

CORPORATE GOVERNANCE DISCLOSURES IN EUROPE: WEST VS. EAST

Raul Alexandru Șerban
CAIG English stream, 2nd year, group 704

Coordinating professor: Prof. univ. dr. Nadia Albu

ABSTRACT:

This paper aims to present the corporate governance disclosure practices, the level of transparency and its determinants of the companies from eight European countries that are members of the European Union. The study is separately analyzing the situation of the Western countries (France, Germany, Spain and UK) and of the Eastern countries (Bulgaria, Czech Republic, Poland and Romania), concluding with the comparison of the obtained results and the identification of their determinants (firm-level and country-level).

KEYWORDS: corporate governance, disclosure, transparency, firm-level variables, country-level variables

1. INTRODUCTION

Corporate Governance is a relatively new area in which the development was acquired by substantial influences that came from other domains such as finance, economics, accounting, law, management and organizational behavior (Monks & Minow, 2012). The failures of first tier businesses in the early 80s raised awareness upon the gaps of a system that seemed to be perfectly accurate until then. Corporate collapses and financial scandals affected the trust of the investors even more when it was revealed that in most of the cases the annual report and accounts seemed fine (Mallin, 2013). As a consequence, corporate governance appeared from the need to look beyond the annual report and accounts of a company, to some aspects that are of extreme importance for investors and, unfortunately, have been neglected for years.

After 1990, due to geo-political factors, many ex-communist countries have become members of the European Union. Although, they adhere to the international treaties in which the Western members of the European Union were already part, significant differences continue to exist between the Western and the Eastern wings of the EU. Some of these differences are related to corporate governance (Berglöf & Pajuste, 2005).

The way in which each country chooses to implement the Corporate Governance principles and to disclose the obtained result is affected by institutional and cultural specific issues, creating disparities at European level. The aim of this paper is to analyze these disparities and to identify their determinants in eight economies of the European Union.

2. LITERATURE REVIEW

2.1. Corporate Governance

Corporate Governance is a relatively new area and its development was influenced by a large number of theories from different disciplines, such as finance, economics, accounting, law, management and organizational behavior. Beyond all these disciplines, corporate governance also incorporates cultural, institutional and other structural differences. Therefore, the Corporate Governance principles should be viewed in conjunction with the legal system, cultural beliefs and other factors and not analyzed independently.

The great economic failures of the 70s and 80s that led to the loss of investors' confidence in companies, in general, and in managers' ability of leading, in particular (Albu, Durica, Grigoraș, Grigore, Mateescu & Ichim, 2013). After these early issues, there was a continuous struggle to improve corporate governance mechanism and to avoid other failures, transforming the development of corporate governance into a necessity of the economies worldwide.

In the international area, the earliest solution for implementing of corporate governance appeared under the form of *Good Practices Code*. In Europe, the first steps to a modern corporate governance system were made in UK, in 1992, when the Cadbury Code was adopted, followed in the next years by subsequent reports. In order to assure uniformity and coherence at the international level, The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) issued in 1999 and revised in 2004 a set of principles regarding the corporate governance phenomenon. These principles are meant to represent a model of efficient implementation of the corporate governance codes at national level.

The Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) principles are structured into six sections, each one discussing one issue. One of the six sections is dedicated to corporate governance disclosures and transparency. The requirement for proper disclosures in corporate governance is a natural response to the economic failures and business collapses registered worldwide due to the lack of information movement between shareholders, board of directors, management and employees (Tricker, 2012).

2.2. Corporate Governance Disclosures

Researchers have discovered that information symmetry is strictly linked to the efficiency of a business; more symmetry in information, more efficiency in business. This is actually what transparency of corporate governance means. Disclosures that are made on a periodic basis are reducing the informational asymmetry between the company's management and its stakeholders. The early requirements for disclosures were headed to financial reporting, but today we are facing among European companies a tendency to disclose much other relevant information on factors such as auditing, detailed relation with stakeholders and corporate social responsibility (CSR) (Gîrbină & Albu, 2012).

The transparency of information could be a two-way road for a company. On one hand, as stated above, it is important to facilitate the exchange of information between management and shareholders, because more transparent companies manage to gain the investors' trust. Gaining investors trust, they attract more financial resources, increasing their market value. On the other hand, transparency of a company's information could be a disadvantage if that information helps competitors create a competitive advantage against it (Berglöf & Pajuste, 2005).

In the early 2000s, when OECD published the corporate governance principles and the set of best practices, only a few countries adhere to these principles, implementing the stated rules in their national codes. The 'comply or explain' principle governed most of the corporate government mechanism until the middle of the 2000s. Companies were tending to disclose only those aspects that were required by the national laws and comply with non-voluntary regulations from two perspectives; first of all, if they were intending to enter the stock exchange market, they have no other choice but to comply, because this would increase their market value and the investors' trust; secondly, if they were already listed on the capital market and they do not comply, then, according to the 'comply or explain' principle, they had to motivate why they have not disclosed the required information.

Beginning from 2005, several studies regarding this matter were conducted in Europe, in both Western and Eastern wings of the continent. Studies revealed that many important disparities exist between European countries. Most of these disparities were created between Western and Eastern countries, but there were also many differences between from the same part of the continent, even they were considered to have similar economic development levels.

Taking into consideration the fact that the international regulations were homogeneously presented by the OECD statement, incorporating all the other issued codes, the conclusion is that the determinants of these disparities are not provided at an international level, but at lower levels. Further studies that were conducted revealed that the disclosure practices of the companies are influenced by company-level and country-level determinants.

Authors' opinions are divided into several points of view; some of them are considering that the company-level variables influence the level of transparency the most. They base their statements on the agency theory, elaborated by Jensen and Meckling in 1976, which discusses the relationship between the principal and the agent and the level at which the information is exchanged between them (the higher the level, the more efficient the business). On the other hand, there are authors that support the institutional theory, elaborated by Scott in 1987, which looks at the institutional environment and its influence on societal beliefs and practices, including the practices used by corporates to disclose corporate governance information (Mallin, 2013).

Being given the fact that corporate governance is an area of continuous research and development, this domain is currently evolving. Its level of transparency is the amount of the process' operations that is visible in the exterior, communicated to the interested parties, even if they are shareholders, employees or other stakeholders. Therefore, it is a matter of great importance to identify and analyze the factors that determine the fluctuation of this level (if any fluctuation).

3. RESEARCH METHODOLOGY

3.1.The sample of the study

The sample on which the study was made consists of 80 companies from 8 different. The 8 countries are all members of the European Union; 4 of them are Western European Union countries, the other 4 are Eastern European Union countries. The selected countries are Bulgaria, Czech Republic, France, Germany, Poland, Romania, Spain and UK. Each of the 80 companies selected is listed in the first tier of the national stock exchange. In order to be sure that the selected companies are among the most financially powerful companies of that given country, the stock exchange indexes were used in each case.

The SOFIX index was used for the Sofia Stock Exchange, the PX index was used for the Prague Stock Exchange, the CAC40 index was used for the Paris Stock Exchange, the DAX index was used for the Frankfurt Stock Exchange, the WIG20 was used for the Warsaw Stock Exchange, the BET index was used for the Bucharest Stock Exchange, the IBEX35 index was used for the Madrid Stock Exchange and the FTSE index was used for the London Stock Exchange. The information related to the presented sample was collected for the 2013 financial year from annual reports, corporate governance reports, companies' websites and the websites of the Stock Exchanges of each country. Also for collecting the information regarding the country-level factors, the World Bank's website was used.

3.2. The Level of Transparency

The level of transparency is considered to be one of the most important indicators that prove the efficiency of corporate governance mechanisms. The subject was analyzed in several studies during the years. In order to assure a coherence of the current study, three of these studies were used as a model: the Berglöf & Pajuste study, the Kowalewski, Stetsyuk & Talavera study and Gîrbină & Albu study.

In order to calculate the level of transparency for every country, the LoT (Level of Transparency) index was assigned. It will measure to what extent companies are disclosing information involved in their corporate governance practices.

For this operation, 6 variables were chosen: *Website*, *AnnualReport*, *CGSection*, *OwnershipStr*, *NonExBoard* and *ExBoard*. These variables were selected to reflect the most relevant information that should be disclosed by the companies involved and are all derived from prior studies mentioned above. Each of the variables stated above can take three possible values: 0, 1 or 2.

The values are assigned as follows:

Website=0, if the company does not have a website;

Website=1, if the company has a website available only in the national language;

Website=2, if the company has a website available also in English;

CGSection=0, if the website of the company does not contain information about corporate governance;

CGSection=1, if the website of the company contains information about corporate governance, but the information is not gathered in one place;

CGSection=2, if the website of the company contains information about corporate governance and the information is organized in a separate section related only to this aspect;

AnnualReport=0, if the company does not disclose the annual report on the website;

AnnualReport=1, if the company disclose the annual report on the website, but it is available only in the national language;

AnnualReport=2, if the company disclose the annual report on the website, and it is available also in English;

OwnershipStr=0, if the company does not disclose information about shareholders;

OwnershipStr=1, if the company discloses information about shareholders, but they are not presented individually, but aggregated in groups;

OwnershipStr=2, if the company discloses detailed information (name and number of shares) about shareholders that detain at least 5%;

NonExBoard=0, if the company does not disclose information about the non-executive members;

NonExBoard=1, if the company discloses information about the name of the non-executive members;

NonExBoard=2, if the company also discloses information about the independence of the non-executive members;

ExBoard=0, if the company does not disclose information about the executive members;

ExBoard=1, if the company discloses information about the name of the executive members;

ExBoard=2, if the company also discloses information about the professional experience of the executive members;

As a consequence, the LoT index is calculated as follows:

$$\text{LoT} = (\text{Website} + \text{AnnualReport} + \text{CGSection} + \text{OwnershipStr} + \text{NonExBoard} + \text{ExBoard}) / 12.$$

The sum of the 6 variables is divided by 12 because this is the maximum value of the LoT index. After the LoT index is calculated for each country - as an average of the LoT indexes of the companies from that specific country – the LoT index for Western Europe and Eastern Europe will be calculated. The two final LoT indexes will be compared in order to show the difference in the level of transparency between the Western and Eastern Europe.

3.3.Factors that influence the LoT index

The study continues with the identification of the determinants for LoT Index. According to prior studies, there are two types of variables that can consistently influence the level of transparency: firm-level variables and country-level variables. By analyzing the relationship between the LoT index and the two types of variables, we can reveal which of the two exert a higher pressure on the corporate governance practices. The selected variables, both firm-level and country-level, are similar to those used in prior studies and researches regarding the corporate governance practices.

3.3.1. The firm-level variables (internal variables) are: *TotalRevenues*, *TotalAssets* and *Auditor*

TotalRevenues refers to the profitability of the company. It is important to test if more profitable companies tend to be also more transparent or the other way around. Data about the total revenues of the companies included in study was extracted from the annual report of each company and is associated with 2013.

TotalAssets refers to the size of the company and the relationship between this variable and the LoT index will reveal if larger companies are more transparent or, on the contrary, less transparent. Data about the total value of the company's assets was extracted from the annual report issued for 2013.

The last firm-level variable is *Auditor* and refers to the audit firm that is associated with the selected company. In other words, it is important to see if the audit firm is a Big4 or not and if this aspect has any impact on the LoT index. Previous study conducted by Morris in 2012

revealed that corporates audited by larger audit firms tend to have better financial disclosures (Morris, Susilowati & Gray, 2012). The relationship between this variable and the LoT index will demonstrate if the large audit firms have also an influence on the corporate governance disclosures. If the studied company has a contract with a Big4 audit firm, the Auditor variable equals 1. If the company does not have a contract with a Big4 audit firm, the Auditor variable equals 0.

Table1. Firm-level variables (internal variables)

Country/internal variable	Average TotalRevenues * in EUR m	Average TotalAssets * in EUR m	Auditor
Bulgaria	390,81	667,92	0,40
Czech Republic	3763,40	1701,32	0,90
France	33327,12	47439,44	1,00
Germany	37702,59	53547,82	1,00
Poland	3120,67	6793,42	1,00
Romania	439,10	1139,06	0,60
Spain	21284,82	39732,94	1,00
United Kingdom	73762,94	92575,82	1,00

3.3.2. The country-level variables (external variables) are: *GovEff*, *RuleOfLaw* and *CtrlOfCorruption*

The relationship between the three country-level variables and the LoT index reveals the influence that the characteristics of the national environment have on the corporate governance practices of a company, in this case, especially on the level of transparency.

GovEff variable refers to the efficiency of the national governmental system and to the efficiency of the legal implementation. The relationship between the *GovEff* variable and the LoT index will be tight if the efficiency of the governmental processes determine the companies to disclose more information of their corporate governance process. If we are talking about non-voluntary information, efficiency could mean efficient enforcement, while in case of voluntary, information efficiency is related to the efficient imposing of a governmental model for the business society. Data was collected from the World Bank website and represents one of the annual world governmental indexes issued by the report committee for 2013.

RuleOfLaw variable is meant to be analyzed in relationship with the LoT index in order to reveal the attitude of the companies towards corporate governance practices in correlation with the national attitude towards national laws in general. The attitude of the people regarding the national laws is reflected in every legal aspect of that specific country and is even transposed to non-legal aspects (ethics, morality, education). The analyzed relationship is going to test if this attitude of the citizens is also influencing the business environment and the corporate governance disclosures. Data was collected from the World Bank website and represents one of the annual world governmental indexes issued by the report committee for 2013.

CtrlOfCorruption variable's relationship with the LoT index shows the impact of corruption upon the corporate governance practices and transparency. While corruption is an illegal operation, hiding corrupted aspects is a common practice. If these corruption aspects are inflicted in a company's processes, then the level of transparency is expected to decrease, in order to hide the illegal operations that might be discovered. Data was collected from the World Bank website and represents one of the annual world governmental indexes issued by the report committee for 2013.

Table2. Country-level variables (external variables)

Country/external variable	GovEff	RuleOfLaw	CtrlOfCorruption
Bulgaria	59,3	51,2	49,8
Czech Republic	75,1	82,5	62,7
France	89,5	88,2	88,0
Germany	91,4	91,9	94,3
Poland	71,3	73,5	70,8
Romania	52,6	56,4	52,6
Spain	82,8	81,0	75,1
United Kingdom	90,0	92,9	93,3

4. THE RESULTS OF THE RESEARCH

4.1.The LoT index

First of all, the results will be presented separately for each of the six variables that were assigned for every country. The comparison is important because it allows us to see the starting point for the later difference that will result in the LoT index.

Table3. The six variables analysis

Country / variable	Website	CGSection	AnnualReports	OwnershipStr	NonExBoard	ExBoard
Bulgaria	1,00	0,55	1,00	0,55	0,45	0,30
Czech Republic	1,00	0,85	1,00	0,85	0,65	0,70
France	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Germany	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Poland	1,00	0,90	1,00	0,95	0,65	0,95
Romania	1,00	0,95	0,95	0,75	0,40	0,45
Spain	1,00	1,00	1,00	1,00	0,70	0,80
United Kingdom	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00

Analyzing in more details the values of the six variables for each country we can identify some characteristics of the LoT index for every country. First of all, the 80 companies from the 8 countries included in the study have a website which is available in at least two languages: the national language and English. Among the companies from France and

Germany, many have a website available in three languages or even more. The value of the Website variable is 2 for every company included in the study and, as a consequence, for every country.

Regarding the corporate governance section, Bulgarian companies are not familiar with having a website with a separate corporate governance section. In the rest of the countries the phenomenon is usual.

The annual report of the selected companies is available on the website in both national language and English, except for one company in Romania. Although, being an isolated case, we can confirm that companies tend to disclose their annual report according to the corporate governance practices.

The ownership structure is presented in depth in most of the countries, except Bulgaria and Romania. Especially in Bulgaria, we have several cases in which the ownership structure is only vaguely presented with shareholders aggregated in groups. In Romania, some companies tend not to disclose the name of the shareholders, labeling them with 'private ownership' instead.

The information regarding the non-executive members of the board, as well as the information about the executive members of the board is briefly disclosed. The name of the members is disclosed in almost every situation, except for some cases in Bulgaria and Romania. Unfortunately, the independence of the non-executive members is an issue rarely disclosed by companies, except for three countries: France, Germany and UK. It is important here to mention that the independence itself was not a criterion of adding value to the variable, but only the information related to independence. The same three countries are the only ones that disclose, in every case, information about the professional experience of the executive members. The phenomenon of not disclosing the professional experience of the executive members is an intimidatingly common in countries such as Bulgaria, Romania and even Czech Republic.

The calculation of the LoT index was made according to the procedures presented in the previous chapter and using the given data sources. The resulted LoT index values will be presented separately for Western European countries and Eastern European countries, in order to allow the comparison between them.

Table4. LoT for Eastern European countries

Country	LoT
Bulgaria	0,64
Czech Republic	0,84
Poland	0,91
Romania	0,75
Eastern Europe	0,79

Table5. LoT for Western European countries

Country	LoT
France	1,00
Germany	1,00
Spain	0,92
United Kingdom	1,00
LoT for Western Europe	0,98

The calculation of the LoT index reveals the transparency issues that Eastern European countries have with their companies' corporate governance practices compared to the Western European countries. While among the Western European countries, Spain has scored the lowest with slightly above 92%, among the Eastern European countries, this value is closed to the highest score obtained by Poland with 91%.

Another identified problem beyond the gap between the West and the East is the gap between the East and the East. The differences in corporate governance transparency created between the Eastern European countries are upsetting; 15% between Romania and Poland, 26% between Bulgaria and Poland.

The LoT index calculated for every selected country and then, separately, for Eastern Europe and Western Europe, respectively, reveals a difference of 19% between the two wings of the European Union. It is important to find its determinants that involve such a gap of transparency between the companies from European Union member countries.

4.2.The LoT index's determinants

In order to discover the determinants of the transparency level involved in each case, the correlation between the LoT index and the six variables will be analyzed. The research uses the Spearman coefficient and the Pearson coefficient as well. In the next table are the values for both Spearman and Pearson calculations; Spearman coefficient is presented above the diagonal of 1s, while Pearson coefficient is presented under the diagonal of 1s.

Table6. Spearman & Pearson coefficients of correlation

	LoT	TotalRevenues *in EUR m	TotalAssets *in EUR m	Auditor	GovEff	RuleOfLaw	CtrlOfCorruption
LoT	1	0,737	0,775	0,944	0,912	0,942	0,952
TotalRevenues *in EUR m	0,952	1	0,989	0,549	0,785	0,752	0,858
TotalAssets *in EUR m	0,976	0,976	1	0,594	0,822	0,769	0,887
Auditor	0,894	0,791	0,873	1	0,837	0,957	0,948
GovEff	0,927	0,952	0,929	0,764	1	0,929	0,952
RuleOfLaw	0,903	0,976	0,929	0,709	0,929	1	0,919
CtrlOfCorruption	0,976	0,952	0,976	0,873	0,952	0,905	1

Values in bold are different from 0 with a significance level alpha=0,01

The results suggest that LoT index is highly correlated (the closer the number is to 1, the higher the correlation) with all the country-level variables according to both Spearman and Pearson coefficients. This means that the institutional context from a country exerts a great influence on the transparency level of the corporate governance practices of the companies in that country. Law is the linking word for all the country-level variables stated above, because

it is the good implementation of law the one that decides the government effectiveness, the attitude towards law the one that decides the RuleOfLaw variable value and the enforcement of law the one that provides the value of the CtrlOfCorruption variable. In other words, being a set of rules, the corporate governance principles are applied and respected on the territory of a country in the same manner in which the other national rules are.

Although lower than the correlation between LoT index and the country-level variables, the correlation between the LoT index and the firm-level variable is also significant. The size of the company and its profitability are decisively influencing the level of transparency. Large companies tend to disclose more information about their corporate governance practices. In the same manner proceed the profitable companies. The explanation may be the fact that the shareholders are interested in developing a healthy corporate for maintaining a continuous growth of the company, so their demand is higher. The higher companies are also disclosing more corporate governance information because they are willing to gain the trust of new investors and to attract new funding sources.

Even though the company's auditor must not intervene in the implementation of the corporate governance mechanism, the study reveals that companies that are audited by a Big4 audit firm disclose more information and higher-quality information, especially when we are talking about financial information.

5. CONCLUSIONS

This paper investigates the situation of the corporate governance transparency at European level, considering a sample of 80 companies from 8 countries, all of them members of the European Union.

The most important question is whether the national legal or business environment has the power to guide the implementation of the national corporate governance mechanism or if there are more influential internal variables that impose the implementation of certain corporate governance practices.

Although the sample was homogeneous, significant differences were identified between the selected countries, especially between Western and Eastern countries, but also among countries from the Eastern wing of the European Union. Because of these findings, I extended the study, in order to identify the determinants of these differences and the determinants of the transparency level in general.

The study of the correlations between the transparency level and the supposed determinants revealed that the amount of information disclosed by the European companies in the selected sample is influenced by institutional context, characterized by the government effectiveness, the rule of law and the control of corruption, but also by firm-level variables such as the total revenues value, the total assets value or the nature of the auditor.

All in all, I do consider that the result of this study is encouraging. Even if there is still a gap between the member countries of the European Union regarding corporate governance implementation and transparency, the companies are more and more aware of the significant importance represented by the corporate governance mechanisms and their impact on the economic and business area.

6. BIBLIOGRAPHY

- Albu, N., Durica, A., Grigoraș, D., Grigore, N., Mateescu, R., Ichim, A. (2013) "Corporate Governance in Romania. Perceptions and overview", *Accounting, Expertise and Business Audit Journal*, no.6: 36-42.
- Berglöf, E., Pajuste, A. (2003) "Corporate Governance in Central and Eastern Europe", in P. Cornelius and B. Kogut, *Global Competitiveness and Corporate Governance*, Oxford University Press.
- Berglöf, E., Pajuste, A. (2005) "What Do Firms Disclose and Why? Enforcing Corporate Governance and Transparency in Central and Eastern Europe", *Oxford Review of Economic Policy*, vol. 21 (2): 178-197.
- Cadbury, A. (1999) *Corporate Governance Overview in World Bank Report*, Washington DC.
- Coffee, J. C. (2006) *Gatekeepers: The professions and corporate governance*, Oxford University Press.
- Gîrbină, M.M., Albu, N., Albu, C. N. (2012) "Corporate governance disclosures in Romania" in Nguyen, D.K, Boubaker, S. (Eds.) *Board Directors and Corporate Social Responsibility*, Palgrave Macmillan.
- Ghiță, Marcel (2008) *Guvernanță Corporativă*, Editura Economică.
- Kowalewski, O., Stetsyuk, I. & Talavera, O. (2007) "Corporate governance and dividend policy in Poland", Working paper, available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=986111>.
- Mallin, C. A. (2013) *Corporate Governance*, Oxford University Press, 4th edition.
- Monks, Robert A.G., Minow, Nell (2012) *Corporate Governance*, John Wiley&Sons Ltd.
- Morris, R., Susilowati, I., Gray, S. (2012) „The Impact of IFRS Adoption versus Non-Adoption on Corporate Disclosure Levels in the Asian Region”, Working paper, American Accounting Association Annual Meeting.
- Tricker, B. (2012) *Corporate Governance: Principles, Policies and practices*, Oxford University Press.
- Worldwide Governance Indicators, available at <http://info.worldbank.org/governance/wgi/index.aspx#reports>

O ANALIZĂ COMPARATIVĂ A MODULUI DE PREZENTARE A SITUAȚIILOR FINANCIARE

Florentina Vasile și Alina-Elena Văcălie
Licență, An II, Grupa 633

Coord. Științific: Prof. univ. dr. Daniela-Artemisa Calu

REZUMAT

Acest studiu analizează particularitățile situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS și US GAAP din industria petrolieră și farmaceutică. Rezultatele noastre indică faptul că nu există o diferență semnificativă a generate de diferențele în standardele de contabilitate. Acest studiu contribuie la dovada calității informațiilor financiare pregătite în conformitate cu IFRS și US GAAP și dependența sa de factori instituționali.

CUVINTE CHEIE: *Standarde Internationale de Raportare Financiară, US GAAP, Gradul de omogenitate, Sectoare de activitate.*

1. INTRODUCERE

Această lucrare analizează impactul raportarilor financiare conform IFRS și US GAAP din următoarele industrii: petrolieră și farmaceutică. În acest studiu, vom investiga modul în care au fost detaliate situațiile financiare, vom analiza și vom compara notelor financiare în cele două referențiale. Într-o perioadă în care economiile devin tot mai globalizate este nevoie de un limbaj contabil comun. În prezent, la nivel mondial, societățile cotate la bursele de valori utilizează, în principal, pentru raportarea financiară standardele internaționale de raportare financiară (IFRS – International Financial Reporting Standards) sau US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles). Spre exemplu, societățile americane cotate la bursele de valori din SUA utilizează pentru raportarea financiară US GAAP, însă societățile străine care sunt cotate la bursele americane pot folosi pentru raportarea financiară și IFRS (Feleaga, 2007).

În ultimii ani, la nivel mondial, asistăm la un proces de convergență contabilă. Aceasta se referă la alinierea referențialelor contabile naționale, altele decât cel american, la IFRS și convergența dintre IFRS și US GAAP. În anul 2002 IASB și organismul de normalizare din SUA, Consiliul Standardelor de Contabilitate Financiară (FASB – Financial Accounting Standards Board) au demarat procesul de convergență contabilă. Convergența IFRS-US GAAP s-a concretizat într-o primă fază în ameliorarea unor IAS-uri mai vechi, iar apoi s-au adoptat IFRS noi convergențe cu referențialul contabil american. Pentru a fi adoptat la nivelul mondial, un standard internațional de raportare financiară trebuie să îndeplinească anumite condiții: să fie conform interesului public mondial și principiului imaginii fidele și să îndeplinească criteriile necesare pentru luarea deciziilor.

2. METODOLOGIA CERCETĂRII

Metodologia cercetării folosită în cadrul acestei lucrări este următoarea: Am debutat prin căutarea unui clasament al celor mai puternice companii existente la nivel mondial în industria petrolieră și farmaceutică. În acest sens am utilizat pe site-ul Fortune Global. (<http://fortune.com/global500/>) Am găsit un top 25 companii din industria petrolieră și top 20 companii din industria farmaceutică, din care am selectat spre analiza în cadrul acestui studiu 13, respectiv 15 dintre acestea, dat fiind faptul că nu toate situațiile financiare au putut fi vizualizate în momentul accesării (Anexa nr. 1). Culegerea informațiilor a fost realizată în perioada 15 Martie -15 Aprilie 2015. În situațiile financiare din anul 2013 am cercetat tipul referențialului, industria în care activează, forma bilanțului (situației poziției financiare), forma contului de profit și pierdere (situației rezultatului global), metoda aleasă pentru prezentarea situației fluxurilor de trezorerie, informații despre metodele și politicile contabile utilizate pentru activele intangibile, evaluarea stocurilor, amortizarea activelor, precum și alte tipuri de informații prezentate despre contractele de leasing, provizioane și raportul auditului.

3. REZULTATELE CERCETĂRII:

3.1. Analiza prezentării situațiilor financiare

În urma analizei situațiilor financiare, am ajuns la următoarele rezultate privind prezentarea celor trei situații financiare selectate.

3.1.1. Situația poziției financiare

Situația poziției financiare prezintă poziția financiară a unei entități la sfârșitul perioadei de raportare. Elementele pe baza cărora se evaluează poziția financiară sunt activele, datoriile și capitalurile proprii. Situația poziției financiare poate fi prezentată sub format lista ($\text{Active} - \text{Datorii} = \text{Capitaluri Proprii}$) și sub format cont ($\text{Active} = \text{Datorii} + \text{Capitaluri Proprii}$).

În figura 2.1.1 (*Situația poziției financiare - Industria petrolieră*) și fig. 2.1.2 (*Situația poziției financiare - Industria farmaceutică*) se observă pe ambele sectoare de activitate și ambele referențiale că este predominantă forma de prezentare de tip cont. De asemenea, ordinea activelor și capitalurilor proprii este în funcție de gradul crescător de lichiditate și exigibilitate. Analiza lichiditate – exigibilitate, are meritul de a pune în evidență riscul de insolvabilitate al întreprinderii. Aceasta constă în incapacitatea întreprinderii de a-și onora angajamentele asumate față de terți.

