

Carmen NISTOR

Monica PUIU

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

INFLUENȚA SOCIETĂȚILOR MULTINAȚIONALE ASUPRA CONTABILITĂȚII ÎN ROMÂNIA

Traducere din publicația "SEA-Practical Application of Science", Volume I, Issue 1 / 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

Una dintre cele mai mari forțe de presiune cu care se confruntă evoluția țărilor și a uniunilor de comerț internațional este reprezentată de puterea și influența companiilor multinaționale ca parte a răspunsului acestora la globalizare. Combinarea creșterii investițiilor străine directe, schimbărilor tehnologice, piețelor financiare internaționale a făcut posibil pentru companiile multinaționale să fie printre conducătorii economiei globale.

Companiile multinaționale joacă acum 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 naționale și internaționale. Prin investițiile străine directe, aceste companii pot aduce beneficii substanțiale atât țărilor de origine cât și țărilor gazdă prin contribuții la utilizarea eficientă a capitalului, tehnologiei și resurselor umane între țări, îndeplinind un rol important în promovarea bunăstării economice și sociale.

Dar companiile multinaționale, organizându-și operații dincolo de cadrul lor național, pot conduce la abuzuri prin concentrarea puterii economice și la conflicte cu obiectivele de politică națională. Mai mult, complexitatea acestora și dificultatea 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 a se coopera între toate statele, mai ales între țările dezvoltate și cele în curs de dezvoltare, având ca obiectiv îmbunătățirea standardelor de reglementare internaționale în vederea minimizării sau rezolvării problemelor legate de activitatea lor.

Companiile multinaționale au ca structuri de rezistență următoarele trei caracteristici: controlul activităților economice în mai multe țări; abilitatea de a obține avantaje din diferențele geografice dintre țări și regiuni în dotarea cu factori și în politici guvernamentale; flexibilitatea geografică, abilitatea de a dispune de resurse și operații între localități la scară globală.

1. COMPANIILE MULTINAȚIONALE: ORIGINI ȘI EVOLUȚIE

Multinaționalele sunt acele 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 “*transnațional*” și “*multinațional*” ca având aceeași semnificație. Primul termen a fost adoptat de Centrul Națiunilor Unite pentru Corporațiile Transnaționale (UNCTC) în 1974 la cererea câtorva țări din America Latină care au dorit să facă deosebirea între companiile domiciliat într-o țară din America Latină care ar putea investi în altă țară, față de acelea care și au originea în afara regiunii. Al doilea termen este preferat de către țările dezvoltate, de oamenii 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 “*transnațional*” este folosit pentru a desemna “*o corporație multinațională care practică o strategie de integrare deplină și organizare multi-dimensională*”. [1]

În concepția altora, care folosesc termenii ca având același înțeles și crezând că se referă la același fenomen, singura diferență este că compania multinațională este un termen folosit după 1980, iar compania transnațională este un termen folosit înainte de 1980.

Există însă și academicieni care susțin că există o diferență majoră între cei doi termeni. Printre aceștia este și Carl Dassbach care oferă definiții distincte pentru cei doi termeni. Astfel, o companie multinațională este o întreprindere orientată în mod primar către diferite piețe naționale sau regiuni diferite. Ea se caracterizează printr-o administrare descentralizată (unități naționale sau regionale care sunt în cea mai mare parte autonome de centrul de decizie principal), o multitudine de linii de producție (fiecare orientată spre piața națională sau regională) și multe divizii de muncă suprapuse cu activități superflux 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 multinaționalelor, office-ul principal având un control direct mai mare asupra unităților. Mai mult, o transnațională se mișcă spre crearea unei singure întreprinderi cu o singură divizie de muncă prin eliminarea activităților superflue și concentrarea activităților în acele țări (regiuni, piețe) care oferă cele mai mari avantaje în desfășurarea activității. În opinia sa, compania transnațională este un produs al organizației clasice FORD dar care nu mai este viabilă în condițiile socio-economice actuale.

