



MINISTERUL EDUCAȚIEI
UNIVERSITATEA „VALAHIA” din TARGOVISTE
IOSUD – ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI UMANISTE
DOMENIUL FUNDAMENTAL ȘTIINȚE ECONOMICE
DOMENIUL CONTABILITATE

**IMPLICAȚIILE CONTABILITĂȚII CREATIVE
ASUPRA CALITĂȚII INFORMAȚIILOR
FURNIZATE DE SITUAȚIILE FINANCIARE
ANUALE ALE ENTITĂȚILOR ECONOMICE
DIN INDUSTRIA FARMACEUTICĂ
- rezumat -**

**CONDUCĂTOR DE DOCTORAT,
Prof.univ.dr. Victor MUNTEANU**

**DOCTORAND,
Ana-Maria COMÂNDARU (ANDREI)**

**TÂRGOVIȘTE
2022**

CUPRINS

1. Cuprinsul tezei de doctorat	3
2. Actualitatea, motivația cercetării științifice și stadiul cunoașterii în domeniul contabilității creative	8
3. Demersul cercetării științifice	14
4. Problematika cercetării științifice	16
5. Metodologia cercetării științifice	17
6. Scopul, obiectivele și ipotezele cercetării științifice	21
7. Configurația în arhitectură și structură a cercetării științifice. Cuvinte cheie	23
8. Prezentarea în sinteză a structurii tezei de doctorat.....	24
9. Limitele cercetării științifice. Sugestii pentru cercetări/ studii viitoare	30
10. Concluzii finale	32
11. Contribuții proprii	36
12. Diseminarea rezultatelor cercetării științifice	38
13. Curriculum Vitae	44

1. Cuprinsul tezei de doctorat

INTRODUCERE: DEMERSUL, POZIȚIONAREA EPISTEMOLOGICĂ ȘI METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE

- I. Actualitatea, motivația cercetării științifice și stadiul cunoașterii în domeniul contabilității creative**
- II. Demersul și problematica cercetării științifice**
 - II.1. Demersul cercetării științifice
 - II.2. Problematica cercetării științifice
- III. Metodologia cercetării științifice**
 - III.1. Aspecte metodologice ale cercetării științifice
 - III.2. Principalele etape ale cercetării științifice
- IV. Scopul, obiectivele și ipotezele cercetării științifice**
 - IV.1. Scopul cercetării științifice
 - IV.2. Obiectivele cercetării științifice
 - IV.3. Ipotezele de lucru urmărite în cercetare
- V. Configurația în arhitectură și structură a cercetării științifice. Cuvinte cheie**
- VI. Prezentarea în sinteză a structurii tezei de doctorat**

Capitolul I:

DELIMITĂRI ȘI FUNDAMENTĂRI TEORETICE PRIVIND CONTABILITATEA CREATIVĂ DIN PERSPECTIVA CALITĂȚII INFORMAȚIILOR FINANCIAR-CONTABILE

- I.1. Considerente generale privind contabilitatea creativă**
 - I.1.1. Discurs informațional asupra conceptului de contabilitate creativă
 - I.1.2. Apariția și dezvoltarea contabilității creative – premisele și factorii determinanți care au condus la nevoia de a apela la contabilitatea creativă
 - I.1.3. Contabilitatea creativă în literatura de specialitate – abordări și controverse
 - I.1.4. Aspecte negative și aspecte pozitive ale utilizării contabilității creative
- I.2. Relația dintre contabilitatea creativă și imaginea fidelă**
 - I.2.1. În căutarea adevărului contabil
 - I.2.2. Contabilitatea creativă, impediment în obținerea imaginii fidele
- I.3. Creativitatea contabilă și etica utilizării acesteia în cadrul entităților economice**
 - I.3.1. Etica și creativitatea în activitatea financiar-contabilă
 - I.3.2. Flexibilitatea reglementărilor contabile privind contabilitatea creativă
 - I.3.3. Utilizarea contabilității creative și modificarea pertinentă a situațiilor financiare anuale
- I.4. Aspecte corelative între contabilitatea creativă și fraudă contabilă regăsite în standardele de contabilitate și de audit**
- I.5. Impactul contabilității creative asupra guvernancei corporative**
- I.6. Concluzii degajate din analiza capitolului I**

