

PREȚURILE DE CESIUNE INTERNĂ PENTRU MANAGEMENTUL PERFORMANȚEI

Maria-Larisa Ardeleanu și Diana Armean
Licență, Contabilitate și Informatică de Gestiune, Anul III, grupa 646

Coordonator științific: Prof. univ.dr. Cornelia Dascălu

REZUMAT

Lucrarea prezintă efectul prețului de cesiune internă asupra performanței companiei, atât în cazul unei societăți cât și la nivelul unei întreprinderi multinaționale. Pentru atingerea obiectivului principal al cercetării am abordat concepte precum lanțul valorii și descentralizarea, alături de identificarea avantajelor și dezavantajelor acestui mod de organizare pe segmente în corelație cu cadrul conceptual al prețului de cesiune internă. Metodele de determinare a prețurilor de cesiune internă sunt dezbătute în contextul motivației managementului pentru descentralizare. Metodologia cercetării corespunde obiectivului cercetării și se circumscrie unei cercetări de arhivă pentru revizuirea literaturii de specialitate și studiului de caz exploratoriu, pentru evidențierea efectelor diferitelor metode de determinare a prețului de cesiune internă. Baza cercetării este compania OMV Petrom, unde am identificat două divizii, una furnizoare și cealaltă client. Printr-o abordare comparativă, pe baza metodelor de stabilire a prețului de cesiune internă, am ilustrat efectul pe care îl are stabilirea prețului de cesiune internă în deciziile luate la nivelul managementului. Principalul rezultat al cercetării este faptul că metoda hibrid îndeplinește cel mai bine obiectivele de performanță, atât pentru fiecare divizie, cât și pentru companie ca întreg. Dat fiind faptul că este o metodă pe bază de costuri, există, totuși, riscul de supraevaluare a costurilor de către managementul centrelor.

CUVINTE CHEIE: *preț de cesiune internă, lanț de valori, descentralizare, performanță, management.*

1. INTRODUCERE

Prețul de cesiune internă reprezintă o abordare a managementului performanței, decizia de stabilire a acestuia corespunde managementului diviziilor implicate în transfer, astfel încât să existe un avantaj la nivelul ambelor divizii și implicit la nivelul entității. Prin revizuirea literaturii de specialitate, ne propunem să aprofundăm conceptul de preț de cesiune internă și în mod deosebit să reliefăm impactul stabilirii prețului la nivelul deciziilor luate de management. Așadar, obiectivul lucrării constă în prezentarea efectului prețului de cesiune internă asupra performanței și asupra deciziilor care pot fi luate, atât la nivelul diviziilor, cât și la nivelul managementului superior.

Pentru o ilustrare complexă și clară, ne-am propus prezentarea unui studiu de caz la nivelul companiei OMV Petrom SA, prin care să atingem obiectivul propus, efectul metodelor de stabilire a prețului de cesiune asupra deciziilor manageriale privind performanța. Am considerat oportună, abordarea comparativă a unora dintre metodele de stabilire a prețului de cesiune, pentru a sublinia diferențele care intervin în luarea deciziilor, dar și măsura în care sistemul de stabilire a PCI respectă principiile de congruență a obiectivelor, de motivare a managementului, de asigurare a autonomiei diviziilor și de facilitare a evaluării performanțelor.

Structura lucrării este concepută pentru a îndeplini obiectivul cercetării. După introducere, urmează contextul conceptual pe care se bazează sistemul de prețuri de cesiune internă, apoi se dezbate principiile și metodele de determinare a prețurilor de cesiune internă, urmate de secțiunea dedicată studiului de caz pe o speță în cadrul companiei OMV Petrom. Finalul lucrării surprinde factorii și consecințele stabilirii PCI la nivelul multinaționalelor, concluzii privind prețurile de cesiune internă în managementul performanței, precum și limite ale cercetării, ce pot constitui direcții pentru cercetări viitoare.

2. CONTEXTUL CONCEPTUAL AL OPERAȚIONALIZĂRII PREȚURILOR DE CESIUNE INTERNĂ (PCI)

Unul dintre obiectivele companiilor este satisfacerea nevoilor clienților prin intermediul produselor sale. În acest scop, se acordă o deosebită atenție raportului calitate-preț, deoarece reprezintă un factor cheie pentru succesul unei organizații, prin valoarea sau utilitatea care derivă din produs pentru consumator (preț convenabil – produse de calitate). În vederea atingerii acestui obiectiv, companiile dispun de diverse funcții ale afacerii care permit dezvoltarea unei strategii pentru a aprofunda relațiile cu clienții, partenerii și distribuitorii. Secvențialitatea acestor funcții, în care utilitatea căutată de clienți se adaugă la produse reprezintă *lanțul valoric* al companiei (Porter & Miller, 1985). Aceste funcții primare de afaceri sunt: cercetare și dezvoltare, proiectare, producție, marketing, distribuție și servicii pentru clienți. În sprijinul acestor funcții, este funcția administrativă care cuprinde funcții suport cum ar fi contabilitate și finanțe, managementul resurselor umane, precum și tehnologia informației. Părțile din lanțul de valori asociate cu producerea și livrarea unui produs sau servicii de producție și de distribuție sunt denumite *lanțul de aprovizionare* (Horngren, Datar & Rajan, 2012). Fiecare categorie a lanțului valoric implică costuri care sunt gestionate de administratori. Aceștia își propun reducerea costurilor și maximizarea eficienței utilizării resurselor. Informațiile contabilității de gestiune ajută managerii să optimizeze raportul costuri-beneficii.

În funcție de industria căreia compania îi aparține și în momente diferite, aceste funcții au un grad de importanță distinct. De exemplu, o companie care operează în industria farmaceutică și își propune dezvoltarea unui nou produs, va accentua partea de cercetare – dezvoltare și design-ul produselor și proceselor. Pe de altă parte, o companie din industria bunurilor de larg consum se va concentra pe marketing, distribuție, și servicii pentru clienți pentru a construi brand-ul (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

Conform cu Cecchini, Leitch & Strobel (2013), în cazul entităților multinaționale lanțul valorii, atât extern cât și intern, este considerat un proces esențial care conduce la succesul organizației. Gestionarea lanțului de valori presupune considerarea unor aspecte, de organizare, care pot fi: fie divizii ale aceleiași organizații sau organizații separate care funcționează împreună ca o asocierie în participație. Scopul lanțului valoric în cazul acestor entități este de a maximiza valoarea lor comună.

Într-o organizație integrată pe verticală, constând dintr-un număr de entități autonome, o procedură importantă de coordonare este prețul de cesiune internă perceput pentru bunuri și servicii transferate de la un centru la alt centru (Cecchini, Leitch & Strobel, 2013). *Prețul de cesiune internă* se referă la suma pe care o plătește o divizie pentru bunurile transferate de altă divizie în cadrul aceleiași companii. Acesta are rolul de a motiva managerii să aleagă vânzările și achizițiile interne, care să maximizeze profitul, atât al subunității cât și al întregii

companii. Acest obiectiv setat pe termen scurt, poate genera situații în care prețul de cesiune internă să nu avantajeze una dintre divizii, iar managerul să nu aleagă tranzacțiile pe plan intern. În acest caz, conducerea companiei ar putea interveni prin impunerea acestor tranzacții, dar o astfel de derogare se abate de la un sistem bazat pe o structura organizatorică descentralizată (Adams & Drtina, 2008).

Descentralizarea presupune libertatea de luare a deciziilor de către managerii de la nivelurile inferioare ale organizației. Managerii de top trebuie să compare beneficiile și costurile de descentralizare pentru a alege o structură de organizare, care va pune în aplicare strategia unei companii. În opinia Horngren, Datar & Rajan (2012) descentralizarea presupune următoarele beneficii:

- *Creează o mai mare receptivitate la nevoile clienților, furnizorilor și angajaților unei subunități.* Managerii de subunități au o relație mai apropiată cu terții beneficiind de informații mai detaliate cu privire la anumiți factori care influențează performanța (modalități de reducere a costurilor, de îmbunătățire a calității, și de satisfacere a nevoilor clienților);
- *Conduce la luarea mai rapidă a deciziilor de către managerii de subunități.* Descentralizarea creează un avantaj competitiv prin accelerarea procesului de luare a deciziilor;
- *Crește motivația managerilor de subunități.* Managerii de subunități sunt mai motivați și dedicați când le este permis să ia inițiativă;
- *Acordă asistență managementului pentru dezvoltare și învățare.* Managerii, având mai multe responsabilități, își dezvoltă abilitățile de management.

Aceiași autori consideră că dezavantaje ale descentralizării pot fi:

- *Posibilitatea luării unor decizii nepotrivite.* În cazul în care managerii diviziilor nu au expertiza necesară pentru a gestiona anumite decizii, societatea, în ansamblul său, este într-o situație nefavorabilă;
- *Concentrarea atenției managerului asupra subunității, mai degrabă decât asupra societății în ansamblu.* Managerii pot considera performanța subunității lor mai importantă decât cea a companiei, astfel intrând într-o concurență cu celelalte divizii ceea ce afectează colaborarea și schimbul de informații la nivelul organizației;
- *Rezultate obținute prin duplicarea activităților.* Într-o companie descentralizată, fiecare subunitate poate avea angajați care să se ocupe de aceleași funcții, cum ar fi resurse umane sau tehnologia informației. Centralizarea acestor funcții ajută la eficientizarea și utilizarea mai puținelor resurse pentru aceste activități, și elimină duplicarea inutilă.

Conform Caraiani et al. (2008, 2011) un *centru de responsabilitate* este un segment sau o subunitate a organizației a cărei manager este responsabil pentru un anumit set de activități. Pentru a măsura performanța subunităților în societăți centralizate sau descentralizate, sistemul de control de gestiune utilizează unul sau o combinație a celor patru tipuri de centre de responsabilitate:

1. Centrul de cost: managerul este responsabil doar pentru costuri;
2. Centrul de venit: managerul este responsabil doar pentru venituri;
3. Centrul de profit: managerul este responsabil pentru rezultatul activității, implicit pentru venituri și costuri;
4. Centrul de investiții: managerul este responsabil pentru investiții, venituri și costuri.

Indiferent de modalitatea de organizare pe care o adoptă o companie, centralizată sau descentralizată, se pot întâlni oricare dintre tipurile de centre de responsabilitate menționate anterior. În mod eronat, centrul de profit este corelat uneori cu un sistem descentralizat, iar centrul de cost cu sistemul centralizat, deoarece diviziile pot fi organizate în centre de cost și pot să aibă libertatea de a gestiona cheltuielile privind capitalul și achiziția de materiale. Pe scurt, etichetele "centru de profit" și "centre de cost" sunt independente de gradul de centralizare sau de descentralizare într-o societate (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

Conform Caraianni et al. (2008) fiecare divizie, prestează servicii sau bunuri pentru celelalte și se pune problema prețului la care se efectuează această prestație. Unitățile între care se face transferul acționează ca centre de profit, fiecare centru având un manager care dispune de autoritate decizională pentru a influența favorabil profitabilitatea și care devine responsabil de nivelul ratei rentabilității investițiilor.

3. PREȚURILE DE CESIUNE INTERNĂ: OBIECTIVE, PRINCIPII ȘI METODE DE DETERMINARE

Motivarea corporațiilor pentru descentralizare se justifică prin faptul că puterea de decizie pentru identificarea și selectarea investițiilor de capital este atribuită managerilor de divizie care sunt mai aproape de strategia și operațiunile pieței și, prin urmare, ar trebui să sesizeze cele mai bune oportunități de investiții. Pentru creșterea valorii firmei, managerii trebuie să investească în proiecte care produc o valoare actualizată netă pozitivă (VAN). În evaluarea proiectelor, managerii vor include doar fluxurile de numerar din aria lor de responsabilitate, determinând astfel o VAN a diviziei diferită de cea a organizației. Sistemul de stabilire a PCI constituie o justificare a diferențelor de calcul care apar între companie și divizie, deoarece există o economie de costuri prin producerea bunurilor, mai degrabă decât prin achiziția lor de la furnizori. Beneficiile rezultate sunt atribuite, în funcție de nivelul prețului de cesiune internă, diviziilor implicate în tranzacție.

Având în vedere că VAN-ul diviziei poate diferi de VAN-ul corporației, se pot identifica patru scenarii. Dacă ambele valori ale VAN-ului sunt pozitive, ambii manageri vor accepta proiectul de investiție, deși rezultatele sunt diferite. Dacă valorile sunt negative, aceștia vor respinge proiectul. În aceste cazuri, nu apare nici un conflict și nu sunt probleme cu privire la efectele prețurilor de cesiune internă asupra investițiilor. Cazul în care VAN-ul companiei este negativ, iar VAN-ul diviziei pozitiv, apare dacă prețul de cesiune internă este stabilit la o valoare mai mare decât prețul pieței, ceea ce este imposibil deoarece divizia cumpărătoare ar achiziționa de pe piață cu un preț mai mic decât cel oferit în cadrul grupului. În ultima situație, adică VAN-ul companiei pozitiv, iar al diviziei negativ, apar conflicte între companie și divizie, deoarece divizia respinge o investiție care ar fi fost acceptată la nivelul companiei. Cu toate acestea, managerul diviziei este cel care identifică proiectul și îl aduce în atenția conducerii companiei (Adams & Drtina, 2008). Într-un sistem de stabilire a prețurilor de cesiune internă bine conceput, un manager se concentrează pe optimizarea performanței subunității și astfel optimizează performanța companiei în ansamblu (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

Conform Caraianni et al. (2008) *principiile de bază* ale prețului de cesiune internă, se referă la:

- Asigurarea coerenței între obiectivele societății și obiectivele fiecărui centru de responsabilitate;
- Respectarea autonomiei centrelor de responsabilitate;

- Evitarea creării de venituri în beneficiul unor centre și în defavoarea altora;
- Evaluarea justă a performanțelor centrelor.

În mod frecvent, asigurarea coerenței între obiectivele societății și obiectivele subunităților se concentrază asupra maximizării pe termen scurt a profitului. Acest lucru implică utilizarea optimă a capacității de producție a diviziei care transferă produsele. Astfel, identificăm două situații care conduc la determinarea prețului de cesiune internă. În cazul în care, divizia vânzătoare funcționează la capacitatea maximă de producție, aceasta trebuie să opteze pentru transferuri interne stabilind un PCI cel mult egal cu prețul pieței, deoarece divizia cumpărătoare nu ar plăti mai mult. Cu scopul de a determina colaborarea între unități, divizia vânzătoare trebuie să ofere un discount intern care să reducă prețul de achiziție, iar divizia cumpărătoare să fie motivată să efectueze tranzacția. O altă situație, presupune că divizia vânzătoare funcționează la o capacitate sub nivelul normal de producție. În acest caz, limita inferioară a prețului de cesiune internă o reprezintă costul marginal al vânzătorului deoarece nu ar fi dispus să vândă pentru mai puțin. Se recomandă ca PCI să fie cu puțin majorat peste costul marginal, astfel încât divizia să fie încurajată să vândă pe plan intern.

Stabilirea prețurilor de cesiune internă la cost marginal, poate avea ca rezultat pe termen scurt coerența obiectivelor, dar în același timp, poate afecta activitatea subunității și randamentele investiției. Dacă prețurile de cesiune internă sunt stabilite la prețul pieței, vânzătorul va primi toate beneficiile asociate tranzacției. Pentru a rezolva această discrepanță, literatura de specialitate propune *prețul de cesiune internă negociat*, mai mare decât costul marginal, dar mai mic decât prețul de piață. Acesta permite alocarea echitabilă a beneficiilor între divizii. Prețurile de transfer concepute pentru maximizarea profitului pe termen scurt pot afecta crearea valorii pe termen lung (Adams & Drtina, 2008).

După cum am menționat anterior, există mai multe metode de stabilire a prețurilor de cesiune internă care trebuie să fie raționale și potrivite deoarece afectează prețul unităților implicate în procesul de cesiune internă (Caraiani et al., 2008). În funcție de conceptele pe care se bazează, acestea sunt încadrate în trei categorii de metode, prezentate în paragrafele următoare.

3.1 Metode bazate pe prețul pieței

Metodele bazate pe preț au în vedere fie prețul pieței, fie un preț negociat. Metoda bazată pe prețul pieței presupune ca toate transferurile interne să se facă la prețul pieței care, pentru furnizor (divizia furnizoare) trebuie să acopere veniturile pierdute ca urmare a transferului, iar pentru beneficiar costul pe care ar fi dispus să îl plătească pentru obținerea bunurilor necesare.

În cazul unei **piețe cu o concurență perfectă**, prin utilizarea metodei determinării prețului de cesiune internă pe baza prețului de piață, compania poate să: promoveze coerența obiectivelor, să motiveze munca management-ului, să evalueze performanța și să păstreze autonomia subsidiarelor. Vorbim despre o piață cu concurență perfectă, atunci când produsele sunt omogene, prețul oferit este egal cu prețul cerut, iar comportamentul producătorilor și cumpărătorilor nu poate afecta prețul. De asemenea, prețurile pieței, au rolul de a evalua viabilitatea economică și profitabilitatea fiecărei divizii, în mod individual.

În opinia Horngren, Datar & Rajan (2012) dacă **piețele nu sunt perfect concurențiale**, prețurile de vânzare afectează cantitatea produsului vândut. În cazul în care divizia vinde

produsul pe piața externă, managerul diviziei ar alege o combinație de preț și cantitate, care ar maximiza veniturile din exploatare ale diviziei. Dacă prețul de cesiune internă este stabilit la nivelul acestui preț de vânzare, pentru divizia care cumpără, achiziția este prea costisitoare și provoacă pierderi. Aceasta poate decide să nu cumpere produsul. Cu toate acestea, din punctul de vedere al societății în ansamblu, PCI este considerat adecvat dacă profiturile sunt maximizate prin transferul între divizii, pentru prelucrare și vânzare ulterioară. Din acest motiv, atunci când piața pentru bunurile intermediare este imperfectă, prețul de cesiune internă trebuie să fie stabilit sub prețul pieței externe (dar peste costul variabil al subunității vânzătoare), cu scopul de a determina transferuri eficiente.

O variantă a metodei prețului pieței o reprezintă metoda prețului negociat, care presupune ca diviziile sau centrele implicate în transfer să negocieze PCI pornind de la valoarea prețului pieței (Caraiani et al., 2008, Dumitrana et al., 2010). Această metodă se bazează pe calitățile de negociatori ale managerilor centrelor antrenate în cesiune și, în mică măsură pe un program de producție eficient. În opinia Horngren, Datar & Rajan (2012), determinarea PCI pe baza prețului negociat, face parte din categoria metodelor hibrid.

3.2 Metode bazate pe cost

Prețurile de cesiune internă stabilite pe baza costurilor sunt utile atunci când prețurile de pe piață sunt indisponibile, inadecvate sau prea mari pentru a le putea obține printr-un transfer intern, între centre (divizii). Cauzele care pot determina indisponibilitatea unui preț sunt generate fie de cazul în care piețele nu sunt perfecte, fie atunci când produsul este specializat sau dacă produsul intern este diferit de produsele disponibile pe piață, din punct de vedere al calității și serviciilor oferite clienților (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

3.2.1 Metoda costului total

În practică, multe companii folosesc prețurile de cesiune internă pe baza costului total, care cuprinde și totalul cheltuielilor fixe aferente. Pentru a se apropia de prețurile de piață, prețurile de cesiune internă pe bază de costuri sunt uneori stabilite la un cost total, plus o marjă, reprezentând un procent din profitul stabilit în funcție de profitul convenit (Caraiani et.al 2008). Motivul pentru care managerii preferă să folosească această metodă este că aceste prețuri de cesiune internă reprezintă costuri relevante pentru decizii pe termen lung și sunt mai puțin costisitoare din punct de vedere al administrării (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

3.2.2 Metoda costului marginal

În opinia Caraiani et al. (2008), costul marginal se utilizează când prețul de cesiune internă este prea mare comparativ cu prețul pieței. În acest caz, centrul care aprovizionează are alternativa achiziționării bunurilor de pe piață, ceea ce ar genera o pierdere determinată de imposibilitatea companiei de a-și vinde producția. Un bun management al performanței trebuie să inducă drept efect, decizia transferului produselor proprii, la un preț bazat pe costul marginal, excluzându-se cheltuielile fixe.

Cunoașterea costului variabil este un atu pentru divizia client în deciziile de stabilire a prețurilor pe termen scurt. Cu toate acestea, la PCI bazat pe costul marginal, divizia furnizor ar înregistra o pierdere din exploatare, iar divizia client ar avea profituri mari, deoarece plătește numai costurile variabile ale diviziei furnizor (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

3.3 Metode hibrid

Pentru orice tranzacție internă, există un preț minim de cesiune internă, sub care divizia vânzătoare nu va tranzacționa, având la bază structura costurilor sale. De asemenea, există un preț maxim de cumpărare, pe care cealaltă divizie nu va dori să-l depășească. Astfel vom descrie trei moduri diferite în care firmele încearcă să stabilească un anumit preț de cesiune internă în cadrul acestor limite (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

3.3.1 Împărțirea proporțională a diferenței între maximul și minimul prețurilor de cesiune internă

În opinia Horngren, Datar & Rajan (2012) o abordare pe care o companie ar putea să o utilizeze este aceea de a alege un preț de cesiune internă care împarte, pe baze echitabile, diferența dintre maximul pe care centrul client este dispus să-l plătească și minimul pe care centrul furnizor dorește să-l primească. Cea mai simplă soluție constă în împărțirea diferenței în mod egal. Cu toate acestea, această soluție nu ține cont de costurile suportate de către cele două divizii și ar putea conduce la marje de profit care să nu aibă legătură cu munca depusă de fiecare divizie pentru obținerea produsului final. Ca o abordare alternativă, compania ar putea alocă diferența pe baza costurilor variabile ale celor două divizii.

3.3.2 Prețuri negociate

Aceasta este cea mai comună metodă hibrid. Conform acestei abordări, managementul de top nu administrează o împărțire specifică a eventualelor profituri din tranzacțiile subsidiarelor. Mai degrabă, eventualele prețuri de cesiune internă rezultă dintr-un proces de negociere între subunitățile care vând și cumpără. Astfel, diviziile furnizor și client ar fi libere să negocieze un preț care este reciproc acceptabil pentru ambele.

Un preț de cesiune internă negociat depinde de următoarele aspecte: puterea de negociere a celor două divizii; informațiile pe care divizia vânzătoare le are despre diferența dintre preț și costurile de marketing, de furnizare a produsului intermediar către furnizori din exteriorul grupului; informațiile pe care divizia cumpărătoare le are despre alte surse de aprovizionare disponibile cu privire la același produs sau unul similar. Un preț de cesiune internă negociat păstrează cu tărie autonomia diviziei; de asemenea, deține avantajul că fiecare manager de divizie este motivat să crească veniturile din exploatare ale diviziei sale (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

3.3.3 Prețuri duale

Unele companii aleg prețurile duale, folosind două metode distincte de stabilire a prețului de cesiune internă pentru fiecare tranzacție dintre subunități. Această metodă se numește “politica prețului de cesiune dublu” și constă în a credita centrul furnizor cu o sumă egală cu prețul pieței și de a debita centrul client cu o sumă egală cu costul total (sau marginal) al vânzătorului. Un exemplu de prețuri duale apare atunci când divizia vânzătoare primește un preț bazat pe costul total, iar divizia cumpărătoare plătește prețul de piață pentru produsele transferate pe plan intern. Această practică evită conflictele și permite subvenționarea activităților rentabile pe termen lung, la nivel de întreprindere (Horngren, Datar & Rajan, 2012).

Este dificil ca o metodă de stabilire a prețurilor de cesiune internă să poată lua în considerare în mod simultan îndeplinirea unor criterii și obiective precum: condițiile de piață, promovarea coerenței obiectivelor de la nivelul diviziilor la nivelul firmei, motivarea efortului depus de management, evaluarea performanțelor și păstrarea autonomiei subsidiarelor. PCI pe care o companie îl va alege, depinde de circumstanțele economice și de decizia cea mai potrivită la momentul respectiv, din punct de vedere al obiectivelor stabilite. Practica companiilor indică faptul că PCI pe bază de cost complet plus marjă (ușor de calculat și de administrat) este, în general, metoda cea mai frecvent utilizată în întreaga lume, urmată de metoda pe baza prețului de piață și cea a prețului negociat.

Prezentarea succintă a metodelor de stabilire a PCI creează posibilitatea revenirii la situația de conflict prezentată la începutul lucrării, și anume VAN-ul companiei pozitiv și VAN-ul diviziei negativ, care necesită o analiză detaliată. Această situație duce la așteptări diferite în ceea ce privește crearea de valoare. VAN-ul negativ al diviziei se explică prin prețul de cesiune internă folosit pentru transferurile interne, cauza fiind volumul mare al vânzărilor realizate pe plan intern, decât cele pe plan extern. Așadar, pentru o divizie care este sub capacitatea normală, se recomandă ca preț intern, costul marginal. Astfel, întreg profitul din vânzările interne este câștigat de unitatea care cumpără, iar VAN-ul vânzătorului va indica o pierdere de valoare. Acesta poate să nu efectueze noile investiții, iar compania să nu își îndeplinească obiectivul de maximizare a valorii pe termen lung. Dacă soluția adoptată este practicarea prețului de piață la transferurile interne, atunci nici o parte a economiei de costuri de la nivelul companiei nu îi va reveni diviziei cumpărătoare, astfel că, ea va renunța la achizițiile interne și va vinde mai puțin pe piața externă. Profitul companiei va scădea și coerența dintre obiectivele pe termen scurt nu este respectată. Apare conflictul între optimizarea obiectivelor pe termen scurt cu cele pe termen lung. Pentru soluționarea acestui conflict, firma va trebui să își aleagă strategia:

- *Maximizarea profitului pe termen scurt* – În acest caz prețul de cesiune internă va fi setat la costul marginal. Firma va renunța la valoarea adăugată a investiției de a furniza produsul pe plan intern, iar divizia cumpărătoare va achiziționa produsul de pe piața externă. Singurul avantaj este că firma va putea optimiza profiturile curente.
- *Maximizarea valorii pe termen lung* – Prețul de cesiune internă va fi stabilit în funcție de prețul pieței. Divizia care vinde își va spori capacitatea și produsul va fi furnizat pe plan intern. Divizia cumpărătoare va plăti prețul pieței, dar se va aproviziona de pe plan intern. Vânzătorul este cel care primește toate beneficiile pentru efectuarea investiției și implicit, organizația își va mări valoarea sa de capital. Alegerea acestei strategii poate afecta obiectivele pe termen scurt, dar corespunde cerințelor de dezvoltare sustenabilă.

În actuala conjunctură este evidentă miza pe o strategie pe termen lung, chiar dacă sistemul de prețuri interne bazat pe prețul pieței poate provoca dezechilibre pe termen scurt (profit mai scăzut) deoarece bunurile interne nu vor mai fi disponibile la prețuri reduse. Obiectivul principal al unei companii responsabile este de a crește valoarea capitalului pe termen lung și investițiile sunt impulsul pentru creșterea economică. Firmele cu structuri descentralizate depind de inițiativele managerilor de divizii. De aceea, ei trebuie încurajați să investească în proiecte care sporesc valoarea, atât pentru divizie, cât și pentru companie. Înainte de a promova un proiect de investiții, managerii de divizie trebuie să justifice propunerile lor printr-un VAN pozitiv (Adams & Drtina, 2008).

4. DE LA TEORIE LA PRACTICĂ ÎN OMV PETROM SA

4.1 Metodologia cercetării

Urmând ideea lui Garvin (2003), explorarea diferențelor dintre cele trei tipuri de metode de stabilire a prețurilor de cesiune internă, este dezvoltată la OMV Petrom SA din perspectiva promovării congruenței obiectivelor, motivării efortului de management, evaluării performanțelor și păstrării autonomiei subunităților în cadrul companiei.

Abordarea se circumscrie studiului de caz. Potrivit Smith (2014) cercetările în domeniul contabilității manageriale sunt substanțial îmbogățite prin studiile de caz care implică limitarea la o singură bază de analiză, cu scopul de a demonstra aplicarea de concepte, tehnici, metode ce se pot dovedi bune practici pentru zona investigată. Contribuția la literatura de specialitate este dată de rezultatele evidențiate prin studiul de caz. Dacă acestea pot fi generalizate sau pot fi replicate și pe alte domenii de lucru decât cel exemplificat într-o anume lucrare, atunci valabilitatea metodei este validată și general acceptată.

Cercetarea noastră realizează un studiu de caz descriptiv și ilustrativ. Așa cum descrie Smith (2014) studiul de caz descriptiv, acesta aplică proceduri într-un anumit câmp de lucru – diviziile de exploatare și rafinare ale OMV Petrom – pentru a le conferi statutul de bune practici sau a le identifica drept “rețete de succes” pentru domeniul cercetat. Ținând cont de experiența limitată în practica PCI, studiul nostru este de asemenea unul ilustrativ, propunându-și abordarea metodelor de determinare a PCI într-o analiză comparativă, din punct de vedere al rezultatelor.

4.2 PCI la OMV Petrom

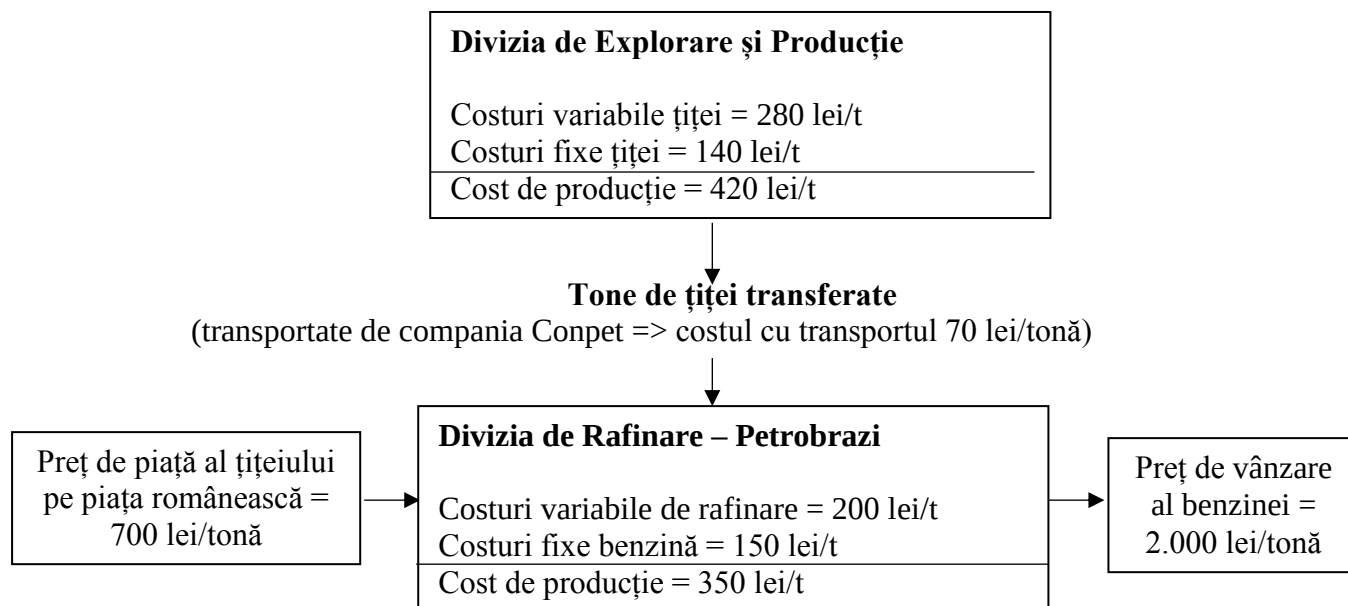
OMV Petrom S.A. este structurată pe trei segmente de operare: Explorare și Producție (E&P), Gaze și Energie (G&E), Rafinare și Marketing (R&M). Managementul, activitățile de finanțare și anumite funcții administrative ale companiei sunt evidențiate în segmentul Corporativ & Altele (C&A). OMV Petrom produce aproape întreaga cantitate de țiței din România. Cea mai mare parte din producția de țiței este livrată de divizia E&P către rafinăria proprie - Petrobrazî; transportul țițeiului se realizează de către compania de stat Conpet. Rafinăria Petrobrazî produce și livrează benzină, motorină, kerosen și alte produse petroliere clienților săi în sistem en-gros. Pentru simplificare, vom presupune că benzina este singurul produs vandabil și că este nevoie de doi litri de petrol brut (țiței) pentru un litru de benzină. Costul fix pe unitate se bazează pe costurile fixe anuale cuprinse în buget și capacitatea efectivă a țițeiului, care poate fi produs de către divizia de E&P, precum și costurile fixe din buget și capacitatea efectivă a benzinei, care poate fi produsă de către divizia de rafinare-Petrobrazî¹.

În România, divizia E&P are o capacitate de producție medie zilnică de țiței de 12.200 tone/zi și vinde țiței diviziei de rafinare – Petrobrazî prin intermediul companiei Conpet. Divizia Petrobrazî are o capacitate normală de rafinare de 11.500 tone/zi, iar capacitatea efectivă de prelucrare a țițeiului este de 10.000 tone/zi. Achiziția țițeiului se face integral de la divizia E&P, suportând și prețul de transport de 70 lei/tonă. În perioada analizată, producția efectivă a diviziei E&P este de 10.000 tone.

¹ Raport anual OMV Petrom 2014 disponibil on-line la https://www.omvpetrom.com/portal/01/petromcom/petromcom/OMV_Petrom/Relatia_cu_investitorii/Rapoarte_si_prezentari_pentru_investitori/Rapoarte_anuale

În Fig. 1 prezentăm succint costurile variabile și fixe pe tonă țiței, respectiv benzină, pentru fiecare divizie implicată în transfer, prețul de pe piață a țițeiului cât și prețul de vânzare a benzinei de către Petrobrazzi. Nu este prezent prețul de cesiune internă, deoarece acesta variază în funcție de metoda utilizată pentru stabilire.

Fig. 1 Divizii implicate în cesiunea internă – costuri variabile și fixe



Prețurile de cesiune internă de la divizia vânzătoare, E&P la divizia cumpărătoare, de rafinare Petrobrazzi (R&M), în cadrul fiecăreia dintre cele trei categorii de metode sunt după cum urmează:

- Prețul de cesiune internă bazat pe *prețul pieței* este de 700 lei/tona de țiței;
- Prin metoda *costului marginal*, prețul de cesiune internă este la nivelul costurilor variabile ale diviziei vânzătoare, de 280 lei/tonă de țiței;
- Prin *metoda hibrid* – Împărțirea proporțională a diferenței între maximul și minimul prețurilor de cesiune internă.

O abordare pe care OMV Petrom SA ar putea să o folosească este de a alege un preț de cesiune internă care împarte, în baze echitabile, diferența de 420 lei între 700 lei/tonă, PCI bazat pe prețul pieței, maximul pe care divizia de R&M este dispusă să-l plătească și 280 lei/tonă, PCI bazat pe cost, respectiv minimul pe care divizia E&P dorește să-l primească.

Cea mai simplă soluție este aceea de a împărți diferența în mod egal, rezultând un preț de cesiune internă de 490 lei/tonă. Cu toate acestea, această soluție nu ține cont de costurile suportate de către cele două divizii și ar putea conduce la marje de profit care să nu aibă legătură cu munca depusă de fiecare divizie la produsul final.

Ca o abordare alternativă, OMV Petrom SA ar putea alocă diferența de 420 lei/tonă pe baza costurilor variabile ale celor două divizii. Cu ajutorul informațiilor din figura 1, costurile variabile sunt după cum urmează:

Divizia de Explorare și Producție:

Costuri variabile de explorare a 10.000 de tone de țiței (10.000 x 280 lei/tonă) = 2.800.000 lei

Divizia de rafinare-Petrobraz:

Costuri variabile cu prelucrarea a 10.000 tone de țiței și obținerea a 5.000 tone de benzină (5000 x 200 lei/tonă) = 1.000.000

Costuri variabile totale = 3.800.000 lei

Din diferența de 420 lei/tonă, divizia de explorare va păstra $(2.800.000/3.800.000) \times 420$ lei/tonă = 309,47 lei/t, iar divizia de rafinare va păstra $(1.000.000/3.800.000) \times 420$ lei/tonă = 110,53 lei/t. Aceasta înseamnă că, prețul de cesiune internă este de 589,47 lei/tonă de țiței (280 lei cost variabil + 309,47 lei preț pe care divizia de explorare îl câștigă). De fapt, această abordare are ca rezultat un preț de cesiune internă programat pe bază de cost variabil plus (marja). "Plus" indică setarea unui preț de cesiune internă mai mare decât costul variabil.

Pentru a decide cu privire la alocarea celor 420 lei/tonă, în 309,47 lei și 110,53 lei, diviziile trebuie să își transmită informațiile cu privire la costurile lor variabile. În general, fiecare divizie are tendința să își supraevalueze costurile variabile pentru a-i reveni un câștig cât mai mare din stabilirea prețului de cesiune internă. Astfel, între divizii trebuie să existe o relație transparentă, de încredere reciprocă în informațiile supuse la schimb, iar compania trebuie să adopte măsuri eficiente de control intern a costurilor, pentru ca această metodă de stabilire a PCI să aibă succes.

Tabelul 1 prezintă rezultatul diviziilor în urma transferului a 10.000 tone de țiței și vânzarea a 5.000 tone de benzină având la bază cele trei metode de stabilire a prețului de cesiune internă. Prețurile de cesiune internă au condus la venituri pentru divizia de explorare și la costuri aferente pentru divizia de rafinare. Raportul de management prezentat în tabelul 1 prezintă comparativ cele trei metode de stabilire a prețului de cesiune internă, cu scopul de a furniza managementului general informații pertinente pentru decizia de determinare a PCI (Caraiani, Dascălu & Lungu, 2014). Rezultatul total al companiei OMV, de la producerea și rafinarea a celor 10.000 tone țiței și până la vânzarea celor 5.000 tone benzină este același, respectiv 3.350.000 lei, indiferent de prețul de cesiune internă utilizat.

Tabel 1. Raport de management
Rezultatele diviziilor & Metode de stabilire PCI

Producție de țiței transferată = 10.000 tone Producție de benzină vândută = 5.000 tone				
Nr. crt.	Divizii implicate în transfer	Transfer intern pe baza prețului pieței 700 lei/tonă	Transfer intern pe baza costului marginal 280 lei/tonă	Metoda hibrid 589,47 lei/tonă
I.	Divizia de Explorare și Producție			
1.	Venituri (PCI * 10.000 tone)	7.000.000 lei	2.800.000 lei	5.894.700 lei
2.	Costuri			
3	•Variabile (280 lei/tonă*10.000 tone)	2.800.000 lei	2.800.000 lei	2.800.000 lei
4	•Fixe (140lei/tonă*10.000 tone)	1.400.000 lei	1.400.000 lei	1.400.000 lei
5.	Total costuri (3+4)	4.200.000 lei	4.200.000 lei	4.200.000 lei
6.	Rezultatul diviziei E&P (1-5)	2.800.000 lei	(1.400.000 lei)	1.694.700 lei

II.	Divizia de rafinare Petrobrazii			
7.	Venituri (2000 lei/tonă * 5000 tone de benzină)	10.000.000 lei	10.000.000 lei	10.000.000 lei
8.	Costuri			
9.	• Costuri de transfer	7.000.000 lei	2.800.000 lei	5.894.700 lei
10.	• Cost transport (70 lei * 10.000 tone)	700.000 lei	700.000 lei	700.000 lei
11.	Total cost de transfer (9+10)	7.700.000 lei	3.500.000 lei	6.594.700 lei
12.	• Variabile (200 lei/tonă* 5000 tone benzină)	1.000.000 lei	1.000.000 lei	1.000.000 lei
13.	• Fixe (150 lei/tonă* 5.750 tone de benzină)	862.500 lei	862.500 lei	862.500 lei
14.	Total costuri (11+12+13)	9.562.500 lei	5.362.500 lei	8.457.200 lei
15.	Rezultat divizie Petrobrazii (7-14)	437.500 lei	4.637.500 lei	1.542.800 lei
16.	Rezultatul ambelor divizii (6+15)	3.237.500 lei	3.237.500 lei	3.237.500 lei

Scenariul 1. *Există o piață românească a țițeiului, cu concurență perfectă.* Astfel, divizia care se ocupă cu explorarea și cea care se ocupă de rafinare pot vinde și cumpăra cantitatea dorită de țiței la prețul de 700 lei/tonă. Compania ar prefera ca managerii subunităților să cumpere și să vândă pe plan intern. Să ne gândim la deciziile pe care managerii diviziilor OMV Petrom SA le-ar face dacă fiecare ar avea libertatea să vândă sau să cumpere țiței de pe piața externă. Dacă prețul de cesiune internă ar fi *sub 700 lei/tonă*, managerul diviziei de explorare va fi atras să vândă țiței către cumpărătorii externi din România, la 700 lei/tonă. În cazul în care prețul de cesiune internă este stabilit *peste 700 lei/tonă*, directorul diviziei de rafinare va fi motivat să achiziționeze tot necesarul de țiței de la furnizori externi. Numai un preț de cesiune internă de 700 lei/tonă va motiva ambele divizii să cumpere și să vândă pe plan intern, deoarece nu vor avea un profit suplimentar dacă tranzacționează pe o piață externă.

Scenariul 2. *OMV Petrom SA evaluează managerii centrelor de responsabilitate pe baza rezultatelor obținute.* Divizia de explorare va vinde, fie intern sau extern, atât petrol brut, cât poate să extragă în condiții de profitabilitate, iar divizia de rafinare va cumpăra, fie intern sau extern, atât petrol brut, cât poate rafina în mod profitabil. Un preț de cesiune internă de 700 lei/tonă îndeplinește sincronizarea obiectivelor: strategiile care maximizează rezultatele pentru fiecare divizie în parte, maximizează, de asemenea, și rezultatul întregii companii OMV Petrom. Mai mult decât atât, pentru că prețul de cesiune internă nu se bazează pe costuri, motivează fiecare manager de divizie să depună un efort pentru a maximiza rezultatul diviziei sale prin gestionarea eficientă a resurselor. Prețurile de pe piață, de asemenea, au rolul de a evalua viabilitatea economică și profitabilitatea fiecărei diviziuni în mod individual.

Alternativă decizională. Presupunând că, prin utilizarea prețurilor de cesiune internă bazate pe prețurile de piață, divizia de rafinare are în mod constant profituri mici sau negative, OMV Petrom poate lua în considerare închiderea diviziei de rafinare, și pur și simplu, să își continue activitatea de explorare și vânzare a țițeiului către alte rafinării din București.

Scenariu 3. *OMV Petrom aplică metoda costului marginal în stabilirea PCI.* Având în vedere stabilirea prețului de cesiune internă pe baza costului marginal, prin transferul a 10.000 tone de țiței din divizia de explorare la cea de rafinare, la costul variabil de 280 lei/tonă se obține simetria obiectivelor. Divizia de rafinare ar cumpăra de pe plan intern, deoarece costul variabil diviziei de explorare este mai mic decât 700 lei/tonă, prețul cerut de furnizorii externi. Stabilirea prețului de cesiune internă egal cu costul variabil are și alte beneficii. Cunoașterea costului variabil pe tona de țiței este foarte utilă pentru divizia de rafinare pentru multe decizii, cum ar fi deciziile de stabilire a prețurilor pe termen scurt. Cu toate acestea, la prețul de cesiune internă de 280 lei/tonă de țiței, divizia de explorare ar înregistra o pierdere din exploatare, iar divizia de rafinare ar avea profituri mari, deoarece plătește numai costurile variabile ale diviziei de explorare.

Alternativă decizională. Deoarece divizia de explorare înregistrează rezultate negative, o modalitate de abordare a acestei probleme este ca divizia de rafinare să facă o plată prestabilită care să acopere costurile fixe și să genereze unele venituri și pentru divizia de explorare, în timp ce această divizie continuă să facă transferuri la costuri variabile. Plata fixă este prețul pe care divizia de rafinare îl plătește pentru utilizarea capacității de producție a diviziei de explorare. Veniturilor obținute de fiecare subunitate pot fi apoi utilizate pentru evaluarea performanței fiecărei divizii și a managerilor acestora.

5. FACTORI ȘI CONSECINȚE PRIVIND STABILIREA PREȚURILOR DE CESIUNE INTERNĂ ÎN CADRUL ORGANIZAȚIILOR MULTINAȚIONALE

În prima parte a lucrării, am abordat conceptul de *lanț al valorii* (Porter&Miller, 1985) în cazul entităților multinaționale, fiind un proces căruia i se acordă o importanță deosebită, deoarece conduce la atingerea obiectivelor organizației. Întreprinderile multinaționale sunt entități puternic integrate, organizate în jurul activităților, resurselor și liniilor de produse cu structuri de conducere complexe. Structurile de guvernanță sunt afectate de complexitatea lanțului valoric al organizației precum și incertitudinea în procesul de afaceri.

Conform cu Cecchini, Leitch & Strobel (2013) problematica privind stabilirea prețurilor de cesiune internă în cazul entităților multinaționale este complexă având la bază mai mulți factori și consecințe. Prețul de cesiune internă reprezintă nucleul unui sistem de management al performanței a unei organizații multinaționale. Politica prețurilor de cesiune internă vine în ajutorul multinaționalelor prin gestionarea costurilor și a riscurilor, dar totodată este dificilă deoarece aceste organizații trebuie să determine un preț de cesiune internă care să fie atât în interesul lor cât și să conducă la satisfacerea cerințelor țărilor gazdă, în care se află diviziile străine. Deciziile privind stabilirea prețurilor de cesiune internă a organizațiilor multinaționale pot implica diverse obiective, precum: maximizarea profitului global, minimizarea taxelor globale, maximizarea sau divizarea echitabilă a profiturilor entității pentru a recompensa și motiva managerii entității, păstrarea autonomiei entității, reducerea riscurilor legate de economie, monedă și preocupările geopolitice, minimizarea intervenției guvernului și respectarea constrângerilor operaționale.

Cu scopul aprofundării problematicii privind prețurile de cesiune internă, și urmând modelul prezentat de Cecchini, Leitch & Strobel (2013) supunem dezbaterii două teorii ce pot servi drept cadru pentru stabilirea prețurilor de cesiune internă: *cost de tranzacție* (engl. Transaction cost economics - TCE) și *cercetarea bazată pe resurse* (engl. Resource based view- RBV)

În general, TCE se concentrează pe minimizarea riscurilor asociate costurilor tranzacțiilor prin cooperare între entități. Principalele riscuri avute în vedere sunt asociate schimbului de bunuri și servicii între entități (riscuri de performanță) și preocupărilor privind comportamentul oportunist din partea unor entități (riscuri relaționale). Pe de altă parte, RBV se focusează pe beneficiile strategice de cooperare între entități. Aceste teorii descriu cum diviziile companiei multinaționale interacționează unele cu altele și se dovedesc relevante în stabilirea prețului de cesiune internă, deoarece se concentrează pe coordonarea activităților dintre subentități (Anderson & Dekker, 2009 citați de Cecchini, Leitch & Strobel, 2013).

5.1 Costul de tranzacție – TCE

Această teorie, după cum am menționat anterior, se focusează asupra doi factori importanți: costurile de tranzacție și comportamentul oportunist al unor entități. Costurile de tranzacție includ costurile de coordonare a schimbului de informații și încorporarea acestor informații în procesul de decizie, cum ar fi căutarea de parteneri, negocierea și scrierea contractelor precum și monitorizarea și impunerea respectării contractului. Cel de al doilea factor, comportamentul oportunist (minciună, înșelăciune, forme subtile de încălcare a acordurilor etc) prezintă situația în care entitățile pot fi ghidate de considerente de interes propriu într-o relație de schimb pentru a profita de alte entități ale lanțului valoric (Anderson & Dekker, 2009; Das & Teng, 2001 citați de Cecchini, Leitch & Strobel, 2013).

Din punct de vedere al acestei teorii, natura procesului de producție și distribuție este de o importanță deosebită, deoarece acesta este cazul în care majoritatea riscurilor de performanță apar în legătură cu lanțul de valori. De asemenea natura pieței pentru fiecare produs intermediar al entității poate afecta prețul de cesiune internă. Atunci când nu există o piață intermediară perfect competitivă, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD) sugerează să se aproximeze prețurile de piață pentru bunurile și serviciile transferate. Factorii de mediu joacă un rol important în determinarea unui preț de cesiune internă. Factorii considerați relevanți includ: riscurile de credit asociate pieței; fluctuațiile valutare și ratele dobânzilor; condițiile economice; mărimea pieței; nivelul pieței; cotă de piață; condițiile din industrie etc. Acești factori de mediu cuprind o dimensiune importantă a imperfecțiunilor pieței organizațiilor multinaționale. Mai mult decât atât, din perspectiva teoriei TCE reglementările privind politicile fiscale și ratele de impozitare afectează prețurile de cesiune internă, deoarece preocuparea managementului când se decide cu privire la acest preț este reducerea la minimum a taxelor, care se realizează prin transferarea veniturilor către rate de impozitare mai mici (Clausing, 2003 citat de Cecchini, Leitch & Strobel, 2013)

La nivelul acestei teorii sunt analizate două regimuri de stabilire a prețurilor de cesiune internă care abordează concepte analizate în prima parte a lucrării, centralizare vs descentralizare. În primul caz, organizația este cel mai bine satisfăcută prin luarea tuturor deciziilor de stabilire a prețurilor la nivel central. În cealaltă situație, întreprinderea procedează mai bine prin descentralizarea deciziilor de producție și de stabilire a prețurilor cu scopul reducerii probabilității riscurilor tranzacției. În situația în care, prețurile de cesiune internă sunt determinate prin diverse tehnici sofisticate, ele sunt urmate de negociere, rezultând faptul că abilitatea de negociere poate fi mai folositoare în detrimentul abilităților de analiză. În ceea ce privește metoda bazată pe costuri, aceasta oferă profituri mai mari decât cele obținute prin prețurile de cesiune internă negociate, deoarece costurile de organizare ale negocierii manageriale depășesc profitul distrus de ineficiența tranzacției interne în cadrul PCI bazate pe costuri (Vaysman, 1997 citat de Cecchini, Leitch & Strobel, 2013).

Consecințele unei politici de stabilire a prețurilor de cesiune internă afectează multe aspecte ale unei organizații și a lanțului valoric. Distribuirea profitului global al firmei între entități este efectul cel mai evident al unui preț de cesiune internă. Prețurile de cesiune internă de asemenea, afectează deciziile de vânzare și cumpărare de către entități, cum ar fi cât de mult să cumpere și să vândă și dacă să vândă/să cumpere pe plan intern sau extern.

Prețurile de cesiune internă afectează coordonarea lanțului valoric, distribuția veniturilor, riscurile și motivația entității. Efectele negative ale politicilor de stabilire a prețurilor de cesiune internă tind să conducă la creșterea costurilor de tranzacție. În acest sens, pentru reducerea acestor costuri apare un factor important și anume partajarea riscurilor interdivizii (Cecchini & Leitch&Strobel, 2013).

5.2 Cercetare bazată pe resurse – RBV

Conform cu Cecchini, Leitch și Strobel (2013) structura lanțului de valori determină flexibilitatea unei firme în colaborări verticale. Scopul unei organizații pentru integrarea pe verticală, este fie pentru a crește eficiența sau pentru a crea impedimente competiției. Eficiența este dobândită prin reorganizarea activelor lanțului de valoare, denumite teoretic *resurse*, în așa fel încât să îmbunătățească profitabilitatea și valoarea totală a firmei. Astfel, controlarea în mod unic a resurselor valoroase (fizice, economice, internaționale sau relaționale) poate reprezenta o modalitate de generare a unui obstacol competiției.

Deciziile pe care firma le face cu privire la modul de utilizare a acestor resurse în interiorul firmei va ajuta la determinarea prețului de cesiune internă între entități. Trebuie acordată o atenție deosebită în formarea prețului de cesiune internă pentru a profita de imperfecțiunile pieței care rezultă din utilizarea și localizarea acestor resurse. În opinia lui Dunning (1980) avantajele pieței nu sunt uniforme pe ramuri de activitate. Astfel, când se ia decizia cu privire la localizarea resurselor, trebuie luată în considerare structura industriei înainte de luarea deciziei privind stabilirea prețurilor de cesiune internă. Stabilirea prețurilor de cesiune internă poate avea efecte asupra valorii organizației contribuind la promovarea alocării optime a resurselor (și localizarea resurselor) sau prin împiedicarea acesteia. Profiturile entităților individuale din cadrul lanțului valoric companiei determină în cele din urmă pe termen lung resursele disponibile pentru acea entitate.

6. CONCLUZII

PCI reprezintă un mecanism important de guvernare, care influențează relațiile la graniță dintre divizii și, totodată, o politică care are consecințe importante pentru companie, în ceea ce privește promovarea obiectivelor de rentabilitate ale organizației.

În contextul descentralizării, misiunea de creștere a valorii organizației revine managerilor diviziilor, care ar trebui să identifice cele mai bune oportunități de investiții (VAN pozitiv). Sistemul de stabilire a PCI reprezintă o justificare a posibilelor diferențe dintre VAN-ul diviziei și VAN-ul companiei. Un sistem de stabilire a PCI nu poate să alinieze perfect creșterea valorii pe termen lung cu maximizarea profitului pe termen scurt. Dimpotrivă, alegerea PCI, va crea o concepție către prima sau a doua variantă. Dacă susținem că obiectivul companiei este crearea de valoare, atunci investițiile pe termen lung ar trebui să aibă prioritate.

Având în vedere cele trei metode de stabilire a PCI prezentate în studiul de caz OMV Petrom, putem deduce următoarele:

- *Limita minimă a PCI o reprezintă costul marginal*, caz în care divizia de rafinare câștigă toate beneficiile, iar VAN-ul diviziei E&P va fi negativ. Managerul acestei divizii poate alege să nu efectueze noile investiții și să vândă pe plan extern, iar compania nu își mai îndeplinește obiectivul de creare a valorii pe termen lung.
- *Practicarea prețului de piață ca PCI este o limită maximă*, care determină câștigurile din tranzacții pentru divizia E&P, iar divizia de rafinare are dreptul să renunțe la achizițiile interne. Profitul companiei va scădea și coerența dintre obiectivele pe termen scurt nu este respectată. Totuși dacă se ajunge să se tranzacționeze intern la prețul de piață, rafinăria nu va câștiga nimic suplimentar din achizițiile externe față de cele interne, ci din contră, prin transferurile interne poate ajuta OMV să își îndeplinească obiectivele.
- *Metoda hibrid este cea mai echitabilă dintre cele trei metode prezentate* deoarece beneficiile care rezultă în urma transferului intern, se împart proporțional cu efortul depus de fiecare divizie cu prelucrarea țițeiului, respectiv costurile variabile. Ambele divizii sunt motivate să participe la tranzacțiile interne și să obțină congruența obiectivelor. Totuși, există riscul ca managerii să nu mai aibă un control asupra costurilor, ci din contră să le mărească pentru a câștiga mai mult. Acest lucru ne determină să ne îndreptăm spre metode bazate pe preț deoarece acestea motivează management-ul la o gestionare eficientă a resurselor pentru a-și maximiza rezultatele diviziei.

La nivelul organizațiilor multinaționale, se pune foarte mare accent pe conceptul de *lanț al valorii*, care desemnează ansamblul activităților pe care organizația le întreprinde cu scopul satisfacerii nevoilor clienților. Politica prețurilor de cesiune internă vine în ajutorul multinaționalelor prin gestionarea costurilor și a riscurilor, dar totodată este dificil de stabilit deoarece aceste organizații trebuie să determine un PCI care să fie atât în interesul lor, cât și să conducă la satisfacerea cerințelor țărilor gazdă, în care se află diviziile străine.

Limitele cercetării și cercetări viitoare

Din punct de vedere al abordării PCI, putem remarca limite de cercetare care au impact asupra rezultatelor cercetării privind posibilele decizii adoptate de către management. În contextul studiului de caz este luat în considerare un singur produs, sunt implicate doar două divizii de transfer și au fost abordate doar unele dintre metodele de stabilirea a PCI corespunzătoare celor trei categorii.

Alte limite ale cercetării sunt la nivelul culegerii datelor inițiale ale studiului de caz, deoarece nu toate informațiile legate de prețuri și costuri reflectă cu exactitate realitatea companiei OMV Petrom, aceste informații fiind confidențiale. Precizăm și faptul că nu am studiat nici un efect din punct de vedere fiscal.

Cercetările viitoare vor viza stabilirea prețului de cesiune internă la nivelul unei întreprinderi multinaționale. Se poate evidenția conceptul de *lanț al valorii* și totodată, cercetarea poate să aibă la bază cele două teorii prezentate succint în secțiunea cinci a lucrării, și anume *teoria costului tranzacției* și *teoria cercetării bazate pe resurse*. De asemenea, în contextul unei viitoare cercetări ne propunem investigarea implicațiilor fiscale ale guvernantei prin PCI, în contextul tuturor metodelor de determinare.

BIBLIOGRAFIE

- Adams, L. & Drtina, R. (2008) "Transfer pricing for aligning divisional and corporate decisions", *Business Horizons*, vol 51: 411-417
- Caraiani, C. (coordonator), Dumitrana, M. (coordonator), Dascălu, C., Lungu, C. I., Calu, D. A., Gușe, R. G., Dumitru, M., Jinga, G., Vulpoi, M., Jianu, I. (2008) *Contabilitate de gestiune și control de gestiune*, Ediția a II-a, București: Ed.Universitară
- Caraiani, C., Dascălu, C. & Lungu, C.I. (2014) *Contabilitate managerială*, Ediție bilingvă, București: Ed. ASE
- Cecchini, M., Leitch, R. & Strobel, C. (2013) "Multinational transfer pricing: A transaction cost and resource based view", *Journal of Accounting Literature*, vol 31 : 31-48
- Dumitrana, M., Caraiani, C., Dascălu, C., Dumitru M. & Glăvan, M. (2010) *Control de gestiune*, București: Ed. Universitara
- Garvi, D.A. (2003) "Making the case: Professional education for the world of practice", *Harvard Magazine*, disponibil on-line la <http://harvardmagazine.com/2003/09/making-the-case-html>. Accesat la 9.04.2016
- Horngren, C. T., Datar, S. M. & Rajan, M. (2012) *Cost Accounting – A Managerial Emphasis 14th ed*, Pearson Prentice Hall
- Porter & Miller (1985) "How information gives you Competitive Advantage", *Hardvard Business Review*, disponibil on-line la <https://hbr.org/1985/07/how-information-gives-you-competitive-advantage>.
- Smith, M. (2014) *Research methods in accounting*, Ediția a 14 –a, Sage Publications, London
- Raport anual OMV Petrom 2014 disponibil on-line la https://www.omvpetrom.com/portal/01/petromcom/petromcom/OMV_Petrom/Relatia_cu_investitorii/Rapoarte_si_prezentari_pentru_investitori/Rapoarte_anuale.

ANALIZA MODULUI DE PREZENTARE A BILANȚULUI CONTABIL în ROMANIA: UN STUDIU DE CAZ LONGITUDINAL

Bidilică-Banu Gheorghe

Contabilitate si Informatica de Gestiune, An III, Grupa 630

Coordonator științific: Prof. univ. dr. Nadia Albu

REZUMAT

Această lucrare ilustrează evoluția bilanțului prin analiza rapoartelor anuale publicate de către Petrom în perioada 2002-2014. Prima parte a studiului de caz are în vedere formatul bilanțului și urmărește caracteristici precum: tipul, numărul de elemente obligatorii și suplimentare, termenii utilizați și modul de prezentare. A doua parte constă în studiul: indicatorilor financiari calculați pe baza bilanțului, a gradului de comparabilitate de la un an la altul și a evoluției comentariului managementului. Pe parcursul cercetării se evidențiază factorii de influență și principalele evenimente, privatizarea și implementarea obligatorie a IFRS, care au dus la schimbări importante a practicilor contabile, dar care au reușit să transforme Petrom într-un model de conformitate cu standardele internaționale.

CUVINTE CHEIE: bilanț, raportare financiară, indicatori financiari, management commentary

1. INTRODUCERE

Raportul anual reprezintă principala cale de comunicare dintre persoanele din interiorul firmei (insiders) și utilizatorii externi (outsiders), având scopul diminuării asimetriei informaționale. Prin menținerea unui echilibru informațional, raportările anuale de calitate duc la o îmbunătățire a procesului decizional, la stabilizarea prețurilor de pe piața de capital și la crearea unui mediu favorabil pentru analiștii financiari.

O parte importantă a raportului anual o reprezintă situațiile financiare. Acestea sunt întocmite în conformitate cu un anumit referențial contabil, iar practicile privind prezentarea situațiilor financiare depind de referențialul folosit, dar și de alți factori (Nobes, 2013). Societățile listate pe Bursa de Valori București aplică IFRS în situațiile financiare consolidate din 2007 și în toate situațiile financiare din 2012 (OMFP nr. 1121/2006 și OMFP nr. 881/2012). Experiența cu standardele internaționale poate fi trasată încă din anii 2000 (Albu et al., 2014), iar de-a lungul timpului au fost observate îmbunătățiri (ROSC, 2008). Cu toate acestea, unele dintre companiile românești prezintă situații financiare cu un nivel parțial de conformitate cu IFRS (ROSC, 2008; Albu et al., 2014).