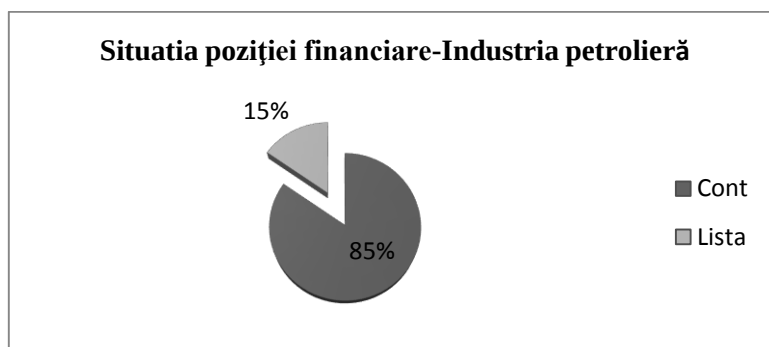


Fig. 2.1.1 - Situația poziției financiare - Industria petrolieră

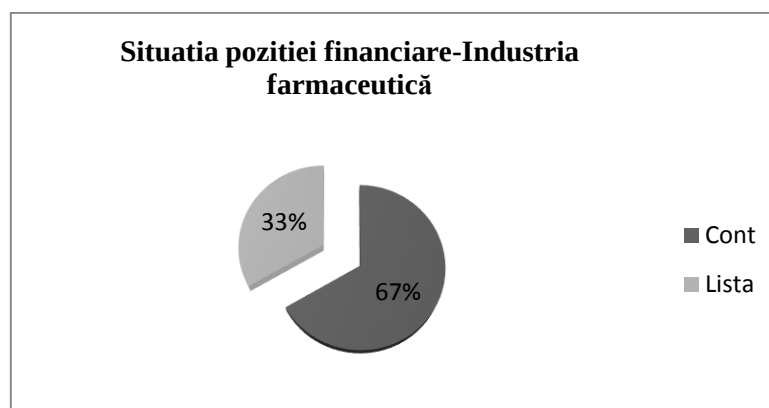


Fig. 2.1.2 - Situația poziției financiare-Industria farmaceutică

În urma studiului realizat, am observat pe referentialul IFRS, pe ambele sectoare de activitate, că elementele de activ sunt structurate în funcție de creșterea gradului de lichiditate începând din parte de sus a activului bilanțier. Lichiditatea reprezintă aptitudinea unui activ de a se transforma, fără termen, în monedă, dar și fără pierdere de valoare. Astfel, în active se vor înscrie mai întâi elementele cele mai puțin lichide, respectiv imobilizarile (necorporale, corporale și financiare). Se înscriu apoi activele circulante, având un grad de lichiditate mult mai mare decât imobilizarile. Referentialul US GAAP nu ține cont de aceasta ordine a activelor, situația poziției financiare debutând cu activele curente. Elementele de capitaluri proprii și datorii sunt structurate după gradul crescător de exigibilitate (însusirea lor de a deveni scadente la un anumit termen). Astfel, se vor înscrie mai întâi capitalurile proprii, provenite de la asociați, cât și din reinvestiri ale acumulărilor anterioare (rezerve, profit nerepartizat), iar apoi capitalurile din surse publice (subvenții, provizioane reglementate și alte fonduri). Practic, aceste resurse nu au o anumită scadență deci, nu sunt exigibile (decât în situații extreme de faliment). Apoi sunt înscrise datoriile pe termen lung cu scadență îndepărtată și datoriile pe termen scurt cu scadență mai mică de un an. Și în acest caz, referentialul US GAAP, în ambele sectoare de activitate: industria petrolieră și industria farmaceutică, nu ține cont de această ordine a capitalurilor proprii și datoriilor, situația poziției financiare debutând cu datoriile pe termen scurt, elementele fiind structurate după gradul descrescător de exigibilitate.

3.1.2. Situația rezultatului global

Standardul internațional de contabilitate IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare vizează prezentarea performanței globale a unei entități prin calculul unui rezultat global total. Situația rezultatului global prezintă modificările capitalurilor proprii în cursul perioadei rezultată din tranzacții sau alte evenimente, altele decât acele modificări rezultate din tranzacțiile cu proprietarii. Elementele pe baza cărora se evaluează situația rezultatului global sunt: venituri și cheltuieli. Referențialul IFRS permite întreprinderilor să opteze pentru o prezentare a cheltuielilor recunoscute în profitul sau pierderea perioadei fie după natură, fie după funcții, recomandând ca analiza să fie prezentată în situația rezultatului global. Prin această prezentare se dorește obținerea unei clasificări a cheltuielilor care să vizeze o prezentare cât mai sinceră a performanțelor întreprinderii.

US GAAP nu prevede un format standard pentru contul de profit și pierdere. Fie formatul -o singură etapă (cheltuielile sunt clasificate pe funcții) sau formatul multiple etape (articole de operare și non-operating sunt afișate separat) este acceptabilă. Potrivit US GAAP, elementele rezultatului global cuprind venituri, cheltuieli, câștiguri și pierderi, fiind considerate elemente ale rezultatului global, dar excluse din venitul net.

Spre deosebire de IFRS, US GAAP impune elementele extraordinare care urmează să fie separate de operațiunile obișnuite și prezentate separat în contul de profit. Elementele extraordinare sunt definite ca elemente materiale care sunt atât de neobișnuit și apar rar. Un eveniment sau o tranzacție care este neobișnuită în natură sau apare rar, este raportat ca o componentă separată a veniturilor din activități continue.

Prezentare în Fig 2.2.1 - *Situația rezultatului global-Industria petrolieră* și Fig.2.2.2-*Situația rezultatului global-Industria farmaceutică*

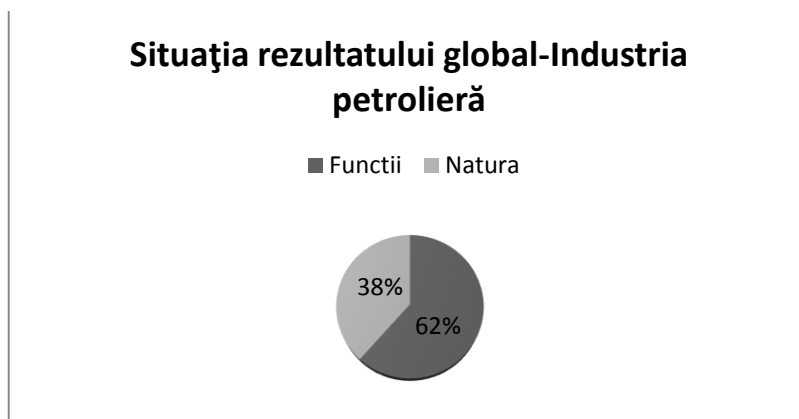


Fig 2.2.1 -*Situația rezultatului global - Industria petrolieră*



Fig.2.2.2-*Situația rezultatului global - Industria farmaceutică*

3.1.3. Situația fluxurilor de trezorerie

Tabloul fluxurilor de trezorerie prezintă fluxurile de trezorerie cunoscute sub denumirea de încasări și plăți, în cursul perioadei. Altfel spus, el arată de unde au venit lichiditățile și cum au fost ele utilizate, explicând cauzele variației lor. Fluxurile de trezorerie sunt repartizate între operațiile de exploatare, de investiții și de finanțare. Entitățile prezentate în studiu oferă o conciliere între valorile din tabloul fluxurilor de trezorerie și cele prezente în bilanț.

În ciuda faptului că IAS 7 *Tabloul fluxurilor de trezorerie* încurajează prezentarea lor pe baza metodei directe, în urma studiului, s-a constatat în cadrul industriei farmaceutice și industriei petroliere că metoda indirectă este preponderentă metodei directe, iar pe referentialul US GAAP, (ASC 230 și 830) a fost găsită doar metoda indirectă. Un argument care vizează alegerea de către manager adoptării metodei indirecte în pofida metodei directe referitoare la activitatea de exploatare este dorința acestuia de a nu evidenția încasarile și plățile exprimate în valori brute.

În figura 3.2.1.- *Situația fluxului de trezorerie-Industria Petrolieră* și Fig.3.2.2 - *Situația fluxului de trezorerie-Industria farmaceutică* se observă pe ambele sectoare de activitate și ambele referențiale predominanța metodei indirecte.

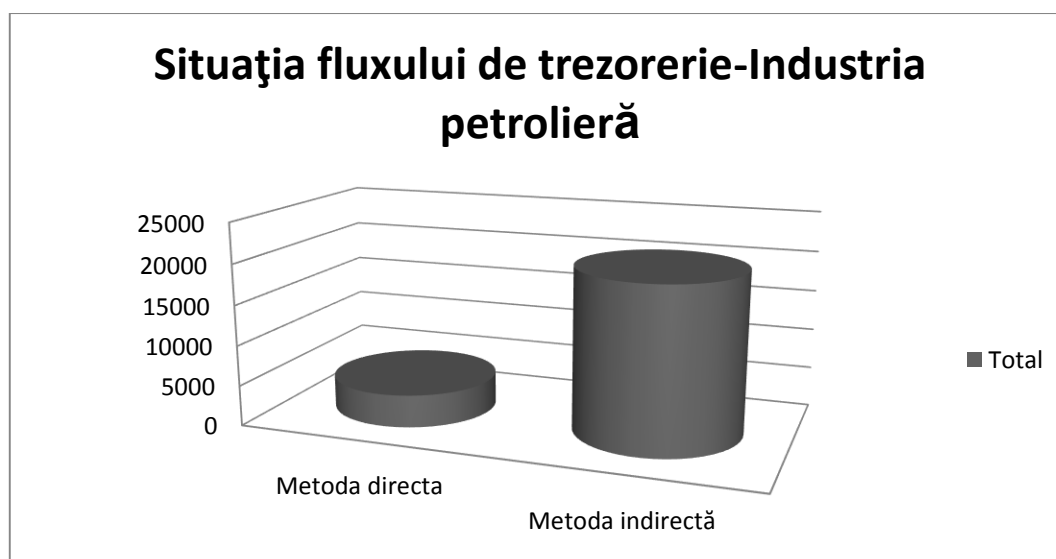


Fig.3.2.1- *Situația fluxului de trezorerie-Industria petrolieră*

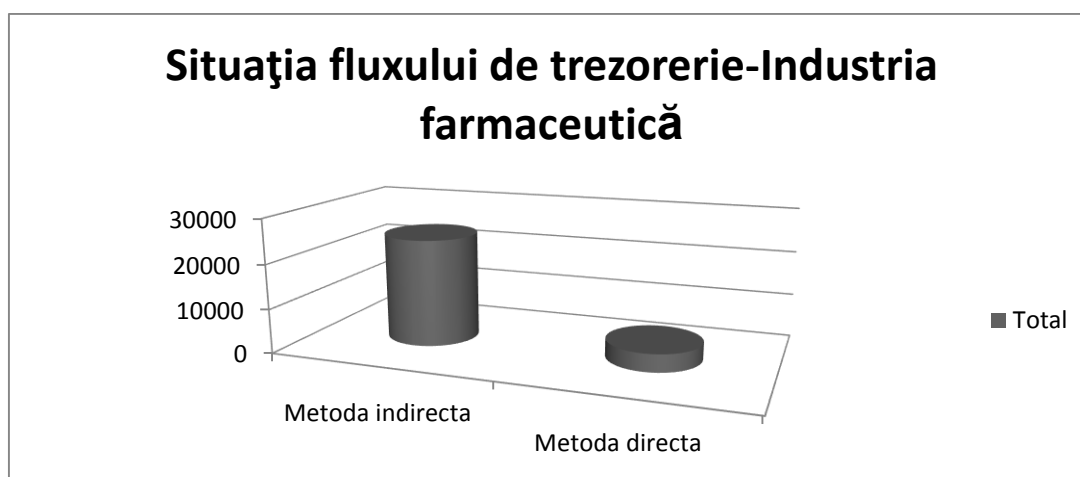


Fig.3.2.2-*Situația fluxului de trezorerie-Industria farmaceutică*

3.2. Informații publicate în notele la situațiile financiare

3.2.1. Prezentarea activelor tangibile (corporale) - metodele de amortizare

IAS 16 „Imobilizări corporale” solicită ca în calculul amortizării să se țină cont de valoarea reziduală, în timp ce în US GAAP nu există nici o cerință în privința valorii reziduale. De asemenea, în IAS 16 există cerința ca amortizarea să se calculeze prin metoda care reflectă cel mai bine ritmul în care se consumă avantajele economice aferente imobilizării respective, în timp ce, în cadrul US GAAP, metoda de amortizare trebuie să fie utilizată în mod sistematic și să fie bazată pe raționamentul profesional.

Conform IAS 16, durata de viață utilă a unui activ poate fi mai scurtă decât durata de viață economică. Estimarea duratei de viață utilă a activului este un aspect de raționament bazat pe experiența entității cu active similare, în timp ce US GAAP impune recunoașterea unei

deprecieri pe parcursul duratei de viață utilă preconizată a imobilizarilor corporale, astfel încât să se aloce la fel de echitabil posibil pentru perioadele în care serviciile sunt obținute din utilizarea imobilizarilor corporale.

Conform referențialului IFRS amortizarea încetează dacă activ este calificat drept deținut în vederea vânzării similar și referențiarului US GAAP. Prin acest studiu am urmărit și activele tangibile, respectiv metoda de amortizare utilizată de companiile din cele 2 domenii: industria petrolieră și farmaceutică. Metoda de amortizare cel mai frecvent utilizată de companii este: metoda amortizării liniare. În unele note ale situațiilor financiare sunt prezentate și anume active care sunt amortizate și prin alte metode.

De exemplu: În cazul companiei OMV, amortizarea este calculată folosind metoda liniară, cu excepția activelor din segmentul E&P, pentru care amortizarea se calculează într-o mare măsură folosindu-se metoda unităților de producție. În cazul companiei Exxon, în segmentul Upstream, amortizarea este, în general pe bază unitate de producție.

3.2.2. Activele intangibile - costurile de cercetare versus costurile de dezvoltare

Conform IFRS, cheltuielile legate de cercetare sunt recunoscute ca o cheltuială. Elementele necorporale generate intern în cadrul companiei, care îndeplinesc criteriile să fie considerate activitate dezvoltare sunt capitalizate în cazul în care sunt îndeplinite anumite condiții. În schimb, în cadrul US GAAP cheltuielile legate de activitățile de cercetare și dezvoltare sunt recunoscute ca o cheltuială.

În referențiarul IFRS, cheltuielile de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect ce vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale, în schimb US GAAP prezintă cheltuieli de cercetare în notele explicative deoarece nu sunt activate.

3.3. Evaluarea stocurilor la ieșire

Stocurile cuprind bunuri cumpărate și deținute în vederea vânzării, ca de exemplu: mărfuri cumpărate în vederea vânzării cu amănuntul sau terenuri și proprietăți deținute pentru vânzare. De asemenea, stocurile mai cuprind produse finite, producția în curs de execuție, materii prime și materiale consumabile ce urmează să fie consumate în cadrul procesului de producție.

Studiul efectuat, a determinat evidențierea metodelor de ieșire a stocurilor prin metoda „cost mediu ponderat” și prin metoda „primul intrat – primul ieșit”. Metoda CMP ține cont de toate intrările și toate ieșirile exercițiului, poate să fie calculat periodic (de exemplu, lunar) sau cu ocazia recepției fiecărei noi aprovizionări, în funcție de circumstanțele în care se găsește întreprinderea. Metoda FIFO consideră că elementele ies din stoc în ordinea intrării lor. În consecință, stocul la sfârșitul perioadei este constituit din elementele mai recente. Ambele referențiale IFRS prin intermediul IAS 2 *Stocuri* și US GAAP prin intermediul ASC 330, accepta metoda FIFO și CMP, în schimb referențialul IFRS nu accepta metoda LIFO, deoarece este considerată că nu oferă o imagine fidelă și un impact corect. În urma evaluării stocurilor la ieșire este generat gradul de omogenitate.

În urma aprofundării, am observat că metoda FIFO are un grad de peste 50% în utilizare, fiind urmat de metoda CMP. De asemenea, exista și companii care utilizează ambele metode, în funcție de natura stocului.

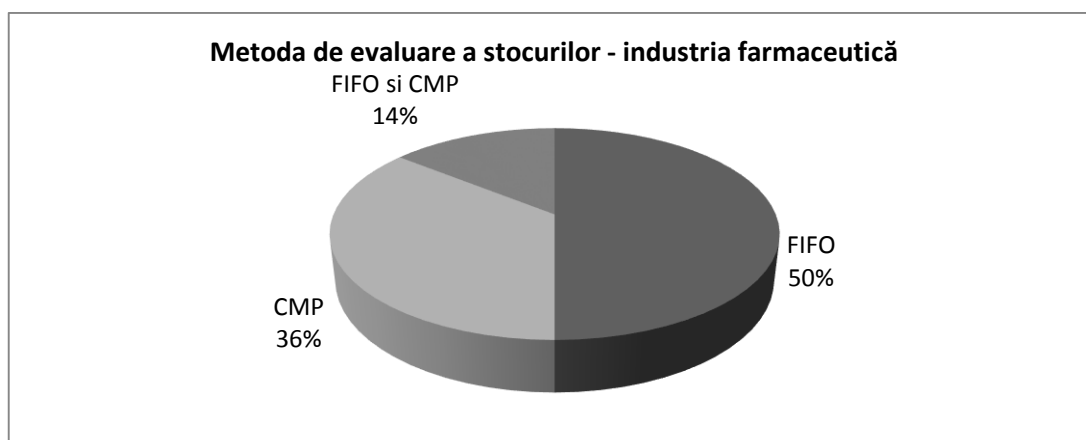


Fig. 3.1 Evidența metodei evaluării descărcării din gestiune a stocurilor industria farmaceutică

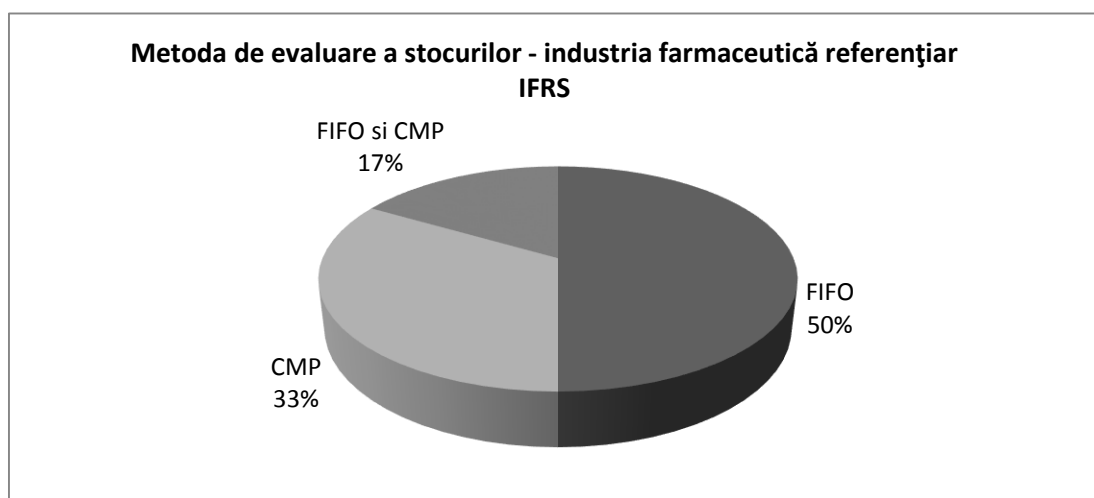


Fig. 3.2 Evidența metodei evaluării descărcării din gestiune a stocurilor industria farmaceutica referentiar IFRS

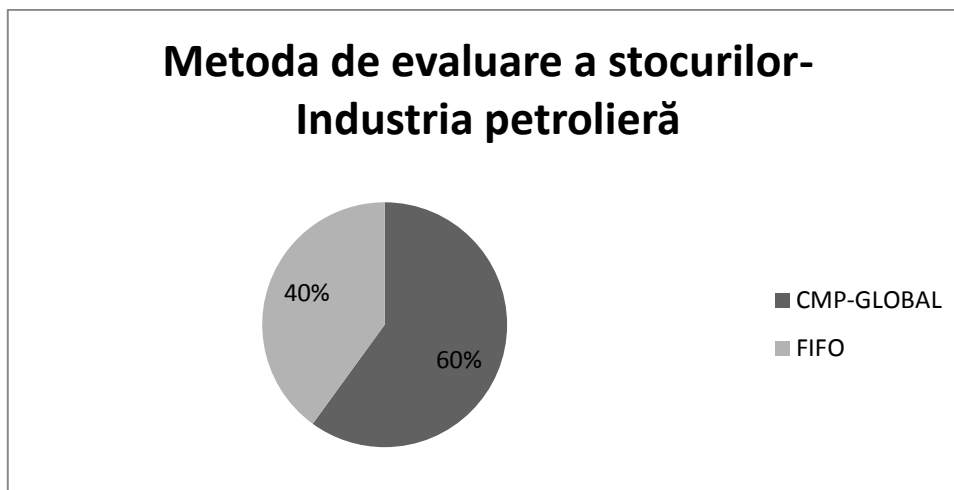


Fig.3.3.- Metoda de evaluare a stocurilor-Industria petrolieră

3.4. Provizioanele

Conform IAS 37 denumirea standard „*Provizioane, datorii și active contingente*”. Provizioanele se constituie pentru obligațiile curente (legale sau implicite) față de terți, generate de un eveniment anterior, atunci când este probabil ca o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice să fie necesară pentru a onora obligațiile respective, iar suma necesară pentru stingerea obligațiilor poate fi estimată în mod credibil. Spre deosebire de IFRS, instrucțiunile pentru „*Provizioane, datorii contingente și active contingente*”: este inclusă în mai multe subiecte ASC și că orientare nu este întotdeauna consecventă. Deși neprevăzută pierderea este similară cu IFRS; cu toate acestea, există unele diferențe.

Provizioanele pentru obligații individuale sunt constituite la o valoare egală cu cea mai bună estimare a sumelor necesare pentru stingerea obligațiilor. Acolo unde efectul valorii în timp a banilor este semnificativ, provizioanele se actualizează utilizând o rată de actualizare înainte de impozitare care reflectă, după caz, riscurile specifice datoriei.

Conform IFRS, scontarea reprezintă efectul valorii timp a banilor este semnificativ, prevederea este actualizată la o rată de actualizare înainte de impozitare care reflectă evaluările curente de piață ale valorii timp a banilor și riscurile specifice datoriei. În comparație cu US GAAP în care scontarea reprezintă dobânzile acumulate aferente neprevăzute pierderi nu sunt actualizate cu excepția cazului în calendarul fluxurilor de numerar aferente este fixă sau determinabilă în mod credibil.

În lucrarea de față, conform culegerii de date, în industria petrolieră provizioanele sunt constituite în general pentru litigii, pensii și obligații similare, dezafectare imobilizări corporale (sigilarea și abandonarea sondelor, curățarea batalelor, demontarea echipamentului de subsol și a facilităților de producție, recondiționarea zonelor de producție în conformitate cu cerințele licențelor și ale legislației în vigoare). Spre exemplu, compania Chevron (gigantul petrolier) a fost implicat într-un proces intentat de Ecuador Amazon pentru poluarea broșuri îndepărtate din junglă din Ecuador.

În industria farmaceutică (un alt domeniu supus culegerii de date) provizioanele sunt constituite în general pentru: cauzele medicale, impuse de către guvern, anumite rabaturi, stimulente de vânzări, promoții comerciale, cupoane, pensii și alte beneficii post-angajare, mediul înconjurător și litigii.

3.5. Contractele de leasing

Un contract de leasing este un acord prin care locatorul cedează locatarului, pentru o perioadă determinată, dreptul de utilizare a unui activ, în schimbul unei plăți sau a unei serii de plăți. Contractele de leasing îmbracă două forme și anume: contract de leasing financiar și contract de leasing operațional. În figura (Fig.3.5.1 – *Contracte de leasing – Industria petrolieră* și Fig.3.5.2 – *Contract de leasing – Industria farmaceutică*) este evidențiată preponderența contractului de leasing operațional în cadrul referențialului american US GAAP. Spre exemplu, compania *Johnson & Johnson*, lider pe piața industriei farmaceutice are detaliat în notele explicative ale situației financiare compoziția leasingului. Este folosit cu precădere leasingul operațional pentru vehicule, spațiu și echipamente, cel financiar fiind insignifiant.

Totodată, și leasingul financiar este regăsit în notele explicative ale situațiilor financiare, în special în industria petrolieră. Întrucât grupul își asumă riscurile și beneficiază de avantajele asociate dreptului de proprietate, activele trebuie capitalizate la intrarea în vigoare a aranjamentului la valoarea cea mai mică dintre valoarea actualizată a plăților minime de leasing și valoarea lor justă, iar ulterior amortizate pe durata de viață utilă sau pe durata contractului de leasing, în cazul în care aceasta este mai mică decât durata de viață utilă. Concomitent se recunoaște o datorie echivalentă cu suma capitalizată și plățile viitoare de leasing sunt împărțite în cheltuieli de finanțare a leasingului și rambursări de principal.

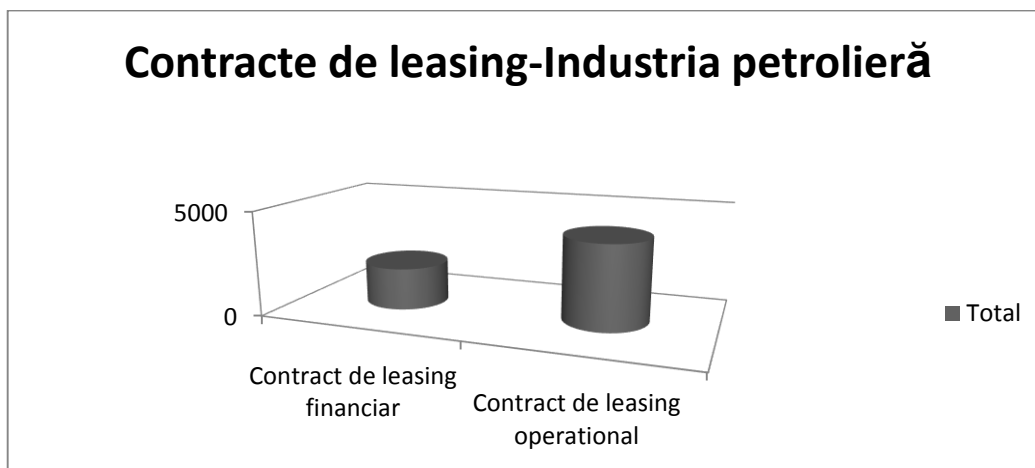


Fig.3.5.1- *Contracte de leasing - Industria petrolieră*

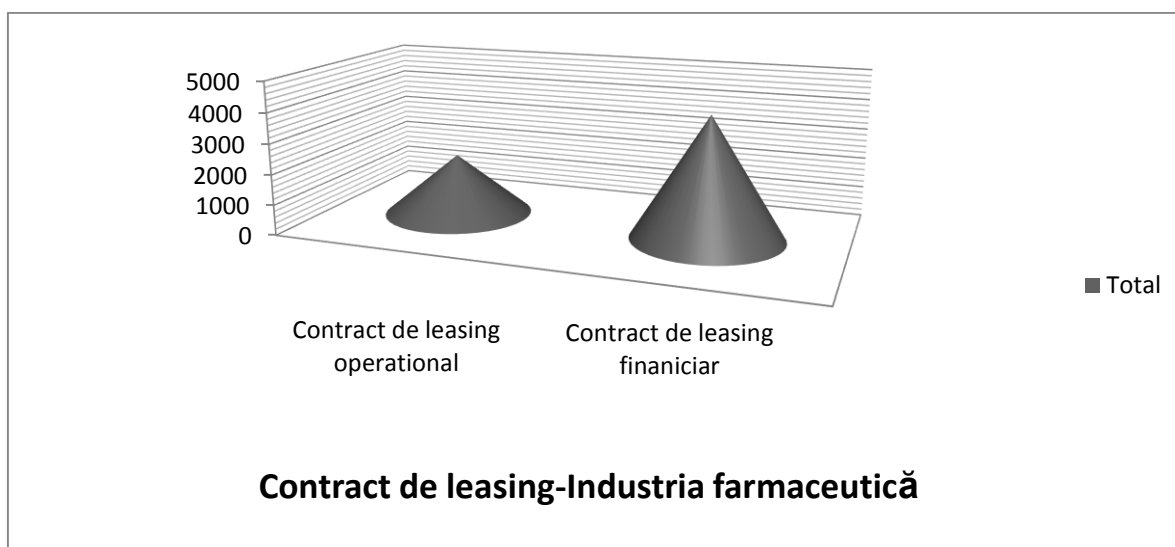


Fig.3.5.2. *Contract de leasing – Industria farmaceutică*

3.6. Raportul de audit

Toate companiile din industria petrolieră și industria farmaceutică ce își întocmeau situațiile financiare sub referențialul IFRS și referențialul US GAAP au fost auditate de către companii din BIG 4. De asemenea, aprecierea firmelor de audit asupra corectitudinii situațiilor financiare a fost fără rezervă.

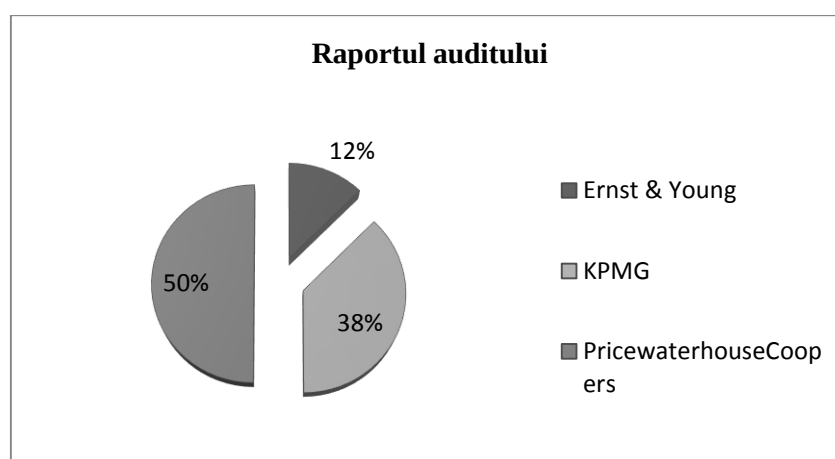


Fig.3.6.1-Raportul auditului- Industria petrolieră

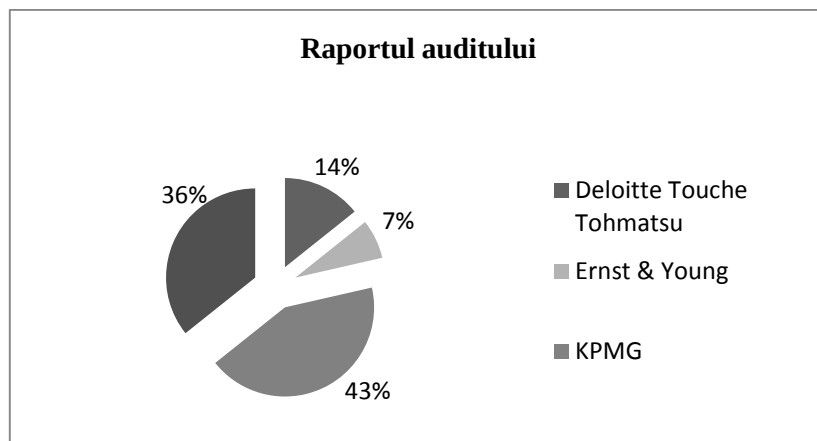


Fig.3.6.2. Raportul auditului – Industria farmaceutică

CONCLUZII

Studiul nostru investighează informațiile prezentate de companii din două domenii: industria petrolieră și industria farmaceutică. În urma cercetării științifice, am observat existența anumitor diferențe, dar și asemănări în funcție de prezentarea situațiilor financiare în concordanță cu obiectele de activitate.

