

Andreea CÎRSTEA  
Universitatea "Babe -Bolyai" Cluj-Napoca, Facultatea de Stiinte Economice si Gestiunea  
Afacerilor  
Stefan Dragos CÎRSTEA  
Universitatea Tehnica Cluj Napoca, Facultatea de Inginerie Electrica

# CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS – A NEW REPORTING PRACTICE IN THE PUBLIC SECTOR

Empirical  
study

---

## Keywords

Consolidated financial statements  
Public sector  
Accrual accounting  
Cash accounting  
European Union

---

## JEL Classification

M41

---

## Abstract

*The reforms that have lately influenced the public sector determined several changes in the reporting system, causing the introduction of a new reporting practice in the public sector, namely the consolidated reports. These reports come to bring added value to the accounting and reporting system, but this practice is at the beginning and requires time in order to be taken over at international level. This paper aims to be a theoretical one, with slight empirical traces, analysing the introduction and presentation of consolidated financial statements in the public sector in the European Union (EU) countries and highlighting the factors that have influenced the introduction of such reporting practice in these countries. As it can be observed from the analysis conducted, at EU level, this reporting practice is not widespread, but efforts are made in order to introduce and present a set of consolidated financial statements in the public sector, either at central, or at local level in more and more countries.*

## Introducere

Având în prim plan evoluțiile care au avut loc la nivelul sectorului privat în ceea ce privește sistemul contabil și cel de raportare, precum și întregul proces de producere și prezentare a unor informații financiar-contabile care au ca scop principal satisfacerea cerințelor tuturor categoriilor de utilizatori (Cordos&Fulop, 2015), sectorul public a fost, de asemenea, marcat de o serie de reforme care au avut ca obiectiv îmbunătățirea managementului serviciilor publice, creșterea transparenței și a responsabilității guvernelor, precum și îmbunătățirea dezvoltării sistemului contabil și de raportare al entităților publice. Reformele care au avut un impact major asupra sectorului public fac referire la trecerea de la o contabilitate pe bază de numerar, spre una pe bază de angajamente, trecere care stă la baza introducerii și prezentării unui sistem de raportare nou, și anume rapoartele consolidate în sectorul public. Aceste modificări majore, nu au făcut altceva decât să apropie contabilitatea sectorului public de cea a sectorului privat, apropiere care a fost susținută de către țări precum Australia, Noua Zeelandă, UK, acestea fiind considerate promotorii ideii de convergență a celor două sisteme contabile (public și privat). Nu la fel de receptive au fost țăările din Europa Continentală, care au adoptat aceste practici noi mult mai târziu sau chiar deloc.

Aadar, situațiile financiare consolidate în opinia lui White, Sondhi & Fried (1997) au rolul de a oferi informații necesare tuturor categoriilor de utilizatori. De asemenea, Bowra and Clarke (1977) și Walker (1978) scot în evidență faptul că aceste rapoarte consolidate sunt percepute din perspective diferite și anume, ca situații financiare care substituie situațiile societății-mam (cazul Canadei, SUA), dar și ca situații financiare suplimentare, care reprezintă de fapt o amplificare a situațiilor financiare ale societății-mam (cazul Australiei, Noii Zeelande, UK). În consecință, acest tip de rapoarte trebuie cu precizie să furnizeze o imagine fidelă, corectă și completă a poziției financiare și a performanțelor financiare ale societăților incluse în procesul de consolidare, privite ca un tot unitar.

Rapoartele consolidate în sectorul public sunt privite ca niște rapoarte care vin să îmbunătățească transparența și responsabilitatea financiară, dar în același timp și întregul proces decizional (Chow, Humphrey și Moll, 2007; Bergmann și Bietenhader, 2009). Scopul furnizării unui set complet de rapoarte consolidate la nivelul întregului sector public sau la nivelul întregului guvern este de a prezenta toate resursele și obligațiile împreună, ca un tot unitar, dar în același timp, și de a oferi o imagine de ansamblu asupra întregului sector public sau a guvernului (Wise, 2006; Newberry și Pont-Newby, 2009). Aadar, considerăm că aceste rapoarte au apărut exact la

momentul în care sectorul public avea nevoie de o schimbare în sistemul de raportare, schimbare care să aducă un plus de valoare informațiilor pe care sectorul public le furnizează tuturor categoriilor de utilizatori ai informațiilor financiar-contabile.

