

REZUMAT: CONSOLIDAREA CONTURILOR ȘI ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE LA NIVELUL GRUPULUI DE SOCIETĂȚI

**UNIVERSITATEA DIN CRAIOVA
FACULTATEA DE ECONOMIE ȘI ADMINISTRAREA AFACERILOR**

REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT

„CONSOLIDAREA CONTURILOR ȘI ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE LA NIVELUL GRUPULUI DE SOCIETĂȚI”

Conducător științific,
Prof. univ. dr. CONSTANTIN STAICU

Doctorand,
Lect. univ. GOAGĂRĂ DANIEL

Cuvinte cheie: grup de entități; corporație multinațională; creștere externă; entități filiale; investiții străine directe; piață emergentă; informația contabilă; management contabil general; sistem informațional contabil; consolidarea conturilor; relația consolidare-control; principii contabile fundamentale; preconsolidarea conturilor; perimetru de consolidare; metode consolidare a conturilor; situațiilor financiare anuale consolidate; cadrul contabil conceptual; directive contabile; auditarea situațiilor financiare consolidate; fluxuri de trezorerie; performanța grupului de entități.

Informațiile tot mai variate care vizează dinamica fenomenelor economice ale căror efecte se impune a fi cunoscute și ajustate au constituit și constituie un centru de interes major pentru managementul financiar-contabil al oricărei entități, mai ales dacă avem în vedere entitățile cu statut special, cum sunt cele de grup și, chiar dacă această opinie se referă la informație în general, considerăm că ea caracterizează în aceeași măsură și informația contabilă.

Dacă transpunem această necesitate informațională la nivelul unor structuri economice complexe și eterogene ale economiei mondiale și implicit naționale, cum este cazul grupurilor de entități, atunci complexitatea situației crește, iar deciziile ce trebuie adoptate și concluziile ce se pot desprinde reclamă o analiză riguroasă.

Din aceste considerente, apreciate ca fiind suficiente, ne-am propus ca prin lucrarea de cercetare intitulată „**Consolidarea conturilor și elaborarea situațiilor financiare anuale la nivelul grupului de societăți**”, să aducem un plus de claritate fenomenologiei evolutive și complexe ce vizează grupurile de entități, impulsionați și de intensitatea dezbaterilor pe care le-a generat în literatura de specialitate din România și din străinătate, dar și de dorința de a găsi răspunsuri compatibile realităților economice

**REZUMAT: CONSOLIDAREA CONTURILOR ȘI ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE
ANUALE LA NIVELUL GRUPULUI DE SOCIETĂȚI**

din țara noastră.

Cadrul general al prezentei lucrări a fost astfel elaborat încât să surprindă în mod succesiv și în detaliu principalele aspecte ce vizează fundamentele teoretice privind entitățile de grup, descrierea critică a celui mai complex fenomen ce afectează aceste entități, respectiv consolidarea conturilor, modul concret în care se obțin informații contabile de calitate, precum și valorificarea acestor informații prin intermediul **situațiilor financiare anuale consolidate**.

Capitolul I al studiului, intitulat „**Evoluția și perspectivele grupului de entități**” debutează cu surprinderea aspectelor semnificative privind definirea și contextul economico-financiar național și internațional privind constituirea structurilor de grup societar, precum și cu prezentarea caracteristicilor grupului de entități și influența lor asupra sistemului informațional.

În prezent, un grup de entități reflectă cel mai fidel interdependența de natură sistemică existentă între corporație (multinațională sau grup național), mediul concurențial și totalitatea entităților afiliate, în contextul integrării regionale și globale a spațiului economic românesc.

Esența politicilor privind investițiile străine de capital constă în promovarea potențialului economic românesc al entităților de grup, în spații competiționale integrate, aflate în plin proces de globalizare, ca expresie a ralierii mediului investițional autohton la cerințele și exigențele unei economii mondiale în expansiune.

În consecință, experiența internațională reușește să demonstreze încă o dată faptul că dezvoltarea și creșterea economică, a fiecărui potențial stat gazdă, nu este favorizată printr-o fiscalitate restrictivă, ci dimpotrivă, presupune promovarea și stimularea investițiilor în constituirea grupurilor de entități sau eventual implantarea unor filiale ale unor grupuri multinaționale de succes.