Istrate (2015) realizează un studiu al practicilor contabile după trecerea la IFRS din 2012. Studiul prezintă un tablou general al practicilor contabile ale societăților listate din România. Însă analize detaliate privind raportarea unor elemente din situațiile financiare sunt încă necesare. Studiul de față își propune să realizeze o analiză longitudinală a practicilor legate de raportarea elementelor legate de bilanț. În această lucrare se face o analiză asupra bilanțului publicat de către Petrom, din punctul de vedere al formatului, al elementelor componente și al

modului de prezentare, completând cu un studiu asupra indicatorilor financiari, calculati pe baza bilanțului și prezentați în secțiunea destinată comentariului managementului din raportul anual. Ne propunem să reliefăm evoluția modului de prezentare a bilanțului și a indicatorilor financiari, pe baza rapoartelor anuale întocmite de cea mai mare firmă listată la BVB și să evidențiem principalii factori de influență care au determinat schimbări la nivelul practicilor de raportare.

Structura lucrării este următoarea: după trecerea în revistă a literaturii este prezentată metodologia și apoi analiza datelor. Prima parte a studiului de caz are în vedere formatul bilanțului și urmărește caracteristici precum: tipul, numărul de elemente obligatorii și suplimentare, termenii utilizați și modul de prezentare. A doua parte constă în studiul indicatorilor financiari calculați pe baza bilanțului, a gradului de comparabilitate de la un an la altul și a evoluției comentariului managementului.

2. TRECERE ÎN REVISTĂ A LITERATURII

Istrate (2015) se folosește de un eșantion de 80 de firme listate la BVB pentru a analiza măsura în care entitățile își mențin practicile după trecerea obligatorie la IFRS din 2012. Autorul studiază o parte din situațiile financiare individuale publicate de entități în intervalul 2006-2013, bilanțul, cpp și situația fluxurilor de trezorerie, el dedică un subcapitol pentru analiza formatului bilanțier, din perspectiva modului de prezentare, al tipului de bilanț și al termenilor folosiți. Incercând să previzioneze comportamentul entităților la nivel individual, după implementarea IFRS, situațiile consolidate devin baza ipotezelor formate asupra practicilor analizate. Istrate (2015) identifică și posibilele surse de influență, care puteau duce la schimbarea practicilor după 2012, printre care se numără: societatea-mamă, auditorul independent, tradiția contabilă și uzanța de pe piețele europene de capital. Referitor la bilanț, Istrate (2015) reușește să dovedească preferința entităților pentru formatul tabelar, folosit în proporție de 90% dintre firmele analizate, și pentru termenii sugerați în standardele internaționale, “capitaluri proprii și datorii” și “situația poziției financiare”. Alte caracteristici studiate includ prioritatea bilanțului față de cpp și a activelor pe termen lung față de cele curente, când vine vorba de ordinea de prezentare în situațiile financiare.

Conform Dainelli et al.(2013) “indicatorii performanței împreună cu analiza acestora au fost indentificați ca fiind informații necesare care măresc utilitatea raportărilor anuale”, iar în lucrarea sa, prezența indicatorilor relevanți devine un mecanism de semnalare folosit de entitățile cu rezultate superioare pentru a oferi cât mai multe informații potențialilor investitori. Indicatorii financiari și nefinanciari urmăriți de Dainelli aparțin managementului, sunt relevanți pentru procesul decizional al investitorilor, iar prin publicarea lor în rapoartele anuale se aduce un plus de valoare mediului informațional. Dainelli et al. (2013) studiază legătura dintre măsura în care firmele listate italiene prezintă astfel de informații și profitabilitatea lor. Mărimea firmei, analizată prin cifra de afaceri și gradul de capitalizare, sectorul de activitate și gradul de risc reprezintă alte variabile luate în considerare de Dainelli et al. și testate pe eșantionul de 120 firme listate. Autorii concluzionează existența mecanismelor de semnalare, exprimate prin cantitatea de informație cu valoare incrementală publicată, cele mai profitabile firme oferind și cele mai multe informații pentru a se diferenția de competiție. Se pune accent și pe nevoia de reglementare, entitățile cu rezultate slabe vor fi nevoite să publice minimul de indicatori ceruți de lege, în timp ce firmele profitabile sunt motivate să prezinte voluntar informații suplimentare. Indicatorii financiari aleși de Dainelli et al. (2013) sunt definiți ca măsuri cantitative, publicate voluntar, în valoare absolută sau relativă, ale performanței, poziției financiare sau fluxurilor de trezorerie și care presupun

ajustări semnificative liniilor din situațiile financiare. Alte informații culese de Dainelli et al. (2013) includ: indicatori estimativi, indicatori nefinanciari și indicatori pe segmente.

Importanța indicatorilor a fost recunoscută de către IASB prin publicarea în decembrie 2010 a unei practice statement cu scopul asistării managementului în prepararea secțiunii de Management Commentary care ar trebui să complementeze situațiile preparate conform IFRS. IASB notează relevanța indicatorilor financiari, nefinanciari folosiți de management și rolul acestor informații în creșterea comparabilității pe o perioadă de timp și la nivelul industriei. Un studiu făcut de PwC confirmă ideile publicate de IASB, precizând că investitorii urmăresc măsurile folosite de management în conducerea companiei, păstrarea acelorași informații pe o perioadă mai mare de timp și comparabilitatea între companiile din aceeași industrie.

Albu et al. (2014) studiază aplicarea standardelor internaționale într-un context local, punând accent pe factorii care ar putea să influențeze răspunsul strategic al firmelor la schimbarea reglementărilor contabile. Pentru a investiga procesul de transformare a IFRS în practici locale și rolul diferiților factori, s-au prelucrat date aflate inițial sub forma de situații financiare conforme cu IFRS, comunicate de presă și interviuri luate chiar reprezentanților factorilor de influență (preparatori, auditori, utilizatori ai informației financiare și reprezentanți ai regulatorului național și corpului profesional). Albu et al. (2014) identifică și analizează câteva cazuri reprezentative pentru varietatea de răspunsuri aferente adoptării IFRS: cazuri de acceptare, de compromis, de evitare printr-o conformare falsă cu noile reglementări și de manipulare a rezultatelor. Pentru a exemplifica cazul de acceptare și de promovare a standardelor internaționale, chiar și în cazul mai multor surse de influență, Albu et al. (2014) se folosește de exemplul Petrom.

3. METODOLOGIA CERCETĂRII

Petrom este cea mai mare entitate listată la BVB și potrivit raportului pentru anul 2014, a înregistrat o cifră de afaceri de 16.537 milioane lei, un profit net de 1837 milioane lei și un număr mediu de angajați egal cu 17861. Compania a fost listată în 2001 și privatizată în 2004 ca urmare a unui proces început în 1995 și finalizat în 2003 prin câștigarea licitației de către OMV. Conform informațiilor oferite de Ioan & Sandu (2008), privatizarea companiei a rezultat din nevoia de finanțare a firmei, pentru “a reduce costurile, a oferi produse de mai bună calitate și a proteja mediul înconjurător”, și a statului, privatizarea companiilor de stat fiind una dintre cerințele Fondului Monetar Internațional și a Uniunii Europene. De asemenea, Albu et al. (2014) și Ioan&Sandu (2008) notează prezența organizațiilor internaționale, Banca Mondială și FMI, care au supravegheat procesul de privatizare. Albu et al. (2014) investighează influența acestor actori în contextul local și concluzionează că interesul lor aliniat cu obiectivul companiei de a obține capital străin și legitimitatea așteptată prin aplicarea standardelor internaționale a transformat Petrom într-un model de conformitate. Chiar și după privatizare, nevoia de legitimitate a rămas importantă, entitatea aflându-se sub influența societății-mamă.

Pentru acest studiu, s-au folosit rapoartele valabile pe site-ul Petrom pentru perioada 2002-2014. Între 2002 și 2009, rapoartele anuale se bazează pe situațiile individuale conforme cu RAS, iar situațiile consolidate sunt prezentate separat. După 2009, Petrom include în rapoarte situațiile consolidate. Raportul anului 2002 este important de analizat, deoarece putem observa modul în care Petrom aplică IAS în cazul unui al doilea set de situații individuale întocmit voluntar pentru a obține capital și fără influența societății-mamă. Pe parcursul

perioadei luate în considerare, Petrom este afectat de două evenimente importante: privatizarea și trecerea obligatorie la IFRS. Astfel, vom evidenția influența societății-mamă asupra practicilor folosite și răspunsul entității la o schimbare majoră a reglementărilor contabile. Prima parte a studiului investighează formatul bilanțului prezentat atât în situațiile individuale cât și în cele consolidate. Se urmăresc caracteristicile analizate de Istrate (2015), dar pe o perioadă mai lungă de timp, iar atenția acordată unei singure firme ne permite să cercetăm în amănunt procesul de schimbare a practicilor contabile. Finalul primei părți constă în analiza conformității cu IAS 1 “Prezentarea situațiilor financiare”, a numărului de elemente obligatorii afișate și a numărului de elemente opționale. A doua parte reprezintă o cercetare asupra secțiunii dedicate comentariului managementului și a indicatorilor financiari, calculați pe baza bilanțului, din perspectiva numărului și a modului de prezentare. Culegerea datelor s-a făcut pe baza criteriilor folosite de Dainelli et al.(2013) aferente indicatorilor financiari. S-a ignorat condiția impusă în studiul lui Dainelli conform căreia indicatorii aleși trebuiau să fie ajustați și deci imposibil de calculat folosind doar valorile din situațiile financiare, deoarece singura apariție a unui indicator ajustat, calculat pe elemente din bilanț, este în raportul din 2002.

4. STUDIUL DE CAZ

4.1 Formatul bilanțului

Potrivit studiului lui Istrate (2015), 40% dintre entități încep să prezinte bilanțul după contul de profit și pierdere odată cu implementarea IFRS, această practică nefiind întâlnită în cazul situațiilor financiare preparate conform reglementărilor naționale. Autorul pune această schimbare pe seama dorinței de legitimitate a firmelor listate, dar și a posibilelor presiuni venite din partea auditorilor și a societății-mamă. Conform noțiunilor prezentate de Albu et al. (2011) și dezvoltate de DiMaggio and Powell (1983), această schimbare poate fi caracterizată ca fiind atât de natură coercitivă, un rezultat al presiunilor externe, cât și mimetic, firmele urmând modelul entităților listate pe celelalte piețe de capital pentru a dobândi legitimitate.

În cazul Petrom, contul de profit și pierdere este prezentat înaintea bilanțului doar în raportul anului 2002 și doar în secțiunea destinată situațiilor financiare preparate conform RAS. În acest raport se poate observa cel mai bine încercarea entității de a obține capital străin prin prezentarea a două seturi de situații financiare, unul conform IAS și celălalt conform RAS. După privatizarea entității în 2004, în toate rapoartele anuale, bilanțul devine prioritar atât în situațiile financiare individuale preparate respectând RAS și din 2012, IFRS, cât și în cele consolidate conforme cu IAS. Societatea-mamă începe să afișeze situația consolidată a veniturilor și cheltuielilor înaintea bilanțului consolidat odată cu intrarea în vigoare a reglementării europene 1606/2002, conform căreia entitățile guvernate de legea unui stat membru trebuie să întocmească situațiile consolidate respectând IFRS. Această situație poate forma un exemplu în care presiunea societății-mamă, factor al implementării coercitive, nu a reușit să modifice tradiția contabilă, dar având în vedere faptul că, în situațiile individuale preparate sub reglementările naționale, OMV prezintă bilanțul înaintea situației veniturilor și cheltuielilor, există posibilitatea ca influența societății-mamă să fie limitată.

Istrate (2015) notează numărul redus de entități care aleg să prezinte activele curente înaintea celor imobilizate, 10 firme din care 9 sunt financiare. Petrom împreună cu OMV afișează întotdeauna activele imobilizate urmate de cele curente, valabil pentru conturile consolidate și individuale.

Referitor la formatul folosit, Istrate (2015) reușește să surprindă afinitatea firmelor pentru modelul tabelar, 90% dintre entități renunțând la formatul listă impus din 2001 prin reglementările naționale odată cu începerea perioadei de armonizare cu IAS. Autorul identifică mecanismul de implementare mimetic, alături de tradiția contabilă care nu a putut fi schimbată de reglementările naționale.

Odată cu trecerea la IFRS din 2012, Petrom începe să folosească formatul tabelar. Decizia entității putea să fie previzionată prin observarea situațiilor consolidate, dacă folosim metoda lui Istrate(2015), sau a rapoartelor anuale pentru perioada 2007-2009, în care valorile calculate conform RAS sunt transpuse într-un bilanț pe scurt, tabelar, prezentat în secțiunea “Raportul administratorilor”. Societatea-mamă prezintă un bilanț pe scurt în propriile rapoarte, iar bilanțul complet este tabelar în toate conturile.

Istrate (2015) evidențiază și preferința firmelor cotate pentru termenii folosiți în IAS 1, respectiv “capitaluri proprii și datorii” și “situația poziției financiare”. În situațiile consolidate, Petrom folosește termenul “bilanț contabil consolidat” pana la raportul din 2009 unde apare termenul din IFRS “situația consolidată a poziției financiare”, iar în conturile individuale, termenul “bilanț” este folosit până la implementarea IFRS din 2012, moment în care este înlocuit cu “situația poziției financiare”. Chiar dacă în raportul anului 2002 este prezentat un al doilea set de situații conforme cu IAS folosit pentru a atrage investitori, preparatorul român se folosește de termenul clasic “bilanț” în ambele seturi. Tot în acest raport, pentru a evidenția elementele din bilanțul tabelar specific setului financiar suplimentar, Petrom menționează “pasiv” în loc de “capitaluri proprii și datorii”. După privatizare și până la implementarea IFRS din 2012, pasivul este folosit constant în notele explicative ale situațiilor individuale pentru a explica folosirea estimărilor și tranzacțiile în valută. În raportul anului 2012, pasivul este înlocuit cu “datorii și datorii contingente” pentru nota aferentă estimărilor și cu “datorii monetare” în cazul tranzacțiilor în valută. Folosirea termenului compus “capitaluri proprii și datorii” în situațiile consolidate devine o practică obișnuită care dezvoltă un corespondent și în conturile individuale ale Petrom, prin prezentarea pe scurt, în format tabelar, a bilanțului preparat conform RAS. Astfel, în rapoartele anuale din 2007, 2008, 2009, care prezintă situațiile individuale, termenii imprumutați din IAS sunt incluși printr-o adoptare pur informativă a formatului tabelar, conturându-se în continuare dorința de conformitate.

IAS 1 Prezentarea Situațiilor Financiare “prescrie baza pentru prezentarea situațiilor financiare cu scop general, pentru a asigura comparabilitatea atât cu situațiile financiare ale entității pentru perioadele precedente, cât și cu situațiile financiare ale altor entități”. IAS 1 nu impune întreprinderilor un format standardizat, dar precizează 18 elemente obligatorii pentru situația poziției financiare: imobilizări corporale, necorporale, investiții imobiliare, active financiare, investiții financiare, active biologice, stocuri, creanțe comerciale și similare, numerar și echivalente de numerar, totalul activelor clasificate drept deținute în vederea vânzării și active incluse în grupurile destinate cedării, datorii comerciale și similare, provizioane, datorii financiare, datorii și creanțe aferente impozitului curent, datorii și creanțe privind impozitele amânate, interes minoritar, capital emis și rezervele atribuibile acționarilor societății-mamă.

Trebuie menționat faptul că Tabelul 1 nu ia în considerare liniile folosite pentru subtotaluri și totaluri.

Tabel 1 – Evoluția numărului de elemente din bilanț												
Situații Financiare	Consolidate									Individuale		
Ani	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Număr total de elemente	28	27	27	27	27	27	28	28	28	26	26	24
Numărul de elemente obligatorii din 18	13	13	13	14	14	14	15	15	15	12	12	12
Elemente suplimentare	15	14	14	13	13	13	13	13	13	14	14	12

Situațiile consolidate sunt caracterizate de o variație aproape nesemnificativă a numărului de elemente obligatorii și suplimentare. Între 2006 și 2007, bilanțul cuprinde aceleași elemente obligatorii, dar pentru 2007 se renunță la prezentarea liniei suplimentare de „Imprumuturi din emisiuni de obligațiuni”, deoarece, conform notelor explicative, obligațiunile emise aveau scadență pe 2 octombrie 2006 (pag 27). Se poate observa și schimbarea liniilor „Active imobilizate deținute pentru vânzare” și „Datorii asociate activelor imobilizate deținute pentru vânzare”, renunțând la termenul de „imobilizate” pentru 2007. În bilanțul pe 2008, elementul „Datorii asociate activelor pentru vânzare” dispăre ca urmare a vânzării filialei OZTYURK MUNA în cursul anului 2007 (pag 23). În 2009 apare elementul obligatoriu „alte datorii financiare” pentru a nota achiziția de autovehicule, camioane, generatoare de energie prin leasing financiar (pag 33). Bilanțul pentru 2011 afișează o nouă linie obligatorie, „Datoria cu impozitul pe profit curent”. Elementul „Datorii aferente activelor deținute pentru vânzare” se întoarce în bilanțul din 2012 din cauza semnării acordului de vânzare a participației de 99,99% în filiala Petrom LPG S.A. și a probabilității mari de a vinde activitatea de lubrifianti. Situațiile individuale păstrează aceleași elemente obligatorii pentru întreaga perioadă, dar dispar anumite linii suplimentare. Rândul „Alte active” dispăre în 2014 din cadrul activelor imobilizate, termenul de lichiditate pentru avansuri fiind sub 1 an. Linia „Ajustări aferente capitalului social” este folosită în bilanțul pe 2012 și 2013 pentru a ține evidența ajustării de inflație generată de caracterul hiperinflaționist al României de până în 2004.

Printre elementele suplimentare afișate de Petrom se numără: alte provizioane și obligații cu dezafectarea, provizioane pentru beneficii de pensionare și alte obligații similare, alte active, împrumuturi purtătoare de dobândă.

Prin compararea bilanțului consolidat pe 2014 al Petrom cu cel al OMV reiese influența societății-mamă asupra practicilor de raportare, ambele situații au aceeași ordine a elementelor împreună cu rânduri suplimentare comune (alte active, alte provizioane și obligații cu dezafectarea, provizioane pentru beneficii de pensionare și alte obligații similare, împrumuturi purtătoare de dobândă).

4.2 Indicatorii financiari și Management Commentary

4.2.1 Indicatorii performanței

În continuare ne vom folosi de o parte din criteriile dezvoltate de Dainelli et al. (2013) pentru a analiza evoluția în timp a numărului de indicatori prezentați în rapoartele anuale.

Tabel 2 - Evoluția numărului de indicatori financiari calculați pe baza bilanțului												
	Setul II	Valori calculate pe baza situațiilor individuale conforme cu RAS						Valori calculate pe baza situațiilor consolidate conforme cu IFRS				
Ani	2002	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Număr indicatori	17	6	6	5	1	2	2	2	2	2	4	4
Indicatori comuni	—	3	5	5	1	1	2	2	2	2	2	4
Ponderea indicatorilor păstrați în perioada următoare	18%	83%	83%	20%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%	—
Ponderea indicatorilor păstrați din perioada precedentă	—	50%	83%	100%	100%	50%	100%	100%	100%	100%	50%	100%

Raportul anului 2002 se dovedește a fi cel mai interesant, deoarece se poate evidenția dorința managementului de a obține capital prin publicarea voluntară a unui al doilea set de situații financiare conforme cu IAS. Cele două seturi au fost prezentate în secțiunea denumită „Analiză Financiară”, împreună cu cel mai mare număr de indicatori înregistrat în perioada 2002-2014, conform Tabelului 2. Legitimitatea standardelor internaționale este din nou recunoscută prin alegerea situațiilor individuale conforme cu IAS ca bază de calcul a indicatorilor financiari și a celorlalte elemente din secțiune. În raportul pe 2002 se notează și singura apariție a unui indicator ajustat, Numărul ajustat de zile de rotație a clienților, calculat prin excluderea provizioanelor pentru clienții incerți, alături de efectele aplicării IAS 39 și ale includerii creanțelor pe termen lung (Glosar 2002).

Tabelul 2 evidențiază trei perioade în care numărul de indicatori se stabilizează, 2004-2006, 2007-2012 și 2013-2014. Prima perioadă înregistrează anual 5 sau 6 indicatori. Odată cu trecerea în cea de-a doua perioadă numărul indicatorilor se reduce masiv și începe să varieze între 1 și 2. Astfel, în raportul pe 2007, Petrom renunță la calculul indicatorilor: Rentabilitatea activelor fixe, Rentabilitatea capitalului propriu, Lichiditatea curentă și Testul acid. Între 2008 și 2014, la indicatorul „Rentabilitatea medie a capitalului angajat” se mai adaugă capitalul angajat, datoria netă și gradul de îndatorare.

Menționez că în perioada 2004-2009 indicatorii prezentați în capitolul dedicat comentariului managementului și implicit măsurilor de performanță, au fost completați de indicatorii afișați în secțiunea „Exemple de calcul și analiză a principalilor indicatori economico-financiar” din notele explicative, dar lipsa de date narative m-a făcut să nu le iau în considerare. Indicatorii suplimentari erau: Lichiditatea imediată, Gradul de îndatorare, Acoperirea dobânzilor, Rotația stocurilor, Viteza de rotație a debitelor, creditelor, activelor.

Tabelul 2 conturează și încercarea firmei de a menține aceiași indicatori pe parcursul intervalului studiat. A treia linie din tabel prezintă numărul de indicatori comuni dintre doi ani. Exemplu: Pentru anii 2004, 2005 am identificat 5 indicatori comuni, iar pentru 2006 și 2007, am găsit doar un indicator.

Următoarele două linii prezintă ponderea indicatorilor comuni mai întâi în totalul indicatorilor din primul an și apoi în totalul celui de-al doilea an. Aceste ponderi ajuta la înțelegerea comparabilității dintre două rapoarte consecutive în situația modificării numărului total de indicatori. Exemplu: Datorită reducerii numărului total, 83% dintre indicatorii anului 2005 sunt folosiți în 2006, dar toți indicatorii anului 2006 au fost prezentați în 2005.

Din primul tabel reiese o situație favorabilă, dacă ne referim la comparabilitatea rapoartelor anuale, media înregistrată pentru prima pondere fiind de 82%, iar pentru a doua, 85%. Astfel, 82% din indicatorii unui raport vor fi prezenți în anul următor și 85% din indicatorii anului curent au fost păstrați de anul trecut. Cele două ponderi înregistrează 86% și 100% în majoritatea perechilor de rapoarte consecutive, în timp ce valorile mai mici ca media apar pentru perechile (2002,2004), (2006,2007) și (2012,2013). Înainte de privatizare, Petrom afișa 17 indicatori din care doar 3 au fost menținuți în 2004. Dacă în raportul pe 2002 firma încerca să atragă investitori prin numărul mare de indicatori, care acționau ca un mecanism de semnalare, după privatizare, din cauza influenței societății-mamă și a auditorului, relevanța informațiilor publicate devine prioritară.

Implementarea obligatorie a IFRS din 2012 nu afectează comparabilitatea rapoartelor, deoarece situațiile individuale sunt publicate separat. Putem să vorbim despre efectele implementării IFRS dacă ne îndreptăm atenția spre perechea 2009,2010. În 2009, Petrom decide să urmeze modelul lui OMV și să înlocuiască în rapoarte situațiile financiare individuale, conforme cu RAS, cu cele consolidate, conforme IFRS, indicatorii rămânând aceiași. Păstrarea celor 2 indicatori, în ciuda acestei tranziții, reprezintă încercarea Petrom de a forma o legătură de familiaritate între rapoartele bazate pe RAS și cele bazate pe IFRS (PwC, 2007), urmărind interesul investitorilor.

Tabelul 2 oferă o perspectivă sumbră asupra calității informaționale a rapoartelor anuale preparate de Petrom, din perspectiva numărului mic de indicatori și evoluției nesatisfăcătoare pe parcursul celor 12 ani de raportare. Societatea-mamă nu împarte această practică, comparabilitatea este foarte ridicată și prezintă 5 sau 6 indicatori (Gradul de îndatorare, ROACE, ROFA, ROE, datoria netă, capitalul mediu angajat) însoțiți de informații narative, dar influența acestora este resimțită prin indicatorii aleși, Petrom punând accent pe aceiași indicatori ca OMV.

Dacă alegem să extrapolăm rezultatele vizibile în Tabelul 2 și să le corelăm cu cele obținute de Dainelli et al.(2013), având în vedere că noi am folosit doar o parte din criteriile dezvoltate în acel studiu, putem forma o concluzie pentru toate firmele listate la BVB. Petrom poate fi entitatea care prezintă cei mai mulți indicatori de performanță dintre toate celelalte firme cotate, deoarece Dainelli et al.(2013) confirmă legătura directă cu mărirea firmei și sectorul de activitate (industria energiei, chimicalelor și mineritului fiind cea mai transparentă conform Dainelli et al.), iar dacă Petrom este deficitar, atunci trebuie să punem sub semnul întrebării metodele de raportare a firmelor mai mici.

4.2.2 Management Commentary

Conform practice statementului publicat de IASB pe 8 decembrie 2010, comentariul managementului reprezintă un raport narativ care ajută la interpretarea situațiilor financiare ale unei entități și care oferă managementului oportunitatea de a-și explica obiectivele și strategiile. Printre elementele menționate ca fiind esențiale utilizatorilor externi se numără

„măsurile și indicatorii de performanță folosiți de management în evaluarea performanței entității față de obiectivele propuse”.

Tabelul 3 prezintă evoluția comentariului managementului și urmărește caracteristici precum: numărul de pagini, denumirea folosită pentru capitolele și subcapitolele în care apar indicatori financiari, asemănările cu OMV. Numărul de pagini aferent subcapitolului se referă la numărul de pagini în care apar măsuri de performanță și de cele mai multe ori reprezintă numărul de pagini de la începutul capitolului aferent (Raportul administratorilor sau al structurilor de conducere) până la începutul subcapitolului pentru managementul riscului. În aceste pagini managementul oferă cele mai multe informații referitoare la performanță prin intermediul indicatorilor și a descrierilor narative.

Tabel 3 - Evolutia raportului anual												
Ani	2002	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Capitol	Analiză Financiară	Raportul Administratorilor					Raportul Structurilor de Conducere					
Subcapitol	Analiză Financiară	Analiza Situatiei Financiare		Rezultate Financiare Importante	Raportul Directoratului + Aspecte financiare					Raportul Directoratului		
Numărul de pagini aferent subcapitolului	6	5	5	6	5	4	4	9	9	9	7	6
Număr pagini pe raport	49	83	123	132	83	129	139	163	160	160	150	161
Ponderea subcapitolelor în raport	12%	6%	4%	5%	6%	3%	3%	6%	6%	6%	5%	4%

Comentariul managementului reprezintă o altă componentă a raportului anual care atestă influența societății-mamă asupra practicilor de raportare. Rapoartele OMV și Petrom sunt asemănătoare, raportul auditorului împreună cu situațiile financiare urmează imediat după capitolul dedicat comentariului managementului, denumirea „Raportul Directoratului” ajunge să fie utilizată de ambele entități, dar există și câteva diferențe. Numărul mediu de pagini aferent subcapitolului vizat este mai mic în cazul Petrom, 6,3 pagini în comparație cu 8,1 pagini. Dacă ne folosim de ponderea paginilor în raportul total, se observă că, în medie, Petrom se folosește de 4,9% din raport pentru a oferi informații cu privire la performanța financiară, în timp ce OMV alocă 5,6%. În cazul OMV, Raportul Directoratului înglobează secțiunile de analiză financiară, risc, previzionare în toate rapoartele publicate, iar Petrom ajunge să folosească această practică în 2013.

5 CONCLUZIE

În această lucrare am investigat evoluția bilanțului în cazul Petrom pe parcursul a 12 ani de raportare și am reușit să ilustrăm consecințele diferitelor evenimente asupra practicilor folosite. Studiul de caz a urmărit: formatul bilanțului, măsurile performanței și comentariul managementului. Prin analiza acestor caracteristici și compararea situațiilor financiare publicate de Petrom cu cele ale OMV, putem afirma că privatizarea companiei a avut cel mai mare impact asupra practicilor de raportare și că presiunile venite din partea societății-mamă

au ajutat la implementarea celor mai bune practici de raportare. Rezultatul acestei cercetări confirmă într-un mod simplist rolul corporațiilor multinaționale, deja dovedit de Albu et al.(2014), în propagarea celor mai bune practici. Din punctul de vedere al numărului de indicatori, reiese o situație nefavorabilă pentru Petrom, dar și pentru celelalte entități listate la BVB, dacă ne decidem să corelăm rezultate obținute cu cele din studiul lui Dainelli et al.(2013). Astfel, ajung să promovez în contextul local concluzia lui Dainelli et al.(2013) conform căreia, pentru a îmbunătăți raportul anual și a reduce asimetria informațională dintre manageri și investitori, este nevoie de reglementarea la nivel național a măsurilor de performanță prezentate de către entități.

BIBLIOGRAFIE

- Albu CN, Albu N, Alexander D. (2014) „When global accounting standards meet the local context Insights from an emerging economy”, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 25: 489–510
- Albu N, Albu CN, Bunea S, Calu DA, Gîrbină MM. (2011) “A story about IAS/IFRS implementation in Romania—an institutional and structuration theory perspective”, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, vol. 1(1):76–100
- Albu N, Lupu I, Sandu R. (2014) „Multinationals as Vectors of Corporate Governance Improvement in Emerging Economies in Eastern Europe: A Case Study”, capitol in *CSR, Sustainability, Ethics and Corporate Governance*, Springer
- Dainelli F, Bini L, Giunta F (2013) “Signaling strategies in annual reports: Evidence from the disclosure of performance indicators”, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, vol. 29: 267–277
- Istrate C (2013) „The persistence of the accounting policies after the transition to IFRS of the Romanian listed companies”, *Accounting and Management Information Systems*, vol. 14: 599-626
- Lupu I (Ioan), Sandu R (2009) „Legitimacy strategies in the annual reports - what turn to social responsibility in post-privatization context”, working paper
- Nobes C (2013) „The continued survival of international differences under IFRS”, *Accounting and Business Research*, vol. 36: 233-245
- PwC (2007) „Presentation of income under IFRS: flexibility and consistency explored”
- ROSC (2008) „Report on the observance of standards and codes (rosc) Accounting and auditing Romania December 2008”
- IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare, disponibil online la http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias1_en.pdf
- OMFP nr. 1121/2006
- OMFP nr. 881/2012
- EC 1606/2002 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2002:243:0001:0004:en:PDF>
- Rapoarte anuale Petrom http://www.omvpetrom.com/portal/01/petromcom/annual_report
- Rapoarte anuale OMV Group https://www.omv.com/portal/01/com/omv/OMV_Group/Investor_Relations/Reports_and_Presentations

THE IMPACT OF USAGE OF CLOUD IT TECHNOLOGY ON ACCOUNTANTS' LIFE-WORK BALANCE

Dhiaa Al-Azzawi, Andreea Dragomir, Ion Dumitrascu, Alexandru Hodoiu
MA program CAIG-ENG, 2nd Year, Group 692
Valeriu Lipan (coord.), Mira-Ioana Sobe
MA program CAIG-ENG, 2nd Year, Group 693

Research Coordinator: Professor Nadia Albu

ABSTRACT:

In today's fast-paced business environment, due to need of efficiency and performance but also due to post-crisis business environment, newer and newer IT tools are adopted and implemented by businesses fighting for their life in a true Darwinian environment. Considering the initial asserted business conditions, in the post-crisis (after 2010) business environment, one of the most innovative IT business instruments that made its way in the present hash business environment is Cloud Computing with its subdivision – Accounting Cloud Services. This study tracks the impact of usage Accounting Cloud Services on financial professionals and accountants' personal life-work time balance and determines various implications for the continuity and for potential thrive of each and every business in Romania in post-crisis environment (after 2010). We surveyed 42 accounting and financial professionals from 5 medium and big companies in Romania and we analyzed the results in order to determine the impact of usage of Accounting Cloud Software onto the balance between personal time and work time and the general positioning of professionals' opinions related to usage of Cloud technologies. We found out that while they appreciate the top-tier and up-to-date technologies the younger accounting and financial professionals tend to keep and want to keep a good balance between the personal time and working time considering that newer technologies should also ease the life of the employee and not only sustain and maintain the profit margin of the Company. What nobody (considering all the human resources range, from CEOs to sales and customer support employees) should never forget is that a business' first-tier asset is formed by the capacities and the professional adaptation degree of the working force to this highly competitive post-crisis environment in Romania. No matter what, each successful business on the long run is designed around the idea of people (in different positions: employee, customer, other).

KEY WORDS:

Cloud computing, accounting cloud, personal life – work time balance, accountant, Romania

1. INTRODUCTION - THE LOCAL BUSINESS AND DIGITAL CONTEXT OF CLOUD PHENOMENON

According to Charles Darwin's theory presented in his work (*On the Origin of Species*) "it is not the strongest of the species that survives, nor the most intelligent, but the one that is most adaptable to change." Also during the end of the last century but mainly during the first 2 decades of the 21st century, countries, companies, professionals were forced by various natural or market forces expressed in different circumstances (like the crisis from 2008-2009) to adapt

furthermore in this outstanding march to a (hopefully not like Aldous Huxley's dystopian) brave new world. Due to companies need of a more and more efficient and cost-controlled way of action in post-crisis business environment, the modern IT software solutions made its way in the businesses' day to day life, one of the most vivid IT solution during the last 5 years being Cloud Computing with its particular development of Accounting Cloud Services Solution. As Ionescu, Prichici and Tudoran (2014) have noted "it's well-known for each and every CFO from every business that having a strong and well-tailored IT solution is one of the key success factor" (along with the competitiveness of its employees). In a KPMG report from 2012 related to cloud technology it was disclosed the fact that "55% (at 2012) of the big companies in Romania use in different forms the cloud technology" (KPMG, 2012). According to Ionescu, Prichici and Tudoran (2014) an Accounting Cloud application represents "an accounting IT solution that's accessible to whomever has an internet connection without requesting the installation or specific hardware resources (servers)".

Considering the special mix of employees and technology that (along with other factors – mainly external, associated with the market) sustain and make a company grow, this study assesses the way financial & accounting employees were impacted by the usage of Accounting Cloud Services considering their personal life versus working time balance. We, the authors, do consider (this being also one of the motivations of this study) that studying the relation between the elements that form this business mix (employees-technology) might help or destroy a business just like a substance brings its effects onto a human body – in the right concentration being a medicine, in the wrong concentration being a poison. This is why we consider of utter importance the way the financials & accounting employees have perceived and received the 'brave new world' cloud technology and we want to observe, to assess the way their day-to-day life was impacted. In this quantitative study, considering the vital equilibrium between employees and the software used in a company, we surveyed the opinions and attitudes of 42 accounting and financial professionals in 5 big local companies related to usage of accounting cloud software using a survey of 10 questions, the study being focused on impact of use of accounting cloud on employees (internal actors) and also on financial auditors and fiscal authorities (external users of data). The external users of data are mainly a point of focus considering that in Romania, accounting has also a financial audit, fiscal authorities and State-oriented profile of disclosure (Albu, Albu, Girbina and Sandu, 2010).

The study, after this introductive section, is structured in 4 parts: literature review, the research methodology, the survey results and a conclusive section (with one focused conclusive part and one integrative conclusive part). Considering the literature reviewed for this study we observed that mainly the studies related to usage of accounting cloud software are mainly focused on the executives' opinion about cloud services or are generally focused on enterprises' interests missing the main point that the interests of a company are promoted by its employees that form the cells of the company. Thus, we underline the importance of this study due to its focus on the stance and opinions of the employees related to impact of usage of accounting cloud on their work-life balance.

2. LITERATURE REVIEW

According to Ionescu, Prichici and Tudoran (2014) that quote executives of Microsoft Romania in an interview given to magazine “Stiinta si Tehnica” (in 2013) “the development of Cloud is sustained mainly by economic realities – the big businesses limit the positive evolution of the cash-flow and don’t need big investments to cover spikes in activity and also the smaller businesses can afford performant IT services.”

Thus, considering the impact of 2008-2009 economic crisis and the implications related to the strong control over the necessary IT investments, technologies like Cloud Computing and Business Intelligence (BI) gain more and more space in face of other costlier IT systems. Moreover, related to digitalization of the economy (and accounting profession especially), referring to the last 20 years, Tugui and Gheorghe, (2016) observe the digitalization phenomenon of informational flows as well as their pressure during the interaction with the accounting profession. The expansion of computer-based techniques and IT technologies push the acceptance to the highest limits, “up to the potential point of replacing traditional professionals with a software” (Tugui and Gheorghe, 2016).

In a study of a EY it is highlighted the cornerstone position of usage of cloud technology in case of managing the human resources. According to this study we observe that not only accounting but also other operational segments of the company are impacted by cloud technology that has the power “to integrate HR and business strategy” (EY, 2014).

Of course, new technologies bring new dangers like security aspects and issues associated to it. “The field of security in the process of deploying, managing and auditing cloud-based applications is the main theme of criticism” when it comes to cloud solution as thoughtfully notes Mangiuc, (2016). While suppliers of cloud services advertise the new cloud-related technologies as the safest wave of technologies in IT history, often ignoring the obvious issues, skeptics tend to “demonize” the new paradigm, by presenting it as the end to true security and the beginning of a new and dark era, where privacy is nothing but a well preserved illusion – and the two aspects, the two forces reflect also in the day-to-day approach of businesses’ employees to this new accounting cloud technology.

According to Ionescu, Ionescu, Tudoran and Bendovschi (2013) the use of accounting cloud technology can have a notable impact on accounting profession in Romania being considered also the efficiency, productivity, operational costs and clients’ satisfaction degree factors in order to assess the impact. This research is focused on studying the accounting cloud fingerprint on the accounting flows inside a company. This study was based on fundamental analysis type, data analysis and on assessment of previous researches. Also the authors have used empirical research mechanisms – they have used a questionnaire in order to determine the impact of cloud technology on regular accounting activity. Their survey was distributed in the first half of 2013 and there were targeted the persons with BA/MA accounting studies that are not employed (73 persons surveyed).

Based on the survey results and also on the other sources of the study, there can be identified several advantages (security, adaptability, eased management of information, compliance, global access, trial period) but also some disadvantages (reticence related to security aspects, internet - dependent system, potential loss of control over data, certain degree of dependence – to provider, to connection conditions, others).

Along with this study focused on the impact of cloud on business accounting flows, we have identified also Deloitte's study focused on cloud penetration in the economy – a study that's focused on surveying the executives of medium-size companies from Romania. In Deloitte's cloud analysis "a total of 466 respondents from businesses with annual revenues from \$100 million to more than \$1 billion provided their insights for this survey; 65 percent of the respondents were senior executives, and 79 percent were from private companies." (Deloitte, 2013) Nearly half of the surveyed executives declared that they have spent in 2013 more than in 2012 on technology and more than 56 % of surveyed executives have declared that their organization is already using some kind of form of cloud-based service. Also it is a thing to be pointed out that almost 40% of the consulted executives declared that data privacy and security risks are holding them back to use in an extensive way cloud technology (Deloitte, 2013).

All those factors being considered as we have observed already in the literature already reviewed (mainly from the business' point of view, or from the executives point of view, or from the economical environments' point of view), we will research in the next steps of this study the way the use the Accounting Cloud Services has impacted the day-to-day life of Romanian employees (general financial & accountants staff), we will observe and analyze their opinions related to Accounting Cloud technology and the way Accounting Cloud has impacted the personal life versus the working time balance (if a certain impact will be observed and will allow a potential assessment) assessing also the potential implications of the facts observed.

3. RESEARCH METHODOLOGY

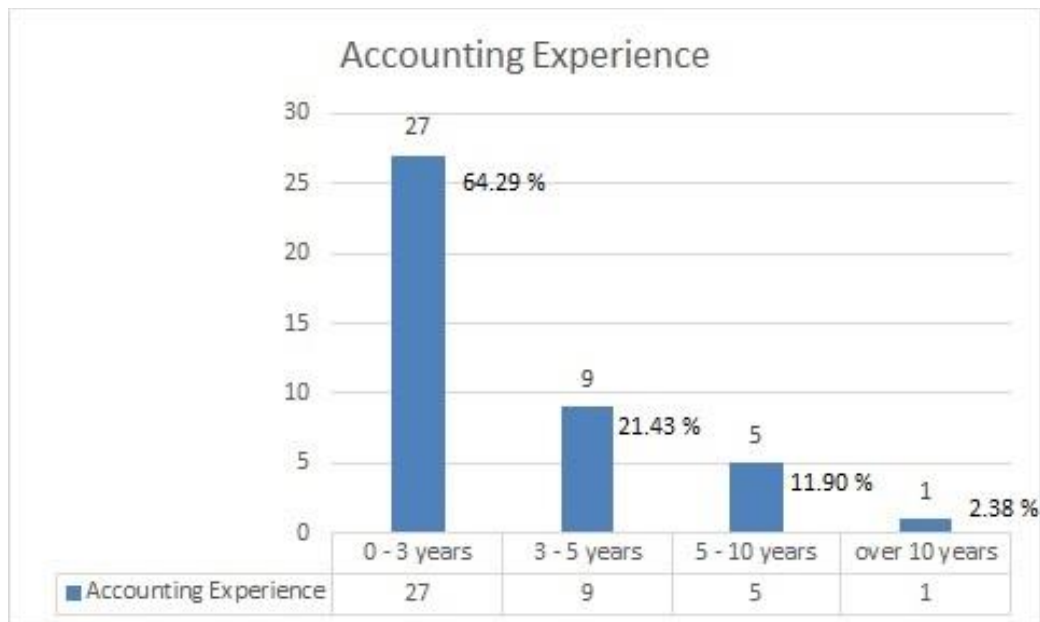
On a continuous basis we observed that during the last 20 years accounting and information technologies developments continue to get closer and closer and develop emergent tendencies – like Accounting Cloud IT solutions. This study is motivated by the fact that mainly the millennials generation represent the main accounting & financial workforce that took contact with the Accounting Cloud technology. Considering the aspect of the millennials' focus on managing their own time resources and having "hands-on" control onto their own life this study gains traction and coagulates its motivation and drive being of interest to employers. (PWC, 2011)

For sure, organizations are surely becoming more comfortable with cloud solutions that replace more and more the traditional accounting software solutions and recognize their worth as efficient tools for saving time and money, but how their employees are managing with these solutions from their own personal time-management interests? This question is a common-sense question considering that the usage of technology should be implemented only from the point of view of business' advantages, for a higher degree of operational and managerial efficiency (Deloitte, 2013). And if a company is more efficient we are interested to evaluate what's the impact of this efficiency on the balance of work-life equilibrium in case of the employees.

The assumed and applied research methodology was of exploratory type, with no hypothesis presumed and assumed (in order to not distort potential results), considering the somewhat ‘virgin land’ of the present research paper.

The research method used was the survey and our study has a *quantitative perspective* focusing on analyzing the data on distinct survey levels of years of accounting and financial experience. Thus, the research method used (in the research environment of quantitative and qualitative angle of interpretation) was the survey – a survey of 10 questions that assessed the opinions of 42 financial and accounting specialists using Accounting Cloud solutions and working in 5 big Romanian companies (see Figure 1), we asked what was the experience in accounting of the respondents – we have found out that out of the 42 respondents, 27 persons had between 0 and 3 years of experience (64.29%), 9 persons had between 3 and 5 years of experience (21.43%), 5 persons had between 5 and 10 years (11.90%) and 1 person had more than 10 years of experience (2.38%). All surveyed persons have either a BA or a MA degree in Accounting or connected professional areas (i.e. Banking, Auditing) this criteria being a basic eliminatory one in order to have access and answer to our survey.

Figure 1



In order to coagulate the questions, we first identified the areas to be analyzed as research horizons sight-lines. And the areas were determined starting from the questions that motivated this study.

First we were interested of aspects related to the relevance of their professional experience, considered in years (see Figure 1, above), knowing that the general approach to accounting cloud technology and technology in general might be different from generation to generation – mostly comparing and understanding the traits of X generation or Y generation or Z (post Y/millennium) generation (PWC, 2011).

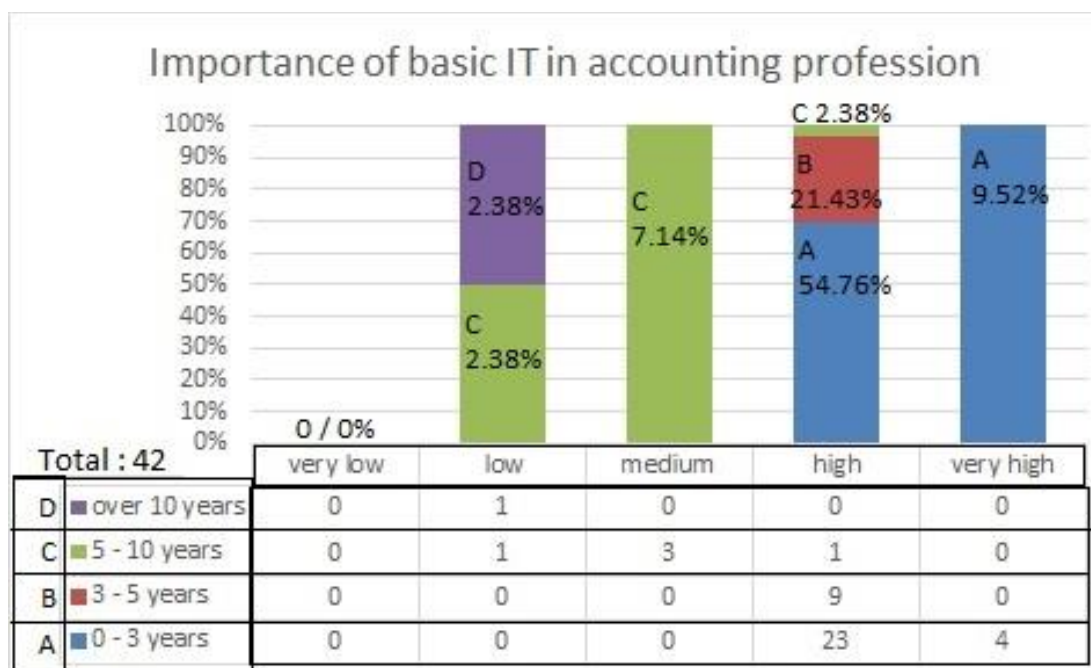
The second area assessed the general knowledge of IT at a basic level (MS Office Suite usage, OS Windows) and the knowledge of usage of accounting cloud technology – the second area of research being placed in the context of the first research area (years of professional experience). The third area is also the core area of our study assessing the impact of usage of accounting cloud technology on work-life balance of the accounting & financial professionals and the concerns of them related to usage of accounting cloud technology.

The fourth dimension of this study consists in assessing the human resources positioning when it comes to trainings on accounting cloud (and the work-time balance implications). The fifth area of study consists in assessing the opportunity (in terms of data disclosure efficiency) of usage of accounting cloud when it comes to relating with external parties (fiscal authorities or financial auditors).

4. SURVEY RESULTS

In order to determine the approach of the surveyed persons related to the accounting cloud technology we first assessed their level of knowledge of general basic IT knowledge and cloud knowledge, according to the second area assumed to be studied. According to the PWC study (PWC, 2011) the persons from Y generation (those born from the 1980's to the young 2000's) are more IT-friendly than those from the X generation and the Z generation (post-millennials, those born after the crisis of 2007-2009) are breathing technology.

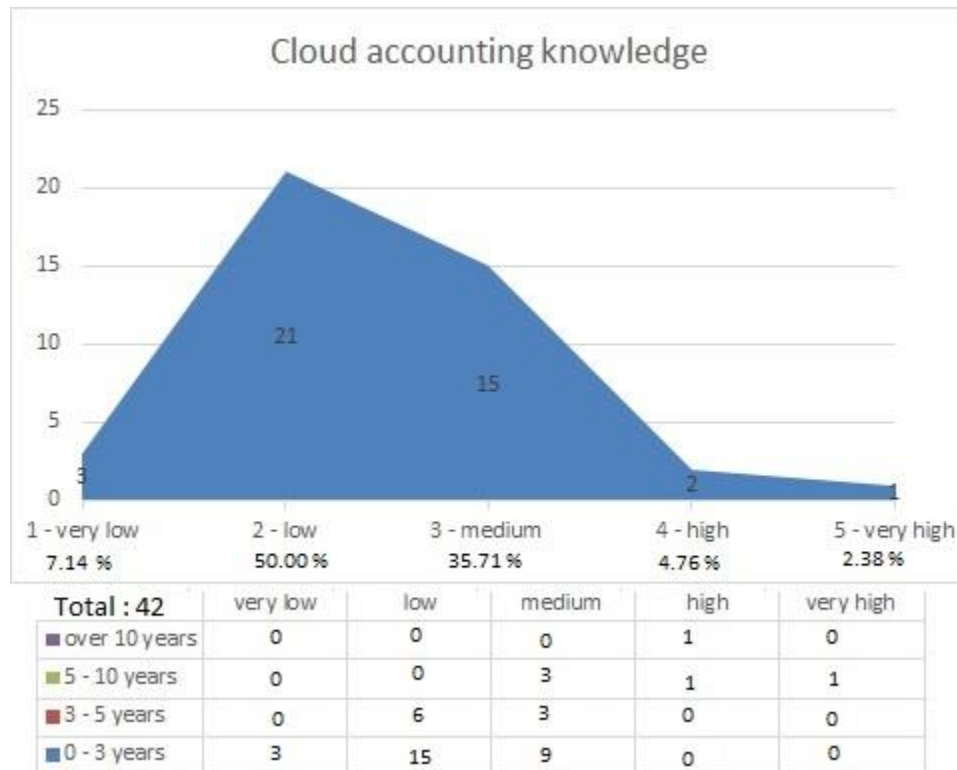
Figure 2



As we can observe in Figure 2, when it comes to general basic IT skills related to accounting profession out of a total of 42 respondents the level of importance associated by respondents to

basic IT technology (OS Windows, MS Office suite, others) on a scale from 1 (very low as importance) to 5 (very high as importance) – a significant part of respondents (33 respondents) have rated as “high” the importance associated to general IT knowledge of an accounting professional. Also, 2 persons have rated general IT knowledge’ importance as “low”, 3 persons rated it as “medium” and 4 persons as “very high”. When it comes to the level of cloud knowledge the situation observed in case of the surveyed persons can be observed in Figure 3, below:

Figure 3:

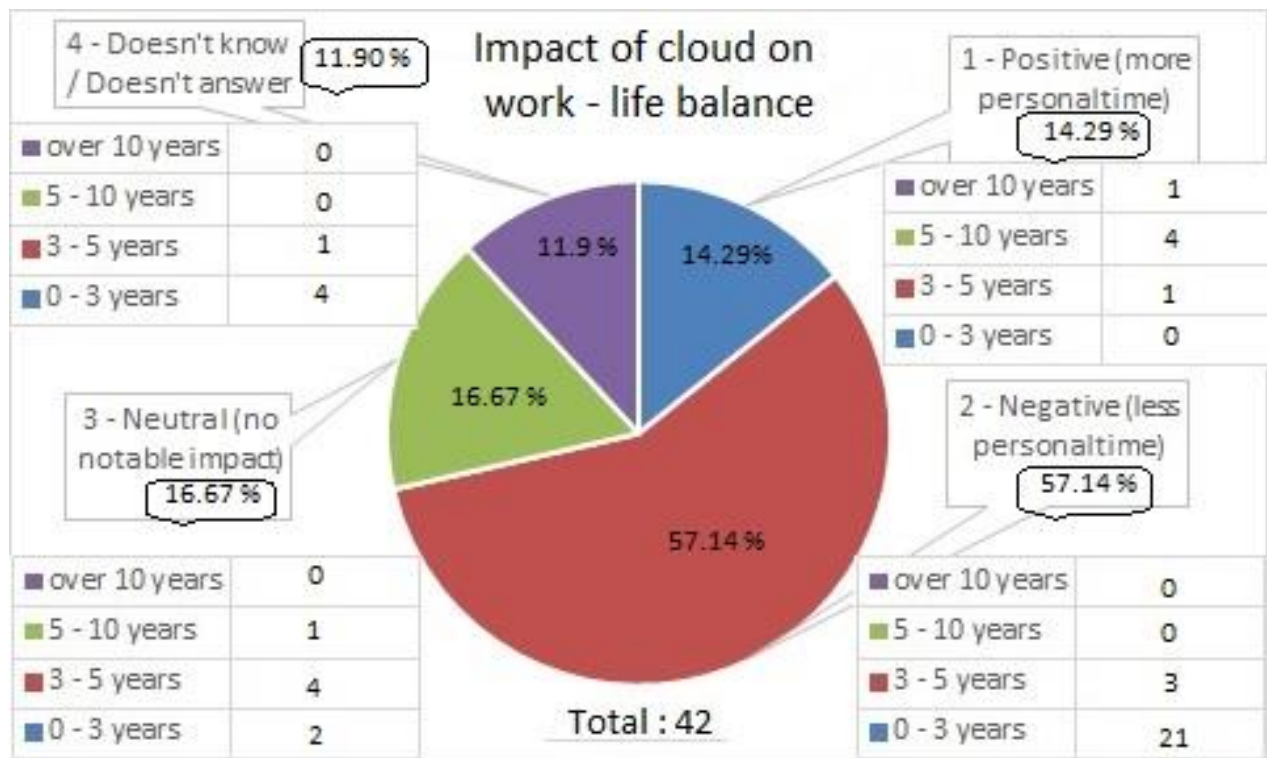


Only 2 persons out of 42 (4.76 %) assess their level of cloud knowledge as being “high” and only one person out of 42 (2.38%) assess his level of cloud knowledge as “very high”. The median results are concentrated in “medium” knowledge area (the most respondent being the 0-3 years ones – 9 persons) and in the “low” knowledge area where again the starters (0-3 years professional experience) are dominating (please see Figure 3, above).

Someone might think (also considering the literature reviewed) that accounting cloud solutions are too new and maybe their degree of penetration is not high enough. But we already have observed in the Deloitte study (Deloitte, 2013) that the degree of penetration of cloud solutions is already high (around 50% of the surveyed executives confirmed that). But where are the specialists? – one might ask. But let’s advance furthermore and we might identify some answers. In case of the third area of research, considered by us the core one, we asked the surveyed persons first to determine if there is one impact of using accounting cloud solutions on their work-life time balance, we researched the attitude on employees about potential trainings on accounting cloud and we assessed the general concerns of the accounting and financial professionals on the accounting cloud solutions.

In case of the first point of research the results were as presented in the Figure 4, below:

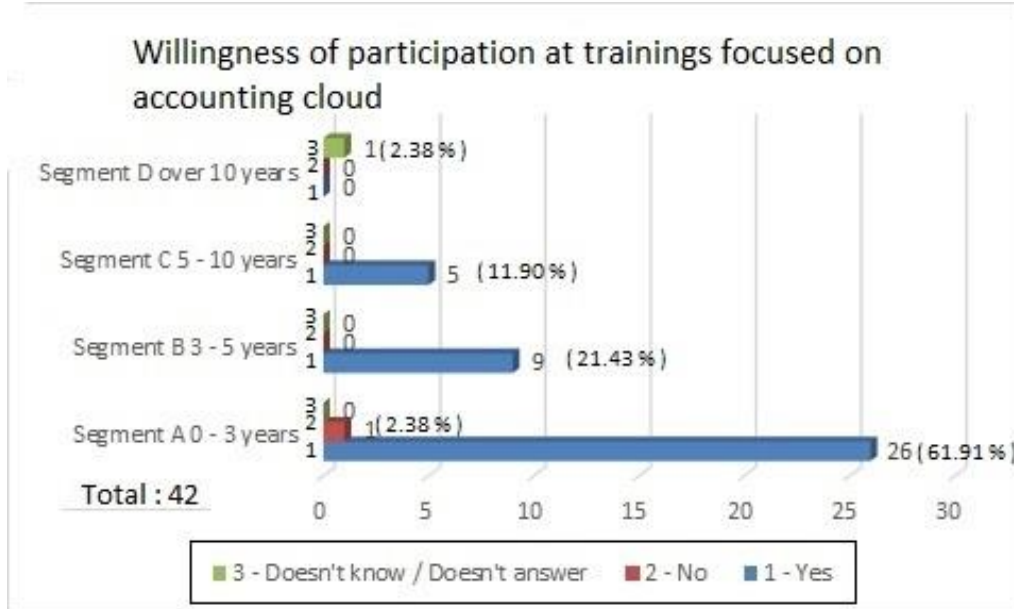
Figure 4:



In the graphic above (Figure 4), we have evaluated the opinion of the accounting professionals about the impact of accounting cloud services on their personal life versus the working time balance and the answers were as it follows: out of 42 respondents only 6 persons (14.29%) have assessed the experience of accounting cloud services as a positive one (more personal life time available), 24 persons (57.14%) have assessed as negative this experience (less personal life time available, more working hours), 7 persons (16.67%) assessed the accounting cloud experience as an non-impacting element , as a neutral factor on their work-life time balance, without any implication, and 5 persons (11.90%) didn't knew or didn't have responded.

Having in mind the high concentration of 0-3 years professionals we were curious where is the biggest concentration of 0-3 years respondents – and (to our surprise) we have found out that the highest 0-3 years professionals concentration in in the negative impact (less personal time) area. In the next figure (Figure 5) we assessed the openness to potential trainings focused on accounting cloud software also like the other figures, this being corroborated with the age of respondents in order to obtain more relevant information:

Figure 5:

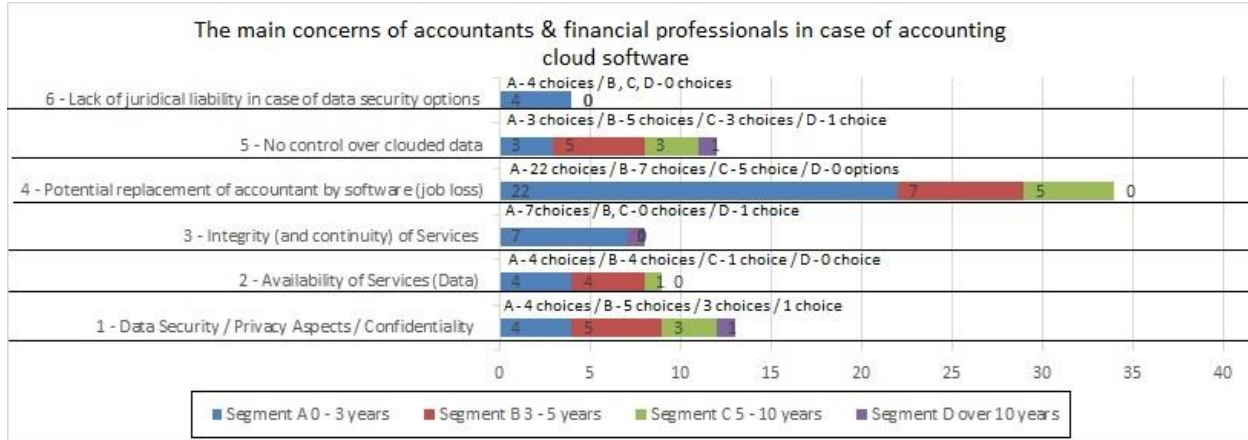


In Figure 5, above presented, we assessed the level of will of respondents regarding the consolidation of their accounting cloud software knowledge and out of 42 respondents 40 (95.24%) responded positively being opened to more training in accounting cloud software, 1 person was negative about it (0 – 3 years segment – 2.38%) and 1 person didn't know what to answer (> 10 years segment – 2.38%).

So, we can assess that indeed all are opened to trainings without any doubt. In the next figure – Figure 6, the last component of the research core – we have requested the 42 respondents to assess their main general concerns related to accounting cloud technology (multiple-choice options allowed) and we have obtained the following results : 13 persons (30.95%) are anxious about data security and privacy aspects, 9 persons (21.43%) expressed concerns related to availability of services, 8 persons (19.05%) expressed concerns related to integrity/continuity of services, 34 persons (the highest percent 80.95%) on potential replacement of the accountant by the software (loss of jobs), 12 persons (28.57%) highlighted the no control over cloud data option, and only 4 (9.52%) pointed to lack of liability of cloud providers in case of security incidents.

Analyzing the core components, we observe the following situations: when it comes to 0-3 years professionals although they work extra-hours (negative impact of their work-life balance) and are opened to the idea of more training focused on cloud, they manifest a certain anxiety related to the potentiality of being replaced by a software someday. This result is synonymic to the result obtained by Cernusca and Balaciu (2015) only that the results in our case are higher (22 out of 42 respondents - 52.38%). From our point of view this anxiety is not motivated considering that even those software programs will have to be manipulated and used by someone. This might call new IT skills and education enrichments to the accountants and financials, of course, so new horizons of IT-based education might be requested in the next 5 to 10 years from accountants (see below Figure 6).

