

Carmen NISTOR

Monica PUIU

Doctoral School of Economics and Business Administration,
University of Alexandru Ioan Cuza,
Ia i, România

INFLUENȚA SOCIETĂȚILOR MULTINAȚIONALE ASUPRA CONTABILITĂȚII ÎN ROMÂNIA

* Traducere din publicația în limba engleză *Cross-Cultural Management Journal* nr. 28/2013

Keywords

Multinational groups

National accounting regulations

IAS/IFRS

JEL classification

M16, M41, M48, M21

Abstract

Economic globalizations, development of international markets, have led multinational companies to develop their activities worldwide. In this context, they faced different accounting regulations of various countries. Therefore, based on the need for a common framework of accounting regulations, several bodies have started the process of creating a System of International Accounting Standards (IAS/IFRS).

The purpose of this article is to explain how multinational activities (but not only that) have influenced the process of accounting harmonization in Romania and convergence of the national accounting system to International Accounting Framework, by adopting IAS/IFRS.

INTRODUCERE

Un dintre cele mai importante de presiune cu care se confruntă evoluțiile rilor și uniunilor de comerț internațional este reprezentată de puterea și influența companiilor multinaționale care printr-un spunsul acestor lideri globalizării. Combinarea creșterii investițiilor străine directe, schimbărilor tehnologice, piețelor financiare internaționale face posibil pentru companiile multinaționale să fie printre conducătorii economiei globale.

Companiile multinaționale joacă cum un rol important în economiile tuturor țărilor și în relațiile economice internaționale, devenind un subiect din ce în ce mai important pentru guverne și organismele de reglementare internaționale. Prin investițiile străine directe, aceste companii pot duce beneficii substanțiale țărilor de origine către țărilor gazdă prin contribuțiile utilizate eficientă capitalului, tehnologiei și resurselor umane între țări, îndeplinind un rol important în promovarea bunăstării economice și sociale.

Deși companiile multinaționale, organizându-și operațiile dincolo de granițele naționale, pot conduce la bucurii prin concentrarea puterii economice și la conflicte cu obiectivele de politică internațională. Mai mult, complexitatea acestor dificultăți unei percepții clare privind structurile lor diverse, operațiile și politicile pot ridica motive de îngrijorare.

De când operațiile firmelor multinaționale s-au extins în întreaga lume, trebuie depuse toate eforturile de cooperare între toate statele, mai ales între țările dezvoltate și cele în curs de dezvoltare, vând ca obiectiv îmbunătățirea standardelor de reglementare internațională în vederea minimizării și rezolvării problemelor legale de activitate lor.

Companiile multinaționale au caracteristici de rezistență următoare trei caracteristici: controlul activităților economice în mai multe țări; bilitate de obținere venitului din diferențele geografice dintre țări și regiuni în dotare cu factorii în politică guvernamentală; flexibilitate geografică, bilitate de dispune de resurse și operații între localități la scară globală.

1. COMPANIILE MULTINAȚIONALE: ORIGINI ȘI EVOLUȚIE

Multinaționalele sunt cele companii care se angajează în investiții străine directe (ISD) și care dețin și controlează activitățile generatoare de valoare adăugată în mai mult decât o țară.

În general se folosesc termenii de „*transnațională*” și „*multinațională*” când vorbim despre acestea. Primul termen a fost adoptat de Centrul Național al Uniunii pentru Corporațiile Transnaționale (UNCTC) în 1974 la cererea câtorva țări din America Latină care au dorit să facă deosebire între companiile domiciliat într-o țară din America Latină care raportează investițiile în țara, față de cele care își au originea în diferite regiuni. Al doilea termen este preferat de către țările dezvoltate, de omenii de afaceri și comunitatea academică. Cu trecerea timpului, diferențele metodologice au dispărut, astfel că acum ambii termeni desemnează același lucru.

Totuși, la nivel de analiză, există deosebiri între cei doi termeni. De exemplu, în mediul academic, termenul de „*transnațională*” este folosit pentru desemna „*o corporație multinațională care practică o strategie de integrare deplină și organizare multi-dimensională*”. [1]

În concepțiile lor, care folosesc termenii când vorbim despre acestea crezând că se referă la același fenomen, singura diferență este că companiile multinaționale este un termen folosit după 1980, iar companiile transnaționale este un termen folosit înainte de 1980.