Scopul acestei lucrări este de a oferi o imagine de ansamblu asupra problematicei situațiilor financiare consolidate în sectorul public, dar în același timp încearcă să furnizeze informații cu privire la adoptarea acestui nou sistem de raportare la nivelul țărilor din Uniunea Europeană. Prin urmare, lucrarea este structurată după cum urmează: prima parte aduce o scurtă trecere în revistă a literaturii de specialitate care abordează acest subiect de actualitate, cea de-a doua parte scoate în evidență factorii care au determinat introducerea unui sistem de raportare consolidat la nivelul sectorului public. În cea de-a treia parte aducem în prim plan valoarea pe care au adus-o aceste situații consolidate sistemului de raportare al sectorului public și impactul pe care l-au avut la nivelul țărilor din Uniunea Europeană, pentru că în ultima parte să prezentăm concluziile.

## Scurt incursiune în literatura de specialitate

Având în vedere faptul că subiectul este unul de noutate pentru practica sectorului public, și literatura de specialitate este destul de restrânsă. Totuși, pașii făcuți spre apropierea de sistemul contabil al sectorului privat au fost dezbatuți de către cercetători consacrați precum Guthrie (1998), Broadbent și Guthrie (2008) și Pina et al. (2009). Subiectul a câștigat în ultima perioadă un loc important printre interesele cercetătorilor (Grossi și Pepe, 2008; Grossi, 2008, 2009; Christiaens, Rommel și Van Cauwenberge, 2008; Bergmann și Bietenhader, 2008; Tagesson, 2008, Walker, 2009, 2011; Wise, 2010; Grossi și Gardini, 2012; Argento et al., 2012) și practicienilor, dar și al organismelor de reglementare (IPSASB). Odată cu dorința și necesitatea introducerii și prezentării unor rapoarte consolidate la nivelul sectorului public, a devenit vitală existența unor reglementări care să poată fi aplicate la nivel internațional, astfel încât să se asigure o comparabilitate între rapoartele prezentate de diferite țări. De asemenea, atenția cercetătorilor a fost orientată spre analiza reglementărilor existente în țările care sunt considerate inițiatorii acestor reforme ale sectorului public, încercând să identifice principalele apropieri sau diferențieri existente între acestea, dar în același timp au scos în evidență aspectele care au determinat apariția acestor rapoarte dar și beneficiile aduse la nivelul sectorului public (Grossi și Pepe, 2008; Grossi, 2009; Walker, 2009). Pe lângă beneficiile aduse de aceste situații consolidate au fost dezbătute și piedicile care stau la baza implementării lor (Bergmann și Bietenhader (2008); Grossi (2008, 2009), dar și limitele prezentării doar a unor rapoarte anuale ale

guvernelor, care datorită reformelor care au avut loc nu mai pot face față necesității de a oferi o imagine de ansamblu asupra întregului sector public ca un tot unitar (Argento et al., 2012).

### **Factori definitorii pentru introducerea situațiilor financiare consolidate în sectorul public**

Necesitatea unor schimbări la nivelul sectorului public, precum și dorința de dezvoltare și apropiere de sectorul privat a determinat introducerea acestei noi practici de raportare în sectorul public. Principalul factor care a contribuit la dezvoltarea acestui sistem de raportare constă în orientarea către mai multe și spre o contabilitate pe bază de angajamente și în sectorul public, renunțând astfel la contabilitatea pe bază de numerar. Deși obiectivele urmărite de cele două sectoare sunt destul de diferite, la nivel internațional se dorește o convergență/armonizare a celor două sectoare. Considerăm, însă, că acest lucru este dificil de realizat datorită faptului că este necesar ca organismele de reglementare să țină cont de aspectele specifice fiecărui sector în parte, aspecte care nu pot fi luate în considerare deodată. De asemenea, apariția și creșterea rapidă a corporațiilor au generat anumite lipsuri informaționale pentru diverse categorii de utilizatori, conducând la faptul că rapoartele anuale ale guvernelor locale nu prezintă o imagine completă a activității lor economice și financiare, ci doar o imagine parțială, fapt subliniat și de către Grossi & Srocke (2005) și Tagesson (2009). Altfel spus, întregul proces de descentralizare a produs o lipsă de informații (Walsh, 1995), determinând apariția unui nou set de rapoarte care să satisfacă schimbările survenite la nivelul sectorului public.