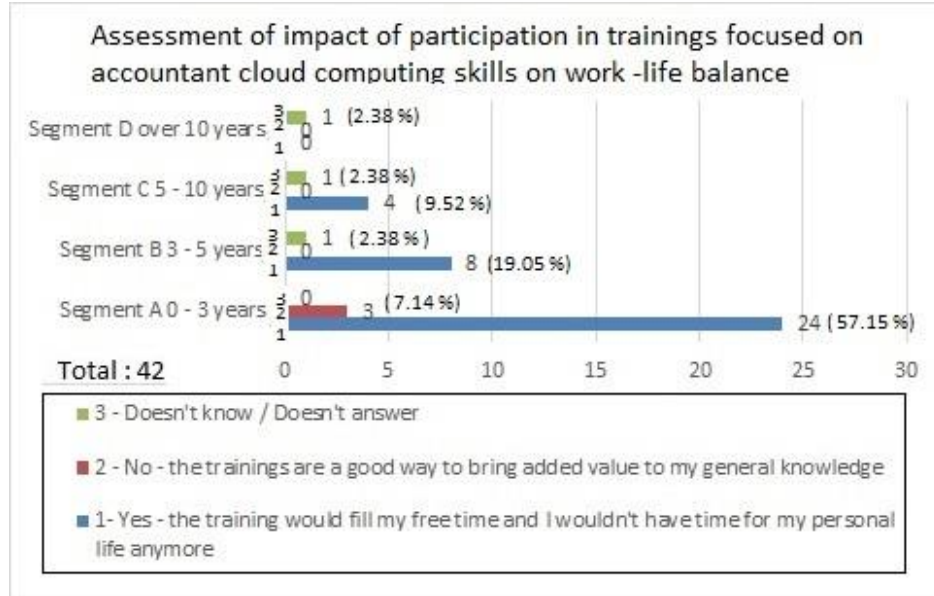
Figure 6:



Related to Figure 6 above, in case of the accounting professionals, when they were asked to assert their main concerns as specialists related to cloud technology the answers proved to be at least interesting: related to data security / privacy aspects and confidentiality mainly the mid to high experienced accountants expressed their concerns (13 out of 42 = 30.95%). In case of availability of services 9 out of 42 (21.42%) expressed concerns the low (0-3 years) and mid (3 – 5 / 5 – 10 years) experienced professionals, in case of integrity (and continuity) of services the less experienced professionals expressed their anxiety 8 out of 42 (19.05%), in case of the potential replacement of accountant by software (job loss) , as already noted, the vast majority of respondents expressed their concerns regarding the fact of being replaced by an accounting software (34 out of 42 - 80.95% with an evenly distribution on all professional experience levels), 12 out of 42 (28.57%) expressed concerns related to lack of control over clouded data this being mainly the option chosen by the mid to high experienced professionals (5 – 10 years and over 10 years experience) and finally the lack of juridical liability of cloud providers was a concern mainly to the young professionals 0 – 3 years 4 out of 42 (9.52%) (maybe due to their weak juridical knowledge regarding the right and obligations from the contracts signed with the accounting cloud services providers).

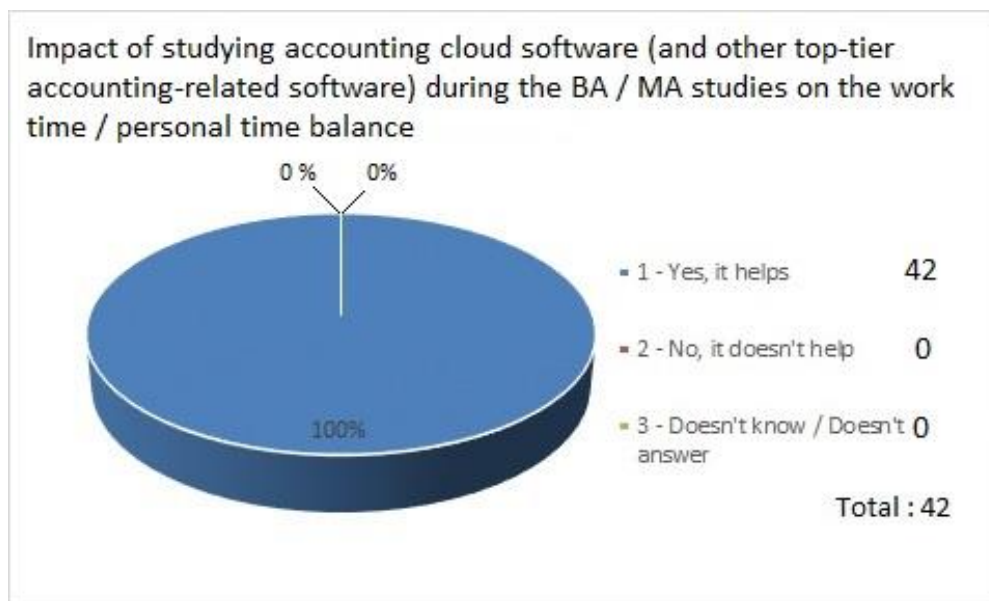
In the next analysis research area (the 4th), we will analyze the HR-linked questions from the survey that we are analyzing here. Related to the previous analysis related to the openness to potential trainings, we also asked in the survey if the respondents are open to the idea of more trainings but outside working hours and we have asked them if they are ok with this kind of approach. We have evaluated the 42 respondents 'projected impact of more accounting cloud training on the personal life vs working time balance and we observed that 36 persons (85.71%) considered that more training would fill up their free personal time even more and their personal time would be affected, 3 persons (7.14%) declared that no impact would exist on their personal life, valuing the rise of general knowledge and 3 persons (7.14%) didn't respond anything. Analyzing the results of the answers at this question we observe that the majority of those that would reject trainings in their free time (24 persons – 57.14%) are 0 – 3 years professionals. This observation can be easily linked with the one from the PWC study that assesses the Y generation and their general approach to a good distinction between working hours and free time.

Figure 7:



Furthermore, we have evaluated whether more accounting cloud (also along with other software options used heavily in the working field – like SAP, Citrix, Midas, Temenos software and others – software programs named by the respondents) studies during BA / MA studies would help their present professional time balance situation and out of 42 respondents, all agreed positively regarding this option, so there's not too much to analyze here (see Figure 8, below).

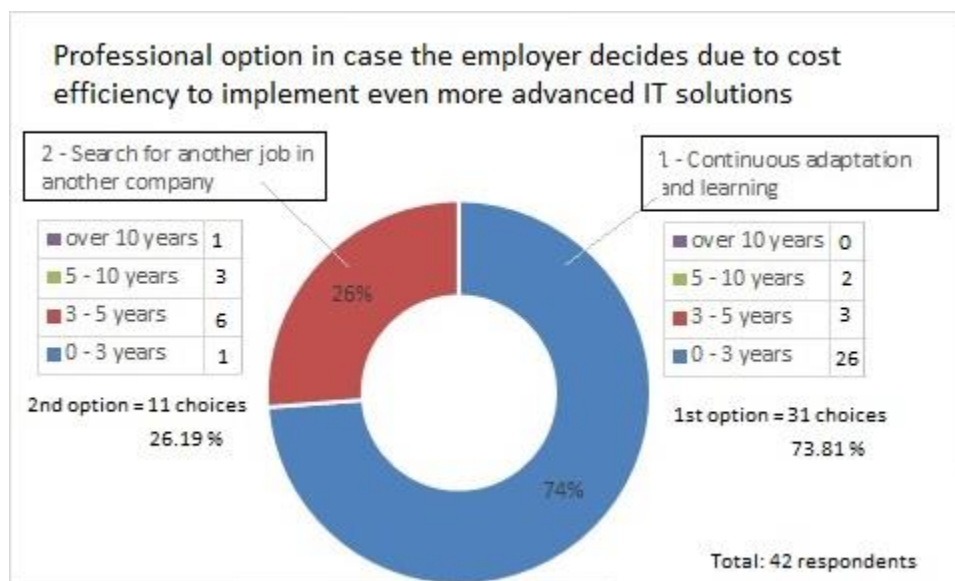
Figure 8:



One question of the survey that might reveal more information about our study is the next one (see below Figure 9) – in the ninth situation surveyed we tried to assess the potential reaction of

the surveyed persons in case their employer upgrades furthermore the implemented IT solution and out of 42 respondents the results were these one: 31 persons (73.81%) responded that they will continuously adapt and learn furthermore but 11 persons (26.19%) responded that they would search for another job.

Figure 9:



Last but not least, in the last issue analyzed we tried to assess whether there is any impact on their working time versus personal life time considering the implications of using the accounting cloud services in case of financial auditing or in case of fiscally disclosure process and out of focus group of 42 persons, 37 assessed (88.10%) that the impact would be positive (they would have more personal life time), 1 person (2.38%) assessed that the impact would be negative (less personal life time) and 4 persons (9.52%) were neutral , they didn't knew what to respond (see Figure 10 and 11 below).

Figure 10:

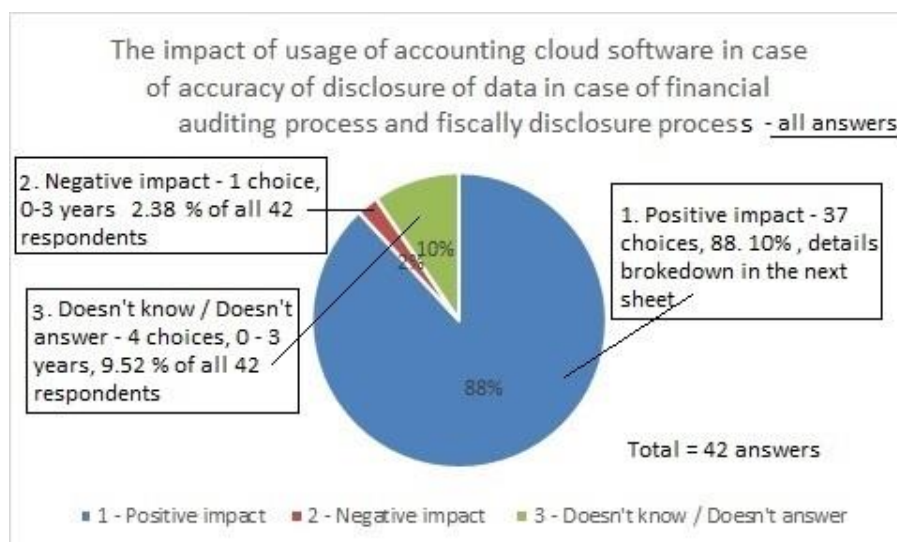
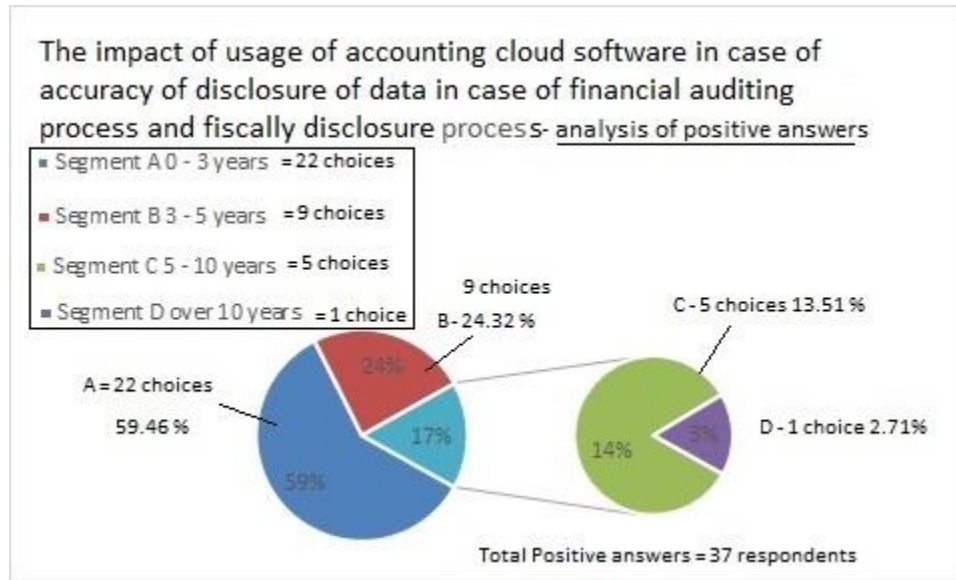


Figure 11:



In Figure 11 above the positive answers are broken on professional experience categories as it follows: out of the 37 positive respondents (that assessed that using cloud has a positive impact on accuracy of disclosure of data) – 1 person has an experience above 10 years, 5 persons has between 5 and 10 years, 9 persons has an experience between 3 and 5 years and the majority of the answers – 22 answers, 59.46% out of the 37 respondents – were young professionals, 0-3 years.

5. POTENTIAL IMPLICATIONS AND CONCLUSIONS OF THE RESEARCH

In order to synthesis conclusions and the implications of this small and applied study related to impact of accounting cloud we first have to watch the extremes, the statistical spikes of the results as per each questions in order to determine the profile of the focus surveyed group, the implications and potential thinking themes.

Table 1

	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q9	Q10
Mean	3.2	3.94	2.67	2.21	1.03	1.14	1	1.44	1.14
Median	1	4	2	2	1	1	1	1	1
Minimum	1	0	0	5	1	3	0	11	1
Maximum	27	33	21	24	40	36	42	31	37
Sum	42	42	42	42	42	42	42	42	42

In case of Table 1 we have calculated based on the data obtained from our 42 respondents the Mean, Median, the Minimum, the Maximum and the Sum of the values obtained (as observed in Table 1). Based on the data obtained and analyzed, we observe that the target group is (generally) a young professional focus group (0 – 5 years professional accounting experience), that appreciates (probably due to daily usage) the low and medium technology (usage of OS

Windows, MS Office suite) but that still has things to learn regarding the new cloud technologies (the majority of respondents rated their knowledge of accounting cloud technology as being at a low level – 21 out of 42 respondents). Considering the responses, although they appreciate technology and are adaptable to new conditions the young financial & accounting professionals appreciate as negatively the introduction and usage of accounting cloud services from the point of view of the balance between personal life time and working hours' time. The main idea noted in the discussions with the focus group was that the accounting cloud solution was not always perfect when it came to processing and importing the data (or exporting the data post-processing to SAP, as example) and it was necessary the human manual intervention in order to rearrange the accounting data – which, of course, was time-consuming (in most of the cases). So, one of the conclusions is the one that technology still has furthermore to evolve until it will replace the accountant (although those times are not quite far away).

The surveyed focus group is strongly positively (40 positive replies at the 5th question) when it comes to more trainings related to accounting cloud technology but (and this is relevant) not outside the working hours (36 replies out of 42 at 6th question)!

Generally speaking, the focus group has a positive approach regarding new technologies projecting their will related to more modern IT accounting software technology, accounting cloud being included but also other replies being noted (such as SAP, Citrix, Midas and other ERP – enterprise resource planning software – but also related to accounting software cloud solutions - 41 positive replies out of 42 – 7th question) and manifests a certain inclination for continuous improvement and adaptation to the work market (31 positive replies out of 42 – 9th question – mainly the young ones proving more flexible) but on the long run they somewhat have some relevant level of fear of being replaced by a machine or by a software (34 such replies out of 42 – 8th question). When it comes to financially auditing or fiscally disclosing the financial results, a strong positive majority is observed, independent of the professional experience criteria factor (37 positive replies out of 42 – 10th question).

Table 2

The main concerns as accountant (multiple answers allowed for each person) related to cloud technology :	Experience in accounting 0-3 years	a) Data Security / Privacy aspects/Confidentiality	b) Availability of Services (Data)	c) Integrity (and continuity) of Services	d) Potential replacement of accountant by software (job loss)	e) No control over clouded data	f) Lack of juridical liability of cloud providers (in case of security incidents)
* The main deviations (+20%) were marked with bold							
Experience in accounting 0-3 years	1.00						
a) Data Security / Privacy aspects/Confidentiality	-0.47	1.00					
b) Availability of Services (Data)	-0.22	0.03	1.00				
c) Integrity (and continuity) of Services	0.24	-0.19	-0.11	1.00			
d) Potential replacement of accountant by software (job loss)	0.02	-0.33	-0.19	0.08	1.00		
e) No control over clouded data	-0.52	0.37	0.06	-0.17	0.04	1.00	
f) Lack of juridical liability of cloud providers (in case of security incidents)	0.24	-0.22	-0.17	0.46	0.16	-0.21	1.00

In case of the Table 2 above we have calculated the main deviations between the age of main respondents (0-3 years) and the answer related to the main anxiety sources when it comes to accounting cloud and we have marked above with bold the main deviations (+/-20%).

We have observed that in case of the young professionals (0-3 years) they tend to not be very anxious when it comes to data security or if they don't have control over data. But a very

interesting fact is the one that despite their young age they manifest certain fears of being replaced by an accounting software in the not so far future. Also we have observed that there is a positive deviation related to Integrity and continuity of Services – so the 0-3 years professionals manifest interest in this direction considering that if the system is down and they have to finish something right in that day they will have to work until late in order to finish it (if the system recovers after a number of minutes or hours (it's visible the impact on the work-life time balance)).

6. CONCLUSIONS – RESULTS AND POTENTIAL FURTHER PATHS OF RESEARCH

So, conclusively the young accountant generation is technological literate, is opened to adaptation and continuous improvement, but also keeps its eyes well focused on the personal time – working hours' balance. What a company should do to destroy its market position would be to oblige its staff on a continuous base to work extra-hours. After all, technology has evolved not to eat more hours from the personal time of employees but to free them up and to bring more profit for shareholders. More work isn't always equivalent with better work as well as never the quantity has issued quality. As Cernusca and Balaciu (2015) note, "the future professional accountants must be aware of the qualities and characteristics that a good accountant should have, such as a sense of responsibility, honesty, ethics and professional conduct, confidentiality, integrity, attention to detail, thoroughness and determination."

Now some questions arise in the light of our study: what offers assurance that there still will be a certain professional border that would offer identity between an accountant and an IT specialist or just even a software (and this is an opened question meant to power up more profound studies in this direction)? What guarantees that the accountant profession won't become something of the past like some other jobs did (like the watchmakers or watch repairers, or the men that polished manually the shoes on the streets for some pennies) in front of the tsunami wave-like of the IT technologies advance?

There are professional voices that sustain that traditional accountants will migrate to new fields like management consulting, business consulting or financial analysis areas. Do we have any kind of guarantees regarding these aspects? No, we don't have. IT might evolve in numerous aspects.

REFERENCES

- ACCA IMA (2014) "Digital Darwinism: thriving in the face of technology change", Report available online at: <http://www.accaglobal.com/>
- Albu N., Albu C.N., Girbina M.M., Sandu I.M. (2010) "The Institutional Framework of the Romanian Accounting Profession – An Exploratory Study", 5th WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation, Volume II, pp. 671:681 available online at <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2010/TimisoaraW/EMT/EMT2-41.pdf>
- Cernusca L., Balaciu D.L. (2015) "The perception of accounting students on the image of the Accountant and the Accounting Profession", *Journal of Economics and Business Research*, vol. XXI, no. 1: 7: 24

- Deloitte (2013) "Mobility and the cloud in the mid-market", Report available at <http://www2.deloitte.com/us/en/pages/deloitte-growth-enterprise-services/articles/perspectives-on-technology-mobility-and-the-cloud-in-the-mid-market.html#>
- EY (2014) HR Cloud Technology-Deciphering the value proposition", Report available online at [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-HR-cloud-tech-deciphering-the-proposition/\\$FILE/ey-HR-cloud-tech-deciphering-the-proposition.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-HR-cloud-tech-deciphering-the-proposition/$FILE/ey-HR-cloud-tech-deciphering-the-proposition.pdf)
- Ionescu B., Prichici C., Tudoran L. (2014) "Cloud Accounting – A Technology that may Change the Accounting Profession in Romania", *Audit Financiar*, vol. XII, no. 110, 2/2014: 3-15
- Ionescu B., Ionescu I., Tudoran L., Bendovschi A. (2013) "Traditional Accounting versus Cloud Accounting" (2013) in "Proceedings of the 8th International Conference Accounting and Management Information Systems - AMIS 2013", ASE Publishing House, pp. 108-125
- KPMG Report (2012) "The Cloud takes shape", Report available online at: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/Cloud-takes-shape/pages/default.aspx>
- Mangiuc ,D.M., (2016) "Auditing security for the Cloud", *Audit Financiar*, vol. XIV, no. 135-3/2016: 302-311
- PWC (2011) "Millennials at work – reshaping the workplace", Report available online at <https://www.pwc.com/gx/en/managing-tomorrows-people/future-of-work/assets/reshaping-the-workplace.pdf>
- Tugui A., Gheorghe A-M. (2016) "Identifying difficulties encountered by the accounting profession in accessing documents, in the digital economy context of Romania", *Audit Financiar*, vol. XIV, no. 3(135)/2016: 291-301

O NOUĂ PERSPECTIVĂ A PREVALENȚEI ECONOMICULUI ASUPRA JURIDICULUI ÎN CONTRACTELE DE LEASING

Matei Solomon, Mădălina Spînu, Oana Cristina Stoica
Contabilitate și Informatică de Gestiune, Licență, Anul II, Grupa 642

Coordonator științific: Conf. univ. dr. Ștefan Bunea

REZUMAT

În tema pe care am prezentat-o am surprins principalele diferențe și modificări ulterioare apărute între forma inițială IAS 17, propunerile de revizuire și forma finală IFRS 16. În decursul timpului au apărut controverse cu privire la modul de clasificare a contractelor de leasing. Inițial acestea au fost împărțite în contracte de leasing financiar și contracte de leasing operațional, apoi, în ultimul proiect de revizuire, se pune în discuție reclasificarea acestora în leasing de tip A și de tip B, însă modul de reflectare în contabilitate, în special la locator era foarte succint explicat, fapt ce a generat diverse nemulțumiri din partea marilor companii, iar mai apoi IFRS 16 clasifică contractele pe de o parte din perspectiva locatarului în leasing pe termen scurt și leasing pe termen lung, pe de alta parte, din punctul de vedere al locatorului, se menține clasificarea inițială în leasing financiar și operațional.

CUVINTE CHEIE: leasing, revizuire, controverse, dificultate, fond economic

1. INTRODUCERE

Conceptul de prevalență economicului asupra juridicului este un subiect controversat deoarece, având origini anglo-saxone, acesta creează în continuare dificultăți de înțelegere în România. Principalul context al aplicării sale îl reprezintă contractele de leasing care constituie o formă des întâlnită de finanțare la entitățile din țara noastră. Reglementările naționale nu rețin decât conceptele de bază, nedetaliând aspecte importante de reprezentare legate de acest domeniu. Aspectele menționate și multe altele au constituit motivația alegerii noastre de a cerceta și dezbate acest subiect.

Literatura de specialitate confirmă faptul că în ceea ce privește aplicarea IFRS, uneori locatarul și locatorul exercită diferit raționamentul profesional, ceea ce conduce la anomalii reprezentate de dubla recunoaștere a unui activ sau de nerecunoaștere a acestuia. Principalul motiv care a determinat revizuirea reglementării actuale este constituit de incoerența standardului IAS 17 cu cadrul conceptual IFRS prin nerecunoașterea obligației de plată ca datorie în ciuda faptului că aceasta respectă definiția și îndeplinește toate criteriile necesare.

În urma crizelor financiare, atenția IASB a fost mutată dinspre satisfacerea nevoilor investitorilor spre o mai bună satisfacere a nevoilor de informare a creditorilor, de aici și nevoia de a rafina conceptul de datorie și de a recunoaște în bilanț orice obligație care corespunde necesităților din cadrul conceptual. Teoria actuală a leasingului este bazată pe transferul de riscuri și beneficii și este discutabilă având în vedere faptul că pentru alte obligații similare, relevant este dreptul de utilizare.

2. PREVALENȚA ECONOMICULUI ASUPRA JURIDICULUI – SUBIECT ÎN LITERATURA DE SPECIALITATE

Contabilitatea financiară pune accentul pe substanța economică a evenimentelor deși forma legală poate diferi de aceasta și poate sugera un tratament diferit. De obicei, substanța economică a evenimentelor care trebuie contabilizată coincide cu forma legală. Contabilii pun accentul pe fondul economic al evenimentelor astfel încât informația transmisă reflectă mai bine realitatea economică (AICPA, p. 9081).

Primii care și-au pus problema priorității economicului în fața formei au fost profesioniștii contabili americani în încercarea de a reflecta operațiunile de leasing. Între 1949 și 1973, în SUA sunt propuse mai multe proiecte de normă, iar în 1976 organismul de normalizare contabilă americană FASB, a emis norma contabilă FAS 13 “Leasing” care impunea ca imobilizările care fac obiectul contractului de leasing financiar să figureze în bilanțul locatarului ca imobilizări corporale în contrapartidă cu o datorie pe termen lung de mărime egală. Acest model a fost adoptat și în țările anglo-saxone dar și de Belgia, Olanda și Portugalia. De asemenea este preluat și de IASB prin norma IAS 17 “Leasing” revizuită în 1997.

Standardul US GAAP, în vigoare între 1980 și 2010, prezintă reprezentarea fidelă ca o componentă a fiabilității informației financiare. Prioritatea substanței asupra formei nu este exprimată ca atare deoarece ar fi nesemnificativă, iar fidelitatea nu ar susține reprezentarea în contabilitate dacă ar exista o formă fără fond. Cadrul conceptual IFRS, în vigoare între 1989 și 2010, a integrat principiul prevalenței economicului asupra juridicului pentru a atinge de asemenea obiectivul de fiabilitate a situațiilor financiare.

În septembrie 2010, IASB și FASB au decis să le unească pe acestea două, formând un cadru conceptual unic. FASB a dorit înlocuirea acestuia în vreme ce IASB numai revizuirea parțială. Cele două organisme de normalizare au menținut ca și caracteristici calitative esențiale ale informațiilor financiare relevanța și reprezentarea exactă (Odile Barbe și Laurent Didelot, 2012).

Comisia Europeană a publicat în data de 25 octombrie 2011 o propunere prin care se urmărea înlocuirea Directivelor 4 și 7 cu Directiva 10. Această revizuire a avut ca obiective reducerea și simplificarea raportării entităților mici, îmbunătățirea clarității și comparabilității situațiilor financiare și protecția nevoilor de bază ale utilizatorilor. Noua directivă cuprinde un număr de douăsprezece modificări, printre care și principiile contabile, unul dintre acestea fiind prevalența economicului asupra juridicului. Consecința directă a aplicării acestui principiu este prezentarea corectă în contabilitate. În Franța, acesta nu este aplicat la nivelul conturilor financiare individuale, ci doar la nivel de conturi consolidate. Înțelesul pe care francezii l-au perceput asupra principiului anglo-saxon, cel de primordialitate a realității economice asupra aparenței juridice sau prioritatea substanței asupra formei poate conduce la unele concluzii eronate deoarece aceste exprimări presupun subordonarea în fața unei realități, situație care nu ar ține cont de domeniul legislativ. Formula franceză pune accentul pe prioritate în timp ce modelul anglo-saxon expune ideea de alăturare deasupra ideii de substituie. (Niculae Feleagă, Ion Ionașcu, 1998).

Situația cel mai des întâlnită în care se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului este contractul de leasing financiar. Din punct de vedere juridic, locatorul, deși rămâne proprietar al bunurilor ce fac obiectul contractului, nu mai prezintă bunul în bilanțul

său, iar locatarul nu devine proprietarul acestor bunuri, dar totuși le prezintă în bilanțul său alături de bunurile pentru care, juridic, este proprietar.

Conform SIC 27, o entitate poate intra într-o tranzacție sau o serie de tranzacții structurate cu o parte sau cu mai multe părți care nu au legătură și care implică forma legală a unui contract de leasing (spre exemplu, o entitate poate da în regim de leasing un activ către un investitor și să închirieze același activ înapoi, sau în mod alternativ, să îl vândă din punct de vedere juridic după care să îl ia înapoi prin leasing). Forma fiecărui aranjament prin termenele și condițiile sale poate varia semnificativ. În ceea ce privește închirierea și leaseback-ul, un exemplu poate fi acela că aranjamentul este făcut pentru a obține un avantaj fiscal aferent investitorului, partajat cu entitatea sub forma unei taxe și nu pentru a transmite dreptul de utilizare a activului. Atunci când un acord cu un investitor implică forma juridică a unui contract de leasing, se pun probleme cu privire la modul în care să se determine dacă o serie de tranzacții este legată și ar trebui să fie contabilizată ca fiind o tranzacție și dacă aranjamentul corespunde definiției unui contract de leasing în conformitate cu IAS 17.

Conform IFRIC 4, stabilirea dacă un contract este sau conține leasing se bazează pe fondul acestuia și necesită o evaluare dacă executarea lui depinde de utilizarea unui activ sau a anumitor active și dacă se conferă dreptul de a utiliza activul. Cu toate că un anumit activ poate fi identificat în mod explicit într-un acord, acesta nu face obiectul unui contract de leasing dacă executarea acordului nu depinde de utilizarea activului specificat.

O entitate poate încheia un acord care conține o tranzacție sau o serie de tranzacții conexe și care nu ia forma juridică a unui contract de leasing, dar conferă dreptul de a utiliza un activ în schimbul unei plăți sau serii de plăți. Exemplele includ acordurile în care o entitate poate transmite un astfel de drept de a utiliza un activ către o altă entitate, de multe ori împreună cu serviciile auxiliare. Evaluarea dacă un contract conține leasing se face încă la început pe baza tuturor faptelor și circumstanțelor. În cazul în care un contract conține leasing, acesta va fi clasificat drept financiar sau operațional, în conformitate cu IAS 17. Plățile și alte considerații solicitate de contract trebuie să fie separate la începutul acordului sau la o reevaluare a acestuia în cele pentru închiriere și cele folosite pentru alte elemente, pe baza valorii juste. Plățile minime de leasing includ numai plățile pentru închiriere și exclud plățile pentru alte elemente ale acordului. În unele cazuri, separarea plăților pentru leasing de cele efectuate pentru alte elemente ale contractului va cere cumpărătorului să utilizeze o tehnică de estimare. În cazul în care locatarul ajunge la concluzia că este imposibil să se separe plățile în mod credibil, în contractul de leasing financiar, se recunoaște un activ și o datorie la o valoare egală cu cea a activului suport care face obiectul contractului de leasing. În consecință, datoria se reduce după cum se efectuează plățile și se atribuie cheltuieli financiare privind dobânzile recunoscute folosind rata marginală a locatarului. În cazul unui contract de leasing operațional, toate plățile sunt tratate ca plăți de leasing respectându-se cerințele din IAS 17, acestea trebuind separate de plățile minime de leasing ale altor acorduri care nu includ plăți pentru elementele de non-leasing precizându-se acest fapt.

În conformitate cu SIC 15, în negocierea unui contract de leasing sau reînnoirea unui, locatorul poate oferi stimulente pentru locatar. În mod alternativ, la negocierea contractului de leasing părțile pot conveni la o perioadă de gratuitate sau la o chirie redusă. Problema este dată de modul în care stimulentele dintr-un contract de leasing operațional ar trebui să fie recunoscute în situațiile financiare atât ale locatarului cât și ale locatorului.

Toate stimulentele prevăzute în contractul de leasing sunt recunoscute ca parte integrată a contraprestației convenită pentru utilizarea acelor active închiriate, indiferent de natura stimulentele, forma sau tabloul de rambursare. Locatorul trebuie să recunoască costul total al stimulentele ca o reducere a chiriilor, iar venitul pe durata contractului de leasing trebuie repartizat pe o bază liniară, cu excepția cazului în care se stabilește o altă bază sistematică mai reprezentativă pentru perioada de timp în care se diminuează valoarea bunul închiriat. Locatarul trebuie să recunoască beneficiul stimulentele ca o reducere a cheltuielilor cu chiria pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este mai reprezentativă pentru perioada de timp a bunului închiriat. Costurile suportate de către locatar se contabilizează în conformitate cu standardele aplicabile acestor costuri, inclusiv acelea care sunt rambursate în mod eficient printr-un aranjament de stimulare. Acest tratament este preluat și în OMFP 1802/2014.

Tratamentul stimulentele (exemplificare)

Întreprinderea Alfa încheie un contract de leasing cu întreprinderea Beta pe baza următoarelor informații:

- Data începerii contractului : 01.01.N
- Obiect: clădire
- Durata: 10 ani
- Chiria anuală: 10000 lei
- Gratuitate în primul an

Venit total al contractului = 10000 lei * 9 ani = 90000 lei

$$\text{Venit anual} = \frac{90000 \text{ lei}}{10 \text{ ani}} = 9000 \text{ lei}$$

Înregistrări în contabilitatea locatorului

Înregistrări contabile aferente anului N

1. Înregistrarea chiriei anuale

$$418 = 706 \quad 9000 \text{ lei}$$

Înregistrări contabile aferente anilor N+1-N+9

1. Înregistrarea chiriei anuale

$$\begin{array}{rcl} 4111 & = & \% \quad \underline{10000 \text{ lei}} \\ & & 706 \quad 9000 \text{ lei} \\ & & 418 \quad 1000 \text{ lei} \end{array}$$

2. Încasarea chiriei anuale

$$5121=4111 \quad 10000 \text{ lei}$$

Înregistrări în contabilitatea locatarului

Înregistrări contabile aferente anului N

1. Înregistrarea chiriei anuale

$$612 = 408 \quad 9000 \text{ lei}$$

Înregistrări contabile aferente anilor N+1-N+9

%	=	401	<u>10000 lei</u>
612			9000 lei
408			1000 lei

2. Plata chiriei anuale

401=5121 10000 lei

3. OBIECTIVELE ȘI METODOLOGIA CERCETĂRII

3.1 Premisele cercetării

- Cum a evoluat referențialul național și respectiv referențialul IFRS în ultimii ani cu privire la prevalența economicului asupra juridicului?
- Care sunt argumentele pertinente care să susțină necesitatea revizuirii IAS 17 Leasing?
- Cum se justifică conceptul de schimbare de paradigmă în ceea ce privește contabilizarea contractelor de leasing?
- Care sunt principalele diferențe între IAS 17 și IFRS 16?
- Cum s-ar prezenta o monografie contabilă la locatar?

3.2 Obiectivele cercetării

Obiectivul 1: Cercetare calitativă și comparativă a reglementărilor contabile naționale și respectiv a referențialului IFRS cu privire la prevalența economicului asupra juridicului în scopul identificării diferențelor și nuanțelor celor două referențiale cu posibile consecințe în practică sensibil diferite.

Obiectivul 2: Analiza procesului de revizuire a standardului IAS 17 Leasing cu scopul de a evidenția inconsistențele standardului actual, necesitatea unei schimbări de paradigmă și soluțiile considerate rezonabile și justificate de către IASB.

3.3 Metodologia cercetării

Pentru a îndeplini obiectivul 1 am recurs la:

- analiza textelor din reglementările contabile naționale din ultimii 17 ani privind reflectarea prevalenței economicului asupra juridicului;
- analiza cadrului conceptual IFRS cu privire la "substance over form";
- analiza unor materiale relevante emise de IASB.

În ceea ce privește finalizarea celui de-al doilea obiectiv, am apelat la:

- identificarea materialelor relevante aferente revizuirii IAS 17 "Leasing" (documente de discuție, proiecte de revizuire, proiecte de expunere);
- identificarea de opinii ale Big Four din materialele emise de IASB și din mediul on-line (site-uri Big Four);
- valorificarea surselor relevante din literatura de specialitate
- elaborarea unui exemplu ilustrativ în ceea ce privește aplicarea IFRS 16 la locatar

4. CERCETARE PRIVIND IDENTIFICAREA ȘI FUNDAMENTAREA UNEI NOI PERSPECTIVE A PREVALENȚEI ECONOMICULUI ASUPRA JURIDICULUI ÎN CONTRACTELE DE LEASING

4.1. Analiza calitativă a referințelor reglementărilor naționale și respectiv referențialului IFRS cu privire la prevalența economicului asupra juridicului

În România, principiul prevalenței economicului asupra juridicului este relativ nou, apariția sa având loc în anul 1999 prin Ordinul 403/1999. Acesta prevedea faptul că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor, nu numai forma lor juridică. Ulterior, acest ordin a fost înlocuit cu OMFP 94/2001 care nu prezenta nicio modificare cu privire la acesta.

În OMFP 1752/2005 se adaugă faptul că principiul prevalenței economicului asupra juridicului se aplică de către entitățile care sunt obligate la întocmirea situațiilor financiare individuale și a situațiilor financiare consolidate, pentru ambele seturi de situații financiare, iar de entitățile obligate la întocmirea situațiilor financiare consolidate, doar pentru acestea. În anul 2009 apare OMFP 3055 care detaliază mai mult abordările din ordinele precedente.

În OMFP 1802/2014, conceptul de prevalență a economicului asupra juridicului este regăsit sub forma principiului contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Exemple de situații când se aplică acest principiu pot fi considerate: încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități aferente; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignație; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

Prevalența economicului asupra juridicului joacă un rol crucial în reprezentarea fidelă și calitatea informațiilor din situațiile financiare. Plasând responsabilitatea de a ține cont de fondul economic al tranzacțiilor și evenimentelor asupra preparatorilor de situații financiare, acestora le va fi mai greu să justifice contabilizarea într-o manieră care reflectă în mod corect substanța situației. Cu toate acestea, prevalența economicului asupra juridicului nu a fost recunoscută de IASB și FASB ca un principiu distinct în cadrele conceptuale respective din cauza dificultății întâmpinate la definirea sa separată de celelalte principii contabile, în particular de reprezentarea fidelă și fiabilitate.

În cadrul conceptual IFRS (2010) sunt prezentate caracteristicile calitative ale situațiilor financiare care îndeplinesc într-o anumită măsură cerințele principiului prevalenței economicului asupra juridicului. Acestea sunt împărțite în cadrul conceptual IASB în caracteristici calitative fundamentale (relevanța și reprezentarea exactă) și caracteristici calitative amplificatoare (comparabilitatea, verificabilitatea, oportunitatea și inteligibilitatea). Relevanța informației reprezintă faptul că aceasta are capacitatea de a genera o diferență în deciziile luate de utilizatori. Această diferență se bazează pe o valoare predictivă, retrospectivă sau ambele. Relevanța unei informații este legată de natura și importanța ei. Importanța relativă a informației este apreciată în funcție de consecințele pe care le are omisiunea sau inexactitatea acesteia asupra deciziilor economice ale utilizatorilor cu privire la entitatea raportoare. Informațiile sunt semnificative dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor cu privire la entitatea raportoare. Pentru a fi utile, informațiile financiare nu trebuie să fie doar relevante, ci să fie și reprezentate exact, ceea ce înseamnă ca acestea să fie complete, neutre, și fără erori. Comparabilitatea se referă la abilitatea de a identifica similitudini și diferențe între elemente. Verificabilitatea îi ajută pe utilizatori să se asigure că informația reprezintă corect fenomenul economic pe care aceasta își propune să-l reprezinte. O informație este oportună atunci când aceasta este disponibilă pentru factorii decizionali în timp util pentru a le influența decizia. Inteligibilitatea situațiilor financiare se referă la clasificarea, caracterizarea și prezentarea clară și concisă a acestora.

4.2. Analiza proiectului de revizuire a referințelor internaționale privind leasingul pentru a identifica limitele standardului IAS 17 și a interpretărilor aferente lui

Limite IAS 17

- În cazul leasingului operațional, conform standardului IAS 17, entitățile menționează aceste contracte doar în notele explicative, nerecunoscând o datorie, fapt care duce la alterarea gradului de îndatorare a întreprinderii respective și la transmiterea de informații eronate utilizatorilor situațiilor financiare (IASB DP/2009/1 1.12 (a)). Spre exemplu o societate ce are ca obiect de activitate transportul de bunuri sau persoane, ce închiriază un număr ridicat de autoturisme, va avea în proporție mare datorii provenite din leasing operațional care nu vor figura în bilanț ca datorii, situație care va genera un grad de îndatorare redus substanțial față de realitatea economică.

- În prezent nu există o cerință expresă ca activele și datoriile provenite din leasing financiar să fie prezentate distinct de cele provenite din alte surse. De aceea, cele mai multe entități care raportează în conformitate cu IFRS nu le prezintă separat. În ceea ce privește activele care fac obiectul contractelor de leasing financiar, acestea se prezintă cumulat cu cele obținute prin achiziție sau producție proprie.
- În contabilitatea locatorului, în urma contractului de leasing financiar, activul suport este scos din gestiune, riscurile reziduale aferente acestuia (considerate ne semnificative) nefiind menționate în situațiile financiare.
- Caracteristicile contractelor de leasing financiar pot fi utilizate și interpretate diferit de locator și locatar, iar cei doi pot ajunge la concluzii diferite cu privire la natura contractului. Spre exemplu, locatarul consideră contractul ca fiind de leasing financiar, în timp ce locatorul îl consideră de leasing operațional și invers. Astfel activul va figura în bilanțul ambelor entități, fie nu va figura în niciunul dintre acestea. Prin urmare, activul poate fi amortizat de ambele entități sau de niciuna dintre ele.
- Rata de actualizare implicită tinde să fie irelevantă dacă locatarul și locatorul provin din medii diferite.
- IAS 17 în forma actuală pune în dificultate utilizatorii în situații rare, în care valoarea de la recunoașterea inițială este diferită la locatar față de cea de la locator. Efectul va fi descompunerea fluxurilor dintre cei doi de o manieră diferită, (ce e rambursare de datorie la locatar, nu va fi recuperare de investiție la locator și ce e cheltuială la locatar nu va fi venit la locator). Această limită s-a menținut și în standardul nou emis.
- Nu este justificată includerea chiriilor contingente în datoria inițială a locatarului deoarece nu se poate stabili cu exactitate contribuția activului care face obiectul contractului de leasing la performanța viitoare a întreprinderii. Schimbările în estimări, chiar dacă sunt justificate și ar putea să influențeze deciziile managerilor, nu sunt suficiente pentru reclasificarea contractelor.
- IAS 17 nu prevede în mod clar tratamentul unui contract care are și componente non-leasing (EFRAG).

4.3. De la paradigma transferului de riscuri și beneficii la paradigma dreptului de utilizare. Analiza proiectului de revizuire a IAS 17 Leasing.

Pasul I Documentul de discuție (discussion paper)

În urma identificării limitelor IAS 17, în iulie 2006, a fost inclusă în agenda IASB problematica privind revizuirea acestuia.

La 19 martie 2009, IASB publică documentul de discuție privind revizuirea standardului IAS 17. Bordul a susținut că noul standard propus trebuie să se bazeze într-o anumită măsură pe cel existent în prezent. În această primă abordare se prevedea faptul că într-un contract de leasing simplu, locatarul obține dreptul de utilizare asupra unui bun economic care coincide cu definiția unui activ și în același timp are obligația de a plăti chiria aferentă contractului care îndeplinește definiția unei datorii. La evaluarea inițială, nu trebuiau recunoscute separat componentele de leasing (spre exemplu opțiunea de reînnoire a contractului, opțiunea de cumpărare, chiriile contingente sau garanții privind valoarea reziduală a activului) acestea fiind incluse în cost. Inițial, datoria trebuia evaluată la valoarea actualizată a plăților de leasing prin folosirea unei rate marginale a dobânzii de către locatar, iar dreptul de utilizare a activului trebuia să fie evaluat la cost. Amortizarea dreptului se făcea pe cea mai scurtă perioadă dintre durata de viață a activului și durata contractului. În cazul în care exista opțiunea de a extinde durata contractului, cele două părți trebuiau să convină de la început

care este durata cea mai probabilă. Se prevedea reevaluarea duratei contractului de leasing la fiecare perioadă de raportare, schimbările survenite în urma acestora fiind recunoscute ca o ajustare a dreptului de utilizare.

Am analizat cu atenție comentariile cu privire la acest prim document de discuție și am remarcat faptul că principalii respondenți nu au fost de acord cu obligația locatarului de a revizui datoria pentru a reflecta fluctuațiile ratei. Menționăm astfel argumentele date de FEE, EFRAG și Deloitte care susțin ideea că raportul cost-beneficiu al acestei măsuri va fi unul nefavorabil. De asemenea, în cazul în care IASB decide totuși să aplice această măsură, Deloitte ar opta pentru reevaluarea datoriei numai la apariția unei modificări în cash-flow și nu la fiecare perioadă de raportare. În ceea ce privește natura dreptului de utilizare a activului, părerile au fost împărțite. Astfel EFRAG și Deloitte au susținut bordul cu privire la înregistrarea dreptului de utilizare în funcție de natura activului suport în timp ce FEE insistă pe diferențierea între activul suport și dreptul de utilizare a acestuia, clasificându-l pe cel din urmă ca o imobilizare necorporală indiferent de natura activului suport.

Pasul II Proiectul de expunere (Exposure draft)

În data de 17 august 2010 a fost publicat de către IASB un prim proiect de expunere. Mulți respondenți și-au exprimat susținerea pentru recunoașterea dreptului de utilizare și a datoriei de leasing rezultate dintr-un contract care îndeplinește definiția unui leasing deși unii s-au împotrivit aplicării aceluiași model pentru toate contractele de leasing. Cu toate acestea, au fost diverse opinii cu privire la tiparul recunoașterii profitului sau pierderii la locatari. Pe de o parte, cei care lucrează în firme de contabilitate au susținut propunerea din proiectul de expunere și pe de altă parte, cei din industria leasingului și unii utilizatori și preparatori susțin o amortizare bazată pe anuitate sau ipotecă a dreptului de utilizare pentru a crea un profit sau pierdere liniară similar cu contabilizarea actuală a leasingului operațional. În ceea ce privește contabilitatea locatorului, mulți dintre cei care au răspuns întrebărilor au observat că propunerile referitoare la aceasta erau mai puțin dezvoltate decât cele pentru contabilitatea locatarului. Aceștia au considerat că bordul trebuie să muncească mai mult și să facă testări de teren înainte de a finaliza orice amendament referitor la contabilitatea locatorului. Un număr semnificativ de respondenți, și-au pus problema dacă propunerile referitoare la contabilizarea locatorului aduceau o îmbunătățire la raportarea financiară curentă afirmând că modelul actual de contabilizare la locator nu este “defect” și raportul cost-beneficiu al oricărei schimbări propuse trebuie evaluat cu grijă și luat în considerare deoarece rezultatele raportării financiare pot să nu difere substanțial de aplicarea standardului existent. În plus, complexitatea contabilității locatorului este sporită în loc să fie redusă. Respondenții au oferit o multitudine de propuneri pentru rafinarea contabilității locatorului, susținând semnificativ dezvoltarea unui singur model de contabilizare compatibil cu modelul de la locatar. Per total, cei întrebați, au avut opinii mixte dacă IASB ar trebui să intervină cu propuneri de schimbare a modelului la locatar având în vedere că obiectivul principal al acestora ar trebui să se concentreze pe contabilitatea locatarului și să se adreseze contabilității locatorului mai târziu sau cu un proiect complet care analizează atât locatarul cât și locatorul deoarece doar analizându-i pe amândoi ar putea bordul să rezolve problemele legate de propunerile pentru oricare dintre ei.

Pasul III Al doilea proiect de expunere (Exposure draft)

În data de 21 iulie 2011, IASB și FASB își anunță intenția de a publica un nou proiect de expunere ce urma să apară în prima jumătate a anului 2012, însă acesta apare tocmai pe data de 16 mai 2013. Bunea Ștefan (2015) analizează aspectele cu privire la proiectul de expunere din 2013. Proiectul de revizuire definește leasingul ca fiind un contract care conferă dreptul

de utilizare a unui activ (activ suport) pentru o perioadă de timp, în schimbul unei contraprestații. Dacă îndeplinirea contractului depinde de utilizarea unui activ identificabil și în același timp prevede dreptul de control al utilizării acestui activ pentru o perioadă de timp, în schimbul unor plăți, atunci îl considerăm ca fiind un contract de leasing.

Se prevede recunoașterea dreptului de utilizare a activului suport, nu a activului în sine și a unei datorii pentru contract de leasing pe o perioadă mai mare de 12 luni. Elementele de leasing dintr-un contract trebuie separate de acesta. Contractele de leasing sunt clasificate în două categorii: leasing de tip A și leasing de tip B. Diferența dintre cele două tipuri de leasing este dată de modul în care beneficiile activului sunt consumate, astfel leasingul de tip A cuprinde toate activele în afară de terenuri și clădiri exceptând cazul în care durata de viață a acestora din urmă este acoperită în cea mai mare parte de durata contractului de leasing și valoarea actualizată a plăților de leasing reprezintă o parte semnificativă din valoarea justă a terenului/clădirii. Leasingul de tip B cuprinde terenurile și clădirile, precum și celelalte active care îndeplinesc următoarele condiții: durata contractului de leasing acoperă o parte nesemnificativă din durata de viață economică a acestora și valoarea actualizată a plăților de leasing este neglijabilă comparativ cu valoarea justă a acestora la data începerii contractului.

În contabilitatea locatarului, ambele tipuri de contracte se recunosc inițial astfel:

Drept de utilizare a activului = Datorie a

unde:

a = valoarea actualizată a plăților de leasing

Dacă locatarul suportă costuri inițiale directe legate de contract, atunci costul dreptului de utilizare include și aceste costuri.

Drept de utilizare a activului = $\frac{a+b}{a+b}$ %
Datorie a
Costuri la bănci b

unde:

b=costuri inițiale directe

În contabilitatea locatorului, lucrurile se complică destul de mult, iar evaluarea inițială se face astfel:

Contractele de tip A:

Situația 1: Valoarea justă a activului suport = Valoarea contabilă a activului suport

%	=	%	
x	Creanță	Activ suport	z
y	Activ rezidual	Cont la bancă	w

unde:

x = valoarea actualizată a plăților de leasing (cu o rată care ține cont de costurile inițiale directe) la care se adaugă costurile inițiale directe;

y = valoarea actualizată a valorii reziduale cu o rată care nu ține cont de incidența costurilor inițiale directe;

z = valoarea contabilă a activului suport (egală cu valoarea justă);

w = costurile inițiale directe.

Situația 2: Valoarea justă a activului suport $\neq$ Valoarea contabilă a activului suport

Dacă Valoarea justă $>$ Valoarea contabilă:

$$\begin{array}{lcl} \% & & \% \\ x & \text{Creanță} & = \text{Venit} \quad x-w \\ & & \text{Cont la bancă } w \end{array}$$

$$\begin{array}{lcl} \text{și} & & \\ y & \% & = \% \\ v & \text{Activ rezidual} & \text{Activ suport} \quad t \\ & \text{Costul vânzării} & \text{Profit nerealizat} \quad u \end{array}$$

unde:

t = valoarea contabilă a activului suport;

u = câștigul – câștigul realizat;

$$v = t - y + u$$

Câștigul = Valoarea justă a activului suport – valoarea contabilă a activului suport

Câștigul realizat = câștigul x (Valoarea actualizată a plăților de leasing/Valoarea justă a activului suport)

Dacă Valoarea justă $<$ Valoarea contabilă:

$$\begin{array}{lcl} \% & & \% \\ x & \text{Creanță} & = \text{Venit} \quad x-w \\ & & \text{Cont la bancă } w \end{array}$$

$$\begin{array}{lcl} \text{și} & & \\ y & \% & = \% \\ v & \text{Activ rezidual} & \text{Activ suport} \quad t \\ m & \text{Costul vânzării} & \\ & \text{Pierdere nerealizată} & \end{array}$$

unde:

m = pierderea – pierderea realizată;

Pierderea = Valoarea justă a activului suport – valoarea contabilă a activului suport

Pierderea realizată = pierderea x (Valoarea actualizată a plăților de leasing/Valoarea justă a activului suport)

$$v = t - y - m$$

Contracte de tip B:

$$\text{Creanță} = \text{Venit din chirii} \quad p$$

unde:

p = plățile de leasing recunoscute pe o bază liniară sau pe o altă bază care ar fi mai potrivită cu ritmul în care se activul suport generează beneficii economice viitoare pentru locator.

$$\text{Cheltuială amânată} = \text{Cont la bancă } w$$

și, ulterior:

Cheltuieli după natură sau după funcții = Cheltuieli amânate s

unde:

s = costurile inițiale directe recunoscute în profit și pierdere pe aceeași bază ca cea utilizată pentru recunoașterea veniturilor din chirii.

În cazul în care contractul de leasing este pe termen scurt (cu alte cuvinte are o durată, cu tot cu opțiunile de prelungire egală sau mai mică de 12 luni) locatorul va recunoaște veniturile din chirii pe o bază liniară sau pe o altă bază care să aproximeze mai bine ritmul în care activul suport generează beneficii economice viitoare pentru acesta.

Opinii relevante exprimate în procesul de consultare publică

Comentariile cu privire la acest ultim proiect de expunere au fost destul de diversificate. În ceea ce privește definiția și modul în care se determină dacă un contract conține sau nu leasing, KPMG nu a fost de acord cu acestea, părerea lor fiind aceea că nu se aduce o îmbunătățire în comparație cu IFRIC 4, menționând că trebuie să se păstreze cele curente. În schimb, EY și PwC au susținut că acestea chiar aduc îmbunătățiri la IFRIC 4. Despre contabilitatea la locatar FEE și EFRAG au spus că sunt de acord cu includerea plăților variabile bazate pe un indice sau pe o rată și au susținut faptul că noțiunea de cheltuieli variabile care sunt fixe nu este destul de clară. KPMG a considerat că modelul contractului de tip B de la locatar ar trebui dezvoltat mai mult astfel încât să existe o anumită concordanță cu modelul contractului de tip B de la locator. Membrii EY nu au înțeles de ce se prezintă diferit cheltuielile și cash-flow-ul de la contractele de tip A la contractele de tip B iar în bilanș se prezintă în același mod. Cu privire la contabilitatea locatorului, FEE și EFRAG au susținut faptul că termenul de activ rezidual ridică mari probleme, acesta putând fi confundat cu ușurință cu valoarea justă pe care se așteaptă să o aibă activul suport la sfârșitul perioadei de leasing. Acest concept l-ar putea încuraja pe locator să obțină beneficii economice pe restul duratei de utilizare a activului. Totodată, aceștia se împotrivesc includerii plăților aferente opțiunii de cumpărare în valoarea creanței locatorului deoarece nu se pot estima deciziile viitoare ale acestuia. Propunerea lor este aceea de a dezbate mai pe larg condițiile în care locatorul include sau nu plățile variabile în calculul ratei de actualizare. PwC susține o abordare simetrică la locatar și locator.

Arhitectura și mizele noului standard IFRS 16 Leasing

În urma tuturor acestor abordări și comentarii, s-a decis elaborarea unui nou standard apărut în data de 13 ianuarie 2016, numit IFRS 16 care înlocuiește standardul actual IAS 17. Acesta va intra în vigoare pentru perioadele de raportare care încep după data de 1 ianuarie 2019. Noul standard definește contractul de leasing ca fiind un contract sau parte a unui contract ce conferă dreptul de utilizare a unui activ (activ suport), pentru o perioadă de timp în schimbul unei contraprestații.

Modelul IFRS 16 de contabilizare la locatar reflectă fondul economic al unui leasing deoarece, la data începerii, locatarul obține dreptul de utilizare a activului suport pentru o perioadă de timp, iar locatorul i-a livrat acest drept punând la dispoziție activul pentru a fi folosit de chiriaș. Un activ este definit ca o resursă controlată de entitate rezultată din evenimente trecute și de la care se așteaptă beneficii economice viitoare. IASB a conchis că

dreptul locatarului de a utiliza activul suport îndeplinește definiția unui activ din următoarele motive:

- a) locatarul contolează dreptul de utilizare a activului suport pe parcursul contractului de leasing; odată ce activul este pus la dispoziția locatarului, locatorul nu îl poate lua înapoi și nu se poate folosi de el în scopuri proprii pe durata leasingului în ciuda faptului că el este proprietarul de drept al acestuia.
- b) locatarul are capacitatea să decidă cum să folosească activul suport și, deci, să decidă cum generează beneficii economice viitoare din acest drept de utilizare; această capacitate demonstrează controlul locatarului asupra dreptului de utilizare.
- c) dreptul de a controla și de a utiliza activul există chiar și atunci când sunt impuse unele restricții de utilizare deși acestea pot afecta valoarea și perspectiva de utilizare a locatarului, ele nu afectează existența acestui activ-drept de utilizare; nu este ieșit din comun să se impună restricții asupra utilizării unui activ deținut sau al unui activ luat în leasing.
- d) controlul locatarului asupra dreptului de utilizare reiese din evenimente trecute – nu doar din angajamentul față de contractul de leasing dar și din faptul că activul suport a fost pus la dispoziția locatarului pentru a fi folosit pe durata certă a perioadei de leasing. Mulți au semnalat că dreptul de utilizarea activului suporta locatarului este condiționat de plățile făcute de acesta pe durata leasingului, astfel locatarul poate renunța la dreptul de utilizare neonorându-și obligațiile de plată.

O datorie este definită ca o obligație actuală a entității provenită din evenimente trecute și de la care se așteaptă ieșiri viitoare de resurse în care sunt încorporate beneficii economice. IASB a ajuns la concluzia că obligația locatarului de a face plăți de leasing îndeplinește definiția unei datorii din următoarele motive:

- a) locatarul are o obligație actuală să facă plăți de leasing odată ce activul suport a fost pus la dispoziția sa; această obligație reiese din evenimente trecute – atât din angajamentul contractual, cât și din faptul că activul suport a fost pus la dispoziția locatarului; cât timp locatarul nu renegociază leasingul, locatarul nu are niciun drept să îl anuleze sau să evite plățile contractuale (sau de finalizare a contractului) înainte de sfârșitul duratei de leasing.
- b) obligația rezultă în ieșiri viitoare de beneficii economice – de regulă plăți contractuale în numerar în concordanță cu termenii și condițiile leasingului.

Având în vedere că s-a concluzionat faptul că dreptul de utilizare îndeplinește definiția unui activ, iar obligația de a face plăți de leasing îndeplinește definiția unei datorii, s-a decis ca modelul recunoașterii leasingului în contabilitate să fie cel prezentat în continuare.

Identificarea unui leasing

La începutul unui contract o entitate va evalua dacă contractul este sau conține leasing. Un contract este sau conține leasing dacă conferă dreptul de utilizare a unui activ identificabil pentru o perioadă de timp în schimbul unei contraprestații. O perioadă de timp poate fi descrisă în termeni de cantitate de produse a unui activ identificabil, spre exemplu numărul de unități de producție pe care un echipament le reținează. O entitate va reevalua dacă un contract este sau conține leasing doar dacă termenii și condițiile contractului s-au modificat.

Separarea componentelor unui contract

Pentru un contract care este sau conține leasing, o entitate va contabiliza componentele de leasing separat de cele de non-leasing. Pentru un contract care conține o componentă de leasing și una sau mai multe de non-leasing, locatarul va aloca o valoare în contract pentru fiecare componentă de leasing pe baza prețului relativ autonom și pentru fiecare componentă non-leasing pe baza prețului pieței. Prețul relativ autonom al componentelor de leasing și non-leasing va fi determinat în baza prețului pe care locatarul sau un furnizor similar l-ar cere unei entități pentru acea componentă sau o componentă similară separat.

Contabilizarea la locatar

Locatarul clasifică leasingul ca fiind leasing pe termen scurt și leasing pe termen lung. La data începerii contractului, locatarul va recunoaște un activ - drept de utilizare și o datorie din leasing.

Evaluarea inițială

Inițial, dreptul de utilizare se evaluează la cost și este compus din:

- a) suma datoriei evaluată inițial;
- b) orice plată de leasing făcută la data începerii sau înainte de aceasta, mai puțin orice stimulent primit legat de leasing;
- c) orice costuri directe inițiale suportate de locatar;
- d) o estimare a costurilor de dezasamblare, refacere a spațiilor și altele similare.

Datoria inițială se evaluează la valoarea actualizată a plăților de leasing care nu au fost efectuate până la acea dată. Aceste plăți de leasing vor fi actualizate folosind rata implicită din contract dacă aceasta poate fi determinată, în caz contrar se va utiliza rata marginală.

Plățile de leasing incluse în evaluarea datoriei de leasing cuprind următoarele sume aferente dreptului de utilizare a activului suport care nu sunt plătite până la acea dată pe durata contractului:

- e) plățile fixe;
- f) plățile variabile de leasing care depind de o rată evaluată inițial folosind rata de la momentul de începere a contractului;
- g) sumele care se așteaptă a fi plătite de către locatar aferente valorii reziduale;
- h) prețul opțiunii de cumpărare dacă exercitarea acestuia la sfârșit este destul de cert;
- i) plățile și penalitățile pentru terminarea leasingului.

Evaluarea ulterioară

Aceasta se face după modelul costului, însemnând că locatarul va evalua dreptul de utilizare la cost din care se scade amortizarea și deprecierea acumulată și va fi ajustat la fiecare

reevaluare a datoriei. Amortizarea se face conform IAS 16. Dacă se prevede transferul dreptului de proprietate la sfârșitul duratei contractului, sau dacă locatarul va exercita cu certitudine opțiunea de cumpărare, acesta va amortiza dreptul de utilizare de la data începerii contractului până la sfârșitul duratei de viață utilă. Altfel, locatarul va amortiza dreptul de utilizare de la data începerii contractului până la cea mai mică dată dintre sfârșitul de viață utilă a activului suport și data finalizării contractului. Locatarul va aplica IAS 36 pentru a determina dacă dreptul de utilizare a fost depreciat.

La evaluarea ulterioară, datoria crește pentru a reflecta dobânda și scade pentru a reflecta plățile de leasing făcute. În cazul în care locatarul aplică modelul valorii juste din IAS 40 pentru investițiile sale imobiliare, acesta va aplica același model și dreptului de utilizare care corespunde definiției investițiilor imobiliare din IAS 40. Dacă dreptul de utilizare aparține unei clase de clădiri, terenuri sau echipamente asupra cărora locatarul aplică modelul de reevaluare din IAS 16, atunci acesta poate decide să aplice acest model tuturor drepturilor de utilizare ce au legătură cu clasa respectivă.