Conform elementelor analizate din situațiile financiare am observat o omogenitate în notele detaliate ale companiilor vizate în studiu, dar și diferențele specifice celor două referențiale. Rezultatele noastre identifică particularități ale raportării financiare pe ambele sectoare de activitate (industria petrolieră și industria farmaceutică), indiferent dacă este utilizat referențialul IFRS sau US GAAP.

BIBLIOGRAFIE

- Feleaga, L., Feleaga, N. (2007) *Contabilitate financiara. O abordare europeana si international*, Bucuresti: Editura Economica 2 vol
- Grant Thornton LLP (2013) *Comparison between U.S. GAAP and International Financial Reporting Standards* disponibil la adresa <https://www.grantthornton.com/issues/library/whitepapers/audit/2015/Comparison-US-GAAP-IFRS.aspx>
- Pavaloaia, L. (2015) "Environmental Information Reporting and Certification in Annual Reports", *Procedia Economics and Finance*, vol. 20: 503-509
- Vintila, G. (2010) *Gestiunea financiara a intreprinderii*, Bucuresti: Editura Didactica si Pedagogica
- Walter Shelton, S., Owens-Jackson, L., Robinson, D. (2011) "IFRS and U.S. GAAP: Assessing the impact of reporting incentives on firm restatements in foreign and U.S. markets", *Advances in Accounting*, vol. 27: 187-192
- Top 25 companii petroliere <http://fortune.com/global500/>, disponibil la adresa - <http://www.rankingthebrands.com/The-Brand-Rankings.aspx?rankingID=370&nav=category>
- Abbot Laboratories, Annual Report 2013, disponibil la adresa <http://www.abbottinvestor.com/phoenix.zhtml?c=94004&p=irol-proxy>
- Actavis, Annual Report 2013, disponibil la adresa <http://ir.actavis.com/phoenix.zhtml?c=65778&p=irol-reportsAnnual>
- AstraZeneca, Annual Report 2013, disponibil la adresa <http://www.astrazeneca.com/Investors/financial-information>
- Bayer, Annual Report 2013, disponibil la adresa <http://www.investor.bayer.de/en/reports/annual-reports/overview/>
- Bristol-Myers Squibb, Annual Report 2013, disponibil la adresa <http://investor.bms.com/investors/financial-information/sec-filings/default.aspx>
- British-Petroleum, Annual Report 2013, disponibil la adresa <http://www.bp.com/en/global/corporate/investors/annual-reporting/archive.html>
- Chevron, Annual Report 2013 disponibil la adresa <http://www.chevron.com/investors/financialinformation/>
- China Petrochemical Corporation, Annual Report 2013, disponibil la adresa http://www.cnpc.com.cn/en/press/press_index.shtml
- Eli Lilly, Annual Report 2013, disponibil la adresa <https://investor.lilly.com/financials.cfm>
- Eni S.p.A., Annual Report 2013, disponibil la adresa http://www.eni.com/en_IT/investor-relation/presentations/2015/presentations-2015.shtml
- Exxon Mobil, Annual Report 2013 disponibil la adresa <http://ir.exxonmobil.com/phoenix.zhtml?c=115024&p=irol-irhome>
- GSK , Annual Report 2013 disponibil la adresa <http://www.gsk.com/en-gb/investors/>
- Jonson & Jonson, Annual Report 2013 disponibil la adresa <http://www.investor.jnj.com/sales-earnings.cfm>
- Kuwait Petroleum, Annual Report 2013 disponibil la adresa <https://www.kpc.com.kw/press/Pages/Annual-Reports.aspx>
- Leontina Pavaloaia , *Procedia Economics and Finance, Environmental Information Reporting and Certification in Annual Reports, Volume 20, 2015, Pages 503-509*
- Merck, Annual Report 2013 disponibil la adresa <http://www.merck.com/investors/financial-reports/home.html>
- Novartis , Annual Report 2013 disponibil la adresa <http://www.novartis.com/investors/financial-results/annual-results.shtml>
- OMV, Annual Report 2013 disponibil la adresa http://www.omv.com/portal/01/com/omv/OMV_Group/Investor_Relations/Reports_and_Presentations
- Otsuka, Annual Report 2013, disponibil la adresa <http://www.otsuka.com/en/ir/highlights/>

Petrobras-Petróleo, Annual Report 2013 disponibil la adresa
<http://investidorpetrobras.com.br/pt/home.htm>

PETRONAS' Exploration & Production (E&P), Annual Report 2013, disponibil la adresa
<http://www.petronas.com.my/investor-relations/Pages/default.aspx>

Pfizer, Annual Report 2013 disponibil la adresa
http://www.pfizer.com/investors/financial_reports/financial_reports

Roche, Annual Report 2013 disponibil la adresa
http://www.roche.com/investors/reporting/ar14_highlights.htm

Royal Dutch Schell, Annual Report 2013 disponibil la adresa
<http://www.shell.com/global/aboutshell/investor/financial-information/annual-reports-and-publications.html>

Sanofi, Annual Report 2013 disponibil la adresa <http://en.sanofi.com/investors/investors.aspx>

Sinopec Group, Annual Report 2013, disponibil la adresa
<http://www.sinopecgroup.com/group/en/companyprofile/Companyreportsandpublications/>

Teva Pharmaceutical Industries, Annual Report 2013, disponibil la
adresa <http://ir.tevapharm.com/phoenix.zhtml?c=73925&p=irol-financials>

Total, Annual Report 2013 disponibil la adresa <http://www.total.com/en/investors/regulated-information-france/annual-reports>

ANEXA 1

LISTA COMPANIILOR DIN INDUSTRIA PETROLIERĂ ȘI DIN INDUSTRIA FARMACEUTICĂ

INDUSTRIA PETROLIERĂ

Nr. crt.	Denumire societate	Domeniul de activitate
1.	Chevron	Industria Petrolieră
2.	S.C OMV Petrom S.A	Industria Petrolieră
3.	ExxonMobil	Industria Petrolieră
4.	China Petrochemical Corporation	Industria Petrolieră
5.	Sinopec Group	Industria Petrolieră
6.	Royal Dutch Shell	Industria Petrolieră
7.	British Petroleum BP	Industria Petrolieră
8.	Gazprom	Industria Petrolieră
9.	Kuwait Petroleum Corp	Industria Petrolieră
10.	Total SA	Industria Petrolieră
11.	Petrobras-Petróleo Brasileiro S.A.	Industria petrolieră
12.	PETRONAS' Exploration & Production (E&P)	Industria Petrolieră
13.	Eni S.p.A.	Industria Petrolieră

INDUSTRIA FARMACEUTICĂ

Nr. crt.	Denumire societate	Domeniul de activitate
1.	Pfizer	Industria Farmaceutică
2.	Johnson & Johnson	Industria Farmaceutică
3.	GlaxoSmithKline	Industria Farmaceutică
4.	Novartis	Industria Farmaceutică
5.	Roche	Industria Farmaceutică
6.	Sanofi	Industria Farmaceutică
7.	AstraZeneca	Industria Farmaceutică
8.	Abbott Laboratories	Industria Farmaceutică
9.	Bayer HealthCare	Industria Farmaceutică
10.	Eli Lilly and Company	Industria Farmaceutică
11.	Bristol-Myers Squibb	Industria Farmaceutică
12.	Actavis	Industria Farmaceutică
13.	Merck & Co	Industria Farmaceutică
14.	Takeda Pharmaceutical Company	Industria Farmaceutică
15.	Otsuka	Industria Farmaceutică

STUDIU APROFUNDAT PRIVIND IMPOZITAREA REZULTATELOR GRUPURILOR DE ÎNTREPRINDERI

Ioana Neacșu

Master Contabilitatea și Fiscalitatea Entităților Economice, An II, Grupa 712

Coord. Științific: Prof. univ. dr. Vasile Răileanu

REZUMAT

Dezvoltarea economică din țările industrializate, precum și dezvoltarea pieței financiare sunt cauze ce au determinat apariția grupurilor de întreprinderi. Astfel, întreprinderile au manifestat tendința de a realiza concentrări cu scopul de a-și crește performanțele, de a fi mai puțin vulnerabile în sensul reducerii riscurilor legate de afacere sau pentru a face față concurenței. În contextul grupurilor de întreprinderi un aspect foarte important îl reprezintă modul în care rezultatele obținute de societățile grupului sunt impozitate. Lucrarea prezintă aspecte teoretice privind impozitarea rezultatelor grupurilor de întreprinderi, dar și aspecte tematice abordate de numeroși autori în cadrul literaturii de specialitate. De asemenea, în cadrul lucrării a fost abordat și subiectul prețurilor de transfer considerându-se că acestea reprezintă o unealtă a multinaționalelor de a reduce impozitul pe profitul global. În ultima parte a lucrării sunt prezentate rezultatele cercetării, care reliefează ideea conform căreia prețurile de transfer joacă un rol important în impozitarea rezultatelor grupurilor de întreprinderi.

CUVINTE CHEIE: grupuri de societăți, rezultate, impozitare, părți afiliate, prețuri de transfer, consolidare fiscală

1. INTRODUCERE

Pe lângă dezvoltarea economică și dezvoltarea pieței financiare, dorința de expansiune și de intrare pe noi piețe de desfacere a determinat apariția grupurilor multinaționale.

Datorită faptului că în ultimii ani, constituirea grupurilor de societăți a reprezentat un fenomen de mare amploare, la nivel global autoritățile fiscale au început să acorde o atenție deosebită activităților desfășurate în cadrul grupurilor. Nucleul acestor preocupări îl constituie modul în care rezultatele obținute în cadrul unui grup sunt împărțite între societățile membre ale grupului. Preocupările au vizat în special grupurile multinaționale, întrucât modul de împărțire a profitului în cadrul unei astfel de structuri determină țara care va taxa profiturile cele mai mari, lucru ce afectează creanța fiscală a multinaționalei la nivel global.

De-a lungul timpului, problematica impozitării rezultatelor grupurilor de întreprinderi a fost tratată și în articolele de specialitate. Așadar, se poate preciza că subiectul referitor la grupurile de societăți și impozitarea rezultatelor acestora a fost tratat atât în referențialul teoretic, cât și în referențialul tematic.

Alegerea acestei teme nu este una întâmplătoare, ci vine din dorința de a reliefa ideea conform căreia modul de impozitare a rezultatele grupurilor de întreprinderi joacă un rol important în ceea ce privește manipularea rezultatelor în scopul împărțirii acestora între societățile membre ale grupului.

Obiectivul cercetării a fost acela de a aduce în dezbatere atât aspecte teoretice, cât și aspecte tematice privind impozitarea rezultatelor grupurilor de întreprinderi și de a demonstra că în cadrul unui grup de întreprinderi prețurile de transfer joacă un rol important în ceea ce privește manipularea rezultatelor cu scopul reducerii impozitului pe profitul global.

Pentru atingerea obiectivului propus a fost consultată legislația care reglementează grupurile de societăți și impozitarea acestora, legislația referitoare la prețurile de transfer, precum și articolele referitoare la subiectul abordat, publicate în reviste de nivel internațional.

2. REFERENȚIALUL TEORETIC PRIVIND GRUPURILE DE SOCIETĂȚI ȘI IMPOZITAREA REZULTATELOR ACESTORA

În referențialul teoretic, preocupările au vizat pe de o parte definirea conceptului de „grup de societăți”, iar pe de altă parte crearea unui cadru privind impozitarea rezultatelor obținute de către grupurile de societăți.

2.1. Definirea conceptului de „grup de societăți” în referențialul teoretic

Conceptul de „grup de societăți” este abordat în referențialul teoretic atât din punct de vedere juridic, cât și din punct de vedere contabil și fiscal, fiecare abordare aducând un plus de valoare conceptului.

Cu toate acestea, o definiție generală a grupului de societăți poate fi aceea că reprezintă un ansamblu constituit din mai multe societăți ce au o existență proprie și sunt unite prin diverse legături. În cadrul ansamblului de societăți, una dintre ele, numită „societatea- mamă” reprezintă unitatea de decizie, în sensul că exercită control asupra tuturor celorlalte societăți denumite „filiale”.

2.1.1. Abordarea juridică

În România, problematica grupurilor de societăți este reglementată de Legea societăților comerciale nr. 31/ 1990 republicată, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează posibilitatea persoanelor juridice (societăți comerciale) de a se asocia pentru a constitui grupuri de societăți.

Cu toate acestea, legislația din România nu conține o „reglementare cadru a grupurilor de societăți, ci doar se mărginește să ia act de prezența acestora și să le supună unui regim special în anumite domenii de interes public. Prin urmare, legislația națională se preocupă în principal doar de protecția unor interese generale. Ea nu stabilește modul de funcționare a grupurilor de societăți.

La nivelul României, primele referiri la grupurile de societăți au apărut în legislația concurenței, apoi în cea contabilă, continuând cu sectorul financiar (piața de capital, asigurări, bănci), legislația muncii și cel mai recent, legislația fiscală” (Popa, 2011).

Întrucât referențialul juridic cu privire la grupurile de societăți este ca și inexistent în România pentru abordarea juridică a noțiunii de „grup de societăți” se poate apela la referențialul juridic din Franța care este similar celui din România. Astfel, conform legii franceze a societăților comerciale „atunci când o societate deține mai mult de jumătate din capitalul altei societăți, cea de-a doua este considerată filiala primei societăți”.

În cadrul abordării juridice a grupului de societăți, nu se poate vorbi despre existența unei personalități juridice a grupului. Datorită acestui lucru, din punct de vedere juridic, grupurile sunt caracterizate de următoarele particularități:

- absența unui patrimoniu;
- absența angajamentelor sociale;
- imposibilitatea pentru grup de a acționa în justiție și de a fi acționat;
- imposibilitatea de a urma procedura de redresare judiciară sau faliment.

2.1.2. Abordarea contabilă

La nivel național, conform OMFP nr. 1802/ 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, grupul de societăți este alcătuit din societatea mamă și toate filialele acesteia. Ordinul definește și noțiunea de „entități afiliate” ca fiind două sau mai multe entități din cadrul unui grup.

În cadrul acestui ordin este menționată și o împărțire a grupurilor în două categorii: grupuri mici și mijlocii, respectiv grupuri mari.

Grupurile mici și mijlocii sunt grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 24.000.000 EUR;
- b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 EUR;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

Grupurile mari sunt grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, depășesc la data bilanțului societății-mamă limitele a cel puțin două dintre cele trei criterii menționate mai sus.

La nivel internațional, IFRS 10 „Situații financiare consolidate” definește noțiunile de grup, societate-mamă și filială astfel:

Grupul este reprezentat de o societate-mamă împreună cu toate filialele ei.

O societate-mamă este o entitate care are una sau mai multe filiale.

O filială este o entitate care este controlată de către altă întreprindere, cunoscută sub numele de societate-mamă.

După cum se poate observa conceptul național de „grup de societăți” este similar conceptului internațional.

Dacă în legislația națională se menționează doar faptul că entitățile ce alcătuiesc un grup se numesc părți afiliate, IAS 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate” prezintă mai multe criterii conform cărora două societăți se pot numi afiliate.

2.1.3. Abordarea fiscală

Din punct de vedere fiscal, grupurile de societăți prezintă interes prin prisma relațiilor de afiliere. Astfel, conform art. 7, pct.21 din Codul Fiscal, două persoane juridice sunt afiliate dacă:

- a) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;
- b) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;
- c) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Din punct de vedere fiscal este foarte importantă activitatea societății-mamă. În situația în care rolul acesteia este doar de a deține titluri de participare, administra, supraveghea și controla filialele, în cadrul grupului există o structură de tip holding.

Existența unei structuri de tip holding oferă anumite avantaje fiscale. În România, nu a fost încă aprobată o lege care să reglementeze holdingul, dar există un proiect de lege în acest sens.

În cadrul proiectului de lege referitor la holding sunt definite conceptele de holding (societatea mamă), grup de societăți și filială.

Holdingul reprezintă societatea comercială rezidentă în România, care are dreptul de administrare, supraveghere și control a activității filialelor sale datorită faptului că deține majoritatea acțiunilor grupului de societăți.

Grupul de societăți reprezintă ansamblul format din cel puțin două societăți comerciale, numite filiale, care s-au asociat în vederea realizării unor obiective comune (producția, desfacerea, prestarea de servicii). Societatea comercială de tip holding nu este inclusă în grupul de societăți.

Filiala este societatea comercială, rezidentă în România sau în străinătate, asupra căreia o societate holding deține controlul. Obiectul de activitate al filialei poate fi producția, comercializarea de bunuri sau prestarea de servicii.

O societate de tip holding nu poate avea statut de filială.

2.2. Impozitarea rezultatelor grupurilor de societăți în referențialul teoretic

În referențialul teoretic, problematica impozitării rezultatelor grupurilor de societăți a vizat reglementarea modului de determinare a impozitului pe profit la nivelul societăților membre ale grupului. De asemenea, o atenție deosebită a fost acordată dividendelor plătite societății mamă de către filialele sale, precum și dobânzilor aferente împrumuturilor intra-grup.

Totodată, apariția structurilor de tip holding, precum și apariția grupurilor multinaționale a determinat reglementarea tranzacțiilor privind titlurile de participare, dar și a tranzacțiilor intra-grup.

2.2.1. Impozitul pe profit în cadrul grupurilor de societăți

Stabilirea impozitului pe profit în cadrul grupurilor de societăți a reprezentat, și încă reprezintă un subiect de interes atât la nivelul României, cât și la nivel global.

Impozitul pe profit în cadrul grupurilor de societăți – abordarea la nivel național

În prezent, impozitarea rezultatelor grupurilor de societăți este reglementată la nivel național prin Codul Fiscal, însă de-a lungul timpului, preocupările au vizat și încurajarea constituirii unor structuri de tip holding fapt ce a determinat elaborarea unui proiect de lege privind holdingul.

a) Codul Fiscal

În Normele metodologice ale Codului Fiscal se menționează că „în cazul persoanelor juridice române care dețin participații în capitalul altor societăți comerciale și care întocmesc situații financiare consolidate, calculul și plata impozitului pe profit se fac la nivelul fiecărei persoane juridice din grup”.

Așadar, fiecare societate a unui grup este tratată în mod individual, în sensul că rezultatul fiscal, și respectiv impozitul pe profit sunt stabilite separat, pentru fiecare societate în parte.

b) Legea holdingului

O consolidare fiscală a profiturilor intra-grup s-ar putea realiza dacă la nivelul României ar fi aprobat proiectul de lege privind holdingul. Consolidarea fiscală presupune determinarea impozitului pe profit la nivel de grup prin aplicarea cotei de impozitare asupra rezultatului fiscal al grupului, calculat prin însumarea rezultatelor fiscale ale fiecărei societăți.

La nivelul unui grup de societăți, deși „companiile se așteaptă să obțină profit, acestea vor mai avea și pierderi” (Păun, 2014, p.204). În astfel de situații, aprobarea consolidării fiscale prevăzută de Legea holdingului ar aduce avantaje fiscale grupurilor de societăți, întrucât ar permite aplicarea cotei de impozitare asupra diferenței dintre profiturile întregenerate de unele societăți și pierderile întregenerate de celelalte societăți ale grupului.

Așadar, avantajul fiscal oferit de consolidarea rezultatelor fiscale ar consta în plata unui impozit mai mic la nivel de grup în comparație cu impozitul stabilit prin aplicarea cotei de impozitare asupra rezultatelor fiecărei societăți a grupului.

Conform proiectului de lege referitor la holding, consolidarea rezultatelor fiscale se poate realiza numai în situația constituirii unui grup fiscal și numai la nivelul societății holding (holdingul, reprezentat de societatea- mamă, și filialele sale pot fi membre ale unui grup fiscal doar dacă au optat pentru apartenența la acel grup fiscal pentru o perioadă de cel puțin un an).

Impozitul pe profit în cadrul grupurilor de societăți – abordarea la nivel global

Așa cum am menționat mai sus, în prezent România nu permite consolidarea rezultatelor societăților dintr-un grup în scopul calculării unui impozit la nivelul grupului.

Conform unui studiu realizat de PricewaterhouseCoopers cu privire la impozitele directe din întreaga lume, printre statele care nu permit consolidarea rezultatelor se numără și Belgia, Egipt și Grecia. De asemenea, în cadrul studiului se menționează faptul că la nivel global există și țări precum Australia, Germania, Olanda și Italia care permit o consolidare fiscală a rezultatelor societăților din cadrul aceluiași grup.

Australia

În Australia, regimul de consolidare fiscală a rezultatelor este permis numai în situația în care filialele sunt deținute 100% de societatea mamă care este rezidentă în Australia.

Grupurile care optează pentru consolidarea fiscală sunt obligate să includă în perimetrul de consolidare toate societățile deținute în proporție de 100% și să elimine efectul tranzacțiilor intra-grup.

Germania

Dacă o societate mamă situată în Germania deține mai mult de 50% din drepturile de vot ale unei filiale rezidente în Germania cele două societăți pot încheia pe o perioadă de cinci ani un acord conform căruia rezultatele ambelor entități se vor consolida la nivelul societății mamă.

Consolidarea permite compensarea pierderii înregistrate de una dintre societăți cu profitul înregistrat de cealaltă societate.

Legislația germană nu menționează dacă tranzacțiile intra-grup trebuie sau nu eliminate din baza de consolidare.

Olanda

O societate mamă din Olanda și filialele sale situate tot în Olanda pot opta pentru completarea unei declarații fiscale privind impozitul pe profit la nivel de grup dacă filialele sunt deținute de societatea mamă în proporție de cel puțin 95%. Astfel, pierderile înregistrate de unele societăți pot fi compensate cu profitul înregistrat de celelalte societăți.

Legislația olandeză menționează faptul că tranzacțiile intra-grup trebuie eliminate din baza de consolidare.

Italia

În Italia, consolidarea fiscală este permisă atât la nivel național, cât și la nivel global.

Consolidarea la nivel național se poate realiza în situația în care societatea mamă rezidentă în Italia deține în mod direct sau indirect, mai mult de 50% din capitalul social al filialei ce intră în procesul de consolidare. Conform legislației italiene, dacă o societate a înregistrat pierdere în anul fiscal anterior celui în care are loc consolidarea poate reporta această pierdere. O dată ce un grup a optat pentru consolidare fiscală, timp de 3 ani este obligat să aplice acest sistem.

Consolidarea la nivel global presupune ca în baza de consolidare să fie incluse și rezultatele filialelor străine. Această metodă de consolidare este permisă de către legislația italiană numai dacă societatea mamă este deținută de o persoană fizică rezidentă în Italia sau este listată pe Bursa de Valori din Italia.

2.2.2. Regimul dividendelor, dobânzilor și tranzacțiilor titlurilor de participare în cadrul grupului de societăți

Deși la nivelul României societățile din cadrul unui grup sunt impozitate individual, iar legea holdingului care ar fi permis consolidarea fiscală a rezultatelor nu a fost încă aprobată, prevederile Codului Fiscal cu privire la regimul dividendelor și dobânzilor, precum și cu privire la tranzacțiile titlurilor de participare favorizează dezvoltarea grupurilor de societăți și crearea unor structuri de tip holding.

Regimul fiscal specific dividendelor

În Codul Fiscal, dividendele sunt tratate atât din perspectiva societății mamă (dividende primite), cât și din perspectiva filialelor (dividende plătite).

a) Dividende primite

Conform art. 20¹ din Codul Fiscal (ce respectă prevederile Directivei Parent- Subsidiary 2011/96/UE), dividendele primite de o persoană juridică română, societate-mamă, de la o filială a sa, situată într-un stat membru UE, reprezintă venituri neimpozabile dacă la data înregistrării venitului din dividende, societatea mamă deține minimum 10% din capitalul social al filialei care distribuie dividendele, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an.

De asemenea, conform art. 20 al Codului Fiscal sunt neimpozabile și dividendele primite de o persoană juridică română de la o persoană juridică română sau străină situată într-un alt stat decât ce al Uniunii Europene (plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului de profit), dacă la data înregistrării dividendelor potrivit reglementărilor contabile, persoana juridică română care primește dividendele deține minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care le distribuie, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an.

În cazul dividendelor primite de la o persoană juridică străină, în scopul încadrării veniturilor aferente ca și venituri neimpozabile este important ca între România și statul de proveniență al persoanei juridice străine să existe o convenție de evitare a dublei impuneri, iar persoana juridică română care primește dividendele să dețină:

- i) certificatul de atestare a rezidenței fiscale a persoanei juridice străine;
- ii) declarația pe proprie răspundere a persoanei juridice străine din care să rezulte că aceasta este plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului de profit;
- iii) documente prin care să facă dovada îndeplinirii condiției de deținere, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, a minimum 10 % din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividendele.

Așadar, dacă o societate- mamă, persoană juridică situată în România, primește dividende de la o filială pe care o deține în proporție de 10%, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, veniturile aferente dividendelor vor fi considerate venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal și impozitului pe profit datorat de persoana juridică Română, societate-mamă.

b) Dividende plătite

Filialele situate în România pot plăti dividende către societățile-mamă care pot fi sau nu situate într-un stat membru UE. Conform titlului V din Codul Fiscal, pentru plata acestor dividende, filiala din România trebuie să rețină impozit la sursă. Tratatul fiscal aferent impozitării la sursă depinde de statul în care este situată societatea mamă.

Conform art. 116, alin. (1) din Codul Fiscal, plata dividendelor este scutită de impozitarea la sursă dacă societatea mamă deține, la data întregirii dividendului, minimum 10% din capitalul social al filialei sale, persoană juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an.

Dacă societatea mamă nu este situată într-un stat membru al Uniunii Europene sau dacă nu sunt respectate condițiile privind procentajul și perioada de deținere, dividendele plătite de filiala, persoană juridică română, se vor impozita la sursă prin aplicarea cotei de 16%. În cazul existenței unei convenții de evitare a dublei impunerii între România și statul unde este stabilită societatea mamă (care deține un certificat de rezidență fiscală în acel stat) se va aplica cota de impozitare cea mai favorabilă (dintre cota de 16% din România și cota prevăzută în convenție).

Regimul fiscal specific dobânzilor plătite în cadrul grupurilor de societăți

În cadrul grupurilor de societăți, printre tranzacțiile cel mai des realizate, se numără acordarea de împrumuturi care presupune plata unor dobânzi.

Astfel, dacă o persoană juridică română plătește dobânzi către o societate din grup, conform art. 115 din Codul Fiscal trebuie să rețină impozit la sursă pentru plata dobânzilor. Tratatul fiscal privind impozitarea la sursă a dobânzilor plătite este identic cu cel descris mai sus, în cadrul regimului fiscal aferent dividendelor plătite, însă procentajul minim de deținere este de 25%, iar perioada de 2 ani.

Pentru persoana juridică română care a contractat un împrumut de la o societate din cadrul grupului, în scopul determinării rezultatului fiscal, cheltuiala cu dobânda va fi analizată în funcție de nivelul ratei dobânzii de referință BNR și de gradul de îndatorare.

Conform art. 23 alin. (1) din Codul Fiscal, gradul de îndatorare se calculează ca raport între „capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit”.

Capitalul propriu este cel din evidențele contabile și include capitalul social, rezervele legale, rezervele din reevaluare, alte rezerve, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului.

Capitalul împrumutat este alcătuit din totalitatea împrumuturilor contractate de societate, cu termen de rambursare mai mare de un an, mai puțin împrumuturile obținute de la:

- instituții de credit române sau străine;
- instituții financiare nebancare;
- bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare;
- persoanele juridice care acordă credite potrivit legii.

De asemenea în capitalul împrumutat nu se includ împrumuturile garantate de stat, și nici obligațiunile admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

Persoana juridică română care a contractat un împrumut de la o societate din cadrul grupului va trata cheltuiala cu dobânda astfel:

- cheltuiala cu dobânda care se încadrează în nivelul ratei dobânzii de referință BNR este deductibilă la calculul impozitului pe profit, dacă gradul de îndatorare este mai mic sau egal cu 3. În situația în care gradul de îndatorare este negativ sau

- este mai mare decât 3, partea din dobândă care se încadrează în nivelul ratei dobânzii de referință BNR se va reporta în anii următori;
- cheltuiala cu dobânda care depășește nivelul ratei dobânzii de referință BNR va fi considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, indiferent de valoarea gradului de îndatorare.

Regimul fiscal specific tranzacțiilor titlurilor de participare

Chiar dacă la nivelul României nu a fost aprobată o lege care să reglementeze relațiile de holding, prevederile Codului Fiscal încurajează crearea structurilor de tip holding.

Conform art. 20, la calculul impozitului pe profit sunt considerate venituri neimpozabile „veniturile din vânzarea/ cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data vânzării/ cesionării contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare”.

2.2.3. Prețurile de transfer

Deși prevederile Codului Fiscal încurajează crearea de grupuri de societăți, la nivelul României nu a fost încă acceptată consolidarea fiscală a rezultatelor societăților în scopul determinării impozitului de profit.

Așadar, impozitarea unui grup de societăți prin impozitarea individuală a rezultatelor fiecărei societăți poate determina manipularea rezultatelor în cadrul grupului prin intermediul tranzacțiilor intra- grup.

