Economic Review, Vol. 53, No. 3, (1963), pp. 433-434.

<sup>9</sup> Morck, R., *Why Investors Value Multinationality*, *The Journal of Business*, Vol. 64, Issue 2, (1991), pp. 165 – 187.

<sup>10</sup> Hijzen, A., & Swaim, P., *Offshoring, Labour Market Institutions and the Elasticity of Labour Demand*, Globalisation and and Labour Markets, University of Nottingham, (2008), pp. 1 – 15.

<sup>11</sup> *Ibidem* 12.

<sup>12</sup> Jayachandran, J., *Selling Labor Low: Wage Responses to Productivity Shocks in Developing Countries*, *Journal of Law and Economics*, (2006), Vol.49, No.2, pp. 397 – 425.

<sup>13</sup> Amaral, I.S., Borges Gouveia J.J., *International R&D models applied to pharmaceutical industry: a preliminary outline of result*, University of Aveiro, (2010).

<sup>14</sup> Swank, D., Steinmo, S., *The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies*, *Political Economy of Taxation*, (2002), pp.642-655

<sup>15</sup> Child, J., & Rodriguez, S., *The Internationalization of Chinese Firms: A Case for Theoretical Extension?*, *Management Organization Review*, Vol.1, Issue 3, (2005), pp.381 – 410.

### 3. METODOLOGIA CERCETĂRII

Pornind de la teoriile cercetătorilor în domeniu și opiniile dezvoltate de specialiști pe această temă, ne-am constituit propriile ipoteze, care au stat la baza realizării studiului.

#### 3.1. Ipotezele cercetării

Prin ipotezele formulate se încearcă demonstrarea tendinței filialelor de a „migra” din țara de origine a societății-mamă spre acele teritorii care le asigură o optimizare a costurilor în vederea maximizării rezultatelor. Din aceste ipoteze au fost preluate atât variabilele independente, cât și variabilele dependente și utilizate în cadrul modelului regresiei lineare multiple, în vederea obținerii rezultatelor.

##### **I1. Ratele efective de impozitare și cheltuielile de personal influențează rezultatul net.**

Societățile-mamă aleg să își deschidă filiale în state din întreaga lume pentru a beneficia de avantaje fiscale și de costuri reduse asociate forței de muncă comparativ cu cele din țara de origine.

**I2. Imperfecțiunile pieței determină organizațiile să își deschidă subsidiare în paradisuri fiscale.** Prin deciziile de la nivelul managementului, societățile-mamă favorizează ajustări ale rezultatului net în situațiile financiare consolidate, beneficiind astfel și de o formă de finanțare indirectă.

#### 3.2. Procedura de selecționare a eșantionului

În vederea demonstrării ipotezelor prezentate anterior am efectuat un studiu pe un eșantion de 60 de societăți din domeniul farmaceutic și al biotehnologiei, preluate de pe platforma DataStream. Reflecția noastră a fost orientată spre acest domeniu întrucât este unul atipic, într-o continuă mișcare, industria farmaceutică fiind în topul industriilor care investesc în partea de cercetare-dezvoltare.

Informațiile privind situația rezultatului net și al distribuirii la nivel internațional al subsidiarelor au fost preluate din rapoartele publicate de către organizații, acestea fiind utilizate pentru calculul indicatorilor cantitativi și de performanță.

**Tabel 1**

<b>Procedura de selecționare a eșantionului</b>	
Companiile selecționate inițial	<b>60</b>
Companiile care nu aveau publicate raportul anual pentru 2012	(5)
Companiile care nu ofereau informații detaliate despre filiale	(5)
Totalul companiilor din eșantion utilizate efectiv	<b>50</b>

Pentru cele 50 de companii mamă s-a făcut o analiză a tuturor filialelor ce au fost încadrate în 4 categorii, astfel:

- **%SM(SD)** Ponderea filialelor deschise în țări slab dezvoltate din total filiale;
- **% SM (IC)** Ponderea filialelor deschise în țări considerate economii emergente din total filiale;
- **% SM (D)** Ponderea filialelor deschise în țări dezvoltate din total filiale;
- **% SM (PF)** Ponderea filialelor deschise în țări considerate paradis fiscal din total filiale.

Tabel 2

Categoriile de filiale				
Companii	0%	1-20%	20-50%	>50%
% SM (SD)	28.00%	62.00%	10.00%	0.00%
% SM (IC)	18.00%	56.00%	20.00%	6.00%
% SM (D)	8.00%	6.00%	028.00%	58.00%
% SM (PF)	16.00%	42.00%	28.00%	14.00%

Sursa: Elaborat de autori

În realizarea cercetării, relevant este ultimul indicator, deoarece reflectă tendința grupurilor de societăți de a se dezvolta/extinde în statele care practică impozite la un nivel redus sau chiar zero, oferind condiții economice bune și o legislație stabilă.

### 3.3. Modelul de regresie

Demonstrarea celor două ipoteze se realizează prin calculul unui model de regresie lineară multiplă ce are la bază o variabilă dependentă și trei variabile independente.

$$RezNet = \alpha_0 + \alpha_1 \times Smediu + \alpha_2 \times RIE + \alpha_3 \times \% PF + \varepsilon \quad (1)$$

unde:

**RezNet** = Rezultatul net al grupului;

**Smediu** = Salariul mediu pe economie practicat în țara respectivă;

**RIE** = Rata de impozitare efectivă;

**% PF** = Ponderea filialelor deschise în țări considerate paradis fiscal din totalul filialelor companiei mamă.

*Performanța netă obținută de companie* reprezintă indicatorul cel mai relevant pentru poziția unei societăți, și am considerat că este o variabilă dependentă, întrucât variază sub acțiunea factorilor pieței, a timpului sau a partenerilor.

*Salariul mediu* a fost ales ca variabilă dependentă deoarece valorile ridicate ale acestui indicator în țara-mamă, determină organizațiile să își deschidă filiale în țări în care cheltuielile de personal sunt reduse, mai exact în țările slab dezvoltate sau în curs de dezvoltare.

Tabel 3

Evidența salariului mediu pe economie					
Smediu (EUR)	< 500	500-1000	1000-2000	2000 -3000	>3000
% SM (Smediu)	2.00%	4.00%	20.00%	64.00%	10.00%

Sursa: Elaborat de autori

unde:

**Smediu** = Salariul mediu practicat în țara de origine a societății mamă;

**% SM(Smediu)** = Ponderea țărilor de origine ale societăților mamă în care personalul este remunerat cu salariul mediu aferent.