Însă, dacă privim grupul de entități din punct de vedere structural, se impune să amintim faptul că oportunitatea structurii acestuia este dată și de adaptabilitatea sa deosebită, managementul său fiind continuu solicitat în vederea găsirii unor soluții menite să permită corelarea acțiunilor și a resurselor umane, materiale și financiare la fluctuațiile permanente ale climatului economico-social global. Din această perspectivă, necesitatea susținerii legislative și operaționale a unor organizații globale de tipul corporației multinaționale (așa cum este și cazul particular al României) este justificată prin faptul că îndeplinesc anumite obiective proprii societății umane. În acest sens, grupul în general, corporația multinațională, în special, ca entitate organizațională cu caracter emergent, servește întreaga societate și contribuie simultan la îmbunătățirea condițiilor la toate nivelurile activității economice.

De altfel, dacă grupurile românești nu vor înțelege că fără structurarea și definirea clară a liniilor directoare ale unui management contabil general, aceste obiective vor fi sortite eșecului și în consecință nici o astfel de entitate nu va putea să aducă României un plus de valoare și de imagine, mai ales dacă vorbim de grupuri care au început, timid, să depășească granițele naționale.

Din punct de vedere contabil, sfera actuală de interes reclamă reliefarea aspectelor de natură conceptuală și a celor metodologice legate de entitățile de grup, în condițiile în care abordarea acestei problematici a cunoscut o evoluție continuă, pe fondul încercărilor susținute de a găsi soluții reale de perfecționare a tratamentelor contabile în spiritul și

**REZUMAT: CONSOLIDAREA CONTURILOR ȘI ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE
ANUALE LA NIVELUL GRUPULUI DE SOCIETĂȚI**

litera Directivei a VII-a a Comunităților Economice Europene și a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.

Capitolul II, intitulat sugestiv „**Studiu critic privind managementul contabil general la nivelul grupului de entități**”, se justifică în structura tezei elaborate prin prisma noutății sale și importanței conexiunii directe ce există între management și informația contabilă la nivelul oricărei entități, indiferent de natura și dimensiunea activității. Abordarea critică a informațiilor contabile la nivelul grupului societar s-a realizat pornind de la caracteristicile calitative ale informațiilor furnizate de contabilitate și corelarea acestora cu necesitățile utilizatorilor. Accentul a fost pus pe viteza de reacție a sistemului conducător în funcție de factorii disfuncționali: circulația informației, timpul de răspuns, comunicarea deciziei și ecuația finală în procesul de reglare, obiectivul principal al sistemului informațional fiind asigurarea unei conectări dinamice a sistemului condus cu cel de conducere prin realizarea tuturor legăturilor directe și inverse între ele, în condiții de evoluție permanentă. Călăuzit de ideea că investitorii preferă să se asocieze unor entități cu un management eficient, am descris și interpretat modelele contabile cunoscute pe plan internațional din punct de vedere al informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale, accentuând cu precădere valențele acestora în optica investitorilor. Complexitatea activității unei structuri de grup necesită o largă informare ale cărei izvoare depășesc cadrul managerial și funcțional, ceea ce a făcut necesară o detaliere a surselor de informații la nivelul entităților grupului societar. Informarea economică la acest nivel are o sferă de cuprindere mult superioară cadrului simplei evidențe economice, prin reunirea atât a unor aspecte cantitative, cât și a celor calitative ale activității eterogene desfășurate, plasate temporar la nivelul unor perioade trecute, precum și în cele prezente și previzionale.

Însă, acest deziderat nu poate fi materializat decât în condițiile unei mai bune înțelegeri a modului în care o entitate de grup asigură gestionarea eficientă a resurselor sale informaționale, în general, și a informațiilor contabile, în special, în condițiile în care relațiile oricărei companii cu mediul în care își desfășoară activitatea generează nevoia de informații relevante și obiective, dar și sincere.

Studiul întreprins ne permite să apreciem că producerea informațiilor contabile la nivel de grup trebuie asigurată printr-un proces riguros organizat, în cadrul unui sistem informațional contabil bine structurat, bine articulat și adaptat nevoilor de fundamentare a deciziilor ce sunt luate la nivel managerial.

După opinia noastră, informațiile furnizate de sistemul informațional contabil la nivelul grupului au un rol deosebit de important, deoarece, prin conținutul său, informația contabilă este exactă, completă și continuă.