Contabilizarea la locator

În ceea ce privește locatorul, modelul contabilității din IAS 17 s-a păstrat, acesta clasificând leasingul în financiar și operațional. Principalele diferențe între standardul actual și IFRS 16 se regăsesc însă în cerințele de prezentări de informații. În urma cercetării și a numeroaselor feedback-uri primite pe parcursul proiectului de revizuire, IASB a identificat principala problema cu privire la necesitățile de prezentare a informațiilor conform IAS17 și anume lipsa informațiilor legate de riscul de credit și riscul aferent activului rezidual al locatorului. În special în cazul leasingului operațional, locatorul poate reține riscuri semnificative aferente activului rezidual care nu figurau în notele contabile. Incertitudinea cu privire la valoarea reziduală a activului suport la finalul contractului de leasing este de cele mai multe ori principalul risc al locatorului. Astfel, IASB a decis că locatorul trebuie să specifice în notele contabile informații cu privire la riscurile și beneficiile netransferate aferente activului ce face obiectul contractului. Inițial, bordul a luat în calcul să-i solicite locatorului să menționeze valoare justă a activelor reziduale la fiecare perioadă de raportare însă a ajuns la concluzia că această cerință este prea solicitantă pentru locator, costurile acesteia depășind beneficiile.

Exemplificarea aplicării noilor reguli la locator

Între societatea Alfa, locator și societatea Beta, locator se încheie un contract de leasing. Se cunosc următoarele aspecte:

- Data începerii contractului : 01.01.N
- Obiect: mijloc de transport
- Durata: 5 ani
- Gratuitate la plata chiriei: în primul an
- Nu există opțiune de cumpărare
- Plățile se fac la sfârșitul anului începând cu N+1
- Se fac cheltuieli legate de contract în sumă de 1.000 de lei
- Rata implicită: 7% pe an
- Durata de utilitate a dreptului de utilizare: 5 ani
- Metoda de amortizare: liniară

Figura 1 – Tabloul de rambursare

Durata	Plăți	Dobândă	Rambursare	Soldul datoriei
1.01.N				16936.4784
31.12.N	-	-	-	16936.4784
31.12.N+1	5000	1185.5534	3814.4466	13122.0318
31.12.N+2	5000	918.5422	4081.4578	9040.5740
31.12.N+3	5000	632.8400	4367.1600	4673.4140
31.12.N+4	5000	326.5860	4673.4140	0
TOTAL	20000	3063.5216	16936.4784	-

Înregistrări contabile aferente anului N

La 1.01.N

1. Recunoașterea și evaluarea inițială a leasingului

213X = 167X 16936,4784 lei

Drept de utilizare a Datorii din contracte de leasing
imobilizării corporale

Plată leasing = 5000 lei * 4 ani = 20000 lei/an

Dobânzi totale = 20000 lei – 16936,4784 lei = 3063,5216 lei

Debit 8051 3063,5216 lei (dobânda de plătit)

Valoarea actualizată a plăților de leasing = $\frac{5000 \text{ lei}}{(1+0,07)^2} + \frac{5000 \text{ lei}}{(1+0,07)^3} + \frac{5000 \text{ lei}}{(1+0,07)^4} + \frac{5000 \text{ lei}}{(1+0,07)^5} =$
16936,4784 lei

2. Recunoașterea la cost a cheltuielilor suportate de locatar.

213X = 5121/462 1000 lei

Costul activului = 16936,4784 lei + 1000 lei = 17936,4784 lei

3. Amortizarea dreptului de utilizare activului (31.12.N)

681X = 281X 3587,29 lei

Amortizare N = $\frac{17936,4784 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 3587,29 \text{ lei/an}$

Figura 2 - Situația poziției financiare la 31.12.N

Active imobilizate	N-1	N
Drepturi de utilizare a imobilizarilor corporale(2XX-281X)		14349,18
...		
Active circulante(curente)		
...		
Datorii pe termen lung		
Datorii din contracte de leasing		13122,0318
...		
Datorii pe termen scurt		
Datorii din contracte de leasing		3814,4466
...		

Înregistrări contabile în anul N+1

La 31.12.N+1

1. Evaluarea ulterioară a datoriei

a) Includerea în soldul datoriei a efectului trecerii timpului

666 = 167X 1185,5534 lei

8051 Credit 1185,5534 lei

b) Înregistrarea facturii de leasing

% = 406X 6000 lei

167X Datorii din operațiuni 5000 lei

4426 de leasing 1000 lei

c) Plata facturii

406X = 5121 6000 lei

d) Amortizarea dreptului de utilizare

681X = 281X 3587,29 lei

Feedback IFRS 16

Pe întreg parcursul proiectului, IASB a primit numeroase opinii, sugestii și reclamații cu privire la standardul nou-propus. Aceste feedback-uri au ajutat la modelarea standardului în forma sa finală. Trecerea de la paradigma transferului de riscuri și beneficii la paradigma dreptului de utilizare a fost susținută de majoritatea utilizatorilor de situații financiare și a persoanelor juridice afectate de aceste standarde. Cu toate acestea, unii dintre ei au sugerat o descriere mai amănunțită în notele contabile a operațiilor de leasing, dorind să păstreze criteriile actuale de recunoaștere și măsurare din IAS 17. IASB a conchis că simpla înăsprire a reglementării actuale nu va fi suficientă, afirmând că prin noul standard va scădea nevoia investitorilor și analiștilor de a ajusta datele raportate de entități și va spori comparabilitatea situațiilor financiare.

Referitor la modelul contabilității la locatar, din proiectul de expunere revizuit (2013), care presupune clasificarea leasingului în tip A și tip B, opiniile au fost variate, principala reclamație fiind aceea că modelul este prea complex și greu de pus în aplicare. Bordul a decis ca toate leasingurile să fie contabilizate în același fel, concluzionând că aplicarea IFRS 16 va avea costuri similare cu aplicarea IAS 17 deoarece principalul cost suportat de locatar reiese din recunoașterea și măsurarea leasingului în bilanț, aspect comun ambelor standarde. De asemenea, nu se mai face clasificarea în leasing operațional și financiar, fapt ce reduce complexitatea.

Ultimul proiect de expunere permite nerecunoașterea activelor și datoriilor în cazul leasingurilor pe o perioadă mai mică de 12 luni. Mulți acționari și-au exprimat îngrijorarea cu privire la numeroasele leasinguri ce au ca obiect un activ de mică valoare, argumentând că impactul asupra situațiilor financiare este nesemnificativ comparativ cu costurile aplicării. IASB a decis să scutească entitățile de la recunoașterea activelor și datoriilor atât pentru leasingurile a căror durată se estimează a fi mai mică de 12 luni (luând în calcul și probabilitatea exercitării opțiunii de cumpărare) cât și pentru leasingurile ce au ca obiect un activ suport de mică valoare. Această abatere lasă loc contabilității creative în sensul că managementul locatarului va fi cel care va decide dacă un leasing este de valoare mică deși,

pentru un contract similar, managementul altei entități ar putea să îl considere de valoare semnificativă.

În ceea ce privește modelul contabilității la locator, propunerea a constat într-o abordare simetrică cu cea a locatarului. Răspunsurile primite de la numeroși investitori și analiști susțin faptul că beneficiile aplicării normelor propuse nu depășesc costurile acestora. Actionarii au sesizat că cerințele IAS 17 privind contabilitatea locatorului sunt bine înțelese și spre deosebire de locatar, nu constituie o eroare fundamentală. De asemenea, majoritatea utilizatorilor de situații financiare nu ajustează datele raportate de entități pentru a ilustra efectul operațiunilor de leasing, aspect care sugerează că modelul din IAS 17 îndeplinește cerințele acestora. IASB a decis să păstreze actualul model de contabilitate la locator, înăsprind însă cerințele legate de informațiile care trebuie prezentate în notele contabile (IFRS 16 – Feedback statement).

CONCLUZII

În concluzie, noua perspectivă a prevalenței economicului asupra juridicului este reprezentată de trecerea de la standardul IAS 17 la noul standard IFRS 16, sau mai bine zis, trecerea de la paradigma transferului de riscuri și beneficii la paradigma dreptului de utilizare, aceasta din urmă reflectând fondul economic al tranzacției. Pe parcursul cercetării noastre am constatat faptul că prin noua perspectivă majoritatea limitelor enunțate au fost ameliorate sau chiar eliminate, prezentându-se astfel o imagine mult mai clară a situațiilor financiare. Datorită apariției noului standard, utilizatorii pot observa cu mai multă ușurință care sunt activele și datoriile provenite din leasing uitându-se doar pe situația poziției financiare și astfel nu mai sunt nevoiți să ajusteze informațiile aferente din situațiile financiare pentru a ajunge la realitatea economică. Locatarul și locatorul vor percepe fondul economic al tranzacțiilor prin raportare la criteriile diferite, potrivit noului standard. La locator, fondul economic este subsidiar dreptului de utilizare a activului suport, ceea ce controlează locatarul este dreptul de utilizare. Locatorul percepe fondul economic prin transferul riscurilor și beneficiilor la locatar. Pentru el nu este atât de relevant transferul dreptului de utilizare cât analiza riscurilor transferate.

BIBLIOGRAFIE

- Feleagă, N., Ionașcu, I. (1998) *Tratat de contabilitate financiară Volumul I*, București: Editura Economică
- Feleagă, N., Ionașcu, I. (1998) *Tratat de contabilitate financiară Volumul II*, București: Editura Economică
- Feleagă, N. (1997) *Dincolo de frontierele vagabontajului contabil*, București: Editura Economică
- Feleagă, N. (1996) *Îmblânzirea junglei contabilității concept și normalizare în contabilitate*, București: Editura Economică
- OMFP 403/1999
- OMFP 94/2001
- OMFP 1752/2005
- OMFP 3055/2009
- OMFP 1802/2014

<http://www.aicpa.org/>
<http://www.fasb.org/>
<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>
<http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>
<http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx>
<http://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-27>
<http://www.iasplus.com/en/standards/ifric/ifric4>
<http://www.iasplus.com/en/standards/sic/sic-15>
<http://www.efrag.org/>
http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175827616807&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=916383&blobheadervalue1=filename%3DLEASES2.ED.0301.PRICEWATERHOUSECOOPERS_INTERNATIONAL_LIMITED.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs
http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey=id&blobnocache=true&blobwhere=1175827616788&blobheader=application%2Fpdf&blobheadername2=Content-Length&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadervalue2=910960&blobheadervalue1=filename%3DLEASES2.ED.0297.ERNST_%26_YOUNG_GLOBAL_LIMITED.pdf&blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs
<https://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Newsletters/IFRS-Briefing-Sheet/Documents/IFRS-Briefing-Sheet-O-1008-205.pdf>
<http://www.iasplus.com/en/news/2009/March/news5100>
<http://www.iasplus.com/en/news/2010/August/news5540>
<http://www.iasplus.com/en/news/2011/July/news6677>
<http://www.iasplus.com/en/news/2013/05/leasing-proposals>
<http://www.iasplus.com/en/news/2016/01/ifrs-16>
<http://www.fee.be/>
<http://www.ey.com/>
<http://www.pwc.com/>
<http://www.kpmg.com/>
<http://www2.deloitte.com/ro/ro.html>

IMPORTANȚA ACTIVELOR CIRCULANTE ALE UNEI SOCIETĂȚI COMERCIALE ÎN ANALIZA ECONOMICO-FINANCIARĂ

Alexandra-Cristina Folea
Licență, An III, Grupa 653

Coordonator științific: Prof. univ. dr. Ion Anghel

REZUMAT

Obiectivul lucrării științifice “Importanța activelor circulante ale unei societăți comerciale în analiza economico-financiară” este de a prezenta importanța analizei financiare în ceea ce privește dezvoltarea sustenabilă, pe termen lung, a unei afaceri cât mai profitabile a unei companii comerciale. Mai precis, se prezintă rolul pe care îl joacă activele circulante, cât și importanța unei analize aprofundate a evoluției acestora, respectiv a evoluției componentelor activelor circulante și a ratelor de structură aferente. Rezultatele analizei dinamicii activelor circulante, cât și a valorilor indicatorilor calculați pe baza situațiilor financiare depuse de companiile subiect sunt cumulate de către analistul financiar și, prin intermediul unui model de evaluare, se stabilește riscul de insolvență al entităților economice analizate.

CUVINTE CHEIE: analiză financiară, societate comercială, active circulante, indicatori, valoare, risc, insolvență.

1. INTRODUCERE

Având în vedere contextul unui mediu economic instabil și dinamic, necesitatea unui raport financiar complex, care să înglobeze toate informațiile calitative și cantitative ale companiei subiect, precizându-se starea de “sănătate” financiară a acesteia, cât și poziția pe piață, este baza dezvoltării unei afaceri prospere pe termen lung. Ca urmare a existenței acestui dinamism al mediului economic, întreprinderile se confruntă adesea cu dificultăți de adaptare cât mai eficientă, într-o perioadă scurtă de timp, în parametri de competitivitate. În acest context, „**pieța**” - s-a dovedit ca fiind un mecanism natural de reglare a funcționării complexului economic (Robu, Anghel & Serban, 2014).

În acest scop, se pune accent pe analiza detaliată a indicatorilor financiari calculați pe baza elementelor bilanțiere și a contului de profit și pierdere: **ratele de structură, indicatorii de lichiditate, indicatorii de activitate și finanțare, respectiv indicatorii echilibrului financiar**. Subiectele abordate în această lucrare reprezintă, fiecare în parte, baza construirii și dezvoltării unei afaceri sustenabile, aspecte esențiale dezbătute prin intermediul studiilor economice de specialitate. Am ales această temă, deoarece consider analiza ca fiind fundamentul oricărei afaceri de succes. Astfel, analiza economico-financiară poate fi definită ca “un ansamblu de concepte, tehnici și instrumente de tratare a informațiilor cu scopul diagnosticării stării unei entități economice, a aprecierii nivelului calitativ al performanțelor acesteia în condițiile existenței unui mediu concurențial dinamic.” (Gheorghiu, 2008) Am înțeles acest aspect datorită experienței ca Analist Financiar Senior în cadrul departamentului de Credit Information al companiei Coface România Credit Management Services SRL (<http://www.coface.ro/>).

Pentru a exemplifica modul de calcul, de analiză și interpretare a fiecărui indicator, am efectuat o analiză comparativă între două societăți care fac parte din același sector de activitate, respectiv sectorul AGRO (cod CAEN: 0111- Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase). Am ales ca exemplu pozitiv compania AGRINVEST SRL, care prezintă valori favorabile ai indicatorilor, cu o situație financiară prosperă și o dezvoltare a afacerii continuă. Această companie este încadrată în clasa de risc scăzut de insolvență. În contrast, compania AGROFAM HOLDING SRL reprezintă un exemplu negativ în ceea ce privește utilizarea capitalului de lucru, valorile indicatorilor fiind în continuă scădere, semnificativ sub media sectorială. Această situație are drept impact intrarea în insolvență, din cauza incapacității de a-și onora datoriile până la scadență. Sursa situațiilor financiare ale celor două companii este Registrul Național al Comerțului (ONRC) și Ministerul Finanțelor Publice, în timp ce valorile sectoriale pentru indicatorii financiari sunt furnizate de Coface România.

2. PREZENTAREA COMPANIILOR

S.C. AGRINVEST S.R.L (<http://www.agrinvest.ro/>) este o companie cu capital integral privat, care s-a înființat în decembrie 2003. Din anul 2004, societatea și-a extins obiectul de activitate în domeniul agricol. Agrinvest este considerat un furnizor important de produse agricole și servicii, având ca obiect principal de activitate:

- înființarea culturilor agricole,
- oferirea consultanței agricole și tehnice,
- finanțarea fermierilor,
- cumpărarea, depozitarea și comercializarea cerealelor și plantelor tehnice,
- producerea, prelucrarea și comercializarea semințelor și pesticidelor.

Compania este reprezentativă în domeniul acesta de activitate datorită sănătății sale financiare, evidențiată de situațiile financiare aferente și de indicatorii calculați pe baza elementelor situațiilor financiare. Societatea este evaluată ca având un risc scăzut de a intra în insolvență.

AGROFAM HOLDING S.R.L (<http://magazin.agrofam.ro/>) este înființată în anul 1994. Compania face parte din grupul Agrofam, având ca obiectiv principal de activitate realizarea de producții de cereale și plante tehnice, precum și prelucrarea acestora. Societatea este în proces de insolvență din februarie 2016.

3. ANALIZĂ COMPARATIVĂ

3.1 Analiza dinamicii activelor circulante și a ratelor de structură

Tabel 1 - Extras active circulante din bilanțul contabil

AGRINVEST SRL				
RON	2014	2013	2012	2011
Total Stocuri	17.987.009 +54,13%	11.670.143 -3,76%	12.125.855 +39,26%	8.707.118
Total Creanțe	30.887.437 +57,66%	19.591.498 +80,84%	10.833.550 -5,16%	11.422.681
Casa și conturile la bănci	141.092 +79,63%	78.545 -89,26%	731.395 +341,06%	165.825
Investiții pe termen scurt	0	0	0	0
Total Active Circulante	49.015.538	31.340.186	23.690.800	20.295.624

Tabel 2 - Ratele de structură ale activelor circulante

AGRINVEST SRL - Rate de structură				
%	2014	2013	2012	2011
Rata Stocurilor	36,7 %	37,24 %	51,18 %	42,90 %
Rata Creanțelor	63,01 %	62,51 %	45,73 %	56,28 %
Rata Disponibilităților	0,29 %	0,25 %	3,09 %	0,82%
Rata Investițiilor pe termen scurt	0%	0%	0%	0%
Rata Activelor Circulante	56,80 %	64,71 %	61,91 %	57,40 %

Interpretare: Compania AGRINVEST SRL înregistrează o creștere continuă a valorii activelor circulante în perioada 2011-2014. Acestea ocupă o pondere ușor oscilantă între 55-65% în totalul activelor prezentate în bilanțul contabil. În anul 2014, ponderea activelor circulante în totalul activelor se apropie cel mai mult de ponderea recomandată prin normele analizei financiare pentru societățile cu ciclu operational lung (55%).

Creșterea activelor circulante se datorează creșterilor tuturor componentelor, creanțele înregistrând cea mai mare valoare, după o majorare cu aproximativ 58% în 2014 față de 2013. Având în vedere situația generală a companiei, mai precis faptul că valoarea cifrei de afaceri înregistrează creșteri continue în ultimii 3 ani analizați, valoarea profitului net al exercițiului prezintă rate de creștere constante, creșterile valorii stocurilor și creanțelor sunt sustenabile, deoarece compania este nevoită să-și mărească producția și să acorde noi termene de plată clienților în urma creșterii vânzărilor.

Tabel 3 – Extras active circulante din bilanțul contabil

AGROFAM HOLDING SRL				
RON	2014	2013	2012	2011
Total Stocuri	8.626.956 +39,40%	6.188.550 -21,06%	7.839.876 -29,05%	11.050.410
Total Creanțe	11.530.971 +8,90%	10.588.720 +65,55%	6.395.938 -34,15%	9.712.493
Casa și conturile la bănci	292.649 +13,05%	258.866 -32,17%	381.662 +11,90%	341.071
Investiții pe termen scurt	207.161 0%	207.161 0%	207.161 0%	207.161
Total Active Circulante	20.657.737	17.243.297	14.824.637	21.311.135

Tabel 4 - Ratele de structură ale activelor circulante

AGROFAM HOLDING SRL - Rate de structură				
%	2014	2013	2012	2011
Rata Stocurilor	41,76 %	35,89 %	52,88 %	51,85 %
Rata Creanțelor	55,82 %	61,41 %	43,14 %	45,57 %
Rata Disponibilităților	1,42 %	1,50 %	2,57 %	1,60 %
Rata Investițiilor pe termen scurt	1%	1,20 %	1,41 %	0,98 %
Rata Activelor Circulante	33,91 %	31,83 %	28,67 %	39,43 %

Interpretare: Compania **AGROFAM HOLDING SRL** înregistrează o creștere a activelor circulante de 19,80% în 2014 față de 2013. Acestea ocupă o pondere scăzută în totalul activelor, sub pragul recomandat de normele de analiză financiară pentru companiile cu ciclu operational lung.

Se poate observa o rată de creștere a stocurilor de 39,40 % în perioada 2013-2014, în perioadele precedente înregistrând scăderi. Concomitent, creanțele cresc în ultimii doi ani, ajungând la valoarea de 11.530.971 Ron, având cea mai mare pondere în totalul activelor circulante. Practic, creșterea activelor circulante se datorează în cea mai mare măsură creșterii stocurilor și a creanțelor.

În contrast cu societatea precedentă, ținând seama de situația financiară generală, și anume de faptul că valoarea cifrei de afaceri înregistrează scăderi în ultimii doi ani, iar valoarea profitului net este redusă, având rate constante de scădere, se poate preciza că majorarea stocurilor și a creanțelor nu este sustenabilă în cazul acesta. Mai precis, valoarea stocurilor crește deoarece vânzările se reduc, iar creșterea creanțelor evidențiază dificultatea întreprinderii de a-și recupera banii din creanțe la timp.

3.2 Analiza Ratelor Lichidităților

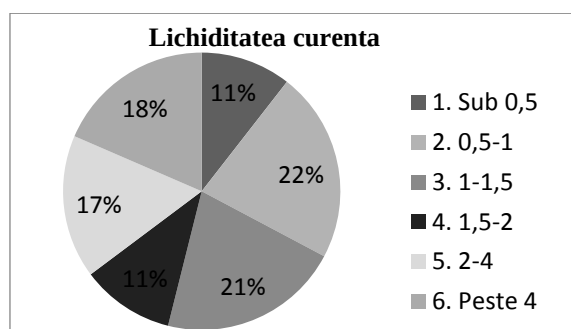
Analiza lichidității unei companii implică examinarea relației ce se stabilește între activele circulante și datoriile pe termen scurt ale acesteia pentru a stabili dacă întreprinderea își poate îndeplini obligațiile aferente datoriilor curente (Friedlob & Schleifer, 2003).

- **Lichiditatea curentă (Active Circulante : Datorii pe termen scurt)**

Tabel 5 – Lichiditate curentă

Lichiditatea curentă	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	1,98	2,54	2,92	2,32
AGROFAM HOLDING SRL	0,81	0,83	0,80	1,01
Media Sectorială	1,08	1,08	1,22	

Grafic 1 – Lichiditatea curentă la nivelul sectorului



Interpretare:

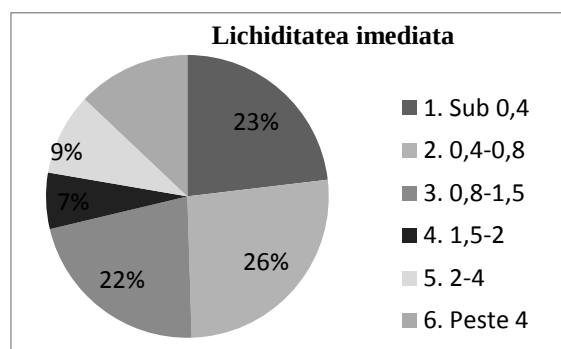
AGRINVEST SRL	AGROFAM HOLDING SRL
✓ Indicatorul prezintă valori supraunitare, peste media sectorului, ceea ce înseamnă că firma are suficiente active circulante pentru a-și acoperi datoriile pe termen scurt. ✓ Având în vedere întreaga perioadă analizată, compania semnalează un capital de lucru pozitiv și o capacitate de auto-finanțare a nevoilor de capital pe termen scurt. ✓ Scăderea ratei curente în perioada 2013-2014 de la 2,54 la 1,98 nu reprezintă un caz alarmant, deoarece valori foarte mari ale acestei rate (>2) pot fi nerecomandate, deoarece ar putea indica faptul că prea mult capital este investit în active circulante, cum ar fi creanțele comerciale și/sau stocuri.	– Indicatorul prezintă valori subunitare, în scădere în perioada 2013-2014, cu mult sub media sectorială. Acest lucru reprezintă o situație negativă în ceea ce privește capacitatea companiei de a-și onora datoriile pe termen scurt. – Pentru întreaga perioadă analizată, se observă o presiune asupra orizontului de finanțare pe termen scurt, avându-se în vedere și valoarea negativă a capitalului de lucru. – Acest lucru poate semnală și o utilizare necorespunzătoare a activelor circulante, nerespectându-se principiul de echilibru al structurii bilanțului, și anume acoperirea datoriilor pe termen lung din active curente sau alocarea în investiții pe termen lung a activelor circulante.

- **Lichiditatea imediată ((Active Circulante – Stocuri) : Datorii pe termen scurt)**

Tabel 6 – Lichiditate imediată

Lichiditatea imediată	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	1,25	1,60	1,42	1,32
AGROFAM HOLDING SRL	0,47	0,53	0,38	0,49
Media Sectorială	0,69	0,69	0,70	

Grafic 2 – Lichiditatea imediată la nivelul sectorului



Interpretare: Valorile lichidității imediate înregistrate de Agrofam Holding sunt sub media sectorială și mult mai mici decât valorile înregistrate de Agrinvest. Acestea din urmă sunt valori supraunitare, care depășesc media sectorului. Pentru compania Agrofam Holding, această situație indică o capacitate mai mică de a-și acoperi datoriile pe termen scurt ajunse la scadență prin valorile soldurilor creanțelor ce urmează a fi încasate, investițiile pe termen scurt și echivalentele de numerar. Mai mult de atât, acest fenomen este evidențiat și de valorile DIH (Durata Medie de Rotație a Stocurilor). În cazul societății Agrofam Holding, durata de rotație a stocurilor este mai lungă comparativ cu cea a companiei Agrinvest și cu media sectorială.

- **Lichiditatea numerar ((Active Circulante – Stocuri - Creanțe) : Datorii pe termen scurt)**

Tabel 7 – Lichiditate numerar

Lichiditatea Numerar	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	0,01	0,01	0,09	0,02
AGROFAM HOLDING SRL	0,02	0,02	0,03	0,03
Media Sectorială	0,11	0,09	0,14	

Interpretare: Ambele companii prezintă valori ale lichidității numerar sub media sectorului, dar la un nivel acceptabil, confruntându-se cu o ușoară presiune asupra lichidităților față de alți concurenți din sector.

3.3 Analiza Indicatorilor de Activitate și Finanțare

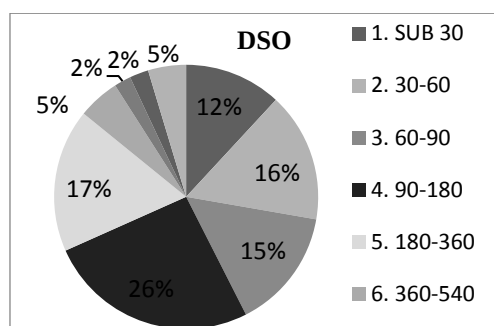
Acești indicatori fac referire cu precădere la rotația componentelor activelor în general, și al capitalului de lucru în special (stocuri, creanțe, datorii pe termen scurt) prin cifra de afaceri anuală; ciclul operațional și cel de conversie al banilor fiind două concepte esențiale.

- **Durata medie de încasare a creanțelor (Days of Sales Outstanding – DSO)**
Formula: $DSO = (Creanțe / Cifra\ de\ afaceri) * 360$

Tabel 8 - Durata medie de încasare a creanțelor

DSO	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	78	51	43	36
AGROFAM HOLDING SRL	154	140	78	131
Media Sectorială	153	150	122	

Grafic 3 – Durata medie de încasare a creanțelor la nivelul sectorului



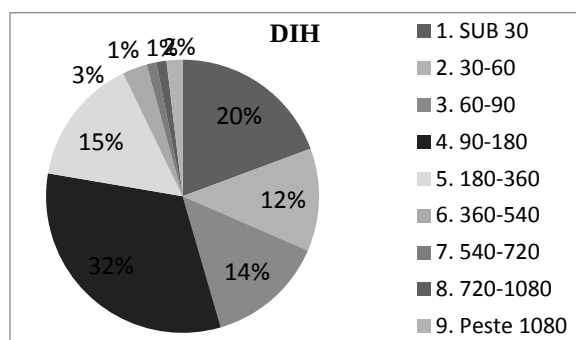
Interpretare: Agrofam Holding raportează o perioadă mai lungă de colectare a creanțelor, înregistrând o creștere a numărului de zile de la 78 zile în 2012 până la 154 zile în 2014, depășind practica generală a pieței. Acest lucru este nefavorabil, deoarece indică faptul că firma își încasează mai greu creanțele de la clienți. În cazul companiei Agrinvest, durata de colectare a creanțelor este mult mai mică față de cea a concurenței, iar valorile acestui indicator sunt sub media sectorială. Această situație este favorabilă întreprinderii, deoarece nu se confruntă cu dificultăți în ceea ce privește încasarea creanțelor de la clienți, ci din contră, își recuperează banii mult mai repede față de concurenți.

- **Durata medie de rotație a stocurilor (Days of Inventories on Hand – DIH)**
Formula: $DIH = (Stocuri / Cifra\ de\ afaceri) * 360$

Tabel 9 - Durata medie de rotație a stocurilor

DIH	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	45	31	49	28
AGROFAM HOLDING SRL	115	82	96	149
Media Sectorială	105	99	114	

Grafic 4 - Durata medie de rotație a stocurilor la nivelul sectorului



Interpretare: Agrofam Holding raportează durate medii de rotație a stocurilor semnificativ mai lungi în comparație cu Agrinvest, valori care ajung în anul 2014 să devanseze media sectorială. Acest fapt indică mai mult capital blocat în stocuri, creșterea presiunii asupra poziției de lichiditate, așa cum s-a observat anterior în cazul societății Agrofam Holding.

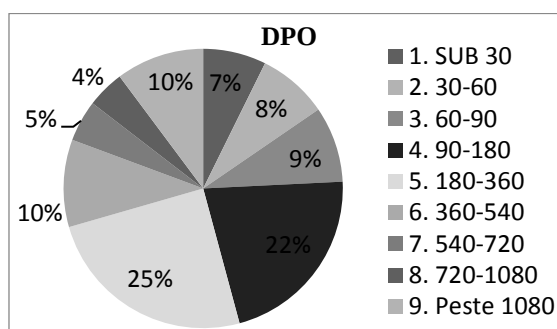
- Durata medie de rotație a datoriilor pe termen scurt (Days of Payables Outstanding - DPO)

Formula: $DPO = (\text{Datorii pe termen scurt} / \text{Cifra de afaceri}) * 360$

Tabel 10 - Durata medie de rotație a datoriilor pe termen scurt

DPO	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	62	32	33	28
AGROFAM HOLDING SRL	340	276	225	283
Media Sectorială	269	256	215	

Grafic 5 - Durata medie de rotație a datoriilor pe termen scurt la nivelul sectorului



Interpretare: Pe termen scurt, perioada de rotație a datoriilor în cazul Agrofam Holding este în continuă creștere în 2012-2014 de la 225 zile la 340 zile, comparativ cu modelul relativ plat al companiei Agrinvest, a cărei valori oscilează ușor în intervalul 28 – 62 zile în perioada analizată. Deși și trendul sectorului este ascendent global, duratele medii de rotație a datoriilor pe termen scurt ale companiei Agrofam Holding sunt cu mult superioare mediei sectoriale.

Acest lucru, împreună cu ciclul negativ de conversie a numeralului (indicatorul următor) și capitalul de lucru negativ (-4.878.627,00RON), indică o structură de finanțare nesustenabilă promovată de Agrofam Holding:

- Creșterea de capital pe termen scurt împrumutat atât de la instituții de credit, cât și de la furnizori prin lărgirea condițiilor de plată, alocat pe termen lung (investiții în active corporale, valorile acestora fiind în creștere cu 3 mil RON în 2012-2014)
- Scăderea cifrei de afaceri din ultimii 2 ani este efectul scăderii vânzărilor, confirmate de stocurile cu o durată lungă de rotație.

- **Ciclul de conversie al banilor (Cash Conversion Cycle [CCC])**

Formula: $CCC = DSO + DIH - DPO$

Tabel 11 - Ciclul de conversie al banilor

CCC	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	61	50	59	36
AGROFAM HOLDING SRL	-72	-54	-52	-4
Media Sectorială	-11	-7	21	

Interpretare: Agrinvest raportează un ciclu de conversie al banilor pozitiv și stabil, indicând faptul că furnizorii sunt plătiți mai rapid în comparație cu timpul necesar pentru a colecta creanțele și/sau a vinde stocurile. Acest lucru pare să fie sustenabil, având în vedere următorii indicatori înregistrați în 2014:

- Rata scăzută de îndatorare (41% față de 65% la nivel de sector)
- Profitul de exploatare mai mare cu 14,55% în 2014 față de 2013
- Creșterea cifrei de afaceri cu 4,58% în 2014 față de 2013
- Rate de lichiditate favorabile etc.

Pe de altă parte, Agrofam Holding raportează un ciclu de conversie al banilor negativ în creștere din cauza duratei lungi de efectuare a plăților în comparație cu timpul necesar pentru colectarea creanțelor și/sau vânzarea stocurilor. Acest lucru nu este sustenabil, așa cum am prezentat anterior.

3.4 Indicatori ai echilibrului financiar

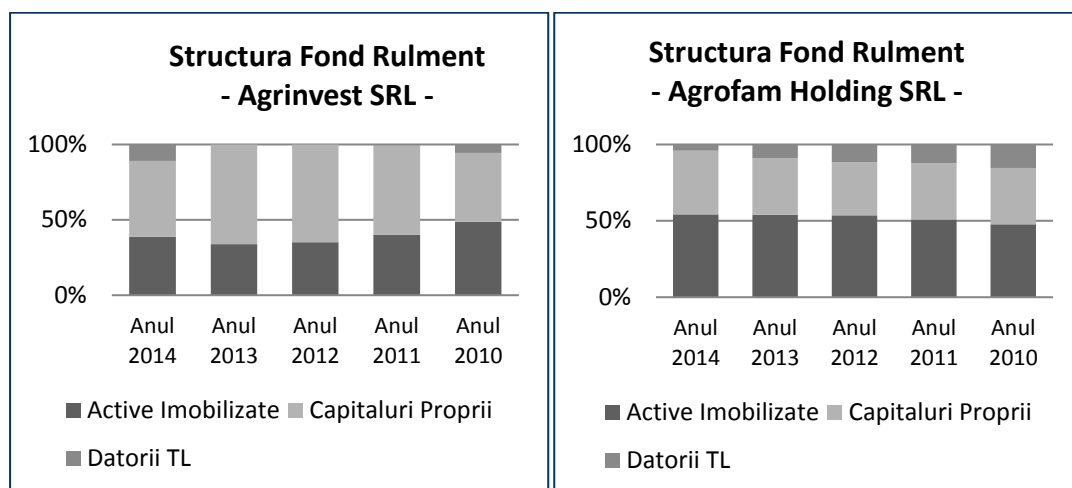
- **Fondul de rulment**

Formula: $FR = \text{Resurse permanente} - \text{Active fixe}$ (Petre Brezeanu, 2008)

Tabel 12 – Fond de rulment

Fond de Rulment	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	21.676.217	16.238.999	12.178.019	7.497.227
AGROFAM HOLDING SRL	- 6.375.692	- 5.514.257	- 4.898.573	- 1.080.968

Grafic 6 – Structură Fond de Rulment



Interpretare:

AGRINVEST SRL	AGROFAM HOLDING SRL
✓ Fondul de rulment înregistrează valori pozitive, în continuă creștere, de la 7.497.227 RON în 2011 la 21.676.217 RON în 2014. ✓ Această creștere este favorabilă companiei, deoarece semnifică faptul că imobilizările sunt asigurate din resurse sigure și stabile. Conform graficului 6, în perioada 2012-2013, compania își finanțează imobilizările doar din capitaluri proprii (datoriile pe termen lung = 0), valoarea acestora depășind semnificativ valoarea imobilizărilor. Acest lucru generează un surplus de resurse permanente care poate fi necesar pentru finanțarea activelor circulante. ✓ În anul 2014, creșterea activelor fixe este urmată de o creștere a datoriilor pe termen lung. Conform graficului 6, compania înregistrează, de asemenea, un surplus în urma acoperirii activelor fixe din capitaluri proprii și datorii pe termen lung. ✓ În concluzie, în perioada analizată, fondul de rulment înregistrează valori pozitive, generând un surplus necesar acoperirii activelor circulante, datorită faptului că ponderea capitalurilor proprii și a datoriilor pe termen lung este mai mare decât ponderea activelor fixe raportată la valoarea fondului de rulment.	• În contrast, fondul de rulment înregistrează valori negative, cu o rată descrescătoare, de la - 1.080.968 RON în 2011 la - 6.375.692 RON în 2014. • Această situație este nefavorabilă companiei, deoarece indică o insuficiență a fondului de rulment. • În acest caz, imobilizările sunt finanțate și din alte resurse față de cele sigure și stabile. Analizând bilanțul contabil, se observă o creștere a imobilizărilor cu 8,42% în 2014 față de 2013, în timp ce datoriile pe termen lung scad cu 52,09 % în 2014 față de 2013, iar datoriile pe termen scurt cresc cu 22,50% în 2014 față de 2013. Având în vedere aceste fluctuații, există posibilitatea asigurării imobilizărilor din surse pe termen scurt (datorii pe termen scurt). • Conform graficului 6, se observă că, pe toată perioada analizată, ponderea resurselor permanente este mai mică față de ponderea activelor fixe raportată la valoarea fondului de rulment. Acest lucru semnifică imposibilitatea companiei de a-și asigura activele fixe din resurse permanente, generând o insuficiență de fond de rulment. • Având în vedere că situația persistă pe o perioadă îndelungată, compania este foarte riscantă, drept urmare este în proces de insolvență.

- **Necesarul de fond de rulment (activitatea de exploatare)**

Formula: NFR = Active circulante de exploatare – Datorii circulante de exploatare
= (Stocuri + Creanțe clienți) – Datorii furnizori

Tabel 13 – Necesarul de fond de rulment

NFR	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	21.785.319	16.199.679	11.510.849	7.346.832
AGROFAM HOLDING SRL	- 6.875.502	- 5.980.284	- 5.487.396	- 1.629.200

Interpretare:

AGRINVEST SRL	AGROFAM HOLDING SRL
✓ Având în vedere valorile indicatorilor și corelațiile dintre aceștia, situația companiei este una favorabilă. ✓ Fond de rulment pozitiv generează un surplus de surse permanente după acoperirea imobilizărilor ce poate fi folosit drept finanțare a activelor circulante. ✓ Necesarul de fond de rulment pozitiv semnifică o valoare a stocurilor și creanțelor mai mare decât valoarea datoriilor pe termen scurt. ✓ Ciclul de conversie al banilor pozitiv semnifică faptul că întreprinderea achită datoriile pe termen scurt mai repede față de perioada în care își vinde stocurile și își încasează creanțele. Astfel, întreprinderile aflate în această situație au o nevoie de finanțare ridicată pe termen scurt. Luând în considerare aceste aspecte, compania în speță nu întâmpină dificultăți în ceea ce privește finanțarea și dezvoltarea activității.	• Având în vedere valorile indicatorilor și corelațiile dintre aceștia, situația companiei este una nefavorabilă. • Fond de rulment negativ semnifică imposibilitatea acoperirii activelor fixe din surse permanente, generând o insuficiență de fond de rulment. • Necesarul de fond de rulment negativ semnifică faptul că valoarea stocurilor și a creanțelor este inferioară valorii datoriilor pe termen scurt, ceea ce evidențiază o utilizare incorectă a datoriilor pe termen scurt. • Ciclul de conversie al banilor negativ accentuează situația nefavorabilă a companiei, și anume faptul că aceasta nu își poate achita datoriile furnizorilor înainte de a-și vinde stocurile și de a-și încasa creanțele. Această situație este foarte riscantă pentru întreprindere, deoarece compania nu are putere de autofinanțare a activității, aceasta depinzând de partenerii de afaceri și de alte surse străine.

- **Trezoreria (Fondul de rulment – Nevoia de fond de rulment)**

Tabel 14 – Trezoreria

Trezoreria	2014	2013	2012	2011
AGRINVEST SRL	250.194	39.225	64.225	15.430
AGROFAM HOLDING SRL	-	-	-	-

Interpretare:

AGRINVEST SRL	AGROFAM HOLDING SRL
✓ Compania înregistrează valori pozitive ale trezoreriei care indică o situație financiară sănătoasă și un echilibru financiar general. Afacerea sa este într-o continuă dezvoltare sustenabilă pe termen lung.	– În contrast, Agrofam Holding este o companie foarte riscantă, în continuă scădere, aflată în proces de insolvență. Faptul că nu dispune de trezorerie și nu prezintă putere de autofinanțare, compania este instabilă pe termen lung.

4. REZULTATELE EVALUĂRII COMPANIILOR

Raportându-mă la cele prezentate anterior, compania **AGRINVEST SRL** face parte din **clasa de risc scăzut**, în urma analizei situațiilor financiare și a indicatorilor calculați pe baza acestor situații financiare, luându-se în considerare și mărimea firmei (Cifra de afaceri = 143.318.587 Ron în 2014) și poziția acesteia la nivel de sector. Astfel, se pot concluziona următoarele:

1. Bilanț	✓ Compania prezintă o structură a bilanțului în linie cu cea recomandată prin normele financiare. ✓ Nivelul de lichiditate al companiei se află peste pragurile minime recomandate prin normele precaute de analiză financiară și, mai mult de atât, peste media înregistrată la nivel de sector. ✓ Valorile indicatorilor DSO și DIH sunt inferioare mediei sectoriale. ✓ Valoarea activelor fixe este în creștere; investițiile dovedindu-se a fi sustenabile și profitabile. Această situație indică faptul că decizia acționarilor de a extinde capacitatea de producție este mai oportună.
2. Contul de profit și pierdere	✓ Compania înregistrează o evoluție continuă a cifrei de afaceri și a rezultatului net. ✓ Indicatorii de profitabilitate au valori pozitive, superioare mediei înregistrate la nivel sectorial. ✓ Compania generează flux de numerar din activitatea operațională cu valori pozitive.
3. Informații calitative	✓ Compania prezintă un comportament de plată stabil, fără incidente de plată, cereri de insolvență din partea partenerilor, somații de plată/ordonanțe de plată. ✓ Nu există informații negative despre acționari. Aceștia nu au fost implicați în trecut în întreruperi de activitate și dezvoltă afacerea pe termen lung.

În cazul **AGROFAM HOLDING SRL**, nu se poate preciza clasa de risc, deoarece compania se află în **proces de insolvență** din 05 februarie 2016, conform dosarului nr. 304/98/2016, Tribunalul Ialomița.

(http://portal.just.ro/98/SitePages/Dosar.aspx?id_dosar=9800000000043055&id_inst=98)

În cazul acesta, procedura de insolvență este cerută de creditorii companiei, deoarece firma subiect (debitorul) nu mai dispune de suficiente fonduri bănești pentru a plăti datoriile, ajunse la scadență, către creditori. Această situație se explică prin analiza financiar-economică realizată anterior care evidențiază poziția dezavantajoasă a companiei.

5. PRINCIPALELE GREȘELI ALE COMPANIILOR INSOLVENTE

Pericolul iminent cu care se confruntă un creditor este riscul ca debitorul său să se afle în situația lipsei de lichiditate, adică să prezinte imposibilitatea de majorare a numerarului pentru a putea achita obligațiile (Fridson & Fernando Alvarez, 2002).

Analizând situația financiară a companiei Agrofam Holding SRL și comparând rezultatele acesteia cu rezultatele celorlalte companii intrate în insolvență (5.524 companii insolvente în primul semestru al anului 2015 (Guda, 2015)), se confirmă faptul că:

- O principală cauză care a accelerat riscul companiilor de a intra în insolvență a fost dezechilibrarea treptată a structurii bilanțului. Referitor la acest aspect, companiile în speță au atras resurse financiare semnificative pe termen scurt, care au fost direcționate cu precădere spre investiții pe termen lung (exemplu: compania Agrofam Holding înregistrează scăderi de 52,09% a datoriilor pe termen lung, concomitent cu creșteri ale activelor fixe și ale datoriilor pe termen scurt cu 22,5%);
- Mai mult de atât, aceste investiții nu au avut drept rezultat înregistrări de venituri suplimentare sau o creștere a productivității (veniturile din exploatare ale companiei Agrofam Holding au scăzut cu 0,28%, reducând profitul din exploatare cu 33,46% în 2014 față de 2013, iar profitul net scade, de asemenea, cu 4,84% în perioada analizată);
- Companiile intrate în insolvență au înregistrat creșteri semnificative ale duratei de colectare a creanțelor în perioada analizată (în cazul companiei Agrofam Holding, DSO a crescut cu 17% în 2014 (154 zile) față de 2011 (131 zile));
- De asemenea, durata medie de plată a creditorilor crește mult mai intens în aceeași perioadă (pentru compania subiect, DPO crește cu 20% în 2014 (340 zile) față de 2011 (283 zile));
- Astfel, ciclul de conversie al banilor a scăzut către zero (în cazul companiei subiect, CCC înregistrează valori negative, în scădere), ceea ce semnifică faptul că principala sursă de finanțare a investițiilor pe termen lung provine din sporirea datoriilor pe termen scurt (+22,50%).

Insolvența este definită ca fiind “*acea stare a patrimoniului debitorului care se caracterizează prin insuficiența fondurilor bănești disponibile pentru plata datoriilor certe, lichide și exigibile.*” (Art. 5 pct. 29 din Legea 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență). Altfel spus, atunci când debitorul nu mai are sume cash cu care să poată plăti datoria către creditor ajunsă la scadență, acesta se află în stare de insolvență. Procedura de insolvență poate fi cerută fie de creditorii societății, fie de firma subiect care încearcă să se protejeze de creditorii săi.

CONCLUZII

În urma cercetărilor și a parcurgerii literaturii de specialitate în alcătuirea acestei lucrări, se poate concluziona faptul că respectarea principiilor de utilizare ale capitalului de lucru joacă un rol important pentru determinarea stării de “sănătate” financiară a companiilor analizate.

Acest aspect este susținut de studii economice de specialitate care confirmă faptul că majoritatea companiilor intrate în insolvență înregistrează un capital de lucru defectuos. Acesta din urmă reprezintă principala cauză care accelerează riscul companiilor de a intra în insolvență, la care se adaugă alte greșeli, precum: calitatea redusă a veniturilor și a profiturilor, existența unui randament operational insuficient în ceea ce privește costul datoriilor contractate, efectuarea de investiții ineficiente și existența unui randament al investițiilor inferior costului de finanțare.

Pentru a afla poziția financiară pe care o ocupă și pentru a combate diversele dificultăți cu care se confruntă, companiile apelează la servicii de analiză financiară specializate. Scopul acestora este de a oferi un pachet cât mai detaliat de informații financiare cu privire la situația financiară a entității economice interesată, cât și informații financiare în ceea ce privește sectorul de activitate. Astfel, se poate stabili și poziția de piață pe care o ocupă compania subiect în comparație cu poziția concurenților.

BIBLIOGRAFIE

- Gheorghiu, A. (coordinator) (2008) *Analiza activitatii economice a intreprinderilor*, E.D.P., Bucuresti
- Friedlob, G. & Schleifer, L.F. (2003) *Essentials of Financial Analysis*, John Wiley & Sons, Inc
- Guda, I. (2015) “Studiul insolvențelor semestrul 1 2015”, Publicație Economică
- Fridson, M. & Alvarez, F. (2002) *Financial Statement Analysis*, Ediția 3, Ed. John Wiley & Sons, Inc. Page 268
- Robu, V., Anghel, I., Serban, E.C. (2014) *Analiza Economico-Financiara a Firmei*, Editura Economică, București
- www.coface.ro
- www.agrinvest.ro
- magazin.agrofam.ro
- www.mfinante.ro

INSTRUMENTE ȘI TEHNICI INFORMATICE PRIVIND ACTIVITATEA DE AUDIT FINANCIAR

Elena Mirabela Bîcîn

CIG, Anul III, Grupa 649

Coordonator științific: Conf. univ. dr. Cătălin Tudor

Rezumat

Acest articol are drept scop să evidențieze importanța din ce în ce mai ridicată a tehnicilor moderne de audit asistate de calculator (CAATT) privind activitatea de audit. Într-un mediu de afaceri tot mai dinamic, cu un volum de date și operațiuni economice în continuă creștere, auditorii au nevoie de tehnici moderne care să le faciliteze munca, să limiteze timpul de audit și să crească eficiența activității, ducând treptat la eliminarea tehnicilor clasice de audit desfășurate manual. Lucrarea urmărește prezentarea pe scurt a activității de audit financiar și propunerea unui model de implementare a unui sistem informatic, cu scopul de a facilita procesul de auditare.

Cuvinte cheie: audit financiar, CAATT, sistem informatic, auditor.

INTRODUCERE

Începând cu mii de ani în urmă, activitatea de control a reprezentat o preocupare pentru lumea de afaceri. Istoricii consideră că ținerea registrelor cu caracter contabil a început cu aproximativ 6000 de ani în urmă. Încă de la început, conducerea statelor au fost interesate de evidența încasărilor, a plăților și desigur a colectării taxelor. Metodele de control s-au perfecționat pe măsura creșterii complexității tranzacțiilor și implicit a sistemului contabil utilizat. Această temă mi-a trezit curiozitatea mai mult decât oricare alta. Învățasem cum se realizează procesul de auditare a informațiilor financiare pentru o companie, însă nu știam și varianta reală, practică, modul în care se realizează procesul, în prezent, în marile companii de audit. Îmi părea ireal ca pentru o companie cu situații financiare extrem de vaste să se poată realiza controlul manual.

Cercetarea are rolul de a prezenta succint noțiunea de audit, etapele misiunii de audit și propunerea de implementare a unui sistem informatic pentru gestiunea activității de audit financiar, în cadrul unei companii. În ceea ce privește sursele bibliografice, acestea vor fi evidențiate în subsolul paginii și în bibliografia prezentată la finele documentului.

2. FUNDAMENTE TEORETICE PRIVIND AUDITUL FINANCIAR-CONTABIL

2.1 Noțiunea de audit în general

Audit provine de la cuvântul italian „audire”, a asculta; transformat în timp de practica anglosaxonă, cuvântul de origine latină semnifică astăzi controlul realizat asupra conturilor de către experții independenți, cu scopul de a exprima o opinie în ceea ce privește regularitatea și sinceritatea acestora. Prin audit înțelegem în general examinarea profesională a unei informații pentru a exprima o opinie independentă și responsabilă, raportându-ne la un criteriu de calitate.

În timp, auditul și-a schimbat obiectivul primordial, evoluând de la detectarea erorilor și fraudelor din situațiile financiare, la verificarea acestora privind conformitatea cu anumite standarde și criterii prestabilite. Odată cu schimbarea obiectivului auditului a fost necesară și o evoluție a tehnicilor de audit. Metodele tradiționale s-au dovedit costisitoare și de durată din cauza controlului exhaustiv al tranzacțiilor, fapt ce a dus la înlocuirea acestora cu tehnicile de sondaj statistic, eșantionare și tehnici de audit asistate de calculator.

Pentru auditor nu este suficient doar să dea un plus de valoare și credibilitate situațiilor financiare prin identificarea riscurilor și raportarea iregularităților, ci trebuie să acorde o atenție deosebită eficienței și eficacității controlului intern, identificând punctele tari și punctele slabe ale acestuia.

2.2 Rolul auditului financiar contabil

Încă de la început, nevoia de auditare a situațiilor financiare pentru anumite societăți de către o organizație independentă, auditor extern, a fost o piatră de temelie a încrederii în situațiile financiare ale lumii. Beneficiul auditului este că oferă asigurări că managementul a prezentat o imagine fidelă a performanței financiare a companiei și poziția. Un audit stă la baza încrederii și obligației de administrare, între cei care administrează societatea și cei care o dețin sau alt fel spus, părțile interesate care au nevoie de o imagine „fidelă” asupra acesteia.

Pentru a înțelege auditul și modalitatea de desfășurare a acestuia, este nevoie de o cunoaștere a rolului auditului și a responsabilităților profesionale ale auditorilor. Pe scurt, rolul auditorului, în special cel extern, este de a da încredere utilizatorilor în informația contabilă, de a oferi mai multă siguranță asupra faptului că informațiile contabile au fost prelucrate și prezentate conform cu reglementările și standardele contabile general acceptate.

2.3 Obiectivele auditului financiar contabil

Pentru a asigura o opinie competentă și independentă asupra imaginii fidele clare și complete a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor întreprinderilor, auditul are în vedere respectarea unor criterii și obiective ce guvernează un audit al situațiilor financiare:

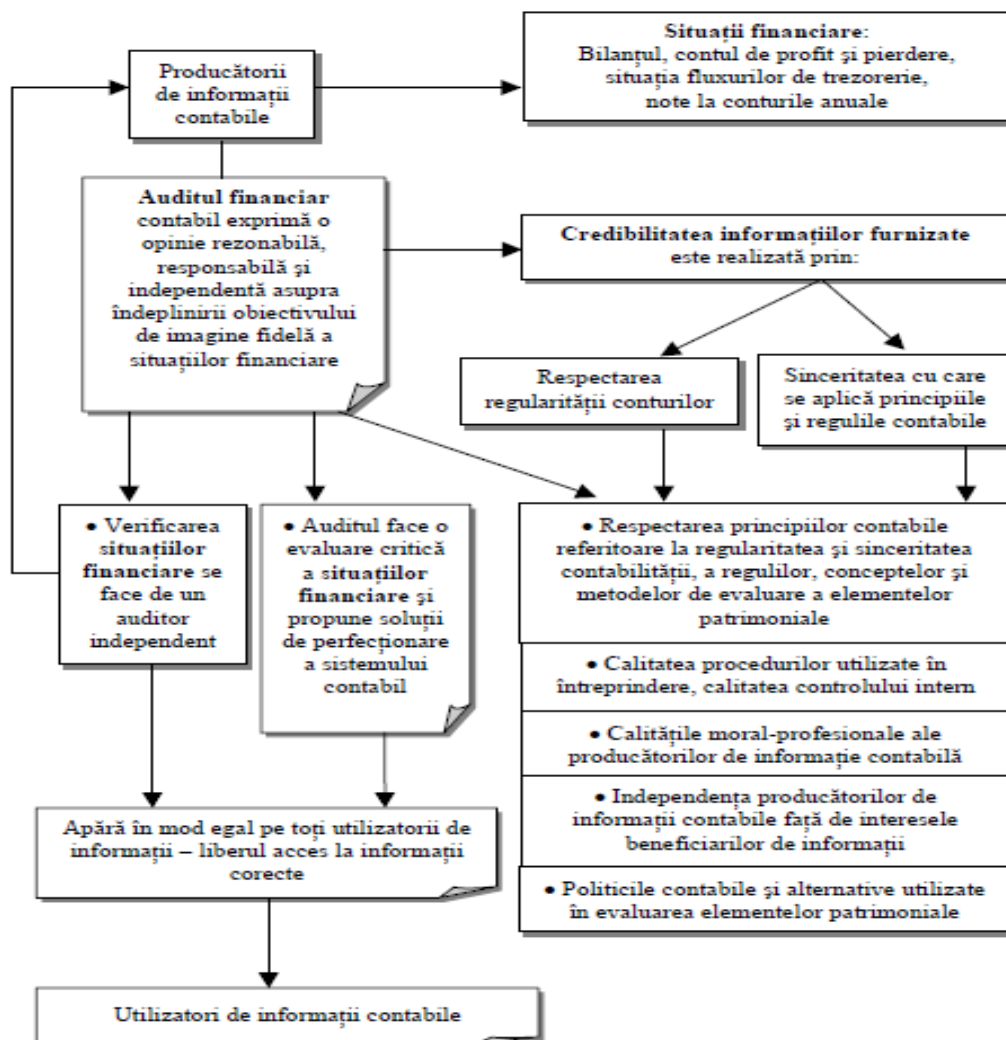


Figura 1. Rolul auditului financiar

- ❖ Criteriul exhaustivității și integrității înregistrărilor- are în vedere că toate operațiunile patrimoniale au fost înregistrate corect și integral în contabilitate.
- ❖ Criteriul realității înregistrărilor- auditorul are obligația să urmărească dacă toate elementele de activ și de pasiv înregistrate în contabilitate sunt justificabile și verificabile, corespund cu cele identificate fizic prin inventariere sau prin alte proceduri.
- ❖ Criteriul corectei înregistrări în contabilitate și a corectei prezentări cu ajutorul conturilor anuale- acest criteriu are mai multe obiective și se referă la localizarea corectă a perioadei privind elementele patrimoniale, evaluarea corectă a modificărilor, imputarea corectă și întocmirea corectă a situațiilor financiare.

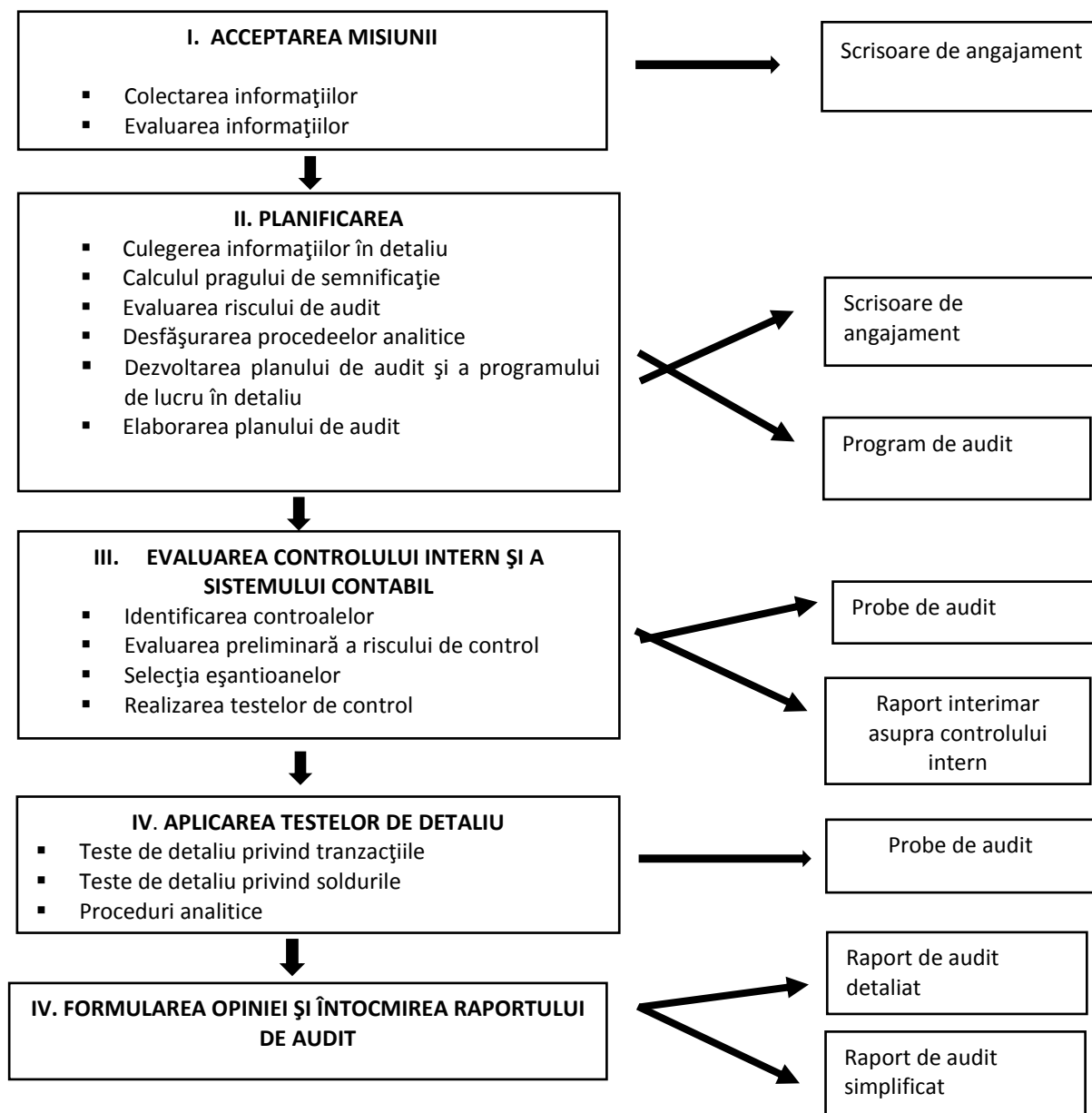
- ❖ Criteriul corectei înregistrări în contabilitate și a corectei prezentări cu ajutorul conturilor anuale-acest criteriu are mai multe obiective și se referă la localizarea corectă a perioadei privind elementele patrimoniale, evaluarea corectă a modificărilor, imputarea corectă și întocmirea corectă a situațiilor financiare. (Ana Stoian, 2001)

2.4 Organizarea și planificarea strategică a misiunii de audit financiar

Cadrul general al misiunii de audit impune parcurgerea următoarelor etape:

- ❖ *Acceptarea misiunii*-prin care auditorul apreciază posibilitatea de a îndeplini misiunea de audit. Înainte de a accepta mandatul de audit, auditorul trebuie să aibă în vedere unele reguli profesionale și deontologice care guvernează activitate în cauză. În această etapă se realizează atât colectarea informațiilor despre organizație, cât și evaluarea inițială a acestora și a riscurilor pe care le prezintă sectorul de activitate din care compania face parte.
- ❖ *Orientarea și planificarea misiunii de audit*- în această etapă se va determina totalitatea intervențiilor ce vor fi prezentate de către auditor pe parcursul misiunii și se vor stabili de asemenea, măsurile organizatorice necesare pentru desăvârșirea lucrărilor de audit, în limita termenelor stabilite și cu un nivel maxim de eficiență. Etapa se va finaliza prin realizarea unui plan de audit care va cuprinde și obiectivele, fondul de timp disponibil, bugetul financiar și responsabilii misiunii.
- ❖ *Evaluarea sistemului de control intern și de contabilitate* – include și evaluarea sistemului informatic, care oferă încredere asupra informațiilor ce vor fi auditate. Pentru auditor este vital să cunoască atât sistemul contabil al companiei auditate, deoarece cu ajutorul acestui sistem sunt produse situațiile financiare, care fac obiectul auditului, cât și sistemul de control intern al acestuia, deoarece el este cel care ajută la buna funcționare a sistemului contabil.
- ❖ *Aplicarea testelor de detaliu asupra conturilor clientului*- prezintă totalitatea tehnicilor și procedurilor utilizate de auditor pentru a colecta necesarul de probe în vederea justificării opiniei sale.
- ❖ *Formularea opiniei și întocmirea raportului de audit*- cunoscută ca și etapa finală a misiunii de audit, aceasta se rezumă la formularea concluziilor și a opiniei de audit.
- ❖ *Urmărirea implementării recomandărilor raportului de audit* – activitate ulterioară în cadrul căreia auditorul evaluează concluziile anterioare mai importante și recomandările cu scopul de a stabili dacă acțiunile necesare au fost implementate în timp util. (www.dorin.craiova-maxima.ro, n.d.)