De asemenea, termenii de “antrepriză”, “firmă”, “corporație”, “societate” sau “companie” tind să fie sinonimi, deși este recunoscut că fiecare are o conotație legală specifică; iar termenul de “global” are un înțeles 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 dată la început este una generală și larg acceptată, dar trebuie ținut cont și de faptul că, pe lângă activitatea lucrativă, o companie multinațională se angajează într-o varietate de legături cooperative, adesea neechitabile, de tipul licensing-ului sau alianțelor strategice, care le poate da un grad de control și influență asupra producției străine.

Pentru aprecierea gradului și mărimii unei multinaționale se iau în considerare următoarele criterii:

- numărul și mărimea filialelor străine sau companiilor asociate pe care le are în proprietate sau le controlează;
- numărul țărilor în care se angajează cu activități lucrative;
- proporția bunurilor și veniturilor la nivel global sau numărul angajaților pentru filialele străine;
- gradul de internaționalizare al managementului, proprietății și al activităților cu valoare ridicată (cum ar fi cercetarea-dezvoltarea = C&D).

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

pieță; poate fi motivată de obiective private sau sociale; poate avea o rețea mare de activități în numeroase țări sau un singur produs într-o singură țară străină; proprietatea poate fi deținută și controlată de persoane/instituții dintr-o singură țară (Mars, Tateng); național controlată și internațional deținută și condusă (Ford, Sony, Samsung), sau internațional deținută și controlată (Agfa, Royal Dutch Shell).

Ajungând la o fază de maturitate, companiile multinaționale au căpătat o serie de caracteristici specifice:

- cifra de afaceri a multor companii depășesc chiar produsul național brut al unor țări;
- pot obține împrumuturi în condiții mai avantajoase decât multe guverne;
- adoptă o conducere centralizată a problemelor vitale și o descentralizare a celorlalte activități, strategie numită “gestiune integrală”;
- vitalitate și dinamism: cresc, se extind, se absorb, se multiplică, își largesc continuu aria de activitate, tehnologia și capitalul migrează, obiectul de activitate se diversifică;
- combină avantajele de scară cu diversificarea;
- au o “producție modulară”, componentele tipizate fiind asamblate în produse finite diferențiate funcție de caracteristicile fiecărei piețe-țintă.

2. CONTABILITATEA LA NIVELUL COMPANIILOR MULTINAȚIONALE

Pentru a aprecia evoluția poziției financiare și performanțelor grupurilor de societăți este necesar să se dispună de conturile de grup sau conturile consolidate. Conturile consolidate, care sunt elaborate pe baza conturilor individuale prezentate de fiecare societate a grupului, au ca scop furnizarea de informații financiare cu privire la grup, ca și cum acesta ar forma o singură entitate. Întocmirea conturilor consolidate presupune depășirea cadrului conturilor individuale ale societății mamă, cu scopul de a construi o imagine unică a unui grup de societăți ce aparțin unui ansamblu economic coerent [2].

Conturile consolidate ocupă primul loc în comunicarea financiară a grupurilor de

societăți datorită incapacității conturilor individuale ale societății mamă de a prezenta o imagine de ansamblu asupra activelor, datoriilor, poziției financiare și rezultatelor întregului grup. În acest sens: [3]

- în bilanțul societății mamă, titlurile de participare deținute sunt contabilizate la costul de achiziție, ceea ce nu permite să se aprecieze evoluția ulterioară a investiției;
- în contul de profit și pierdere, societatea mamă nu prezintă performanțele filialelor decât în măsura în care contabilizează dividendele primite și provizioanele pentru deprecierea titlurilor de participare;

Prin urmare apare o distorsiune în prezentarea performanțelor reale ale filialei în conturile societății mamă deoarece, de cele mai multe ori, dividendele sunt diferite de rezultatele filialei. De asemenea, este imposibil pentru un utilizator extern al conturilor societății mamă să aprecieze dacă cifra de afaceri corespunde în întregime vânzărilor exterioare grupului sau, în parte, și operațiilor realizate cu societățile din cadrul grupului (exemplul cel mai frecvent este cel al societății mamă care-și vinde producția propriilor filiale, care, la rândul lor se ocupă de comercializare).