După cum se poate observa din tabelul 3, în aproximativ 64% din țări compania suportă un cost mediu de personal cuprins între 2000-3000 EUR/salariat și în doar 6% dintre state forța de muncă este remunerată cu mai puțin de 1000 EUR/salariat. Nivelul ridicat al salariului mediu este în strânsă corelație cu țara de origine a societății mamă.

*Rata de impozitare efectivă* este legată într-o manieră semnificativă de performanța organizației dar și intensitatea procesului de cercetare – dezvoltare care stă la baza producției.

**Tabel 4**

Nivelul ratei de impozitare efective				
<b>RIE</b>	<10%	10-20%	20-30%	>30%
<b>% SM (RIE)</b>	6.00%	16.00%	38.00%	40.00%

*Sursa: Elaborat de autori*

unde:

**RIE** = rata de impozitare efectivă;

**%SM(RIE)** = ponderea societăților mamă care aplică rata de impozitare aferentă.

Din analiza tabelului alăturat se poate observa că în majoritatea statelor de origine ale societăților mamă nivelul fiscalității înregistrează un procent foarte mare; 78% dintre companii plătind un impozit de peste 20%, în timp ce doar 6% dintre acestea sunt supuse unei impozitări de maximum 10% din rezultat.

*Paradisurile fiscale* - acest indicator a mai fost utilizat în cercetări științifice pentru a demonstra că organizațiile a căror obiect de activitate se identifică cu procesul de cercetare – dezvoltare, aici încadrându-se și companiile din domeniul farmaceutic și al biotehnologiei cuprinse în studiul nostru, au o tendință foarte mare de a-și deschide filiale în țări considerate paradisuri fiscale. Plecând de la această premisă, am considerat că numărul total al filialelor deschise în paradisuri fiscale este relevant pentru studiul nostru datorită procentului semnificativ din totalul numărului de filiale deschise.

#### **4. INTERPRETAREA REZULTATELOR**

În vederea identificării influențelor exercitate de variabilele independente asupra rezultatului net, am realizat o analiză cantitativ-valorică asupra acestor indicatori.

##### **4.1. Analiza variabilelor regresiei**

Variabilele utilizate în cadrul studiului nu sunt alese întâmplător, după cum am văzut anterior, acestea au fost utilizate și de către specialiștii în domeniu în vederea demonstrării ipotezelor ce au reprezentat fundamentele cercetării lor.

În efectuarea cercetării au fost utilizate următoarele variabile:

- RezNet – Variabila dependentă;
- Smediu, RIE, %PF – Variabile independente.

Tabel 5

## Statistici descriptive

	Min	Max	Mean	Std. Deviation
<b>RezNet</b>	1,099,000	755,000,000	164,865.92	193,885.11
<b>Smediu</b>	473	3,553	2,167.46	541.62
<b>RIE</b>	5.37	41.20	26.4440	9.01519
<b>% PF</b>	0.00	1.00	.2174	.2459

Sursa: Elaborat de autori

**Rezultatul net** înregistrează valori diferite de la o companie la alta, între valoarea minimă și cea maximă existând o diferență de aproximativ 700%. Media performanței entităților este de 164,865.92 EUR cu o abatere standard 193.885,11. EUR. În graficul alăturat se poate identifica dispersia valorilor abaterii mediei pătratice în jurul constanei de mijloc.

Valoarea minimă a **salariului mediu** este întânită în China, o țară emergentă, ce a înregistrat în perioadele recente creșteri economice și sociale semnificative. Totuși forța de muncă este evaluată la un salariu mediu de 473 EUR mai puțin cu 3.080 EUR comparativ cu Germania, unde întâlnim cea mai mare valoare a acestui indicator. Media indicatorului atinge valoarea de 2.167,46 EUR, cu o abatere standard de 541,62 EUR, valorile regăsindu-se în majoritatea țărilor din eșantion întrucât sunt încadrate în categoria statelor dezvoltate.

**Rata de impozitare efectivă** este un indicator cheie care influențează rezultatul net al companiilor, acesta fiind și unul dintre argumentele pentru care societățile mamă decid să-și dezvolte afacerea pe teritorii cu o fiscalitate mai redusă. Țările care prezintă un astfel de beneficiu sunt Statele Unite (de exemplu în statul Delaware). Însă, nu se poate vorbi despre o omogenitate la nivelul fiscalității în cadrul SUA, deoarece în republica federală se identifică și state care aplică impozite mult mai mari, maximul fiind de 41,20 % .

Un ultim indicator care poate avea influență asupra rezultatului net este dat de **numărul filialelor deschise în țări considerate paradis fiscal**. Este destul de dificil să definim un paradis fiscal, în literatura de specialitate vehiculându-se informația că ”*există atâtea definiții câte paradisuri fiscale sunt*”<sup>16</sup>. În cadrul eșantionului studiat, în medie, 22% din filialele societății mamă sunt deschise în astfel de teritorii, indiferent că vorbim despre paradisuri fiscale care nu aplică nici un fel de impunere asupra veniturilor (I-le Cayman, Monaco, etc) ori aplică cote de impunere reduse (Elveția, Lichtenstein, etc) sau practică un impozit pe venit/beneficiu în funcție de baza teritorială ( Hong Kong, Filipine, Panama, etc). Totuși există și situații extreme, adică grupuri de societăți în care toate filialele sunt deschise în așa-numitele ”oaze fiscale”, la polul opus aflându-se acele companii mamă care nu și-au deschis filiale în astfel de țări.

#### 4.2. Analiza corelațiilor dintre variabile

Generarea corelațiilor dintre variabilele independente și variabila dependentă au fost obținute prin introducerea datelor într-un software specializat SPSS Statistics.

<sup>16</sup> Buziernescu R., Antonescu M., *Paradisurile fiscal internaționale, Finanțe – Procvările viitorului*, Craiova (2007), pp. 179-180.



Coeficientul Pearson este un indicator prin intermediul căruia putem stabili corelațiile dintre două variabile, mai exact influența pe care o exercită una asupra rezultatului celeilalte.

**Tabel 6**

**Corelații**

		<b>RezNet</b>	<b>Smediu</b>	<b>RIE</b>	<b>% PF</b>
<b>Coeficientul Pearson</b>	<b>RezNet</b>	1.000	.338	.021	.265
	<b>Smediu</b>	.338	1.000	.296	.259
	<b>RIE</b>	.021	.296	1.000	.192
	<b>% PF</b>	.265	.259	.192	1.000

Sursa: Elaborat de autori

Relevante pentru acest studiu sunt influențele exercitate de variabilele independente (Smediu, RIE și %PF) asupra celei dependente (RezNet).