Fig 2. Etapele misiunii de audit



3. TEHNICI DE AUDIT ASISTATE DE CALCULATOR

3.1 Aspecte generale privind tehnicile de audit asistate de calculator

Utilizarea calculatorului ca instrument pentru îndeplinirea sarcinilor auditului este prezentată în literatura de specialitate drept *auditarea „cu ajutorul” calculatorului*. Odată cu creșterea complexității sistemelor și a ariei de desfășurare a acestora, auditorii folosesc din ce în ce mai mult tehnicile de audit asistate de calculator sau CAAT(Computer Assisted Audit Techniques). Tehnicile clasice de audit au fost înlocuite cu cele moderne, asistate de calculator, datorită numărului mare de tranzacții înregistrate în prezent și a dezvoltării sistemelor contabile informatizate.

Tehnicile de audit asistate de calculator reprezintă acele instrumente care au drept scop creșterea eficienței și eficacității auditului ca proces de examinare profesională a informației. Aceste tehnici moderne au la bază calculatorul, utilizat ca instrument de analiză și culegere de date pentru efectuarea procesului de audit.

3.2 Obiectivele utilizării tehnicilor de audit asistate de calculator

Pentru auditul de astăzi, o condiție esențială de eficientizare este reprezentată de integrarea instrumentelor moderne și a tehnicilor de audit asistate de calculator în cadrul acestei activități.

Rezultatul acestei integrări ar trebui să permită auditorilor să ia „pulsul” unei organizații, în condițiile în care raportarea, planificarea și testare propriu-zisă se desfășoară în timp real și în paralel. Cu toate acestea, CAAT-urile trebuie să fie utilizate numai dacă aduc un plus de valoare auditului sau dacă procedurile manuale se demonstrează a fi mai puțin eficiente, mai puțin economice sau inutilizabile. În cazul unei utilizări ineficiente sau impracticabile a CAAT, exista posibilitatea de a adopta alte facilități sau de a realiza o combinație între tehnicile de audit manuale și cele asistate de calculator, care să corespundă cerințelor procesului de audit.

Raționamentul auditorului poate fi ajutat de standardul de audit 1009 „Tehnici de audit asistate de calculator” să determine oportunitatea de a utiliza aceste tehnici. În acest sens, se recomandă analiza următorilor factori:

- ❖ cunoștințele, specializarea și experiența în domeniul informatic al auditorului.
- ❖ disponibilitatea și facilitățile informatice ale CAAT-urilor
- ❖ imposibilitate de aplicare a testelor manuale
- ❖ eficiența și eficacitatea procedurilor de audit pot fi îmbunătățite prin utilizarea CAAT-urilor
- ❖ normarea timpului.

În prezent, ca urmare a volumul mare de informații și a dezvoltării sistemelor informatice, auditorul trebuie să exprime o opinie fundamentată în timp real, în detrimentul modelelor clasice, cu caracter istoric. Informația produsă de sistemele informaționale trebuie să fie apreciată calitativ de către auditor, care acționează la presiunile acționarilor externi și a managementului intern. Aceștia din urmă au nevoie de informații pertinente și de promptitudine din partea auditorului pentru a face fața mediului concurențial.

3.3 Importanța utilizării CATT-urilor

Tehnicile de audit asistate de calculator au devenit din ce în ce mai cunoscute, atât în rândul cabinetelor de audit, cât și în rândul clienților care solicită serviciile de auditare. Pentru început, acestea par să atragă costuri nejustificate, însă realitatea este cu totul diferită. CATT-urile aduc un plus-valoare clienților și auditorilor prin imaginea completă pe care o oferă asupra sistemului și tranzacțiilor.

Din cauza volumului ridicat de date și a cumulului mare de operații implicate în procesul de audit, tehnicile clasice, care presupun prelucrarea manuală a datelor, ar genera un consum mare de timp. În plus, tehnicile clasice nu-i permit auditorul să analizeze 100% tranzacțiile din cadrul societății auditate și se bazează doar pe o mică parte a acestora. Cu toate eforturile și profesionalismul auditorilor, o analiză realizată manual nu reflectă întotdeauna o imagine

fidelă a întreprinderii în exercițiul respectiv. Tehnicile moderne de auditare, asistate de calculator permit analiza integrală a tranzacțiilor și automatizarea mai multor activități. Printre cele mai utilizate se numără ACL, Caseware IDEA, PENTANA etc. Prin utilizarea acestor aplicații informatice, auditorii își formează o imagine obiectivă și mai clară în ceea ce privește societatea auditată, deoarece au la dispoziție mijloacele necesare de verificare a unui volum mare de date, pe care le pot clasifica în funcție de anumite criterii, pot face previziuni și statistici asupra societății. Astfel, auditorul îi furnizează clientului informații pertinente și de importantă semnificativă pentru continuarea activității.

3.4 Avantajele utilizării CAAT-urilor

Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator în cadrul activității de audit financiar prezintă numeroase avantaje printre care :

- ❖ capacitatea acestora de a testa întregul volum de date implicat în procesul de auditare (testare 100%)
- ❖ risc de audit mai scăzut
- ❖ selecția eşantioanelor se face mai strict prin aplicarea tehnicilor statistice
- ❖ oferă o imagine profesionistă auditorului
- ❖ reducerea considerabilă a timpului de audit

3.5 Avantajele utilizării aplicațiilor de audit

Aplicațiile de audit facilitează procesul laborios de auditare a societăților, prin intermediul pachetului cuprinzător de teste și de detaliu, pe care le pun la dispoziție. Folosirea corespunzătoare a acestor aplicații necesită înțelegerea posibilităților de testare. Printre facilitățile oferite de aplicațiile de audit se numără:

- ❖ calcule automate(adunare, calculul în procente, scadere, înmulțire, împărțire)
- ❖ extrageri de date și reformatare
- ❖ calcule complexe ce implica formule complexe de ordin exponențial
- ❖ extragerea și tipărirea datelor
- ❖ selecția eşantioanelor
- ❖ analiza datelor în scopul identificării unor informații necesare auditului(creanțe mai vechi, stocuri negative etc).

3.6 Rolul CAAT-urilor în depistarea fraudei

Una dintre cele mai importante aspecte benefice ale tehnicilor de audit asistate de calculator este cea de depistare a tranzacțiilor de natura frauduloasă. În cadrul acestei proceduri se analizeaza tranzacțiile care lipsesc, duplicatele și alte anomalii.

4. PROPUNEREA UNUI SISTEM INFORMATIC PENTRU GESTIUNEA MISIUNII DE AUDIT FINANCIAR ÎN CADRUL UNEI COMPANII

4.1 Reprezentarea misiunii de audit prin metoda BPMN

După cum este prezentat mai sus, misiunea de audit financiar presupune controlul situațiilor financiare, activitate realizată de un auditor pentru clientul care solicită aceste servicii. Pentru început, auditorul analizează informațiile generale despre clientul în cauză și ia decizia de a prelua sau nu mandatul de audit, decizie prezentată în cadrul scrisorii de angajament. În continuare, se va prezenta misiunea de audit cu ajutorul metodei BPMN (Cozgarea, 2009).

Fig 3. Proces principal

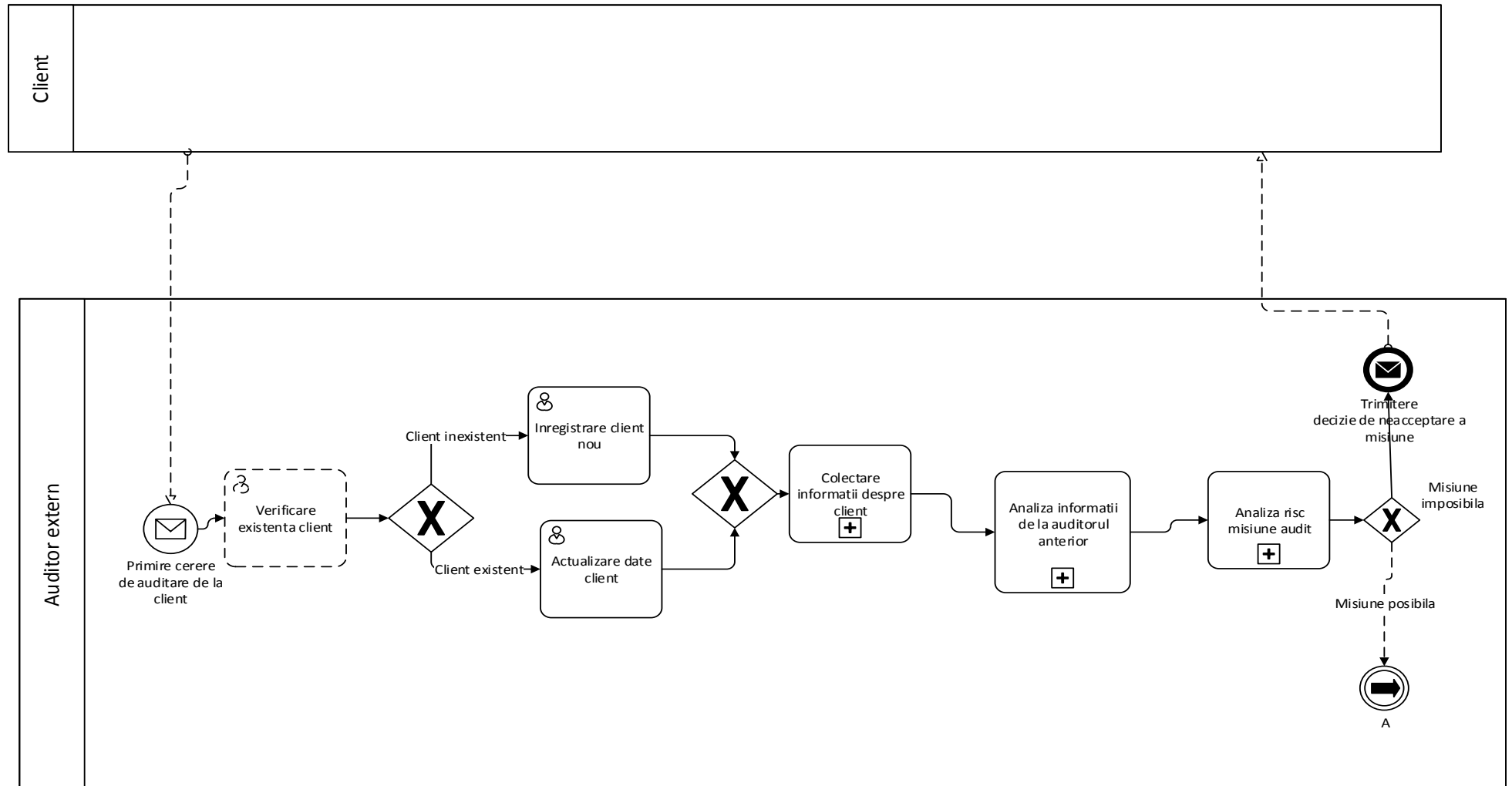


Fig 4. Proces principal

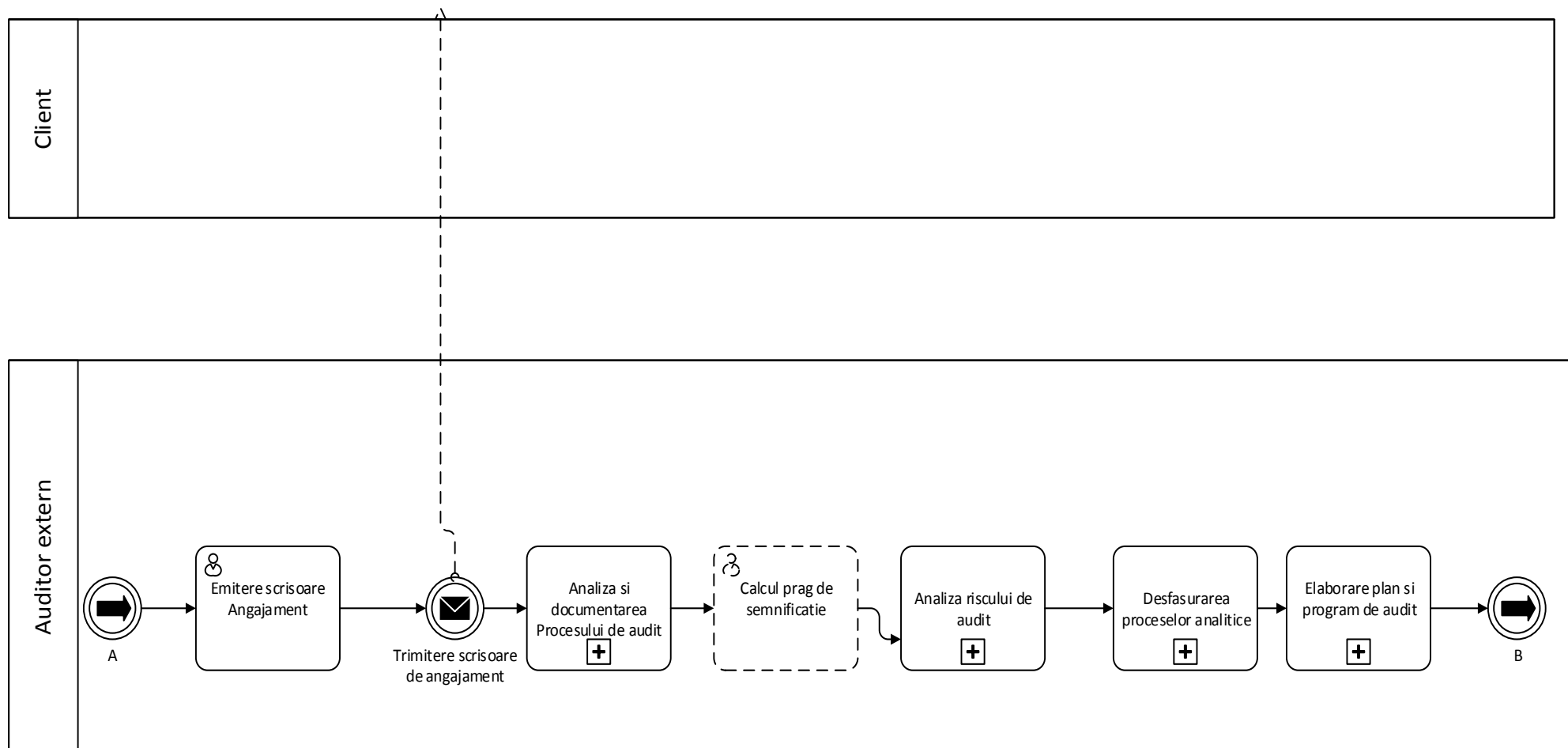


Fig 5. Proces principal

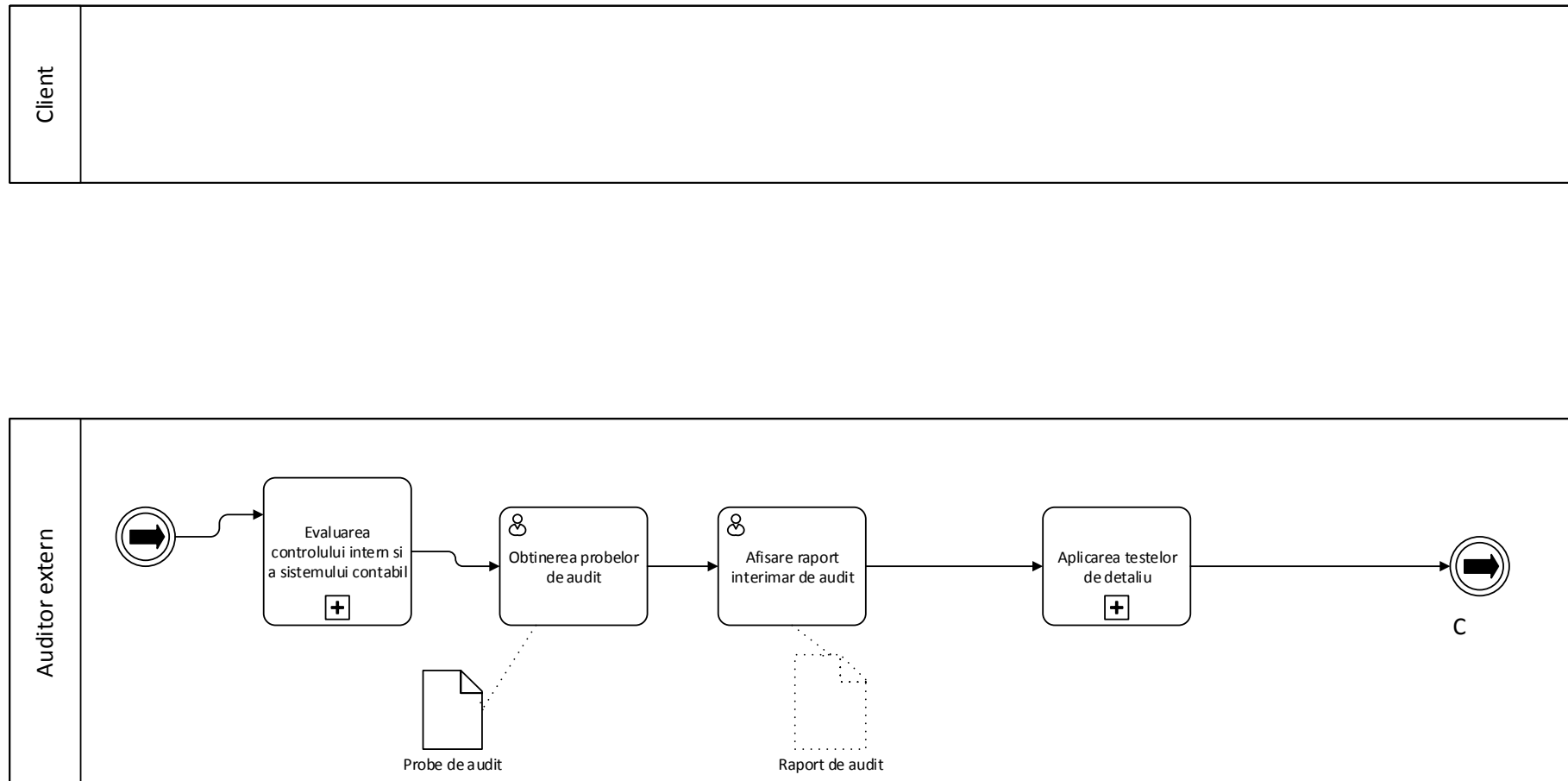
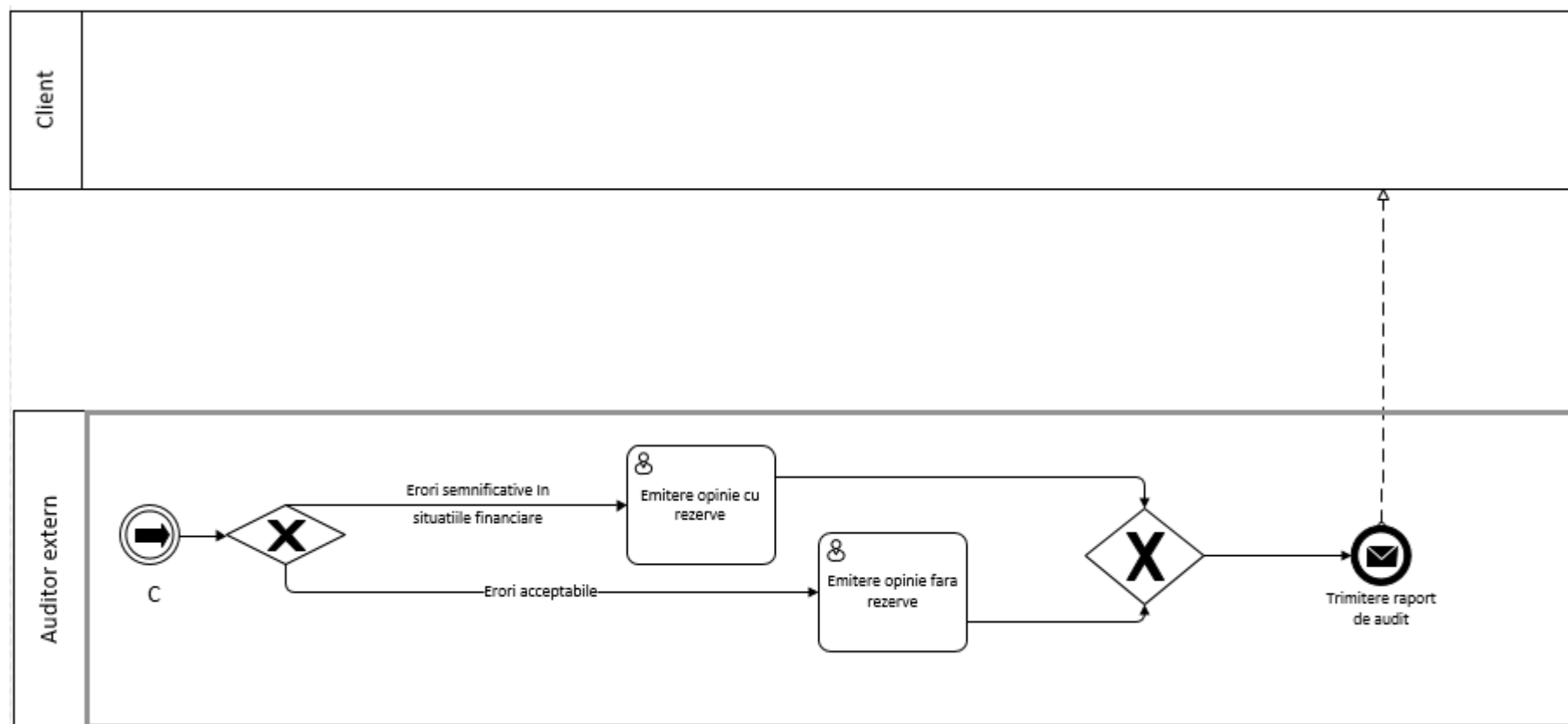


Fig 6. Proces principal



Detalierea subproceselor va fi prezentată in anexe.

4.2 Propuneri de implementare

4.2.1 Modelarea conceptuală a datelor (MCD)-aspecte generale

Primul pas pentru realizarea unei aplicații de baze de date este reprezentat de analiza datelor și prezentarea unei scheme conceptuale a acestora. Această etapă cuprinde analiza modului de utilizare a datelor și natura lor. Se identifică datele care trebuie să fie memorate și procesate, se împart în grupuri logice după care se identifică relațiile existente între grupuri. Analiza datelor este o etapă dificilă și necesită mult timp, însă este absolut obligatorie. În lipsa unei analize detaliate a datelor și a modului de utilizare a acestora, se va realiza o bază de date care în final nu răspunde cerințelor beneficiarului. Informațiile necesare pentru realizarea modelului conceptual sunt colectate prin studierea documentelor folosite și prin interviuarea membrilor organizației. După ce se obțin informațiile, acestea trebuie reprezentate într-un mod convențional și ușor de înțeles de toată lumea. Una dintre cele mai utilizate tehnici folosite în acest scop este cea numită *entitate-relație* sau *entitate-asociere*. Astfel, se recurge la o abstractizare, care are la bază trei concepte: entitate, atribut și asociere. Pentru fiecare domeniu de activitate, elementele specifice sunt astfel figurate sub formă de entități, attribute și asocieri, iar modelul obținut indică datele utilizate pentru a le reprezenta în software-ul de aplicație. Cele trei concepte se pot defini astfel:

- ❖ *Unicitatea* - o regulă ce se aplică atributelor, conform căreia un atribut poate apărea o singură dată în model, indiferent dacă este atașat unei entități sau unei asocieri. O altă regulă prevede că un atribut poate să aibă, în orice moment, o singură valoare posibilă într-o realizare a entității sau asocierii.
- ❖ *Asocierea* este o relație, conexiune, sau legătură existentă între entități și care are o semnificație pentru activitatea modelată. Orice relație este bidirecțională, legând două entități sau o entitate cu ea însăși.
- ❖ *Cardinalitatea* relației este dată de numărul de instanțe ale entității din partea dreaptă a relației care pot intra în relație cu o instanță a entității din partea stângă a relației.

4.2.2 Tipuri de asocieri

Variantele de asocieri ce pot exista între două entități sunt prezentate mai jos:

- ❖ *asocieri one-to-one* – acest tip de asociere este destul de rar întâlnit. Uneori astfel de relații pot fi modelate transformând una dintre entități în atribut al celeilalte entități
- ❖ *asocieri many-to-many* – aceste tipuri de asocieri apar în prima fază a proiectării bazei de date, însă ele trebuie să fie ulterior eliminate.

4.2.3 Reprezentarea regulilor de gestiune prin restricții de integritate

Restricțiile de integritate reprezintă o modalitate de reprezentare a regulilor de gestiune, care trebuie respectate în cadrul structurilor descrise de entitățile, attributele și asocierile ce compun modelul. Acestea pot fi:

- ❖ *Restricții de domeniu* – limitează setul de valori acceptate pentru un atribut în cadrul tipului său
- ❖ *Restricții structurale* – reguli care vizează conceptele folosite pentru modelare (identificatori relativi și cardinalități)
- ❖ *Restricții de structura* – exprimă condițiile de participare ale unei anumite entități la două sau mai multe asocieri diferite.
- ❖ *Restricții de asociere* – vizează manieră de participare a acelorași entități în asocieri diferite.

- ❖ Restricții statice și dinamice-restricții statice acționează permanent, iar cele dinamice, doar în momentul schimbării valorii atributelor.

4.2.4 Descrierea modelului conceptual al datelor pentru gestiunea misiunii de audit financiar

Într-o prima etapă s-a realizat strângerea de informații privind activitatea de audit financiar și procedurile specifice acesteia. Elaborarea modelului conceptual debutează cu definirea entităților în funcție de informațiile avute la dispoziție și de cerințele gestiunii misiunii de audit financiar. Se vor căuta cele mai reprezentative atribute pentru fiecare entitate în parte și de asemenea, identificatorul care se regăsește obligatoriu printre acestea. Atributele sunt nici mai mult, nici mai puțin decât caracteristici ale entității care le include. După reprezentarea entităților, atributelor și identificatorilor, se stabilesc asocierile dintre entități și cardinalitățile specifice fiecărei legături.

Știm că orice situație financiară este rezultatul unor operații contabile și orice operație, după cum este prezentată mai sus misiunea de audit financiar, presupune controlul situațiilor financiare, activitate realizată de un auditor pentru clientul care solicită aceste servicii. Pentru început, auditorul analizează informațiile generale despre clientul în cauza și ia decizia de a prelua sau nu mandatul de audit, decizie prezentată în cadrul scrisorii de angajament. Scrisoarea este transmisă clientului pentru a-l informa că misiunea a fost acceptată și se va realiza activitatea de audit. Scrisoarea de angajament sau contractul dintre cele două părți va genera o misiune de audit și totodată mai multe lucrări pentru realizarea planului de auditare a companiei. Misiunea va analiza pe de o parte riscurile specifice și generale, iar pe de altă parte, situațiile financiare. Operațiile contabile se reprezintă prin debitarea unuia sau a mai multor conturi și creditarea, realizată pe același principiu. Mai mult, situațiile financiare (bilanț, cont de profit și pierdere, bilanță) sunt alcătuite din mai multe rânduri și pentru fiecare rând avem nevoie de o formulă compusă din sume și diferențe de conturi. În continuare, se vor prezenta pe scurt asocierile dintre entități și cardinalitățile specifice acestora.

1) Client 0,n încheie 1,1 ScrisoareAngajament

- un client poate încheia minim 0 - maxim n angajamente
- scrisoare de angajament poate fi încheiata cu minim 1- maxim 1 clienți

2) ScrisoareAngajament 1,1 generează 1,1 MisiuneAudit

- o scrisoare de angajament generează minim 1- maxim 1 misiune de audit
- o misiune de audit este generată de o scrisoare unică

3) Misiune 1,n contine 1,1 Lucrare

- o misiune conține minim 1- maxim n lucrări(nu exista misiune fără lucrări)
- o lucrare apare în cadrul unei singure misiuni (nu pot avea aceeași lucrare pentru mai multe misiuni, pentru că lucrările de audit sunt specifice fiecărui client și situațiilor financiare aferente).

4) Lucrare 1,1 execută 0,n Auditor

- o lucrare este executată de un singur auditor (misiunea de audit poate fi realizată de o întreagă echipă de audit, însă în acest model de implementare s-a ales reprezentarea misiunii din punct de vedere al unei singure persoane care are calitatea de auditor)

- un auditor poate executa minim 0-maxim n lucrări

5) Auditor 1,n realizează 1,1 DosarAudit

- un auditor poate realiza minim 1- maxim n dosare de audit
- un dosar de audit poate fi realizat de un singur auditor

6) Lucrare 1,1 înscrie 0, n DosarAudit

- o lucrare poate fi înscrisă într-un singur dosar(fiecare misiune are mai multe lucrări și pentru misiunea dată se utilizează un singur dosar)
- un dosar va înscrie niciuna sau n lucrări(dosarul poate fi gol, cel puțin la începutul misiunii)

7) Misiune 0,n evaluează risc general
DenumireRiscuriGenerale 0,n Risc

- o misiune poate evalua de la minim 0 la maxim n riscuri
- un risc poate fi evaluat de niciuna sau de maxim n misiuni.

8) DomeniuSpecific 0,n evaluează risc specific
DenumireRiscSpecific 0,n Risc

- domeniul specific poate prezenta minim 0 - maxim n riscuri
- riscul poate fi evaluat pentru 0 până la n domenii specifice

9) Lucrare 1,1 identifică 0,n Situatiefinanciară

- o lucrare identifică o singura situație financiară (pentru fiecare situație financiară-bilanț, cpp si bilanță, voi avea câte o lucrare diferită, pentru că este mai simplu, decât să folosim o singură lucrare și să ne încurcăm in date)
- o situație financiară poate fi identificată de minim 0 - maxim n lucrări (o situație financiară poate fi analizată sau nu într-o lucrare din cadrul misiunii respective, dar și în cadrul altor misiuni)

10) Misiune 1,n analizează
DataVerificare 1,n Situatiefinanciară

- o misiune analizează minim 1 situație financiară, maxim n
- o situație financiară poate fi analizată de minim 1 misiune- maxim n misiuni

11) Situatiefinanciară 1,1 aparține 0,n Client

- o situație financiară aparține unui singur client
- un client poate avea minim 0 - maxim n situații financiare

Modelul conceptual este reprezentarea de bază de la care pornește proiectarea bazei de date pentru misiunea de audit financiar. În cadrul MCD-ului sunt prezentate și restricțiile de integritate, care reprezintă reguli de gestiune necesare pentru o reprezentare corectă a realității.

În figura de mai jos sunt prezentate următoarele restricții de integritate:

Restricții de domeniu:

- ❖ $DataPlanificare < DataVerificare$
- ❖ $NrRand > 0$
- ❖ Semn Operație: "+" or "-"
- ❖ $TarifOrar > 0$
- ❖ $DataScrisoare > DataPlanificare$

Schema de reprezentare a modelului conceptual al datelor de regăsește în anexe.

4.3 Modelarea logică a datelor (MLD)

Pornind de la modelul conceptual al datelor, se va defini o reprezentare informatică a acestuia. Modelarea logică a datelor are drept scop definirea bazei de date relaționale aferente modelului conceptual al datelor. Entitățile se transformă în tabele, care vor avea drept identificator chei primare simple sau compuse (cheie proprie și cheie externă - identificator al altei tabele) și atributele devin câmpuri. Asocierile de tip many-to-many dispar și vor apărea tabele intermediare. Acestea vor avea drept identificator o cheie compusă din cheile celor două tabele ce intră în asociere. Restricțiile de integritate referențială nu permit asocierile de tip mai mulți la mai mulți pentru că se încalcă principiul unicității. Un exemplu se asocieră cu cardinalități n la n este cea dintre entitatea Cont și entitatea RandSituatieFinanciara. Pentru că un rând dintr-o situație financiară poate avea minim 0 - maxim n conturi, iar un cont poate apărea în niciunul sau în maxim n rânduri ale unei situații financiare și asocierea prezintă un atribut, vom realiza o tabelă distinctă, denumită FormulaRand. Cheia primară va fi compusă din CodRand și SimbolCont.

În ceea ce privește cardinalitățile maximele 1 la n, în tabela corespunzătoare entității cu maxim 1 unități, vom prelua identificatorul entității, care corespunde tablei cu cardinalitate maximală n, ca și cheie externă. Un alt tip de asociere este cel cu cardinalități maximele „1”. În acest caz, se preia identificatorul uneia dintre entitățile asociate uneia dintre tabele și se trece în cealaltă tabelă ca cheie externă (decizia rămâne la alegerea proiectantului bazei de date).

Tabelele rezultate în urma modelării logice a datelor sunt următoarele:

- 1) Clienți(CodClient, DenumireClient, AdresaClient)
- 2) ScrisoriAngajament(NrScrisoare, DataScrisoare, TermenExecutie, Solutie, CodClient)
- 3) MisiuniAudit(CodMisiune, Obiectiv, DataPlanificare, NrScrisoare)
- 4) Lucrari(CodLucrare, DenumireLucrare, OreEstimate, OreRealizate, TarifOrar, CodDosar, CodMisiune, CodAuditor)
- 5) Auditori(CodAuditor, DenumireAuditor)
- 6) DosareAudit(CodDosar, DenumireDosar, CodAuditor)
- 7) Riscuri(CodRisc, DenumireRisc)
- 8) RiscuriGenerale(CodRisc, CodMisiune, DenumireRiscGeneral)
- 9) RiscuriSpecifice(CodRisc, CodComeniu, CodMisiune, DenumireRiscSpecific)
- 10) DomeniiSpecifice(CodDomeniu, DenumireDomeniu)

- 11) SituatiiFinanciare(CodSitFin,DenumireSitFin,CodClient, CodMisiune)
- 12) OperatiiContabile(NrOperatie,DataOperatie,Explicatie, CodSitFin, SimbolCont)
- 13) Conturi(SimbolCont,DenumireCont,TipCont,SoldInitDebitor,SoldInitCreditor,
RulajPrecDebitor,RulajPrecCreditor)
- 14) DebiteCont(NrOperatie, SimbolCont, SumeDebitoare)
- 15) CrediteCont(NrOperatie, SimbolCont, SumeCreditoare)
- 16) RanduriSituatiiFinanciare(CodRand, NrRand, DenumireRand, CodSitFin)
- 17) FormuleRand(CodRand, SimbolCont, SemnOperatie)
- 18) Analize (CodMisiune, CodSitFin, DataVerificare)

5. Concluzii

În urma acestei cercetări, am constatat că auditul reprezintă o activitate indispensabilă pentru companii, indiferent de domeniul lor de activitate, fără de care proprietarii nu ar ști cu exactitate ce de întâmplă în contabilitatea întreprinderii. Odată cu dezvoltarea economică și socială, a crescut și volumul de informații astfel încât unui auditor îi este imposibil să verifice manual totalitatea lor. Drept urmare, s-a luat decizia implementării unor sisteme informatice care să faciliteze activitatea de audit, să crească eficiența și să reducă timpul necesar controlării situațiilor financiare. Aceste sisteme denumite tehnici de audit asistate de calculator, nu numai că au ușurat munca auditorului, dar au crescut și credibilitatea în situațiile financiare datorită posibilității de control într-un procent de 100%.

După analiza informațiilor legate de activitatea de audit, am propus un model de reprezentare a misiunii de auditare cu ajutorul metodei BPMN. Ulterior am prezentat un model de implementare a unui sistem informatic pentru gestiunea activității de audit financiar utilizând modelul conceptual al datelor. Pornind de la acesta din urmă, am reprezentat din punct de vedere informatic baza de date prin intermediul modelării logice a acesteia. A urmat implementarea bazei de date rezultate și crearea unor formulare, care să răspundă cererilor misiunii de audit.

BIBLIOGRAFIE

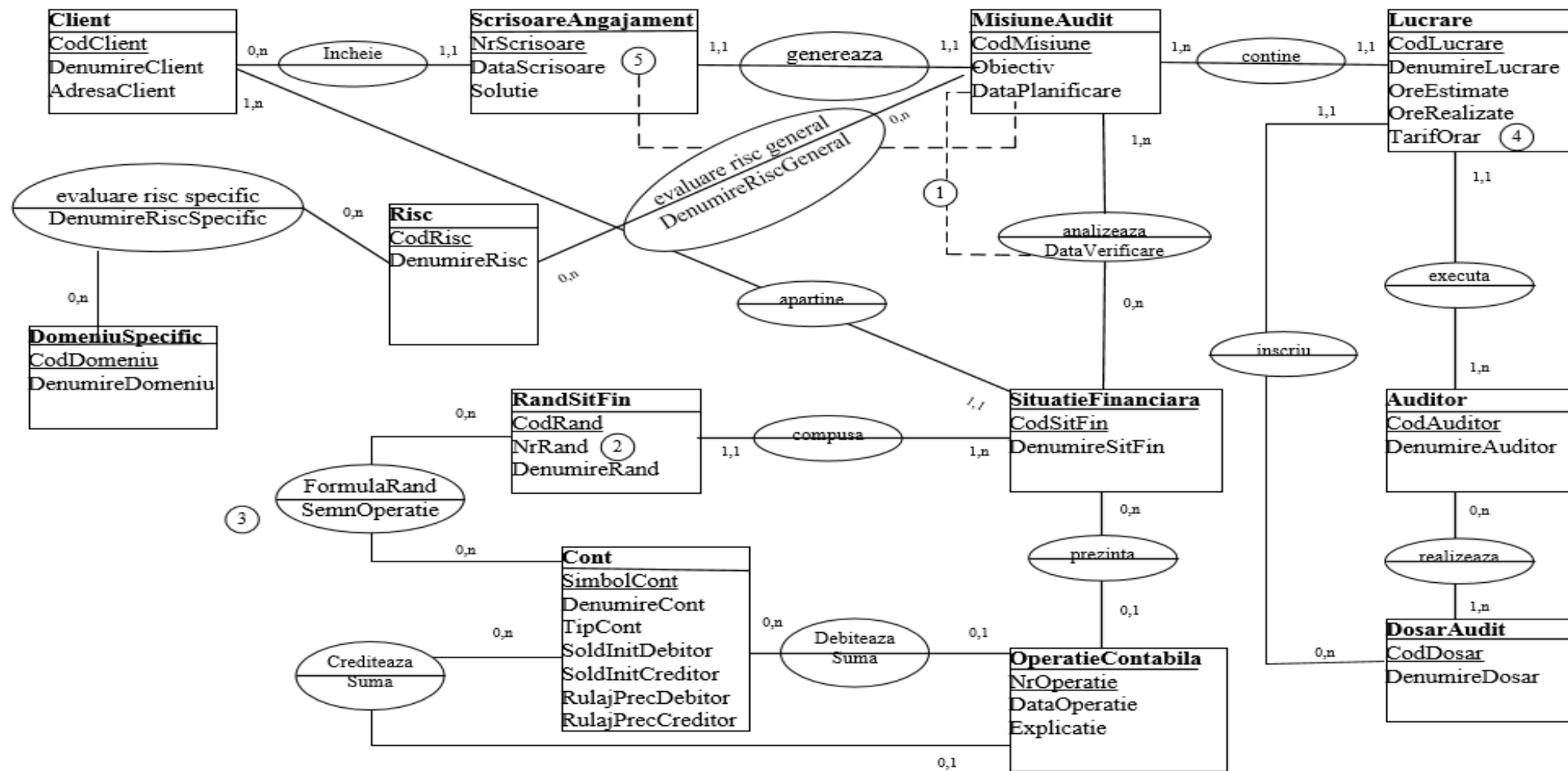
- Boldeanu, DM, Geambasu C, Tudor C. (2015) *Modelarea proceselor de afaceri si managementul proiectelor in administratia publica*, Editura ASE
- Champlain, J. (2003) *Auditing Information Systems*, Second Editon, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Cozgarea, G. (2009) *Metodologii orientate pe obiecte utilizate în proiectarea sistemelor informatice*, Ed. Infomega.

- Dobroțeanu, L., Dobroțeanu, C.L. (2002) *Audit. Concepte și practici. Abordare națională și internațională*. Editura Economică
- Hall, J. (2011) *Information Technology Auditing and Assurance*, 3rd Edition
- ISO/IEC (2003), *ISO/IEC 15504-2:2003 Software engineering — Process assessment - Part 2: Performing an assessment*
- OMG (2011), *Business Process Model and Notation (BPMN)*, versiunea 2.0
- Popa, S., Ionescu, C. (2015) *Audit în medii informatizate*, Editura Expert
- Roșca, I. et. al. (2003) *Proiectarea sistemelor informatice de gestiune– Studii de caz -1*, Ed. InfoMega, București
- Silver, B. (2011) *BPMN Method and Style, 2nd Edition, with BPMN Implementer's Guide: A structured approach for business process modeling and implementation using BPMN 2.0*, Cody-Cassidy Press.
- Stanciu, V. (2001) *Proiectarea sistemelor informatice*, Ed. Dual Press.
- Stoian, A., Țurlea, E. (2001) *Audit financiar contabil*, Editura Economica
- Zaharie, D., Stanciu, V. Davidescu, N., Anica-Popa, L.E. (2014) *Dezvoltarea sistemelor informatice de gestiune*, Editura ASE, București
- *** Lucrare de dizertație Audit financiar-contabil, *Conceptul de audit financiar și completitudine între categoriile de audit* (<http://www.creeaza.com>)
- *** *Utilizări potențiale CAATT* (<http://www.dorin.craiova-maxima.ro>)
- *** *Audit financiar contabil, Contabilitate* (<http://www.scrigroup.com/>)

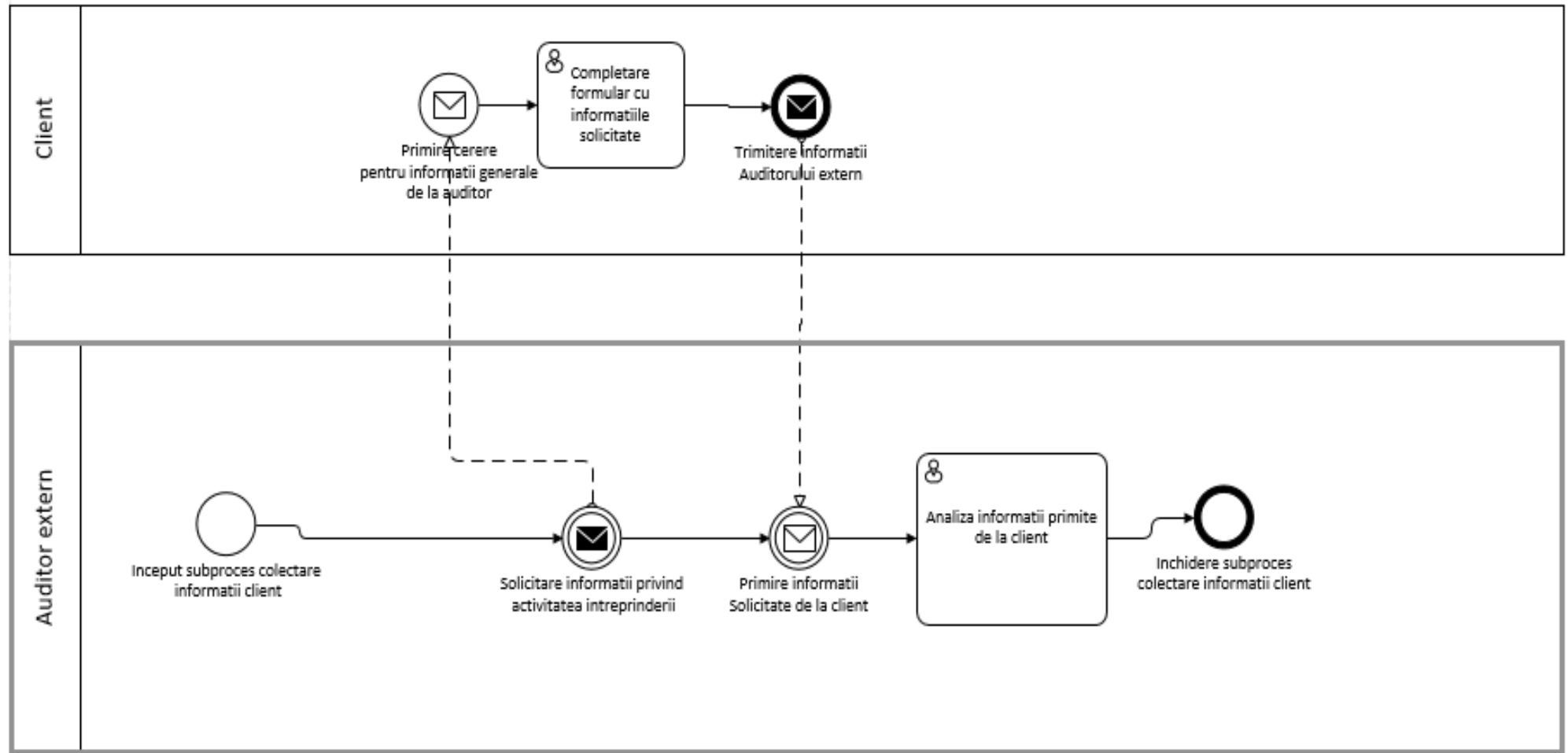
Anexe

Anexa 1

Modelul Conceptual al Datelor (MCD)

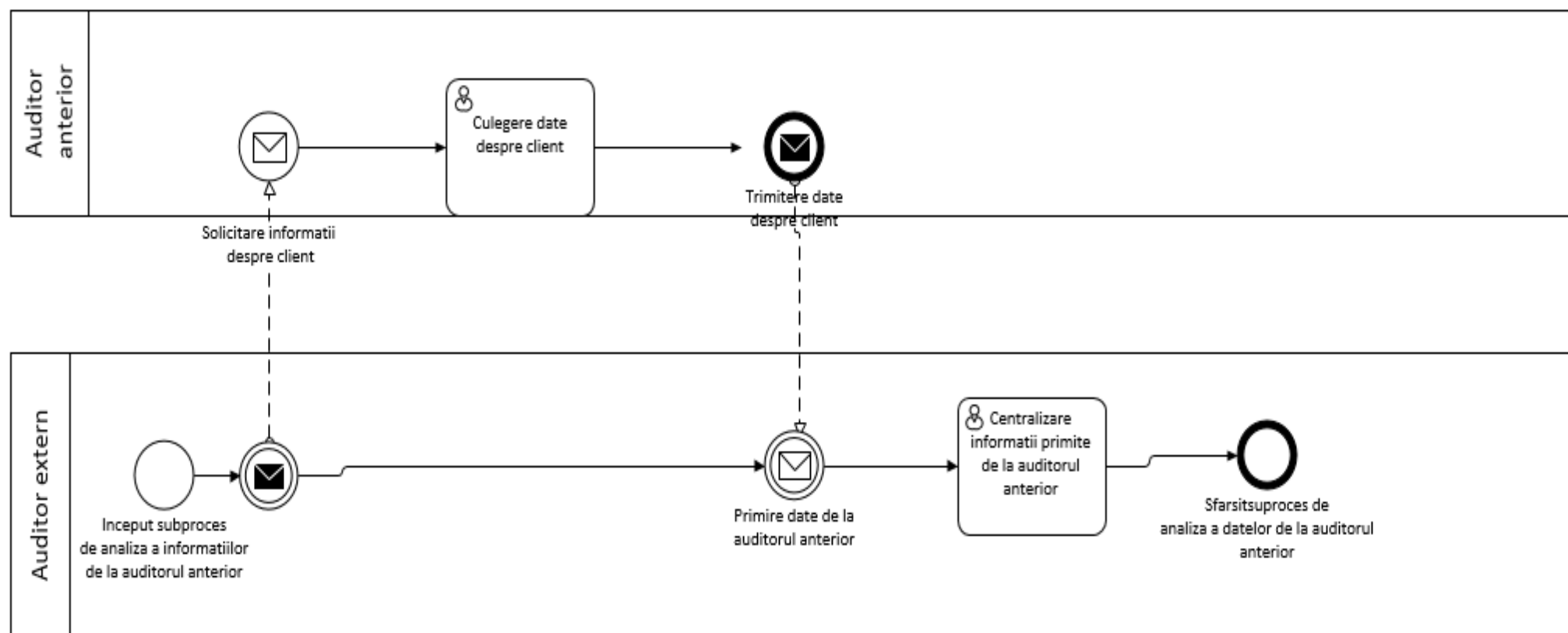


Descrierea procesului de colectare a informațiilor despre client



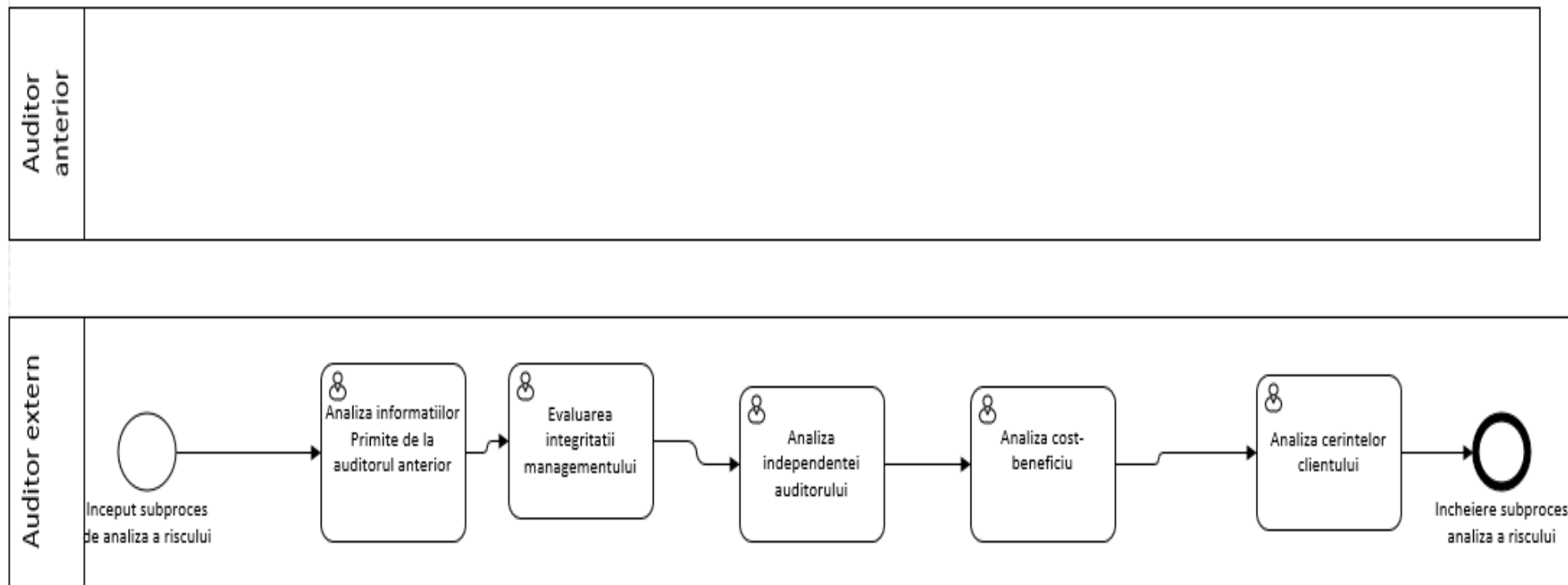
Anexa 3

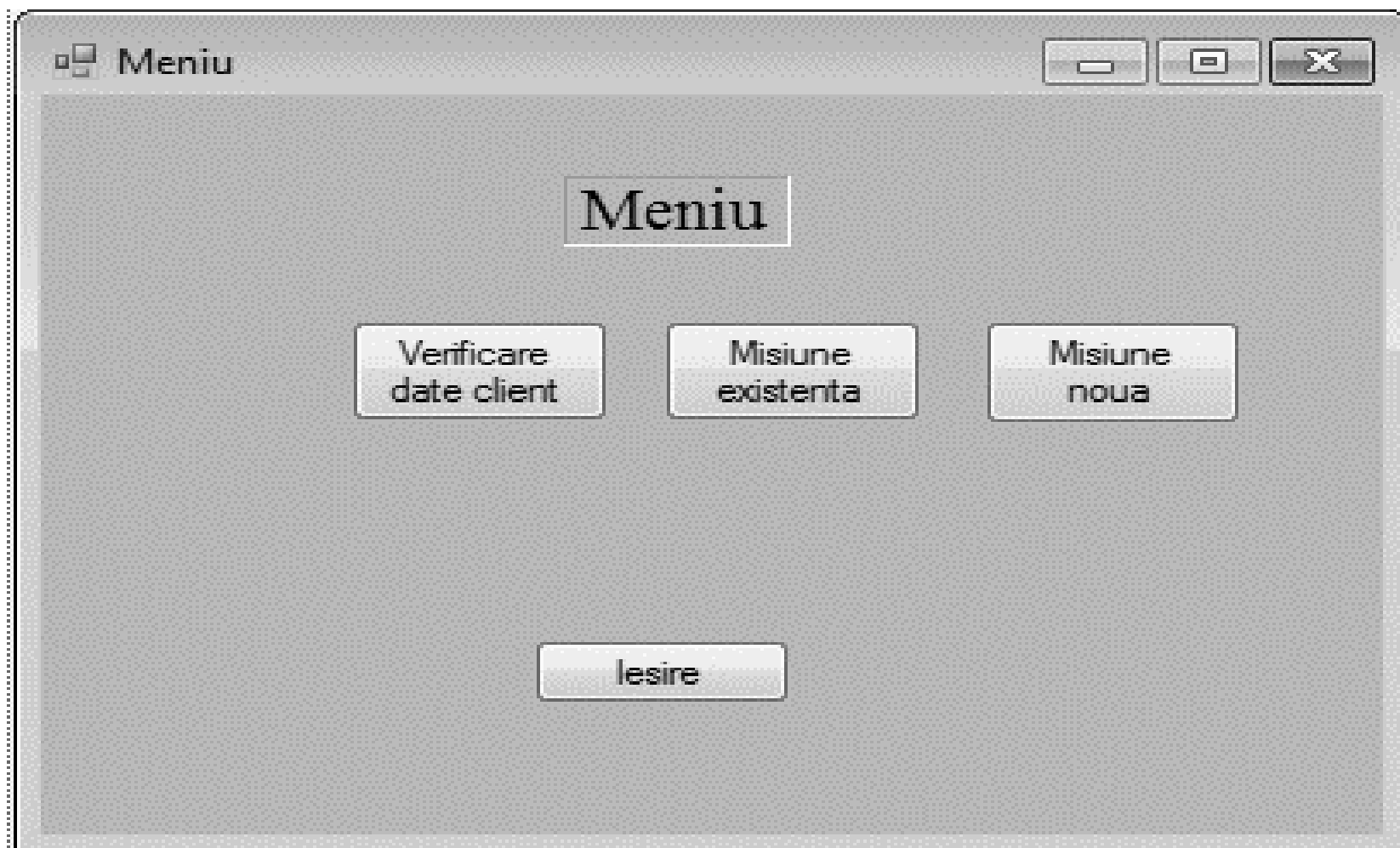
Detaliere proces analiza informatii de la auditor anterior



Anexa 4

Descriere proces analiza risc





Misiune

Misune de audit

CodMisiune		Acceptare misiune	Aplicare teste de detaliu
Obiectiv		Planificare misiune audit	Formulare opinie
Data planificare	vineri , aprilie 22, 2022	Evaluare control intern si sistem contabil	Intocmire raport de audit
Nr scrisoare angajament		Salvare	Anulare

CYBER BULLYING – O PROBLEMĂ MAJORĂ FAVORIZATĂ DE UN CADRU LEGISLATIV DEFICITAR

Iulia-Laura Dobre, Elena Enăchescu

Cibernetică economică, An III, grupa 1056

Coordonator științific: Profesor Asociat Alina Mioara Cobuz-Băgnaru

REZUMAT

Acest articol urmărește identificarea și îmbunătățirea contextului socio-legal din România referitor la problema hărțuirii manifestată prin intermediul tehnologiei informației și a comunicațiilor, cunoscută sub numele de „cyberbullying”. În acest scop, am utilizat informații publice pentru cuantificarea impactului fenomenului studiat asupra societății românești și, pe baza modelului american, am propus soluții de diminuare a riscurilor asociate acestuia. O primă soluție constă în introducerea unei legi al cărei conținut se referă exact la fenomenul de cyberbullying și care reglementează modul de utilizare a mijloacelor electronice și protejează copiii și adolescenții de pericolele întâlnite în mediul virtual. La aceasta se adaugă măsuri sociale ce presupun implicarea școlilor, părinților și a organizațiilor non-profit, în prevenirea și diminuarea consecințelor hărțuirii informatice.

CUVINTE CHEIE: cyberbullying, adolescenți, cadru legislativ, răspundere penală, măsuri sociale

1. INTRODUCERE

Apariția internetului marchează un moment decisiv în evoluția societății, prin revoluționarea sistemele informaționale, activităților și proceselor economice, dar mai ales a dimensiunii umane, oferind o nouă perspectivă asupra mijloacelor de comunicare și divertisment. Alături de numeroasele avantaje și oportunități determinate de dezvoltarea internetului, există și o serie de factori de risc, care ignorați, pot conduce la consecințe grave. În contextul societății actuale, în care accesul la internet a devenit o „necesitate”, nu trebuie să blamăm progresul tehnologic pentru riscurile atașate utilizării acestuia, ci trebuie să fim conștienți de existența lor în mediul virtual, să ne cunoaștem drepturile și obligațiile și să luăm măsuri atunci când ne confruntăm cu acest tip de probleme.

O astfel de problemă, ce derivă din revoluționarea modului de a interacționa prin intermediul internetului, extrem de frecvent întâlnită și cu implicații foarte grave asupra sănătății fizice, dar mai ales psihice a copiilor și adolescenților, este hărțuirea cibernetică sau cyberbullying (termenul englezesc). Deși este o problemă actuală majoră, din păcate, în România¹, se acordă mult prea puțină atenție acestui fenomen atât din partea școlilor, cât și a autorităților, iar într-un cadru legal deficitar și în lipsa unor politici bine definite ale unităților de învățământ, care să reglementeze acest fenomen, hărțuirea cibernetică continuă să se manifeste, conducând la un număr tot mai mare de victime.

Fiind un fenomen larg răspândit în rândul adolescenților, care de cele mai multe ori nu știu cum să reacționeze în asemenea momente, cui să se adreseze sau cui să ceară ajutorul, considerăm că o astfel de temă este de un real interes atât pentru copii, cât și pentru părinți pentru a cunoaște ce presupune hărțuirea cibernetică și care sunt modalitățile de a lupta împotriva acestui fenomen periculos.

¹ Conform statisticilor, la nivelul Europei, România înregistrează cea mai mare rată de incidență a hărțuirilor în mediul online

Motivația alegerii temei lucrării derivă tocmai din dorința de a semnala această problemă majoră, de a face cunoscut stadiul actual al măsurilor legislative existente în statul român și prezentarea posibilităților de îmbunătățire a acestora, întrucât legea este cea mai puternică armă pe care o putem folosi împotriva acestui fenomen, atât de răspândit, dar totuși, atât de greu de confruntat, din cauza mediului în care se desfășoară.

Astfel, obiectivul acestei lucrări este de a prezenta ce înseamnă fenomenul de cyberbullying și ce măsuri legale există pentru a preveni și stopa hărțuirea cibernetică, considerând două studii de caz: România și Statele Unite ale Americii, astfel încât în finalul lucrării să propunem modalități de a îmbunătăți cadrul legal, existent în România, referitor la reglementarea fenomenului de cyberbullying, atât pe baza modelului american, cât și a considerentelor personale.

2. DEFINIREA FENOMENULUI ÎN LITERATURA DE SPECIALITATE

Înainte de a descrie fenomenul de cyberbullying, trebuie să definim noțiunea generală de bullying. Deși nu are o traducere exactă în limba română, termenul se poate asocia cu noțiuni precum intimidare, terorizare, brutalizare, hărțuire.