Una dintre principalele întreprinderi ale reformelor din sectorul public a fost de a elimina anumite bariere birocratice cu scopul de a oferi posibilitatea managerilor de a folosi resurse limitate cu maximă eficiență (Pina & Torres, 2003).

### **Situații financiar consolidate – Un nou trend sau necesitate în sectorul public?**

Dorința crescută a guvernelor de a oferi o imagine cât mai amplă, dar și reală asupra poziției și performanțelor sectorului public a determinat primul pas spre introducerea și prezentarea situațiilor financiare consolidate și la nivelul sectorului public. Aceste situații sunt implementate cu scopul de a crește transparența, dar și responsabilitatea acestui sector. Considerăm că toate reformele mai sus menționate au impulsionați rile spre îmbunătățirea sistemului de raportare la nivelul sectorului public, consolidarea reprezentând un punct important, dar și necesar (Wise, 2006, 2010) pentru asigurarea comparabilității între rapoartele diferitelor țări, care să permit utilizatorilor să își formeze o imagine clară și reală

asupra guvernelor la nivel internațional. Necesitatea unor astfel de rapoarte este vehement susținută și de către organismul internațional de reglementare în sectorul public, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), care consideră rapoartele consolidate un suport pentru procesul decizional, dar și pentru asigurarea responsabilității publice.

La nivel internațional, situațiile consolidate ale sectorului public nu sunt foarte răspândite, însă în prezent foarte multe țări și-au arătat disponibilitatea, dar și interesul crescut spre adoptarea acestora, conștientizând beneficiile pe care le aduc sistemului de raportare public. Țările cele mai receptive și care nu au avut dubii cu privire la avantajele aduse de situațiile financiare consolidate au fost Noua Zeelandă, Australia, SUA, Marea Britanie, Canada, toate având în prezent o experiență în privința întocmirii și prezentării unui set de rapoarte consolidate la nivelul sectorului public. Așa cum putem observa, inițiatorii acestei reforme sunt țări cu origini anglo-saxone și care practic un sistem contabil pe bază de angajamente. În prezentul studiu, observând tendințele existente la nivel internațional, am dorit analizarea situației actuale privind prezentarea situațiilor financiare consolidate la nivelul țărilor membre ale Uniunii Europene. Așadar, practica de întocmire și prezentare a unui set de situații financiare consolidate ale sectorului public în țărilor membre ale Uniunii Europene (UE) nu este foarte răspândită. Am putut observa (**Figura 1**) că doar 9 state au implementat aceste rapoarte la nivelul sectorului public, ceea ce reprezintă doar 32%, în timp ce 19 state nu prezintă încă un set de situații consolidate la nivelul administrației centrale. Deși, la nivel internațional, țărilor anglo-saxone sunt cele care au fost deschise mereu spre schimbare, și au adoptat rapoartele consolidate în sectorul public, nu putem afirma și despre o deschidere a țărilor din Europa Continentală spre un astfel de sistem de raportare în sectorul public. Văzând totuși experiența țărilor precum Australia, Noua Zeelandă, Canada, SUA, Marea Britanie, în prezent o parte din țărilor membre ale UE s-au arătat deschise în vedere implementării situațiilor financiare consolidate, ca sistem de raportare pentru sectorul public. Ținând cont de faptul că trecerea spre o contabilitate pe bază de numerar reprezintă una dintre reformele care au dus la apariția situațiilor consolidate în sectorul public, am considerat că se impune și o analiză a acestei variabile în raport cu prezentarea raportelor consolidate. Astfel, din punct de vedere al sistemului contabil utilizat la nivelul sectorului public în țărilor membre ale UE am observat că majoritatea statelor au trecut spre o contabilitate pe bază de angajamente. Există însă și țări care nu au considerat că acestă modificare le-ar aduce beneficii suplimentare și este potrivit pentru