Există însă și cazurile în care există o diferență majoră între cei doi termeni. Printre acestea este și Cărlă Dăsbăch care oferă definiții distincte pentru cei doi termeni. Astfel, o companie multinațională este o întreprindere orientată în mod primordial către diferite piețe naționale sau regiuni diferite. Ea se caracterizează printr-o administrare descentralizată (unități naționale sau regionale care sunt în cele mai multe cazuri autonome de centru de decizie principal), o multitudine de linii de producție (fiecare orientată spre piața națională sau regională) și multe divizii de muncă suprapuse cu activități superflue deoarece fiecare unitate operează independent față de celelalte.

Pe de altă parte, o companie transnațională este orientată spre o piață mondială, sau cel puțin spre o piață externă care acoperă câteva țări sau regiuni.

Administrarea este de departe mai centralizată decât în cazul multinacionalelor, office-ul principal vând un control direct mai mare asupra unităților. Mai mult, o transnațională se mișcă spre creșterea unei singure întreprinderi cu o singură divizie de muncă prin eliminarea activităților superflue și concentrarea activităților în cele țări (regiuni, piețe) care oferă cele mai mari venituri în desfășurarea activității. În opinia noastră, compania transnațională este un produs al organizației clasice FORD deoarece numărul este vital în condițiile socio-economice actuale.

De asemenea, termenii de “întreprindere”, “firmă”, “corporatie”, “societate” și “companie” tind să fie sinonimi, deși este recunoscut că fiecare are o conotație legală specifică; iar termenul de “global” referențial este mai specific, referindu-se la o companie care se angajează în activități lucrative în fiecare din regiunile majore ale lumii și care urmărește o strategie de integrare a acestor activități.

Definiția de la început este un general larg acceptat, dar trebuie înțeles conținutul de fapt, pe lângă activitate lucrative, o companie multinacională se angajează într-o vârstă de legalități cooperative, dese neechitate, de tipul licensing-ului și alinelor strategice, care pot duce la un grad de control și influență asupra producției străine.

Pentru precizarea gradului de importanță unei multinacionale se iau în considerare următoarele criterii:

- numărul de filiale străine și companiilor societăți pe care le are în proprietate sau controlează;
- numărul de țări în care se angajează cu activități lucrative;
- proporția bunurilor și veniturilor la nivel global și numărul angajaților pentru filialele străine;
- gradul de internaționalizare la managementului, proprietății și activităților cu valoarea ridicată (cum ar fi cercetare-dezvoltare = C&D).

O companie multinacională poate fi proprietate privată sau publică, poate proveni dintr-o țară socialistă sau cu economie de

piță; poate fi motivată de obiective private sau sociale; poate vrea o rețea mare de activități în numeroase țări sau un singur produs într-o singură țară; proprietatea poate fi de înalt control de persoane/instituții dintr-o singură țară (Mars, Tengel); național controlul internional de înalt control (Ford, Sony, Samsung), sau internațional de înalt control (Gulf, Royal Dutch Shell).

În funcție de mărimea, companiile multinacionale au o serie de caracteristici specifice:

- cifre de afaceri multor companii depășesc chiar produsul național brut al unor țări;
- pot obține împrumuturi în condiții mai favorabile decât multe guverne;
- doptă conducere centralizată a problemelor vitale și descentralizare celorlalte activități, strategie numită “gestiune integrată”;
- viteza și dinamismul: cresc, se extind, se absorb, se multiplică, își largesc continuu activitatea, tehnologia și piața de migrație, obiectul de activitate se diversifică;
- combină venituri de schimb cu diversificarea;
- un “proces modular”, componentele tipice fiind similare în produse finite diferite funcție de caracteristicile fiecărei piețe-țară.

2. CONTABILITATEA LA NIVELUL COMPANIILOR MULTINAȚIONALE

Pentru precizarea evoluției poziției financiare și performanțelor grupurilor de societăți este necesar să se dispună de conturile de grup și conturile consolidate. Conturile consolidate, care sunt elaborate pe baza conturilor individuale prezentate de fiecare societate a grupului, au scopul furnizării de informații financiare cu privire la grup, ca și cum acest grup ar fi o singură entitate. Întocmirea conturilor consolidate presupune depășirea cadrului conturilor individuale ale societăților, cu scopul de a construi o imagine unică a unui grup de societăți ce aparțin unui sistem economic coerent [2].