Bullying-ul este definit ca „o formă repetată de agresiune, fizică sau verbală, direcționată către o persoană sau un grup de persoane, în care există o diferență de putere”². Această diferență de putere se poate manifesta fie prin ceva tangibil (de exemplu, pe baza aspectului și trăsăturilor fizice), fie prin percepțiile celor din jur (o persoană este mai populară decât alta, are mai mulți prieteni, un statut social mai bun etc.). În 2001, D.R.Coy definește bullying-ul astfel: „un comportament care intenționează să facă rău sau să deranjeze, care apare în mod repetat de-a lungul timpului și are drept caracteristică un dezechilibru de putere, în sensul că o persoană sau un grup de persoane mai puternice vor ataca o persoană sau un grup de persoane mai slabe.”³

O altă definiție, conform Asociației Telefonul Copilului, este formulată astfel: „un comportament repetat și intenționat prin care agresorul își persecută, rănește, intimidează victima verbal, relațional și/sau fizic. Comportamentul poate fi învățat în familie sau în alte medii și este favorizat de diferențele sociale, de etnie, religie, gen, comportament, putere, caracteristici fizice etc.” În principiu, bullying-ul se poate baza pe oricare două diferențe dintre două persoane, manifestându-se cu precădere în mediul școlar. Bullying-ul a constituit un subiect de interes pentru cercetătorii și specialiștii din domeniu încă din anii '70, însă a devenit o problemă majoră începând cu anii '90, odată cu dezvoltarea mijloacelor de comunicație și apariția internetului și de asemenea, în contextul în care tot mai multe sinucideri aveau drept cauză principală actele de bullying. Mulți specialiști au început să scrie despre fenomenul de bullying și implicațiile sale, astfel încât, dacă în anul 2000, pe site-ul The Web of Science existau 126 de rezultate referitoare la subiectul de bullying, în anul 2014 acest număr a fost de aproximativ 5 ori mai mare (689 de rezultate), cuprinzând peste 10.000 de articole pe această temă.

În ceea ce privește cyberbullying-ul, după cum sugerează și denumirea, se referă la o formă a hărțuirii tradiționale, manifestată însă la nivel informatic, prin intermediul internetului și altor tehnologii moderne. Termenul a fost lansat de Bill Belsey, specialist canadian în educație, definindu-l astfel: “Cyberbullying-ul implică utilizarea tehnologiilor informaționale și

² W.M. Craig, D.J. Pepler, Understanding bullying: from research to practice, Canadian Psychology, 2007

³ D.R.Coy, Bullying, ERIC/CASS Digest, 2001

comunicaționale pentru a sprijini un comportament deliberat, repetat și ostil desfășurat de către un individ sau grup, care este destinat să aducă prejudicii altor persoane.” O altă definiție a cyberbullying-ului se referă la „diferite forme de abuz psihologic comis prin acte de hărțuire transmise prin tehnologiile de informare și comunicare, cum ar fi Internetul, telefonul mobil sau rețelele de tip wireless ori bluetooth. Acestea sunt acte de violență și se fac în scopul amenințării, intimidării sau insultării victimelor. Ele au un caracter repetitiv putând fi comise atât de către indivizi cât și de grupuri de persoane.” Totodată, conform site-ului www.stopcyberbullying.com, termenul de cyberbullying se folosește doar atunci când părțile implicate sunt copii sau adolescenți, în cazul adulților folosindu-se termeni distincți, precum cyber-harrasment sau cyberstalking.

3. TIPURI DE CYBERBULLYING ȘI CONSECINȚELE ACESTUI FENOMEN

Hărțuirea pe internet este un fenomen complex, având mai multe forme de manifestare. Conform site-ului inițiat de Kaspersky⁴ pentru siguranța copiilor pe internet, „Kids safety by Kaspersky”, există zece tipuri de cyberbullying, și anume:

1) **Gossip** (bârfa) – presupune emiterea în mediul online a unor declarații publice speculative, ce pot denigra o anumită persoană sau instiga alte persoane în a adopta un comportament restrictiv

2) **Exclusion** (excluderea) – excluderea din grupuri sau activități online a anumitor persoane; de exemplu, excluderea din grupul de messenger al clasei a unui coleg, din pricina faptului că nu este considerat suficient de bun pentru a face parte din același grup cu alții

3) **Harassment** (hărțuire, sâcâială) – a lua în batjocură constant și deliberat o persoană, de pildă prin postarea de poze sau mesaje ce pot afecta integritatea psihică a individului

4) **Cyber stalking** (urmărire online) – comportament de hărțuire intimidant, cu scopul de a aduce conflictul în viața reală; se manifestă atunci când necunoscuții solicită întâlniri față în față copiilor/adolescenților cunoscuți pe internet, amenințându-i de data aceasta fizic

5) **Trolling** (întărâtare) – provocarea unor persoane să acționeze agresiv, prin insultarea implicită

6) **Comments** (comentarii) – postarea de răspunsuri negative, denigrante la adresa unor fotografii, clipuri video sau mesaje lansate de o anumită persoană pe internet

7) **Dissing** (insistență abuzivă) – postări sau trimiteri permanente de mesaje către anumite persoane, în pofida refuzului lor de a comunica

8) **Fake profiles** (profiluri false) – profiluri create de către agresorii pe internet ce împrumută identitatea altor persoane, spre a facilita comunicarea cu victimele lor; sub protecția anonimatului, agresorii își amenință victimele sau, alteori, își însușesc identitatea victimei în discuțiile cu alte persoane

9) **Trickery** (dezvăluire) – folosirea de trucuri pentru a obține informațiile personale ale victimei, pe care agresorul urmează să le facă publice

10) **Fraping** (sabotarea) – actul de a schimba toate detaliile de pe pagina personală a cuiva atunci când persoana respectivă uită să restricționeze accesul; include și comunicarea în numele victimei

Pe lângă cele 10 tipuri de hărțuire online, profesorul de psihologie Robin Kowalski de la Universitatea Clemson identifică alte două modalități de manifestare a cyberbullyingului⁵:

11) **Happy slapping** (înregistrarea video a atacurilor) – presupune ca agresorul să filmeze victima în timpul atacului și să distribuie clipul video altor persoane, pentru a-l vizualiza și comenta, în acest fel sporind gradul de umilință la care este supusă victima

⁴ <https://kids.kaspersky.com/cyberbullying-facts/>

⁵ Robin M. Kowalski, Susan P. Limber, Patricia W. Agatston -, „Cyberbullying: Bullying in the Digital Age”, 2nd Edition

12) **Sexting** – distribuirea de materiale pornografice minorilor utilizând mijloace electronice de comunicație.

Consecințele manifestării cyberbullying-ului pot fi încadrate în 3 categorii:

❖ Efecte la *nivel social*:

- diminuarea dorinței de a comunica și socializa, atât în mediul online, cât și în viața reală, motiv pentru care unele victime pot alege să se izoleze de societate
- comportament necorespunzător în societate, victimele putând acționa agresiv sau prezenta complexe a căror manifestare inhibă socializarea
- absenteismul – copiii sau adolescenții agresați în mediul virtual refuză să meargă la școală pentru a evita întâlnirea cu unui colegi, care au vizualizat sau citit mesajele denigrante distribuite pe internet de agresor

❖ Efecte la *nivel emoțional*:

- comportament agresiv sau depresie, cauzate de reacțiile celor din jur la postările agresorului cu privire la victimă
- frică și anxietate, determinată de impresia victimei că este urmărită permanent de agresor sau că urmează un nou atac la adresa sa
- îmbufnare – adolescentul este mereu nemulțumit și supărat, refuzând să participe la activități de grup sau cu caracter social

❖ Efecte la *nivel fizic*:

- rănirea fizică pricinuită de agresorul cu care victima s-a întâlnit ulterior față în față
- sinuciderea – în anumite cazuri extreme, victima, izolată și refuzând să ceară ajutor din exterior, recurge la a-și lua viața, fie din convingerea că este singura modalitate de a opri agresorul, fie pentru că nu mai poate să îndure tratamentul abuziv al agresorului sau reacțiile celor din jur.

Cu toate că se aseamănă cu hărțuirea propriu-zisă, hărțuirea în mediul online poate înregistra o gravitate mai mare, din cauza faptului că agresorul se află sub protecția anonimatului, săvârșind acțiuni pe care altfel nu le-ar fi comis. Astfel, victima devine mai ușor de exploatat, informațiile online persistând suficient de mult timp încât să își atingă scopul. Abuzul este invaziv, periclitând viața personală a victimei în toate mediile în care aceasta se manifestă: acasă, la școală, online sau offline. Agresorul subestimează uneori efectele acțiunilor sale, considerând totul o simplă distracție. Totuși, pentru victimă agresiunea se poate dovedi fatală.

Un caz foarte mediatizat legat de acest ultim efect la nivel fizic al hărțuirii online este cazul Amandei Todd, adolescenta de 16 ani din Canada care, îndemnată de un necunoscut pe internet să își expună părțile intime, a ajuns să fie hărțuită de acesta constant, sub amenințarea că va posta poza cu ea dacă nu i se va supune. Adolescenta a refuzat cerințele agresorului, iar acesta a publicat fotografia cu ea, motiv pentru care a fost nevoită să se mute de la un liceu la altul, dintr-un oraș în altul, spre a ascunde rușinea. Agresorul a continuat să o amenințe și să trimită poza ei către fiecare liceu unde se muta, iar fata a început să sufere de depresie, frică, atacuri de panică, a încercat să se automutileze și să se sinucidă, rezultatele școlare fiind din ce în ce mai slabe. În pofida terapiilor și tratamentului medicamentos la care a fost supusă, Amanda a fost găsită spânzurată în apartamentul ei, în octombrie 2012, nu înainte de a posta pe You Tube un clip video ce a devenit viral: „My Story: Struggling, bullying, suicide and self harm”, în care, folosindu-se de cartonașe, adolescenta povestește tragica sa experiență privind cyberbullyingul. Filmul se poate viziona la adresa: https://www.youtube.com/watch?v=_gycqAJcDFM.

În ultimii ani, au fost elaborate numeroase studii privind influența cyberbullying-ului asupra societății actuale, prin care să se determine atât factorii ce stau la baza fenomenului, cât, mai ales, efectele devastatoare ale acestuia și măsurile ce trebuie luate pentru a preveni manifestările abuzive ale utilizatorilor de internet.

Un astfel de studiu, realizat în anul 2009, relevă faptul că adolescenții care sunt victime ale cyberbullying-ului sau chiar agresori vor avea dificultăți în a dezvolta relații bazate pe socializare în tinerețe și maturitate⁶. Mai mult, stima de sine a victimelor scade, afectând sociabilitatea acestora, precum și relațiile cu familia și prietenii, putând dezvolta reacții fiziologice totodată, cauzate de stres. De asemenea, o separare definitivă între agresor și victimă este câteodată imposibilă, din pricina faptului că victimele agresiunilor online pot deveni, la rândul lor, agresori.

Cel mai grav efect rămâne însă ceea ce este cunoscut sub numele de „cyberbullicide”, ce face referire la sinuciderea „direct sau indirect influențată de experiențele violente din mediul online”.⁷ De-a lungul a 10 ani au fost identificate 44 de cazuri de suicid în rândul adolescenților hărțuiți în mediul online.

4. STUDIU DE CAZ

4.1. Statistici și reglementări legale privind cyberbullying-ul în România

Evoluția fenomenului de cyberbullying în România este strâns corelată cu evoluția internetului. Introdus în România în perioada 1991-1994, internetul a cunoscut o răspândire rapidă la finalul secolului trecut. Serviciile de bază în perioada de început a Internetului constau din e-mail (ce facilita semnificativ comunicarea între români și copiii plecați în străinătate), FTP (folosit pentru descărcarea fișierelor), telnet, serviciul IRC (Internet Relay Chat) și alte servicii ce au dispărut odată cu apariția web-ului.

Odată cu apariția Legii comunicațiilor electronice, din ianuarie 2002, s-a înființat Agenția de Reglementări în Comunicații, care, alături de Ministerul Comunicațiilor, a creat cadrul legal de dezvoltare a internetului. Cu toate acestea, la acel moment printre problemele reglementate de legile internetului nu erau prevăzute decât pornografia, protecția datelor cu caracter personal și servicii video pe internet, cyberbullyingul fiind un fenomen slab dezvoltat, întrucât copiii utilizau computerul personal în special pentru a se juca, tinerii pentru a învăța să programeze, iar adulții pentru a se informa și a comunica oficial sau în grupuri restrânse.

Primul deceniu al secolului XXI a fost totuși unul dintre cele mai prolifiche pentru dezvoltarea internetului. Potrivit unui studiu de cercetare online realizat în noiembrie 2007 de InternetWorldStats, rata de penetrare a internetului pe teritoriul României ajunsese la 31,4% din totalul populației, numărul conexiunilor la internet crescând până în 2011 la 47%.⁸ Noi studii publicate pe același site web au relevat că existau, la 31 decembrie 2014, aproximativ 11,178,500 utilizatori de internet, deci o rată de penetrare de 56,3%, dintre care 8,100,000 erau și utilizatori de Facebook.

⁶ T. Beran „Correlates of peer victimization and achievement: An explanatory model, 2009

⁷ Sameer Hinduja, Justin Patchin, Bullying, „Cyberbullying and Suicide”, Archives of Suicide Research 14, nr. 3, 2010

⁸ sursa: <http://www.internetworldstats.com/europa.htm#ro>, <http://www.revistacalitateavietii.ro/2010/CV-1-2-2010/05.pdf>

Amplificarea fenomenului de comunicare pe internet a avut însă unele consecințe negative demne de luat în calcul. România ocupă locul 3 în topul mondial din punctul de vedere al vitezei de descărcare și locul 10 din cel al vitezei de încărcare pe internet⁹, însă, în același timp, este clasată pe primul loc în Europa raportat la hărțuirea pe internet, în fiecare an sute de copii fiind supuși abuzurilor emoționale în mediul virtual. Conform raportului de activitate al liniei de consiliere pentru siguranța pe internet, lansat de organizația „Salvați Copiii România”, pe parcursul a doi ani de funcționare a helpline-ului au fost primite aproximativ 650 de apeluri și sesizări din partea atât a copiilor, cât și a părinților, cyberbullying-ului fiindu-i alocate 218 de sesizări. Media de vârstă a celor care au apelat la servicii de consiliere este de 17 ani, majoritatea lor fiind de sex feminin și utilizatori ai e-mail-ului și chat-ului. Soluționarea problemelor a constatat în redirecționarea apelanților către secția de poliție aferentă și/sau în intervenția Direcției Generale Protecția Copilului, în cazurile în care minorii au fost afectați pe plan psiho-emoțional sau fizic.¹⁰

Cyberbullying-ul a devenit în ultimii ani un fenomen din ce în ce mai complex, din pricina dezvoltării tehnologiei și apariției noilor site-uri de socializare, pe care copiii și tinerii din România le frecventează aproape zilnic. Rețelele de socializare încurajează distribuirea datelor cu caracter personal (adrese, poze, informații personale) care, ajunse în posesia unor persoane rău-intenționate, pot deveni premisa unor acțiuni ce dăunează integritatea individului și îl afectează psihic pe termen mediu și lung. Pentru a studia acest fenomen, „sigur.info”, în parteneriat cu „Salvați Copiii” și Comisa Europeană, a efectuat în 2013 și publicat în 2014 un studiu¹¹ privind utilizarea internetului, sub forma unei cercetări de tip cantitativ, relevând o serie de statistici îngrijorătoare, pe care le vom prezenta în cele ce urmează. Grupurile țintă ale cercetării au fost compuse din copii cu vârste între 7 și 18 ani și părinții lor, volumurile celor două eșantioane fiind de 1214 persoane fiecare. Rezultatele studiului au fost împărțite în două categorii: opiniile copiilor și opiniile părinților.

I) *Opiniile copiilor:*

➤ Media de vârstă la care copiii afirmă că au utilizat internetul pentru prima dată este de 8 ani, în scădere cu doi ani raportat la vârsta medie rezultată în urma studiului din 2010, realizat de EU Kids Online. 78,4% dintre copii declară că folosesc internetul zilnic sau aproape zilnic, majoritari fiind din mediul urban, iar navigarea se face după mai multe tipuri de dispozitive.

➤ 90% dintre copii afirmă că utilizează minimum o rețea socială, remarcându-se o creștere de aproximativ 3 procente față de rezultatele studiului efectuat în 2013. Rețeaua socială preferată a copiilor români este Facebook, în proporție de 95%. Pe lângă aceasta, Google+ ocupă locul al doilea, Ask.fm locul al treilea, urmate de Twitter și Hi5 (care astăzi este folosit doar de 5,5% dintre persoane). Raportat la setările de confidențialitate a profilului deținut pe rețeaua de socializare favorită, 35% dintre copii afirmă că acesta este privat, în timp ce 33% afirmă că acesta este public. Copiii din mediul urban tind să fie mai restrictivi decât cei din mediul rural, iar fetele mai restrictive decât băieții. 6,5% dintre respondenți au declarat că nu știu dacă profilul lor este public sau privat. Dintre informațiile pe care copiii le furnizează pe site-urile de socializare, se remarcă: poze în care se distinge clar fața copilului (81%), numele de familie (61%), numele școlii la care învață (59%) și vârsta corectă (47%). În plus, 16% dintre ei au făcut publică adresa de acasă, iar 10% dintre ei numărul de telefon.

➤ 58% dintre copii afirmă că și-au făcut prieteni noi pe internet în ultima lună, 55% dintre ei au adăugat persoane necunoscute în lista de prieteni și 10% au trimis informații

⁹ sursa: <http://playtech.ro/2015/orasul-ploiesti-sta-bine-pe-internet-e-pe-locul-trei-mondial-la-capitolul-viteza/>

¹⁰ sursa: <http://www.mediafax.ro/social/romania-pe-primul-loc-in-europa-la-hartuirea-pe-internet-care-sunt-cele-mai-intalnite-probleme-online-8900633>

¹¹ Studiu privind utilizarea internetului în familie - cercetare socială de tip cantitativ, București 2015

personale unor necunoscuți. Aproape 50% dintre copii afirmă că au luat contact cu persoane pe care nu le cunoscuseră față în față, procentul fiind mai mare în cazul celor din mediul urban. Mai mult, 58% dintre aceștia s-au întâlnit ulterior față în față cu persoana întâlnită, inițial, online. Procentul este în creștere cu 3% față de rezultatul obținut cu doi ani în urmă.

➤ 33% dintre copiii care s-au întâlnit față în față cu o persoană necunoscută de pe internet afirmă că persoana respectivă era complet străină, în timp ce 56% că era prieten sau membru al familiei unei alte persoane pe care o cunoștea din viața reală. Modul principal prin care copiii intră în contact cu necunoscuți pe internet este printr-o rețea socială (62%), urmată de chat (35%), site-uri de jocuri (17%) și mesagerie instant (14%). 20% dintre copiii ce au ales să întâlnească o persoană cunoscută pe internet afirmă că au fost deranjați de acea persoană: fetele mai mult decât băieții. Comparativ cu rezultatele obținute cu doi ani în urmă, procentul acestor copii a crescut cu 10%. Vârsta persoanei cu care copiii au avut o experiență neplăcută în ruma întâlnirii față în față este, în medie, superioară vârstei lor. Înainte de întâlnirea cu persoana necunoscută, majoritatea copiilor (65%) afirmă că au înștiințat o persoană apropiată cu privire la ceea ce urmau să facă; dintre aceștia însă doar 27% au mărturisit unui adult, restul vorbind cu alți copii/adolescenți. Raportat la totalul copiilor ce au experimentat situații neplăcute cu necunoscuții cunoscuți pe internet, cu care s-au întâlnit ulterior, majoritatea acestora preferă să nu răspundă sau afirmă că nu știu ce s-a întâmplat în timpul întâlnirii. Dintre cei care menționează ce anume i-a deranjat, cei mai mulți fac referire la violență de limbaj. Aproximativ 9% din cazuri au implicat totuși agresiuni fizice sau sexuale.

➤ 33% dintre copiii chestionați afirmă că au văzut imagini cu caracter sexual în ultimul an, majoritatea pe internet (75%), prin imagini care apar accidental pe site (67%). Mai mult, cei mai dintre aceștia sunt băieți. 22% dintre respondenți au primit mesaje sau fotografii cu conținut sexual explicit, majoritari fiind cei din mediul urban. 41% dintre copii au fost afectați de fenomenul de sexting cel puțin o dată pe lună în ultimul an. Dintre aceștia, 42% afirmă că li s-a trimis personal un mesaj sau o imagine cu conținut sexual, 8% că li s-a cerut să vorbească despre acte sexuale și 5% că li s-a solicitat o fotografie sau o înregistrare cu propria persoană în ipostaze indecente. Copiii cu vârsta între 10-14 ani afirmă într-o măsură mai mare că au răspuns unor astfel de provocări, față de adolescenți. 4% dintre copii afirmă că au postat ei înșiși mesaje cu caracter sexual.

➤ Aproximativ 45% dintre copii afirmă că au fost deranjați/jigniți în ultimul an în mediul virtual. Rezultatele sunt îngrijorătoare, în condițiile în care, în studiul făcut cu doi ani în urmă, procentul era cu 13% mai mic. Mediul de proveniență nu face diferența. În acest caz, procentul celor din mediul urban afectați de cyberbullying fiind aproximativ același cu al celor din mediul rural. Majoritatea copiilor afirmă că sunt deranjați sau jigniți pe internet atunci când interacționează cu alte persoane prin intermediul rețelelor de socializare al chat-ului și jocurilor. Procentul celor care afirmă că experiența neplăcută a avut loc pe o rețea socială este mai mare decât cel înregistrat cu doi ani în urmă, cu toate că accesul la acets tip de rețea a rămas relativ constant. Nu există însă diferențe semnificative în ceea ce privește variabilele socio-demografice, precum mediul, vârsta și genul. Modul predominant în care au fost deranjați pe internet este trimiterea de mesaje jignitoare, cei din mediul rural fiind mai afectați de acest lucru, urmat de amenințări, excluderea din anumite activități sau postarea online a unor mesaje (inclusiv imagini și videoclipuri) defăimătoare la adresa copilului în cauză. 17% dintre copii au jignit ei înșiși pe cineva în ultimul an (mai mult cu 5% decât cu doi ani în urmă).

II) Opiniile părinților:

➤ 68% dintre părinții respondenți afirmă că folosesc internetul, majoritari fiind cei din mediul urban.

➤ 79% dintre părinți spun că locul unde copiii lor petrec timp online este camera proprie, altă cameră folosită la comun cu alți membri ai familiei (68%), oriunde atunci când folosesc dispozitive mobile portabile (53%), la rude sau prieteni (52%). Răspunsurile sunt similare celor oferite de copii. Majoritatea părinților afirmă că vorbesc cu copiii despre ce fac aceștia din urmă în mediul online (70%), 49% că se află în proximitate, iar 31% că desfășoară împreună cu copiii activități online. Cei mai mulți dintre părinți le prezintă copiilor modul de folosire a internetului, cum să reacționeze la diverse postări online, cum să utilizeze în siguranță internetul, cum să se poarte cu alte persoane cunoscute online etc. 8% dintre părinți le permit copiilor comunicarea de date personale, iar 41% dintre aceștia acceptă postarea de poze pe rețelele de socializare. Față de acum doi ani, totuși, părinții au devenit mai restrictivi.

➤ Aproximativ 50% dintre părinți verifică contactele adăugate de copii, informațiile publice și istoricul copilului. În plus, 40% dintre părinți menționează că citesc mesajele primite de copii pe messenger, email sau chat. 17% dintre părinți utilizează programe de control parental sau programe ce limitează timpul petrecut pe internet.

➤ 41% dintre părinți menționează că printre riscurile întâmpinate de copiii lor se regăsește expunerea la imagini violente. 15% dintre părinți afirmă că fiul/fiica lor s-a întâlnit față în față cu o persoană cunoscută pe internet, 13% că le-au fost expuși copiii unor imagini cu caracter sexual, iar 10% că au fost afectați de sexting. Procentele datorate răspunsurilor părinților sunt mai scăzute decât cele ce reies din răspunsurile copiilor, ceea ce demonstrează că părinții nu cunosc în întregime problemele întâmpinate de copii online. Procentele sunt, din fericire, inferioare cele obținute în urma studiului efectuat cu 2 ani în urmă.

➤ Principalele surse de informații cu privire la utilizarea sigură a internetului sunt reprezentate de familie (56%), canalele media (51%), propriul copil (37%) și școala copilului (33%). Sursele dezirabile de informare sunt însă școala unde învață copilul, urmată de furnizorii de servicii de internet, organizațiile de protecție a copilului și autoritățile, reprezentând, de fapt, instituțiile care, în opinia părinților, ar trebui să le ofere copiilor lor informații cu privire la siguranța pe internet.

Dintre cazurile de hărțuire petrecute în România amintim:

Fig. 1 - Mărturii ale celor agresați pe internet

Un alt exemplu, mult mai grav, este cel al unei adolescente din Botoșani, care a încercat

Cazuri de hărțuire raportate pe Helpline Sigur.info

Bună ziua. Cu siguranță majoritatea au un cont activ pe Facebook. Mie mi s-a întâmplat ceva foarte ciudat. Eu am contul securizat bine și nici măcar nu am până în o sută de prieteni. Cu vreo lună în urmă primisem o cerere de prietenie de la o persoană străină, un bărbat. Deși nu accept orice cereri, am dat accept...așa din curiozitate. După care mi-a mai trimis vreo câteva mesaje ciudate insistând să stau cu el pe chat. Normal că l-am șters imediat, cam după o zi. Asta a fost tot! De atunci până azi tot îmi trimite mesaje de pe diferite conturi false și mai grav, chiar mi-a creat mie un cont fals cu datele mele și câteva din pozele mele. Sunt hărțuită și amenințată constant de acest străin. Vă rog spuneți-mi ce pot să fac!

Hărțuirile de care vă pomeneam au început de vreo 8 luni. Eu și alte persoane din jurul meu suntem deranjate telefonic de acest om prin mesaje injurioase sau converbiri. Au fost deranjați părinții mei, prieteni de-ai mei. Nu am mai răspuns provocărilor telefonice și a început hărțuirea pe net, cu postarea de diferite mesaje calomnioase la adresa mea. Nu știu ce să fac!

Bună. Am și eu o problemă. Am 17 ani și am avut o relație cu un băiat de 30 de ani. De-a lungul relației, acesta m-a hărțuit atât verbal cât și fizic. Insistă să ne împăcăm cu toate că i-am spus clar că nu mai vreau viața asta. El a început cu amenințări că mă bate, că mă înjosește. Nu știu ce să mai fac. Ma șantajează că are o filmare cu mine și că o postează pe Internet sau face Cd-uri și le împarte prin școală. Mulțumesc!

să se sinucidă ca urmare a faptului că a fost umilită de colegi pe o rețea de socializare, din pricină că era retrasă și preocupată să învețe. Observând că fata este afectată de postările lor, colegii au continuat să o umilească, denigrând-o și stigmatizând-o”, conform spuselor medicului psihiatru Laura Jijie. Tânăra a fost internată de urgență în secția de psihiatrie pediatrică a spitalului.¹²

Punerea sub acuzare a agresorilor din mediul virtual poate părea o reacție exagerată, iar procurorilor le este de cele mai multe ori dificil de demonstrat intenția și chiar mijloacele de producere a acestor acțiuni. Totuși, lipsa de acțiune în cazul manifestării acestui tip de fenomen poate atrage după sine creșterea numărului celor care doresc să facă rău sub protecția anonimatului oferit de internet. Înmulțirea actelor de cyberbullying poate avea consecințe grave asupra psihicului victimelor, după cum afirmă psihologul Iuliana Fulaș.¹³

În România nu există legislație specifică cyberbullying-ului, însă, în Noul Cod Penal, intrat în vigoare la 1.02.2014, hărțuirea capătă un sens mai larg (spre deosebire de vechiul cod, ce prevedea numai hărțuirea sexuală), putându-se interpreta cyberbullying-ul ca hărțuire și pedepsi ca atare. Legea cu privire la hărțuire face parte din capitolul VI („Infrațiuni contra libertății persoanei”) din Noul Cod Penal¹⁴. Astfel, *articolul 208* prevede că hărțuirea este:

„ (1) Fapta celui care, în mod repetat, urmărește, fără drept sau fără un interes legitim, o persoană ori îi supraveghează locuința, locul de muncă sau alte locuri frecventate de către aceasta, cauzându-i astfel o stare de temere, se pedepsește cu închisoare de la 3 la 6 luni sau cu amendă.

(2) Efectuarea de apeluri telefonice sau comunicări prin mijloace de transmitere la distanță, care, prin frecvență sau conținut, îi cauzează o temere unei persoane, se pedepsește cu închisoare de la o lună la 3 luni sau cu amendă, dacă fapta nu constituie o infracțiune mai gravă.

(3) Acțiunea penală se pune în mișcare la plângerea prealabilă a persoanei vătămate.”

Cu alte cuvinte, este indicat ca, în cazul infracțiunii de acest gen să se depună o plângere la organele de poliție, pentru punerea în mișcare a acțiunii penale. În acest scop, românilor le este recomandat să salveze orice mesaj primit de la agresorii de pe internet, pentru a le prezenta drept dovezi organelor de poliție. Utilizatorii anonimi pot fi descoperiți de cele mai multe ori, singura problemă fiind faptul că poliția nu va acționa decât dacă are motive reale să considere că se petrece un fapt ilegal.

Cyberbullying-ul poate fi încadrat în alte trei categorii de infracțiuni contra libertății persoanei, și anume:

1) *Violarea vieții private*

„(1) Atingerea adusă vieții private, fără drept, prin fotografierea, captarea sau înregistrarea de imagini, ascultarea cu mijloace tehnice sau înregistrarea audio a unei persoane aflate într-o locuință sau încăpere ori dependență ținând de aceasta sau a unei convorbiri private se pedepsește cu închisoare de la o lună la 6 luni sau cu amendă.

(2) Divulgarea, difuzarea, prezentarea sau transmiterea, fără drept, a sunetelor, convorbirilor ori a imaginilor prevăzute în alin. (1), către o altă persoană sau către public, se pedepsește cu închisoare de la 3 luni la 2 ani sau cu amendă.

¹² sursa : http://www.vsdinfo.ro/uploads/materiale_suport/concept_tic_eoo_vfinal.pdf

¹³ sursa: http://www.dcnews.ro/alarmant-fenomenul-pe-care-autorita-ile-ar-trebui-sa-l-ia-in-serios_497370.html

¹⁴ Toate articolele de lege citate, referitoare la România, au fost preluate din Noul Cod Penal, intrat în vigoare la 01.02.2014

(3) Acțiunea penală se pune în mișcare la plângerea prealabilă a persoanei vătămate.”
(Art 226)

Astfel, atunci când agresorii pe internet postează fără acordul persoanei în cauză imagini, filme sau date de contact private sau își procură din computerul victimei imagini/înregistrări video pe care le folosesc ulterior pentru a o șantaja, victima poate depune plângere penală pentru violarea vieții private, în scopul apărării drepturilor și pedepsirii răufăcătorului. De altfel, se poate anunța în prealabil administratorul site-ului pe care sunt postate datele cu caracter personal, pentru a elimina conținutul nedorit.

2) Șantajul

„(1) Constrângerea unei persoane să dea, să facă, să nu facă sau să sufere ceva, în scopul de a dobândi în mod injust un folos nepatrimonial, pentru sine ori pentru altul, se pedepsește cu închisoarea de la unu la 5 ani.

(2) Cu aceeași pedeapsă se sancționează amenințarea cu darea în vileag a unei fapte reale sau imaginare, compromițătoare pentru persoana amenințată ori pentru un membru de familie al acesteia, în scopul prevăzut în alin. (1).

(3) Dacă faptele prevăzute în alin. (1) și alin. (2) au fost comise în scopul de a dobândi în mod injust un folos patrimonial, pentru sine sau pentru altul, pedeapsa este închisoarea de la 2 la 7 ani.” (Art 207)

Constrângerea la anumite acțiuni îi poate aduce victimei siguranța că agresorul va fi pedepsit pentru cel puțin 2 ani, în funcție de gravitatea faptei sale.

3) Amenințarea

„(1) Fapta de a amenința o persoană cu săvârșirea unei infracțiuni sau a unei fapte păgubitoare îndreptate împotriva sa ori a altei persoane, dacă este de natură să îi producă o stare de temere, se pedepsește cu închisoare de la 3 luni la un an sau cu amendă, fără ca pedeapsa aplicată să poată depăși sancțiunea prevăzută de lege pentru infracțiunea care a format obiectul amenințării.

(2) Acțiunea penală se pune în mișcare la plângerea prealabilă a persoanei vătămate.”
(Art. 206)

Astfel, victima cyberbullying-ului poate depune plângere prealabilă că a fost amenințată, aducând totodată înregistrări sau mesaje cu caracter impulsiv drept dovezi.

4) Coruperea sexuală a minorilor

„(1) Comiterea unui act de natură sexuală, altul decât cel prevăzut în art. 220, împotriva unui minor care nu a împlinit vârsta de 13 ani, precum și determinarea minorului să suporte ori să efectueze un astfel de act se pedepsește cu închisoarea de la unu la 5 ani.

(2) Pedeapsa este închisoarea de la 2 la 7 ani și interzicerea exercitării unor drepturi, atunci când:

a) minorul este rudă în linie directă, frate sau soră;

b) minorul se află în îngrijirea, ocrotirea, educarea, paza sau tratamentul făptuitorului;

c) fapta a fost comisă în scopul producerii de materiale pornografice.

(3) Actul sexual de orice natură săvârșit de un major în prezența unui minor care nu a împlinit vârsta de 13 ani se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 2 ani sau cu amendă.

(4) Determinarea de către un major a unui minor care nu a împlinit vârsta de 13 ani să asiste la comiterea unor acte cu caracter exhibiționist ori la spectacole sau reprezentații în cadrul cărora se comit acte sexuale de orice natură, precum și punerea la dispoziția acestuia de

materiale cu caracter pornografic se pedepsesc cu închisoare de la 3 luni la un an sau cu amendă.

(5) Faptele prevăzute în alin. (1) nu se sancționează dacă diferența de vârstă nu depășește 3 ani.” (Art. 221)

Dacă agresorul atentează la integritatea sexuală a victimei minore, față de care există o diferență de vârstă de cel puțin 3 ani, acesta poate primi o pedeapsă de până la 5 ani. Au fost raportate numeroase cazuri în România când agresorii pe internet și-au convins victimele să-și descopere părțile intime, spre a nu posta mesajele cu care erau șantajate.

În categoria „Infracțiuni contra vieții” există, de asemenea, un articol (Art. 191) ce poate fi folosit pentru acuzarea pe cale penală a agresorilor de pe internet care, utilizând șantajul sau hărțuirea propriu-zisă, aduc victimele în pragul sinuciderii:

„ (1) Fapta de a determina sau înlesni sinuciderea unei persoane, dacă sinuciderea a avut loc, se pedepsește cu închisoarea de la 3 la 7 ani.

(2) Când fapta prevăzută în alin. (1) s-a săvârșit față de un minor cu vârsta cuprinsă între 13 și 18 ani sau față de o persoană cu discernământ diminuat, pedeapsa este închisoarea de la 5 la 10 ani.

(3) Determinarea sau înlesnirea sinuciderii, săvârșită față de un minor care nu a împlinit vârsta de 13 ani sau față de o persoană care nu a putut să-și dea seama de consecințele acțiunilor sau inacțiunilor sale ori nu putea să le controleze, dacă sinuciderea a avut loc, se pedepsește cu închisoarea de la 10 la 20 de ani și interzicerea exercitării unor drepturi.

(4) Dacă actele de determinare sau înlesnire prevăzute în alin. (1)-(3) au fost urmate de o încercare de sinucidere, limitele speciale ale pedepsei se reduc la jumătate.” („Determinarea sau înlesnirea sinuciderii”).

Insulta și calomnia, pe de altă parte, nu mai sunt prevăzute ca infracțiuni în Noul Cod Penal. Mai mult, în cazul în care agresiunile pe internet sunt săvârșite de un adult, ele pot fi încadrate în anumite categorii de fapte penale, însă, în cazul în care agresorii sunt alți copii, lucrurile se complică. Din acest motiv, soluția nu trebuie căutată în pedepse, ci, mai degrabă, în prevenție. În acest scop, organizația „Salvați copiii” din România, cu ajutorul Uniunii Europene și Ministerului Educației Naționale, a elaborat un ghid de utilizare în siguranță a internetului, publicat în 2014¹⁵. În acest ghid, se găsesc informații cu privire la descrierea fenomenelor dăunătoare de pe internet, cât și sancțiunile legale prevăzute de-a lungul timpului în codul penal. Conform ghidului, „actele de hărțuire, intimidare sau amenințare, în funcție de gravitatea lor, constituie fapte contravenționale sau penale: fapte contravenționale sancționate cu amendă de la 200 la 1000 de lei, fapte penale ca violarea vieții private - <<divulgarea, difuzarea, prezentarea sau transmiterea, fără drept, a sunetelor, convorbirilor ori a imaginilor unei persoane către o altă persoană sau public>> - sancționată cu închisoare de la 3 luni la 2 ani sau cu amendă.

În concluzie, în România, deși internetul a cunoscut o dezvoltare semnificativă, cu numeroși utilizatori, printre care se aflau și agresori ai mediului virtual, nu au fost stabilite reglementări penale specifice cyberbullying-ului, motiv pentru care victimele acestui fenomen nu au reușit întotdeauna să apeleze la organele statului capabile de a pedepsi pe cei ce au săvârșit aceste fapte. Există totuși articole de lege ce prevăd sancțiuni pentru cei ce hărțuiesc, amenință, șantajează, corup sexual sau determină sinuciderea victimelor, marea provocare constând în a

¹⁵ http://www.salvaticopiii.ro/upload/p0001000100010000_Ghid%20SigurInfo%20165x235%20ref.pdf

demonstra organelor de poliție că fapta săvârșită de infractori este cu adevărat ilegală și trebuie luate măsuri de urgență pentru a eradica manifestarea unor astfel de fenomene ce periclitează atât sănătatea mentală, psihică a individului, cât și pe cea fizică, dacă hărțuirea trece limitele mediului virtual.

4.2. Statistici și reglementări legale privind cyberbullying-ul în Statele Unite ale Americii

Pentru a înțelege ce înseamnă fenomenul de cyberbullying în SUA, trebuie să amintim de evoluția rapidă a tehnologiei în această țară, care a condus la crearea și dezvoltarea Internetului, precum și a diverselor dispozitive electronice. Pe măsură ce tehnologia avansează, cu atât devine mai accesibilă publicului larg, astfel încât, de exemplu, în prezent 88,5%¹⁶ din populația SUA utilizează Internetul (aproximativ dublu față de anul 2000, atunci când doar 43,1% din americani foloseau Internetul). De asemenea, conform unui sondaj realizat de compania Microsoft, „How old is too young to go online”¹⁷, vârsta medie de la care copiii dețin un telefon mobil și încep să utilizeze Internetul este 11,6 ani, în timp ce peste 40% din părinți nu iau nicio măsură pentru a limita sau restricționa accesul copiilor la mijloacele de comunicație moderne. Astfel ia naștere cyberbullying-ul, susținut și de decalajul dintre generații (gap generation).

În SUA, Cyberbullying-ul este o problemă majoră, conștientizată de mai mulți specialiști, de exemplu, Academia Americană de Pediatrii consideră hărțuirea cibernetică ca fiind „cel mai comun risc online pentru toți adolescenții”, pe când Consiliul Național de Prevenire a Criminalității apreciază fenomenul de Cyberbullying ca o „problemă ce afectează jumătate din adolescenții americani”.

Statisticile confirmă temerile legate de pericolul acestui fenomen. Conform unei cercetări¹⁸ a Bureau of Justice Statistics, US Department of Health and Human Services, Cyberbullying Research Center, realizată pe 19 februarie 2016, s-au obținut următoarele informații referitoare la cyberbullying, sintetizate în tabelele și graficul de mai jos:

Tabel 1 - Statistici Cyberbullying

<i>Statistici Cyberbullying</i>	Procent
Adolescenți care au declarat că au fost hărțuiți în mediul online	52%
Adolescenți care au primit amenințări în mediul online (cyberthreats)	33%
Adolescenți care au fost hărțuiți în repetate rânduri prin intermediul telefoanelor mobile și internetului	25%
Adolescenți care nu le spun părinților despre actele de cyberbullying cu care se confruntă	52%
Adolescenți, cărora li s-au făcut poze defăimătoare fără permisiunea lor, cu ajutorul camerei de fotografiat a telefonului mobil	11%

Analizând tabelul 1, putem remarca procente semnificative din numărul total de adolescenți incluși în eșantion, cu referire la actele de cyberbullying suferite. Astfel, 52% dintre adolescenți chestionați au fost victime ale hărțuirii cibernetice, iar 33% dintre aceștia au fost amenințați în mediul online. Un sfert din adolescenți au fost hărțuiți în mod repetat, prin intermediul mijloacelor electronice de comunicare, iar 11% mărturisesc că li s-au făcut fotografii defăimătoare, fără a-și da acordul. Un procent îngrijorător este cel al adolescenților,

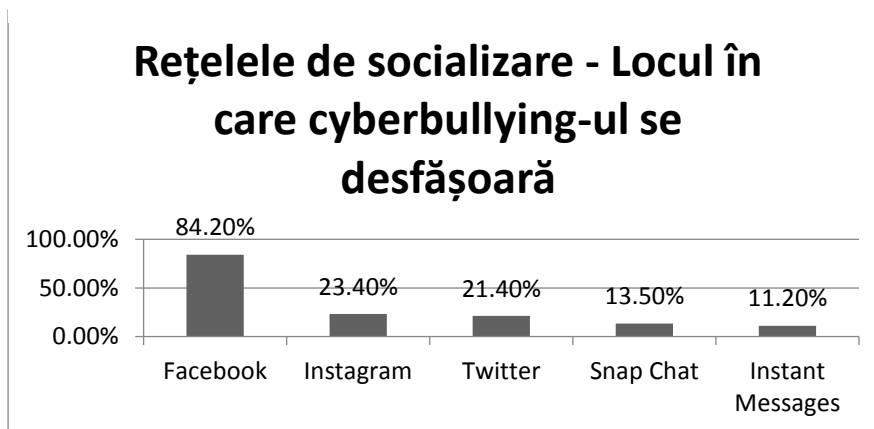
¹⁶ <http://www.internetlivestats.com/internet-users/us/>

¹⁷ <http://blogs.microsoft.com/on-the-issues/2013/10/14/how-old-is-too-young-to-go-online/#sm.0004159rf17vkf3kxo51u5yye8afp>

¹⁸ <http://www.statisticbrain.com/cyber-bullying-statistics/>

mai precis jumătate dintre aceștia, care din diverse motive, nu își informează părinții despre traumele prin care trec, cauzate de hărțuirea informatică.

Fig. 2- Locul în care faptele de cyberbullying au loc



Conform Fig. 2, cele mai multe acte de cyberbullying se petrec pe Facebook, aceasta fiind de altfel și cea mai populară rețea de socializare. Locul secund este ocupat de Instagram cu 23,4% , iar următoarea clasată este rețeaua Twitter, 21,40% dintre adolescenți confruntându-se cu hărțuirea cibernetică pe această platformă socială. 13,5% dintre adolescenți au ales Snap Chat ca loc de desfășurare a actelor de cyberbullying, iar 11,2% mesaje.

Tabel 2 - Cyberbullying în funcție de genul respondentului

<i>Cyberbullying în funcție de gen</i>	<i>Masculin</i>	<i>Feminin</i>
Am fost hărțuit în mediul online	16.60%	25.10%
Cineva a postat comentarii răutăcioase și jignitoare online despre mine	10.50%	18.20%
Cineva a postat un videoclip jignitor despre mine	3.60%	2.30%
I-am hărțuit online pe alții	17.50%	21.30%
Am răspândit zvonuri false online despre alte persoane	6.30%	7.40%
Am postat online o fotografie jignitoare la adresa cuiva	4.60%	3.10%

Analizând tabelul 2, remarcăm că fetele sunt într-un procent mai mare (25,10%) victime ale hărțuirii online, față de băieți (16,6%). De asemenea, 18,2% dintre respondenții de gen feminin au mărturisit că au fost postate comentarii online, jignitoare la adresa acestora, pe când 10,5% dintre respondenții de gen masculin au confirmat că au trecut prin aceeași experiență neplăcută. Pe de altă parte, mai mulți băieți (3,6%) (față de fete 2,3%) au declarat că au fost postate videoclipuri jignitoare despre ei pe platformele sociale. Inversând rolurile din victimă în hărțuitor, remarcăm că procentele celor care au hărțuit online (17, 50% băieți, 21,3% fete) alte persoane sunt apropiate de cele ale adolescenților care au fost victime ale cyberbullying-ului. 7,40% dintre fete au mărturisit că au răspândit zvonuri false despre alte persoane, cu 1,1% mai mult decât procentul băieților care au declarat același lucru. În schimb, 4,6% dintre respondenții de gen masculin, cu 1,5% mai mulți decât fete, au postat online poze jignitoare la adresa anumitor persoane.

Am observat pe baza statisticilor prezentate anterior, că fenomenul de cyberbullying este frecvent întâlnit la nivelul Statelor Unite ale Americii și din cauza efectelor grave pe care le poate provoca, nu trebuie ignorat. De altfel, autoritățile au fost mobilizate în a lua măsuri legale împotriva hărțuirii în mediul online, cu precădere în urma manifestării tot mai frecventă

a cazurile de cyberbullying finalizate cu sinuciderea victimelor¹⁹. Un exemplu în acest sens este „Legea lui Seth”²⁰, intrată în vigoare în anul 2012, în statul California. Aceasta poartă numele lui Seth Walsh, un adolescent american, care la vârsta de 13 ani, în urma hărțuirilor repetate privind orientarea sa sexuală, s-a sinucis. Legea lui Seth îi protejează pe adolescenți împotriva hărțuirii bazată pe orientarea sexuală, diferențele de rasă, etnie, religie, sex etc.

Astfel, în ultimii ani, la nivelul fiecărui stat american au fost stabilite legi care să prevină și să diminueze actele de hărțuire cibernetică.

În continuare, vom prezenta măsurile legislative existente la nivelul SUA, în privința fenomenului de cyberbullying. O sinteză a existenței sau absenței măsurilor legale referitoare la problema hărțuirii tradiționale și online, la nivelul Statelor Unite ale Americii, este redată în tabelul de mai sus, realizat de către Centrul de Cercetare a Hărțuirii Cibernetică în iunie 2010 și actualizat în ianuarie 2016. De altfel, legilor privind hărțuirea minorilor, li s-a adus o serie de amendamente în scopul includerii cyberbullying în conținutul acestora, începând, cu precădere, cu anul 2010.

Fig. 3 - Situația legilor pe state (Sursa: www.cyberbullying.org)

State Cyberbullying Laws A Brief Review of State Cyberbullying Laws and Policies							
Sameer Hinduja, Ph.D. and Justin W. Patchin, Ph.D.							Updated: January 2016 Created: July 2010
	Bullying law	Include “cyberbullying” ¹	Include electronic harassment	Criminal sanction	School sanction	Requires School Policy	Include off campus behaviors? ²
Alabama	YES	NO	YES	NO	NO	YES	NO
Alaska	YES	NO	NO	YES	YES	YES	NO
Arizona	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
Arkansas	YES	YES	YES	YES	YES	YES	YES
California	YES	YES	YES	NO	YES	YES	YES
Colorado	YES ³	NO	YES	YES	YES	YES	NO
Connecticut	YES	YES	YES	NO	YES	YES	YES
Delaware	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
Florida	YES	YES	YES	NO	YES	YES	YES
Georgia	YES	proposed	YES	NO	YES	YES	proposed
Hawaii	YES	YES	YES	proposed	YES	YES	NO
Idaho	YES	NO	YES	YES	YES	YES	NO
Illinois	YES	YES	YES	NO	YES	YES	YES
Indiana	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
Iowa	YES	NO	YES	YES	YES	YES	NO
Kansas	YES	YES	YES	NO	YES	YES	NO
Kentucky	YES	proposed	YES	YES	YES	YES	NO
Louisiana	YES	YES	YES	YES	YES	YES	YES
Maine	YES	YES	YES	NO	YES	YES	NO
Maryland	YES	NO	YES	YES	YES	YES	NO
Massachusetts	YES	YES	YES	NO	YES	YES	YES
Michigan	YES	YES	YES	proposed	NO	YES	NO
Minnesota	YES	YES	YES	NO	YES	YES	YES
Mississippi	YES	NO	YES	YES	YES	YES	NO
Missouri	YES	YES	YES	YES	YES	YES	NO

¹⁹ <http://nobullying.com/six-unforgettable-cyber-bullying-cases/> (cazuri mediatizate)

²⁰ <http://www.ggea.org/assets/documents/HRC/Seth's%20Law.pdf>

Montana	YES	NO	YES	YES	NO	NO	NO
Nebraska	YES	proposed	YES	NO	YES	YES	proposed
Nevada	YES	YES	YES	YES	NO	YES	NO
New Hampshire	YES	YES	YES	NO	NO	YES	YES
New Jersey	YES	NO	YES	YES	YES	YES	YES
New Mexico	YES	YES	YES	NO	YES	YES	NO
New York	YES	YES	YES	proposed	YES	YES	YES
North Carolina	YES	YES	YES	YES	YES	YES	NO
North Dakota	YES	NO	YES	YES	YES	YES	NO
Ohio	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
Oklahoma	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
Oregon	YES	YES	YES	NO	YES	YES	NO
Pennsylvania	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
Rhode Island	YES	YES	YES	NO	YES	YES	NO
South Carolina	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
South Dakota	YES	NO	YES	NO	YES	YES	YES
Tennessee	YES	YES	YES	YES	YES	YES	YES
Texas	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
Utah	YES	YES	YES	NO	YES	YES	NO
Vermont	YES	NO	YES	NO	YES	YES	YES
Virginia	YES	YES	YES	NO	YES	YES	NO
Washington	YES	YES	YES	YES	YES	YES	NO
West Virginia	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
Wisconsin	YES	NO	NO	YES	YES	YES	NO
Wyoming	YES	NO	YES	NO	YES	YES	NO
STATE TOTALS	50	23	48	18	45	49	14
FEDERAL	NO	proposed-2009	proposed	proposed	NO	NO	NO
Washington DC	YES	NO	YES	NO	YES	YES	YES

^aIndicates laws that actually include the terms "cyberbullying" or "cyber-bullying." This is compared to states that simply refer to electronic harassment or bullying using electronic means. See actual law for more details.
^bFederal case law allows schools to discipline students for off-campus behavior that results in a substantial disruption of the learning environment at school. These states have simply codified that standard in state statute.
^cSee specific state info below for more details.

Please let us know if you are aware of any updates not included in this summary.

Cyberbullying Research Center

www.cyberbullying.org

Tabelul conține informații, referitoare la cele 50 de state și districtul federal Washington D.C. (Districtul Columbia), ce compun SUA, punând în evidență următoarele aspecte:

- prezența sau absența legilor împotriva hărțuirii (a doua coloană)
- includerea sau nu, în cadrul acestora, a unei secțiuni dedicate hărțuirii și agresiunii cibernetice - cyberbullying (a treia coloană)
- includerea sau nu, în cadrul acestora, a unei secțiuni dedicate hărțuirii electronice (a patra coloană)

Conform unei explicații, formulată de același centru de cercetare menționat anterior, cei doi termeni cyberbullying și electronic harassment sunt sinonimi din punctul de vedere al conținutului, cu deosebirea că, în anumite condiții, hărțuirea electronică nu este considerată un act de cyberbullying, întrucât "bullying" este, de regulă, perceput ca un comportament de hărțuire repetitivă. De altfel, în analiza realizată, Centrul de cercetare a urmărit dacă legile cuprind, în formularea acestora, cuvântul cyberbullying (după cum putem observa, cele mai multe nu îl includ). De aceea, un număr semnificativ de state au legi cu privire la "hărțuirea electronică", dar nu și la cyberbullying.

- aplicarea sau nu a unor sancțiuni penale în cazul actelor de hărțuire electronică (cyberbullying) (a cincea coloană)
- aplicarea sau nu a unor sancțiuni propuse de către conducerea școlilor, în cazul acțiunilor de hărțuire online săvârșite în cadrul mediului școlar (a șasea coloană)
- existența sau absența unei politici a școlii referitoare la cyberbullying (a șaptea coloană)
- includerea sau nu în cadrul politicii menționate anterior a acțiunilor săvârșite în afara școlii (off-campus) (a opta coloană)

Vom realiza o scurtă analiză grafică a datelor din tabelul 1, cu ajutorul programului SPSS, acesta fiind unul dintre cele mai puternice și accesibile pachete software destinate studiilor statistice. Fiecare, dintre coloanele descrise mai sus, poate fi considerată o variabilă nominală cu trei variante de răspuns: Da, Nu și Propus. Reprezentăm grafic cele șapte variabile

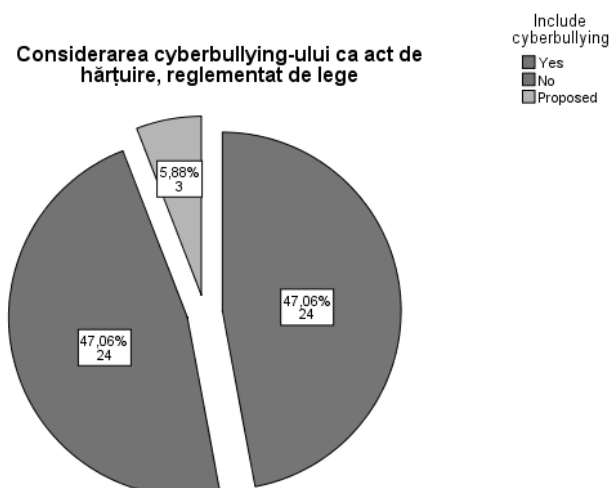
catoriale, sub forma chart-urilor de tip Pie, punând în evidență frecvențele absolute și relative, și obținem figurile de mai jos:

Fig. 4 Prezența legilor împotriva hărțuirii



Analizând Fig. 4, remarcăm faptul că în toate cele 50 de state și în districtul federal Washington D.C. există legi împotriva hărțuirii.

Fig. 5 -Considerarea cyberbullying-ului ca act de hărțuire, reglementat de lege



Remarcăm, pe baza Fig. 5, faptul că 47,06% dintre state includ cyberbullying-ul sau hărțuirea în mediul virtual în categoria actelor de hărțuire, reglementate prin lege. De asemenea, în aceeași proporție, adică, în 24 de state ale SUA, nu există legi pentru controlul hărțuirii în mediul online. În alte 3 state, în schimb, au fost propuse legi în vederea reglementării acestui tip de hărțuire.

Fig. 6 - Considerarea hărțuirii electronice ca act de hărțuire, reglementat de lege

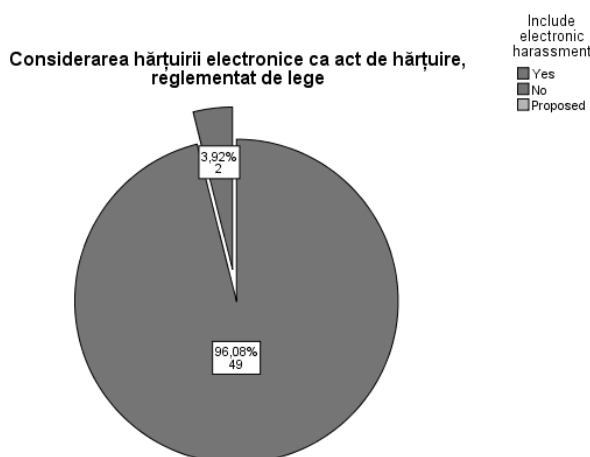
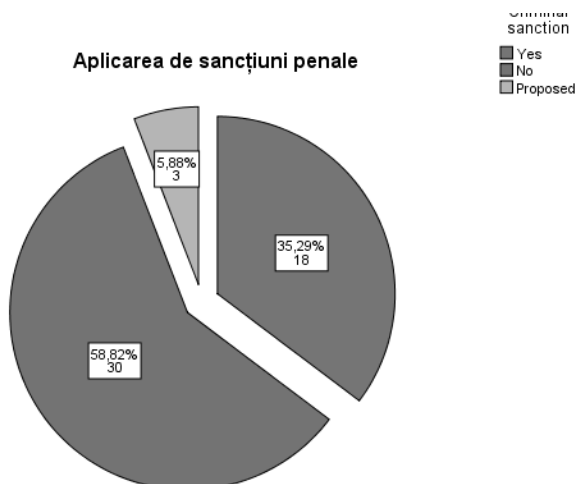


Figura 6 confirmă cele menționate mai sus, cu privire la deosebirea dintre cuvintele "cyberbullying" și "electronic harassment", astfel încât în 96,08% din state există legi împotriva hărțuirii electronice, pe când, doar în aproximativ 50% din state, sunt adoptate legi împotriva cyberbullying-ului, cu toate că termenii sunt similari la nivel semantic.

Fig. 7 - Aplicarea de sancțiuni penale în cazul hărțuirii online/electronice



Analizând Fig. 7, remarcăm faptul că, cele mai multe state (58,82%) nu aplică sancțiuni penale ca urmare a săvârșirii actelor de hărțuire în mediul virtual, doar 18 dintre statele americane adoptând legi care permit sancționarea penală a celor care comit astfel de acțiuni. Totodată, alte trei state propun ca sancțiunea de drept penal referitoare la actele de hărțuire electronică să fie adoptată și pe teritoriul acestora.

Fig. 8 - Aplicarea de sancțiuni de către conducerea școlii în cazul hărțuirii online în mediul școlar

Aplicarea de sancțiuni în cadrul școlii

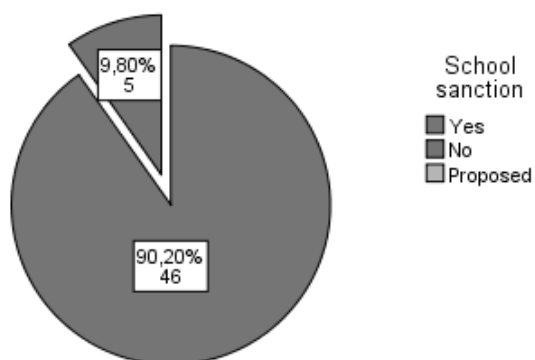
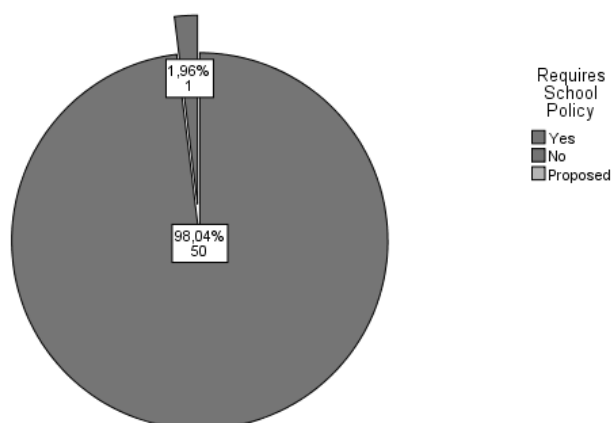


Figura 8 pune în evidență faptul că școlile din cele mai multe state americane (90,20%) aplică sancțiuni atunci când elevii acestora comit hărțuiri electronice.

Fig. 9 - Existența unei politici a școlii referitoare la problema hărțuirii online

Existența unei politici a școlii referitoare la problema hărțuirii electronice

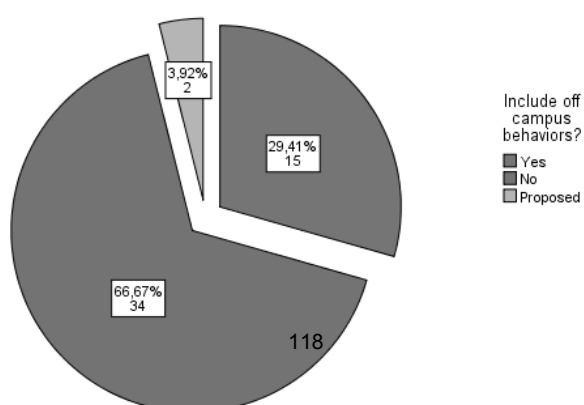


În strânsă legătură cu figura precedentă, Figura 9 prezintă ponderea statelor americane, în care școlile au stabilită o politică referitoare la problema hărțuirii online, ce permite sancționarea elevilor ce săvârșesc astfel de fapte. În acest sens, remarcăm că în școlile din aproape toate statele (98,04%) există o politică orientată pe problema hărțuirii electronice.

În ultima figură, este descrisă proporția statelor americane în care politica școlilor se referă,

Fig. 10 - Includerea în politica școlii a acțiunilor săvârșite de către elevi în afara școlii (off-campus)

Includerea în politica școlii a comportamentului elevilor din afara mediului școlar



nu doar la comportamentul elevilor din cadrul instituțiilor de învățământ, ci și la acțiunile acestora din afara mediului școlar, cu referire evident la problema hărțuirii electronice. Remarcăm astfel că politica școlilor, din 66,67% din state, nu face referire la comportamentul off - campus al elevilor, pe când școlile din alte 15 state americane țin cont, în formularea politicii școlii, și de acțiunile elevilor, săvârșite în afara instituției educaționale. De asemenea, în 3 state, există propunerea de a lua în considerare, în politica școlilor, și comportamentul off-campus al elevilor.

Graficele, descrise anterior, pun în evidență situația actuală a problemei cyberbullying – ului, în rândul adolescenților, din punct de vedere legal în SUA. După cum am observat, la nivelul multor state americane, există măsuri legale care să asigure reglementarea acestui fenomen periculos. Pentru a ilustra și conținutului măsurilor legale, vom considera câteva state federale americane, în vederea prezentării succinte a legilor adoptate de acestea împotriva hărțuirii în mediul virtual, menționându-le doar pe acelea care fac obiectul analizei noastre și anume referitoare la actele de hărțuire electronică/cyberbullying.