O valoare a corelațiilor cât mai apropiată de 1 evidențiază o relație perfectă între cele două variabile, pe când valoarea nulă semnifică lipsa corelației dintre elemente. În tabelul 6 se poate observa că nu există valori negative ceea ce presupune că între variabile se exercită o influență direct proporțională (modificarea cu o unitate a RezNet se realizează pe măsura creșterii de valoare a celorlalți indicatori - Smediu, RIE și % PF).

Dacă analizăm influența pe care o are **Smediu** asupra RezNet observăm că aceasta este destul de mare – în proporție de 33,8%. Majoritatea grupurilor de societăți își au sediul în țări dezvoltate considerate mari economii ale lumii ( SUA, Germania, Elveția), iar unul dintre elementele definiției ale unor astfel de state este costul ridicat al forței de muncă.

Pe locul doi în topul variabilelor care exercită o influență asupra rezultatului net al grupului este ponderea filialelor deschise în paradisuri fiscale (**% PF**).

Managerii sunt interesați să își extindă afacerile în astfel de zone deoarece sunt caracterizate prin stabilitate socială și politică, infrastructură solidă, profesioniști (avocați, contabili extrem de competenți) și oferă facilități fiscale semnificative<sup>17</sup>. Prin urmare influența exercitată de factor asupra rezultatului net al grupului este de 26.5%.

Poate puțin surprinzător, **RIE** are impactul cel mai redus asupra variabilei dependente RezNet. Însă trebuie ținut cont că acest indicator se află într-o relație de interdependență față de cel anterior, între cei doi existând o strânsă corelație (aproximativ 20%).

Cercetând acești indicatori am conchis că nu manifestă o influență totală asupra rezultatului net al grupului întrucât pot exista și alte variabile care, deși nu au fost luate în considerare, afectează performanța unei entități.

<sup>17</sup> Idem 16

Printre aceste variabile se pot identifica:

- Influențele economice, sociale și politice manifestate la nivelul fiecărui stat;
- Gradul de intervenție al statului în economie;
- Poziția geografică, numărul populație;
- Influența culturii statului respectiv.

### 4.3. Analiza semnificației modelului

R<sup>2</sup> este un indicator statistic utilizat în scopul determinării gradului de diversificare a portofoliului de variabile independente, valorile fiind afectate de creșterea numărului de parametri. Un rezultat apropiat de 100% indică un grad mare de diversificare, în timp 0% evidențiază contrariul.

Coeficientul de determinare stabilește o măsură generală a puterii de asociere și nu trebuie interpretat ca o măsură în care orice variabilă independentă acționează semnificativ asupra celei dependente.

Calculule efectuate pentru eșantionul prezentat indică o valoare a lui R<sup>2</sup> de 16%. Dar un procent moderat nu implică un aspect negativ al regresiei, existând argumente în acest sens.

- În unele domenii se preconizează valori reduse ale lui R<sup>2</sup> (exemplu: cercetarea comportamentului uman, cercetarea pe un eșantion redus);

- Prin corelarea unei valori reduse a lui R<sup>2</sup> cu un predictor statistic semnificativ pot rezulta concluzii importante cu privire la modul în care schimbările în valorile predictorului sunt asociate modificării valorii rezultat;

O rată de 16% demonstrează faptul că variabilele dependente alese în cadrul studiului nu sunt singurele care își exercită influența asupra rezultatul net al unui grup. Pot exista și alți factori care manifestă o influență în performanța companiilor, dar care nu fac obiectul prezentei cercetări.

**Tabel 7**

**Sinteza modelului**

Mode	R	R Square	Change Statistics				
			R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.399 <sup>a</sup>	.160	.160	2.911	3	46	.044

Sursa: Elaborat de autori

În tabelul 7. valoarea indicatorului Sig. F Change - 0.044 este mai mică decât 0.05, valoarea atribuită de cele mai multe ori în studiile statistice, fapt ce arată că probabilitatea ca ipotezele de la care studiul a plecat sunt valide.

**Tabel 8**

**Corelația coeficienților**

Model	Standardized Coefficients	t	Sig.
1	(Constant)	-.446	.658
	Smediu	.318	.033
	RIE	-.113	.047
	PF	.205	.153

Sursa: Elaborat de autori

Pentru a proba ipotezele, coeficienții variabilelor independente Smediu, RIE și PF trebuie să aibă o valoare semnificativă a indicatorului Sig mai mică decât valoarea pragului de semnificație  $\alpha = 0.05$  cu o valoare critică de 1.725.

Coeficientul (0.318) variabilei Smediu este din punct de vedere semnificativ, întrucât valoarea indicatorului Sig  $0.033 < 0.044$ , astfel prima ipoteză formulată potrivit căreia societățile mamă aleg să își deschidă filiale în alte state pentru a beneficia de avantaje fiscale și de costuri reduse asociate forței de muncă comparativ cu cele din țara de origine este adevărată, concluzionând faptul că aceste cheltuieli ridicate cu personalul influențează într-un mod semnificativ decizia multinaționalelor de a-și deschide subsidiare în alte state pentru a-și optimiza costurile. De asemenea, valoarea coeficientului RIE - 0.113 este mai mică decât valoarea critică a pragului de semnificație, ceea ce relevă influența negativă pe care rata efectivă de impozitare o are asupra performanțelor multinaționalelor.

Cea de-a doua ipoteză conform căreia multinaționalele își ajustează rezultatul net în situațiile financiare consolidate, evitând fiscalitatea ridicată din țara mamă, prin deschiderea de filiale în state care se află pe lista OECD a paradisurilor fiscale este validată de valoarea coeficientului variabilei %PF semnificativ mai mică (.205) decât valoarea critică asociată pragului de semnificație  $\alpha$ .

Concluzionând, variabilele Smediu, RIE și PF își exercită influența asupra variabilei dependente RezNet, iar ceea ce inițial era cuantificat drept o imperfecțiune a pieței pe care societatea mamă activează, determină luarea deciziilor de punerea în aplicare a strategiilor de finanțare indirectă prin migrația subsidiarelor.

## CONCLUZII

Optimizarea costurilor reprezintă una dintre orientările de bază ale marilor companii, raționament interpretat ca o modalitate indirectă de finanțare ce poate fi coroborat și cu reducerea gradului de îndatorare al societății.