Conturile consolidate ocupă primul loc în comunicarea financiară a grupurilor de

societii datorită încorporării conturilor individuale la societățile mamă de prezent o imagine de ansamblu supraactivelor, datorită, poziției financiare și rezultatelor întregului grup. În acest sens: [3]

- în bilanțul societății mamă, titlurile de participare de înute sunt contabilizate la costul de chiziție, ceea ce nu permite să se precizeze evoluția ulterioară investiției;
- în contul de profit și pierdere, societățile mamă nu prezintă performanțele filialelor decât în măsură în care contabilizează dividendele primite și proviziunile pentru depreciere a titlurilor de participare;

Prin urmare, printr-o distorsiune în prezentare performanțelor reale ale filialei în conturile societății mamă deosebite, de cele mai multe ori, dividendele sunt diferite de rezultatele filialei. De asemenea, este imposibil pentru un utilizator extern al conturilor societății mamă să precizeze dacă cifra de afaceri corespunde în întregime vânzărilor externe grupului sau, în parte, și operațiilor realizate cu societățile din cadrul grupului (exemplul cel mai frecvent este cel al societății mamă care-și vinde produse propriile filiale, care, la rândul lor se ocupă de comerț realizat).

- o situație financiară prezentă în societățile mamă poate să fie compromis de îndatorirea unei sume multor societăți din cadrul grupului;

Conturile consolidate permit evitarea acestor inconveniente și contribuie la prezentarea de informații extrem de utile pentru: investitori (acionari), creditorii de fonduri (bancile, în special), analiștii financiari și utilizatorii. [4]

- investitorii, cu toate acestea, găsesc în conturile consolidate informații cu privire la activitate, datorită, rezultatul, participarea de autofinanțare și fluxurile de trezorerie ale ansamblului economic constituit de grup, informații care permit o precizie, în condiții cât mai bune, valorii societății mamă;
- creditorilor de fonduri (bancilor), conturile consolidate le permit precizarea marelui în care creditele acordate se datorizează nevoilor reale și posibilităților de rambursare ale grupului;

De exemplu, dacă creditul este acordat societății mamă, pe baza conturilor consolidate se poate preciza puterea financiară întregului grup. Dimpotrivă, dacă este vorba despre o

la societate din cadrul grupului, ele permit evaluarea ajutorului pe care se poate realiza primele din partea grupului, în caz de faliment.

- pe baza informațiilor din conturile consolidate analiștii financiari pot să efectueze analize mult mai pertinente la rezultatele realizate, participarea de investiții, cifrele de afaceri etc.

Fiind de origine anglo-saxonă, conturile consolidate sunt construite pe baza supremăției realității economice supra primăriei juridice. Realitatea unui grup este dată de faptul că societățile mamă domină filialele și poate, în orice moment, să le suprimă autonomia de gestiune, în timp ce, în prezent, fiecare filială are personalitate juridică distinctă și patrimoniu propriu.

Toate acestea considerăm, după ce lăsa posibilitatea pe care o oferă consolidarea de eliminare a nominalilor de origine fiscală, conferă conturilor consolidate primul loc în ierarhia documentelor financiare întocmite pentru informarea acționarilor și terților.

3. REGLEMENTĂRI CONTABILE PRIVIND CONTURILE CONSOLIDATE LA NIVEL EUROPEAN ȘI INTERNAȚIONAL

La nivelul Uniunii Europene, prin preluarea dispozițiilor Directivei VII-europene în reglementările contabilele fiecărui stat membru, s-a încercat armonizarea dispozițiilor naționale cu privire la conturile consolidate. Acesta este un proces, publicat în 13 iunie 1983, potrivit căruia unei influențe anglo-saxone. Discuțiile referitoare la perimetrul de consolidare, metodele de consolidare și consecințele procesului de consolidare au fost, în totalitate, dominate de doctrina practică contabilă anglo-saxonă. [5]

În textul directivei se face referire la întreprinderile care au obligația de prezentare a conturilor consolidate, societățile care intră în perimetrul de consolidare, cauzile de scutire de consolidare, cauzile de eliminare a anumitor societăți din perimetrul de consolidare, modalitățile de întocmire a conturilor consolidate, elementele la care trebuie să se facă referință în raportul de gestiune consolidat, controlul conturilor consolidate, publicarea conturilor consolidate etc.