sectorul public, argumentând acest lucru prin obiectivele diferite ale celor două sectoare (public și privat). Așa cum putem observa în **Figura 2**, dintre cele 28 de state membre UE 25% au rmas fidele contabilității pe bază de numerar, în timp ce 75% aplică contabilitatea pe bază de angajamente, dorind o apropiere cât mai mare de sectorul privat. Din cele 9 țări care întocmesc situații financiare consolidate, majoritatea utilizează un sistem contabil pe bază de angajamente (Marea Britanie, Spania, Slovacia, Lituania, Letonia, Grecia, Estonia), însă există și 2 țări care aplică un sistem contabil pe bază de numerar și întocmesc situații financiare consolidate (Portugalia și Cipru) (**Figura 3**). Observând că rile cu un cadru legal englez au fost cele mai receptive în prezentarea raporturilor consolidate, am considerat important să analizăm dacă tendința se prestează și la nivelul ărilor din EU. Totodată din perspectiva originii cadrului legal la nivel internațional au fost identificate următoarele categorii: 1) englez; 2) francez; 3) german; 4) scandinav și 5) socialist. Astfel, la nivelul UE distribuția ărilor în raport cu această variabilă este evidențiată în **Figura 4**. Se poate observa tendința ărilor din UE spre un cadru legal de tip socialist, urmat de cele cu un cadru legal de tip francez, podiumul fiind încheiat de cele care au un cadru de tip german. Nici cadrul legal englez, nici cel scandinav nu ocupă un loc important printre rile membre ale UE. Dintre rile cu un cadru legal englez doar Irlanda nu prezintă rapoarte consolidate, în timp ce Marea Britanie și Cipru fac acest lucru, Marea Britanie fiind considerată unul dintre promotorii acestor situații la nivelul sectorului public. Dintre rile cu un sistem de tip francez, doar Portugalia, Spania și Grecia întocmesc situații consolidate, aspecte care se regăsesc în **Figura 5**. Considerăm că un impact major în preluarea acestei practici a sectorului privat și în sectorul public se datorează cu precădere ărilor care au fost deschise schimbărilor și care au preluat un sistem de contabilitate pe bază de angajamente, dintre care cele mai reprezentative sunt Australia, Marea Britanie, Noua Zeelandă, SUA, Canada. Aceste țări, care se remarcă drept pionierii implementării situațiilor financiare consolidate în sectorul public au descoperit și au înțeles nevoia unui sistem de raportare care să ofere guvernelor o imagine clară și complexă asupra sectorului public, care să asigure și îmbunătățească comparabilitatea între rapoartele guvernelor din diferite țări. Observând experiența acestor țări, statele membre ale UE au arătat un interes ridicat pentru introducerea acestor practici la nivelul sectorului public și au început să ia măsurile necesare implementării, bazându-se pe beneficiile pe care aceste rapoarte le pot aduce sectorului public.

## Concluzii

Putem aprecia că situațiile financiare consolidate sunt consecința schimbărilor majore care au avut loc în ultima perioadă în sectorul public și au fost introduse ca o nouă practică de raportare a sectorului public exact în momentul în care acest sector necesită un set de situații care să asigure o transparență, dar și o responsabilitate meritată a guvernelor.

De asemenea, acest tip de rapoarte au adus un plus de valoare sistemului contabil și de raportare al sectorului public la nivel internațional, oferind o imagine mult mai complexă, corectă și fidelă asupra poziției și performanțelor financiare ale sectorului public ca o singură entitate. Îmbunătățirea comparabilității dintre rapoartele diferitelor țări a fost un alt argument adus de către susținătorii introducerii acestei practici la nivelul sectorului public.

Totuși, la nivel internațional, se poate remarca faptul că țările care au preluat rapoartele consolidate utilizează în mare parte un sistem contabil pe baza de angajamente și au la bază o origine a cadrului legal de tip englez. Nu este deloc surprinzător, deoarece, întotdeauna, țările anglosaxone au fost deschise toare de drumuri pentru reformele care au avut loc la nivelul sectorului public. Totodată, este foarte important că există o susținere și din partea organismelor internaționale de reglementare pentru implementarea acestei noi practici de raportare în sectorul public, acestea fiind cele care au definit un cadru legislativ care să poată asigura convergența acestor rapoarte la nivel internațional, asigurând astfel comparabilitatea între diferite țări.