Cercetarea efectuată asupra celor 50 de companii din domeniul farmaceutic și biotehнологic a contribuit la fundamentarea opiniei legate de relația de interdependență ce există între finanțarea indirectă a companiilor prin optimizarea costurilor, pe de o parte, și deschiderea filialelor în alte țări decât în cea de origine a societății mamă, pe de altă parte.

Cele două ipoteze care au reprezentat mobilul cercetării au fost validate; variabilele utilizate au fost alese corespunzător, acest fapt fiind confirmat de corelațiile pozitive obținute între indicatori. În mod cert există și alte variabile care, deși nu au fost luate în considerare, își exercită influența asupra rezultatului net, însă cele prezentate în cadrul studiului s-au dovedit a fi relevante și credibile. De asemenea, o limită a cercetării este dată și de numărul redus de companii analizate. Dacă studiul s-ar fi extins pe un număr mai mare de societăți s-ar fi putut demonstra mai multe ipoteze, gradul de eroare ar fi fost minim, iar datele oferite de analiza empirică ar fi fost mult mai relevante.

Pentru viitor cercetarea noastră nu se oprește aici. Ținând cont de faptul ca industria farmaceutică și a biotehnologiei este în topul industriilor care investesc semnificativ în activitatea de cercetare-dezvoltare, ne propunem sa efectuăm un studiu asupra facilităților fiscale pe care unele țări le pot oferi pentru know-how-urile dezvoltate, precum și analiza modificării performanței organizațiilor care au deschise subsidiare în astfel de țări sub aspectul aplicării normelor internaționale de contabilitate.

## BIBLIOGRAFIE

- Aghion, P., Hemous, D., Kharroubi, E. (2014) Cyclical fiscal policy, credit constraints, and industry growth, *Journal of Monetary Economics*, no. 62: 41-58;
- Amaral, I.S., Borges Gouveia J.J. (2010), International R&D models applied to pharmaceutical industry: a preliminary outline of results, disponibil on-line la <http://www2.druid.dk/conferences/viewabstract.php?id=1861&cf=28> ;
- Buckley, P.J., Casson, M.C. (1976). *The future of multinational enterprises*, Holmes&Meier, New York;
- Buckley, P.J., Casson, M.C. (1998). Analyzing foreign market entry strategies: Extending the internalization approach, *Journal of International Business Studies*, no. 29: 539 – 562;
- Cârstea, F., Dascălu, L., A. (2003), Studiu privind factorii de influență asupra cotei efective de impozitare a profitului, Colecția de working papers, *ABC-ul Lumii Financiare*, WP nr.1;
- Collins, J., Shackelford, D. (1995), Corporate Domicile and Average Effective Tax Rates: The Cases of Canada, Japan, the United Kingdom, and the United States, *International Tax and Public Finance*, vol. 2, no.1: 55-84;
- Egeraat, C., Barry, F. (2008), *The Irish pharmaceutical industry over the boom period and beyond*, Dublin: IIS, no.271;
- Edgar, T., Aghdaei, A. (2013), Using the income tax system as your hedge counterparty, *Australian Tax Forum*, vol. 28, no. 2: 317-377;
- Jayachandran, J. (2006), Selling Labor Low: Wage Responses to Productivity Shocks in Developing Countries, *Journal of Law and Economics*, vol.49, no.2: 397 – 425;
- Johannesen, N. (2012) Optimal fiscal barriers to international economic integration in the presence of tax havens, *Journal of Public Economic*, no.96: 400-416;
- Kindsfateriene, K., Lukasevicius, K. (2008), The Impact of the Tax System on Business Environment, *Engineering Economics*, no. 5: 70-78;
- Lawless, M. (2011), Do Complicated Tax Systems Prevent Foreign Direct Investment?, *Economica – The London School of Economics and Political Science*;
- Matei, Gh., Pîrvu D. (2010), Premisele în implementarea sistemului ”Baza Fiscală Comună Consolidată”, *Economie teoretică și aplicată*, vol. XVII, no.2: 77-86;
- McGrath, R.G. (2010), Falling forward: real options reasoning and entrepreneurial failure, *Academy of Management Review*, vol. 24, no. 1: 13-30;
- Mintzberg, H. (1996), Managing Government, Governing Management, Harvard Business Review, disponibil on – line la <http://hbr.org/1996/05/managing-government-governing-management/ar/4> ;
- Modigliani F., Miller M. (1963), Corporate Income Taxes and the Costs of Capital: A correction, *The American Economic Review*, vol. 53, no. 3: 433-434;
- Piciu, G., Mihăilă, N., Chițigă, G., Isachi, S. (2012), European Environmental Fiscal Policies and Strategies, *Economy Transdisciplinarity Cognition*, vol.15: 125-130;
- Richard, P.J., Devinney, T.M., Yip, G.S., Johnson, G. (2008), Measuring Organizational Performance as a Dependent Variable: Towards Methodological Best Practice, disponibil on – line la <http://www.researchgate.net/> ;
- Richardson, G., Lanis, R. (2007), Determinants of the variability in corporate effective tax rates and tax reform: Evidence from Australia, *Journal of Accounting Public Policy*, vol.26, Issue 6: 689-704;
- Smith, R.H., Smith, K.M. (2001), Technology spillovers from foreign direct investment in the indian pharmaceutical industry, *Journal of International Business Studies*, vol.32: 421-437;
- Skidmore, M., Scorsone, E. (2011), Causes and consequences of fiscal stress in Michigan cities, *Regional Science and Urban Economics*, no. 41: 360-371;
- Swank, D., Steinmo, S., (2002), The New Political Economy of Taxation in Advanced Capitalist Democracies, Political Economy of Taxation, *American Journal of Political Science*, vol. 46, no. 3: 642-655.