- o situație financiară aparent sănătoasă a societății mamă poate să fie compromisă de îndatorarea uneia sau mai multor societăți din cadrul grupului;

Conturile consolidate permit evitarea acestor inconveniente și contribuie la prezentarea de informații extrem de utile pentru: investitori (acționari), creditorii de fonduri (băncile, în special), analiști financiari și alți utilizatori. [4]

- investitorii, actuali și potențiali, găsesc în conturile consolidate informații cu privire la activele, datoriile, rezultatul, capacitatea de autofinanțare și fluxurile de trezorerie ale ansamblului economic constituit de grup, informații ce permit o apreciere, în condiții cât mai bune, a valorii societății mamă;
- creditorilor de fonduri (băncilor), conturile consolidate le permit aprecierea manierei în care creditele acordate se adaptează nevoilor reale și posibilităților de rambursare ale grupului;

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

altă societate din cadrul grupului, ele permit evaluarea ajutorului pe care aceasta ar putea să-l primească din partea grupului, în caz de faliment.

- pe baza informațiilor din conturile consolidate analiștii financiari pot să efectueze analize mult mai pertinente ale ratelor de rentabilitate, capacităților de investiții, cifrei de afaceri etc.

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

Toate aceste considerații, adăugate la posibilitatea pe care o oferă consolidarea de a elimina anomaliile 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 a VII-a europene în reglementările contabile ale fiecărui stat membru, s-a încercat o armonizare a dispozițiilor naționale cu privire la conturile consolidate. Aceasta directivă, publicată în 13 iunie 1983, poartă amprenta 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 și practica contabilă anglo-saxonă.[5]

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

În ciuda progreselor realizate în Europa prin intermediul acestei directive europene, ea nu a permis o armonizare completă a tehnicilor de consolidare din cauza numeroaselor opțiuni pe care le conține, ca, de exemplu: tratamentul contabil al goodwill-ului, integrarea

proporțională facultativă etc. precum și din cauză că procesul de elaborare și punere în aplicare a directivei în legislația statelor membre a fost realizată treptat, după cum rezultă și 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
Franța	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 oarecare măsură, desuetă, în momentul în care ea începe să fie aplicată, și cum aceasta poate să ignore noile operații care apar între momentul publicării și punerea în aplicare.

Înființată în 1973, Comisia Internațională a Standardelor Contabile (IASC/IASB) avea ca obiectiv elaborarea și

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

După o primă normă, IAS 3 „Situații financiare consolidate”, abandonată ulterior, IASC a publicat mai multe norme care vizează, în mod direct, consolidarea conturilor:

Tabelul nr. 2 Standardele adoptate de IASC/IASB

Norma contabilă	Elemente de consolidare tratate
IAS 21 „Efectele variației cursurilor monedelor străine”	<ul style="list-style-type: none"> • conversia conturilor filialelor străine
IAS 22 „Grupările de întreprinderi”	<ul style="list-style-type: none"> • contabilitatea grupărilor de întreprinderi prin achiziție și punerea în comun de interese, determinarea și tratamentul contabil al diferenței din achiziție
IAS 27 „Situațiile financiare consolidate și contabilizarea participațiilor în filiale”	<ul style="list-style-type: none"> • perimetrul de consolidare, consolidare prin metoda integrării globale
IAS 28 „Contabilizarea investițiilor în întreprinderile asociate”	<ul style="list-style-type: none"> • consolidare prin metoda punerii în echivalență
IAS 29 „Prezentarea conturilor în economiile hiperinflaționiste”	<ul style="list-style-type: none"> • conversia conturilor filialelor situate în țările cu o puternică inflație
IAS 31 „Informarea financiară relativă la participațiile în cadrul întreprinderilor de tipul joint-ventures”	<ul style="list-style-type: none"> • consolidarea prin metoda integrării proporționale

Deoarece împiedică asigurarea transparenței situațiilor financiare, diversitatea practicilor contabile la nivel internațional poate să fie un obstacol pentru finanțarea întreprinderilor. Pentru a remedia acest impediment, majoritatea burselor, cu excepția celor din SUA, au favorizat adoptarea normelor elaborate de IASC, dispensând de informații complementare societățile ale căror situații financiare sunt întocmite pe baza acestor norme. De fapt, în momentul actual, întocmirea situațiilor financiare pe baza normelor IASC a devenit o condiție esențială pentru grupurile care doresc să se finanțeze de pe piețele financiare internaționale.