❖ *California*

La nivelul Californiei, cyberbullying-ul este extrem de condamnat. Fiecare școală din acest stat este obligată, prin lege, să stabilească politici împotriva hărțuirii tradiționale și celei din mediul virtual. Conform secțiunii site-ului oficial al statului federal analizat, referitoare la problema cyberbullying-ului <https://oag.ca.gov/cybersafety/children/cyberbullying>, legile adoptate în acest sens sunt: Codul Educației §§ 32261, 32265, 32270, and 48900 (cu trimitere la Codul Educației existent în statul California). Acestea definesc hărțuirea elevilor în forma ei electronică, fie că se desfășoară în interiorul sau în afara instituției de învățământ și permit conducerii școlii să suspende sau să propună spre exmatriculare elevii care săvârșesc acte de hărțuire.

O detaliere a acestor legi o putem regăsi pe site-ul programului [StopCyberbullying.org](http://www.stopbullying.org) creat de organizația Wired Safety, <http://www.stopbullying.org/laws/california.html> în vederea informării publicului larg despre identificarea actelor de cyberbullying, precum și despre metodele de prevenire a acestora, la nivelul fiecărui stat din SUA, prin intermediul unei hărți interactive.

De asemenea, la nivelul SUA, există alte site-uri specializate, precum:

- [Common Sense Media](#), care oferă informații despre ce înseamnă fenomenul de cyberbullying și, totodată, sfaturi părinților despre modul în care să acționeze pentru a preveni sau a diminua efectele actelor de hărțuire electronică suferite de copiii acestora.
- [ConnectSafely.org](#) oferă sfaturi atât copiilor și adolescenților, cât și părinților acestora despre modalitatea de a preveni și stopa cyberbullying-ul.
- [IKeepSafe.org](#) furnizează atât informații utile, cât și instrumente/aplicații destinate părinților și dezvoltate pentru a asigura siguranța copiilor acestora. (Ex: BEaPRO™ Parent app – care îi învață pe părinți cum să acționeze în diverse situații)
- [National Crime Prevention Council](#) oferă sfaturi despre cum părinții pot juca un rol decisiv în prevenirea și stoparea cyberbullying-ului.
- [Symantec](#) care oferă părinților informații despre cyberbullying, cu precădere în format video, acoperind o arie largă de aspecte ce derivă din subiectul hărțuirii online.

❖ *New York*

După cum am observat în Tabelul 3, la nivelul statului New York hărțuirea în mediul online este inclusă în legile formulate împotriva hărțuirii. Totodată, școlile din cadrul acestui stat sunt obligate, prin lege, să aibă și o politică orientată asupra cyberbullying-ului, fie că acesta este săvârșit de elevi în interiorul sau în afara instituției de învățământ.

Statul New York le cere tuturor școlilor publice și finanțate de stat să colaboreze prin intermediul unei politici anti-hărțuire, care să interzică acest comportament dăunător ("bullying and harassment"), inclusiv actele de tip "hate crimes". Școlile din fiecare cartier își stabilesc propria politică, ce trebuie să cuprindă cel puțin prevederi pentru identificarea, reclamarea, investigarea și rezolvarea unui presupus act de hărțuire (incluzând o declarație, prin care sunt menționați angajații din cadrul școlii, responsabili cu gestionarea acestei situații) conform Legii educaționale N.Y. Con. Laws Ann. § 12.

Sanctiunile aplicate sunt în funcție de gravitatea actelor de hărțuire: de exemplu, dacă acestea sunt intenționate în a deranja victima, dar nu o supun unui pericol real, atunci vinovatul este acuzat de hărțuire de gradul II (second degree harassment), conform Legii §240.26. În acest caz, sancțiunea constă doar în amenzi. În schimb, dacă actele de hărțuire sunt menite să pună victima în pericol concret de agresiune fizică și psihică (class B misdemeanor – ilegalitate de clasă B), atunci vinovatul va fi acuzat de hărțuire de gradul I și pedepsit penal, conform Legii §240.25. Sancțiunea, în acest caz, poate fi: amendă, ce variază până la 500 de dolari, închisoare până la trei luni sau ambele, în funcție de gravitatea faptei. De asemenea, sub incidența anumitor factori, se poate ajunge la hărțuire agravată, reglementată conform Legilor § 240.30 & 240.31. Un exemplu des întâlnit este așa numita "crime hate", care are loc atunci când hărțuitorul comite un act abuziv, determinat de convingerile și precepțiile proprii, referitoare la rasa, sexul, religia, orientarea sexuală etc. ale victimei. Hărțuirea agravată este, la rândul ei, clasificată în două categorii majore: de gradul I, respectiv de gradul II. Cea de-a doua categorie se înscrie în sfera infracțiunilor de clasă A (class A misdemeanor), iar sancțiunea corespunzătoare, în acest caz, constă în amenzi de până la 1000 de dolari, închisoare până la un an sau ambele. Hărțuirea agravată de gradul I este catalogată drept crimă de clasă E (class E felony) și pedepsită prin amendă de până la 5000 de dolari, cel mult 4 ani de închisoare sau ambele. Astfel, consecințele cyberbullying-ului depind, în mare parte, de circumstanțele în care acest fenomen se manifestă. Uneori, un act de cyberbullying "minor" este soluționat doar prin aplicarea politicii școlii, dar cele mai multe cazuri grave ajung adesea în instanță penală. De asemenea, o victimă poate apela la un proces civil, înaintat hărțuitorului, prin care poate cere despăgubiri materiale, de exemplu o sumă de bani care să acopere costul terapiei, necesară pentru recuperarea emoțională după trauma suferită. Mai multe detalii despre legile aplicate în statul New York referitoare la problema hărțuirii tradiționale și online, pot fi accesate aici.

❖ *Washington*

Ca și în cazul statului New York, legile referitoare la hărțuire existente în statul Washington acoperă și actele de cyberbullying. Astfel de infracțiuni pot fi pedepsite pe baza politicii școlii sau, uneori, pe baza legilor penale.

La nivelul statului Washington, categoriile de cyberbullying sunt bine definite, iar în sfera actelor de hărțuire electronică cu statut penal se înscriu:

➤ Hărțuirea telefonică, definită conform Codului revizuit al statului Washington RCW 9.61.230

➤ Cyberstalking, care presupune acte abuzive ce depășesc utilizarea telefonului, și care de regulă se realizează prin intermediul emailului, rețelelor de socializare etc. Această categorie este definită de Codului revizuit al statului Washington RCW 9.61.260.

Cele două tipuri de cyberbullying sunt considerate ilegalități de importanță minoră și presupun o amendă de până la 5000 de dolari, închisoare până la un an sau ambele. Totuși, ele pot fi catalogate drept crime de gradul C, în cazul în care hărțuitorul a fost condamnat în trecut pentru un astfel de comportament față de victimă sau de familia acesteia și încalcă un ordin de protecție a victimei sau o amenință cu moartea sau altele asemănătoare. Penalitățile pentru un act de categorie C constă într-o amendă de până la 10000 de dolari, cinci ani de închisoare sau ambele.

➤ Hărțuirea cu rea-voință este o acuzație penală care cuprinde comportamentul de tip hate-crime, despre care am discutat și în cadrul analizei statului New-York. Este inclusă în categoria crimei de gradul C, conform Codului Revizuit al statului Washington RCW 9A.36.080.

➤ Stalking (urmărire), atunci când hărțuire are caracter repetitiv și presupune intimidarea victimei. Aceasta este o infracțiune de importanță mai mică, dar poate deveni o crimă de clasă B, în anumite circumstanțe, ca de exemplu, atunci când vinovatul are antecedente, conform RCW 9A.46.110. În acest caz, sancțiunea constă într-o amendă de până la 20000 de dolari, până la 10 ani de închisoare sau ambele.

Precum marea majoritate a statelor federale americane, și statul Washington obligă școlile să stabilească politici, pentru a preveni și combate efectele hărțuirii tradiționale și celei din mediul online și să le pună totodată la dispoziția angajaților, elevilor, părinților sau altor persoane implicate în activitățile școlare, conform RCW 28A.300.285. Totodată, există legea RCW 28A.600.480, care face referiri la persoanele ce raportează actele de hărțuire. De asemenea, există posibilitatea ca un caz de cyberbullying să fie disputat în instanță civilă, în aceleași circumstanțe menționate și în cadrul analizei statului New York. Mai multe detalii despre legile aplicate în Washington, în privința fenomenului de cyberbullying pot fi accesate aici.

Ca o concluzie a celor prezentate anterior, referitoare la reglementarea actelor de cyberbullying din SUA, putem menționa faptul că multe state privesc acest fenomen ca un pericol social, pentru care se aplică pedeapsă penală. De asemenea, americanii au legi bine definite pentru hărțuire, în toate formele ei de manifestare, inclusiv cyberbullying, care este extrem de condamnat la ora actuală în SUA. Școlile joacă un rol foarte important în prevenirea și stoparea acestui fenomen nociv, prin intermediul politicilor formulate. Totodată, există numeroase site-uri specializate, ce oferă informații și sfaturi utile publicului larg despre cyberbullying. Deși multe cazuri nu sfârșesc prin arestarea vinovatului, este important să menționăm, că în multe state poți face închisoare din cauza acestui tip de comportament, vârsta de la care o persoană poate răspunde penal, fiind stabilită de fiecare stat în parte. (și variază între 7 ani (North Carolina) și 10 ani (Wisconsin), însă pentru 33 de state nu există o vârstă minimă pentru răspundere penală, pentru acestea luându-se în considerare vârsta de 7 ani, conform dreptului comun.) Un exemplu în acest sens, este cazul unui băiat de 12 ani²¹, din statul american Arkansas, care a adresat unor colegi comentarii rasiste, homofobice și violente pe rețeaua de socializare Twitter. El a fost pedepsit cu o amendă de 500 de dolari și a fost reținut pentru 90 de zile.

²¹ <http://www.askthejudge.info/tweeting-leads-to-arrest-of-12-year-old/>

5. MODALITĂȚI DE ÎMBUNĂTĂȚIRE A MĂSURILOR EXISTENTE ÎMPOTRIVA CYBERBULLYING-ULUI LA NIVELUL ROMÂNIEI

Cele prezentate până în acest moment au subliniat faptul că în România fenomenul de cyberbullying este frecvent întâlnit, țara noastră poziționându-se pe primul loc în topul statele europene privind rata de manifestare a actelor de cyberbullying. Din păcate, la nivelul României nu există o legislație specifică, care să permită monitorizarea acestui fenomen periculos. Pe de altă parte, statisticile îngrijorătoare și gravitatea actelor de cyberbullying, înregistrate la nivelul Statelor Unite ale Americii, au determinat autoritățile să ia măsuri legale pentru reglementarea acestui fenomen, concretizate prin adoptarea unor legi specifice.

Urmând modelul american, un prim pas important în combaterea hărțuirii în mediul online în România, este formularea unui articol de lege, care să prevadă cyberbullying-ul ca infracțiune, întrucât prezintă pericol social și trebuie sancționat penal. În definirea legii, este necesară utilizarea termenului englezesc, deoarece acesta se referă la hărțuire în toate formele ei, comise prin intermediul mijloacelor electronice, noțiunea neavând un echivalent în limba română.

Formularea legii presupune în primul rând definirea condițiilor și împrejurărilor în care legea se aplică, urmată de de conduita ce trebuie respectată și de sancțiunea ce se aplică în caz contrar.

(1) Fapta celui care, fără drept sau un interes legitim, utilizează tehnologia informației și a comunicațiilor ce include, dar nu se limitează la: mesageria instant, e-mailul, SMS-urile, rețelele de socializare, blogurile și site-urile web, pentru a săvârși acțiuni ce includ dar nu se limitează la: urmărirea și supravegherea unei persoane, dezvăluirea de informații personale, emiterea de declarații publice speculative cu caracter denigrant, excluderea nejustificată din grupuri sau activități online, postarea de mesaje, poze sau clipuri video ce pot afecta integritatea psihică a individului și folosirea acestor ca mijloc de șantaj, instigarea la acțiuni agresive, sabotarea paginilor personale de pe site-urile de socializare, crearea de profiluri false, distribuirea de materiale pornografice minorilor și alte acțiuni de natură să producă victimei o stare de intimidare, de anxietate, temere sau chiar punerea vieții acesteia în pericol, se pedepsește cu închisoare de la 3 luni la 10 ani, amendă între 100 și 20000 de lei sau ambele.

(2) Acțiunea penală se pune în mișcare la plângerea prealabilă a persoanei vătămate.

Legea propusă poate fi inclusă în capitolul 6 al Noului Cod Penal – Infracțiuni contra libertății persoanei. Desigur, articolul de lege prezentat anterior este doar un preambul al unei măsuri legale complexe, cu privire la problema cyberbullying-ului. În acest sens, trebuie stabilite exact sancțiuni în funcție de gravitatea actelor săvârșite, corelate cu vârsta și integritatea psihică a părților implicate. De asemenea, urmând același model american, se poate realiza o petiție, al cărei obiectiv final va fi adoptarea unui astfel de legi împotriva cyberbullying-ului.

De asemenea, am observat în cadrul studiului de caz corespunzător Statelor Unite ale Americii, că eforturile autorităților de a stopa hărțuirea în mediul online sunt susținute de instituțiile de învățământ, prin intermediul politicilor anti-cyberbullying. Chiar dacă este considerat a fi un fenomen de rebeliune, frustrări, tachinări și agasări, specific vârstei de adolescență, consecințele pot fi extrem de grave pe termen lung și de aceea este necesară implicarea școlilor prin elaborarea unui plan de prevenire și combatere a cyberbullying-ului, care să includă:

- Determinarea stadiului actual al acestui fenomen în cadrul școlii prin sondaje și interviuri în rândul elevilor
- Informarea elevilor despre conținutul și efectele cyberbullying-ului, precum și despre politica școlii orientată spre combaterea acestui fenomen și sancțiunile disciplinare aplicate în cazul nerespectării regulamentului
- Impunerea de reguli stricte privind utilizarea internetului, computerelor, telefoanelor mobile și a altor dispozitive electronice în cadrul școlii
- Filtrarea conținutului online în rețeaua de computere a școlii prin care să se blocheze anumite site-uri și programe
- Acordarea de suport emoțional și protecție victimelor, precum și promovarea unei atitudini responsabile în rândul elevilor, privind informarea cadrelor didactice atunci când sunt martori la fapte de cyberbullying
- Organizarea de dezbateri și discuții libere ce implică atât copiii cât și părinți, dar și autoritățile locale

Am observat, de asemenea, că la nivelul Statelor Unite ale Americii există numeroase site-uri dedicate informării publicului larg despre fenomenul de cyberbullying, oferind în același timp sfaturi părinților, dar și victimelor despre cum să reacționeze în astfel de situații, inclusiv prezentarea măsurilor legislative pe care le pot folosi împotriva agresorilor (de exemplu, ConnectSafely.org, IKeepSafe.org, Symantec etc.). Mai mult, UE a realizat o campanie #DeleteCyberbullying²², prin care a lansat o aplicație, al cărei obiectiv este să răspundă întrebărilor tinerilor, profesorilor și părinților legate de acest fenomen, prin intermediul unui chestionar interactiv, care să le testeze cunoștințele. În plus, aplicația permite adolescenților să completeze chestionare de autoevaluare, care redirecționează victimele către liniile telefonice de ajutor din propria țară. La nivelul României însă sunt foarte puține inițiative de acest gen, cea mai cunoscută fiind organizația „Salvați Copiii”, care au realizat un helpline în acest scop. Propunem în acest sens sporirea numărului de campanii de informare și ajutor, adresate atât copiilor, cât și părinților, realizate prin colaborarea organizațiilor non-profit cu autoritățile locale.

CONCLUZII

În contextul societății actuale, puternic informatizate, cyberbullying-ul a devenit un fenomen larg răspândit și cu un impact major asupra integrității psihice și fizice a victimelor, care sunt cu precădere copii sau adolescenți.

În ceea ce privește manifestarea fenomenului în România, în pofida statisticilor îngrijorătoare, statul român nu are în acest moment un cadru legal specific pe cyberbullying, însă legislația care se aplică în astfel de cazuri este cea care se pliază, în funcție de caz, pe articolele de lege existente fie în codul penal, fie în codul civil.

Pe de altă parte, la nivelul SUA, consecințele acestui fenomen au fost conștientizate, fiind luate măsuri atât de natură legislativă cât și socială. Astfel putem îmbunătăți măsurile adoptate împotriva cyberbullying-ului, în România, pornind de la modelul american. În acest sens, propunem un articol de lege care vizează cyberbullying-ul ca infracțiune, stabilirea unor politici bine definite ale școlilor referitoare la această problemă și implicarea autorităților în colaborare cu organizațiile în procesul de informare a publicul larg despre acest fenomen.

²² <http://deletecyberbullying.eu/>

Pe lângă toate acestea, un rol foarte important în prevenirea cyberbullying-ului îl au părinții, întrucât aceștia pot limita accesul copiilor în mediul online și desigur, pot influența comportamentul acestora în relațiile cu cei din jur.

Cyberbullying-ul nu este o problemă de ignorat, ci, dimpotrivă, trebuie să învățăm să ne apărăm de astfel de pericole, mai ales în contextul în care utilizarea internetului a devenit o rutină. Nu trebuie să rămânem pasivi în fața acestui fenomen, aparent inofensiv, întrucât consecințele sunt mult mai grave și doar prin implicarea părinților, școlilor, autorităților și organizațiilor de profil, putem lupta împotriva cyberbullying-ului. Desigur, un cadru legislativ riguros, alături de alte măsuri sociale nu vor conduce la eliminarea completă a cyberbullying-ului, dar cu siguranță, în timp, va determina o ameliorare a acestui fenomen specific societății informaționale.

BIBLIOGRAFIE

- Brain, T. (2009) *Correlates of peer victimization and achievement: An explanatory model*
- Harasymiw, T. (2013) *Cyberbullying and the Law*, The Rosen Publishing Group, Inc.
- Livingstone, S., Haddon, L. (2009) *Kids Online: Opportunities and risks for children*, The Policy Press
- McQuade, S., Colt, J. (2013) *Cyber Bullying: A Reference Handbook*, Abc-Clio Incorporated
- Velicu, A. (2014) "Bullying-ul online și offline: victime versus agresori", *Revista Română de Sociologie*, nr. 1-2, p. 19–36
- <http://www.stopbullying.gov/>
- <http://www.zf.ro/zf-consultanta/implicatiile-legale-ale-amenintarilor-si-injuriilor-pe-retelele-de-socializare-si-in-mediul-online-12902655>
- <http://nobullying.com/cyber-bullying-in-america/>
- <http://cyberbullying.org/>
- <http://www.criminaldefenselawyer.com/resources/cyberbullying-laws-california.htm>
- <http://www.criminaldefenselawyer.com/resources/cyberbullying-laws-washington.htm>
- <http://www.criminaldefenselawyer.com/resources/cyberbullying-laws-new-york.htm>
- <http://nobullying.com/six-unforgettable-cyber-bullying-cases/>
- <http://www.desprecopii.com/info-id-16379-nm-Hartuirea-virtuala-a-copilului-o-problema-contemporana-de-parenting.htm>
- http://www.west-info.eu/romania-concerns-over-sexual-cyberbullying/p00010010_comunicat-de-presa-ziua-sigurantei-pe-internet-2015/
- <http://www.kaspersky.com/safe-kids>
- <http://sigur.info/>

INTERCEPTAREA ILEGALĂ A UNEI TRANSMISII DE DATE INFORMATICE – CAUZE ȘI EFECTE

Crina Mușuroi și Florentina Necula

Cibernetică Economică, III, 1058

Coordonator științific: Lector univ. dr. Valentine Charlotte Ene

REZUMAT

Criminalitatea informatică reprezintă un domeniu foarte important în materie penală, oferind multe oportunități pentru dezvoltarea dinamicii și diversificării tehnologiei existente, ducând în paralel la înfăptuirea de activități ce contravin bunelor acțiuni care se doresc a se petrece în mediul informațional și virtual. Deoarece tehnologiile devin din ce în ce mai avansate într-un ritm foarte alert, la fel și personalul ocupat cu securitatea și siguranța informațiilor care circulă între utilizatori trebuie să se adapteze în mod corespunzător. În acest context, criminalitatea informatică reprezintă un domeniu de mare actualitate, cu multe posibilități de exploatare, implementare și adaptare, propice activităților infracționale. Prin urmare, lucrarea prezintă și propune să analizeze cauzele și efectele unei anumite infracțiuni informatice din cele existente, prevăzută în Noul Cod Penal, intrat în vigoare la 1 februarie 2014, art. 361, și numită "Interceptarea ilegală a unei transmisii de date informatice".

CUVINTE CHEIE: Criminalitatea informatică, Noul Cod Penal, Interceptarea datelor

1. INTRODUCERE

Se cunoaște faptul că tehnologia se află într-o continuă dezvoltare, iar viteza sa de progresare din ultimii ani a reușit să întrecă așteptările. Pe lângă beneficiile nenumărate generate de rezultatele acestui proces, a apărut și problema conturării unui cadru legal de activitate în domeniul informaticii. În acest context, în ultimii ani s-a pus problema identificării infracțiunilor din acest domeniu și crearea reglementărilor penale în conformitate cu acestea.

Infracțiunile în domeniul informaticii sunt una dintre cele mai noi materii ale vieții juridice, atât la nivel mondial, dar mai ales în cazul țării noastre. Se poate spune că forma actuală a legislației referitoare la domeniul menționat anterior derivă din informațiile generate de către Consiliul European și de alte documente internaționale, România nefiind capabilă să construiască această legislație pe cont propriu din cauza lipsei experiențelor referitoare la acest subiect.

În România există în vigoare o serie de legi speciale care, prin prevederile legale conținute, determină reglementarea unei mulțimi de fapte referitoare la sistemele informatice sau la societățile informaționale.

Subiectul acestei lucrări îl constituie următoarea infracțiune informatică prevăzută în Noul Cod Penal, intrat în vigoare la 1 februarie 2014, art. 361, numită „Interceptarea ilegală a unei transmisii de date informatice”. Această infracțiune reprezintă un punct de interes din cauza impactului pe care comiterea sa îl are asupra vieții private a oamenilor, dar și din cauza modalităților sale de comitere.

Textul articolului de lege referitor la infracțiunea discutată este următorul: “(1) Interceptarea, fără drept, a unei transmisii de date informatice care nu este publică și care este destinată unui sistem informatic, provine dintr-un asemenea sistem sau se efectuează în cadrul unui sistem informatic se pedepsește cu închisoarea de la unu la 5 ani. (2) Cu aceeași pedeapsă se sancționează și interceptarea, fără drept, a unei emisii electromagnetice provenite dintr-un sistem informatic, ce conține date informatice care nu sunt publice.”

Ceea ce e de remarcat la textul prezentat anterior este faptul că nu se referă doar la interceptarea transmisiilor de date, ci și la interceptarea emisiilor electromagnetice. Se poate spune, deci, că aceasta îngreuează corespunzător libertatea de acțiune a celor interesați să obțină informații evitând crearea unui acord cu posesorul acestora, de asemenea, entitățile implicate în transmisiile de date sunt protejate corespunzător din punct de vedere legal. Deși această infracțiune se pedepsește conform legii, multe dintre entitățile din industria tehnologiei informației își continuă activitățile ilegale prin diferite mijloace. Motivul principal al efortului de interceptare a unor transmisii de date îl reprezintă revoluția creată de conceptul “Big Data” și importanța mare care i s-a atribuit de către majoritatea firmelor de pe piață. Se poate menționa faptul că o metodă populară de interceptare a transmisiilor de informații este prin intermediul aplicațiilor mobile care solicită accesul la diferite informații despre utilizator, dar și la diferite funcționalități ale aparatului mobil. Astfel, o aplicație poate prelua date de care nu are nevoie și le poate transmite părților interesate, fără să primească în mod specific acordul utilizatorului.

2. CONȚINUTUL COSTITUTIV

Din textul legii prezentat anterior reiese faptul că obiectul juridic la care se referă aceasta este reprezentat de relațiile de comunicare dintre sistemele informatice, în particular transmisia de date, și de activitățile de telecomunicație. Obiectul material propriu-zis la care reglementarea se referă este reprezentat de șirurile de biți care sunt trimise de la un calculator la altul. În anumite cazuri, obiectul material este reprezentat de echipamentele tehnice care mijlocesc comunicațiile de date dintre calculatoare.

În cel de-al doilea alineat se vorbește despre interceptarea emisiilor electromagnetice, acestea fiind strâns legate de echipamentele electrice, aflându-se în vecinătatea acestora. Interceptarea acestor unde este considerată infracțiune atunci când echipamentele în cauză sunt conectate la un sistem informatic și contribuie la transmisia, stocarea sau prelucrarea de date.

Pentru interceptarea ilegală a transmisiilor de date pot fi pedepsiți cetățenii responsabili penal care utilizează echipamente speciale pentru efectuarea acestei activități ilegale, cunoștințele individului în cauză despre acest domeniu fiind irelevante.

Persoanele dispuse să săvârșească astfel de acțiuni sunt cele care au interesul de a spiona victima, fiind cunoscut faptul că interceptarea transmisiilor de e-mail-uri și apeluri telefonice sunt tehnici foarte populare în domeniul spionajului.

De asemenea, în categoria persoanelor interesate de interceptarea transmisiilor de date sunt incluși hackerii. Aceștia au scopul de a fura date despre anumite persoane necesare pentru validarea unor conturi (de exemplu datele pentru accesarea cardurilor bancare), astfel preluând fie alte informații, fie bunuri materiale sau bani.

În cazul acestei infracțiuni se consideră drept victimă persoana care deține sistemul informatic sau componentele care leagă două sisteme informatice. Astfel, victima este entitatea care are drept de deținere asupra datelor informatice interceptate sau care are dreptul de prelucrare a acestor date în condiții legale.

Termenul de “interceptare” utilizat în articolul din Noul Cod Penal se referă la acțiunea de captare cu ajutorul unor dispozitive electronice concepute special a impulsurilor electrice, a variațiilor de tensiune sau a emisiilor electromagnetice care călătoresc într-un sistem, care rezultă din acesta sau care se află pe calea de legătură dintre mai multe sisteme de calcul.

Pentru prevenirea atacurilor cibernetice care au drept scop interceptarea transmisiilor de date și emisii electromagnetice, în majoritatea cazurilor administratorii de sistem apelează la utilizarea unor sisteme de siguranță care să permită autentificarea utilizatorilor prin intermediul unor scheme de identificare. De exemplu, majoritatea băncilor care oferă servicii online obligă utilizatorii să se autentifice în sistem pe baza unor parole unice care sunt valabile o singură dată. La următoarea autentificare se va genera o nouă parolă printr-un algoritm și va fi preluată de către utilizator prin intermediul unui dispozitiv numit “token”. Însă, majoritatea platformelor online utilizează autentificarea pe baza unei parole unice generate de către sistem sau de către utilizator, acest lucru ducând la scăderea securității contului în cauză. Autentificarea pe baza de parolă prin cele două metode împiedică hackerii să își desfășoare activitățile malițioase într-un mod facil, însă pentru mărirea gradului de securitate cei care administrează sistemele și platformele în cauză trebuie să aibă în vedere criptarea fluxului de date.

Atacurile prin interceptarea datelor se pot realiza prin două metode: fie informația care circulă prin sistem este observată de către intrus, acesta nemodificând conținutul datelor, fie intrusul realizează modificări ale datelor, adaugă date false sau fură conținutul transmis.

3. MODALITĂȚI DE COMITERE A INFRACTIUNII

Interceptarea transmisiilor de date se poate realiza prin mai multe modalități. Dacă se ia în considerare modul fizic de realizare a acesteia, se poate aminti faptul că intrusul se poate conecta la un canal de transmitere a informației dintre două sau mai multe sisteme de calcul prin intermediul unui cablu pe care îl conectează la propriul calculator.

O altă modalitate de realizare a interceptării datelor este cea prin intermediul IP-ului. Fiecare transmisie de date de la un calculator la altul dintr-o rețea cuprinde adresa IP a destinației și un număr de secvență. Hackerul determină o predicție a numărului de secvență și astfel poate avea acces la sistem asemenea unui utilizator normal, putând accesa toate informațiile transmise serverului de la sistemul de calcul: parole, nume de utilizatori, date confidențiale etc.

De asemenea, această infracțiune se poate realiza prin intermediul unor aplicații specializate care au capacitatea de a supraveghea transmisiile de date dintr-o rețea și de a salva informațiile importante în cadrul unor fișiere. Aceste aplicații sunt de obicei utilizate de către furnizorii de internet pentru a analiza traficul dintr-o rețea, adică în scop de întreținere. Pe lângă furnizorii de internet, printre entitățile care pot folosi astfel de aplicații în mod legal se numără și marile corporații. Aceste firme utilizează astfel de programe în vederea

monitorizării activității angajaților și pentru a preveni scurgerile de informații care ar putea fi de ajutor concurenței. De asemenea, corporațiile utilizează astfel de aplicații pentru a se asigura că în incinta firmei angajații nu desfășoară activități ilegale precum instalarea și folosirea unor programe la care aceștia nu au licență, vizionarea și expunerea materialelor cu conținut pornografic, etc. Prin intermediul acestor programe, conducerea poate avea o evidență a modului în care angajații își petrec timpul în rețea.

În urma unor studii realizate de către cei de la Universitatea Berkley din California, s-a dovedit faptul că se poate descifra un text pe baza sunetelor pe care le produce tastatura la introducerea acestuia în sistemul informatic. Această metodă de interceptare a informațiilor este una dintre cele mai simple, dar performante dintre metodele existente. În această situație nu există modalități prin care victima se poate apăra de un astfel de atac, deoarece evoluția tehnologiei a permis crearea unor microfoane care pot înregistra sunete de o intensitate slabă de la distanțe destul de mari, ceea ce înseamnă că persoana în cauză nu poate depista faptul că e urmărită și nu poate lua măsuri în acest sens.

Pe lângă metodele prezentate anterior de interceptare a transmisiilor de date, există și posibilitatea folosirii unor programe specializate de tip spyware, adware sau keylogger. Acestea sunt numite generic “virusi” și se descarcă în mod automat în calculatorul victimei în momentul accesării anumitor site-uri. Programele de tip adware, împreună cu cele de tip spyware, au scopul de a urmări traseul utilizatorului în mediul web și de a transmite informații cu privire la acest traseu către cei care au realizat programul. Astfel de programe sunt utilizate de către comercianții din mediul online care folosesc informațiile obținute pentru a transmite către utilizator reclame și oferte în conformitate cu preferințele și interesele sale. Programele de tip keylogger sunt utilizate pentru a intercepta fiecare tastă apăsată de către utilizator, trimițând aceste informații către cel care a creat programul.

Cel de-al doilea alineat vizează interceptarea ilegală a unor emisii electromagnetice. Acest lucru se referă la interceptarea câmpurilor magnetice care se găsesc în apropierea dispozitivelor prin care circulă impulsuri electrice sau impulsuri electromagnetice. În prezent, captarea radiațiilor electromagnetice cu ajutorul unor dispozitive specializate are drept finalitate transformarea acestora în impulsuri electrice și, în final, în caractere alfanumerice.

Putem spune că infracțiunea menționată anterior se poate realiza numai prin intenția directă a făptașului. Nu există situații în care intrusul interceptează transmisii de date între sistemele de calcul sau emisii electromagnetice ale unor aparate electronice din întâmplare, ci pentru a reuși acest lucru trebuie să aibă intenția de a săvârși acest act.

Spionajul populației în mediul online este una dintre activitățile desfășurate de serviciile secrete guvernamentale, lucru care încalcă în mod direct dreptul la o viață privată al indivizilor. De exemplu, Biroul Federal de Investigații al Statelor Unite ale Americii au implementat un sistem numit Carnivore care avea scopul de a monitoriza poșta electronică și comunicațiile electronice. Programul a stârnit îngrijorarea, iar grupuri precum Fundația Frontierei Electronice și Centrul Intimității Informației Electronice au realizat demersuri pentru a opri implementarea și folosirea acestui sistem, prezentând pericolele pe care le-ar genera.

Utilizarea unui astfel de program îngreuește libertatea de exprimare a oamenilor prin faptul că presupune monitorizarea e-mail-urilor și a apelurilor telefonice. Deși ar trebui ca această activitate să vizeze doar mesajele care ar putea forma dovezi în instanță pentru comiterea unor infracțiuni, oamenii sunt conștienți de faptul că pentru a descoperi punctele de interes, agenția guvernamentală trebuie să filtreze toate mesajele trimise între cetățeni.

Cele mai populare aplicații de interceptare a transmisiilor de date sunt cele de tip keylogger. Acestea nu servesc doar spionilor cibernetici cu scopuri complexe, ci și persoanelor obișnuite. Unele dintre cele mai comune situații care presupun utilizarea unui astfel de program sunt cele în care părinții sunt îngrijorați cu privire la activitatea copilului în mediul online, astfel, hotărând să achiziționeze un software care să le permită monitorizarea sa. Un alt exemplu de utilizare a acestor programe de către persoanele obișnuite îl constituie dorința unuia dintre soți de verificare a fidelității partenerului.

Deși aceste programe sunt destul de eficiente în desfășurarea activității de interceptare a datelor, o problemă a acestora este reprezentată de dificultatea instalării. Pentru a realiza acest lucru este necesar ca persoana interesată să aibă acces direct la sistemul de calcul pe care dorește să îl supravegheze, deoarece instalarea de la distanță presupune aceleași etape, iar făptuitorul trebuie să descopere modalități de păcălire a utilizatorului pentru a-l face să instaleze singur produsul.

Un plus al programelor de interceptare de tip keylogger pentru intrus îl constituie capacitatea acestora de funcționare în modul invizibil, acest lucru permițându-le să își desfășoare activitatea într-un sistem informatic fără a fi detectate de către programele antivirus sau antispyware.

Se cunoaște faptul că orice echipament care funcționează utilizând energie electrică va produce emisii electromagnetice. În cazul anumitor sisteme informatice, echipamentele utilizate pot produce emisii electromagnetice în jurul lor care să conțină informații. Intrușii utilizează aparatură specială pentru a prelua aceste emisii și a le transforma în informații.

Capacitatea de a produce radiații a echipamentelor din cadrul unui sistem informatic este consecința modalității de fabricare, instalare și utilizare a acestora. Pe lângă faptul că aceste radiații pot fi folosite pentru descifrarea transferurilor de informații, ele reprezintă și un pericol pentru oameni, aceștia desfășurându-și activitățile zilnice în medii foarte populate de astfel de echipamente. În vederea protejării de astfel de radiații s-au construit echipamente speciale care determină diminuarea acestora.

Interceptarea emisiilor electromagnetice și interpretarea acestora este foarte dificil de realizat, făptuitorul având nevoie de echipamente complexe și multe cunoștințe în domeniu pentru a putea duce misiunea la capăt. Pentru a preveni astfel de activități, persoanele care lucrează cu date importante și sunt vizate pentru a deveni victimele unei astfel de fapte pot lua diverse măsuri pentru prevenirea sau îngreunarea realizării acesteia.

În primul rând, telefoanele trebuie ținute la distanță de monitoare și imprimante pentru a nu transmite date către exterior. De asemenea, obiectele metalice trebuie evitate în camerele în care se găsesc imprimante sau monitoare care sunt utilizate pentru prelucrarea unor informații importante.

Pentru desfășurarea activităților fără a se îngrijora de aspectul interceptării emisiilor electromagnetice, entitatea în cauză trebuie să realizeze controale serioase ale persoanelor care intră în clădirea organizației și ale mașinilor situate în vecinătatea acesteia. Echipamentele vizate de către făptuitorii ilegalității trebuie să fie plasate cât mai departe de ferestrele incintei. Utilizarea celor mai noi modele de echipamente reprezintă un mare avantaj în astfel de situații, deoarece acestea sunt concepute astfel încât să emită cât mai puține radiații pentru a proteja expunerea utilizatorilor la acestea. Utilizatorii trebuie să ia în

considerare afișarea datelor secrete pe ecran pentru o perioadă foarte scurtă, iar imprimarea acestora să se facă în cât mai puține exemplare pentru a împiedica intrușii să intercepteze datele respective. O altă modalitate de prevenire a interceptării emisiilor electromagnetice o reprezintă generarea unor radiații electromagnetice în jurul echipamentelor care să conțină informații irelevante, pentru a deruta intrusul.

4. CONTEXTUL GENERAL

Calculatoarele adaugă o nouă dimensiune dreptului penal, prezentând mai multe probleme de aplicare a legii. În prim-planul preocupărilor de aplicare a legii stă necesitatea de a asigura o formare adecvată pentru a combate aceste crime, acest lucru necesitând resurse suplimentare. Astfel, gradul de sofisticare tehnică necesar pentru a urmări “traseul electronic” depășește cu mult metodele tradiționale de investigare. În majoritatea cazurilor, datele sunt criptate, ceea ce face dificilă pentru autorități discernerea conținutului informațiilor. Detectarea comportamentului penal poate fi, de asemenea, împiedicată de reticența entităților de a raporta un acces neautorizat la un calculator sau la anumite date.

În plus, corporațiile se pot teme de publicitatea negativă care ar putea rezulta ca urmare a compromiterii sistemelor acestora. Accesul neautorizat la un calculator sau interceptarea ilegală a transmisiilor de date de la un calculator sau alt dispozitiv electronic poate trece neobservat de către persoana sau entitatea al cărei sistem informatic a fost invadat. La fel de provocatoare sunt problemele politice și juridice. Este necesar să se adopte legislația care să interzică suficient abuzurile tehnologiei noi și în curs de dezvoltare. Viteza cu care se dezvoltă tehnologia face din aceasta o preocupare continuă. În unele cazuri, linia de demarcație dintre ce va fi luat în considerare ca fiind comportament penal și ceea ce va fi civil rămâne incertă.

O dezbatere comună în discuțiile infracțiunilor de afaceri constă în faptul, dacă activitatea realizată este fie o practică de afaceri agresivă, fie o crimă. În plus, problemele de competență și de putere de aplicare prezintă probleme speciale, dat fiind faptul că internetul funcționează la nivel internațional. Acest lucru poate deveni deosebit de problematic atunci când țările adoptă standarde diferite de ceea ce constituie infracțiune sau diferite sancțiuni pentru activitățile infracționale referitoare la calculatoare, mediul online, transmisia și interceptarea de date, în mod ilegal.

Un mod de definire a criminalității informatice surprinde diferite etape precum, prevenirea, cercetarea, reprimarea și impunerea de sancțiuni celor ce înfăptuiesc acțiunile în cauză. Securitatea informatică face referire la o colecție de instrumente, politici, abordări de gestionare a riscurilor, acțiuni, formări, întreprinderi a celor mai bune practici, asigurări și tehnologii care pot fi utilizate pentru a proteja mediul cibernetic, precum și activele organizațiilor sau informațiile utilizatorilor.

5. PARTICULARIZAREA INFRACTIUNII

Legea, în cauză, care se ocupă de criminalitatea informatică, definește și pedepsește diferite acte, în cazul de față, făcând referire la interceptarea ilegală a transmisiilor de date informatice. Interceptarea este realizată prin mijloace tehnice, fără drepturi de transmitere non-publice de date informatice la, de la, sau în cadrul unui sistem informatic, incluzând și emisiile electromagnetice provenite de la un sistem informatic, care transportă astfel de date informatice. De asemenea, interceptarea se referă și la ascultarea, înregistrarea, monitorizarea

sau supravegherea conținutului comunicațiilor, inclusiv procurarea conținutului datelor, fie direct, prin accesul și utilizarea unui sistem informatic sau indirect, prin utilizarea diferitelor dispozitive de interceptare în același timp în care comunicația are loc.

Printre diferitele metode amintite anterior de interceptare a datelor informatice, pot fi menționate și cele de interceptare și divulgare, în mod ilegal, a comunicațiilor radio, prezentând sancțiuni penale severe. Astfel, există situații în care se interzice utilizarea neautorizată a informațiilor furnizate de alte persoane prin intermediul conexiunilor radio pentru propriul beneficiu; în cazul unei companii de taximetrie în care se interceptează comunicațiile radio dintre dispeceri și șoferii unei companii rivale, cu scopul de a obține avantaje competitive; interceptarea neautorizată a semnalelor de la serviciile de televiziune cu plată, cum ar fi televiziunea prin cablu sau prin satelit; punerea la vânzare sau publicarea unei înregistrări sau conținutului conversației telefonice a unei alte persoane ș.a.

Echipamentele folosite pentru a intercepta comunicațiile radio sunt foarte variate și, prin urmare, este interzisă autorizarea echipamentelor de scanare care:

- pot primi transmisii în intervalul frecvențelor alocate serviciilor de telefonie mobilă de pe piața internă;
- pot fi ușor modificate de către utilizator pentru a intercepta comunicațiile celulare;
- pot fi echipate cu decodoare care convertesc transmisiile digitale către voci audio analogice.

Interzicerea interceptării ilegale a transmisiilor de date are ca scop protejarea dreptului la viața privată. Această infracțiune prezintă încălcarea intimității comunicării prin ascultarea și înregistrarea convorbirilor orale între persoane. Convenția cere statului să stabilească interceptarea drept infracțiune, conform legilor interne, fără dreptul de a fi realizate transmisiile non-publice de date informatice. De asemenea, este obligat să legifereze stabilirea competențelor și a procedurilor penale sau de investigații specifice împotriva infracțiunilor de colectare a datelor, săvârșite prin intermediul unui calculator sau a unui dispozitiv electronic.

În timp ce sunt stabilite standarde diferite de drepturi și libertăți, măsurile de protecție trebuie să includă o supraveghere independentă sau judiciară, motive care să justifice procedura, precum și o limită privind domeniul de aplicare sau durata procedurii. În plus, păstrarea datelor informatice trebuie să se realizeze în siguranță, departe de orice tip de acțiune ce poate duce la modificarea, deteriorarea sau ștergerea acestora. Acest lucru este necesar, în special, în cazul în care, existe motive pentru a crede că datele prezintă vulnerabilitate.

Traficul de date se poate dovedi important pentru a determina sursa și destinația comunicațiilor, astfel încât să se poată identifica persoanele implicate în activități criminale informatice. Pentru că aceste date sunt adesea stocate pentru o perioadă scurtă de timp, sunt necesare măsuri pentru a fi păstrate în siguranță. Furnizorii de servicii, care se ocupă cu această sarcină, trebuie să prezinte o cantitate suficientă de date de trafic pentru a permite identificarea altor furnizori de servicii implicați în calea comunicării.

Astfel, subiectul activ al infracțiunii informatice poate fi orice orică persoană fizică sau juridică care întrunește, în mod general, condițiile și limitările răspunderii penale. Acesta prezintă, de obicei, cunoștințe în domeniul calculatoarelor, informaticii sau electronicii, având acces și utilizând dispozitive electronice special destinate interceptărilor din mediul informatic, pentru a duce la bun sfârșit acțiunea întreprinsă.

Pe de altă parte, subiectul pasiv reprezintă o persoană fizică sau juridică, care are în proprietate un sistem informatic sau un mijloc de transmisie dintre două sau mai multe sisteme informatice. Prin urmare, deținerea sistemelor informatice conferă și dreptul deținerii datelor informatice, ce sunt vizate pentru a fi interceptate și utilizate.

Realizarea acestei infracțiuni este luată în considerare în momentul în care acțiunea este întreprinsă fără drept, în termenii legislației actuale, fiind necesar ca datele informatice să nu fie făcute publice. Interceptarea prin mijloace tehnice și dispozitive speciale a semnalelor electrice sau electromagnetice, ce se află în interiorul sistemului informatic țintă se manifestă în timpul funcționării acestuia sau în timpul comunicării și transmisiei datelor dintre două sau mai multe sisteme informatice.

Interceptarea constă în monitorizarea atentă a traficului de comunicații pentru a obține datele informatice vizate. Acțiunile ce sunt întreprinse de către infractor pot fi de două tipuri: acțiuni pasive, prin intermediul cărora nu se modifică conținutul datelor, doar este observată informația care traversează traficul respectiv; precum și acțiuni active, în care interceptarea constă în furtul, alterarea, modificarea datelor obținute. Astfel, latura obiectivă a fraudei o constituie elementul material, ce este caracterizat a fi interceptat, prin orice mijloace sau tipuri de tehnologii de natură informatică, iar latura subiectivă este caracterizată de intenția celui ce realizează acțiunea în cauză. Consumarea se realizează în momentul în care datele sunt interceptate și se epuizează în momentul în care interceptarea încetează.

Un caz special, reprezentat de interceptarea, fără drept, de la distanță, descrie captarea undelor electromagnetice de la o anumită distanță în jurul unui dispozitiv prin care trec impulsuri electromagnetice. Radiațiile electromagnetice, captate cu ajutorul dispozitivelor speciale, sunt amplificate, filtrate și transformate în semnale electrice, și ulterior în mesaje ușor de înțeles. Tentativa de a realiza interceptarea transmisiilor de date informatice, dar și a emisiilor electromagnetice se pedepsește conform prevederilor legii în vigoare, iar sancționarea celor ce o înlăptuiesc constă în pedeapsa principală cu închisoarea de la 1 la 5 ani. Astfel, se încearcă păstrarea ordinii și protecției drepturilor și a libertății, într-un mediu în care dezvoltarea tehnologică a sistemelor informatice crează posibilitatea de încălcare a valorilor și relațiilor sociale, măbind prejudiciile și ducând la creșterea numărului de infractori virtuali. Prin urmare, este necesară o supervizare cât mai atentă a mediului informatic.

În mod concludent, pe măsură ce tehnologia se dezvoltă, legea trebuie să răspundă noilor evoluții în cadrul acestui tip de crime informaționale, pentru a descuraja pe cei care abuzează de noua tehnologie.

6. CYBER SMART DEFENCE

Un exemplu românesc în cadrul asigurării securității transmisiilor informației îl constituie Cyber Smart Defence (prescurtat CSD), o companie de dezvoltare web fondată în anul 2004. Pentru a îndeplini cerințele clienților din România și din străinătate, pentru a verifica și securiza site-urile web, sistemele livrate și informația transmisă între utilizatori, societatea a abordat un nou domeniu complex de protecție cibernetică, devenind un furnizor de încredere în testarea de vulnerabilități și de securitate IT. În ultimii ani, siguranța clienților a fost susținută prin gestionarea securității datelor acestora, evaluarea vulnerabilităților în sistemele lor și eliminarea riscurilor de hacking într-o mare măsură.

Având parteneriate strategice cu un număr de experți în domeniul securității cibernetice, compania oferă un set complet de servicii de securitate cibernetică, special adaptate și perfect montate în conformitate cu cerințele specifice ale fiecărui client în parte. Cu toate acestea, experții nu sunt specialiști IT obișnuiți. Ei sunt indivizi talentați care cunosc modul de funcționare a celor mai complexe și cuprinzătoare programe de calculator. Excelează la găsirea și neutralizarea amenințărilor de securitate ale sistemelor IT, capacitățile și competența personalului fiind bine cunoscute de către un număr mare de companii multinaționale. Prin urmare, oferă un nivel ridicat de protecție pentru rețele, sisteme și aplicații împotriva oricăror amenințări cibernetice și alte activități rău intenționate.

Este folosită o gamă largă de instrumente, de la testarea securității interne pe propriile sisteme, la testarea internă sau externă pentru clienții care folosesc baze de date vaste stocate în modul clasic sau în formatele Cloud. În plus, se poate emite, pentru fiecare client, un raport complet, inclusiv un set de recomandări pentru a elimina toate amenințările și încălcările securității, îmbunătățirea performanțelor sistemului și a nivelului de securitate.

7. CONCLUZII

Amenințările în mediul cibernetic și informatic sunt într-o continuă evoluție și diversificare, iar combinate împreună de către suspecti, se poate ajunge la formarea de noi atacuri. Conștiința de sine este primul pas în protejarea identității private, de aceea este indicat a fi conștient dacă cineva ar încerca și ar putea fura informațiile personale.

Cu toate acestea, pentru a preveni și a combate criminalitatea informatică, sunt adoptate principii precum legalitatea, drepturile și libertățile fundamentale, eficiența, inevitabilitatea pedepsei, securitatea calculatoarelor și protecția datelor cu caracter personal, folosirea unui complex de măsuri preventive (juridice, sociale, economice), parteneriate sociale, colaborarea administrației publice cu organizații internaționale, organizații neguvernamentale sau alți reprezentanți ai societății civile.

Prin urmare, concluzionând, infracțiunea informatică prevăzută în Noul Cod Penal, intrat în vigoare la 1 februarie 2014, art. 361, numită “Interceptarea ilegală a unei transmisii de date informatice” are ca scop protejarea comunicațiilor și datelor transmise, care nu sunt făcute publice, împreună cu ajutorul unui sistem informatic, interceptarea realizată fără drept, utilizarea mijloacelor tehnice, precum și interceptarea fără drept de emisii electromagnetice provenite de la un sistem informatic ce conține date informatice care nu sunt informații publice.

Oricine realizează în mod ilegal, prin orice mijloace electronice, o interceptare a datelor informatice ale unei alte persoane, care sunt transmise într-un sistem informatic și nu consideră un beneficiu publicului sau nu este disponibil pentru alte persoane de a utiliza, este, prin urmare, predispus la a executa anumite pedepse, reglementate în conținutul articolului corespunzător infracțiunii prezente.

BIBLIOGRAFIE

Amza, T., Amza, C. P. (2003) *Criminalitatea informatică*, Ed. Lumina Lex, București

Dobrinioiu, M. (2006) *Infracțiuni în domeniul informatic*, Ed. C.H. Beck, București

Vasiu, I. (1998) *Criminalitatea informatică*, Ed. Nemira, București

<https://cybersmartdefence.com/index.csd>

<https://www.legi-internet.ro>

<https://www.criminalitatea-informatica.ro>

<https://legeaz.net/noul-cod-penal/art-361>

<https://books.google.ro>

ASPECTE JURIDICE PRIVIND EFECTELE CONTRACTELOR COLECTIVE DE MUNCĂ

Păun Alexandra Iuliana si Ghinea Raluca Elena
Facultatea de Management, Anul I, Grupa 109

Coordonatori științifici: Asistent univ. dr. Pătru Radu Ștefan și
Conferențiar univ. dr. Vartolomei Brândușa

REZUMAT

Acest proiect dezbate aspectele juridice privind efectele contractelor de muncă colective, cu referire la regimul juridic al acestora, avantajele si dezavantajele legilor statului român dar și aspecte comparative cu alte state.

CUVINTE CHEIE:

Contract colectiv de muncă, efecte, negociere colectivă, propunere de lege ferendă

1. INTRODUCERE

Tema este reprezentată de aspectele juridice privind efectele contractelor colective de muncă așa cum reies din prevederile legale ale Legii nr. 62/2011 (a Dialogului social) cu modificările și completările ulterioare, din analiza jurisprudenței și a doctrinei juridice în materie. Obiectivul cercetării presupune o analiză a efectelor contractelor colective de muncă, atât la nivel național cat si internațional. Rezultatul prezintă soluții posibile enunțate prin legea ferenda. Aceasta tema a fost aleasă deoarece am considerat-o una foarte importantă si utilă, atât în calitatea noastră de studenți, cât și ca viitori angajați.

2. EFECTELE CONTRACTELOR COLECTIVE DE MUNCĂ

2.1. Aspecte generale

Art. 229 din Codul muncii, definește contractul colectiv ca fiind „convenția încheiată în formă scrisă între angajator sau organizația patronală, de o parte, și salariați, reprezentați prin syndicate ori în alt mod prevăzut de lege, de cealaltă parte, prin care se stabilesc clauze privind condițiile de muncă, salarizarea, precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă”. Legea Dialogului Social definește contractul colectiv de muncă la art.1 lit. i) ca fiind „convenția încheiată în formă scrisă între angajator sau organizația patronală și reprezentanții angajaților, prin care se stabilesc clauze privind drepturile și obligațiile ce decurg din relațiile de muncă. Prin încheierea contractelor colective de muncă se urmărește promovarea și apărarea intereselor părților semnatare, prevenirea sau limitarea conflictelor colective de muncă, în vederea asigurării păcii sociale”.

Din analiza celor două definiții, rezultă că acestea sunt concordante, neexistând discrepante între reglementarea din Codul muncii și reglementarea din Legea nr. 62/2011. Contractul colectiv de muncă este un izvor de drept specific dreptului muncii, un contract regulamentar,

cu titlu oneros, comutativ, cu executare succesivă, care se poate încheia la mai multe paliere(unități, grup de unități și sectoare de activitate). Acesta reprezintă o convenție încheiată (obligatoriu în formă scrisă) între angajator/organizația patronală și reprezentanții angajaților, prin care se stabilesc clauze privind drepturile și obligațiile ce decurg din relațiile de muncă. Contractul colectiv este un veritabil izvor specific al dreptului muncii, efectele sale fiind asemănătoare cu ale unui act normativ.

2.2.Regimul juridic al efectelor contractelor colective de munca

Potrivit art. 133 alin (1) din Legea nr. 62/2011, clauzele contractelor colective de muncă produc efecte după cum urmează:

- „a) pentru toți angajații din unitate, în cazul contractelor colective de muncă încheiate la acest nivel;
- b) pentru toți angajații încadrați în unitățile care fac parte din grupul de unități pentru care s-a încheiat contractul colectiv de muncă;
- c) pentru toți angajații încadrați în unitățile din sectorul de activitate pentru care s-a încheiat contractul colectiv de muncă și care fac parte din organizațiile patronale semnatare ale contractului”.

În cazul în care contractele colective de muncă sunt încheiate la nivelul unității, toți angajații trebuie să le respecte indiferent de momentul angajării sau de afilierea sau neafilierea acestora la o organizație sindicală¹ (Bădica 1997) ; de asemenea contractele colective de muncă încheiate la nivelul unității trebuie respectate și de persoanele ce nu sunt înregistrate ca salariați(exemplu, cei detașați, art47, aliniatul (2) din Codul Muncii) dar și de cei care execută o lucrare temporară (art.101);

După cum am arătat, în cazul în care contractul colectiv de muncă este încheiat la nivelul unui grup de unități, acesta trebuie respectat de toți angajații încadrați în unitățile afiliate.

La nivel de sector contractele colective se aplică numai pentru angajații încadrați în unitățile din sectorul de activitate la nivelul căruia s-a încheiat contractul colectiv de muncă și care fac parte din organizațiile patronale semnatare ale contractului respectiv. Așadar, chiar dacă o unitate face parte dintr-un sector de activitate la nivelul căruia este încheiat contract colectiv de muncă, nu va beneficia de prevederile contractului colectiv dacă nu se regăsește printre semnatarii contractului.

În unitățile în care nu sunt încheiate contracte colective de muncă, dar există astfel de contracte la nivel de grup sau sector, contractele individuale de muncă ”nu pot conține clauze care să stabilească drepturile la niveluri inferioare celor stabilite prin contractele colective de muncă aplicabile” [art. 132, alin. (4)];

În unitățile în care nu sunt încheiate contracte colective de muncă și astfel de contracte nu există nici la nivele superioare (de grup de unități sau sector), contractele individuale de muncă se supun numai normelor legale.

Clauzele contractelor colective de muncă se aplică în mod obligatoriu pentru contractele individuale de muncă. Aceasta aplicabilitate asupra contractelor individuale este generală, indiferent de tipul contractului individual de muncă, spre exemplu pe perioadă determinată sau nedeterminată, cu timp de lucru integral sau parțial, etc.

Cu privire la aplicabilitatea contractelor colective de muncă s-a afirmat că „dacă la nivelul unității există contract colectiv de muncă, acesta este contractul aplicabil celor individuale de

muncă din unitatea respectivă; dacă la nivelul unității nu există un astfel de contract, este aplicabil contractul colectiv de la nivel de grup de unități (dacă există); dacă nici la acest nivel nu există contract colectiv, contractelor individuale de muncă le este aplicabil contractul colectiv de muncă de la nivel de sector de activitate”² (Vartolomei, 2016).

În cazul în care nu este încheiat contract colectiv de muncă nici la nivel de sector de activitate, contractele individuale de muncă se vor raporta numai la prevederile legii în materie. O instituție nou introdusă în sistemul de drept intern de către Legea nr. 62/2011 (a Dialogului Social) este extinderea efectelor contractelor colective de muncă.

Astfel, art. 143 alin (5) din Legea nr. 62/2011 dispune: „În cazul în care este îndeplinită condiția prevăzută la alin. (3) (respectiv înregistrarea contractului colectiv la nivel de sector se face numai dacă numărul de angajați din unitățile membre ale organizațiilor patronale semnatare este mai mare decât jumătate din numărul total al angajaților din sector), aplicarea contractului colectiv de muncă va fi extinsă la nivelul tuturor unităților din sector, prin ordin al ministerului muncii, cu aprobare Consiliului Național Tripartit, în baza unei cereri adresate acestuia de către semnarii contractului colectiv de muncă de la nivel sectorial „Așadar, extinderea efectelor contractelor colective de muncă încheiate la nivel de sector de activitate are loc atunci când sub incidența contractului colectiv de muncă nu intră toate unitățile din sectorul respectiv, în special din motive care țin de nemodificarea concurenței dintre unități”³. (Ștefănescu, 2014).

Semnarii contractului colectiv de muncă de la nivel de sector emit către ministrul de resort o cerere ce vizează extinderea aplicabilității contractului la nivelul tuturor unităților ce fac parte din sectorul respectiv. Ministrul de resort solicită aprobarea Consiliului Național Tripartit pentru Dialog Social; potrivit art. 78 lit .f) din Lege, analizează și după caz aprobă sau nu cererea de extinderea a aplicării contractului colectiv. Fără aprobarea C.N.T.D.S. ministrul nu poate lua singur o decizie cu privire la aceasta clauză.

Așadar efectele contractului colectiv de muncă de la nivel de sector se extind numai prin ordinul ministrului de resort asupra tuturor unităților din sectorul respectiv, acest contract fiind un act de drept privat. Cu privire la efectele contractelor colective de muncă, menționăm faptul că Legea nr. 62/2011 a abrogat prevederile legale referitoare la contractul colectiv de muncă unic la nivel național, care producea efecte pentru toți salariații din țară. Ar fi fost firesc și util ca Legea nr.62/2011 (Legea Dialogului Social) să fi păstrat în continuare opțiunea încheierii contractului colectiv de muncă la nivel național. Însă, deosebirea față de perioada anterioară ar fi aceea că efectele acestui contract s-ar fi produs numai între părțile semnatare.

3. ASPECTE COMPARATIVE DIN LEGISLAȚIA ALTOR STATE PRIVIND NEGOCIEREA COLECTIVĂ ȘI CONVENȚIILE COLECTIVE DE MUNCA (a se vedea Pătru, 2014)⁴.

Pentru o imagine de ansamblu privind negocierea colectivă în România, trebuie realizată o analiză a legislației în materie a unor state relevante pentru sistemul nostru de drept. În funcție de sistemele politice și realitățile economice și sociale, regimul juridic cunoaște o serie de particularități specifice fiecărui stat.

În majoritatea statelor europene, contractele colective de muncă produc efecte în mod asemănător cu reglementarea din România. Astfel, în țări ca Franța, Germania sau Italia,

contractele colective de muncă reprezintă veritabile izvoare de drept care se aplică în mod obligatoriu atât pentru contractele colective de muncă încheiate la nivel inferior cât și pentru cele individuale.

De remarcat că în unele state, cum ar fi Germania sau Rusia, este reglementat și contractul colectiv de muncă unic la nivel național care produce efecte pentru toți salariații din țară. Cu totul altfel este situația în țările din sistemul de common law. De exemplu, în Marea Britanie contractele colective de muncă au statutul de Gentlemen's agreement, având la bază încrederea și respectul dintre partenerii sociali. Efectele lor se produc exclusiv între părțile contractante, neexistând obligația cu privire la forma scrisă a contractului colectiv, acesta neavând calitatea de izvor de drept. Asemănător, în Statele Unite ale Americii, contractele colective de muncă încheiate la nivel superior nu produc efecte pentru contractele colective de la nivel inferior ci numai pentru contractele individuale de muncă.

4. AVANTAJELE ȘI DEZAVANTAJE ÎN SISTEMUL DE DREPT ROMÂNESC

În sistemul nostru de drept contractele colective de muncă respectă caracteristicile sistemului de drept romano-germanic în care contractul colectiv de muncă este un izvor de drept, existând subordonarea contractelor colective în funcție de nivelul la care se încheie și evident obligația respectării prevederilor acestora și de către contractele individuale de muncă.

Reglementarea efectelor contractelor colective se menține puțin rigidă în ceea ce privește aplicabilitatea celor încheiate la nivel de sector de activitate numai pentru unitățile semnate. Decizia legiuitorului de a elimina contractele colective de muncă încheiate la nivel național se înscrie în lista aspectelor care constituie dezavantajele reglementării în materie.