De exemplu, în cadrul grupurilor multinaționale rezultatele pot fi manipulate cu scopul ca profitul să fie mutat în zonele mai relaxate fiscal. Grupurile naționale pot fi tentate să manipuleze rezultatele astfel încât să înregistreze pierdere pe rând evitând astfel plata impozitului pe profit.

Pentru a se evita utilizarea tranzacțiilor intra-grup cu scopul manipularii rezultatelor, la nivelul României a fost elaborată o legislație privind prețurile de transfer care ține cont de prevederile Ghidului OECD.

Prețurile de transfer reprezintă prețurile practice în cadrul tranzacțiilor ce se desfășoară între persoane afiliate (societăți care fac parte din cadrul aceluiași grup). Tranzacțiile efectuate între persoane afiliate pot fi transferuri de bunuri sau drepturi de proprietate intelectuală, prestări de servicii, acordare de împrumuturi etc.

Principiul valorii de piață

Tranzacțiile între persoane afiliate trebuie să fie realizate cu respectarea principiului valorii de piață. Acest principiu stă la baza întregii analize privind prețurile de transfer și presupune ca prețurile stabilite în cadrul tranzacțiilor între persoane afiliate să fie egale cu prețurile practice în cadrul tranzacțiilor între persoane independente, în circumstanțe economice similare. În cazul în care prețul utilizat în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate nu respectă principiul valorii de piață, autoritățile fiscale stabilesc ajustări suplimentare ale prețurilor de transfer, ceea ce conduce la impozite suplimentare, precum și dobânzi și penalități de întârziere.

Dosarul prețurilor de transfer

Pentru a demonstra că prețurile practicate în cadrul tranzacțiilor intra-grup respectă valoarea de piață este necesar să se întocmască dosarul prețurilor de transfer.

Conținutul dosarului prețurilor de transfer este prevăzut în Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 222/2008. Acest dosar poate fi solicitat de către organele fiscale în cursul desfășurării unei inspecții fiscale. Termenul maxim de punere la dispoziția organelor fiscale a dosarului prețurilor de transfer este de 3 luni, cu posibilitatea prelungirii o singură dată, printr-o solicitare scrisă, cu o perioadă egală cu cea stabilită inițial. Conform Codului de Procedură Fiscală neprezentarea dosarului prețurilor de transfer la termenul stabilit de organul fiscal competent este sancționată contravențional printr-o amendă între 12.000 RON și 14.000 RON.

De asemenea, ordinul 222/ 2008 menționează faptul că în situația în care dosarul prețurilor de transfer a fost solicitat de autoritățile fiscale de două ori, în mod consecutiv, și acesta nu a fost prezentat, sau a fost prezentat incomplet, autoritățile fiscale au dreptul de a estima valoarea de piață a prețurilor de transfer utilizate în cadrul tranzacțiilor intra-grup. Această procedură de estimare a prețurilor de transfer poate avea ca rezultat ajustări semnificative ale prețurilor de transfer practicate de către societățile afiliate. De aceea este recomandat ca societățile afiliate să-și pregătească dosarul prețurilor de transfer și să nu ajungă în situația în care autoritățile fiscale aplică procedura de estimare fără a ține cont de particularitățile tranzacțiilor intra-grup supuse analizei.

3. REFERINȚE TEMATICE PRIVIND IMPOZITAREA REZULTATELOR GRUPURILOR DE SOCIETĂȚI

În cadrul literaturii de specialitate, subiectul impozitării rezultatelor grupurilor de societăți este tratat în cele mai multe cazuri prin perspectiva prețurilor de transfer, considerându-se că acestea reprezintă o unealtă a multinaționalelor de a reduce impozitul pe profitul global.

De exemplu, **Peralta (2006)** considera că firmele multinaționale, având în vedere faptul că dețin entități în diferite țări, pot profita de pe urma diferențelor între cotele de impozit pe profit, prin manipularea profiturilor în diferite moduri. Printre modalitățile de manipulare a profiturilor, manipularea prețurilor de transfer este cea mai cunoscută metodă.

Hyde și Choe (2005) susțin că prețurile de transfer joacă două roluri distincte în cadrul companiilor multinaționale. În primul rând, ele influențează stimulentele acordate managerilor remunerați pe baza profiturilor obținute de diviziile pe care le conduc, iar în al doilea rând prețurile de transfer determină impozitul pe profit al fiecărei divizii, influențând astfel expunerea fiscală generală.

În încercarea de a schimba percepția negativă existentă asupra prețurilor de transfer, **Eden Lorraine și Rebecca Smith (2001)** defineau *prețurile de transfer* ca prețurile stabilite în cadrul tranzacțiilor dintre societăți afiliate, ca de exemplu comerțul dintre societatea mamă și o filială din altă țară sau comerțul dintre două filiale din țări diferite. Distinct, autoarele au definit *manipularea prețurilor de transfer*, ca fiind facturarea insuficientă sau excesivă a prețurilor de transfer cu scopul de a evita reglementările guvernamentale sau politice cum ar fi taxele și tarifele. Astfel spus, autoarele defineau *manipularea prețurilor de transfer* ca fiind stabilirea intențională a prețurilor de transfer prea mici sau prea mari pentru a evita reglementările.

Clausing Kimberly (2000) a realizat un studiu prin intermediul căruia a analizat impactul minimizării fiscale asupra tranzacțiilor intra-grup. Analizând tranzacțiile dintre societățile mamă din SUA și filialele acestora din alte țări în perioada 1982 – 1994, autorul a ajuns la concluzia că există o legătură clară între nivelul taxelor și tranzacțiile intra-grup. În primul rând, autorul a arătat că Statele Unite au solduri ale bilanțelor comerciale mai puțin favorabile decât țările cu taxe mai mici. Acest rezultat întărește premisa teoretică conform căreia multinaționalele americane care urmăresc minimizarea sarcinii fiscale la nivel global vor practica prețuri mai mici în cadrul exporturilor către afiliați din țări ce au cote de impozit mai mici și vor practica prețuri mai mari în cazul importurilor de la afiliați din respectivele țări.

Srdan Lalić și Brankica Dragičević (2014) sunt de părere că prin intermediul tranzacțiilor intra- grup profitul poate fi mutat din țări ce au o cotă de impozitare mare în țări cu o cotă de impozit mai mică, acest lucru având ca efect maximizarea profitului la nivel de grup. De asemenea, autorii susțin că prețurile de transfer influențează nivelul de profitabilitate la nivelul fiecărei societăți din cadrul grupului.

Pentru a evidenția aceste aspecte cei doi autori au prezentat exemplul unei societăți- mamă care produce echipamente ce sunt instalate de către filiala sa situată într- un alt stat. Astfel, societatea- mamă vinde filialei sale echipamentele la un preț numit preț de transfer care influențează atât nivelul impozitului plătit în cele două state, cel al societății - mamă și cel al filialei, cât și profitabilitatea fiecărei companii. Acest lucru se datorează faptului că prețul la care sunt transferate echipamentele are impact atât asupra profitului obținut de societatea- mamă în urma vânzării echipamentelor, cât și asupra profitului obținut de filială în urma procesului de instalare. Profitul obținut de filială în urma instalării echipamentelor este influențat de costul echipamentelor care reprezintă prețul de transfer.

Richard Sansing (2014) consideră că prețul la care bunurile sau serviciile sunt transferate între societăți din cadrul unui grup determină modul de împărțire a profitului între entități și prin urmare nivelul impozitului plătit de fiecare societate. Din acest motiv autorul susține că subiectul prețurilor de transfer devine din ce în ce mai important pentru grupurile de societăți.

Pe de altă parte, **Ronald Davies (2013)** este de părere că maniplarea rezultatelor societăților din cadrul unui grup folosind mecanismul prețurilor de transfer ar putea fi oprită prin crearea unei baze de impozitare consolidată și comună.

Conform unui memo publicat pe site-ul Comisiei Europene „baza de impozitare consolidată comună pentru întreprinderi reprezintă un set unic de reguli pe care întreprinderile care își desfășoară activitatea în Uniunea Europeană l-ar putea folosi pentru a-și calcula profiturile impozabile. Cu alte cuvinte, o societate sau un grup de societăți va trebui să respecte doar un singur sistem de calculare a venitului impozabil, la nivelul Uniunii Europene, și nu sisteme de reguli diferite în fiecare dintre statele membre în care își desfășoară activitatea”.

În prezent există un draft de directivă europeană privind baza impozabilă comună și consolidată a impozitului pe profit conform căreia, în cazul unei companii dintr- un stat membru, cu filiale în celelalte state membre, baza impozabilă se va consolida la nivelul societății- mamă. Baza impozabilă consolidată se va împărți la nivelul fiecărei filiale pe baza unei formule ce ia în calcul volumul vânzărilor, cheltuielile salariale, numărul de angajați și valoarea activelor.

Conform draftului directivei europene, consolidarea bazei impozabile va include eliminarea tranzacțiilor între membrii grupului (nu va mai fi nevoie de reguli privind prețurile de transfer) și posibilitatea compensării profiturilor dintr-o jurisdicție cu pierderile din alta. Rata de impozit pe profit a fiecărui stat se va decide la nivel național. Aplicarea bazei impozabile consolidate este opțională, alegerea fiind a contribuabililor.

Kazuki Onji (2013) consideră că prin adoptarea unei baze de impozitare consolidate societățile pot scăpa de procesul pe care îl presupune dovedirea faptului că prețurile practicate sunt la nivelul pieței. Conform studiului realizat de către acest autor, adoptarea unei baze de impozitare consolidate are ca efect reducerea fenomenului de mutare a profitului în alte state.

Pe de altă parte, **Chan Canri (2005)** subliniază faptul că autoritățile ar trebui să stabilească reglementări și penalități dacă sunt interesate de rezolvarea problemelor legate de manipularea prețurilor de transfer și mutarea profiturilor.

Bartelsman Eric J și Beetsma Roel M. W. J. (2009) au analizat mai multe țări membre OECD pentru a vedea în ce măsură cotele de impozit duc la mutarea profiturilor multinaționalelor, mutări care să nu fie influențate de activitatea reală a firmelor. Rezultatele studiului au arătat că o creștere de un procent a cotei de impozit pe profit duce la reducerea cu 3 procente a veniturilor taxabile ale multinaționalelor. Un exemplu interesant de mutare a profiturilor în afara Germaniei este cazul BMW, al cărui impozit pe profit în Germania ca procent din totalul impozitului pe profit plătit în întreaga lume s-a redus de la 88% în 1998 la 5% în 1992 și a ajuns la 16% în 1993. Directorul Financiar al BMW a fost cel care a recunoscut public că a încercat mutarea „reală” a costurilor în țările cu taxe mai mari, precum Germania.

4. TRATAMENTUL ȘI PRACTICILE FISCALE SPECIFICE IMPOZITĂRII REZULTATELOR GRUPURILOR DE SOCIETĂȚI ÎN CONTEXTUL PREȚURILOR DE TRANSFER

Ca urmare a înființării unui număr tot mai mare de grupuri de întreprinderi, atât autoritățile fiscale naționale, cât și cele multinaționale au devenit din ce în ce mai preocupate de problema prețurilor de transfer. Motivul acestei preocupări îl constituie faptul că aceste prețuri determină modul în care profiturile unei multinaționale sunt împărțite între societățile din diferite țări, iar modul de împărțire al profitului determină țara care va taxa profiturile cele mai mari, lucru ce afectează creanța fiscală a multinaționalei la nivel global.

4.1. Mecanismul prețurilor de transfer

Mecanismul prețurilor de transfer utilizat de către companiile multinaționale pentru a manipula rezultatele ce vor fi impozitate constă în apelarea la paradisurile fiscale (un stat, o țară sau un teritoriu care practică impozite de nivel redus sau chiar zero).

„Un grup ce utilizează paradisurile fiscale poate face să se plătească prețuri de transfer ridicate filialei sale, situată într-o țară cu fiscalitate normală, majorându-și profiturile în paradisul fiscal și micșorându-le în țările cu fiscalitate normală” (Pătroi, 2010, p.2).

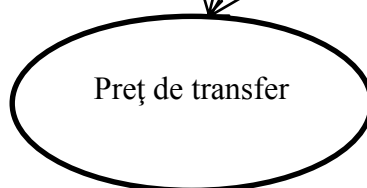
Pentru o înțelegere mai bună a mecanismului prețurilor de transfer folosit în scopul manipulării rezultatelor vom porni de la un exemplu.

Să presupunem că filiala din România a unei companii multinaționale are ca și obiect de activitate producerea de autoturisme marca X pe care le vinde unei alte filiale din Bulgaria. Costul de producție al unui autoturism marca X fabricat de către filiala din România este de 4.000 euro. Filiala din Bulgaria achiziționează autoturismele din România la prețul de 4.500 euro/buc și le vinde mai departe la prețul de 7.500 euro/buc.

Rezultatele obținute de către cele două societăți în urma acestei tranzacții sunt prezentate în tabelul de mai jos:

Tabelul 1: Mecanismul prețurilor de transfer

	- EUR-	
	Filiala România	Filiala Bulgaria
Venituri din vânzări	4.500	7.500
Costuri	(4.000)	(4.500)
Rezultat	500	3.000



Așa cum se poate observa, societatea din România obține un profit de 500 euro care va fi impozitat cu 16%, pe când societatea din Bulgaria obține un profit de 3.000 euro care va fi impozitat cu 10%.

Chiar dacă grupul a realizat un profit global de 3.500 euro, prețul de transfer a determinat partea din profit ce va fi impozitată la nivelul fiecărei țări. Astfel, partea cea mai mare din profitul obținut de către grup se va impozita în Bulgaria, unde cota de impozitare este mai redusă, doar o mică parte din profit fiind impozitată în România.

Așadar, prețurile de transfer afectează profiturile unui grup doar din punctul de vedere al taxării, mutând profitul în țara cu cota de impozitare mai redusă.

Principiul valorii de piață

Principiul valorii de piață stă la baza întregului mecanism al prețurilor de transfer.

Dacă autoturismele marca X sunt vândute de către alte societăți producătoare la prețul de 6.000 euro se consideră că prețul de transfer practicat de către cele două filiale ale grupului multinațional nu respectă principiul valorii de piață.

Pentru a se determina dacă prețurile de transfer sunt sau nu la nivelul pieței, conform Codului Fiscal se pot folosi mai multe metode.

Însă, înainte de alegerea metodei de determinare a prețului de transfer este important să se realizeze o analiză funcțională a tranzacției derulate.

Analiza funcțională presupune determinarea funcțiilor îndeplinite, a riscurilor asumate și a activelor folosite de către fiecare societate implicată în tranzacție.

Pe baza analizei funcționale se va alege metoda ce va fi utilizată pentru determinarea prețurilor de transfer. De exemplu, dacă în cadrul unei tranzacții o societate are ca și funcție principală producția de autoturisme va aplica o anumită metodă pentru determinarea prețului de transfer, pe când o societate care îndeplinește funcția de distribuție a autoturismelor va aplica o altă metodă.

Un alt pas important pe care îl presupune procesul constatării dacă prețurile de transfer practicate de societățile afiliate sunt sau nu la nivelul pieței este reprezentat de selectarea unor societăți comparabile independente (care nu fac parte dintr-un grup) pentru a se compara prețurile practicate de către acestea un preț de transfer utilizat de societățile din cadrul grupului.

Prețurile de transfer sunt determinate conform metodelor alese, iar societățile comparabile independente se vor alege pe baza analizei funcționale. Așadar, societățile comparabile trebuie să îndeplinească funcții similare și să își asume riscuri asemănătoare cu societatea al cărei preț de transfer este testat în sensul determinării faptului dacă este sau nu la nivelul prețului de piață.

După selectarea entităților comparabile se va calcula un interval de valori ale prețurilor practicate de aceste societăți. Dacă prețul de transfer practicat de societatea testată se situează în acest interval atunci se poate considera că prețul de transfer respectă principiul valorii de piață, iar rezultatele societăților implicate în tranzacție nu au fost manipulate prin utilizarea mecanismului de prețuri de transfer.

În caz contrar, se consideră că prețul de transfer nu respectă principiul valorii de piață. Dacă această situație este descoperită de către autoritățile fiscale, acestea vor realiza ajustări ale prețurilor de transfer ce vor avea ca efect modificarea rezultatelor ce vor fi taxate, precum și o dublă impunere a rezultatelor.

Dubla impunere a rezultatelor unui grup de întreprinderi

Pentru o mai bună înțelegere a aspectului privind dubla impunere vom porni de la următorul exemplu (dezvoltat pornind de la aplicație publicată de Adrian Luca în 2009):

Să presupunem că filială din România, din exemplul anterior, face obiectul unui control din partea autorităților. În urma acestui control, autoritățile consideră că prețul autoturismelor vândute către persoana afiliată din Bulgaria nu reflectă valoarea de piață pentru astfel de autoturisme și ca urmare decid o ajustare, în sensul creșterii prețului de vânzare cu 1.500 de euro.

Impactul acestei ajustări asupra rezultatului filialei din România este prezentat mai jos.

Tabelul 2: Dubla impunere a rezultatelor unui grup de întreprinderi

-EUR-

	Filiala România – înainte de ajustare-	Filiala România – după ajustare-	Filiala Bulgaria
Venituri din vânzări	4.500	6.000	7.500
Costuri	(4.000)	(4.000)	(4.500)
Rezultat	500	2.000	3.000

În urma ajustării prețului de vânzare de la 4.500 la 6.000 EUR, rezultatul filialei din România crește de la 500 la 2.000 EUR, cu impact direct asupra sumei impozitului ce va trebui plătit de către societate în România. La nivel de grup, dacă înainte de ajustare, profitul a fost de 3.500 EUR (500+3.000), după ajustare acest profit este de 5.000 EUR (2.000+3.000), grupul găsiindu-se în situația de a impozita profitul aferent sumei de 1.500 EUR de două ori – o dată în România și o dată în Bulgaria, de unde rezultă dubla impunere.

Pentru a evita dubla impunere, autoritățile din Bulgaria ar trebui la rândul lor să efectueze o ajustare corespundătoare (adică să diminueze în scopuri fiscale veniturile impozabile ale filialei din Bulgaria cu suma de 1.500 EUR), astfel încât grupul să nu fie impozitat de două ori pentru același profit. Conform Codului de Procedură Fiscală, acest lucru se poate realiza prin inițierea unei proceduri amiabile care reprezintă o modalitate prin care autoritățile fiscale din cele două state analizează circumstanțele care au condus la dubla impunere și se străduiesc să găsească o soluție pentru a se evita dubla impunere. Procedura amiabilă se aplică doar dacă între cele două state există o convenție de evitare a dublei impuneri, iar de cele mai multe ori nu se finalizează cu o soluție agreată de toată părțile.

4.2. Metode de determinare a prețurilor de transfer

Alegerea metodei de determinare a prețurilor de transfer joacă un rol foarte important în impozitarea rezultatelor grupurilor de întreprinderi.

Aceste metode determină dacă rezultatul obținut de un grup de societăți a fost împărțit în mod corect între societățile membre ale grupului.

Conform art.11 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal (care urmează prevederile Ghidului OCDE), la estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

- metoda comparării prețurilor;
- metoda cost-plus;
- metoda prețului de revânzare;
- orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de OCDE (metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului).

4.2.1. Metoda comparării prețurilor

Conform art. 11, pct.25 din Normele metodologice ale Codului Fiscal, metoda comparării prețurilor presupune determinarea prețului de piață prin compararea prețurilor practicate de către societățile dintr-un grup cu prețurile practicate de alte entități independente (care nu fac parte dintr-un grup).

Această metodă se poate aplica numai atunci când sunt vândute produse sau servicii similare în cantități comparabile. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile, se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

Atât legislația națională cât și principiile prețurilor de transfer enunțate în Ghidul OCDE identifică două metode prin care poate fi realizată compararea prețurilor:

- (i) compararea internă a prețurilor – această metodă poate fi aplicată atunci când una dintre societățile membre ale grupului și care participă la tranzacția al cărei preț de piață este analizat, încheie o tranzacție similară, în condiții comparabile cu o societate independentă (care nu face parte din grup).
- (ii) compararea externă a prețurilor – metoda se folosește atunci când este posibilă determinarea din surse publice a prețurilor plătite pentru tranzacții similare care implică produse/servicii desfășurate între persoane independente.

Metoda comparării prețurilor este folosită de cele mai multe ori pentru stabilirea prețului de transfer aferent comisioanelor, redevențelor și dobânzilor practicate între societățile afiliate.

Pentru o mai bună înțelegere a modului de determinare a prețurilor de transfer, prin aplicarea metodei comparării prețurilor, se va porni de la exemplul următor:

Production S.R.L. și Distribution S.R.L. sunt două societăți ce fac parte din grupul Alfa. Societatea Production are ca obiect de activitate producția de echipament sportiv, în timp ce societatea Distribution este distribuitor pentru echipamentul sportiv produs de societatea Production.

Production vinde 100 mingii de fotbal către Distribution la prețul de 10 u.m./buc. În același timp, societatea Production vinde 50 de mingii de fotbal către un distribuitor independent la prețul de 11 u.m./buc. Singura diferență între cele două tranzacții este reprezentată de cantitatea vândută.

Politica comercială a societății Production menționează acordarea unui discount de 10% pentru vânzări mai mari de 70 unități. În acest caz, vânzările de mingii către distribuitorul independent reprezintă o comparabilă internă pe care poate fi folosită pentru a testa valoarea de piață a tranzacției desfășurată între societățile grupului Alfa.

Pentru a îndeplini condițiile de comparabilitate cerute de metoda comparării prețurilor este important să facem ajustarea pentru diferența referitoare la volumul de mingii vândute către cei doi distribuitori (respectiv să aplicăm discountul de 10% la prețul de vânzare către distribuitorul independent, 11 u.m. și să comparăm rezultatul obținut cu prețul de transfer dintre Production și Distribution). În urma efectuării acestei ajustări, putem afirma că prețul de transfer de 10 u.m. între cele două persoane afiliate este la valoarea de piață.

4.2.2. Metoda cost-plus

Conform acestei metode prețul de piață este determinat pornind de la costul înregistrat de producătorul bunurilor sau prestatorul serviciilor la care se adaugă o marjă de profit. Prețul de transfer respectă principiul prețului de piață dacă marja de profit aplicată este la valoarea de piață.

Ca și în cazul metodei comparării prețurilor, aplicarea metodei cost-plus se poate realiza prin utilizarea unor comparabile interne sau externe.

Compararea internă se poate aplica atunci când sunt vândute produse/ prestate servicii atât către o societate afiliată, cât și către o societate independentă. În această situație se va compara marja de profit obținută din tranzacția încheiată cu societatea afiliată cu marja de profit obținută din tranzacția încheiată cu societatea independentă.

Compararea externă presupune ca marja de profit să se determine în baza unui studiu de benchmark (studiu de piață) efectuat pe un eșantion de societăți independente care îndeplinesc aceleași funcții și își asumă aceleași riscuri ca și societățile testate din cadrul grupului.

Metoda cost-plus se concentrează pe circumstanțele în care are loc o tranzacție și nu impune ca produsele să fie identice, însă este de preferat ca produsele să fie din aceeași categorie.

Pentru aplicarea acestei metode este necesară definirea categoriilor de cheltuieli care vor intra în baza de costuri. În situația în care societățile independente au o altă bază de cost, diferită de societățile testate din cadrul grupului, metoda cost-plus nu poate fi aplicată.

„Un alt aspect important îl reprezintă tratamentele contabile diferite aplicate de către persoanele afiliate și cele independente. În unele cazuri, din cauza tratamentului diferit pe care societățile îl aplică la nivelul costurilor, afectând astfel marja de profit, poate fi necesar, pentru comparabilitate și abordare consecventă, să se țină cont de anumite cheltuieli operaționale. În asemenea circumstanțe, metoda cost-plus tinde să utilizeze o marjă netă a profitului, mai degrabă decât o marja brută, care înseamnă în fapt utilizarea metodei marjei nete a profitului folosind un indicator de profit bazat pe metodologia cost-plus.

Situațiile financiare pregătite conform reglementărilor contabile românești prezintă cheltuielile după natura lor și nu după destinație și nu permit realizarea unei separări între costul mărfurilor vândute/costul serviciilor prestate și celelalte cheltuieli operaționale ale societăților comparabile. Astfel, dacă nu există comparabile interne, aplicarea metodei cost-plus devine dificilă” (Luca, 2009, p.23).

Aplicarea metodei cost-plus poate fi ilustrată prin următorul exemplu:

Societatea Production produce 2 tipuri de mingi de fotbal: mingi categoria A și mingi categoria B. Costul de producție al unei mingi categoria A este de 2 u.m., iar costul de producție al unei mingi categoria B este de 4 u.m. Mingile categoria B sunt vândute către societatea din grup Distribution la prețul de 6 u.m. Mingile categoria A sunt vândute către un distribuitor independent la prețul de 3 u.m., celelalte condiții ale tranzacției fiind similare cu cele ale tranzacției dintre Production și Distribution.

În scopul testării valorii de piață a prețului de transfer (6 u.m.) practicat de Production și Distribution se va compara marja brută de profit realizată în cadrul tranzacției dintre Production și distribuitorul independent cu marja brută de profit realizată în cadrul tranzacției desfășurată între Production și Distribution.

Marja brută de profit se calculează conform următoarei formule:

$$\text{Marja brută de profit} = \frac{\text{Vânzări} - \text{Costul bunurilor vândute}}{\text{Costul bunurilor vândute}} * 100$$

Așadar, marja brută de profit realizată în cadrul tranzacției dintre Production și distribuitorul independent este de 50% (adică $(3-2)/2*100$), iar marja de profit peste costuri realizată în cadrul tranzacției desfășurată între Production și Distribution este tot de 50% (adică $(6-4)/4*100$).

În urma aceste analize se poate concluziona că prețul de transfer de 6 u.m. practicat de Production și Distribution este la valoarea de piață.

4.2.3. Metoda prețului de revânzare

Metoda prețului de revânzare presupune determinarea valorii de piață pornind de la prețul cu care un produs achiziționat de la o societate din grup este revândut unui terț (prețul de revânzare). Astfel, din acest preț se scade marja brută din vânzări obținută în urma revânzării produsului, diferența reprezentând prețul de transfer la care bunurile au fost tranzacționate între societățile din grup. Dacă marja brută din vânzări respectă principiul valorii de piață, atunci și prețul la care bunurile sunt transferate între societățile grupului sunt la nivelul pieței.

La fel ca și în cazul celorlalte două metode (metoda comparării prețurilor și metoda cost-plus), aplicarea metodei prețului de revânzare se poate realiza prin utilizarea unor comparabile interne sau externe.

Această metodă se utilizează pentru analiza activităților de distribuție atunci când compania care îndeplinește funcția de distribuție nu realizează modificări substanțiale asupra produsului înainte de a-l revinde.

În cadrul metodei prețului de revânzare nu se impune comparabilitatea produselor ca o condiție esențială, însă se impune un grad mare de comparabilitate în ceea ce privește funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de către societăți.

„Situatiile financiare românești prezintă cheltuielile în funcție de natura acestora și nu în funcție de destinația lor ceea ce conduce la imposibilitatea de a distinge între costul bunurilor vândute și alte cheltuieli operaționale ale comparabilelor. Astfel, dacă nu există comparabile interne, aplicarea metodei prețului de revânzare devine foarte dificilă” (Luca, 2009, p.24).

Pentru a evidenția modul de aplicare al metodei prețului de revânzare se va porni de la următorul exemplu:

Societatea Distribution achiziționează, în scopul revânzării, pantofi sport de la societatea Production la prețul de 50 u.m. Ulterior, pantofii sunt vânduți către societăți independente la prețul de 70 u.m.

Datorită faptului că nici Distribution nu achiziționează pantofi sport de la alte societăți independente și nici Production nu vinde pantofii sport către societăți independente, se poate afirma ca nu există comparabile interne pentru a testa valoarea de piață a marjei brute din vânzări obținute de Distribution.

În urma unui studiu de piață s-a constatat că există distribuitori independenți (care nu fac parte dintr-un grup) care îndeplinesc aceleași funcții și își asumă aceleași riscuri ca și societatea Distribution, și care practică o marjă brută de vânzări de 10%.

Pentru a testa valoarea de piață a prețului de transfer (adică a prețului la care pantofii au fost achiziționați de Distribution de la Production) se va diminua prețul de revânzare de 70 u.m. cu marja brută de vânzări obținută de distribuitori independenți (adică $70 - 10\% = 63$).

Așadar, se poate afirma că prețul de transfer de 50 u.m. dintre Distribution și Production nu respectă principiul valorii de piață.

4.2.4. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete funcționează într-un mod similar metodei cost-plus și metodei prețului de revânzare singura diferență fiind că metoda marjei nete analizează marje nete de profitabilitate, pe când celelalte două metode analizează marjele brute.

Metoda marjei nete este cel mai des folosită datorită disponibilității datelor financiare necesare pentru analiza prețurilor de transfer. Această metodă presupune compararea marjei nete a societății testate cu marjele nete obținute de către această societate din tranzacții cu societăți independente sau cu marjele nete obținute de societăți independente care îndeplinesc funcții și își asumă riscuri similare cu societatea testată.

„În funcție de profilul funcțional și de risc al persoanei afiliate testate se va alege un indicator financiar. Cei mai utilizați indicatori financiari pentru a testa valoarea de piață a tranzacțiilor desfășurate între societățile din grup sunt: marja netă din vânzări (se folosește în cazul distribuitorilor), rata de rentabilitate a activelor (se folosește în cazul producătorilor), marja de profit asupra costurilor (se folosește în cazul producătorilor sau prestatorilor de servicii)” (Luca, 2009, p.25).