Capitolul II:

TEHNICI ȘI PRACTICI UTILIZATE DE CONTABILITATEA CREATIVĂ ÎN CORELAȚIE CU FRAUDA FINANCIARĂ

II.1. Tipuri de tehnici și practici de contabilitate creativă

II.1.1. Tehnici și practici ale contabilității creative care vizează poziția financiară a entității

II.1.2. Tehnici și practici ale contabilității creative care vizează performanța financiară a entității

II.2. Impactul tehnicilor de contabilitate creativă asupra bilanțului și contului de profit și pierdere

II.3. Studii empirice de aplicare a unor tehnici și practici de contabilitate creativă

II.4. Riscuri generate de utilizarea tehnicilor specifice contabilității creative

II.4.1. Frauda financiară, consecința ilegală a creativității contabile

II.4.2. Determinarea riscului de manipulare contabilă utilizând modele econometrice

II.4.2.1. Modelul Beneish și modelul Robu – aspecte teoretice

II.4.2.2. Aplicație informatică privind determinarea riscului de manipulare contabilă

II.4.3. Alte mijloace de detectare a manipulării contabile

II.4.4. Paradisul fiscal – țărâm propice pentru contabilitatea creativă

II.5. Concluzii și aprecieri desprinse din capitolul II

Capitolul III:

CALITATEA INFORMAȚIILOR FINANCIAR-CONTABILE ÎN ECUAȚIA CONTABILITĂȚII CREATIVE – DE LA RELEVANȚĂ ȘI REPREZENTARE EXACTĂ LA INCERTITUDINE ȘI AMBIGUITATE

III.1. Informația financiar-contabilă: fundamentări teoretice, delimitări conceptuale, rol

III.1.1. Conceptul de informație financiar-contabilă și rolul acesteia în plan economic, juridic, fiscal și social

III.1.2. Informația financiar-contabilă – produs al actelor și faptelor economice și juridice

III.1.3. Informația financiar-contabilă – rezultat și consecință a raționamentului profesional

III.1.4. Informația financiar-contabilă – componentă esențială a sistemului informațional contabil al entității

III.1.5. Importanța informației financiar-contabile în modelarea deciziei manageriale; aportul acesteia în evaluarea performanțelor entității economice

III.1.6. Informația financiar-contabilă în contextul exigențelor guvernantei corporative

III.1.7. Transparența informației financiar-contabile – element definitoriu al sistemului de guvernanță corporativă

III.2. Nevoia de informație financiar-contabilă de calitate la nivel internațional, european și național

- III.2.1. Definirea conceptului de calitate a informației financiar-contabile
- III.2.2. Calitatea informației financiar-contabile în viziunea cadrelor de reglementare anglo-saxon și francez
- III.2.3. Calitatea informației financiar-contabile în contextul exigențelor de raportare financiară conform IFRS - caracteristicile calitative fundamentale și amplificatoare
- III.2.4. Calitatea informației financiar-contabile în viziunea referențialului contabil din România
- III.2.5. Instrument de măsurare a calității informației financiar-contabile la entitățile economice românești
- III.2.6. Impactul calității informațiilor financiar-contabile asupra dimensiunii valorice a entității

III.3. Valențele informaționale ale raportărilor financiare elaborate de entitățile economice

- III.3.1. Definirea și importanța calității raportărilor financiare
- III.3.2. Raportările financiare și utilitatea informațiilor cuprinse în acestea – exigențele informaționale ale stakeholderilor
- III.3.3. Asimetria informațională – un risc asumat în raportarea financiară
- III.3.4. Relevarea poziției financiare a unei entități economice prin analiza pe bază de bilanț
- III.3.5. Evaluarea performanțelor financiare prin valorificarea informațiilor din contul de profit și pierdere
- III.3.6. Determinarea stării și lichidității unei entități economice utilizând informațiile din situația fluxurilor de numerar
- III.3.7. Valorificarea informațiilor financiar-contabile din raportările financiare
- III.3.8. Limitele informaționale ale raportărilor financiare