5. CONCLUZII ȘI PROPUNERI DE LEGE FERENDA

În pofida sistemului juridic, reprezentativ pentru România din punct de vedere al negocierii colective, s-a constatat ca legislația în materie nu constituie o excepție în materie de drept comparat. Per total, concluzionăm faptul că aceeași legislație se afla în concordanță atât cu normele interne cât și cu cele europene ale muncii. Prin prezentele condiții, ideal ar fi ca legiuitorul să pună accentul asupra piedicilor ce afectează în mod negativ negocierile colective dar și închiderea contractului colectiv de muncă. În concluzie, subliniem faptul că efectele contractelor colective de muncă se răsfrâng doar asupra părților semnate, din momentul semnării acestora de către reprezentanți. De asemenea, în dreptul roman, spre deosebire de cel rus sau german, Legea Dialogului Social a abrogat prevederile referitoare la contractul colectiv de muncă de la nivel național ce era valabil pentru toate categoriile de angajați. Un alt lucru asupra căruia ne-am îndreptat atenția este faptul că, spre deosebire de statul roman, Statele Unite ale Americii nu consideră acesta contract ca fiind un izvor de drept. La polul opus, în România, contractul colectiv de muncă reprezintă un izvor specific al dreptului muncii.

BIBLIOGRAFIE

- Bădică, G. (1997) „Unele soluții de aplicare a Legii nr. 130/1996 privind contractele colective de muncă”, *Raporturi de muncă*, no. 6: 65
- Patru, R.S. (2014) *Contractele si acordurile colective de muncă*, Editura Hamangiu
- Ștefănescu, I.T. (2014) *Tratat teoretic și practic de drept al muncii*, Editura Universul Juridic
- Vartolomei, B. (2016) *Dreptul muncii*, Editura Universul Juridic

SPATIUL SCHENGEN ȘI ROMÂNIA

Nicoleta Drăgănescu

CIG, anul 2, grupa 629

Coordonator științific: Conf. univ. dr. Nely Militaru

REZUMAT

Ideea Europei Unite are la bază și premisa asigurării dreptului liber de circulație, de a alege locul în care vor să muncească sau să trăiască fără nici o restricție cetățenii săi. Pentru a beneficia pe deplin de aceste drepturi era nevoie de crearea unui spațiu european de securitate, libertate și justiție. Concret, spațiul comunitar trebuia să asigure cetățenilor săi protecție împotriva criminalității organizate la nivel internațional, acces egal la sistemul judiciar, protejarea drepturilor fundamentale oriunde s-ar afla în statele membre. Toate aceste premise stabilite la nivel principal au fost operaționale la nivelul UE prin cooperarea în materia JAI. Ambiția de a crea „spațiul european de securitate, libertate și justiție” în UE poate fi comparată cu cea care a propulsat piața unică și care i-a generat dinamica. Asadar, UE a început mai întâi ca proiect economic, domeniul JAI fiind un domeniu vast și complex, pornit de la cooperarea judiciară în încercarea de a facilita chestiunile economice. Treptat, s-a amplificat și aprofundat, incluzând tot mai multe domenii de reglementare și tot mai multe instrumente juridice cu forță obligatorie. Astfel, Spațiul Schengen reprezintă o zonă de circulație liberă în Europa conforma cu Acordul de la Schengen semnat pe 14 iunie 1985.

CUVINTE CHEIE

Dreptul liber de circulație, spațiu European, domeniul JAI, Schengen.

1. SCURT ISTORIC – CONTEXTUL JAI CUPRINDE SPATIUL SCHENGEN

1. Cooperarea în materie de justiție și afaceri interne la nivelul statelor membre UE a început încă din 1975 prin apariția unui cadru juridic care se referea la imigrație, la dreptul de azil, la cooperarea poliției și sistemului judiciar. Dacă la început libera circulație privea doar circulația liberă a persoanelor, în special imigranții care își căutau un loc de muncă în afara granițelor, această cooperare s-a extins începând cu anii '70 la nivelul statelor membre către alte domenii importante precum: rețele ale crimei organizate transfrontaliere, traficul de droguri, imigrație ilegală și terorism. Aceste inițiative nu aveau însă un caracter instituțional, ci doar unul pragmatic, care a dus la crearea unor grupuri informale de experți sau miniștri.

În acea perioadă o serie de evenimente din interiorul spațiului european au determinat crearea unor structuri de natură exclusiv interguvernamentală care să lupte împotriva terorismului. Era vorba, în general, de cooperare polițienească și în acest domeniu s-a obținut cel mai important succes prin formarea unui grup de lucru (TREVI). Acesta a fost creat în decembrie 1975 de Consiliul European de la Roma pentru coordonarea între guvernele UE a activităților antiteroriste legate de grupurile irlandeze, italiene, germane și palestiniene care operau în cadrul și peste frontierele acestora. În 1985, mandatul TREVI a fost extins de la lupta împotriva terorismului la alte chestiuni de ordine publică transfrontalieră și criminalitate internațională gravă precum traficul de droguri, jefuirea băncilor și traficul de arme (în anii '90 și-a schimbat denumirea în Europol și și-a mărit competențele) (Wallace, Wallace & Pollack, 2005).

Aceste demersuri nu includeau însă și problematica eliminării controlului asupra persoanelor la frontiere. În acest scop, la inițiativa Franței și a Germaniei, a fost încheiat, separat de Comunitatea Europeană, Acordul Schengen care ulterior a fost încorporat în acquis-ul comunitar, prin Tratatul de la Amsterdam (1997) (Diaconu, 2001). Dimensiunea JAI s-a impus dintr-o serie de rațiuni care au decurs din integrarea europeană tot mai strânsă. De pildă, libera circulație a persoanelor prin eliminarea frontierelor interne a determinat luarea de măsuri compensatorii care să întărească securitatea la frontierele externe ale Uniunii. Problemele legate de azil și de imigrație, până atunci gestionate strict de către statele membre, au devenit probleme comune care necesitau soluții comune. De asemenea, pentru a fi pe deplin funcționale, libera circulație a persoanelor, bunurilor, serviciilor și capitalurilor trebuie să se bazeze pe încrederea cetățenilor europeni în diferitele sisteme judiciare ale statelor membre, problemă ce poate fi soluționată prin intermediul unei cooperări judiciare la nivel european.

Nu în ultimul rând, unul dintre efectele negative ale pieței comune este faptul că, în timp ce criminalitatea nu mai este împiedicată de frontierele naționale, aplicarea sancțiunilor penale împotriva infractorilor din afara teritoriului unui stat membru este împiedicată de suveranitatea celorlalte state membre. De aceea, s-a impus combaterea criminalității la nivel european prin acțiuni comune. În consecință, au fost luate o serie de măsuri precum cooperarea polițienească și judiciară în materie penală, încercarea de armonizare a legislațiilor penale sau măsuri punctuale vizând combaterea crimei organizate, a terorismului, a criminalității economice și financiare și a traficului de droguri.

2. Începând din 1986 – când se discută despre crearea unei piețe unice care să aibă la bază 4 principii majore: libera circulație a capitalului, mărfurilor, serviciilor și persoanelor - cooperarea interguvernamentală în domeniul justiției și afacerilor interne se află într-un moment crucial. Pentru că anumite state și-au exprimat reținerea față de libertatea de circulație a tuturor, a apărut prima dată ideea întăririi progresive a controlului de frontieră externă și formularea unor politici comune în domeniul azilului și migrației care să însoțească liberalizarea treptată a circulației în interiorul UE.

3. În 1984, în contextul discuțiilor pe tema libertății de mișcare, fostul cancelar german Helmut Kohl împreună cu președintele de atunci al Franței, François Mitterand, au luat decizia de a elimina controalele la frontiera dintre Germania și Franța. Viziunea lor a condus într-o prima fază la un acord între Germania, Franța, Țările de Jos, Belgia și Luxemburg, încheiat în 1985 în dreptul micii localități de frontieră Schengen din Luxemburg. A urmat semnarea Convenției de Implementare a Acordului Schengen, în data de 19 iunie 1990. În momentul intrării în vigoare (în anul 1995), Convenția Schengen a eliminat controalele la frontierele interne ale statelor semnatare și a creat o singură frontieră externă, unde se desfășoară controalele de intrare în spațiul Schengen conform unui set unic de reguli. De asemenea, se instituie o serie de măsuri “compensatorii” (ex. reguli comune în materie de vize, migrație, azil, precum și măsuri referitoare la cooperarea polițienească, judiciară sau vamală, precum și Sistemul de Informații Schengen). Toate aceste măsuri, împreună cu Acordul Schengen, Convenția de Implementare a Acordului Schengen, deciziile și declarațiile adoptate de către Comitetul Executiv Schengen stabilit în 1990, precum și protocoalele și acordurile de aderare care au urmat constituie acquis-ul Schengen.

Inițial, acquis-ul Schengen nu a făcut parte din cadrul legislativ comunitar. Acest lucru s-a schimbat însă o dată cu semnarea Tratatului de la Amsterdam, în data de 2 octombrie 1997, intrat în vigoare la data de 1 mai 1999. Un Protocol atașat Tratatului de la Amsterdam încorporează acquis-ul Schengen în cadrul legislativ și instituțional al Uniunii Europene. Începând cu acest moment, acquis-ul Schengen face parte din legislația comunitară și a fost transferat în noul Titlu IV - Vize, azil, imigrație și alte politici legate de libera circulație a persoanelor al TUE.

4. Momentul decisiv pentru consolidarea unei acțiuni concertate în acest domeniu a fost însă Tratatul de la Maastricht TUE (1992 – în vigoare din 1993), prin care este introdusă în arhitectura UE dimensiunea de Justiție și Afaceri Interne (tratată până atunci sporadic și de obicei la nivel interguvernamental) - ca unul din cei trei piloni de bază, alături de pilonul comunitar și de dimensiunea externă (Politica Externă și de Securitate Comună). Prin Tratatul de la Maastricht este instituită Uniunea Europeană, structurată pe trei piloni: I. Comunitatea europeană (pilon supranațional); II. Politica externă și de securitate comună - PESC (pilon interguvernamental); III. Justiția și afacerile interne - JAI (pilon interguvernamental). Procesul decizional în pilonii II și III este caracterizat prin votul cu unanimitate în Consiliu și limitarea rolului Parlamentului European, acesta fiind doar consultat. Pilonul III a cuprins 9 arii de interes comun: politica de azil, trecerea frontierelor externe, politica în domeniul migrație, combaterea traficului de droguri, combaterea fraudelor internaționale, cooperarea juridică în materie de drept civil și penal, cooperarea vamală, cooperarea în domeniul polițienesc.

Astfel, rețeaua de comitete și grupuri de lucru dezvoltată pe diverse niveluri politice și executive care funcționa atât în afara cât și sub autoritatea generală a Consiliului European a fost oficializată, însă în contrast cu al doilea pilon (care reunea funcționari din ministerele naționale de externe), participanții la rețeaua extinsă de comitete din pilonul al treilea proveneau din ministere și agenții naționale cu tradiții diferite.

Trei noi instrumente au fost create pentru a fundamenta cooperarea în domeniul JAI:

- a) Poziții comune – prin acestea se stabilesc răspunsuri la probleme sau întrebări punctuale (ex. prima poziție comună a UE se referea la definiția termenului de refugiat, conform Convenției de la Geneva din 1951 și aplicarea unor criterii comune în toate statele membre);
- b) Acțiunile comune – folosit atunci când printr-o acțiune a tuturor statelor membre sunt atinse obiective, care nu ar putea fi atinse de nici un stat care ar acționa pe cont propriu. Acest instrument a permis dezvoltarea unor programe comune de cooperare între departamentele de poliție naționale, ministerele justiției, departamentele de control vamal, dar și pentru adoptarea unor aranjamente anuale de preluare a cotelor de refugiați.
- c) Convenții – instrument clasic din dreptul internațional, dar adoptarea și implementarea convențiilor s-a dovedit destul de greoaie în practică (ex. deși crearea EUROPOL – Oficiul European de Poliție a fost inițiată în 1991, convenția privind crearea EUROPOL a fost adoptată abia în 1995 de toate statele membre).

5. Prin Tratatul de la Amsterdam (adoptat în 1997 și în vigoare de la 1 mai 1999), al treilea pilon a fost limitat la probleme de cooperare polițienească și judiciară în materie penală (Titlul VI din Tratat), pilonului comunitar, cu caracter predominant economic, fiindu-i repartizate și unele

aspecte aparținând inițial JAI (cele legate în primul rând de cooperarea judiciară civilă - vize, azil, imigrație și alte politici referitoare la libera circulație a persoanelor). Această schimbare este cunoscută în jargonul instituțional al UE drept comunitarizare sau, într-o versiune mai puțin formală, amsterdamizare.

Tratatul de la Amsterdam introduce conceptul de spațiu al libertății, securității și justiției pe întreg teritoriul UE (SLSJ), scopul principal al Tratatului fiind de a consfinți circulația liberă a cetățenilor UE și non-UE și în același timp de a garanta securitatea publică prin combaterea tuturor formelor de criminalitate organizată (trafic de persoane, combaterea rasismului și xenofobiei, combaterea terorismului, traficului de droguri și arme, exploatarea copiilor, fraudă și corupția). O parte din domeniul JAI (vizele, dreptul de azil, imigrarea și alte politici referitoare la libera circulație a persoanelor - titlul IV TCE) este transferată în pilonul I (comunitar, suprastatal), iar pilonul III (titlul VI TCE), este limitat la cooperarea polițienească și judiciară în materie penală. Sunt stabilite măsuri specifice pentru elaborarea unei politici europene comune în domeniul controlului și al dreptului de intrare la frontierele Uniunii Europene și în special în ceea ce privește azilul și imigrarea. Într-o perioadă de 5 ani de la intrarea în vigoare a Tratatului, toate Statele Membre trebuie să ia măsuri care să vizeze:

- suprimarea oricărui control al persoanelor la frontierele interioare, indiferent că este vorba de cetățeni ai Uniunii Europene, fie că este vorba de cetățeni din statele terțe;
- stabilirea unor norme și proceduri comune cu privire la controlul persoanelor la frontierele exterioare ale Uniunii Europene, a unor reguli comune referitoare la vizele de sejur cu o durată de maximum trei luni.

Tratatul definește, de asemenea, norme minimale cu privire la:

- primirea solicitanților de azil în Statele Membre;
- condițiile care trebuie îndeplinite de către cetățenii statelor terțe pentru a putea cere statutul de refugiat, procedurile de acordare și de retragere a statutului de refugiat în statele membre ale Uniunii;
- protecția temporară a persoanelor din state terțe care nu pot reveni în țara lor de origine și a persoanelor care, din alte motive, au nevoie de protecție internațională.

Cooperarea judiciară în materie civilă, comunitarizată prin Tratatul de la Amsterdam, are o relevanță deosebită prin impactul direct asupra vieții cotidiene a cetățenilor Uniunii Europene. De pildă, datorită existenței pieței comune și liberei circulații, persoanele fizice sau juridice din cadrul Uniunii pot fi oricând confruntate cu conflicte juridice de natură civilă cu persoane din alte state membre, de aceea armonizarea legislației și acțiunile comune ale statelor membre în acest domeniu sunt esențiale.

Cât privește modalitățile de acțiune rămase în sfera celui de-al treilea pilon, prioritățile Uniunii sunt lupta împotriva criminalității la nivel european și armonizarea mijloacelor folosite în acest scop, prin cooperarea polițienească și juridică în materie penală. Cooperarea polițienească este derulată în primul rând prin intermediul Biroului European de Poliție (Europol). Acesta este o agenție de informații în serviciul polițiilor statelor membre, care nu are însă și putere

operațională, ceea ce nu îi permite să acționeze direct, ca un „FBI european”. În schimb, gestionează o bază de date informatizată referitoare la persoane (de pildă, persoane urmărite penal) și bunuri (de exemplu, autovehicule furate) de pe teritoriul Uniunii.

Cooperarea judiciară poate fi de natură multilaterală sau integrată. În primul caz, se bazează pe o serie de convenții care reglementează cooperarea în materie judiciară dintre statele membre. În cel de-al doilea caz, aranjamentele instituționale cele mai importante sunt Rețeaua Judiciară Europeană (RJE) și Eurojust. Creată în 1998, pornind de la necesitatea combaterii în comun a criminalității, RJE se bazează pe o rețea de puncte de contact desemnate de fiecare stat membru care au rolul de facilita misiunea comisiilor rogatorii internaționale. În schimb, Eurojust este un organism dotat cu personalitate juridică, format din reprezentanți ai statelor membre, ce are drept obiective promovarea și îmbunătățirea coordonării între autoritățile naționale competente, facilitarea cooperării judiciare și susținerea autorităților competente în vederea întăririi eficacității anchetelor sau urmăririi lor penale (Manolache, 2005).

O altă prioritate a celui de-al treilea pilon UE este armonizarea legislațiilor penale. Aceasta nu constă însă în adoptarea unei legislații penale comune, fiecare stat păstrându-și propriul cod penal, dar trebuind să se conformeze legislației internaționale la care subscie. Datorită flexibilității destul de mari în cadrul acestui pilon, Uniunea poate decide să acționeze și pentru combaterea unor forme specifice de criminalitate, neprevăzute în general de tratate.

Lupta împotriva criminalității economice și financiare este o altă prioritate a UE, instituțiile sale acționând în vederea combaterii și a unor fenomene, precum criminalitatea organizată, protecția monedei Euro, corupția și spălarea de bani. Așadar, măsurile și strategiile actuale la nivel european pentru asigurarea unui spațiu de libertate, securitate și justiție se referă atât la aspecte legate de prevenirea acestor fenomene (în principal prin crearea de instrumente legale), cât și la combaterea efectivă, prin crearea de instrumente juridice și de capacități operaționale (Fuerea, 2009).

Tratatul de la Amsterdam a marcat o dezvoltare majoră pentru cooperarea JAI în cadrul Uniunii, marcată de adoptarea a peste 100 de texte anual de către Consiliul European. Tratatul de la Amsterdam a furnizat fundamente pentru deciziile Consiliului European de avansare către un sistem european comun în domeniul azilului, de progresare considerabilă în direcția recunoașterii reciproce în domeniul justiției penale și de instituire a unității transfrontaliere de anchetă EUROJUST. Consiliul European de la Sevilla (iunie 2002) a adăugat obiectivelor SLSJ o orientare sporită în direcția combaterii imigrației ilegale și cooperării consolidate în privința controalelor la frontierele externe. Tratatul a inclus toate elementele SLSJ - inclusiv sistemul Schengen în acquis-ul comunitar pe care noile state membre trebuie să-l accepte în momentul aderării, motiv pentru care noile state membre au aderat în mod automat și la sistemul Schengen, deși trebuie să aștepte o perioadă de timp pentru a se putea alătura elementelor operaționale ale sistemului. Pare rezonabil să afirmăm că în baza reformelor de la Amsterdam - care în esență nu au fost modificate de Tratatul de la Nisa (2003) - SLSJ a devenit în prezent unul din cele mai importante domenii de formulare a politicilor Uniunii Europene.

6. Consiliul European de la Viena din decembrie 1998 a aprobat Planul de Acțiune al Consiliului și Comisiei de stabilire a unui spațiu al libertății, securității și justiției, care deschide o nouă dimensiune pentru acțiunea în acest domeniu, după intrarea în vigoare a Tratatului de la Amsterdam. Totodată, Consiliul a cerut să se acorde o atenție sporită creării unui Spațiu Juridic

European (S.J.E.), în conformitate cu Tratatul de la Amsterdam, care să conțină instrumentele necesare pentru o cooperare juridică eficientă și dezvoltarea rolului Europol, ca instrument de luptă împotriva crimei organizate. Acest plan de acțiune a fost detaliat și dezvoltat de Consiliul European de la Tampere, din octombrie 1999. Liderii UE și-au dedicat întâlnirea din octombrie 1999, de la Tampere – Finlanda, identificării etapelor necesare pentru stabilirea unei zone de libertate, securitate, justiție, aceasta fiind prima întâlnire a Consiliului European dedicată exclusiv problemelor de justiție și afaceri interne, ceea ce a însemnat implicarea și acordul politic al Statelor Membre în domeniul imigrației și azilului, al controlului de frontieră, al cooperării polițienești și juridice. Intrarea în vigoare a Tratatului de la Amsterdam a însemnat sfârșitul existenței separate a Sistemului Schengen în afara UE.

Abordarea convenită în 1999 la Tampere în domeniul imigrației a fost confirmată în 2004, o dată cu adoptarea Programului Haga, care stabilește obiectivele pentru întărirea libertății, securității și justiției în UE pentru perioada 2005-2010.

7. Tratatul de la Nisa (în vigoare din 2003) marchează o nouă etapă în procesul de lărgire al Uniunii Europene în direcția primirii statelor din Europa Centrală și de Est. În realitate, în afara modificării procedurii de alegere a parlamentarilor europeni, instituțiile comunitare nu au suferit nici o modificare substanțială de organizare. Tratatul de la Nisa prevede ca statele UE să poată decide, în anumite probleme privind libera circulație, aplicând principiul votului majoritar și cu participarea Parlamentului European. Tratatul vizează așadar un nou pas clar în direcția supranaționalizării, făcând-o însă să depindă de consensul obținut în prealabil de statele membre în ceea ce privește domeniile imigrație și azil.

La Nisa a fost proclamată o Cartă a drepturilor fundamentale din Uniunea Europeană, care fixează un ansamblu de drepturi civile, politice, economice și sociale ale cetățenilor europeni, regrupate în șase categorii: demnitate, libertate, egalitate, solidaritate, cetățenie și justiție. Aceste drepturi sunt bazate, în special, pe drepturile și libertățile fundamentale recunoscute de convenția europeană a drepturilor omului și pe tradițiile constituționale ale statelor Uniunii europene.

Carta Drepturilor Fundamentale ale UE include 54 de articole grupate în 7 capitole:

- I. Demnitate (demnitate umană, dreptul la viață, interzicerea torturii și tratamentelor inumane etc.)
- II. Libertate (dreptul la libertate și securitate, respect față de viața privată și față de familie, protecția datelor personale, dreptul de azil, libertate religioasă și confesională, etc.)
- III. Egalitate (egalitatea în fața legii, principiul nediscriminării, egalitatea între sexe, integrarea persoanelor cu handicap etc.)
- IV. Solidaritate (interzicerea muncii copiilor, securitate și asistență socială, dreptul la asistență sanitară etc.)
- V. Drepturile cetățenilor (dreptul de vot, dreptul de acces la documente publice, avocatul poporului, libertatea de circulație și rezidență etc.)
- VI. Justiție (prezumția de nevinovăție, dreptul la apărare, dreptul la un proces corect etc.)
- VII. Prevederi generale.

Tratatul de la Nisa a revizuit unele prevederi referitoare la cooperarea mai strânsă în domeniul justiției și afacerilor interne. Spre exemplu a definit numărul minim de state membre care participă, a abolit dreptul de veto a oricărui membru.

Atacurile teroriste de la 11 septembrie 2001 au accentuat importanța politică a JAI, dar au canalizat atenția spre aspectele de securitate și pentru combaterea oricăror forme de criminalitate transfrontalieră. Faptul că o parte din planificarea atacului a avut loc în Europa a generat motive de îngrijorare. Antiterorismul a devenit un obiectiv important al cooperării în cadrul UE privind JAI, o atenție sporită acordându-se integrării imigranților în noile țări, decât izolarea lor socială și culturală în ghetouri. Politica privind azilul și imigrația implică o serie de probleme sensibile din punct de vedere politic și eforturi de a împiedica potențialii imigranți să părăsească țara de origine sau să tranziteze țări vecine cu UE, stoparea lor la graniță. Politicile naționale privind solicitantii de azil și imigranții ilegali diferă enorm, făcând dificilă adoptarea unor politici comune.

Procesul de extindere a UE și primirea de noi membri, în special de la granița estică a Comunității, a dat o greutate și mai mare acestui capitol referitor la justiție și afaceri interne.

8. La 18-19 octombrie 2007, cei 27 de șefi de stat și de guvern ai statelor membre U.E., reuniți la Lisabona, au căzut de acord asupra unui nou tratat, destinat să realizeze o reformă a funcționării instituțiilor comunitare. După criza generată de voturile negative ale francezilor și olandezilor, în referendumurile din 2005 cu privire la Constituția europeană, noul text a fost calificat drept „un progres politic decisiv”: el scoate în evidență, în același timp, dificultățile de a impune interesul european asupra interesului național. Tratatul de la Lisabona de modificare a Tratatului privind Uniunea Europeană¹ și a Tratatului de instituire a Comunității Europene² a fost semnat de către reprezentanții celor 27 state membre la data de 13 decembrie 2007, intrând în vigoare la 1 decembrie 2009.

Tratatul de la Lisabona finalizează procesul de suprastatalizare a domeniului JAI, în consecință pentru toate instrumentele JAI va fi utilizată procedura ordinară a codeciziei și votul majorității calificate în Consiliu, cu excepția cazului în care prevederi specifice stipulează altfel. Prin urmare, dispar instrumentele specifice pilonului III, deciziile-cadru, care vor fi înlocuite de directive. În plus, instrumentele adoptate în acest domeniu vor face obiectul controlului jurisdicțional al CJUE. Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (TFUE) introduce mai multe dispoziții noi în domeniul justiției și afacerilor interne (JAI), în Titlul V: Spațiul de libertate, securitate și justiție (art. 67-89 TFUE); titlul XXIII: Protecția civilă (art. 196 TFUE)³.

¹ *Tratatul privind Uniunea Europeană* (numit și *Tratatul de la Maastricht*) a fost semnat de Consiliul European la 7 februarie 1992

² *Tratatul de la Roma* se referă la tratatul prin care a fost instituită Comunitatea Economică Europeană (EEC) și a fost semnat de Franța, Germania de Vest, Italia, Belgia și Luxemburg la 25 martie 1957. Inițial, numele complet al tratatului era *Tratat de instituire a Comunității Economice Europene*. Totuși, *Tratatul de la Maastricht* l-a amendat eliminând, printre alte lucruri, cuvântul "Economic" atât din numele comunității cât și al tratatului. Din acest motiv tratatul este denumit de cele mai multe ori *Tratat de instituire a Comunității Europene* sau *Tratatul CE*.

³ www.europa.eu

Acestea se referă în principal la:

- modificările cadrului juridic și ale procedurilor legislative aplicabile în mai multe domenii,
- posibilitatea de a institui un Parchet European
- un nou Comitet permanent al Consiliului pentru securitate internă (COSI) și
- dispozițiile tranzitorii cu privire la acquis-ul din cadrul celui de al treilea pilon.

(1) Cadrul juridic și procedurile legislative: mai multe domenii incluse în sfera de aplicare a votului cu majoritate calificată/a procedurii de codecizie. Tratatul de la Lisabona elimină structura bazată pe „piloni” a legislației UE. Aspectele abordate anterior în cadrul celui de al treilea pilon, precum cooperarea judiciară în materie penală și cooperarea polițienească, vor fi abordate în temeiul aceluiași tip de norme ca aspectele referitoare la piața unică. Prin urmare, măsurile la nivelul UE și la nivel național din aceste domenii vor face obiectul controlului jurisdicțional al Curții de Justiție. În același timp, numeroase domenii din cadrul JAI încetează să mai facă obiectul procedurii de consultare cu vot în unanimitate în cadrul Consiliului și simplă consultare a Parlamentului European (PE), intrând în sfera de proceduri legislative ordinare cu vot cu majoritate calificată în cadrul Consiliului și a competențelor colegislative depline ale PE (anterior procedura de codecizie).

Domeniile principale care intră în sfera votului cu majoritate calificată/procedurii de codecizie în cadrul Consiliului și a procedurii legislative ordinare sunt:

- ▶ O parte dintre normele privind vizele și permisele de ședere de scurtă durată (și anume lista țărilor terțe ai căror resortisanti trebuie să dețină vize la trecerea frontierelor externe și ai căror resortisanti sunt scutiți de obligația în cauză, precum și un format uniform pentru vize) (articolul 77 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene)
- ▶ Imigrația ilegală (art. 79 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene – TFUE)
- ▶ Cooperarea judiciară în materie penală (art. 82-86 din TFUE)
- ▶ Eurojust (art. 85 din TFUE)
- ▶ Cooperarea polițienească neoperatională (art. 87 din TFUE)
- ▶ Europol (art. 88 din TFUE)
- ▶ Protecția civilă (art. 196 din TFUE)

Dintre acestea, anumite domenii făceau deja obiectul votului cu majoritate calificată /procedurii de codecizie: ex. o parte dintre normele privind vizele și permisele de ședere de scurtă durată (art. 77 din TFUE), politica în materie de azil (art. 78 din TFUE), imigrația ilegală (art. 79 din TFUE), cooperarea judiciară în materie civilă (cu excepția dreptului familiei) (art. 81 din TFUE)

Domenii care continuă să facă obiectul votului în unanimitate în cadrul Consiliului (cu simpla consultare a PE):

- Pașapoartele și cărțile de identitate (art. 77 din TFUE)
- Dreptul familiei (art. 81 din TFUE)
- Cooperarea polițienească operațională (art. 87 din TFUE)

În plus față de aceste domenii și în scopul instituirii unui Parchet European, Consiliul hotărăște în unanimitate după aprobarea PE (articolul 86 din TFUE)

Dreptul la inițiativă în chestiunile legate de JAI

În ceea ce privește dreptul la inițiativă, norma generală a UE este, de asemenea, valabilă în domeniul JAI: Comisia Europeană este cea care propune noi acte legislative. Cu toate acestea, Tratatul de la Lisabona introduce posibilitatea ca inițiativa să aparțină unui sfert din statele membre ale UE. Aceasta se aplică în trei domenii (art. 76 TFUE):

- cooperarea judiciară în materie penală,
- cooperarea polițienească și
- cooperarea administrativă.

(2) Parchetul European (art. 86 din TFUE).

Instituirea unui Parchet European nu reprezintă o obligație, ci o posibilitate. Tratatul prevede că parchetul se poate institui de către Consiliu, hotărând în unanimitate, după aprobarea PE. Principala sarcină a Parchetului European va fi combaterea infracțiunilor care aduc atingere intereselor financiare ale UE. Acesta va avea competența de a cerceta acestor infracțiuni, după caz în colaborare cu Europol, precum și de a urmări și de a trimite în judecată suspecții în fața instanțelor competente ale statelor membre ale UE. Consiliul European poate extinde atribuțiile parchetului pentru a include, de asemenea, combaterea criminalității grave de dimensiune transfrontalieră.

(3) COSI: un nou Comitet permanent al Consiliului pentru securitate internă. „În cadrul Consiliului se instituie un comitet permanent care să asigure în cadrul Uniunii promovarea și consolidarea cooperării operaționale în materie de securitate internă”. (art. 71 TFUE).

Obiectivul principal al COSI este de a facilita, promova și consolida coordonarea acțiunilor operaționale între statele membre ale UE în materie de securitate internă. Acest rol de coordonare va privi, inter alia, cooperarea polițienească și vamală, protecția frontierelor externe și cooperarea judiciară în materie penală, relevantă pentru cooperarea operațională în domeniul securității interne. Comitetul prezintă periodic rapoarte cu privire la activitățile sale Consiliului, care, la rândul său, informează PE și parlamentele naționale. De asemenea, COSI va răspunde de evaluarea orientării generale și a eficienței cooperării operaționale, în scopul de a identifica posibile deficiențe și de a adopta recomandări pentru abordarea acestora. De asemenea, COSI poate invita reprezentanți ai Eurojust, Europol și Frontex și ai altor organisme relevante la reuniunile sale și se presupune că va contribui la asigurarea coerenței acțiunilor întreprinse de aceste organisme. COSI este, de asemenea, mandatat – împreună cu Comitetul politic și de

securitate (COPS) – să asiste Consiliul, în conformitate cu așa-numita „clauză de solidaritate” (art. 222 din TFUE). „Clauza de solidaritate” prevede că UE „mobilizează toate instrumentele de care dispune” pentru a ajuta un stat membru care se face obiectul unui atac terorist sau care este victimă a unei catastrofe naturale sau provocate de om. COSI nu va fi implicat în pregătirea actelor legislative și nici nu va conduce operații. În ceea ce privește actele legislative, Coreper, în cadrul căruia se reunesc ambasadorii statelor membre pe lângă UE, rămâne unicul responsabil de pregătirea actelor legislative, cu sprijinul diferitelor grupuri de lucru ale Consiliului.

Având în vedere rolul operațional al COSI, activitatea membrilor săi se va desfășura la nivelul ministerelor naționale, de unde aceștia vor fi trimiși. Fiecare stat membru va decide dacă va avea un singur reprezentant pentru toate domeniile sau dacă va avea reprezentanți diferiți. Numărul delegaților va fi totuși limitat, pentru a se asigura eficacitatea activității comitetului. Delegații COSI vor fi sprijiniți de reprezentanțele permanente ale statelor membre pe lângă UE de la Bruxelles și de Secretariatul Consiliului. Consilierii JAI din cadrul reprezentanțelor permanente în cauză se vor reuni, după caz, în perioadele dintre principalele reuniuni ale COSI.

Odată cu instituirea COSI, va fi reexaminată activitatea altor două comitete ale Consiliului: Comitetul articolului 36 (CATS) și Comitetul strategic pentru imigrație, frontiere și azil (CSIFA). Înainte de 1 ianuarie 2012, Coreper va reevalua activitatea CATS și a CSIFA, având în vedere eficiența și coerența structurilor de lucru ale Consiliului. Între timp, ambele comitete își vor concentra discuțiile asupra chestiunilor strategice cu privire la care COSI nu ar putea contribui și nu s-ar putea întruni după cum este necesar. În plus, CATS și CSIFA vor fi implicate, după caz, în activitățile legislative, dar Coreper va rămâne unicul responsabil de pregătirea actelor legislative.

Alte noutăți aduse de Tratatul de la Lisabona sunt:

- înființarea unui Grup de lucru pentru probleme de terorism, un singur grup de lucru de amploare care să abordeze toate aspectele transversale ale terorismului și să consolideze diferitele planuri de acțiune legate de terorism și
- Grupul de lucru JAI-RELEX, care reprezintă versiunea permanentă a Grupului de sprijin ad-hoc JAI-RELEX anterior.

(4) Dispoziții tranzitorii cu privire la acquis-ul din cadrul celui de al treilea pilon. În conformitate cu articolul 10 din Protocolul 36 privind dispozițiile tranzitorii, competentele depline ale Curții de Justiție și ale Comisiei se aplică acquis-ului existent în ceea ce privește legislația din cadrul celui de al treilea pilon la cinci ani de la intrarea în vigoare a Tratatului de la Lisabona, și anume la 1 decembrie 2014.

În prezent, JAI/JSL cuprinde reglementări & standarde aplicabile într-o serie de domenii sensibile, printre care:

- Azilul, frontierele externe, vizele, imigrația,
- Cetățenia europeană,
- Criminalitatea organizată, drogurile, terorismul,

- Frauda și corupția,
- Cooperarea polițienească,
- Cooperarea vamală,
- Cooperarea judiciară în materie civilă și comercială,
- Cooperarea judiciară în materie penală,
- Protecția datelor personale,
- Drepturile omului
- Libera circulație (Convenția Schengen)

2. SPATIUL SCHENGEN

Desființarea controalelor la frontierele interne și libera circulație a persoanelor în tot spațiul comunitar, poate duce la apariția unor probleme legate de migrația clandestină. Conform art. 77 TFUE (ex-articolul 62 TCE), UE dezvoltă o politică care urmărește:

- (a) să asigure absența oricărui control asupra persoanelor la trecerea frontierelor interne, indiferent de cetățenie;
- (b) să asigure controlul persoanelor și supravegherea eficace la trecerea frontierelor externe;
- (c) să introducă treptat un sistem integrat de administrare a frontierelor externe.

Dispozițiile Tratatului se completează cu aquis-ul în domeniul Schengen (compus din Acordul Schengen, Convenția de implementare Schengen, deciziile, declarațiile și regulamentele declarațiile și deciziile adoptate de Comitetul Executiv al Spațiului Schengen, prin care se reglementează eliminarea controalelor la frontierele interne, concomitent cu întărirea controlului la frontierele externe, precum și reglementările privind Sistemul de Informații Schengen - SIS).

2.1. Formarea Spațiului Schengen

Acordul Schengen a fost semnat în 14 iunie 1985 de către 5 state (Germania, Belgia, Franța, Luxemburg și Olanda), iar la 19 iunie 1990 a fost semnată Convenția de aplicare a Acordului Schengen (intrată în vigoare în 1995). În momentul adoptării și intrării în vigoare a Tratatului de la Amsterdam (1999), s-a decis integrarea acestui aquis în legislația UE, deoarece el corespunde unuia din principalele obiective ale pieței unice: libera circulație a persoanelor. Integrarea juridică a aquis-ului Schengen în UE a fost însoțită de o integrare instituțională. Consiliul UE a înlocuit Comitetul Executiv Schengen, iar Secretariatul General al Consiliului a luat locul Secretariatului Schengen.⁴

Implementarea Convenției Schengen are ca scop eliminarea controalelor la frontierele interne pentru toate persoanele, incluzând măsuri de întărire a controalelor la frontierele externe. Aceste măsuri implică o politică de vize comună, prelucrarea cererilor de azil într-un sistem unic, cooperare judiciară și polițienească, precum și un schimb eficient de informații.

Art. 3-8 din Convenția Schengen, reglementează modul de supraveghere și control al frontierelor externe. Pe lângă stabilirea unei liste a țărilor terțe ai căror cetățeni au nevoie de viză sau nu,

⁴ www.europa.eu/dgs/home-affairs

pentru a intra în spațiul comunitar, au fost luate o serie de măsuri privind controlul și securitatea frontierelor UE în statele ale căror frontiere constituie frontiere externe ale spațiului.

În prezent, peste 400 de milioane de oameni locuiesc în spațiul Schengen, care acoperă 26 state membre UE, plus Islanda, Norvegia și Elveția.

2.2. Cronologie aderare

1985 – Belgia, Olanda, Luxemburg, Germania și Franța

1990 – Italia

1991 – Spania și Portugalia

1992 – Grecia,

1995 – Austria

1996 – Danemarca, Suedia și Finlanda,

2001 – Islanda și Norvegia

2007-2008 – Cehia, Estonia, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, Slovacia, Slovenia, Ungaria (care au aderat la UE în 2004, cu excepția Ciprului)

2011 – Liechtenstein

State care urmează să adere la Spațiul Schengen:

Cipru urmează să aplice prevederile acquis-ului Schengen în domeniul SISII la o dată ulterioară. Momentan autoritățile cipriote nu au înaintat o dată pentru conectarea la acest sistem informatic.

România și Bulgaria. Acquis-ul Schengen a fost acceptat în totalitate odată cu pregătirile pentru aderarea la UE. Ambele state au depus Declarația de Pregătire pentru evaluarea Schengen. Actul care va consfinți aderarea României la spațiul Schengen este Decizia Consiliului privind aplicarea integrală a dispozițiilor acquis-ului Schengen.

Croația a prezentat declarația de pregătire pentru a începe procesul de evaluare Schengen, în anul 2015.

2.3. Beneficii aduse de aderare

Pentru cetățenii UE, eliminarea controalelor la frontierele interne ale spațiului Schengen înseamnă o mai mare libertate de mișcare și o securitate sporită, prin adoptarea unor reguli comune ale statelor semnatare ale Convenției de punere în aplicare a Acordului Schengen:

- Eliminarea controalelor persoanelor la frontierele interne (astfel trecerea frontierei se poate realiza indiferent de ora și prin orice loc, iar cetățenii statelor membre trebuie să aibă asupra lor un document de identitate valabil; trecerea frontierelor interne poate fi asemănată cu o călătorie în interiorul țării;)

- Libertatea de mișcare ce poate născă o serie de pericole care impun următorul set de măsuri compensatorii în scopul eliminării impactului negativ al ridicării controlului la trecerea frontierei:
- Set comun de reguli care se aplică persoanelor care trec frontierelor externe ale statelor membre UE;
- Armonizarea condițiilor de intrare și a normelor privind vizele și cooperarea consulară;
- Cooperarea polițienească consolidată;
- Cooperare judiciară prin intermediul unui sistem rapid de extrădare și transfer ale executării hotărârilor penale;
- Crearea și dezvoltarea Sistemului de Informații Schengen (SIS).

Parlamentul European și Consiliul, hotărând în conformitate cu procedura legislativă ordinară, adoptă măsurile privind politica comună a vizelor și a altor permise de ședere de scurtă durată; controalele la care sunt supuse persoanele la trecerea frontierelor externe; condițiile în care resortisanții țărilor terțe pot circula liber, pentru o durată scurtă, în interiorul Uniunii; orice măsură necesară pentru instituirea treptată a unui sistem integrat de administrare a frontierelor externe; absența oricărui control asupra persoanelor, indiferent de cetățenie, la trecerea frontierelor interne.

2.4. Etapele aderării și domenii de evaluare-Romania

Aderarea României la Uniunea Europeană începând cu 1 ianuarie 2007, precum și procesul integrării au presupus un drum lung pentru asigurarea compatibilității reglementărilor naționale cu legislația europeană. Adoptarea acquis-ului comunitar a însemnat nu numai armonizarea legislației, ci și construcția instituțională menită să asigure implementarea acesteia. Negocierile pentru aderarea României la UE s-au desfășurat pe 31 de capitole. În Raportul de Țară al Comisiei Europene din 2002 se menționează prima oară data de 2007 ca dată a aderării. La Consiliul European de la Bruxelles din 2003 s-a decis calendarul de aderare.

În 2004, la câteva luni după intrarea României în NATO, UE decide instaurarea unei clauze de salvagardare pentru România și Bulgaria – care prevede amânarea cu un an a aderării dacă nu sunt îndeplinite obiectivele propuse în foile de parcurs. Pentru activarea clauzei era nevoie de decizia unanimă a Consiliului UE.

La 8 decembrie 2004 România a închis provizoriu toate capitolele de negociere – fapt confirmat la Consiliul European de la Bruxelles. La 25 aprilie 2005 a fost semnat Tratatul de Aderare a României la UE. Este important de subliniat faptul că aderarea nu a însemnat adaptarea imediată la politicile UE, România beneficiind de o perioadă de tranziție pentru anumite capitole (1. Libera circulație a serviciilor, 2. Libera circulație a capitalurilor, 3. Concurență, 4. Agricultură, 5. Transporturi, 6. Impozitare, 7. Energie, 8. Mediu).

România a mai avut o clauză specială referitoare la două capitole de negociere și anume Concurența și Cooperare în domeniul JAI. Aceasta înseamnă că dacă România nu ar fi dus la îndeplinire anumite angajamente, Consiliul putea adopta cu 72% din voturi o decizie care să ducă la amânarea aderării. Dintre acestea, 7 se referă la domeniul justiție și afaceri interne și anume: implementarea Planului de Acțiuni Schengen și a acquis-ului, asigurarea controlului de calitate la viitoarele granițe; implementarea unui program actualizat de reformă a sistemului judiciar; accelerarea luptei împotriva corupției – mai ales la nivel înalt; independența efectivă a PNA (actualmente DNA); audit independent al rezultatelor luptei anticorupție; cadru legal clar pentru jandarmerie și poliție și cooperare dintre ele; dezvoltarea și implementarea unei strategii multianuale anti-criminalitate.

După aderarea României la UE, Comisia monitorizează aplicarea legislației (a acquis-ului comunitar) pentru a se asigura de respectarea acestor obligații. În Tratatul de Aderare au fost introduse clauze de salvagardare și dispoziții tranzitorii (de exemplu, restricții privind libera circulație a lucrătorilor, accesul la rețelele de transport rutier, dispoziții privind normele veterinare, fitosanitare și pentru siguranța alimentelor).

Aderarea României a fost însoțită și de o serie de măsuri specifice, instituite pentru a preveni sau pentru a remedia deficiențele în domeniile: siguranța alimentelor, fonduri agricole, reforma sistemului judiciar și lupta împotriva corupției. În toate aceste domenii au existat probleme pe tot parcursul anului 2007 și în mod special în domeniul judiciar și al luptei împotriva corupției.

Aderarea efectivă a României la spațiul Schengen este condiționată de rezultatele procesului de evaluare Schengen, desfășurat în perioada 2009-2010 și de emiterea deciziei de aplicare deplină a acquis-ului Schengen de către Consiliul Uniunii Europene. Orizontul de timp avut în vedere de autoritățile române pentru aderarea la spațiul Schengen era stabilit inițial pentru martie 2011. Din păcate, acest lucru nu s-a întâmplat întrucât Franța și Germania, principalele „voci” ale Uniunii, nu au privit cu ochi buni intrarea României în spațiul Schengen la începutul anului 2011, considerând că țara noastră mai are de rezolvat unele probleme.

Pregătirile pentru aderarea la spațiul Schengen au demarat prin crearea cadrului general pentru o abordare unitară la toate nivelurile (legislativ, instituțional, financiar și pregătire) a acestei chestiuni. Unul din aspectele avute în vedere a fost revizuirea permanentă a Planului de Acțiune Schengen. Această revizuire a fost determinată de evoluțiile acquis-ului relevant la nivel european și de progresele legislative, instituționale și operative în domeniile descrise de Planul de Acțiune Schengen și a fost realizată pentru actualizarea informațiilor referitoare la situația implementării acquis-ului.

Scopul Planului de Acțiune Schengen este identificarea și prioritizarea acțiunilor care urmează să fie adoptate pentru îndeplinirea condițiilor pentru implementarea completă a acquis-ului Schengen, cât de curând posibil, precum și implementarea graduală a acestuia.

În vederea asigurării unui caracter coerent și unitar al procesului de pregătire a aderării României la spațiul Schengen a fost înființat Departamentul Schengen, autoritate națională în domeniu care coordonează și monitorizează îndeplinirea tuturor condițiilor necesare pentru aplicarea integrală

a prevederilor Acordului Schengen, precum și a celorlalte prevederi specifice acquis-ului Schengen, astfel cum este acesta definit de către documentele relevante ale Consiliului.

Măsurile prevăzute de Planul de Acțiune Schengen sunt finanțate în principal de la bugetul de stat, din care se alocă anual ministerelor și instituțiilor responsabile pentru implementarea măsurilor necesare. Acțiunile au fost planificate și executate de fiecare dintre aceste ministere/instituții, în funcție de calendarul stabilit în cadrul Planului de Acțiune Schengen și de strategiile și planurile de acțiune sectoriale specifice.

Pentru stabilirea cadrului instituțional pentru planificarea financiară, coordonarea, implementarea și auditarea utilizării fondurilor acordate României prin Facilitatea Schengen, a fost adoptată Hotărârea Guvernului nr. 895/2007 privind stabilirea cadrului instituțional pentru planificarea financiară, coordonarea, implementarea și auditarea utilizării fondurilor acordate României prin Facilitatea Schengen, cu modificările și completările ulterioare. Departamentul Schengen, Direcția generală Schengen din cadrul MAI este autoritatea competentă pentru Facilitatea Schengen, având responsabilitatea coordonării implementării asistenței comunitare prin Facilitatea Schengen.

În ceea ce privește perioada de implementare a Planului de acțiune Schengen, conform angajamentelor asumate de autoritățile responsabile, implementarea măsurilor tehnice, administrative și legislative necesare îndeplinirii complete a acquis-ului Schengen trebuiau realizate până la sfârșitul anului 2010.

Aderarea la spațiul Schengen a presupus parcurgerea mai multor etape:

- transmiterea Declarației de pregătire privind aderarea la spațiul Schengen;
- completarea și transmiterea chestionarului Schengen;
- vizitele de evaluare Schengen (evaluarea stadiului implementării acquis-ului Schengen pe cele 5 domenii: cooperare polițienească, protecția datelor personale, vize, frontiere maritime, aeriene și terestre și SIS/SIRENE.);
- redactarea rapoartelor privind rezultatele vizitelor de evaluare și aprobarea acestora în cadrul grupului de lucru Evaluare Schengen de la Bruxelles;
- adoptarea de către Consiliul UE a deciziei privind eliminarea controalelor la frontierele interne.

Pe parcursul anilor 2009 și 2010 au fost organizate vizite de evaluare Schengen pentru verificarea, în teren, a stadiului implementării acquis-ului Schengen, în următoarele domenii: cooperare polițienească, protecția datelor personale, vize, frontiere maritime, aeriene și terestre și SIS/SIRENE. Procesul de evaluare al României a fost finalizat, din punct de evaluare tehnic, prin adoptarea, în data de 28 ianuarie 2011, a ultimului raport în domeniul SIS/SIRENE.

Vizitele de evaluare au fost urmate de rapoarte de evaluare Schengen, aferente misiunilor desfășurate, care au fost aprobate în cadrul grupului de lucru Evaluare Schengen de la Bruxelles. Principala concluzie a rapoartelor de evaluare Schengen este că România a ajuns într-un stadiu avansat în ceea ce privește implementarea acquis-ului Schengen și este pregătită să adere la

spațiul Schengen. Fiecare raport de evaluare conține recomandări, de ordin legislativ, procedural, de infrastructură, pe care România trebuie să le implementeze până la data aderării la spațiul Schengen.

Următorul pas al României în cadrul procesului de evaluare Schengen este adoptarea Deciziei de eliminare a controalelor la frontierele interne, act care va consfinți aderarea noastră propriu-zisă la spațiul Schengen.

Procedura de consultare a Parlamentului European pe marginea proiectului textului Deciziei a fost inițiată în data de 12 noiembrie 2010. După consultarea PE, Consiliul Uniunii Europene, în formatul Consiliului Justiție și Afaceri Interne (JAI), votează cu unanimitate (exclusiv statele membre UE care participă la Schengen). Urmează publicarea în Jurnalul Oficial al Uniunii europene, intrarea în vigoare a Deciziei și în final aplicarea acesteia de către România.

Proiectul de raport care a fost prezentat în Parlamentul European redactat de eurodeputatul Carlos Coelho, concluzionează că România și Bulgaria sunt pe deplin pregătite să intre în Schengen. Documentul, arată că, „ținând cont de rezultatele evaluărilor și a vizitelor de reevaluare necesare realizate de echipele de experți, raportorul ajunge la concluzia că, deși există unele chestiuni deosebite care vor necesita o informare periodică și o urmărire pe viitor, acestea nu constituie un obstacol pentru deplina aderare a celor două state membre la spațiul Schengen”. În raport s-a mai susținut că trebuie ținut cont de faptul că zona Bulgaria-Turcia-Grecia este una din cele mai sensibile arii ale frontierelor externe ale UE, în termeni de migrație ilegală, ceea ce face necesar ca Bulgaria să adopte unele măsuri adiționale, mai ales pentru a pregăti un plan special care să conțină acțiunile de implementat în momentul intrării în Schengen și de asemenea o abordare comună (între Grecia, Turcia și Bulgaria) pentru a putea răspunde la posibila creștere a presiunii migraționiste.

Raportorul PE a subliniat că este necesar ca viitorul sistem de evaluare Schengen să nu opereze cu duble standarde, fiind necesar astfel ca toate țările Schengen, atât membre, cât și candidate, să fie supuse acelorași criterii de evaluare. În final, se arată că este important de reamintit că eliminarea controalelor la granițe cere un nivel minim de încredere reciprocă între statele membre cu privire la existența unor controale eficiente la granițele externe, întrucât securitatea spațiului Schengen depinde de rigoarea și eficiența cu care fiecare stat membru își desfășoară controalele la granițele sale externe.

Votul final în Parlamentul European cu privire la aderarea României și Bulgariei la spațiul Schengen a avut loc în data de 8 iunie 2011, acesta fiind unul pozitiv (raportul Coelho a fost adoptat cu 487 voturi pentru, 77 împotriva și 29 abțineri). Majoritatea eurodeputaților care au luat cuvântul în dezbaterile care s-au desfășurat în plenul Parlamentului european la acel moment s-au pronunțat în favoarea aderării celor două state, susținând că acestea au depus eforturi majore pentru îndeplinirea criteriilor de aderare, subliniind în același timp că cele două țări sunt pregătite tehnic pentru aderare. Tot cu această ocazie, președintele PE, Jerzy Buzek, a solicitat Consiliului European să țină seamă de acest vot al Legislativului. „Schengen reprezintă una dintre cele mai mari realizări ale Uniunii Europene, pe care nu avem voie să o distrugem cu decizii pripite. Sistemul Schengen oferă cele mai înalte standarde pentru managementul frontierelor. România și Bulgaria îndeplinesc aceste criterii, în consecință nu trebuie să amânăm

integrarea lor. Solicit Consiliului să urmeze recomandările votului exprimat azi de o mare majoritate a Parlamentului European”.

În data de 9 iunie 2011 au fost adoptate Concluziile Consiliului cu privire la finalizarea procesului de evaluare a stadiului de pregătire a României și Bulgariei. Deși documentul recunoaște eforturile făcute de România pentru îndeplinirea prevederilor acquis-ului Schengen, pe baza constatărilor făcute în rapoartele de evaluare, și concluzionează că țara noastră este pregătită să adere la spațiul Schengen, Consiliul a amânat discuțiile privind decizia de aderare pentru următoarea reuniune a Consiliului (septembrie 2011).

Consiliul Justiție și Afaceri Interne (JAI) reunit în 22 septembrie la Bruxelles nu s-a finalizat cu adoptarea deciziei privind aderarea României și Bulgariei la spațiul Schengen datorită opoziției deschise exprimate de Olanda și Finlanda. Consiliul JAI a amânat votul privind aderarea României și Bulgariei la spațiul Schengen, în ciuda eforturilor diplomatice și mediatice ale Poloniei care deținea la acel moment președinția rotativă a UE.

Ministrul polonez de externe, Jeryz Miller, președintele Consiliului de miniștri ai UE s-a exprimat cu acea ocazie : „Poziția a două state membre a făcut imposibilă o soluție, iar astăzi am ajuns la o concluzie tristă în privința a ceea ce înseamnă «încredere» între statele europene. Am promis României și Bulgariei că dacă vor îndeplini toate condițiile vor fi acceptate. Și știm din aprilie că aceste condiții au fost îndeplinite. În opinia mea, încrederea înseamnă și să-ți ții promisiunea, iar astăzi, această promisiune a fost încălcată”, a spus Miller.

La data de 13 octombrie 2011, Parlamentul European a adoptat, cu largă majoritate , o rezoluție non-legislativă care îndeamnă toate statele membre să adopte decizia de a extinde spațiul Schengen pentru a include Bulgaria și România strict pe baza procedurilor și acquis-ului Schengen. Rezoluția apreciază că nu se pot impune criterii suplimentare statelor membre aflate deja în proces de aderare la spațiul Schengen. În rezoluție, care a fost susținută de grupurile Popularilor Europeni (PPE), Socialiștilor și Democraților (S&D), Liberalilor (ALDE), Verzilor și Stângii Unite Europene (GUE), Parlamentul European subliniază că România și Bulgaria au pus integral în aplicare acquis-ul Schengen, ceea ce, conform Tratatului lor de aderare și cadrului juridic actual al UE, este singura condiție pentru aderarea la spațiul Schengen.

Legislativul european mai cere tuturor statelor membre să-și onoreze angajamentele asumate conform cadrului juridic al UE în privința criteriilor de aderare la spațiul Schengen și să nu acorde prioritate populismului național. Documentul mai arată că România și Bulgaria și-au reprojectat și reorganizat în mod fundamental sistemele integrate de gestionare a frontierelor prin investiții fundamentale în autoritățile de aplicare a legii, inclusiv pentru furnizarea de cursuri de formare și prin achiziționarea unor tehnologii de ultimă oră, și și-au consolidat vizibil cadrele juridice și instituționale, fapt recunoscut în toate rapoartele de evaluare Schengen. Documentul reaminteste si "sprijinul constant si solidaritatea aratate de Romania si Bulgaria ca parteneri de incredere în Europa de Sud-Est si contributia lor constanta la securitatea frontierelor în aceasta parte a Uniunii Europene, de exemplu prin participarea la operatiuni importante ale Agentiei europene pentru gestionarea cooperarii operationale la granițele externe (Frontex) menite sa contracareze migrația ilegală".

La Consiliul JAI reunit în data de 13 decembrie la Bruxelles a fost reluat subiectul privind aderarea României și Bulgariei la spațiul Schengen. Președinția polonă a prezentat stadiul procesului de aderare, precum și discuțiile purtate pe marginea acestui subiect cu ocazia Consiliului European în perioada 8 - 9 decembrie 2011. Au fost reiterate concluziile Consiliului European care au subliniat întrunirea tuturor condițiilor pentru adoptarea deciziei de aderare a României și Bulgariei la spațiul Schengen și a solicitat Consiliului JAI să adopte această decizie cât mai curând posibil. În ciuda acestui apel, președinția polonă a constatat că datorită opoziției unui stat membru (Olanda), proiectul de Decizie privind aderarea României și Bulgariei la spațiul Schengen nu poate fi adoptat. Olanda a precizat că își menține poziția exprimată anterior și că o eventuală flexibilizare ar putea surveni doar ca urmare a unui raport MCV interimar pozitiv (februarie 2012). Anterior (în noiembrie), Finlanda a anunțase prin vocea ministrului Afacerilor Europene, Alexander Stubb, că este de acord cu o soluție de compromis care să permită aderarea etapizată a României și Bulgariei la Spațiul Schengen (mai întâi ar fi deschise spațiul aerian și granițele maritime, urmând ca ulterior să se ia o decizie și cu privire la eliminarea controloanelor la frontierele interne terestre).

La Consiliul European din martie 2012 de la Bruxelles s-a stabilit luarea unei decizii în privința aderării României și Bulgariei la spațiul Schengen în septembrie 2012, însă și ulterior cele 2 state s-au confruntat cu amânări succesive, deși formal au fost recunoscute eforturile continue depuse de cele două state candidate și faptul că au fost îndeplinite condițiile pentru adoptarea deciziei de aderare a României și Bulgariei la spațiul Schengen.

În conformitate cu articolul 4, alineatul 2 din Tratatul de aderare a României și Bulgariei la UE, decizia vizând aderarea acestor 2 state la spațiul Schengen se adoptă cu unanimitate (care este greu de întrunit datorită opoziției anumitor state membre)

3. CONCLUZII

Politicele JAI implică funcții și prerogative esențiale ale statului național modern, precum furnizarea de securitate internă cetățenilor, controlarea frontierelor externe și administrarea justiției. Politicile JAI implică aspecte sensibile: combaterea criminalității și imigrației ilegale, asigurarea echității sistemelor de azil și protecția acestora împotriva abuzului, precum și facilitarea accesului la justiție.

Astăzi, Europa este un loc unde drepturile cetățenilor sunt respectate și securitatea acestora este protejată. Până în prezent, s-au înregistrat numeroase succese în politica în domeniul justiției și afacerilor interne. Extinderea spațiului Schengen permite ca peste 400 de milioane de cetățeni să călătorească fără a fi supuși controalelor de la frontiera din Peninsula Iberică până în statele baltice. Acest lucru necesită o mai bună gestionare a frontierelor externe ale UE, iar înființarea agenției Frontex constituie un pas important în acest sens.

În prezent, se elaborează o politică comună în domeniul azilului și în cel al imigrației, bazată pe eficiență și echitate. Prin intermediul mandatului european de arestare și prin facilitarea schimbului de informații între autoritățile de aplicare a legii, UE și-a consolidat capacitățile de combatere a criminalității, în special, a criminalității organizate și a terorismului. Procedurile civile și comerciale ale UE facilitează accesul la justiție al cetățenilor și întreprinderilor în cazul

unor acțiuni cu caracter transfrontalier. Cu toate acestea, sunt necesare eforturi suplimentare pentru ca Uniunea să facă față provocărilor din următorii ani. Intrarea în vigoare a Tratatului de la Lisabona permite Uniunii să abordeze cu o mai mare ambiție preocupările și aspirațiile de zi cu zi ale cetățenilor europeni. Între timp, acordarea unui rol mai semnificativ Parlamentului European va spori responsabilitatea UE pentru acțiunile sale, în interesul cetățenilor.

Programul de la Stockholm stabilește prioritățile pentru abordarea provocărilor JAI în următorii cinci ani. În primul rând, programul va promova drepturile fundamentale în vederea transformării cetățeniei europene într-o realitate tangibilă. Inițiativa cetățenilor prevăzută în Tratatul de la Lisabona constituie un impuls puternic pentru participarea cetățenilor europeni la viața democratică a Uniunii. Cetățenii trebuie să aibă posibilitatea de a-și exercita pe deplin dreptul de a se muta într-un alt stat membru decât cel de origine pentru a studia sau a lucra, pentru a deschide o afacere, a întemeia o familie sau a ieși la pensie.

BIBLIOGRAFIE

Ask, B., Barrot, J., Billström, T. (2009) „Un spațiu european de justiție, libertate și securitate”, *România Liberă*, 10 Decembrie 2009

Băluță, O., Bălan, C. (2007) *Justiție și afaceri interne*, Editura Tritonic, București

Diaconu, N. (2001) *Sistemul instituțional al Uniunii Europene*, Editura Lumina Lex, București

Fuerea, A. (2009) *Manualul Uniunii Europene*, Editura Universul Juridic, București

Fuerea, A. (2003) *Drept instituțional comunitar european. Partea generală*, Editura All Beck, București

Manolache, O. (2005) *Drept comunitar*, Editura All Beck, București

Marcu, V., Deaconu, N. (2002) *Drept instituțional comunitar*, Editura Lumina Lex, București

Wallace, H., Wallace, W., Pollack, M.A. (2005) *Elaborarea politicilor în Uniunea Europeană*, Ed. a v-a, Oxford University Press

*** Centrul de Resurse Juridice, „Campanie de informare a funcționarilor publici privind conținutul acquis-ului comunitar”, „Justiție și Afaceri interne”, București, 2004

*** „Spațiul de libertate, securitate și justiție - vize, azil, imigrare între Schengen și Lisabona”, curs de formare în afaceri europene (IER, 3-4 noiembrie 2011) - formatori: Simina Tănăsescu, Florin Saghi, Ingrid Popa Mocanu

www.europa.eu.int

www.mai.ro

www.mae.ro