Marja netă din vânzări, rata de rentabilitate a activelor și marja de profit asupra costurilor se determină conform următoarelor formule:

$$\text{Marja netă din vânzări (OM)} = \frac{\text{Profit Operațional}}{\text{Cifra de afaceri}} * 100$$

$$\text{Rata de rentabilitate a activelor (ROA)} = \frac{\text{Profit Operațional}}{\text{Active operaționale}} * 100$$

$$\text{Marja de profit asupra costurilor (NCP)} = \frac{\text{Profit Operațional}}{\text{Costuri operaționale}} * 100$$

4.2.5. Metoda împărțirii profitului

Conform art. 11, pct.30 din Normele metodologice ale Codului Fiscal, metoda împărțirii profitului „se folosește atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente, astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. Această metodă presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau a mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente. Împărțirea profiturilor

trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau a mai multor tranzacții de către fiecare persoană. Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți”.

5. CONCLUZII

Dezvoltarea economică și dezvoltarea pieței financiare au determinat apariția grupurilor de întreprinderi, fapt ce a determinat reglementarea modului în care rezultatele obținute în cadrul unui grup sunt împărțite între societățile membre ale grupului.

La nivelul României, fiecare societate a unui grup este tratată în mod individual, în sensul că rezultatul fiscal, și respectiv impozitul pe profit sunt stabilite separat, pentru fiecare societate în parte. Cu toate că Codul Fiscal oferă avantaje grupurilor de întreprinderi în ceea ce privește regimul dividendelor, dobânzilor și tranzacțiilor titlurilor de participare, prețurile de transfer reprezintă o amenințare pentru autoritățile fiscale, întrucât prin intermediul acestora grupurile își pot manipula rezultatele cu scopul reducerii impozitului pe profitul global.

Conform literaturii de specialitate fenomenul de manipulare a rezultatelor prin intermediul prețurilor de transfer ar putea fi oprit prin adoptarea unei legislații care să permită consolidarea fiscală a rezultatelor la nivel de grup.

Cu toate că la nivelul României nu a fost implementată o astfel de legislație, pași importanți în direcția combaterii fenomenului de utilizare a prețurilor de transfer pentru manipularea rezultatelor au fost făcuți, companiile multinaționale din România putându-se confrunta cu riscul ajustării rezultatului fiscal ca urmare a investigării prețurilor de transfer practicate.

BIBLIOGRAFIE

Cărți

- Pătroi, D. (2010) *Prețurile de transfer: între optimizare fiscală și evaziune transfrontalieră*, București: Ed. C.H. Beck
- Deju, M. (2013) *Contabilitate consolidată*, Bacău: Ed. Alma Mater

Articole

- Bartelsman, E. J, Beetsma, R. M. W. J. (2009) „Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries”, *Tinbergen Institute Discussion Paper*
- Canri, C. (2005), „Do government regulations prevent transfer pricing manipulations?”, *International Business & Economics Research Journal*, vol. 4
- Clausing, K. A. (2000) „The impact of transfer pricing on intrafirm trade”, *University of Chicago Press*
- Davies, R. (2013) “Tariff-induced Transfer Pricing and the CCCTB”, *UCD Centre for economic research*, working paper series 2013
- Eden, L., Smith A. R. (2001) „Not at Arm’s length: a guide to Transfer Pricing Resources”, *Journal of Business & Finance Librarian Ship*, vol. 6 (4)
- Hyde, C. E., Chongwoo, C. (2005) „Keeping Two Sets of Books: The Relationship Between Tax and Incentive Transfer Prices”, *Journal of Economics, Management and Strategy*, March, vol. 14
- Kazuki, O. (2013) “Who participates in corporate income tax consolidation? Evidence from Japan”, *Crawford School of Public Policy*
- Lalić, S., Dragičević, B. (2014) „Maximizing profit after taxation by effects of transfer prices”, *Proceedings of the Faculty of Economics in East Sarajevo*, nr. 9
- Luca, A. (2009) „Prețurile de transfer pe înțelesul tuturor”, *Consultantul fiscal*, martie 2009
- Luca, A. (2009) „Prețurile de transfer – metode de stabilire”, *Consultantul fiscal*, iunie 2009
- Păun, C. (2014) „Fiscalizarea pierderilor în structuri de tip Grup în Uniunea Europeană”, *Curierul Fiscal*, nr. 5/2014
- Peralta, C., Xavier, W., Tanguy van Ypersele (2006) „Should Countries Control International Profit Shifting?” *Journal of International Economics*
- Sansing, S. (2014) "International Transfer Pricing", *Foundations and Trends® in Accounting*, vol. 9, no. 1

Baza legislativă

- IAS 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate”
- IFRS 10 „Situatii financiare consolidate”
- Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și Normele Metodologice de aplicare
- Legea societăților comerciale nr. 31/ 1990 republicată, cu modificările și completările ulterioare
- Ministerul Finanțelor Publice: Ordinul nr. 1802/ 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate
- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală
- Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer

Web

- http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-171_ro.htm
- PricewaterhouseCoopers “Worlwide tax summaries- Corporate taxes 2014/ 2015”, disponibil on- line la <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2014-15.pdf>

Teză doctorat

- Popa, C.M. (2011) “Grupurile de societăți și regimul lor juridic”, Teză de doctorat

THE IMPORTANCE OF ETHICS FOR THE ACCOUNTING PROFESSION. THE CASE OF ROMANIA

Viorel Alexandrescu

Programul de masterat CAIG – engleză, anul al II-lea, grupa 703

Coord. Științific: Prof. univ. Dr. Nadia Albu

ABSTRACT

This paper explores the differences between Kohlberg's ethics of justice and character's traits of a person in relation with ethical dilemmas. Kohlberg models ideal adult moral development as a process of increasing abstraction and autonomy while Gilligan's ideal moral adults are embedded in complex webs of caring relationships. Kohlberg pursues development of universal abstract moral principles while Gilligan's moral reasoning is contextual and grounded with a goal of taking ethical actions that preserve both the self and relationships with others. Kohlberg's cognitive moral development theory supports principled moral reasoning about short ethical dilemma cases, the method of ethics education commonly promoted in accounting. This approach to ethics education fails to develop complex problem resolution skills or explore societal and institutional causes and solutions to problems. Application of the ethics of care approach promotes satisfactory problem resolution, develops connected knowing skills, and encourages an expanded view of ethical problems. Our paper is a comparison between traits (self-esteem, attitude, personality) of accounting professionals (student and accounting professionals) and the ethical dilemmas which they met.

KEY WORDS: *ethics, reputation, self-esteem, attitude, personality, moral development, ethical behavior*

1. PRELIMINARY CONSIDERATIONS

Motto: "To me, it really seems visible today that ethics is not something exterior to the economy, which, as technical matter, could function on its own; rather, ethics is an interior principle of the economy itself, which cannot function if it does not take account of the human values of solidarity and reciprocal responsibility." – **Pope Benedict XVI**, September 2011

According to Oxford Dictionary¹, the term "ethics" means a set of "moral principles that govern a person's behavior or the conducting of an activity". In Western philosophy, there exist some schools of ethics which can be divided, very roughly, into three sorts. The first, drawing on the work of Aristotle, holds that the virtues (such as justice, charity, and generosity) are dispositions to act in ways that benefit both the person possessing them and that person's society. The second, defended particularly by Kant, makes the concept of duty central to morality: humans are bound, from knowledge of their duty as rational beings, to obey the categorical imperative to respect other rational beings. Thirdly, utilitarianism asserts that the guiding principle of conduct should be the greatest happiness or benefit of the greatest number.

¹ The Oxford English Dictionary, Third Edition, Volume V, Oxford: Clarendon Press, 2010, page 784

On the other hand, in the Eastern culture, there could be observed penury of ethics marked by the inconsistency of political doctrines. From the earliest times the Eastern Europe was distempered by regional conflicts, barbarian invasions, wars or political, racial and cultural exterminations. Perhaps these inconsistencies in assuring the continued development of human vision and culture had a negative role concerning the ethical behavior on these lands.

Being situated at the confluence of the Western and Eastern European cultures, Romania tries to implement nowadays the Western cultural model and of course its specific economic development. Even if the theory claim that applying this model a country will benefit by economic growth and sustainable development, we may emphasize that in case of Romania not all results are similar with those obtained by other countries. While many of our European partners consider we have a lack of professionals and technical expertise in this country, we rather than suggest that an explanation regarding this may be considered the way how people perceive the ethics and why they do not blame the unethical behavior.

Moreover we can often see how Romania is given as a negative example when it comes to discuss about ethics. Unfortunately in our country was perpetuated a bad behavior regarding honesty, which can be considered as a pathologic influence of the years spent under the domination of Eastern culture, especially the Ottoman.

An old story², related by V. Adăscăliței, suggests that Alexandru-Ioan Cuza, Lord and ruler of Romania between 1859 and 1866, often used to dress as a commoner and mingle with people. He wanted to know himself how the majority of people do live. So, one day, he put his hat and peasant-like coat, took two tubs of sour milk and went to the fair in Galați. It seems His Lordship learned that some merchants did not use the big “oca”, as a law decided at the time, and that people called “Cuza’s oca”. He sought, therefore, as a humbug peasant to sell milk at a grocer, who was said that wouldn’t be very, very honest because he sells using the “small oca”, and no one could catch up him cheating. After the peasant asked to receive oil instead milk, they’ve decided by mutual agreement that for six oca of milk the peasant should receive an oca of oil. “Good” received the grocer, blinking his eyes shifty. He took a big oca on the counter, the “Cuza’s oca”, and measured twenty-four oca-s of milk. He thought that has to pay instead of four oca-s of oil. But the grocer decided to use for measuring oil the small oca. “Find me the right measure, with the same oca” insisted the peasant. “No way, it’s full of milk. I will measure with this one”, said the grocer. “Well, that’s the smaller oca”, argued the peasant. “What your point, you miserable! The oca is oca and point!” yelled the grocer. After this the Lord revealed himself in the blue tunic with gilded epaulettes. The grocer was astonished and he dropped the oca from his hand. Lord Cuza condemned grocer’s bad behavior and punished him to bind the both oca-s on his neck and walk on the streets of Galati to inform people about his deceiving methods.

If we try to understand the facts presented by this story we can see that our society learned to use cheating as a way for easily increase the earnings. But if we consider the reputation of a person, can somebody live without it or may be this gained back with money?

There were not allowed to cheat another person, even if that person is untrained and does not know so much about business. Why do some people use such techniques and do not have an ethical behavior? We would like to discover these responses further.

² Adăscăliței, V. (1978) *Cuza-Vodă în tradiția populară: antologie de literatură folclorică*, București: Editura Mihai Eminescu, page 75

2. LITERATURE REVIEW

There has often been said by some that “the expression business ethics is an oxymoron” (Gaffikin, 2007) – it take into account contradictory terms due to the fact the business looks for optimizing or maximizing the results from its operational activities while ethics supposes another fundament for business practices. Anyway, while the more brazenly minded would seriously agree with this perspective, there has appeared a substantial recovery in the advantage of ethical considerations by professional business organizations and, of course, business leaders partly as a reaction of the requirements of organizations which have had to carry the costs of dramatic corporate failures and the unethical business practices of a minority of business professionals. As a matter of fact this subject has become an important industry which impress by several books published in this respect, another several courses, tutorials, some workshops and courses dedicated to this subject, a huge number of models registered and an ever growing number of debates and comments in mass-media.

The majority of people do not well understand what represents an ethical behavior but when it is necessaire to give a definition to ethics this is considered to be extremely difficult because ethics are given by personal, societal, cultural, and, of course, professional values all of which being problematic to enumerate. There exist people will emphasize the importance of the society’s concerns, but others will argue the importance of interests of self-determining people. Having such antagonistic perspectives have monopolized the entire discussion of ethics until some years ago. Nowadays the researchers admit that ethical belief systems appear as a result of community’s activity. This is considered a social or cultural situation which was called by Blackburn (2001) “the surrounding climate of ideas about how to live”.

One of the most notable paradigms on ethics is considered Kohlberg’s (1969) theory on Cognitive Moral Development (CMD), an important research developed on Piaget’s (1932) exploration on children’s moral reasoning development. According to Koumbiadis et al. (2008), Kohlberg had a keen interest in the way of “one’s moral thinking as opposed to one’s moral actions”. Also, Kohlberg’s research on CMD has been utilized mainly to develop the studies on the levels of human moral progression, from accounting students to accounting professionals.

Kohlberg’s theory on CMD was dimensioned in some “series of stages that begin in adolescence and extend through adulthood” under the description of pre-conventional, conventional, and post-conventional headings. On each heading, Kohlberg described two different stages. Also, Kohlberg was fair when he suggested that humans’ ability to have an ethical thinking within society was developed by making associations with others in one’s environment.

On the other hand, Lawrence Kohlberg demonstrated that ethical values through moral reasoning could be developed in the early years of childhood and they grow up slowly as individuals become mature into adulthood. In addition, Kohlberg’s six stages could be considered as structuring an invariant constructive cycle in which achievement of an advanced stage is directly linked by the obtaining of each of the previous stages.

Also, Koumbiadis et al. (2008) noted that Kohlberg’s moral development theory provides the theoretical base for most recent empirical ethics theories. Kohlberg’s theory states that usually humans use three general hierarchical approaches in order to conclude the ethical dilemmas. The ethical dilemmas could be divided into three levels: pre-conventional, conventional, and post-conventional or principled. Each of these levels can be further broken down into more stages.

In addition, Kohlberg’s (1969) explained how people’s ability to reason in society was carried out by interacting with one’s surroundings. He illustrated that ethics and moral reasoning are learned early in

life and progress gradually as people develop into adulthood. According to Koumbiadis et al. (2008) there are presented six stages of moral development:

- 1) Stage one which is obedience and punishment orientation;
- 2) Stage two is naively egoistic orientation;
- 3) Stage three is good boy orientation, orientation to approval and to pleasing and helping others;
- 4) Stage four is associated with the authority and social order maintaining orientation, regarding the direction of “doing duty” and proving respect for authority and maintaining the given social order for its own sake;
- 5) Stage five is contractual legalistic orientation, duty defined in terms of contract, general avoidance of violation of the will or rights of others, and majority will and welfare, and
- 6) Stage six is conscience or principle orientation, orientation not only to actually ordained social rules but to principles of choice involving appeal to logical universality and consistency.

On the other hand, Sara Ann Reiter (1996) noted that in 1982, Carol Gilligan published *In a Different Voice* as a critique of Lawrence Kohlberg’s theories of cognitive moral development. Gilligan was offended by the absence of women within the samples from which Kohlberg had developed his theories, and thought that this deficiency might enunciate why initial research results showing lower moral reasoning levels for women. Gilligan’s studies of women’s moral reasoning revealed a different way of thinking about moral problems that is common among, but not exclusive to women. “This different moral voice, the ethics of care, may be enhanced by life experiences, but does not arise from any essential difference between male and female nature” (Gilligan, 1982).

Belenky et al. (1986) extend Gilligan’s “different voice” concept to the field of pedagogy. Extensive interviews with women are utilized to expand an earlier work on stages of learning. “Women’s ways of knowing” include connected, as well as separate, knowledge acquisition. Connected knowing is learning through personalization and identification with material, as opposed to separate knowledge achieved through questioning and debate. Belenky et al. (1986) maintain that both separate and connected knowing are valuable ways of learning. Application of Gilligan’s ethics of care perspective to situations, with its insistence on understanding the needs of others, enhances connected knowledge acquisition. Both Gilligan’s ethics of care perspective and Belenky et al.’s techniques for connected knowledge development can be used to enrich accounting ethics education experiences.

Prior research suggests that women are relationship-oriented and socially sensitive (Eagly, 1987) and, as a consequence, tend to be more empathetic and more sensitive to ethical issues than the men are (Toussaint and Webb, 2005). Thus, when both genders have not received business ethics directions, male undergraduate business students may be more inclined to act less ethically than their female counterparts. Since business ethics education is believed to improve one’s ethical judgment, male undergraduate business students without business ethics instruction may also have a lower level of moral judgment. However, business ethics education may enable male business students to account for the perspectives of multiple stakeholders and importance of ethical judgment on society.

Wang and Calvano (2013) noted that based on cognitive moral development theory, men should become more sensitive to moral issues from their learning and educational process in ethics education. Such training may exert more significant positive influences on males than on females because males may have a lower level of ethical judgment before the training take place. However, females may be more responsive to business ethics education than males due to their being more socially sensitive. Thus, business ethics education may improve female ability to make ethical decisions more significantly than males. Following this line of logic, we suggest that there is an

interactive effect of gender and business ethics education on moral judgments. That is, female students who receive business ethics instruction may have the highest level of ethical judgment.

From another perspective, Gaffikin (2007) argued that humans believe that ethical behavior is described by moral principles presented in the religious books. Almost all religions stated codes of conduct and instructions on how people should behave. Anyway, while we consider it sounds well and good, the historical perspective has proved that in most religions the resolution of this set of principles has been a subject to important debates and even has been materialized in practices which appear for the outside observers as having a little connection with the moral conduct. For instance, one of the commandments considered as being at the fundamentals of Christianity is “thou shalt not kill” but people throughout history have neglected this in times of various wars, the savage burning of witches and nowadays the capital punishment applied to many Christian countries around the world.

Indeed Christianity is not the single case. Hinduism is developed around a caste system which exposes specific groups of people to what an outsider considers there are extreme forms of prejudices and disadvantages. Islam religion has built a particular penal code, applied in the Muslim countries, which could be considered by an outsider as involving extremely severe forms of punishment of the criminals. In this respect, we may consider there are present probably similar obvious inconsistencies in other religious cults, which may suggest the links between moral behavior and religions are not automatically absolute. Withal, in the Western modern societies along with the ascent of humanism (considered as being a part of the post-Enlightenment modernist mind) there has weakened the influence of religion on societies. Also, the wealth of the religions has been secularized, a breakdown in the authority of organized churches – however, many people still behave by or sense the demand to keep their “moral principles”.

There arises the question of whether humans are innately good or bad which has not only disturbed religious scholars but also the philosophers as well (from the relevant field of moral philosophy). In this respect, the seventeenth century philosopher Thomas Hobbes introduced the concept of “psychological egoism” which states that humans are intrinsically nasty creatures. This could be considered, of course, as being hugely reductionist question – is there any possibility to generalize this percept to all people? In order to endeavor to defeat this deficiency, Hobbes proposed a solution by developing the concept of the social contract. This document represents an “agreement” concluded by people in a society for avoiding a social conflict. Everybody agrees to a legal contract not to engage in such actions of killing other people or stealing from others due to the fact it is in their own good and best interests. The social contract can be enforced by a neutral third party – for example, the government, Thus for Hobbes and his supporters strong governments are desirable.

Jeremy Bentham and Immanuel Kant may be considered another people who debated on ethics principles. Along with Mill, Bentham is the founder of a movement known as Utilitarianism and both of them had also a huge impact on economic thought and principles. According to utilitarianism a process is right if and only if it complies with the principle of utility, which means that it will be more productive of pleasure or happiness or better prevent pain or unhappiness than an alternative (Gaffikin, 2007). It depends entirely how right an action is on its consequences. So this would be the reason of why this theory is also addressed to as consequentialism (or as act-utilitarianism).

The value of the consequences of an action always determines if that specific act is right or not. By formulating of the rule-utilitarianism was stated that for an act (act-utilitarianism) are considered only the consequences, the actual act not being take into account. Therefore, this concept received some critiques due to this fact.

However, a cost-benefit analysis takes into consideration the value of all consequences. Due to the following of the best rule of conduct, rule-utilitarianism is concerned with computing the value of consequences. Therefore, this concept may not be useful in some particular cases. Anyway, researchers considered rule-utilitarianism as being a valid mean of testing the ethical behavior for decades.

Within a discussion about consequences and values, there is necessary to link the consequences by an individual. In this case we have to deal with two different positions: a Hobbesian position is interested by person's self-interest (psychological egoism) and the consequentialist positions, which would be more interested to have the consequences for all the parties concerned by a specific action. However, the pursuit of self-interest represents the repeal from the psychological egoism, which influences the economic thought. In addition this concept represents a fundament of ethical egoism, another perspective on ethics. Besides these, we have other variants of utilitarianism which test the pursuit of pleasure, self-interest or happiness and the honesty of individual's actions.

Assessing the actions in terms of the consequences, by pointing the end or the final result, utilitarianism may be considered teleological due to the purposive explanations in terms of final causes. Therefore, a moral action is done from a consideration of duty and ethics implies what these duties represent. On the other hand, Kant is considered a deontologist because his position was a deontological one regarding his believes in the right conduct and ethical duties. In deontology individual duties are emphasized and activities such as telling the truth, keeping promises or acting ethically receive more importance.

According to (Gaffikin, 2007), Kant stated two fundamental principles:

1. Always act on a principle that you are willing to have anyone else act upon;
2. Always be respectful to others (and yourself).

Both principles are a part of what Kant suggested as being the categorical imperative, which represents a mandatory moral law created as a method to guide free human action. This method is conditioned by implementing the universality test – an act of using our rationality to ask what would emerge if we “universalized” the matter we wanted to do; an appropriate example would be the possibility to assess what would happen if people stole each from others? The proper response is to not steal because it is supposed it is an action according to the fundamental of maximum which is considered as being the universal rule of conduct³.

Kant's deontological position was considered at times as being too rigid due to some absolutist concepts which stated the existence of a single moral “truth” applicable for all people which should obey it. If we would giving an example we may refer to a situation in which we should tell the truth but there could be inappropriate to tell the truth when it implies the safety or welfare of other people who may be involved. In this respect, sometimes would be necessary to lie for protecting other people interests or safety.

Being currently classified as normative theories of ethics, the deontological and teleological theories of ethics appear to be very different, both of them sorting the actions as wrong or right and exploring the possibilities to determine standards of wrongness and rightness. In this respect we may emphasize that they involve principles of ethical conduct.

Another philosopher contemporary with Kant was David Hume (1711-1776). He introduced the concept of “meta-ethics”, which is also a type of moral philosophy. Hume studied the moral language

³ Therefore this aspect is considered as rule of deontology.

and concentrated his researches on its sense and certainty. His studies investigated the nature of ethical concepts and propositions and enforced severe norms of deductive logic. The following types of questions are addressed by meta-ethics:

1. Semantic questions like the significance of moral terms such as right, good and ought;
2. Logical questions like the force of moral arguments;
3. Epistemological questions like the potential of moral knowledge and the purpose of this knowledge; and
4. Ontological questions like the presence of moral facts.

One of Hume's concepts of meta-ethics can be noticed as "murder is wrong". According to Hume's beliefs, it is not reasonable to "prove" this assertion due to the fact it is not an empirical observation, but a moral conviction. Because Hume was a Jacobinic empiricist, as well as the positivists were, he made the difference between moral and factual statements. In the same manner, the positive accounting theorists claim the difference between "ought" and "is" statements. Thus, when someone says that murder is wrong, there is only claiming that humans reprobate the murder. Hume's moral beliefs are psychological rather than logical or empirical. Therefore, Hume suggested, referring to the later positivists, they are far away from meaningless or trivial. On the other hand, this position was further adopted by the positivist philosopher A. J. Ayer. He considered the moral language as being truly pointless and the moral philosophy was seen as a type of logical and linguistic mistake, taking into consideration that moral knowledge doesn't exist in fact. This kind of discussion is referred by Ayer as "emotivism".

According to Gaffikin (2007), the relationships between the various theories of ethics can be represented in the following diagrammatic form:

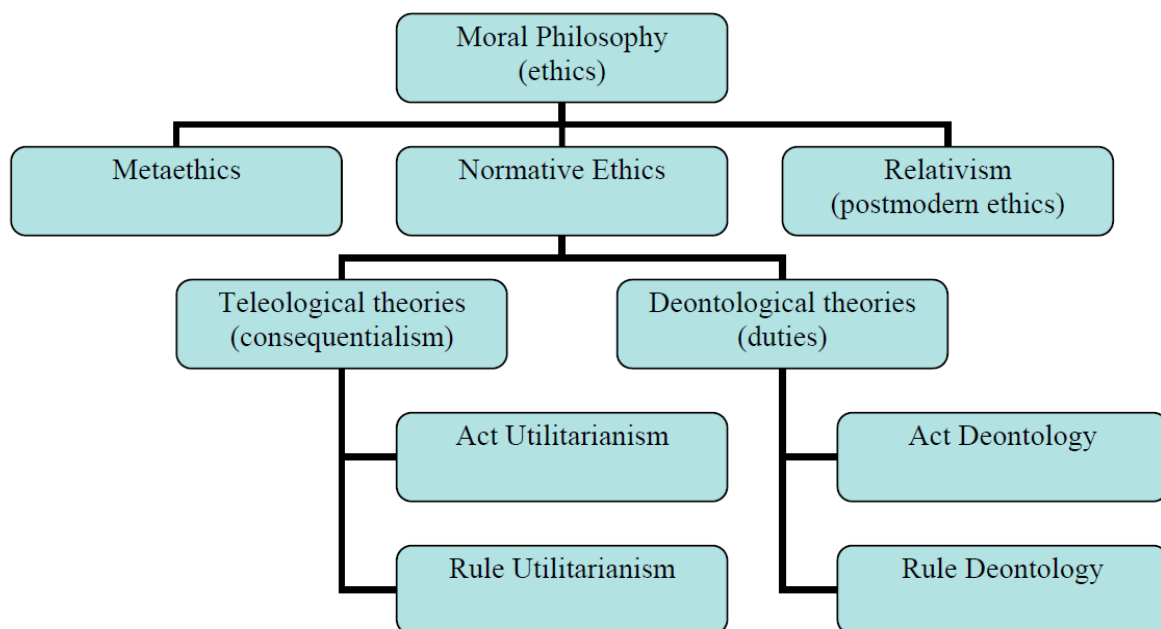


Figure 1 - Theories of Ethics

3. METHODOLOGY

While many researches on assessing the ethical awareness of individuals has been conducted in last decades (Rest, 1973; Kohlberg, 1976; Victor & Cullen, 2003), a few researches has been conducted on this aspect in Romania, and no other research, as far as it can be found, is available on topic pertaining to the link between appetite for ethical behavior and the psychological traits of a person (attitude, self-esteem and personality).

In this respect, we should consider a sample of students and staffed accountants which will offer us a hypothesis testing for our study on matters. A cross-sectional survey outline was the most suitable option for this type of quantitative research due to the fact that these types of procedures, according to Creswell (2005), permit of researchers to “compare two or more groups in terms of attitudes, beliefs, opinions, or practices. The group comparisons may compare male with female...or they may compare other groups within the company’s settings”. Cross-sectional studies have been disposed to assess groups in former accounting researches by Shimin in 2008 and Albrecht, Shamsub, & Giannatasio in 2007.

We have chosen a sample of students in accounting at Bucharest University of Economics Studies and staffed accountants both in professional services companies and those pertaining to others fields (telecommunications, FMCG, etc.). A sample list consisted in 155 subjects, students and professionals, was selected from our contact list from LinkedIn and Facebook networks.

A stratified random sample technique was utilized in order to collect information from the two groups of accounting majors, students and staff accountants. Such a technique of sampling was selected because variability on a characteristic of the studied sample may exist. The researchers first separated, from a representative sample for each group, the population into subgroups pertaining to certain characteristics (e.g., gender, status of employment), and then a particular number of respondents by following a simple random sample was selected from each subgroup. In this case we may have, for instance, more female participants from the student group than the staffed accountants. According to Creswell (2005), “stratification assures that the stratum desired will be represented in the sample in proportion to its existence in the population”.

The ethical questionnaire was the instrument used to gather data. This consists of 18 questions and utilizes a two-dimensional boarding to recognize the ethical behavior. The objective of the questionnaire in this research was to determine if there is presented a link between appetite for ethical behavior and the psychological traits of a person (attitude, self-esteem and personality). Additional elements may exist as possible restrictions to this research, such as an individual’s religion, culture, and type of organization where a professional may activate.

The questionnaire also asked the respondents to read a fictive scenario regarding coworkers who frequently remove resources (e.g., paper, stationary, small goodies, pens, etc.) from their office for their home personal use and are usually unfriendly when there somebody needs help in his professional duties. The participants set the answers by indicating either “yes” or “no” and were asked if they would like to confront or avoid such an individual.

The choices included: a) Should the office rules and policies in force be broken?, b) What is the difference between what need to be done as part of your duty or what you know your peers feel you need to do?, c) What level of self-esteem do you consider you have?, and d) What is your overall position regarding unethical behavior? The final part of the questionnaire implemented a Likert scale ranging from completely false (1) to completely true (5). All respondents were asked to focus on what proposals can be made by several counsels on how to decrease the level of unethical behavior among workmates and fraudulent reporting, and, of course, changing the attitude of a person regarding ethics. The choices comprise: 1) documenting the findings, 2) meeting with a manager, 3) assembling and collecting all apposite papers, and 4) do nothing.

Our survey was disseminated via e-mail to all the persons included in the sample, there being 135 surveys administered. A total of 3 questionnaires were eliminated because they presented some incomplete answers. As a result, only 76 surveys samples were used in the process of data analysis, representing 56% of those questioned. Table 1 shows a summary including the number of questionnaires sent via e-mail and the number of questionnaires used for the data analysis.

Questionnaire Response Summary
135 e-mailed Questionnaires
4 Questionnaires partly filled-in – 3%
55 No answer was reverted to the researcher – 41%
76 Complete utilizable questionnaires (a response rate of 56%)

Table 1- Questionnaire Response Summary

Table 2 shows the frequency distributions of the demographical characteristics of the questionnaire’s respondents. The sample consisted of 76 respondents. Of the 76 responders, 41 or 53.9% represented men and 35 or 46.1% represented women. The second question asks for completing the status of employment (student or employee). Of the 76 answerers, 49 or 64.5% represented students and 27 or 35.5% represented the staff accountants or professionals.

When there was need to respond if they had already an ethical dilemma, 62 or 81.6% of the responders reported they had an ethical dilemma compared to 14 or 18.4% of the answerers who didn’t have an ethical dilemma.