## Bibliografie

- [1] Argento, D., Grossi, G., Vollenweider, P. (2012). Explaining the consolidation of financial statements in the Swiss Federal Government. *Yearbook of Swiss Administrative Sciences*, 11-22.
- [2] Bergmann, A. & Bietenhader, D. (2008). Practises and opinions on consolidated financial reporting in Swiss cities, Paper presented to the *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*, The University of Siena, Italy.
- [3] Bergmann, A. & Bietenhader, D. (2009). Debate: Efforts to encourage consultation in Switzerland should focus on laissez-fair cities. *Public Money & Management*, 29 (4), 213-215.
- [4] Bowra, R. L. & Clarke, F. L. (1977). *Holding Companies and Group Accounts in Australia and New Zealand*, 6th edition. Sydney: Butterworths.
- [5] Broadbent, J. & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of

- 'contextual' accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21(2), 129-169.
- [6] Chow, D., Humphrey, C. & Moll, J. (2007). Developing whole of government accounting in the UK: Grand claims, partial complexities and a suggested future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 23(1), 27-54.
- [7] Christiaens, J., Cauwenberge, P. & Rommel, J. (2008). IPSAS 22: A new standard for WGA?, Paper presented to the *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*, The University of Siena, Italy.
- [8] Cordo, G.S. & Fülöp, M.T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128-152.
- [9] Grossi, G. and Srocke, I. (2005). Critical analysis of the concept of control according to IPSAS referring to German and Italian local governments, in: *Accounting and Performance Management Perspectives in Business and Public Sector Organisations*. Tartu: Bookmill, 226-237.
- [10] Grossi, G. (2008). The Future Outlook For Consolidated Financial Reporting In Italian Local Governments: The First Experiences In The Tuscany Region, Paper presented to the *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*, The University of Siena, Italy.
- [11] Grossi, G. & Pepe, F. (2008). Consolidated Financial Reporting in the Public Sector: a Cross-Country Comparison, Paper presented to the *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*, The University of Siena, Italy
- [12] Grossi, G. (2009). New Development: Consolidated financial reporting as a stimulus for change in Italian local government. *Public Money & management*, 29(4), 261-264.
- [13] Grossi, G. & Gardini, S. (2012). Theories and methods of consolidation. Interaction between private and public sector accounting standards within the hybrid case of Stockholm City, Paper presented at 7<sup>th</sup> *International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms*, Milano.
- [14] Guthrie, J. (1998). Application on accrual accounting in the Australian public sector- rethoric or reality?. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19.
- [15] Newberry, S. & Pont-Newby, S. (2009). Whole of government accounting in New Zealand: the ownership form of control. *Public Money & Management*, 29 (4), 235-242.
- [16] Pina V. & Torres L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting: International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20(4), 334-350.
- [17] Pina, V., Torres, L. & Yetano, A., (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method Several Approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807.
- [18] Tagesson, T. (2008), The whole of government accounting – arguments for proportional consolidation, Paper presented to the *Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends*, The University of Siena, Italy.
- [19] Tagesson, T. (2009), Debate: Arguments for proportional consolidation; the case of Swedish local government, *Public money and management*, 29(4), 215-216.
- [20] Walker, R. G. (1978). International Accounting Compromises: The Case of Consolidation Accounting. *Abacus*, 14(2), 97-111.
- [21] Walker, R. G. (2009), Public Sector Consolidated Statements—an Assessment, *Abacus*, 45(2), 171-220.
- [22] Walker, R. G. (2011). Issues in the Preparation of Public Sector Consolidated Statement. *Abacus*, 47(4), 477-500.
- [23] Walsh, K. (1995). *Public services and Market Mechanisms. Competition, Contracting and the New Public Management*, Londra: Henry Tam.
- [24] White, G. I., Sondhi, A. C., Fried, D. (1997). *The Analysis and Use of Financial Statements*, 2<sup>nd</sup> edition. New York: John Wiley and Sons.
- [25] Wise, V. (2006). Cross-Sector Transfer of Consolidated Financial Reporting – Conceptual Concerns. *Australian Journal of Public Administration*, 65 (3), 62-73.
- [26] Wise, V. (2010), Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting, *International Review of Business Research Papers*, 6(5), 82-97.