În ciud progreselor realizate în Europă prin intermediul acestei directive europene, este permis o armonizare completă tehnicilor de consolidare din cauza numeroaselor opțiuni pe care le conține, ca, de exemplu: tratamentul contabil al goodwill-ului, integrare

proporțional culturaliv etc. precum și din cauza procesului de elaborare și punere în aplicare a directivelor în legislațiile statelor membre fost realizat treptat, după cum rezultă din tabelul nr. 1:

Tabelul nr. 1 Momente ale adoptării Directivei a VII-a de către statele membre UE

Țara	Data introducerii Directivei a VII-a în legislația națională a statelor membre
Danemarca	1990
Marea Britanie	1989
Franta	1985
Olanda	1988
Luxemburg	1988
Belgia	1990
Germania	1985
Grecia	1987
Irlanda	1992
Portugalia	1991
Spania	1989
Italia	1991

astfel, se poate înțelege foarte ușor cum o directivă poate să devină, într-o anumită măsură, desuetă, în momentul în care începe să fie aplicată, și cum acest lucru poate să ignore noile operații care apar între momentul publicării și punerea în aplicare.

Înființată în 1973, Comisia Internțională de Standarde Contabile (IASB/ISB) vizează obiectivul de a

publicare de norme contabile internaționale care să fie respectate în redactarea și prezentarea situațiilor financiare, precum și acceptarea aplicării acestor norme la nivel internațional. [6]

După o primă normă, IAS 3 „Situații financiare consolidate”, bând ulterior, IASB publică mult mai multe norme care vizează, în mod direct, consolidarea grupurilor:

Tabelul nr. 2 Standardele adoptate de IASB/IASB

Norma contabilă	Elemente de consolidare tratate
IAS 21 „Efectele variației cursurilor monedelor străine”	<ul style="list-style-type: none"> conversiunile conturilor filialelor străine
IAS 22 „Grupurile de întreprinderi”	<ul style="list-style-type: none"> contabilitatea grupurilor de întreprinderi prin achiziție și punerea în comun de interese, determinarea tratamentului contabil al diferenței de achiziție
IAS 27 „Situațiile financiare consolidate și contabilizarea participărilor în filiale”	<ul style="list-style-type: none"> perimetrul de consolidare, consolidarea prin metoda integrării globale
IAS 28 „Contabilizarea investițiilor în întreprinderile asociate”	<ul style="list-style-type: none"> consolidarea prin metoda punerii în echivalență
IAS 29 „Prezentarea conturilor în economiile hiperinflaționiste”	<ul style="list-style-type: none"> conversiunile conturilor filialelor situate în țări cu o puternică inflație
IAS 31 „Informații financiare relevante pentru participările în cadrul întreprinderilor de tipul joint-ventures”	<ul style="list-style-type: none"> consolidarea prin metoda integrării proporționale

Deoarece împiedică sigur re
tr nsp ren ei situ țiilor fin nci re, diversit te
pr cticilor cont bile l nivel intern țion l
po te s fie un obst col pentru fin n țe re
întreprinderilor. Pentru remedi cest
împediment, m jorit te burselor, cu excepți
celor din SU , u f voriz t dopt re
normelor el bor te de I SC, dispensând de
inform ții complement re societ țile le c ror
situ ții fin nci re sunt întocmite pe b z
cestor norme. De f pt, în momentul ctu l,
întocmire situ țiilor fin nci re pe b z
normelor I SC devenit o condiție esenți l
pentru grupurile c re doresc s se fin n țeze de
pe piețele fin nci re intern țion le.

4. REGLEMENTĂRI CONTABILE PRIVIND ACTIVITATEA MULTINAȚIONALELOR ÎN ROMÂNIA

Dezvolt re Sistemului de cont bilit te
din Români vut c obiectiv de b z
rmoniz re legisl iei cu directivele europene
în domeniu, în vedere îndeplinirii cerin elor
de d pt re l Uniune Europe n , precum i
liniere l St nd rdele Intern ion le de
Cont bilit te, situ ie impus de glob liz re
economic , dezvolt re pie ei de c pit l i
ctivit ii societ ilor multin ion le. [7]

dopt re *Directivei VII- Uniunii
Europene* vut drept scop princip l
reglement re uniform pe sp iul comunit r
regulilor i pr cticilor de întocmire i
prezent re conturilor consolid te. Directiv
VII- Consiliului coordone z legisl i cu
privire l conturile consolid te (l nivel de
grup) i define te împrejur rile în c re
urmez s fie întocmite conturile consolid te.
[8]