Demographic Characteristics of the Questionnaire's Respondents *			
Demographic Variable		N	%
Gender	Male	41	53.9%
	Female	35	46.1%
Status of employment	Student	49	64.5%
	Staff accountant	27	35.5%
Do you consider you have always had an ethical behavior regarding your professional activity?	Yes	62	81.6%
	No	14	18.4%
What level of self-esteem do you consider you have?	Poor	0	0%
	Fair	20	26.3%
	Good	53	69.7%
	Excellent	3	3.9%

Table 2 - Demographic Characteristics of the Questionnaire's Respondents

* Nota bene: N=76.

4. RESULTS OBTAINED

The purpose of our research was to explore the ethical perceptions of students and staffed accountants, and to demonstrate there is a link between ethical behavior and psychological traits of a person (attitude, self-esteem and personality).

To accomplish this, we evaluated if a relationship appeared among the assessed variables by using Pearson's correlation, which was adopted as the best method of analysis in our case. In this respect, we used Pearson's correlation in order to help us to determine if any relationship appeared between the level of self-esteem and the ethical perceptions of students and staff accountants (dependent variables). We assume that any variations of students and staff accountants were statistically analyzed and reported in each case.

Table 3 shows a short description of the responders on the means and standard deviations computed for the study's variables derived from the questionnaire. Furthermore, in this part we intend to discuss the statistical tests used for data treatment and data analysis. Also, we have to present the conclusions of the three studied hypotheses by launching a discussion of the research results.

Category Variables	Student		Staff accountant	
	Mean	Std. Deviation	Mean	Std. Deviation
Self-esteem	2,94	0,870	3,61	0,680
Attitude	3,03	0,821	3,46	0,370
Personality	3,40	0,690	3,76	0,460

Table 3 - Variable Means and Std. Deviations of both categories of participants

Nota bene: N=76

A total number of three different hypotheses were descended from our questionnaire and they were examined in this research using Pearson's correlation (see Table 4). We would like to emphasize that such test was suitable for this research since all tested hypotheses for a relationship among the variables of students and staffed accountants and participation to ethical courses.

Variables	Having an ethical behavior	Self-esteem	Attitude	Personality
Self-esteem	0.341**			
Attitude	0.116	0.395**		
Personality	0.488**	0.378**	0.537**	

Table 4 - Pearson's correlation

Nota bene: N=76. In case of (**), the correlation is considered to be significant at the 0.01 level (2-tailed).

Hypothesis 1

Pearson's correlation was conducted to determine if a statistical significance could be found. The R-values became highly significant at the level of 0.01. The three hypotheses are presented above in Table 4. The null hypothesis was expressed as H1 and it is enunciated below. Hypothesis 1 implied a close looking to see if there was a relationship between the self-esteem of accounting professionals and the propensity for having an ethical behavior.

H1: There is no relationship between self-esteem of accounting professionals and the propensity for having an ethical behavior.

Hypothesis 1 reveals that there was a statistical significance reported with an R-value of 0.341 among the self-esteem of accounting professionals and their propensity for having an ethical behavior. We were 95% confident that a statistical relationship existed. Hence, the null hypothesis was rejected that there were no relationship between self-esteem of accounting professionals and the propensity for having an ethical behavior.

Hypothesis 2

Pearson's correlation was conducted to determine if a statistical significance could be found. The R-values became highly significant at the level of 0.05. The null hypothesis was expressed as H2 and it is enunciated below. Hypothesis 2 implied a close looking to see if there was a relationship between the attitude of accounting professionals and their propensity for having an ethical behavior.

H2: There is no relationship between attitude of accounting professionals and the propensity for having an ethical behavior.

Hypothesis 2 reveals that there was no statistical significance reported with an R-value of 0.116, which was greater than 0.05. We were 95% confident that a statistical difference did not exist among the attitude of accounting professionals and the propensity for having an ethical behavior. Hence, the null hypothesis was accepted and the alternative hypothesis was rejected that there was a statistical relationship between these variables.

Hypothesis 3

Pearson's correlation was conducted to determine if a statistical significance could be found. The R-values became highly significant at the level of 0.01. The null hypothesis was expressed as H3 and it is enunciated below. Hypothesis 3 implied a close looking to see if there was a relationship between the personality of accounting professionals and their propensity for having an ethical behavior.

H3: There is no relationship between personality of accounting professionals and the propensity for having an ethical behavior.

Hypothesis 3 reveals that there was a highly statistical significance reported with an R-value of .488 among the personality of accounting professionals and the ethical dilemmas which they met. We were 95% confident that a statistical relationship existed. Hence, the null hypothesis was rejected that there was no relationship between personality of accounting professionals and the propensity for having an ethical behavior.

Also, from the questionnaire respondents' point of view, self-consciousness is the most important element (26% agreed) which influences the ethical behavior. In addition, the respondents agreed that ethical behavior can be influenced by self-esteem, attitude, personality, other work-colleagues, tax body (ANAF), professional body (CECCAR, CAFR, ANEVAR, and CCF) and other elements, as we can observe in the following chart.

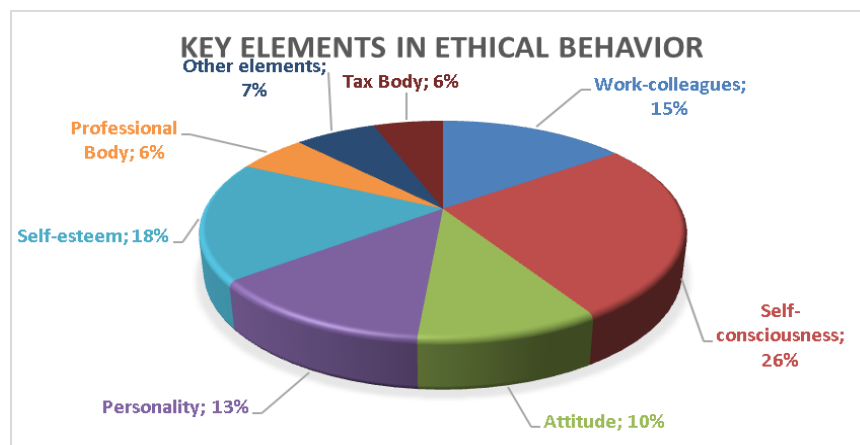


Figure 2 - Key elements in ethical behavior

There should be emphasized that these variables which can influence the ethical behavior cannot be all measured and, regarding self-consciousness, this one is considered an acute sense of self-awareness. Because self-consciousness represents a preoccupation with oneself, it is view in opposition to the philosophical state of self-awareness, which is considered as being the awareness that one person exists as an individual human being, besides there are some writers who use both terms synonymously. In fact, a nasty feeling of self-consciousness would happen when a person realizes that he or she is being watched or observed, that feeling which tells you that “everyone is looking” at oneself.

Usually, psychologists differentiate between two types of self-consciousness, private and public. On the first hand, private self-consciousness represents a propensity to introspect and explore a person’s inner self and feelings. On the other hand, public self-consciousness is recognition of the self as it is perceived by other persons. Thus, the second type of self-consciousness may result in self-monitoring and social anxiety. Both, private and public self-consciousness, are considered as personality traits that are comparatively stable over the time, but they are not correspondent. Only because a human person is high on one measure, it doesn’t mark that individual is high on the other.

Self-consciousness may affect persons in different degrees, as there exist persons who are constantly self-monitoring or self-involved, when other persons are totally heedless about themselves. In contradistinction to self-awareness, which from a philosophical point of view is being conscious of oneself as a human, self-consciousness, being exceedingly aware of one’s appearance or manner, would be considered as a problem at times.

CONCLUSIONS AND IMPLICATIONS

Our paper has investigated the importance of ethics for the accounting profession in Romania. Given the results based on quantitative and qualitative researches we could find and analyze how ethics are perceived by Romanian accounting professionals.

The quantitative research established that a relationship prevailed for two hypotheses, H1 and H3, of traits of accounting professionals and the ethical dilemmas which they met. Overall, accounting professionals are more likely to be aware of the relevance of having an ethical conduct as a result of the more collapses of some large corporations during the crisis, the cascade effect of these misfortunes on the global economy, and the judicial consequences of committing a financial fraud.

We should emphasize that this study had also some limitations. The paper only made a comparison between the relationships and traits (self-esteem, attitude, personality) of accounting professionals (student and staff accountants) and the ethical dilemmas which they met. It would be possible that comparing gender, employment status, different traits and having participants who took an ethics course may obtain a different outcome. Anyway, based on our results and conclusion of this study, it is suggested that business school programs, especially accounting and finance, should insist to underline ethical and moral issues in their respective activities and to continue to develop the personality and self-esteem of their students. In our opinion, accounting professors should consecrate more time to uplift students’ understanding of ethical issues in order to prepare them for the profession and to try to increase their self-esteem and self-confidence by encouraging them to express their opinions.

The accounting professional is someone who is not only able to report financial information, but can also influence the company’s management decisions so that the way he operates is extremely important. Specialization seems to be the challenge ahead. This fact appears in the context of

reducing the number of members and professional offices, and the consolidation in offices of professionals, in order to provide a full range of services.

Accounting profession should focus more attention to efficiency and risk monitoring, without neglecting its formal side, under conditions of independence, confidentiality and professional transparency. Thus in the last decade interest in accounting ethics grew up. However, despite increased interest on ethical practices some important weaknesses persist regarding the rules, principles and values, which are presented in a segmented manner.

In conclusion we can suggest that the violation of ethics in accounting profession will always have repercussions both on the users of accounting services and on the accounting profession, by lowering its credibility among the public.

BIBLIOGRAPHY

- Adăscăliței, V. (1978) *Cuza-Vodă în tradiția populară: antologie de literatură folclorică*, București: Editura Mihai Eminescu, page 75
- Albrecht, W., Shamsub, H., & Giannatasio, N. (2007) "Public pension fund governance practices and financial performance", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 19(2): 245-267
- Belenky, M. F., Clinchy, B. M., Goldberger, M. R. & Tarule, J. M. (1986) *Women's Ways of Knowing: The Development of Self, Voice, and Mind*, Basic Books Inc, no. 24: 40-49
- Creswell, J.W. (2005) *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research* (2nd ed.), Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall
- Cullen, J. B., Parboteeah, K. P., & Victor, B. (2003) "The effects of ethical climates on organizational commitment: A two-study analysis", *Journal of Business Ethics*, 46(2):121-141
- Gaffikin, M. (2007) "Accounting Theory and Practice: the Ethical Dimension", Accounting & Finance Working Paper 07/04, School of Accounting & Finance, University of Wollongong
- Kohlberg, L. (1976) "Moral stages and moralization: The cognitive development approach", In T. Lickona (Ed.), *Moral development and behavior* (pp. 31-55), New York: Holt Rinehart & Winston
- Kohlberg, L. (1969) *Stages in the development of moral thought and action*, New York: Holt, Rinehart & Winston
- Koumbiadis, N. J., & Okpara, O. (2008) "Ethics and accounting profession: An exploratory study of accounting students in post-secondary institutions", *International Review of Business Research Papers*, 4(5), (pp.147-156). October-November 2008
- Piaget, J. (1932) *The moral development of a child*, New York: Free Press
- Reiter, S. A. (1996) "The Kohlberg – Gilligan controversy: lessons for accounting ethics education", *Critical Perspectives on Accounting*, no. 7: 33 – 54
- The Oxford English Dictionary, Third Edition, Volume V, Oxford: Clarendon Press, 2010, page 784
- Wang, L. C. & Calvano, L. (2013) "Is Business Ethics Education Effective? An Analysis of Gender, Personal Ethical Perspectives, and Moral Judgment", *Journal of Business Ethics*, no. 126: 591–602

PRIMA RAPORTARE CONFORM IFRS: O ABORDARE PRACTICĂ

Marius Eugen Rogoz

Contabilitate și Informatică de Gestione, An III, Grupa 639

Coord. științific: Prof. Univ. Dr. Nadia Albu

REZUMAT

Lucrarea de față ilustrează într-o manieră practică și simplistă retratările aferente primei raportări conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, concentrându-se pe cazul specific al societății Alro. La baza elaborării standardelor internaționale a stat o serie de principii, dintre care este esențial să amintim și să evocăm armonizarea și convergența. În fond, elaborarea și ulterior adoptarea unor standarde internaționale conform cărora se realizează raportarea financiară a situațiilor financiare a devenit o necesitate impusă de contextul economic al secolului în care trăim. Intenția de a ilustra retratările la momentul conversiei este pusă în practică prin evidențierea modificărilor apărute la nivelul fiecărui element din situațiile financiare, prezentând schimbările de politici și estimări contabile. După analiza tuturor modificărilor apărute în acest context se poate cuantifica impactul conversiei atât la nivel cantitativ cât și calitativ.

CUVINTE CHEIE: raportare financiară, standarde internaționale, armonizare, convergență, cost-beneficiu

1. Introducere

Standardele Internaționale de Raportare Financiară cunoscute sub numele de IFRS (International Financial Reporting Standards) reprezintă un set de reglementări contabile emise de International Accounting Standards Board (IASB). Aceste standarde au fost adoptate în legislația europeană prin Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului și completate de Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate.

La baza elaborării standardelor internaționale a stat o serie de principii, dintre care este esențial să amintim și să evocăm *armonizarea și convergența*. În fond, elaborarea și ulterior adoptarea unor standarde internaționale conform cărora se realizează raportarea financiară a situațiilor financiare a devenit o necesitate impusă de contextul economic al secolului în care trăim.

În România, care este membră a Uniunii Europene din anul 2007, raportarea financiară conform IFRS este obligatorie din 2012 pentru companiile listate pe o piață reglementată conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 881/2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Astfel, pentru profesia contabilă din România, anul 2012 poate fi considerat ca punct de referință în ceea ce privește retratarea informațiilor din contabilitatea organizată în baza Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene, aprobate la acea vreme prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009.

2. IFRS în Europa

În iunie 2000, prin Comunicarea nr. 359 a Comisiei se stabilește strategia privind raportarea financiară, ulterior adoptată și implementată prin reglementări contabile pentru cele aproximativ 8000 de companii la acea dată listate pe o piață reglementată. Aceste reglementări adoptate în 2002 prin Regulamentul nr. 1606 al Parlamentului European și al Consiliului au produs efecte începând cu raportarea financiară aferentă anului 2005. „Regulamentul este un act legislativ cu caracter obligatoriu” ce „trebuie aplicat în integralitatea sa în toate statele membre” (Regulamente, directive și alte acte legislative - http://europa.eu/eu-law/decision-making/legal-acts/index_ro.htm), așadar și regulamentele privind adoptarea anumitor standarde internaționale de contabilitate au fost implementate în legislația celor 28 de țări membre ale Uniunii Europene, precum și în cele 3 țări aparținând Spațiului Economic European (European Economic Area – EEA) prin acte normative, separat, la nivel național.

Adoptarea unor standarde internaționale de raportare financiară vine pe fondul necesității din ce în ce mai pregnantă a utilizatorilor de informații contabile și în special a investitorilor de a obține informații relevante, ce ar trebui să se concentreze pe satisfacerea nevoilor acestora. Astfel, unul dintre beneficiile raportării în conformitate cu IFRS este reprezentat tocmai de faptul că situațiile financiare întocmite în baza acestor standarde sunt mai explicite pentru investitori, reducând diferențele ce apăreau între raportări conforme cu diverse reglementări naționale și în același timp presupun un cost mai mic pentru investitori, eliminând cheltuieli suplimentare cu analize financiare, retratări și interpretări ale situațiilor financiare ce nu sunt întocmite conform IFRS. De asemenea IFRS a fost gândit ca un sistem menit să faciliteze accesul investitorilor pe piețe străine, ajutând la fenomene precum migrația capitalului, ce nu pot fi evitate în contextul dezvoltării din ce în ce mai dinamice a interdependințelor dintre state (Advantages and Disadvantages of IFRS compared to GAAP).

Pe de altă parte, adoptarea IFRS reprezintă un proces ce presupune calificarea resursei umane, astfel încât situațiile financiare întocmite de profesioniștii contabili să respecte rigurozitatea și acuratețea cerute de astfel de standarde. Astfel, tranziția la IFRS nu reprezintă un proces ce nu implică niciun cost, dar în același timp poate fi privit ca o oportunitate de reducere a viitoarelor eventuale costuri. La momentul actual, conceptul de convergență s-a extins și asupra organismelor ce reglementează IFRS. De altfel, există în spațiul public de dezbatere controversate legate de monopolul existent în ceea ce privește organismele profesionale cu rol în reglementarea IFRS și anume, IASB.

O analiză cost-beneficiu a implementării sistemului IFRS a fost și este în continuare de actualitate printre cercetătorii din domeniul academic, având o relevanță de necontestat pentru organismele cu rol în reglementare, dar mai ales pentru instituțiile ce decid implementarea standardelor. La scurt timp după adoptarea obligatorie a IFRS, o cercetare (EU Implementation of IFRS and the Fair Value Directive, 2007) a Institutului Contabililor Autorizați din Anglia și Țara Galilor (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) efectuată pentru Comisia Europeană, releva în urma analizei rezultatelor obținute prin metoda chestionarului, o majoritate clară atât în rândul investitorilor, cât și în rândul profesioniștilor contabili, ce consideră că implementarea IFRS a îmbunătățit calitatea raportărilor financiare (The Effects of Mandatory IFRS Adoption in the EU: A Review of Empirical Research). Conform unei lucrări semnate de Ulf Brüggenmann, Jörg-Markus Hitz și Thorsten Sellhorn, “în concordanță cu obiectivele adoptării IFRS, se disting 3 tipuri de efecte: efecte ale raportării financiare, efecte ale pieței de capital și efecte macroeconomice” (Ulf Brüggenmann et. al., 2013)

3. Prima raportare conform IFRS în România

În primăvara anului 1997, “Programul de Dezvoltare a Sistemului Contabil din România” a fost inițiat de Ministerul Finanțelor împreună cu Institutul Contabililor Autorizați din Scoția cu scopul de a armoniza contabilitatea din România cu Directivele Europene și Standardele Internaționale de contabilitate. Doi ani mai târziu, în 1999 Ministerul Finanțelor Publice emite Ordinul 403, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale, cunoscut și sub numele de „Regulament de Armonizare”. În 1999, 13 întreprinderi au aplicat simultan regulamentul existent și Regulamentul de Armonizare. Acest program poate fi considerat unul experimental, deși nu s-a dorit acest lucru. An important în istoria contabilității în România postdecembristă poate fi considerat anul 2006, când Ministrul Finanțelor Publice emite Ordinul 1121 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară, prin care societățile ale căror valori mobiliare erau admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care întocmeau situații financiare consolidate, aveau obligația ca începând cu exercițiul financiar al anului 2007 să aplice Standardele Internaționale de Contabilitate. Pentru celelalte entități de interes public, printre care și societățile comerciale reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare (CNVM) nu exista obligația raportării conform IFRS, ci doar posibilitatea de aplicare pentru necesități de informare a utilizatorilor, alții decât statul român. Articolul 4 al aceluiași act normativ prevedea faptul că, „în relația cu instituțiile statului, toate entitățile, inclusiv cele care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, întocmesc situații financiare anuale conforme cu directivele europene” (OMFP 1121/2006). În acest fel se proceda la implementarea graduală a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 881 din 2012 abrogă acest articol 4 și face trecerea de la raportarea voluntară conform IFRS la cea obligatorie pentru societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

Tot în 2012, Ministrul Finanțelor Publice emite Ordinul 1286, pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

4. Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară

Standardul Internațional de Raportare Financiară 1 (IFRS 1) are drept obiectiv să asigure că primele situații financiare întocmite în conformitate cu IFRS conțin informații de înaltă calitate, transparente, asigurând un punct de plecare adecvat pentru o contabilitate conformă cu IFRS și a căror generare nu presupune un cost mai mare decât beneficiul utilizatorului.

Deja amintit în prezenta lucrare, 2012 a reprezentat primul an în care societățile listate pe o piață reglementată au avut o obligație stipulată într-un act normativ de raportare în conformitate cu IFRS și de furnizare a informațiilor contabile către statul român folosind aceleași standarde de raportare. Astfel, IFRS 1 capătă statutul de bază a primei raportări conform IFRS și devine un standard deosebit de important în contextul anului 2012 pentru entitățile listate la bursă din România. De menționat faptul că IFRS 1 nu se aplică în situațiile în care societatea a prezentat anterior situații în conformitate cu IFRS în paralel cu un alt set de situații financiare, a prezentat în anul precedent situații financiare conforme cu standardele naționale ce conțineau o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile sau „a prezentat în anul anterior situații financiare care au conținut o declarație explicită și fără rezerve de conformitate cu IFRS-urile, chiar dacă auditorii și-au întocmit raportul de audit calificându-și opinia pe baza acelor situații financiare” (IFRS 1)

Punctul de plecare a contabilității în conformitate cu IFRS este reprezentat de un bilanț de deschidere la data trecerii la IFRS. Politicile contabile folosite în primele situații financiare sunt aceleași ca cele folosite în bilanțul de deschidere, precum și în toate perioadele prezentate în acele situații financiare. Atunci când se adoptă IFRS pentru prima dată, dispozițiile tranzitorii din alte IFRS-uri nu se aplică, cu excepția situațiilor prevăzute de IFRS 1.

IFRS 1 prevede tratamente diferite față de cele din celelalte standarde internaționale pentru diverse elemente tratate. „O entitate trebuie să explice cum trecerea de la principiile contabile general acceptate (GAAP) anterioare la IFRS-uri i-a afectat poziția financiară raportată, performanța financiară și fluxurile de trezorerie.” (IFRS 1). Așadar, rămâne de văzut cum este afectată poziția financiară a unei entități, de trecerea la IFRS, care sunt retratările ce se efectuează și cum reflectăm aceste retratări în registrele de evidență contabilă.

5. Studiu de caz - SC Alro SA

5.1.Scurtă prezentare a companiei

Alro S.A. din Slatina, județul Olt, este o companie deținută de grupul Vimetco ce desfășoară activități în industria aluminiului, deținând de asemenea mine de bauxită în Sierra Leone, mine de cărbune, facilități de procesare și producere a aluminiului precum și o centrală electrică în China. Așa cum aflăm din descrierea de pe pagina de prezentare a companiei de pe site-ul BVB, ”compania este unul dintre cei mai mari producători de aluminiu din Europa Centrală și de Est, având o capacitate de producție instalată de 265.000 tone de aluminiu pe an, 300.000 tone de produse turnate din aluminiu primar și 120.000 tone de produse prelucrate din aluminiu. De asemenea, Alro S.A. este una dintre cele mai mari companii din România, având o contribuție importantă la dezvoltarea economiei locale și naționale.” (Pagina dedicată Alro Slatina de pe site-ul BVB)

Conform informațiilor de pe pagina dedicată Alro de pe site-ul Bursei de Valori București, sursa citată fiind Depozitarul Central, acționariatul Alro Slatina la 31.12.2014 se prezintă astfel:

Tabel 1: Acționari Alro Slatina

Acționar	Acțiuni	Procent
VIMETCO N.V. loc. AMSTERDAM NLD	600.929.084	84,1898 %
FONDUL PROPRIETATEA S.A. loc. BUCUREȘTI jud. SECTOR 1	72.884.714	10,2111 %
alți acționari / others	39.965.337	5,5991 %
TOTAL	713.779.135	100 %

Sursă date: Bursa de Valori București

Pentru a avea o mai clară imagine asupra fenomenului Alro în România și ce a însemnat această societate pentru industria autohtonă vom face apel la o întoarcere în timp, în anul 1963, când Guvernul Ion Gh. Maurer (1) a decis construcția primei și singurei uzine de aluminiu din România, în Slatina. În 1965, de pe porțile tinerei întreprinderi Alro, iese prima șarjă de aluminiu românesc. Anii 80 au reprezentat pentru Alro Slatina o perioadă de creștere, în anul 1989 producția ajungând până la 163.400 tone anual. În anul 1997, luna octombrie, un pachet de 49%

din acțiuni este listat pe Bursa de Valori București. În perioada 2001-2002, a fost propusă privatizarea Alro în cadrul acordului PSAL II. În urma procesului de privatizare, consorțiul Marco Grup (devenit între timp Vimetco) devenea investitor strategic. În prezent, Alro este deținut în proporție de peste 87% de către Vimetco NV. La finalul anului 2013, o analiză a Ziarului Financiar (considerat ca fiind cel mai important cotidian de informație economică din România – având în vedere o analiză a tirajului și a numărului de accesări online) poziționa Alro SA pe locul 48 în topul celor mai mari companii după cifra de afaceri din 2013 și evoluția rezultatelor lor financiare față de 2012 și 2008.

5.2.Context

”Având în vedere necesitatea alinierii la practica internațională pentru promovarea transparenței și comparabilității situațiilor financiare, precum și faptul că unele dintre societățile ale căror acțiuni sunt tranzacționate pe o piață reglementată aparțin unor grupuri multinaționale care aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară, respectiv necesitatea asigurării concordanței dintre acestea” (Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 881/2012), Ministerul Finanțelor Publice a emis Ordinul 881/2012 care prevedea obligativitatea raportării conform IFRS pentru societățile listate. La acea dată, un expert în servicii de consultanță în contabilitate, care lucra pentru unul dintre cabinetele mari de consultanță afirma că impactul conversiei la IFRS nu constă doar din diferențele contabile, ci va fi influențat și de „calitatea și flexibilitatea infrastructurii de raportare financiară existente, mărimea și complexitatea organizației și efectul modificărilor contabilității asupra activității.” („Care va fi impactul trecerii la IFRS pentru companiile listate”, 2012)

Anul 2012 găsește Alro Slatina S.A. în situația unei companii listate la bursă ce are obligativitatea raportării conform Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. Totodată, apartenența la un grup multinațional i-a determinat pe responsabilii departamentului financiar de la Alro să întocmească un set paralel de situații financiare consolidate conforme cu IFRS. Analizând însă importanța bazei de raportare, momentul 2012 constituie punct de referință pentru raportarea financiară în România. Companiile listate pe o piață reglementată precum și instituțiile de credit au obligația să raporteze și să se supună prevederilor IFRS. Pagina web a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România face o scurtă prezentare a procesului de adoptare pentru prima dată a standardelor internaționale prin prisma IFRS 1.

Standardul de raportare financiară nr. 1 „Aplicarea pentru prima dată a IFRS” se aplică pentru primele situații financiare anuale întocmite în conformitate cu IFRS. Pentru anul 2012, o serie de companii (ex. Artego Tg. Jiu) au inclus în situațiile financiare declarația de conformitate prin care se declară explicit întocmirea situațiilor financiare conform Standardelor Internaționale precum și aplicarea IFRS 1. Alro Slatina este una din cele 13 companii care au aplicat voluntar „Regulamentul de Armonizare” amintit mai sus. Pagina web a companiei prezintă exclusiv situațiile financiare conforme cu IFRS începând cu exercițiul 2007. Situațiile financiare prezentate de către compania Alro Slatina din 2007 și până în 2011 fac referire la raportarea conform IFRS și menționează faptul că acestea sunt în conformitate cu standardele internaționale

de raportare financiară. Deși nu a aplicat IFRS 1, putem să considerăm anul 2012 ca fiind moment de referință pentru raportarea în conformitate cu IFRS, fiind primul an în care există obligativitatea utilizării informațiilor conform IFRS în relația cu statul. Așadar, în continuare vom ilustra conversia la IFRS în contextul anului 2012, pentru cazul particular Alro Slatina, tratând principalele elemente ce au apărut la momentul retratării.

5.3. Ajustări IFRS

5.3.1. Ajustări privind activele corporale și necorporale

5.3.1.1. Efectul hiperinflației

Conform IAS 29 – „Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste”, situațiile financiare ale unei companii care raportează în moneda unei economii hiperinflaționiste, vor trebui prezentate în raport cu unitatea de măsură curentă la data bilanțului. Economia României a fost considerată hiperinflaționistă până la data de 1 ianuarie 2004. Prin urmare, toate elementele nemonetare înregistrate la cost istoric, ce au fost inițial recunoscute anterior acestei date, sunt retratate la sfârșitul perioadei de raportare curente.

Alro Slatina deține active imobilizate înregistrate înainte de 2004 și care sunt evidențiate conform modelului bazat pe cost în situațiile financiare conform IFRS și conform modelului reevaluării potrivit Standardelor românești de contabilitate (RAS). În această situație, au fost efectuate ajustări care să elimine efectul hiperinflaționist.

Ajustările cumulate înregistrate în creditul contului de rezultat reportat reflectă diferențele dintre valorile contabile nete rezultate în urma cuantificării efectului hiperinflaționist. Un impact asupra rezultatului curent există prin prisma cheltuielii adiționale cu amortizarea care derivă dintr-o valoare netă contabilă mai mare conform IFRS decât cea conform RAS.

5.3.1.2. Diferențe de politici contabile pentru imobilizările corporale

Conform IAS 16 – „Imobilizări corporale”, o entitate poate alege fie modelul bazat pe cost, fie modelul reevaluării, ca bază a recunoașterii imobilizărilor corporale, cu mențiunea că aceeași politică se aplică pentru întreaga clasă de imobilizări.

Alro Slatina a raportat în situațiile financiare ce au la bază Standardele Internaționale de Raportare Financiară imobilizările corporale folosind modelul bazat pe cost, iar conform standardelor românești de contabilitate conform modelului reevaluării.

Conform RAS, Alro a efectuat reevaluările imobilizărilor corporale pe folosindu-se de metoda valorii nete, eliminând amortizarea din valoarea brută înregistrată în contabilitate înainte de reevaluare. În cazul în care, ca urmare a reevaluării, valoarea imobilizării crește, aceasta se recunoaște majorând valoarea brută a imobilizării în contrapartidă cu rezerva din reevaluare sau afectând rezultatul exercițiului prin recunoașterea unui venit, în condițiile existenței unei depreciere anterioare a aceleiași imobilizări, recunoscută cu ajutorul unei cheltuieli.