# TRATAMENTE FISCALE ÎN SFERA NEREZIDENȚILOR PERSOANE FIZICE

Autor: Viorel Alexandrescu

Programul de masterat Contabilitate, Audit și Informatică de gestiune  
(cu predare în limba engleză), Anul I, Grupa 653

Coordonator științific: Lect. univ. dr. Mirela Păunescu

## REZUMAT

*Lucrarea noastră își propune abordarea unei teme de importanță actuală în contextul globalizării forței de muncă și al „importării” în țara noastră a numeroși profesioniști din străinătate. Din rațiuni fiscale, legislația fiscală din România este armonizată celei europene în domeniu. Mai mult, prevederile fiscale din România aplicate în sfera nerezidenților sunt menite să faciliteze accesul statului la impozitarea unor venituri care sunt, în cea mai mare parte, legate de activitatea persoanelor nerezidente în România.*

## CUVINTE CHEIE:

*Rezidența fiscală, expatriat, centrul intereselor vitale, tratat de evitare a dublei impuneri, impozit pe venit.*

## 1. CONSIDERAȚIUNI INTRODUCATIVE

**Motto:** *„Cred că o națiune care încearcă să se taxeze întru prosperitate este ca un om care stă într-o găleată și încearcă să se ridice singur de mâner“.*

**Winston Churchill,** august 1949

Deși pare o situație paradoxală într-o societate care beneficiază de acces nelimitat la informații, sunt numeroși cei care nu și-au construit o viziune clară asupra sistemului de impozitare și asupra a ceea ce reprezintă el în viața noastră, a fiecărui cetățean contribuabil. Având în vedere prezența acestor carențe și dezvoltarea unui fenomen de scepticism față de reglementările fiscale la nivel național și european, se impune necesitatea remedierii acestor aspecte printr-o corectă informare a cetățenilor cu privire la îndatorirea ce revine fiecărui contribuabil în crearea și susținerea unui stat puternic și prosper. În spiritul obiectiv, vom supune atenției o prezentare comprehensibilă asupra tratamentelor fiscale în sfera nerezidenților persoane fizice, marcate de o puternică încercare de reglementare a acestora la nivel european.

Analizând prevederile fiscale per ansamblul lor, putem observa că acestea reprezintă o tentativă din partea autorităților de a asigura un tratament echitabil tuturor persoanelor care muncesc în România și, prin urmare, care sunt așteptate să-și aducă contribuția la bugetul statului, prin plata diferitelor impozite și taxe în țara noastră. Deși prezintă numeroase imperfecțiuni, sistemul fiscal

românesc funcționează în cazul persoanelor nerezidente după reglementări stabilite la nivel european, internațional și interstatal. Astfel, observăm că România a adoptat convențiile internaționale pentru evitarea dublei impunerii asupra veniturilor și a încheiat cu numeroase state tratate și convenții privind evitarea dublei impunerii juridice internaționale.

Dacă inițial, la sosirea în România, unui cetățean străin nu îi este solicitat să plătească vreun impozit pe veniturile sale în țara noastră, ulterior, în funcție de statutul dobândit pe parcursul șederii pe meleaguri autohtone, acesta va putea fi impozitat în concordanță cu reglementările fiscale naționale. Numai după îndeplinirea anumitor condiții, un cetățean din afara României va beneficia de același tratament fiscal aplicat în cazul unui rezident, evitându-se astfel posibilitatea comiterii unei erori și a impozitării unor persoane aflate doar în vizită pe teritoriul țării noastre sau care nu desfășoară activități cu caracter permanent sau de lungă durată în interiorul frontierelor naționale.

Totodată, din experiența anterioară a statului român, putem constata posibilitatea apariției unor disensiuni între statele care își revendică dreptul de impozitare a aceluiași venit. Cum, în virtutea tratatelor semnate între state, este implicată evitarea dublei impunerii, apare necesitatea determinării rezidenței fiscale a unei persoane, care va conferi dreptul statului al cărui rezident este să impoziteze veniturile obținute de rezidentul său. Mai mult, această noțiune vine să consolideze dreptul statului de a beneficia de dreptul de impozitare a priori a unor alte venituri obținute de persoana fizică pe teritoriul altor state, dacă nu există alte prevederi în convențiile încheiate cu statele de proveniență ale veniturilor.

În sens fiscal, România își propune să clarifice dreptul de impozitare a veniturilor obținute de cetățenii nerezidenți pe teritoriul său într-un termen rezonabil și judecând intenția persoanelor de a rămâne în țară o perioadă de timp suficientă încât să se poată stabili cu certitudine dacă persoana în cauză poate fi considerată rezidentă a statului român. Odată cu determinarea statutului de rezident fiscal, persoana vizată devine subiect impozabil pentru toate veniturile obținute pe teritoriul României, iar, în funcție de caz, și pentru veniturile obținute în alte state, pentru care pot fi percepute impozite în funcție de reglementările din convențiile asupra evitării dublei impunerii, dacă acestea există și nu sunt latente.

## **2. REZIDENȚA FISCALĂ**

Pornind de la cuvintele fostului președinte al SUA Ronald Reagan, care spunea că „viziunea oricărui guvern despre economie poate fi sintetizată în câteva fraze scurte: Dacă se mișcă, impozitează-! Dacă încă se mișcă, reglementează-! Dacă s-a oprit, subvenționează-!”, putem aprecia că obiectivul statului, prin organele sale fiscale, este să se asigure că își va exercita neîntârziat dreptul de impozitare asupra unui individ atunci când va constata întrunirea condițiilor eligibile. În această accepțiune, statul va încerca să stabilească rezidența fiscală a unei persoane pentru a ști cu exactitate ce parte dintre veniturile acesteia poate impozita.

În sens larg, rezidența fiscală reprezintă un drept și totodată o obligație din partea cetățeanului de a se supune legislației fiscale a statului său principal de rezidență. Cu alte cuvinte, prin noțiunea de rezidență fiscală putem înțelege garanția că, în virtutea dreptului internațional, o persoană va datora impozite pe veniturile sale din sursă globală într-un singur stat și cu respectarea eventualelor convenții încheiate între autoritățile statelor din care încasează venituri și autoritățile din statul său de rezidență.

Potrivit prevederilor art. 7 alin. 23 din Codul fiscal<sup>1</sup>, „persoana fizică nerezidentă este orice persoană fizică ce nu este persoană fizică rezidentă”. Astfel, este considerată ca fiind persoană fizică rezidentă orice persoană fizică ce îndeplinește cel puțin una dintre următoarele condiții:

- ✓ are domiciliul în România;
- ✓ are centrul intereselor vitale amplasat în România;
- ✓ este prezentă în România pentru o perioadă sau mai multe perioade ce vor depăși cumulativ 183 de zile, pe parcursul unui interval de 12 luni ce se încheie în anul fiscal vizat;
- ✓ este cetățean român ce lucrează în străinătate, în calitate de funcționar sau reprezentant al României într-un stat străin.