Studiul a continuat cu abordări contabile românești, din ultimii ani, a problematicii complexe ce vizează grupul de entități, care, deși oarecum lacunară și tributară unui sistem contabil adaptat evoluției unei economii eminentemente inflaționiste, are meritul de a fi încercat diminuarea discrepanțelor față de Standardele Internaționale de Raportare Financiară, odată cu asimilarea progresivă la nivelul reglementărilor contabile naționale a referențialului contabil internațional și adoptarea de către marile companii autohtone a normelor IFRS.

În acest context, considerăm că se impune a evidenția faptul că informațiile furnizate prin intermediul **situațiilor financiare anuale consolidate** sunt de cea mai mare

**REZUMAT: CONSOLIDAREA CONTURILOR ȘI ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE
ANUALE LA NIVELUL GRUPULUI DE SOCIETĂȚI**

importanță. Pe de altă parte, perceperea conturilor consolidate prin prisma rolului deținut în informarea externă ne permite să remarcăm superioritatea acestora pe linie de semnificație față de conturile individuale, precum și necesitatea evidentă din punctul de vedere al asigurării unei prezentări sincere, atunci când una dintre entitățile din grup deține un interes financiar, direct sau indirect, ce permite controlul altor entități.

Odată adus în discuție termenul de „consolidare”, deosebit de complex prin conținutul său, am considerat oportună lămurirea unor neclarități ce planează asupra sa, din punctul de vedere al definirii și necesității sale, existente atât în literatura de specialitate străină, cât și în cea din România, în condițiile raportării permanente la normele internaționale ce privesc managementul general aferent consolidării conturilor.

Păstrându-ne în sfera reglementară românească ce vizează consolidarea conturilor, considerăm că un mare impact va avea recentul **Ordin al ministrului economiei și finanțelor nr. 2.374/2007**, publicat în Monitorul Oficial al României, partea I, nr. 25/14.01.2008, care modifică și completează numeroase articole ale OMFP 1752/2005 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Argumentele pe care le invocăm în favoarea rolului pe care acest ordin îl va avea se bazează pe aspectele de noutate pe care le aduce în ceea ce privesc unele elemente legate în special de consolidarea conturilor și de modul de întocmire și prezentare a situațiilor financiare anuale consolidate. Prevederile sale se aplică începând cu situațiile financiare ale exercițiului financiar 2007.

Privind comparativ prevederile ordinului analizat cu reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităților Economice Europene, prevăzute în anexa la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005, am surprins unele aspecte semnificative care, după opinia noastră, au efecte marcante asupra definirii sferei de cuprindere a situațiilor financiare consolidate.

Necesitatea elaborării conturilor consolidate rezultă din faptul că pentru obținerea unei imagini fidele a situației patrimoniale a entității economice pe care o constituie un grup, nu este suficientă și relevantă simpla lectură a conturilor anuale individuale ale entităților componente ale grupului, deoarece acestea nu permit o apreciere corectă a situației economico-financiare a ansamblului. Întocmirea conturilor consolidate își justifică necesitatea tocmai din perspectiva eliminării acestei dificultăți de apreciere de către terți a situației financiare și a rentabilității companiilor unui grup. Privite din această perspectivă, conturile consolidate, întocmite de entitatea lider, prezintă informații care fac posibilă analiza structurii financiare și a rentabilității grupului, complementare conturilor individuale, ținând cont de legăturile de capital pe care le are liderul cu celelalte entități din cadrul grupului.

În contextul acestor aspecte am considerat că o continuare firească a cercetării întreprinse o constituie prezentarea și analiza metodelor și tehnicilor de consolidare propriu-zise a conturilor, în cadrul **capitolului III**, surprinse permanent din perspectiva urmăririi asigurării unei convergențe continue între teoria și practica din țara noastră cu referențialul internațional. Prezentarea celor trei metode cunoscute în literatura de specialitate într-o manieră personală, atractivă, folosind un limbaj științific elevat și apelând la figuri, scheme, grafice și tabele pentru a reliefa cât mai sugestiv etapele ce trebuie parcurse în cadrul fiecărei metode, sunt aspecte definitorii ale acestui stadiu al cercetării întreprinse.