De asemenea, conform RAS, politica societății este de a transfera rezerva din reevaluare în rezervă reprezentând surplusul realizat al rezervei din reevaluare.

Retratarea necesară reflectării modelului bazat pe cost conform IFRS a avut un impact asupra următoarelor titluri: valoarea brută contabilă a activelor imobilizate corporale, amortizare cumulată și depreciere cumulată, rezerva din reevaluare, cheltuieli cu amortizarea și orice anulare a depreciilor recunoscute prin intermediul contului de profit și pierdere.

Ajustările IFRS au fost contabilizate de Alro pentru a reflecta diferențele de politici dintre aplicarea standardelor românești de raportare financiară (modelul reevaluării) și cele internaționale (cost în urma cunoscutei efectului hiperinflaționist). Contul rezultatului reportat este afectat de ajustări IFRS efectuate asupra amortizărilor și depreciilor cumulate, recunoscute în perioade anterioare conform RAS (precum și de efectul hiperinflației – conform punctului 1.1). Rezultatul curent al exercițiului este ajustat cu diferențele provenite din raportarea RAS a cheltuielilor cu amortizarea, anularea depreciilor și a câștigurilor obținute din cedarea activelor.

Tratamentul contabil al ajustărilor IFRS al mijloacelor fixe intrate în patrimoniu ca urmare a fuziunii cu Alprom

Alro Slatina deține imobilizări preluate în urma fuziunii cu Alprom. Acestea au fost recunoscute la valoarea justă în situațiile întocmite conform IFRS (costul plus rezerva din reevaluare din înregistrările Alprom a devenit cost pentru Alro, la data fuziunii). Diferențele dintre valoarea justă și costul imobilizărilor la data fuziunii au fost contabilizate în creditul contului de rezultat reportat la Alro.

5.3.2. Ajustări privind capitalul social

5.3.2.1. Efectul hiperinflației

Capitalul social al Alro Slatina este menținut la valoarea sa nominală în raportările conforme cu standardele românești de contabilitate (i.e. valoare înregistrată la Registrul Comerțului).

Aplicând reglementările IAS 29, s-a procedat la retratarea valorii capitalului social. Ajustările efectuate pentru retratarea capitalului social au fost recunoscute în contabilitatea societății prin înregistrări în debitul contului de rezultat reportat. Pentru perioada supusă studiului, nu au fost recunoscute ajustări care să afecteze rezultatul curent.

5.3.2.2. Anularea majorării de capital social

În trecut Alro a procedat la încorporarea rezervelor din reevaluare în capitalul social al companiei. Raportarea conform IFRS a presupus totodată pentru Alro Slatina, așa cum deja am amintit mai sus, alegerea modelului bazat pe cost. Așadar, conform IFRS nu există rezerve din reevaluare înregistrate. Retratarea presupune anularea majorării capitalului social, în contrapartidă cu rezultatul reportat.

5.3.3. Ajustări privind capitalizarea costurilor îndatorării

Cerința IAS 23 – „Costurile îndatorării” este de a capitaliza costurile îndatorării direct legate de achiziția, construcția sau producția unui activ calificat (cu ciclu lung de producție) ca parte a costului respectivului activ. Așadar, costurile îndatorării mai sus amintite trebuie capitalizate în costul activului și mai apoi recuperate prin intermediul amortizării.

Conform cerințelor standardelor românești de contabilitate, Alro Slatina a recunoscut dobânda aferentă împrumuturilor contractate pentru construcția unor active calificate în contul de profit și pierdere al perioadelor respective. În perioada supusă studiului de caz nu au fost capitalizate cheltuieli cu dobânda suplimentare.

Astfel, ajustările privind retratarea conturilor conform cu standardele internaționale au avut efect asupra următoarelor elemente: valoarea brută contabilă a activelor calificate, amortizarea acumulată, precum și asupra cheltuielilor cu amortizarea și dobânzile.

Retratarea s-a efectuat prin ajustarea contului de rezultat reportat. Așadar, ajustarea netă înregistrată prin creditul contului de rezultat reportat reflectă valoarea cumulată a cheltuielilor cu dobânda aferente creditelor menționate mai sus, anterior recunoscută în contul de profit și pierdere conform standardelor românești, diminuată cu amortizarea aferentă perioadelor anterioare ce trebuie acum recunoscută.

5.3.4. Ajustări privind fondul comercial

În urma fuziunii prin absorbție a companiei Alprom, Alro Slatina a recunoscut și înregistrat fond comercial, în conformitate cu prevederile reglementărilor românești.

În situațiile IFRS acesta nu mai este recunoscut, efectuându-se ajustări pentru derecunoașterea acestuia precum și a amortizării cumulate. Conform standardelor internaționale de raportare financiară, fondul comercial nu se amortizează, ci se reevaluează periodic. Suma ajustată, ce apare în debitul contului de rezultat reportat reprezintă valoarea netă a fondului comercial recunoscut conform RAS, raportat la data de 31 decembrie 2011, care a fost anulată. Retratările aferente exercițiului supus studiului de caz constau în ajustarea contului de profit și pierdere cu amortizarea aferentă exercițiului calculată conform RAS.

5.3.5. Ajustări privind împrumuturile bancare

Aplicând IAS 39 – „Instrumente financiare: Recunoaștere și evaluare”, Alro Slatina recunoaște datoriile financiare la valoarea costului amortizat folosind metoda dobânzii efective, cu câteva excepții. La data recunoașterii inițiale, costul amortizat al împrumuturilor include orice cost aferent tranzacției. Respectivul costuri de tranzacționare sunt ulterior recunoscute ca și cheltuieli cu dobânda pe durata împrumutului.

Conform RAS, împrumuturile contractate de către societate sunt menținute la cost, iar comisioanele și cheltuielile de tranzacționare angajate sunt recunoscute în contul de profit și pierdere.

Ajustările reflectate în creditul contului rezultat reportat reprezintă costurile cumulate de tranzacționare, recunoscute anterior conform reglementărilor autohtone în contul de profit și pierdere, mai puțin cheltuiala cumulată suplimentară cu dobânda recunoscută conform IFRS folosind metoda ratei de dobândă efective și diferențele de curs valutar.

Contul de profit și pierdere a fost ajustat pentru a reflecta fidel cheltuiala suplimentară cu dobânda determinată folosind metoda ratei de dobândă efective și ajustările aferente diferențelor de schimb valutar.

5.3.6. Ajustări privind beneficiile acordate angajaților

5.3.6.1. Bonusuri și alte beneficii acordate pe termen scurt

Standardul IAS 19 – „Beneficiile angajaților” postulează faptul că atunci când un angajat prestează servicii către entitate, aceasta din urmă trebuie să recunoască în contabilitate întreaga sumă aferentă beneficiului ce se așteaptă să fie acordat sub forma unei datorii, după deducerea tuturor sumelor plătite, și cheltuieli. Conform RAS, Alro înregistra un provizion pentru bonusurile oferite angajaților.

Conform tratamentului prevăzut de standardele internaționale de raportare financiară, aceste cheltuieli trebuie înregistrate pe baza principiului contabilității de angajament. Prin urmare, la jumătatea anului, o datorie este recunoscută în contrapartidă cu o cheltuială (aferentă costului cu personalul).

5.3.6.2. Beneficii acordate după retragerea din activitate – plan de pensii

În conformitate cu prevederile IAS 19, contabilizarea planurilor de pensii necesită ipoteze actuariale pentru evaluarea obligației și a cheltuielii, existând posibilitatea unor pierderi sau câștiguri actuariale. Având în vedere că plata obligațiilor se face pe parcursul mai multor ani, pentru a reflecta trecerea timpului, acestea sunt evaluate pe o bază actualizată.

Atât standardele românești de contabilitate cât și cele internaționale foloseau pentru contabilizarea planurilor de pensii, la data studiului de caz, așa numita „metodă a coridorului”, prin care recunoașterea câștigurilor și pierderilor actuariale putea fi amânată. Cu toate acestea, aplicând RAS, Alro a recunoscut un provizion aferent planurilor de pensii.

La finalul anului 2011, a fost înregistrată o datorie aferentă planurilor de pensii, ca urmare a raportării conform IFRS. În perspectiva aceleiași raportări, provizioanele contabilizate conform RAS au fost de asemenea retratate și reclassificate ca și cost al serviciilor curente și costuri cu dobânzile aferente planului de pensii.

La jumătatea anului 2012, a fost efectuată o nouă ajustare în sensul recunoașterii cheltuielilor angajate, aferente planurilor de pensii. Prin urmare, rezultatul exercițiului a fost ajustat de costul serviciilor curente și al dobânzilor, contabilizat în contrapartidă cu contul de datorie.

5.3.7. Ajustări privind diferențele de curs valutar

Conform prevederilor IAS 21 – „Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, la finalul fiecărei perioade de raportare elementele nemonetare care sunt evaluate la cost istoric exprimat într-o monedă străină, trebuie raportate prin utilizarea cursului de schimb aferent datei tranzacției. Așadar, avansurile acordate în cadrul unor tranzacții efectuate în monedă străină ce privesc active curente și necurente sunt raportate la finalul anului folosind cursul de schimb de la data tranzacției.

Prevederile reglementărilor românești de contabilitate, avansurile mai sus amintite sunt evaluate în bilanț „la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, valabil la data încheierii exercițiului financiar.” (Anexa 1 din OMFP 3055/2009). Orice diferență constatată se recunoaște în contul de profit și pierdere al perioadei.

Astfel, a fost înregistrată o ajustare privind trecerea la IFRS prin care se anulează diferențele cumulate de curs valutar, recunoscute în valoarea contabilă a avansurilor.

Ajustarea contabilizată în contul de rezultat reportat reprezintă anularea pierderilor sau câștigurilor din diferențele de curs valutar aferente exercițiilor anterioare.

Ajustarea contabilizată în contul de rezultat al exercițiului curent reprezintă anularea pierderilor sau câștigurilor din diferențele de curs valutar aferente exercițiului curent.

5.3.8. Ajustări privind instrumentele financiare derivate și contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor

În perioada supusă studiului de caz, Alro Slatina a folosit instrumente financiare derivate (contracte forward, swap, options etc.) pentru a se proteja împotriva riscurilor. Până la 31 decembrie 2011, Alro a aplicat IAS 39 pentru operațiunile de acoperire împotriva riscurilor aferente vânzărilor de aluminiu, folosind un instrument derivat încorporat separat de contractul gazdă. Relația de acoperire a fost întreruptă prospectiv la data respectivă.

Conform prevederilor IAS 39, pierderea sau câștigul aferent instrumentului de acoperire a riscului de trezorerie trebuie recunoscut ca fiind un alt element al rezultatului global, iar partea inefficientă privind instrumentele de acoperire a fluxurilor de trezorerie se evidențiază în contul de profit și pierdere. Câștigurile și pierderile recunoscute ca alte elemente ale rezultatului global sunt retratate ca elemente aferente contului de profit și pierdere, pentru aceeași perioadă în care obiectul acoperit împotriva riscurilor afectează contul de profit și pierdere.

Rezerva cumulată în alte elemente ale rezultatului global la data destituirii acoperirii împotriva riscurilor va fi repartizată în contul de profit și pierdere în condițiile în care obiectul efectiv acoperit împotriva riscurilor (i.e. actul de vânzare în cazul nostru) afectează contul de profit și

pierdere, în timp ce instrumentul derivat încorporat este ulterior evaluat la valoarea justă în contul de profit și pierdere.

Alro Slatina a implementat, de asemenea și alte instrumente de acoperire a riscului de trezorerie fără parte inefficientă (folosind contracte swap, forward și options ca instrumente de acoperire a riscului).

Conform RAS, instrumentele financiare derivate (inclusiv instrumentele derivate încorporate) nu sunt recunoscute în situațiile financiare ale societății până în momentul încheierii operațiunii aferente. Prin urmare, retratările privind trecerea la IFRS au fost contabilizate pentru a reflecta efectele instrumentelor derivate și ale relațiilor de acoperire a riscurilor în desfășurare și întrerupte.

Ajustări aferente relațiilor de acoperire a riscurilor întrerupte

Valoarea justă a instrumentelor derivate încorporate la data destituirii acoperirii împotriva riscului (i.e. 31 decembrie 2011) se contabilizează la alte elemente ale rezultatului global (acoperire împotriva riscului de trezorerie) în contrapartidă cu un activ.

Ajustarea contabilizată în contul de profit și pierdere aferentă perioadei curente reprezintă o fracțiune repartizată din rezerva aferentă vânzarilor angajate în perioada respectivă și care au afectat contul de profit și pierdere.

Contul de profit și pierdere este de asemenea ajustat pentru a reflecta valoarea justă a schimbărilor instrumentelor derivate încorporate ulterior datei destituirii.

Ajustări aferente relațiilor de acoperire a riscurilor în desfășurare la data studiului de caz

Valoarea justă a instrumentelor derivate desemnate ca instrumente de acoperire a riscurilor (partea eficientă) este contabilizată ca alt element al rezultatului global.

Contul de profit și pierdere este ajustat pentru a reflecta valoarea în timp a contractelor options, excluse din operațiunea de acoperire împotriva riscurilor.

5.3.9. Ajustări privind impozitul amânat

Conform IAS 12 – „Impozitul pe profit”, impozitele amânate trebuie recunoscute pentru orice diferență temporară dintre valoarea contabilă și baza fiscală a unui element de activ sau pasiv.

Aplicând standardele românești de contabilitate, Alro nu a recunoscut active sau datorii cu impozitele amânate. Așadar, ajustările privind trecerea la IFRS au determinat contabilizarea în contul de rezultat reportat a efectului cumulat al impozitului amânat recunoscut în perioadele anterioare. Contul de profit și pierdere este de asemenea ajustat pentru a reflecta iompozitul amânat aferent exercițiului curent.

5.3.10. Alte aspecte relevante în sensul efectuării ajustărilor IFRS

Alro Slatina înregistra la 30 iunie 2012 un rezultat cumulat (rezultat reportat și rezultatul exercițiului curent) de 118,390,000 RON reprezentând profit cumulat conform RAS și (385,084,000) RON reprezentând pierdere cumulată conform IFRS.

De asemenea este important de menționat că ajustările IFRS au consecințe directe în sensul implicațiilor fiscale.

6. Concluzie

Deși rămân multe semne de întrebare pentru cercetători cu privire la beneficiile și efectele trecerii la IFRS, în contextul actual al Uniunii Europene în general și al României, în special, mai mult ca sigur se va continua procesul o dată început cu „Regulamentul de armonizare” la noi în țară, de convergență a raportării financiare. Dinamica și viteza tranzacțiilor îi obligă pe profesioniștii contabili să furnizeze informații relevante utilizatorilor, care să îi asiste corect în luarea deciziilor. Consider că, în concluzie, trebuie reiterată ideea că anul 2012 a reprezentat un punct de referință în ceea ce privește armonizarea raportării financiare din România la cerințele standardelor internaționale. Așa cum am încercat să evidențiez în studiul de caz prezentat, tranziția la IFRS a determinat modificarea rezultatului exercițiului la *aproape 180°*, modificând astfel și impactul fiscal pentru anul 2012.

BIBLIOGRAFIE

- Ciriper, D. (2014) ”Top 300 cele mai mari companii din România. Au afaceri de 400 de miliarde de lei, 550.000 de angajați și o marjă de profit de peste 4%. Doar 20% din companii sunt controlate de antreprenori români”, Ziarul Financiar, disponibil on-line la: <http://www.zfcorporate.ro/energie/top-300-cele-mai-mari-companii-din-romania-au-afaceri-de-400-de-miliarde-de-lei-550-000-de-angajati-si-o-marja-de-profit-de-peste-4-doar-20-din-companii-sunt-controlate-de-antreprenori-romani-13333206>
- Săcărin, M., Savu, F., Scarlat, S., Sobe, M. „Evoluția contabilității românești după 1989 – repere cronologice”
- Brüggemann, U., Hitz, J., Sellhorn, T. (2013) „Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption”, European Accounting Review
- *** „Alro Slatina”, Pagina Wikipedia Alro Slatina, disponibil on-line la: http://ro.wikipedia.org/wiki/Alro_Slatina
- *** „Ordin Nr. 881 din 25 iunie 2012 privind aplicarea de către societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”
- *** (1998), „IAS 19 – Employee Benefits (superseded)”, IAS Plus, disponibil on-line la: http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19_1998
- *** (2011), „Hedge accounting under IFRS 9 — a closer look at the changes and challenges”, EY
- *** (2011), „IAS 19 – Employee Benefits”, IAS Plus, disponibil on-line la: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19>
- *** (2011, iulie), „First Impressions: Employee benefits” – KPMG
- *** (2012, 13 sep), „Care va fi impactul trecerii la IFRS pentru companiile listate” , Wall-Street.ro, disponibil on-line la: <http://www.wall-street.ro/articol/Piete-de-capital/137120/care-va-fi-impactul-trecerii-la-ifrs-pentru-companiile-listate.html>
- *** (2012, august 22), „IFRSs in your pocket”, Deloitte
- *** (2013, septembrie), „Advantages and Disadvantages of IFRS compared to GAAP”, disponibil on-line la: <http://research-methodology.net/advantages-and-disadvantages-of-ifrs-compared-to-gaap/>
- *** (2014, octombrie), „The Effects of Mandatory IFRS Adoption in the EU: A Review of Empirical Research”, ICAEW
- *** „Cadrul legal privind aplicarea IFRS în România”, disponibil on-line la: http://ceccar.ro/ro/?page_id=3015
- *** „Comparability in International Accounting Standards— A Brief History”, disponibil on-line la: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>

- *** „Guvernul Ion Gh. Maurer (1)”, Pagina Wikipedia Guvern Ion gh. Maurer (1), disponibil on-line la: http://ro.wikipedia.org/wiki/Guvernul_Ion_Gh._Maurer_%281%29
- *** „IAS 12 Impozitul pe profit”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 16 Imobilizări corporale”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 19 Beneficiile angajaților”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutar”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 23 Costurile îndatorării”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 29 Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IAS 39 Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIas>
- *** „IFRS 1 Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIfrs>
- *** „IFRS 1 Aplicarea pentru prima dată a IFRS”, disponibil on-line la: http://ceccar.ro/ro/?page_id=3056
- *** „IFRS 9 Instrumente financiare”, disponibil on-line la: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/UnaccompaniedIfrs>
- *** „OMFP 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene”
- *** „Ordinul nr. 1121/2006 din 4 iulie 2006 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”
- *** „Raportul administratorilor pentru anul 2012”, disponibil on-line la: <http://www.alro.ro/ri/rapoarte-alro>
- *** „Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului”
- *** „Situații financiare neconsolidate pentru anul încheiat la 31 decembrie 2011 întocmite în conformitate cu Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009 cu modificările ulterioare”, disponibil on-line la: <http://www.alro.ro/ri/rapoarte-alro>
- *** „Situații financiare neconsolidate pentru anul încheiat la 31 decembrie 2011 pregătite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară adoptate de Uniunea

Europeană (împreună cu raportul auditorului independent)”, disponibil on-line la: <http://www.alro.ro/ri/rapoarte-alro>

*** „Situatii financiare neconsolidate pentru anul încheiat la 31 decembrie 2012 pregătite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară adoptate de Uniunea Europeană conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1286/2012 cu modificările ulterioare (împreună cu raportul auditorului independent)”, disponibil on-line la: <http://www.alro.ro/ri/rapoarte-alro>

*** „Standarde Internaționale de Raportare Financiară”, disponibil on-line la: http://ro.wikipedia.org/wiki/Standarde_Interna%C8%9Bionale_de_Raportare_Financiar%C4%83

*** Pagina de prezentare oficială Alro Slatina, disponibil on-line la: <http://www.alro.ro/>

*** Pagina dedicată Alro Slatina de pe site-ul BVB, disponibil on-line la: <http://www.bvb.ro/FinancialInstruments/Details/FinancialInstrumentsDetails.aspx?s=ALR>

*** Pagină informații generale Artego, disponibil on-line la: www.artego.ro

Cooperare judiciară în materie penală la nivelul Uniunii Europene

Badea Mihaela Cristina și Cioacă Florentina Alexandra

Licență Zi, Anul II, Grupa 619

Conf.univ.dr. Ioana Nely Militaru

REZUMAT

“În lumea contemporană care are drept caracteristică principală deschiderea fără precedent a granițelor, problema menționată apare într-o dimensiune nouă, de o importantă fundamentală pentru înfăptuirea actului de justiție.”¹ În cadrul acestei lucrări se va prezenta în prima parte o analiza detaliată a cooperării judiciare în materie penală, fiind analizate cele mai importante forme de cooperare judiciară, iar în cea de a doua parte ne vom axa pe prezentarea cooperării judiciare în materie penală între statele membre ale Uniunii Europene. În partea de început am elaborat o prezentare a fenomenului asupra căruia ne-am decis să realizăm tema de discuție explicând însemnătatea cooperării judiciare în principal la nivelul Uniunii Europene. Principalele instrumente prezentate în începutul lucrării sunt următoarele: extrădarea, transferul de proceduri în materie penală și asistență judiciară în materie penală. Toate acestea sunt evidențiate prin explicarea lor, modul de implementare la nivelul statelor membre și prin prezentarea legilor normative ce stau la baza acestora. În continuare sunt prezentate într-o manieră succintă câteva modificări aduse de Convenția UE de asistență judiciară în materie penală din 29 mai 2000 și Protocolul din 16 octombrie 2001 evidențiându-se și modificările aduse în spațiul românesc. În final am prezentat principiul ubicuității ce este în strânsă legătură cu tema abordată. Rezultatul pe care noi dorim să-l prezentăm este acela de a accentua importanța necesității cooperării statelor membre ale Uniunii Europene în materie de drept penal, ducând astfel la facilitarea implementării legii.

Cuvinte cheie: cooperare juridica, asistență judiciară, penal, extrădare, transfer, protocol, lege, convenție cadru.

1. INTRODUCERE

Motivul pentru care am ales această temă este reprezentat de faptul că atât la nivel universal cât și la nivel regional s-a impus ca o necesitate intensificarea cooperării internaționale judiciare în materie penală și adoptarea unor noi instrumente juridice menite a da un răspuns eficient unei criminalități fără frontiere.

Obiectivul lucrării noastre este acela de a evidenția faptul că în trecut se utiliza cu precădere termenul de „asistență juridică internațională în materie penală” iar în prezent cuvântul cheie este „cooperare”, care în spațiul Uniunii Europene este completat de termenul „coordonare”. Așadar este vorba de mai mult decât o simplă asistență ci de o colaborare între autoritățile judiciare și organele de poliție ale statelor în materii precum extrădarea, transferul de proceduri în materie penală, asistență judiciară penală.

¹ Georgiana Tudor, Mariana Constantinescu, Mandatul european de arestare. Aspecte teoretice și practică judiciară, Ed.Hamangiu, București 2009, pag. 5

În cadrul acestei lucrări se va prezenta în prima parte o analiză detaliată a cooperării judiciare în materie penală, fiind analizate cele mai importante forme de cooperare judiciară. Iar în cea de a doua parte vom prezenta cooperarea judiciară între statele membre ale Uniunii Europene și rolul acesteia în crearea unui spațiu penal european și a unui drept european penal.

2. INSTRUMENTE DE COOPERARE JUDICIARĂ ÎN MATERIE PENALĂ

Tratatul de la Amsterdam² susține că Uniunea Europeană trebuie să mențină și să dezvolte un spațiu de libertate, securitate și de justiție. Libertatea presupune existența unui spațiu judiciar comun, în care cetățenii europeni să se poată adresa justiției oricare din statele membre că și în propria țară. Este necesară eliminarea posibilității ca infractorii să poată beneficia de diferențele dintre sistemele juridice ale statelor, de aceea se impune ca hotărârile judecătorești să fie recunoscute și executate în străinătate fără formalitățile prevăzute de convențiile clasice privind asistență judiciară internațională. În cadrul Consiliului European de la Tampere, Finlanda, din 15 și 16 octombrie 1999, s-a decis faptul că recunoașterea reciprocă a hotărârilor este piatră unghiulară a cooperării judiciare între statele membre ale Uniunii Europene.

În timpul Președinției olandeze a Consiliului UE, a fost adoptat Programul Haga, care își propune accelerarea măsurilor menite a da viață unui spațiu judiciar comun. “Cooperarea judiciară la nivel european presupune facilitarea cooperării între membrii profesiilor juridice (judecători, procurori și avocați ai apărării) și omologii acestora din alte state membre, îmbunătățind recunoașterea reciprocă a hotărârilor judecătorești în materie penală de la un stat membru la altul, dezvoltând - atunci când este cazul - apropierea dispozițiilor de drept material și procedural, monitorizând aplicarea legislației adoptate și ținând seama de aspectele justiției penale legate de relațiile externe (relațiile cu țările care nu sunt membre ale UE).”³

Cooperarea judiciară în materie penală în cadrul Uniunii Europene se desfășoară în baza unor instrumente comunitare adoptate în temeiul Titlului VI din TUE, care, în ultima perioadă, în contextul deciziilor luate la Tampere și la Haga, au din ce în ce mai mult la baza principiul recunoașterii reciproce. Dacă inițial preponderente erau Convențiile, în ultimii ani s-a optat pentru soluția adoptării unor decizii-cadru și decizii ale Consiliului, care prezintă avantajul că nu mai este necesară ratificarea de către statele membre (De exemplu, Convenția UE de asistență judiciară în materie penală din 29 mai 2000 a intrat în vigoare abia în august 2005, întrucât abia atunci s-a îndeplinit condiția celor 8 ratificări) și facilitează armonizarea legislației.

Cooperarea judiciară în materie penală între statele membre ale Uniunii Europene rămâne una inter-guvernamentală.

² Tratatul privind Uniunea Europeană adoptat la Maastricht la 7 februarie 1992, publicat la JOCE nr. 191 din 29.07.1991

³ Ioana Cristina-Morar, Mariana Zainea, Cooperare judiciară în materie penală, C.H.Beck, 2008

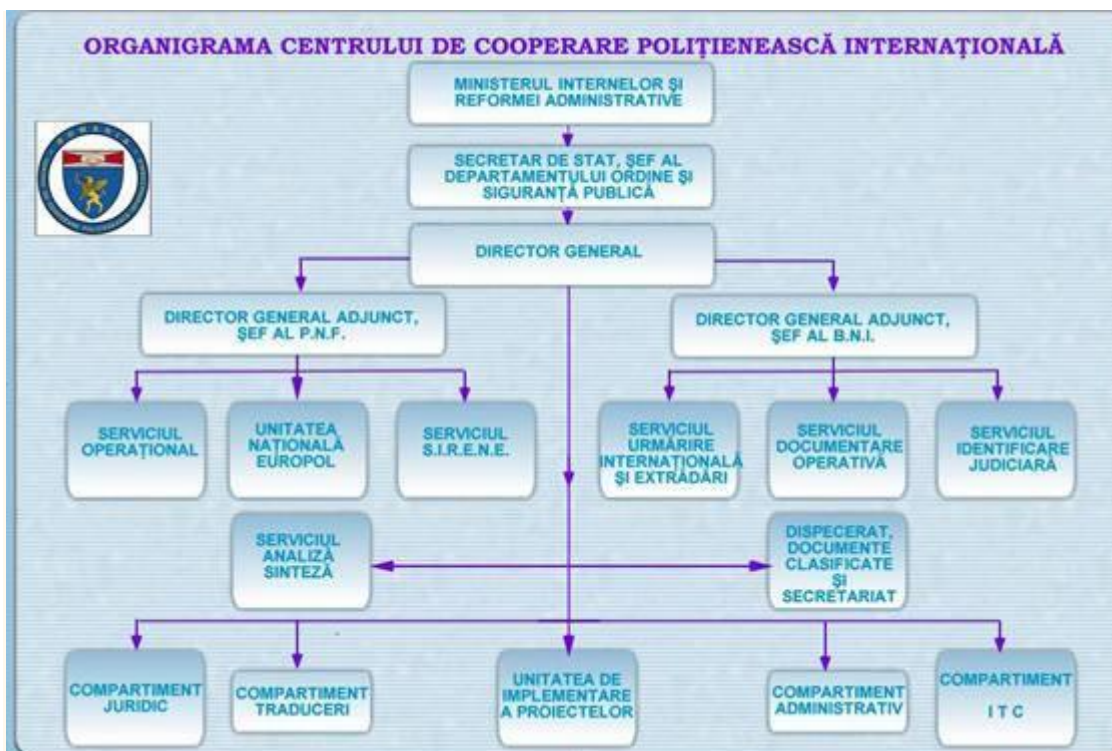


Fig.1 Organigrama cooperării internaționale la nivelul organelor de poliție



Fig.2 Harta Uniunii Europene

Cooperarea
judiciară



Fig.3 Harta Uniunii Europene

2.1 Asistența judiciară internațională în materie penală

Asistență judiciară în materie penală poate fi înțeleasă atât în sens larg, cât și într-un sens restrâns: asistență judiciară în sens larg cuprinde extradarea, iar asistență judiciară în sens restrâns se referă la transferul procedurilor, transferul persoanelor condamnate, precum și la recunoașterea și executarea hotărârilor. Asistență judiciară în sens restrâns se referă la sprijinul furnizat de autoritățile judiciare ale unui stat celor ale unui alt stat pentru realizarea anchetelor, comunicarea de citații sau de alte acte de procedura, sau pentru furnizarea de informații.