Pentru a putea afirma că o anumită persoană are domiciliul în România trebuie să avem în vedere condițiile esențiale, care fac referire la deținerea unei cărți de identitate emisă de autoritățile române, a unei cărți de rezidență permanentă pentru cetățenii aparținând comunității Uniunii Europene, Spațiului Economic European ori Elveției sau a unei cărți de rezidență permanentă emisă pentru cetățenii non-UE.

De asemenea, pentru ca o persoană să aibă centrul intereselor sale vitale în România se va considera că relațiile personale și economice ale persoanei sunt mai apropiate de România. Cu alte cuvinte, se presupune că:

- familia sa se află în România;
- afacerile sale sunt în România;
- are conturi bancare deschise în România;
- participă la activități culturale sau de altă natură în România *et caetera*.

În cazul în care o persoană este prezentă pe teritoriul național o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, ce se încheie în anul fiscal vizat, este necesar să se rețină pentru calcularea numărului de zile orice zile integrale petrecute în România, inclusiv fracțiunile de zile ce implică plecări sau sosiri în țară.

Stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice se realizează prin consens între România și statul de proveniență al persoanei respective, conform tratatului de evitare a dublei impuneri. În acest sens, se urmăresc mai multe criterii eliminatorii în stabilirea rezidenței fiscale, în ordinea următoare:

- statul în care dispune de o locuință permanentă;
- statul în care are centrul intereselor vitale;
- statul în care locuiește în mod obișnuit;
- statul al cărui cetățean este;
- autoritățile competente decid de comun acord.

Așadar, din stabilirea rezidenței fiscale va rezulta maniera de impunere a veniturilor obținute de persoana fizică atât din România, cât și din străinătate. Anterior datei de 1 ianuarie 2012, legea prevedea ca persoanele fizice nerezidente care au îndeplinit una din condițiile de rezidență menționate anterior pentru o perioadă de timp de 3 ani consecutivi, vor fi supuse impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu cel de-al patrulea an.

---

<sup>1</sup> **Legea 571 din 22 decembrie 2003** privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 927 din 23 decembrie 2003

Începând cu anul 2012, prin OG nr. 30/2011<sup>2</sup> a fost modificată regula în sensul în care, dacă persoana fizică este considerată rezidentă, va fi supusă impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de 1 ianuarie a anului calendaristic următor anului în care aceasta devine rezidentă în România. Hotărârea 50/2012 și Ordinul 74/2012 aduc o serie de completări și clarificări în ceea ce privește stabilirea rezidenței fiscale.

Potrivit Ordinului 74/2012<sup>3</sup>, dacă persoana fizică nerezidentă îndeplinește condițiile de rezidență pentru o perioadă sau mai multe perioade ce depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat, devine persoană fizică rezidentă începând cu ziua următoare îndeplinirii termenului. Este important de amintit că cele 183 de zile vor fi calculate nu doar dacă acestea sunt consecutive, ci și dacă acestea au fost îndeplinite fracționat, pe parcursul a 12 luni consecutive, conform mențiunilor din pașaportul persoanei și ale declarațiilor acesteia.

Un articol publicat de Finexpert Consulting subliniază că pentru a stabili rezidența fiscală a unei persoane fizice care sosește în România, autoritățile române se mai pot raporta și la oricare dintre următoarele elemente:

- persoana are domiciliul în România;
- centrul intereselor vitale este în România;
- persoana este prezentă în România;
- persoana deține unul sau mai multe autovehicule înregistrate în România;
- persoana are permis de conducere emis de autoritatea competentă în România;
- persoana are pașaport emis de autoritatea competentă din România;
- persoana este asigurată în sistemul de asigurări sociale din România pe parcursul întregii perioade de ședere în România.

Cu siguranță, în situația în care autoritățile consideră că acestea nu sunt suficiente, pot solicita dovezi suplimentare, în funcție de specificul fiecărui caz.

Încă o noutate adusă de Ordinul 74/2012 este reprezentată de obligația completării și înregistrării la autoritatea competentă, de către persoana fizică nerezidentă pasibilă de îndeplinirea condițiilor de rezidență, a formularului „Chestionar pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la sosirea în România”, în termen de 30 de zile calendaristice de la îndeplinirea termenului de 183 de zile de prezență în România. În caz contrar, sancțiunea aplicată de autorități constă în amendă de la 500 la 1000 lei. Totodată, organele abilitate vor emite un răspuns în termen de 30 de zile de la primirea documentației.

Foarte important de amintit este și faptul că intră sub incidența acestor reguli și au obligația completării și depunerii chestionarului și persoanele fizice care au sosit în România după 1 ianuarie 2009 și care continuă să fie prezente în România și după 1 ianuarie 2012.

Odată cu depunerea formularului precizat, persoana fizică are obligația depunerii și a altor documente suplimentare, printre care și certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă a statului în care persoana fizică își are deja rezidența fiscală.

---

<sup>2</sup> **Ordonanța Guvernului Nr. 30/2011** pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 627 din 2 septembrie 2011

<sup>3</sup> **OMFP Nr. 74 din 23 ianuarie 2012** pentru reglementarea unor aspecte privind rezidența fiscală în România a persoanelor fizice, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 73 din 30 Ianuarie 2012



Pe de altă parte, la părăsirea României pentru o perioadă mai mare de 183 de zile calendaristice într-un an fiscal, contribuabilii au obligația de a depune „Chestionarul privind determinarea rezidenței la plecarea din România”. Acest formular trebuie completat cu 30 de zile înainte de data plecării atât de persoanele rezidente, cât și de persoanele care au avut obligația depunerii „Chestionarului privind determinarea rezidenței la sosirea în România”, în caz contrar amenda posibilă situându-se între 500 și 1000 lei. Totodată, autoritățile vor reveni cu răspunsul lor în 15 zile de la primirea documentației.

Astfel, modificările apărute începând cu anul 2012 au scopul declarat de a conferi un caracter transparent procedurilor de calificare a persoanelor fizice sosite din afara statului român ca fiind rezidente sau nerezidente pe teritoriul României, înlăturând astfel dificultățile privind stabilirea rezidenței fiscale a unei persoane și modalitatea de impozitare a veniturilor.