REZUMAT: CONSOLIDAREA CONTURILOR ȘI ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE ANUALE LA NIVELUL GRUPULUI DE SOCIETĂȚI

Am constatat astfel că, în contabilitatea românească, abordările legate de procesul consolidării conturilor au o vechime de aproape un deceniu, în condițiile în care orientarea către procesele de mondializare și de globalizare a accelerat nevoia constituirii de grupuri și, implicit, de cunoaștere a normelor, metodelor și tehnicilor de consolidare a conturilor.

Aceste probleme au făcut și obiectul analizei noastre, încercând surprinderea lor într-o manieră analitică și comparativă, în special prin prisma posibilităților de implementare a lor de către grupurile românești (în special metoda integrării globale), ale căror necesități informaționale se dovedesc a fi într-un continuu proces de extindere și diversificare.

Operațiile de pregătire a întocmirii situațiilor financiare consolidate sunt examinate începând cu cele specifice preconsolidării conturilor, în cadrul cărora am considerat că o problemă de un real interes o reprezintă analiza modului în care sunt percepute diferențele de conversie și, în special, modul în care un grup românesc trebuie să acționeze atunci când își propune să stabilească metoda cursului de închidere sau metoda cursului istoric.

Însă, centrul de greutate al lucrării îl reprezintă **capitolul IV**, intitulat **„Comunicarea informațiilor prin intermediul situațiilor financiare consolidate”** care, așa cum reiese chiar din titlul său, vizează surprinderea modului în care grupurile de entități din România reușesc, mai mult sau mai puțin, să asigure o comunicare sinceră și fidelă a informațiilor contabile prin intermediul situațiilor financiare anuale consolidate.

Cercetarea a pornit de la referențialul contabil specific situațiilor financiare anuale, respectiv IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” a cărui prezentare de detaliu a privit aspecte esențiale, precum obiectivul standardului și aria de aplicabilitate a lui, scopul situațiilor financiare și componentele acestora, prezentarea fidelă a informațiilor, politicile contabile, continuitatea activității, consecvența comunicării, pragul de semnificație și agregare, compensarea, informațiile comparative, identificarea situațiilor financiare, perioada de raportare și oportunitatea acestor raportări anuale. Atributele esențiale care determină utilitatea informațiilor oferite de situațiile financiare anuale au fost etalate într-un paragraf distinct, în cadrul căruia am prezentat, sugestiv, particularitățile acestora pentru situațiile financiare consolidate. De asemenea, demersul științific a avut ca obiectiv și analiza tratamentelor contabile internaționale specifice recunoașterii elementelor ce se prezintă în situațiile financiare consolidate, precum și a condițiilor reglementare și de calitate aferente. Finalul acestui studiu, ne oferă posibilitatea manifestării spiritului critic, realizând o comparație între situațiile financiare consolidate românești și cele internaționale.

În viziunea IASB, entitățile din întreaga lume întocmesc situații financiare pentru a fi prezentate utilizatorilor externi, care, deși, în aparență, sunt asemănătoare de la o țară la alta, sunt diferite din punct de vedere al conținutului, datorită unei varietăți de factori, dintre care amintim pe cei sociali, economici, juridici și culturali, care generează utilizarea unor definiții diverse ale elementelor componente ale situațiilor financiare, precum și diverse baze de evaluare a acestora.

Din aceste considerente am apreciat ca fiind necesară prezentarea și compararea diferitelor seturi de situații financiare anuale consolidate așa cum sunt reglementate în funcție de referențialele contabile la care ne raportăm, toate însă având ca principal scop furnizarea unei reprezentări financiare structurate, referitoare la poziția financiară și

**REZUMAT: CONSOLIDAREA CONTURILOR ȘI ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE
ANUALE LA NIVELUL GRUPULUI DE SOCIETĂȚI**

tranzacțiile realizate de entitatea de grup.

Asigurarea unui punct de echilibru, a unei convergențe informaționale între concizie și inteligibilitate ar trebui să constituie un deziderat pentru toate grupurile din România care emit pretenția participării la circuitul economic european și internațional și care, prin situațiile financiare consolidate, doresc să fie cunoscute și să poată atrage resursele financiare necesare unei evoluții viabile și constant eficiente.

Demersul nostru referitor la situațiile financiare anuale consolidate a continuat cu reliefaarea aspectelor ce privesc modul cum se realizează auditarea acestora.