4. REGLEMENTĂRI CONTABILE PRIVIND ACTIVITATEA MULTINAȚIONALELOR ÎN ROMÂNIA

Dezvoltarea Sistemului de contabilitate din România a avut ca obiectiv de bază armonizarea legislației cu directivele europene în domeniu, în vederea îndeplinirii cerințelor de adaptare la Uniunea Europeană, precum și alinierea la Standardele Internaționale de Contabilitate, situație impusă de globalizarea economică, dezvoltarea pieței de capital și a activității societăților multinaționale. [7]

Adoptarea *Directivei a VII-a a Uniunii Europene* a avut drept scop principal reglementarea uniformă pe spațiul comunitar a regulilor și practicilor de întocmire și prezentare a conturilor consolidate. Directiva a VII-a a Consiliului coordonează legislația cu privire la conturile consolidate (la nivel de grup) și definește împrejurările în care urmează să fie întocmite conturile consolidate. [8]

Reglementările conforme cu Directiva a VII-a a Uniunii Europene asimilează în mare parte prevederile acesteia aplicabile grupurilor de societăți care-și desfășoară afacerile pe teritoriul României. Generic, grupul, în viziunea reglementărilor naționale și europene, reprezintă ansamblul de societăți format din compania mamă și filialele sale. De principiu, grupul prezintă situații financiare consolidate, având drept principal obiectiv informarea cu fidelitate a utilizatorilor cu privire la poziția financiară și rezultatele obținute de entitățile

membre ale grupului, considerate ca un tot unitar.

Începând cu exercițiul financiar al anului 2012, societățile comerciale ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată vor întocmi situațiile financiare individuale în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară („IFRS”). În România, aplicarea IAS/IFRS se referă la entitățile de interes public, printre care și persoanele juridice care aparțin unui grup de societăți și intră în consolidare, aplicând Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

CONCLUZII

Globalizarea economiei mondiale a avut ca efect și a fost, în același timp, un catalizator pentru apariția și funcționarea companiilor multinaționale. Deoarece filialele și sucursalele acestora își desfășoară activitatea în țări diferite, ele sunt supuse reglementărilor contabile ale statelor respective, ceea ce îngreunează obținerea unor date comparabile la nivel global. Se naște astfel necesitatea armonizării sistemelor contabile ale țărilor lumii, crescând astfel posibilitatea luării unor decizii investiționale bine fundamentate.

Se constată că, în ciuda eforturilor depuse de forurile internaționale, există în continuare diferențe semnificative între reglementările contabile și practicile în domeniu ale diferitelor țări europene care conduc la creșterea cheltuielilor înregistrate de societățile multinaționale.

Trecerea la standardele globale reprezintă adoptarea unui limbaj comun de către companiile transfrontaliere și societățile multinaționale. Toți jucătorii de pe piață au nevoie de raportări financiare transparente, coerente, comparabile și complete pentru a lua decizii economice solide. Implementarea IFRS este un proces complex care aduce schimbări fundamentale procesului de raportare contabilă, are un impact semnificativ asupra datelor financiare și necesită restructurarea sistemelor informaționale interne. Această implementare poate influența aproape toate funcțiile unei companii, de la sistemele de raportare financiară, la mecanismele de control intern, cadrul fiscal, trezoreria, sistemul de remunerare a managementului, procesul de

administrare a 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 A. (2000). *Consolidarea conturilor*, București: Tribuna Economică
- [3] Feleagă, N., Malciu, L. (2007). *Contabilitate consolidată: o abordare europeană și internațională*. București: Editura Economică, p. 81
- [4] Sacarin, M. (2002). *Contabilitatea grupurilor multinaționale*. București: Editura Economică, pp. 23-24
- [5] Alexander, D., Nobes, C. (1994). *An European Introduction To Financial Accounting*. London: Prentice- Hall, p. 95
- [6] Ștefea, P., Viașu, I.L., Gabriș, D.R. (2011), *Considerații privind grupurile de societăți și situațiile financiare consolidate*. Studia Universitatis “Vasile Goldiș”, Arad Seria Științe Economice Anul 21, Partea I, pp. 457 - 469
- [7] Paliu-Popa, L., Cumpănașu, P.E. (2010). *Situațiile financiare anuale în context european*. Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, 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, Seria Economie, Nr. 1, pp. 123 - 128