### **3. CERTIFICATUL DE REZIDENȚĂ FISCALĂ**

Certificatul de rezidență fiscală este obligatoriu numai în anumite situații, multe dintre acestea având factori condiționați de convenția pentru evitarea dublei impuneri, potrivit [fiscalitatea.ro](http://fiscalitatea.ro). Acesta va stabili ce implicații fiscale are detașarea unui om de la societatea-mamă dintr-un anumit stat la filiala din România pentru o perioadă mai mare de 183 zile. În acest sens, persoanei fizice, care are o obligație fiscală integrală într-un anumit stat, i se eliberează la cerere certificatul de rezidență fiscală. Acesta este un document care atestă statutul persoanei fizice de rezident fiscal al unui anumit stat.

Certificatul de rezidență fiscală este emis de autoritățile fiscale competente din celălalt stat partener cu care România a încheiat anterior un tratat pentru evitarea dublei impuneri juridice internaționale. Un astfel de document este valabil în baza articolelor 4, 5 din Tratatul încheiat între cele două state, prin intermediul cărora sunt definiți rezidenții statelor contractante.

Este imperios necesar ca orice certificat de rezidență să specifice anul pentru care a fost eliberat și motivarea utilității sale, în baza unui anumit articol agreat în Tratatul pentru evitarea dublei impuneri.

Din punctul de vedere al redactării sale, nu există un format prestabilit de certificat de rezidență reglementat la nivel internațional, rămânând la latitudinea statului emitent construirea formatului propriu. Cu toate acestea, orice astfel de document trebuie să includă următoarele elemente:

- sintagma „este rezident fiscal al Statului...”;
- anul de referință;
- semnătura, ștampila și datele de identificare ale autorității fiscale emitente.

În cazul în care România nu va recunoaște certificatul de rezidență fiscală al expatriatului, acesta nu va beneficia de scutirea de la impozitare a niciunui venit, fiind fiscalizat pentru toate veniturile mondiale obținute.

### **4. CONVENȚIILE PENTRU EVITAREA DUBLEI IMPUNERI**

Este important de precizat că România are încheiate convenții de evitare a dublei impuneri cu diferite state membre ale Uniunii Europene, iar astfel, dacă o persoană fizică este considerată rezidentă atât în România, cât și într-un stat semnatar al convenției de evitare a dublei impuneri, atunci rezidența persoanei fizice se va stabili, luându-se în considerare aspecte precum: locuința

permanentă aflată la dispoziția sa, centrul intereselor vitale, statul în care locuiește frecvent, statul a cărui naționalitate/cetățenie o are.

În acest caz, ca urmare a completării chestionarului de către persoana fizică nerezidentă și verificării acestuia de către autoritatea fiscală, aceasta are obligația de a transmite, în termen de 30 de zile de la depunerea formularului, o notificare persoanei vizate, prin care stabilește menținerea sau, după caz, recalificarea rezidenței fiscale.

Dacă persoana este rezidentă a unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impunerii, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenție, care se aplică asupra aceluși venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impunerii, se aplică cotele de impozitare cele mai favorabile contribuabilului.

Dacă o persoană fizică nerezidentă nu face dovada rezidenței într-un stat cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii sau este rezident al unui stat cu care România nu are încheiată convenție și îndeplinește condițiile de rezidență se va considera că este rezident fiscal în statul român. În aceste condiții persoana fizică va fi supusă impozitului pe venit pentru venitul obținut din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de 1 ianuarie a anului calendaristic următor anului în care aceasta devine rezident fiscal în România.

## **5. IMPOZITAREA EXPATRIAȚILOR**

Legislația aplicabilă în cazul persoanelor nerezidente este, în primul rând Codul fiscal, începând cu prima zi de activitate și indiferent de perioada de timp petrecută în România. De asemenea, încă din prima lună de activitate, acestora li se aplică și tratatul de evitare a dublei impunerii dacă îndeplinesc următoarele condiții:

- ❖ Prezența lor în România va fi mai lungă de 183 de zile în orice perioadă de 12 luni ori an fiscal;
- ❖ Este plătit de către sau în numele unui rezident român;
- ❖ Costurile salariale sunt alocate unui sediu permanent din România.

Totodată, există și anumite excepții de la această regulă. Spre exemplu, în Tratatul cu Franța este prevăzută o prezență pe teritoriul statului partener mai lungă de 18 luni în 3 ani fiscali pentru ca o persoană să poată fi considerată rezidentă fiscal în celălalt stat decât cel de origine. Pe de altă parte, Tratatul cu Germania prevede că un nerezident va obține statutul de rezident fiscal al celuilalt stat dacă va sta pe teritoriul acestui stat mai mult de 183 de zile în oricare 12 luni calendaristice.

Declararea și plata impozitului pe veniturile din salarii din străinătate pentru expatriații care au obținut rezidența fiscală în România se realizează în două etape:

- Înregistrarea la administrația financiară competentă și obținerea unui CNP românesc pe baza certificatului de înregistrare sau a permisului de ședere;
- Declararea și plata impozitului pe venit – formularul 224 sau 112 (în anumite situații), până la data de 25 ale lunii următoare pentru luna anterioară.

Venitul impozabil din salarii este obținut în urma însumării veniturilor obținute din activitatea dependentă și a avantajelor, beneficiilor impozabile, din care sunt deduse contribuțiile sociale obligatorii, doar în anumite condiții.

Veniturile obținute din activitatea dependentă reprezintă salariile și celelalte indemnizații de detașare, neimpozabile în limita nivelului legal stabilit prin Hotărârea Guvernului pentru țara de rezidență a angajatorului nerezident, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă.

În cadrul avantajelor și beneficiilor impozabile nu sunt considerate avantaje și nu se impozitează contribuțiile la un fond de pensii facultative, care sunt:

- calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară;
- administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European;
- suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare participant la fond;
- contribuțiile sociale obligatorii datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor ori acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte.

De altfel, persoanele fizice rezidente într-un stat membru UE sau SEE beneficiază de aceleași deduceri ca și persoana fizică rezidentă în România în limita stabilită de legislația română și doar dacă:

- ✓ Persoana rezidentă provine dintr-un stat membru SEE;
- ✓ Prezintă documente justificative; și
- ✓ Acestea nu au fost deduse în statul de rezidență al persoanei.

Declararea și plata impozitului pe venit datorat pentru alte venituri din străinătate de către rezidenții fiscali în România în cel de-al doilea an de rezidență se face după același procedeu descris anterior și prin completarea declarației 201. Condițiile premergătoare datorării impozitului pe venituri mondiale sunt date de:

- Încasarea altor tipuri de venituri, precum cele din chirii sau câștiguri de capital;
- Imposibilitatea de a dovedi că sunt rezidenți fiscali ai altei țări;
- Depășirea perioadei de un an de rezidență fiscală în România.