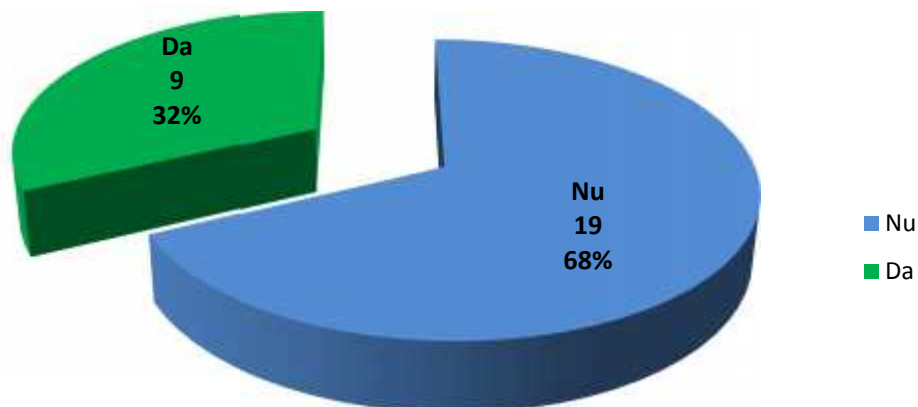


Figura 1 Distribuția t-rilor care au implementat sau nu au implementat situații financiare consolidate  
Surs : Proiec ie realizat de autor

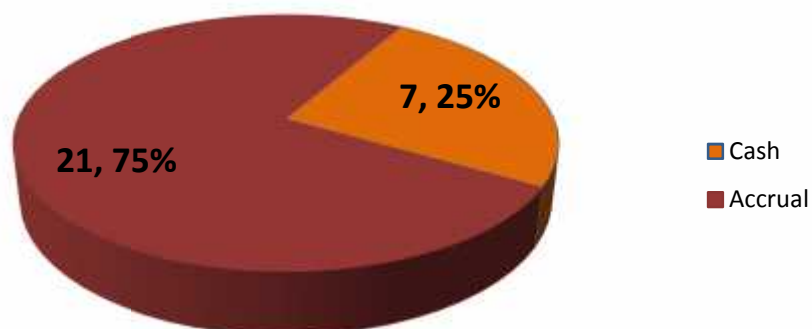


Figura 2 Distribuția t-rilor după sistemul contabil utilizat  
Surs : Proiec ie realizat de autor

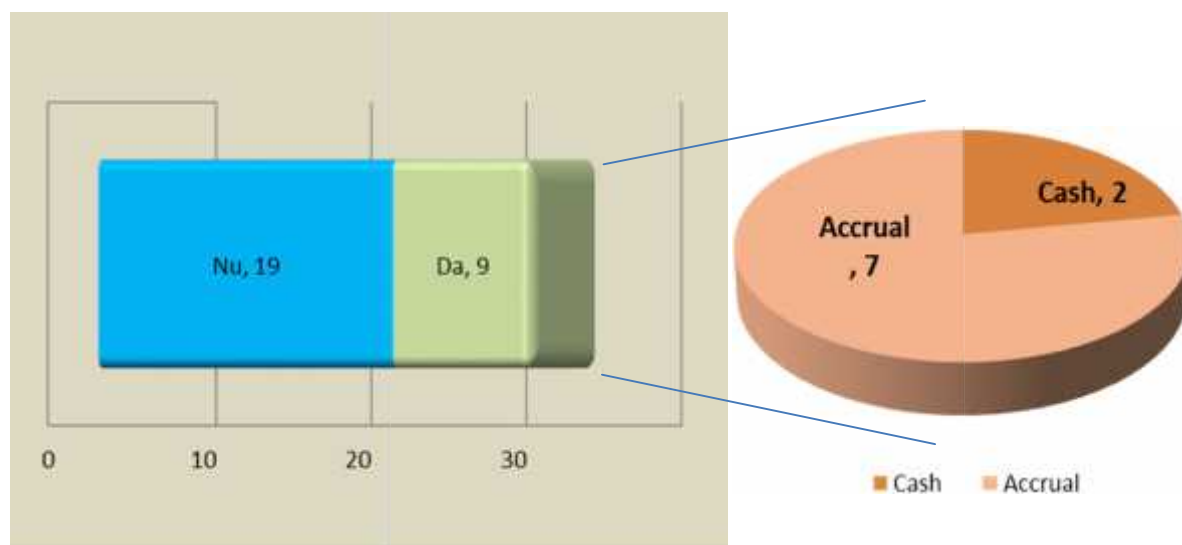


Figura 3 Distribuția t-rilor care întocmesc situații financiare consolidate în funcție de sistemul contabil utilizat  
Surs : Proiec ie realizat de autor