Din categoria acestor servicii, de certificare a situațiilor financiare, au fost abordate problemele esențiale ce privesc: auditul situațiilor financiare, revizuirea situațiilor financiare și alte servicii de certificare.

Auditul financiar aferent conturilor consolidate constă în colectarea și evaluarea unor probe privind informațiile pe care acestea le furnizează în scopul determinării și raportării gradului de conformitate a informațiilor respective cu o serie de criterii prestabilite, efectuat de către o persoană competentă și independentă. Realizarea acestei activități presupune existența unei baze informaționale verificabile și a normelor contabile și de audit care ghidează auditorul în procesul evaluării informațiilor.

Astfel, suntem de părere că, deși evaluarea informațiilor se realizează în conformitate cu principiile contabile general acceptate care vor trebui să aibă un caracter obiectiv, în activitatea sa auditorul utilizează și informații cu caracter subiectiv, de exemplu, informații financiare furnizate de sistemele informatice pe care le utilizează entitatea, motiv pentru care opinăm pentru implementarea unui sistem reglementar care să fie capabil să asigure o reducere semnificativă a acestui grad de impredictibilitate, în esență de subiectivitate.

Pe de altă parte, valențele informaționale ale situațiilor financiare anuale consolidate au fost puse în valoare abordându-se problemele ce privesc valorificarea lor în scopul creșterii performanței financiare a grupului de entități, în cadrul **capitolului V**, intitulat sugestiv „**Informația contabilă și performanța financiară la nivelul grupului de entități**”. Am apreciat ca fiind utilă prezentarea și analiza performanțelor grupurilor de entități atât prin prisma rezultatelor, cât și din punctul de vedere al tabloului fluxurilor de trezorerie. De asemenea, analiza comparativă a principalilor indicatori economico-financiar determinati pe baza informațiilor din situațiile financiare consolidate constituie un alt punct de referință al lucrării elaborate.

Pornind de la obiectivul principal al situațiilor financiare și anume prezentarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanțele și evoluția poziției financiare a entității, ne întrebăm dacă rezultatul global reușește să exprime adevărata performanță a entității. Răspunsul, după opinia noastră, este acela că aprecierea performanței pe baza rezultatului global trebuie să se facă cu anumite rezerve, deoarece câștigurile și pierderile ce apar direct la capitalurile proprii exprimă o performanță care nu este legată direct de activitatea entității. În consecință, indicatorii utilizați pentru aprecierea performanței, de cele mai multe ori, nu sunt aceiași. În plus, aprecierea performanțelor depinde de cine și pentru cine se face analiza performanțelor.

Concluzionând, apreciem ca fiind întemeiată afirmația potrivit căreia adoptarea în România a unui sistem de raportare financiară consolidată, uniform și recunoscut la nivel internațional (IFRS), reprezintă pentru grupurile românești singurul mod de a garanta că situațiile lor financiare consolidate sunt de încredere,

**REZUMAT: CONSOLIDAREA CONTURILOR ȘI ELABORAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE
ANUALE LA NIVELUL GRUPULUI DE SOCIETĂȚI**

iar pe această bază, utilizatorii pot lua cele mai bune decizii.

În final, menționăm că nu a fost posibilă o abordare exhaustivă a problematicii integrale aferente temei amintite, însă realizând o examinare riguroasă a opiniilor diferiților specialiști din țară și din străinătate, corelate cu prevederile legislative, dar și cu unele critici, propuneri și opinii personale, apreciem că am realizat o lucrare prin intermediul căreia aducem un plus de claritate referitor la numeroase aspecte supuse dezbaterilor și anume asigurarea prin intermediul situațiilor financiare anuale consolidate a unei informări contabile capabile „să facă cinste” unui termen promovat la scară internațională: fidelitatea.

Putem afirma că lucrarea răspunde unor întrebări concrete, cu privire la nevoia de informare ce se manifestă în cadrul grupului. Sunt formulate sugestii rigurose argumentate ca urmare a analizării celor două entități de grup marcante pentru mediul de afaceri din România, sugestii destinate, în primul rând, factorilor decizionali care pot influența politica grupului. Prin conținutul său, metodologia folosită și concluziile finale formulate, analiza efectuată poate constitui un punct de interes atât pentru mediul academic, cât și pentru mediul de afaceri.