## **STUDIU DE CAZ**

O companie din Germania detașează în România unul dintre angajații săi, cetățean german. Detașarea se face în baza unui contract de prestări servicii, iar societatea din Germania facturează trimestrial către filiala din România remunerația persoanei detașate. Vom vedea astfel dacă certificatul de rezidență va trebui prezentat de detașat sau de către societatea din Germania.

În aplicarea prevederilor Convenției dintre România și Germania pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și pe capital, semnată la Berlin la 4 iulie 2001 și ratificată prin Legea 29/2002, ca urmare a prezentării de către persoana fizică nerezidentă a certificatului de rezidență fiscală din Germania, veniturile din activitățile dependente realizate de aceasta pentru activitatea desfășurată în România se impun în condițiile prevăzute în convenție dacă respectiva persoană fizică face dovadă rezidenței în statul cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri.

Astfel, așa cum se precizează și la art. 15 din Convenția pentru evitarea dublei impuneri dintre România și Germania, salariile și alte remunerații similare obținute de un rezident al unui stat contractant pentru o activitate salariată sunt impozabile numai în acel stat, în afară de cazul în

care activitatea salariată este exercitată în celălalt stat contractant. Dacă activitatea salariată este astfel exercitată, remunerațiile primite pot fi impuse în celălalt stat.

Remunerațiile obținute de un rezident al unui stat contractant pentru o activitate salariată exercitată în celălalt stat contractant sunt impozabile numai în primul stat menționat, dacă: beneficiarul este prezent în celălalt stat pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în orice perioada de 12 luni, începând sau sfârșind în anul fiscal vizat; remunerațiile sunt plătite de o persoană sau în numele unei persoane care angajează și care nu este rezidentă a celui alt stat; remunerațiile nu sunt suportate de un sediu permanent sau de o baza fixă pe care cel care angajează o are în celălalt stat.

De asemenea, din punct de vedere al contribuțiilor sociale obligatorii, în condițiile legislației europene existente, se impune respectarea Regulamentului (CE) nr. 883/2004 și a Regulamentului (CE) nr. 987/2009, potrivit cărora persoanele fizice sunt supuse legislației de securitate socială a unui singur stat membru. Articolul 11 din noul Regulament stabilește regulile generale pe principiul că persoanele trebuie să fie supuse doar legislației unui singur Stat membru. Astfel, regula generală impune persoanei care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru să se supună legislației din statul membru respectiv.

De la această regulă, Regulamentul<sup>4</sup> stabilește prin art. 12 o regulă specială, potrivit căreia, în cazul detașării, persoana care desfășoară o activitate salariată într-un stat membru, pentru un angajator care își desfășoară în mod obișnuit activitățile în acest stat membru, și care este detașată de angajatorul respectiv în alt stat membru pentru a lucra pentru angajator, continuă să fie supusă legislației primului stat membru, cu condiția ca durata previzibilă a activității să nu depășească douăzeci și patru de luni și să nu fi fost trimisă să înlocuiască o altă persoană.

Totodată, în situația depășirii celor douăzeci și patru de luni sau trimiterii salariatului pentru înlocuirea unei alte persoane, se va aplica legislația de securitate socială în care se află locul de muncă, respectiv din România. Pentru ca salariatul detașat să rămână supus legislației de securitate socială din statul care a dispus detașarea, trebuie obținut formularul A1, care este o declarație cu privire la legislația aplicabilă, fiind util pentru dovedirea plății contribuțiilor în statul de trimitere. Este indicat ca formularul A1 să fie disponibil spre a putea fi prezentat de salariat sau de angajatorul său instituției din țara în care acesta lucrează, pentru a confirma situația sa în materie de securitate socială și a indica în ce țară trebuie plătite contribuțiile pentru asigurări.

În aceeași manieră, persoana fizică nerezidentă este cea care trebuie să prezinte certificatul de rezidență fiscală, situație în care vor fi făcute aplicabile prevederile convenției pentru evitarea dublei impuneri încheiate de România cu statul respectiv. În temeiul acesteia va fi analizată aplicabilitatea articolului referitor la profesiile dependente. Prin urmare, în situația prezentării certificatului de rezidență, stabilirea dreptului de impunere pentru veniturile realizate de salariatul străin pentru activitatea desfășurată pe teritoriul României se va face în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între cele două state semnatare.

---

<sup>4</sup> **Regulamentul (CE) nr. 987/2009 din 16 septembrie 2009** de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (Text cu relevanță pentru SEE și Elveția), publicat în Jurnalul Oficial nr. L 284 din 30 octombrie 2009, p. 1-42

## **CONCLUZII**

Prevederile fiscale din România aplicate în sfera nerezidenților sunt menite să faciliteze accesul statului la impozitarea unor venituri care sunt, în cea mai mare parte, legate de activitatea persoanelor nerezidente în România.

Armonizând legislația fiscală cu cea europeană din domeniu și având numeroase tratate încheiate cu alte state, România este una dintre cele mai atractive destinații de muncă pentru expatriații în căutare de noi oportunități de carieră. Remarcăm totuși imperfecțiunile legislației în domeniu în ceea ce privește procedura de înregistrare în sistemul fiscal românesc, precum și lacunele legislative care permit evitarea impozitării în anumite situații.

Nădăjduim să avem în viitor noi aspecte reglementate în legislația națională, precum și o creștere a nivelului de echitate a impozitelor negociate în Tratatelor de evitare a dublei impuneri cu alte state partenere.

## **BIBLIOGRAFIE**

- Legea 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 927 din 23 decembrie 2003
- Ordonanța Guvernului Nr. 30/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 627 din 2 septembrie 2011
- OMFP Nr. 74 din 23 ianuarie 2012 pentru reglementarea unor aspecte privind rezidența fiscală în România a persoanelor fizice, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, Nr. 73 din 30 Ianuarie 2012
- Regulamentul (CE) nr. 883/2004 din 29 aprilie 2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (Text cu relevanță pentru SEE și pentru Elveția), publicat în Jurnalul Oficial nr. L 166/1 din 30 aprilie 2004
- Regulamentul (CE) nr. 987/2009 din 16 septembrie 2009 de stabilire a procedurii de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 883/2004 privind coordonarea sistemelor de securitate socială (Text cu relevanță pentru SEE și Elveția), publicat în Jurnalul Oficial nr. L 284 din 30 octombrie 2009, p. 1-42.