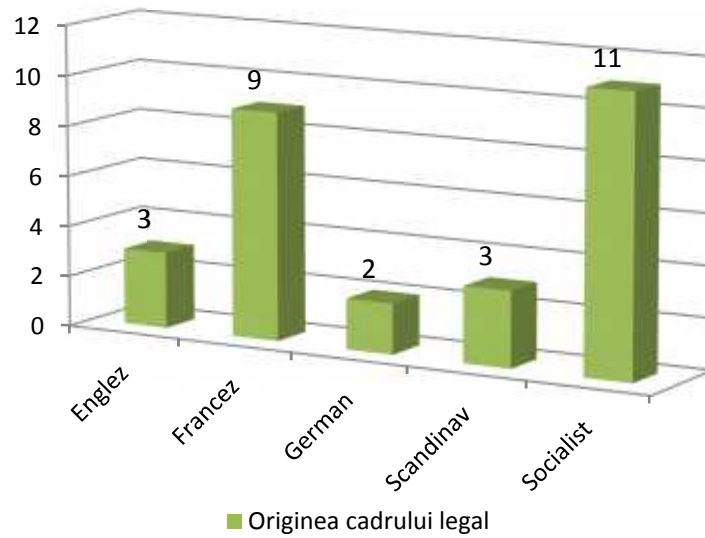


Figura 4 Distribuția țărilor după originea cadrului legal  
Surs : Proiect realizat de autor

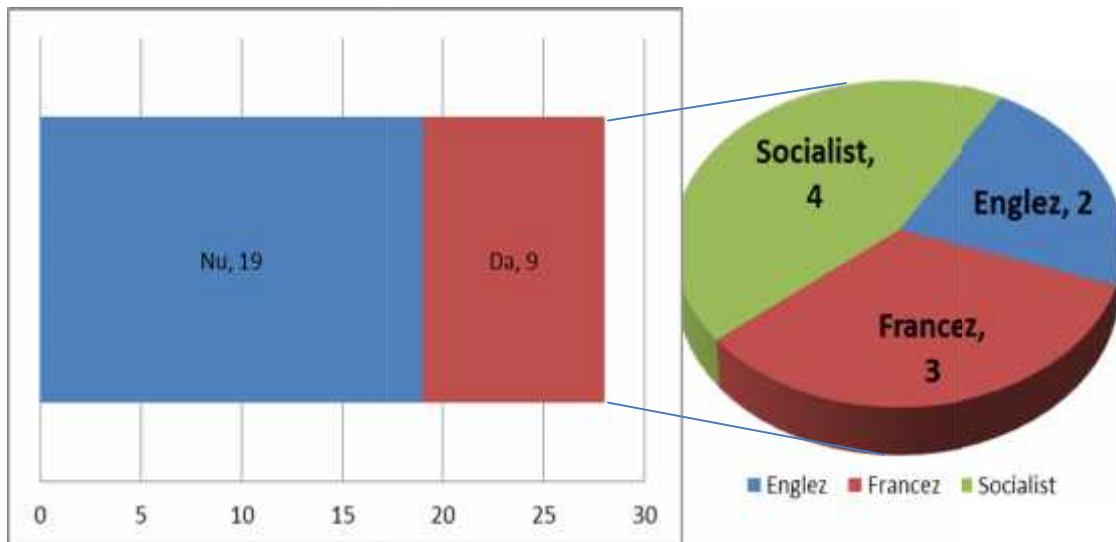


Figura 5 Distribuția țărilor care întocmesc situații financiare consolidate în funcție de originea cadrului legal  
Surs : Proiect realizat de autor