“Asistență judiciară în materie penală este un principiu al cooperării judiciare internaționale. Asistență judiciară se utilizează atunci când un stat este incapabil să demareze o anchetă sau o procedura singur și are nevoie de ajutorul unui alt stat în acest sens, de exemplu, pentru audierea martorilor sau pentru supravegherea persoanelor aflate în deplasare în afară teritoriului statului solicitant. În cursul desfășurării unui proces penal, organele judiciare din statul în care are loc respectivul proces primesc acte procedurale necesare soluționării de la alt stat.”⁴

Domeniile de aplicare și principiile generale ale cooperării judiciare internaționale în materie penală sunt reglementate în legea nr.302/2004. Aplicarea acestei legi este subordonată protecției intereselor de suveranitate, securitate, ordine publică și a altor interese ale României, precizate prin constituție. Legea se aplică pe baza normelor cuprinse în materia cooperării judiciare penale, care apar sub formă instrumentelor juridice internaționale la care România este parte și pe care le completează în situațiile nereglementate. În lipsa acestor convenții, cooperarea se va efectua în virtutea curtoaziei internaționale.

Legea reglementează următoarele forme de cooperare:

- a) extrădarea
- b) predarea în baza unui mandat european de arestare
- c) transferul de proceduri în materie penală
- d) recunoașterea și executarea hotărârilor
- e) transferarea persoanelor condamnate
- f) asistență judiciară în materie penală
- g) alte forme de cooperare judiciară în materie penală

Legea mai sus precizată da eficiență regulii non bis in idem. Această regulă se referă la faptul că nu este permisă cooperarea dacă în România sau în orice alt stat s-a desfășurat un proces penal pentru aceeași faptă și dacă pentru fapta respectivă s-a dispus achitarea sau încetarea procesului penal ori pedeapsa aplicată printr-o hotărâre definitivă a fost deja executată sau a făcut obiectul unei gratii sau al unei amnistii. Instituțiile direct implicate sunt: Ministerul Justiției și Libertăților Cetățenești, Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, Ministerul Administrației și Internelor, în funcție de domeniul cooperării.

Asistența judiciară internațională în materie penală este instituția de drept procesual penal ce include următoarele activități:

- a) Comisia rogatorie internațională- reprezintă o formă de asistență judiciară ce constă în împuternicirea dată către o autoritate judiciară dintr-un anumit stat unei autorități dintr-un alt stat, mandatând-o pe această din urmă să îndeplinească în numele sau unele activități judiciare cu privire la un anumit proces penal.
- b) Audierile prin videoconferință- au loc în momentul în care o persoană aflată pe teritoriul statului solicitat trebuie să fie audiată ca martor sau expert de către autoritățile judiciare ale statului solicitat.
- c) Transmiterea spontană de informații- reprezintă livrarea imediată a informațiilor necesare în decurgerea unui proces penal.

⁴ Anastasiu Crișu, Drept procesual penal ediția a-2-a (revizuită și actualizată), Editura C.H. Beck, 2007, București

- d) Livrările supravegheate- reprezintă acele livrări ce se derulează potrivit legii în cazul unor infracțiuni ce pot duce la extrădare.
- e) Anchetele sub acoperire- în cadrul acestora statele participante își stabilesc modalitățile concrete de desfășurare a anchetelor și statutul juridic al agenților implicate, potrivit legii interne.
- f) Echipele comune de anchetă- acestea se formează în unul dintre statele membre în care ancheta trebuie efectuată, la cererea oricăruia dintre statele implicate în soluționarea cauzei penale.
- g) Supravegherea transfrontalieră- se realizează în momentul în care pe teritoriul statului respective se află persoane presupuse că vor participa la săvârșirea unor infracțiuni care dau loc la extrădare.
- h) Interceptarea și înregistrarea convorbirilor și a comunicărilor- în cazul în care persoanele urmărite se află pe teritoriul statului solicitat, se necesită o asistență tehnică pentru a intercepta comunicațiile de la țintă de către statul solicitant.
- i) Confiscarea- sunt supuse confiscării acele bunuri provenite din săvârșirea infracțiunilor care fac obiectul cererilor de comisie rogatorie.
- j) Înfățișarea în statul solicitant a martorilor, experților și a persoanelor urmărite.
- k) Comunicarea actelor de procedura- reprezintă acele acte necesare în demersul realizării procesului, acestea trebuiesc livrate în cel puțin 40 de zile înainte de dată fixate pentru înfățișare.
- l) Comunicarea de înscrisuri și date.

2.2 Extrădarea

Extrădarea a fost definită că fiind actul prin care statul pe teritoriul căruia s-a refugiat o persoană urmărită sau condamnată într-un alt stat remite, la cererea statului interesat, pe acea persoană pentru a fi judecată sau pentru a executa o pedeapsa la care a fost condamnată.⁵

Ținând cont de explicația juridică, extrădarea reprezintă un act bilateral ce implică o cerere din partea unui stat și operația de predare a infractorului sau condamnatului din partea altui stat. Statul solicitat reprezintă acel stat suveran ce acceptă remiterea unui alt stat a acelei persoane aflată pe teritoriul sau care este urmărită penal sau trimisă în judecată pentru o infracțiune comisă ori este căutată de statul solicitant pentru executarea unei pedepse pe teritoriul sau.

În trecut procesul de extrădare era considerat mai mult că fiind un gest de complezență pe care un suveran îl făcea față de alt Suveran, permițând astfel monarhilor să-și pedepsească inamicii personali refugiați pe teritoriul altui stat. Puținele convenții care reglementau extrădarea erau negociate și încheiate aproape exclusiv în interesul suveranilor. Monarhul statului solicitat hotărăște dacă acordă sau nu extrădarea fără a fi prevăzut și îngăduit de lege, având astfel prin lege întreagă libertate de acțiune. Această se situează în cadrul dreptului internațional public, mai exact al dreptului internațional penal.

În marea majoritate a statelor, procedura tradițională de extrădare este caracterizată prin două componente –hotărârea judecătorească reprezentând actul final al judecății și este acel act de dispoziție al instanței de judecată cu privire la pretențiile deduse judecății și decizia

⁵ V. Dongoroz și colab., Explicații teoretice ale codului de procedura român,p. 69,Ed. C. H. Beck, București, 2003.

administrativă care la rândul ei reprezintă o decizie a omului prin care se urmărește realizarea unui scop politic.

Procedura judiciară începe de regulă cu arestarea persoanei a cărei extrădare a fost solicitată și continuă cu audierea acesteia de către judecător. La prima audiere se poate lua imediat decizia punerii în libertate dacă se constată că există această posibilitate, după care se decide în ceea ce privește legitimitatea extrădării pe baza cererii de extrădare se poate ajunge și la atacarea hotărârii instanței. Dacă instanța de nivel superior consideră că extrădarea este legitimă, documentele vor fi puse la dispoziția Ministerului Justiției care are rolul final de a decide asupra aprobării sau respingerii extrădării. Decizia administrativă a Ministerului Justiției poate fi luată ținându-se cont de considerente de politică de stat (ordinea publică).

Pot fi extrădate din România la cererea unui stat străin, persoanele aflate pe teritoriul sau care sunt urmărite penal sau sunt trimise în judecată pentru săvârșirea unei infracțiuni ori sunt căutate în vederea executării unei pedepse sau a unei măsuri de siguranță în statul solicitant."⁶ În majoritatea statelor membre ale Uniunii Europene, în relația cu statele terțe, puterea executivă, de regulă prin ministerele de justiție, are un rol decisiv în procedura de extrădare, instanțele judecătorești pronunțând doar hotărâri cu rol de aviz, decizia finală fiind luată fie de ministrul justiției (Italia, Austria, Suedia), fie de Guvern (Consiliul de Miniștri – ex. Franța, Spania).

O foarte lungă perioada statele membre ale Uniunii Europene au cooperat în materia extrădării în baza tratatelor de extrădare bilaterale sau a convențiilor multilaterale aplicabile, cea mai importantă dintre acestea fiind Convenția europeană de extrădare realizată de Consiliul Europei, adoptată la Paris la 13 decembrie 1957. Treptat, odată cu adâncirea integrării economice și politice, s-a simțit la nivelul statelor membre nevoia unei accelerări și simplificării procedurilor de extrădare existente în relația dintre ele.

Primul pas realizat în acest scop a fost realizat între statele Benelux, prin Tratatul de extrădare și asistență judiciară în materie penală între Regatul Belgiei, Marele Ducat al Luxemburgului și Regatul Țărilor de Jos, Bruxelles, 27 iunie 1962, intrat în vigoare la 11 decembrie 1967. Următorul pas s-a realizat prin Acordul de la San Sebastian din 1989, acord între statele membre ale Comunităților Europene referitor la simplificarea și modernizarea modalităților de transmitere a cererilor de extrădare prin care statele membre ale Comunităților Europene conveneau să accepte comunicarea prin fax a cererilor de extrădare și a actelor anexate acestora. Cele mai importante instrumente convenționale în materie adoptate în cadrul Uniunii Europene sunt Convențiile din 1995 și 1996.

Convenția din 1995 privind extrădarea

La 10 martie 1995 a fost adoptată, la Bruxelles, în temeiul art. K 3 al Tratatului de la Maastricht, Convenția referitoare la procedura simplificată de extrădare între statele membre ale Uniunii Europene. Prin această convenție se facilitează aplicarea Convenției europene de extrădare adoptată în 13 decembrie 1957, prin simplificarea și îmbunătățirea procedurilor de extrădare. Ca un exemplu de modificare adusă potrivit Convenției din 1995, persoanele arestate provizoriu în temeiul art. 16 din Convenția europeană de extrădare sunt predate după o procedura simplificată.

⁶ Lege nr. 224/2006 din 01/06/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 302/2004 privind cooperarea judiciară internațională în materie penală

Astfel, informațiile care trebuie comunicate de statul solicitant, potrivit art. 4 din Convenție, sunt limitate la datele de identitate ale persoanei căutate, autoritatea care cere arestarea, existența unui mandat de arestare sau a unui act având valoare egală, încadrarea juridică și natură infracțiunii, descrierea circumstanțelor în care s-a săvârșit infracțiunea, inclusiv ora, locul și gradul de participare a persoanei căutate, în măsură posibilului, consecințele infracțiunii.

Convenția din 1995 conține dispoziții derogatorii de la Convenția Consiliului Europei din 1957⁷ și în ceea ce privește comunicarea hotărârii de extrădare (această poate fi comunicată direct între autoritățile centrale, potrivit art. 10) și termenul predării efective (care trebuie să se realizeze, potrivit art. 11 alin. 1, în cel mult 20 de zile de la data comunicării hotărârii de predare).

Convenția din 1996 privind extrădarea

Convenția de extrădare între statele membre ale Uniunii Europene, adoptată la Dublin la 27 septembrie 1996, în temeiul art. K 3 din Tratatul de la Maastricht, avansează și mai mult în simplificarea procedurilor de extrădare între statele membre. scopul acestei convenții este de a completa și a facilita aplicarea între statele membre ale Uniunii Europene a dispozițiilor Convențiilor Europene de extrădare realizate până în acel moment.

Ca un exemplu de modificare adusă potrivit art. 2 alin. 1 din Convenția din 1996, dau loc la extrădare faptele pedepsite de legea statului membru solicitant cu o pedeapsă sau o măsură de siguranță privativă de libertate maximă de cel puțin 12 luni și de legea statului solicitat cu o pedeapsă maximă de cel puțin șase luni. De asemenea, extrădarea nu poate fi refuzată pe motiv că legislația statului membru solicitat nu prevede același tip de măsură privativă de libertate ca legislația statului solicitant.

Convenția UE din 1996 nu modifică dispozițiile art. 3 alin. 2 din Convenția europeană de extrădare și ale art. 5 din Convenția europeană pentru reprimarea terorismului, astfel încât extrădarea poate fi refuzată dacă se apreciază că cererea de extrădare motivată printr-o infracțiune de drept comun a fost prezentată în vederea urmăririi sau pedepsirii unei persoane pentru considerente de rasă, de religie, de naționalitate sau de opinii politice ori ca situația acestei persoane riscă să fie agravată pentru unul sau altul dintre aceste motive.

Convenția UE din 1996 prevede, în art. 6, că extrădarea se acordă și în cazul așa-numitelor infracțiuni fiscale. Un alt articol deosebit de important în această nouă Convenție este articolul 7 alin. 1 care instituie regula potrivit căreia extrădarea nu poate fi refuzată pe motiv că persoana care face obiectul cererii de extrădare este cetățean al statului solicitat. Totuși, statele membre pot formula obiectul cererii de extrădare este cetățean al statului solicitat. Totuși, statele membre pot formula o rezervă cu privire la acest articol.

2.3 Transferul de proceduri în materie penală

Transferul de proceduri în materie penală reprezintă o formă de cooperare juridică prin care, la cererea statului solicitant, statul solicitat preia efectuarea urmăririi penale sau a judecății

⁷ Convenția Europeană de extrădare, încheiată la Paris la 13 decembrie 1957, cu Protocoalele sale adiționale, din 15 octombrie 1975 și 17 martie 1978

împotriva unei persoane acuzate de săvârșirea unei infracțiuni pe teritoriul statului solicitant ,dacă statul solicitant are competență de a exercita urmărirea penală potrivit unuia dintre principiile aplicării legii penale în spațiu.

Esența acestei forme de cooperare judiciară în materie penală este dată de conținutul principiului “aut dedere, aut iudicare”. “Aut dedere, aut iudicare” fiind o expresie folosită pentru a sintetiza principiul după care statul pe teritoriul căruia se află o persoană urmărită pentru săvârșirea de infracțiuni pe teritoriul altor state trebuie să decidă: ori preda pe cel în cauză spre judecată statului care solicită extrădarea, ori dispune începerea urmăririi penale și trimiterea în judecată a acelei persoane potrivit legislației statului pe teritoriul căruia acesta a fost prins.

Autoritățile judiciare române pot solicita autorităților competente din alte state efectuarea unor proceduri prealabile sau continuarea acestora, dacă transferul procedurii servește intereselor unei bune administrări a justiției sau favorizează reintegrarea socială în caz de condamnare ,dar numai în cazurile expres prevăzute de lege.

“Transferul de proceduri se solicită de către organul de urmărire penală competent, dacă procedura se referă la urmărirea penală, sau de către instanța de judecată pe rolul căreia se află cauza în prima instanță, dacă procedura se referă la activitatea de judecată .În ambele cazuri însă cererea de transfer se formulează pe baza încheierii prin care instanța competentă dispune transferul. Încheierea se poate ataca cu recurs în 5 zile de la pronunțare.”⁸ Dacă în cauză s-a pronunțat o hotărâre în prima instanță ,în căile de atac transferul nu mai poate fi cerut.

2.4. Convenția UE de asistență judiciară în materie penală din 29 mai 2000

Convenția UE de asistență judiciară în reciprocă în materie penală din 29 mai 2000 a fost adoptată de Consiliul UE în vederea facilitării aplicării Convenției Consiliului Europei din 20 aprilie 1959, pe care o completează.

Convenția din 29 mai 2000 prevede, ca regulă, contactul direct între autoritățile judiciare ale statelor membre în ceea ce privește transmiterea cererilor de asistență judiciară și comunicarea prin poștă, direct către destinatar, a actelor de procedura. Totodată, Convenția din 29 mai 2000 reglementează forme moderne de asistență judiciară, precum audierile prin videoconferință, anchetele sub acoperire, livrările supravegheate, interceptările de telecomunicații.

Titlul I al Convenției din 2000 („Prevederi generale”) analizează manieră în care noile elemente introduse prin această relaționează cu o serie de aspecte de asistență judiciară „tradițională”, apoi se referă la prevederile generale ale Convenției din 2000 care descriu legătura cu celelalte instrumente ale asistenței judiciare, domeniul sau de aplicare, executarea și transmiterea solicitărilor de asistență judiciară și autoritățile competente. Sunt discutate formele concrete de asistență reciprocă prevăzute în Convenția din 2000, cum ar fi livrările supravegheate, echipele comune de anchetă, anchetele sub acoperire și alte forme de asistență.

⁸ Anastasiu Crișu, Drept procesual penal ediția a-2-a (revizuită și actualizată), Editura C.H. Beck, 2007, București

Din cauza diferențelor existente între procedurile naționale, informațiile culese într-o țară nu pot uneori să fie exploatate într-o altă țară. Acest lucru se întâmplă atunci când metoda utilizată pentru culegerea informațiilor nu este prevăzută de procedurile naționale. Este motivul pentru care Convenția 2000 prevede că statul solicitant poate să solicite statului destinatar să se conformeze la anumite formalități sau exigențe în materie de procedura, care sunt esențiale în cadrul legislației naționale.

Absența abordării birocratice va facilita cooperarea. Cererile de înțajutorare și comunicările trebuie deci să fie adresate direct autorităților judiciare care au competență teritorială. Totuși, în anumite cazuri, documentele vor putea fi transmise sau returnate prin intermediul unei autorități centrale. Cererile urgențe se pot face prin Interpol sau prin orice alt organism competent.

Schimbul liber (adică fără cerere prealabilă) de informații și mecanisme care utilizează mijloacele de comunicare moderne, cum ar fi videoconferință și teleconferință, vor facilita cooperarea între autoritățile judiciare cu privire la infracțiunile penale și administrative.

Asistență judiciară poate fi solicitată în următoarele cazuri:

- ✓ în vederea predării autorităților competente dintr-un stat care le solicită a obiectelor care au fost furate sau obținute prin mijloace criminale și care au fost găsite într-un alt stat membru;
- ✓ pentru transferarea temporară pe teritoriul unui stat membru în care este condusă anchetă a unei persoane deținute pe teritoriul unui alt stat membru;
- ✓ pentru audierile prin videoconferință;
- ✓ pentru audierile prin teleconferință;
- ✓ pentru a permite predări supravegheate pe teritoriul unui stat membru în cadrul unor anchete penale cu privire la infracțiuni susceptibile să genereze o extrădare. Aceste predări trebuie să fie conduse și urmărite de autoritățile competente ale statului membru solicitat;
- ✓ două state membre sau mai multe ale Uniunii Europene pot forma o echipa comună de anchetă cu un scop specific și pentru o perioadă limitată de timp;
- ✓ anchete discrete pot, de asemenea, fi conduse de agenți ai unui stat membru (sau de agenți naționali) care acționează în secret sau sub acoperire, cu condiția că legile și procedurile naționale din statele membre în care are loc anchetă să fie respectate;
- ✓ pentru a permite autorităților competente ale unui stat membru să solicite unui alt stat membru interceptarea telecomunicațiilor. Comunicațiile pot fi interceptate și transmise direct autorităților competente ale statului solicitant, fie înregistrate în vederea transmiterii lor ulterioare. Aceste cereri trebuie să fie în conformitate cu legile și procedurile naționale ale statelor membre implicate.

Pe 1 decembrie 2007 Convenția din 29 mai 2000 privind asistență judiciară reciprocă în materie penală între statele membre ale Uniunii Europene a intrat în vigoare, pe teritoriul României astfel că sens autoritățile judiciare din România pot stabili un contact direct cu cele din alte state membre ale Uniunii Europene în ceea ce privește transmiterea cererilor de asistență judiciară și comunicarea prin poștă, direct către destinatar, a actelor de procedura.

2.5. Protocolul din 16 octombrie 2001

A fost elaborat la Consiliul European de la Tampere organizat între 15 și 16 octombrie 1999 unde s-a conchis că marea infracționalitate economică este extrem de relevantă și că spălarea de bani reprezintă însăși inima crimei organizate și trebuie stârpită din rădăcini oriunde apare. În consecință, în iunie 2000 Franța a înaintat un proiect de instrument referitor la asistența reciprocă, inclusiv cea privind informațiile referitoare la conturile bancare. Inițial, instrumentul fusese încadrat ca o nouă convenție; cu toate acestea, în cursul negocierilor ulterioare a fost transformat în Protocol la Convenția din 2000. În plus, a fost completat cu anumite prevederi care nu erau inițial stipulate (Articolele 3 și 9), și nu s-a mai inclus o prevedere care există în proiectul inițial referitoare la abolirea cerinței privind dublă incriminare. Protocolul a fost stabilit de Consiliu în dată de 16 octombrie 2001 și semnat în aceeași zi de către toate Statele Membre. În UE, Protocolul a intrat în vigoare în dată de 5 octombrie 2005.

În conformitate cu partea introductivă la Protocolul din 2001, prevederile acestuia sunt anexate la Convenția din 2000 și fac parte din această. Însemnând astfel că prevederile Convenției din 2000 se aplică celor incluse în Protocolul din 2001, și viceversa, că și cum ar fi același instrument. Acest lucru înseamnă, printre altele, că următoarele prevederi se aplică, de asemenea, și măsurilor incluse în Protocolul din 2001: Articolul 24 al Convenției din 2000 referitor la definirea „autorității judiciare”, Articolul 3 din Convenția din 1959 privind Asistența Reciprocă referitor la modul în care trebuie executată o solicitare, Articolul 4 al Convenției din 2000 privind formalitățile și procedurile în ceea ce privește executarea solicitărilor și Articolul 6 al Convenției din 2000 care permite efectuarea solicitărilor prin intermediul faxului sau al e-mailului în anumite condiții și care prevede transmiterea directă a solicitărilor între autoritățile judiciare.

Prevederile Protocolului din 2001 se pot împărți în trei:

1. Asistență privind conturile bancare (Articolele 1-4),
2. Solicități suplimentare (Articolele 5 și 6)
3. Motivele refuzurilor (Articolele 7-10).

Articolele 5-9 ale Protocolului au o aplicabilitate generală și nu se limitează la solicitările de asistență reciprocă ce fac referire la furnizarea de informații bancare scopul lor fiind acela de a simplifica și fluidiza asistența reciprocă solicitată în materie penală:

- a. Informațiile privind conturile și tranzacțiile bancare (Articolele 1-4)

Ca un exemplu pentru explicarea informațiilor prezentate în articolele 1-4 ar fi următorul:

„Un cetățean român este acuzat de înșelăciune și de spălare de bani în Austria și se solicită din România evidențele sale bancare legate de cont, pentru fi folosite în cursul anchetei și posibilei trimeri în judecată a persoanei și/ sau recuperarea banilor/ produsului infracțiunii.”

Aceste articole ale Protocolului din 2001 conțin prevederi care au drept obiectiv îmbunătățirea asistenței reciproce în ceea ce privește informațiile deținute de bănci. Solicitățile se pot referi la identificarea conturilor bancare deschise pe numele unor persoane fizice sau juridice, descrierea și monitorizarea tranzacțiilor bancare pe o durată de timp determinată.

Solicitățile de informații privind conturile bancare:

Fiecare Stat Membru trebuie să ia măsurile necesare pentru a stabili, la solicitarea unui alt Stat Membru, dacă persoană fizică sau juridică, subiectul unei anchete penale, deține sau are sub control unul sau mai multe conturi, de orice natură, la orice banca aflată pe teritoriul sau și să furnizeze toate detaliile despre conturile identificate. Dacă se solicită, și în condițiile în care aceste informații pot fi furnizate într-un interval de timp rezonabil, trebuie să se refere și la conturile pentru care persoană are împuternicire

- b. Proceduri mai rapide și mai simplificate Articolele 5 și 6 au scopul de a grăbi și de a simplifica procedurile atunci când, în cursul executării unei solicitări de asistență reciprocă, se pare că ar putea fi necesară și o măsură suplimentară. Aplicarea acestora nu se limitează la asistență privind conturile bancare.
- c. Articolul 5 impune o obligație autorității competente a Statului solicitat de a informa autoritatea solicitantă imediat dacă, în cursul executării unei solicitări, constată că poate fi necesară luarea de măsuri suplimentare care nu a fost posibil să fie prevăzute sau specificate în solicitarea inițială. Această situație poate implica furnizarea de informații înainte ca răspunsul oficial la solicitare să poată fi efectuat.

Articolul 5 se aplică, de asemenea, dacă trebuie luată o măsură suplimentară de către un alt Stat, de exemplu atunci când în cursul executării unei solicitări conform Articolului 2, se constată că au fost plătiți bani într-un cont bancar deținut de o altă banca într-un alt Stat Membru sau de către un Stat terț.

d. Motivele de refuz

Articolele 7-10 ale Protocolului din 2001 includ prevederi care au drept scop limitarea sau monitorizarea aplicării motivelor de refuz. Aplicarea acestora nu se limitează la asistență privind conturile bancare, ci se aplică solicitărilor asistenței juridice reciproce în general. Articolul 7 interzice Statelor Membre să invoce secretul bancar ca motiv al refuzului. Expresia „secret bancar” trebuie să fie interpretată într-un sens larg, având în vedere dreptul comunitar și național aplicabil în sectorul financiar. Se aplică Articolul 3 al Convenției din 1959 privind Asistență Reciprocă.

Articolul 8 interzice Statelor Membre să invoce că unic motiv de refuz fapt că infracțiunea e tratată de Statul Membru solicitat doar că infracțiune fiscală. Dacă Statul Membru a făcut astfel încât să condiționeze executarea unei solicitări de percheziție și sechestru de situația în care infracțiunea pe care se bazează cererea se pedepsește, de asemenea, conform legislației sale, atunci această condiție trebuie să fie îndeplinită și în cazul infracțiunilor fiscale, dacă această infracțiune corespunde uneia de aceeași natură conform legislației sale. Solicitarea nu poate fi refuzată pe motiv că legislația Statului Membru nu impune același tip de taxa sau impozit sau nu conține un impozit, o taxa sau reglementări vamale și de schimb de același tip că și legislația Statului Membru solicitant (Articolul 8.2).

Protocolul din 2001 se aplică procedurilor de asistență reciprocă inițiate după intrarea în vigoare a Protocolului sau care au devenit aplicabile între Statele Membre respective. Înainte de intrarea sa în vigoare, Franța, Spania, Olanda și Finlanda aplicau Protocolul din 2001 la legăturile dintre ele. Protocolul din 2001 a intrat în vigoare în dată de 5 octombrie 2005 pentru Austria, Belgia, Danemarca, Finlanda, Franța, Letonia, Lituania, Olanda, Slovenia, Spania și Suedia.

2.6. Principiul ubicuității

Ubicuitatea reprezintă criteriu de apreciere a locului săvârșirii infracțiunii. Potrivit teoriei ubicuității, infracțiunea este considerată a fi săvârșită pe teritoriul României, dacă se constată că pe acest teritoriu s-a comis un act de executare a infracțiunii consumate ori a tentativei, un act de participare sub orice formă la infracțiune sau dacă s-a produs pe teritoriul nostru, rezultatul unei astfel de fapte. Legea penală română, în baza principiului teritorialității se aplică tuturor infracțiunilor săvârșite pe teritoriul României, iar teoria ubicuității da înțeles locului săvârșirii infracțiunii în sensul celor menționate.⁹

3. Concluzii

Din cercetarea științifică ale cărei rezultate le-am prezentat, se pot evidenția o serie de concluzii generale. În primul rând, domeniul cooperării internaționale în materie penală a devenit unul deosebit de complex, justificându-se astfel studiarea acestuia ca o disciplină separată de dreptul Uniunii Europene în cadrul ciclului universitar.

În al doilea rând, cooperarea internațională în materie penală nu a mai fost considerată ca o componentă anexată dreptului procedural penal intern datorită colaborării cu elemente de extraneitate normele internaționale și de drept al Uniunii Europene. Ca urmare a argumentelor aduse pe parcursul studiului se poate constata că în Uniunea Europeană normele referitoare la cooperarea judiciară, mai ales cele ce țin de principiul recunoașterii reciproce a hotărârilor și deciziilor judiciare au condus nu doar la existența unui spațiu judiciar penal comun European ci și la crearea unui drept penal al Uniunii Europene.

Mai mult, Consiliul Europei a contribuit destul de mult la dezvoltarea dreptului european penal în sens larg, prin instrumentele juridice adoptate în domeniul cooperării internaționale în materie penală. Din punctul nostru de vedere, contribuția cooperării internaționale în materie penală la dezvoltarea dreptului penal contemporan nu poate fi pusă la îndoială.

⁹ Vladimir Hangă, Dicționar juridic, 2007, editura Lumina Lex

BIBLIOGRAFIE

- Crișu, A. (2011) *Cooperarea judiciară internațională în materie penală. Aspecte teoretice și practice*, Editura Universității din București
- Crișu, A. (2007) *Drept procesual penal* ediția a-2-a (revizuită și actualizată), Editura C.H. Beck, București
- Convenția Europeană de extrădare, încheiată la Paris la 13 decembrie 1957, cu Protocoalele sale adiționale, din 15 octombrie 1975 și 17 martie 1978
- Dongoroz, V. și colab. (2003) *Explicații teoretice ale codului de procedura român*, Ed. C. H. Beck, București
- Hangă, V. (2007) *Dicționar juridic*, Editura Lumina Lex
- Lege nr. 224/2006 din 01/06/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 302/2004 privind cooperarea judiciară internațională în materie penală
- Ministerul Justiției (2005) *Consolidarea cadrului instituțional și legislative în domeniul cooperării judiciare internaționale*
- Morar, I.C., Zainea, M. (2008) *Cooperare judiciară în materie penală*, C.H.Beck
- Tratatul privind Uniunea Europeană adoptat la Maastricht la 7 februarie 1992, publicat la JOCE nr. 191 din 29.07.1991
- Tudor, G., Constantinescu, M. (2009) *Mandatul european de arestare. Aspecte teoretice și practică judiciară*, Ed. Hamangiu, București 2009, pag.5
- http://www.just.ro/Sectiuni/Cooperarejudiciar%C4%83interna%C5%A3ional%C4%83/Cooperarejudiciar%C4%83interna%C5%A3ional%C4%83_penala/Conven%C5%A3iaeuropean%C4%83deextr%C4%83dare/tabid/627/Default.aspx
- <http://www.florinrazvanradu.com/2007/10/principalalele-instrumente-juridice-ale.html>
- <http://www.unibuc.ro/studies/Doctorate2013Februarie/RADU%20FLORIN%20RAZVAN%20-%20Cooperarea%20internationala%20in%20materie%20penala/rezumat%20teza%20ROfinal.pdf>
- <http://legeaz.net/dictionar-juridic/ubicuitate>
- <http://ujr.revistadreptul.ro/DREPTASP6AR002842.do>