Reglement rile conforme cu Directiv
VII- Uniunii Europene simile z în m re
p rte prevederile cestei plic bile grupurilor
de societ i c re- i desf o r f cerile pe
teritoriul României. Generic, grupul, în
viziune reglement rilor n ion le i europene,
reprezint ns mblul de societ i form t din
comp ni m m i fili lele s le. De principiu,
grupul prezint situ ii fin nci re consolid te,
vând drept princip l obiectiv inform re cu
fidelit te utiliz torilor cu privire l pozi i
fin nci r i rezult tele ob inute de entit ile

membre le grupului, consider te c un tot
unit r.

Începând cu exercițiul fin nci r l
nului 2012, societ țile comerciale le c ror
v lori mobili re sunt tr nz cțion te pe o pi ț
reglement t vor întocmi situ țiile fin nci re
individuale în conformit te cu St nd rdele
Intern țion le de R port re Fin nci r
(„IFRS”). În Români , plic re I S/IFRS se
refer l entit țile de interes public, printre
c re i perso nele juridice c re p rțin unui
grup de societ ți și intră în consolid re,
plicând St nd rdele Intern țion le de
R port re Fin nci r .

CONCLUZII

Glob liz re economiei mondiale vut
c efect i fost, în cel i timp, un c t liz tor
pentru p ri i i func ion re comp niilor
multin ion le. Deoarece fili lele i
sucurs lele cestor î i desf o r ctivit te
în ri diferite, ele sunt supuse reglement rilor
cont bile le st telor respective, cee ce
îngreune z ob inere unor d te comp r bile
l nivel glob l. Se n te stfel necesit te
rmoniz rii sistemelor cont bile le rilor
lumii, crescând stfel posibilit te lu rii unor
decizii investi ion le bine fund ment te.

Se const t c , în ciud eforturilor
depuse de forurile intern ion le, exist în
continu re diferen e semnific tive între
reglement rile cont bile i pr cticile în
domeniu le diferitelor ri europene c re
conduc l cre tere cheltuielilor înregistr te de
societ ile multin ion le.

Trecere l st nd rdele glob le
reprezint dopt re unui limb j comun de
c tre comp niile tr nsfront liere i societ țile
multin țion le. To i juc torii de pe pi u
nevoie de r port ri fin nci re tr nsp rente,
coerente, comp r bile i complete pentru lu
decizii economice solide. Implement re IFRS
este un proces complex c re duce schimb ri
fund ment le procesului de r port re
cont bil , re un imp ct semnific tiv supr
d telor fin nci re i necesit restructur re
sistemelor inform țion le interne. ce st
implement re po te influen pro pe to te
funcțiile unei comp nii, de l sistemele de
r port re fin nci r , l mecanismele de control
intern, c drul fiscal, trezoreri , sistemul de
remuner re m n gementului, procesul de

administrare fluxului de lichidități, precum și regimul juridic.

Bibliografie

- [1] Dunning, J.H. (1981). *International Production and the Multinational Enterprise*. London: George Allen and Unwin, p.3
- [2] Tiron-Tudor .(2000). *Consolidare conturilor*, București: Tribuna Economică
- [3] Feleșcu, N., Mălcuș, L. (2007). *Contabilitate consolidată: o abordare europeană în internățională*. București: Editura Economică, p. 81
- [4] Ștefan, M. (2002). *Contabilitate grupurilor multinazionale*. București: Editura Economică, pp. 23-24
- [5] Alexander, D., Nobes, C. (1994). *Accounting in Europe: An Introduction To Financial Accounting*. London: Prentice-Hall, p. 95
- [6] Ștefan, P., Vișniuc, I.L., Găbrăuș, D.R. (2011), *Considerații privind grupurile de societăți în situațiile financiare consolidate*. Studii Universității “Vasile Goldi”, Jurnalul de Științe Economice anul 21, Partea I, pp. 457 - 469
- [7] Pop, L., Cumpănuș, P.E. (2010). *Situațiile financiare nu le în context european*. Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Științe Economice, Nr. 1, pp. 53 - 66
- [8] Ghiță-Mitrescu, S. (2007). *Convergența în domeniul contabilității în contextul globalizării economiei mondiale*. Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Științe Economice, Nr. 1, pp. 123 - 128