III.4. Contabilitatea creativă – influențe și efecte asupra calității informației financiar-contabile

- III.4.1. Contabilitatea creativă și calitatea informației financiar-contabile
- III.4.2. Efectele contabilității creative asupra informațiilor financiar-contabile
- III.4.3. Impactul contabilității creative asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare anuale
- III.4.4. Strategii de detectare și limitare a mecanismelor de manipulare a informațiilor financiar-contabile

III.5. Concluzii și aprecieri de perspectivă aferente capitolului III

Capitolul IV:

CONTABILITATEA CREATIVĂ – CONSECINȚĂ A POLITICILOR ȘI OPȚIUNILOR CONTABILE ADOPTATE ÎN EVALUAREA ȘI RECUNOAȘTEREA ACTIVELOR, DATORIILOR ȘI A CAPITALURILOR PROPRII ALE ENTITĂȚILOR ECONOMICE

- IV.1. Perspectiva principiilor contabile în contextul contabilității creative**
- IV.2. Sensuri în definirea conceptelor de politici și opțiuni contabile**
- IV.3. Politicile contabile – instrument pentru realizarea obiectivelor contabile**

IV.3.1. Politici și opțiuni contabile de recunoaștere, evaluare și prezentare în situațiile financiare a activelor

IV.3.2. Politici și opțiuni contabile de recunoaștere, evaluare și prezentare în situațiile financiare a datoriilor

IV.3.3. Politici și opțiuni contabile privind evaluarea și calcularea rezultatului ca dimensiune a performanței entității și obiect al impozitării

IV.3.4. Politici și opțiuni contabile privind metoda capitalizării și metoda rezultatului

IV.3.5. Politici și opțiuni contabile referitoare la asigurarea comparabilității și relevanței informațiilor financiar-contabile oferite utilizatorilor

IV.4. Cosmetizarea situațiilor financiare prin intermediul politicilor și opțiunilor contabile tendențioase

IV.4.1. Politicile și opțiunile contabile – sursă de inspirație pentru contabilitatea creativă

IV.4.2. Cosmetizarea situațiilor financiare ca urmare a alegerii politicilor contabile

IV.4.3. Abordări optimiste și pesimiste în elaborarea politicilor contabile de modelare a poziției și performanței entităților economice

IV.4.4. Studiu comparativ privind imaginea reflectată prin adoptarea unor politici contabile cu obiective diferite

IV.5. Concluzii și aprecieri la capitolul IV

Capitolul V:

CERCETARE APLICATIVĂ PRIVIND IMPACTUL CONTABILITĂȚII CREATIVE ASUPRA CALITĂȚII INFORMAȚIILOR FINANCIAR-CONTABILE FURNIZATE DE SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE LA NIVELUL ENTITĂȚII ECONOMICE

V.1. Discurs informațional asupra cercetării aplicative privind utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă la nivelul unei entități economice

V.2. Scurtă prezentare a entității economice ce face obiectul cercetării

V.3. Studiu privind analiza poziției și performanței financiare a entității economice

V.3.1 Analiza poziției financiare a entității economice. Aplicație practică

V.3.1.1. Analiza echilibrului financiar al entității economice

V.3.1.2. Analiza indicatorilor de structură a activului bilanțier

V.3.1.3. Analiza indicatorilor de structură a surselor de finanțare

V.3.1.4. Analiza indicatorilor privind lichiditatea și solvabilitatea

V.3.2. Analiza performanței financiare a entității economice. Aplicație practică

V.3.2.1. Analiza soldurilor intermediare de gestiune

V.3.2.2. Analiza indicatorilor privind profitabilitatea entității economice

V.3.3. Analiza indicatorilor care relevă poziția de piață a entității economice

V.4. Detectarea riscului de manipulare a informațiilor prezentate de situațiile financiare. Aplicație practică

V.5. Relevarea impactului utilizării tehnicilor de contabilitate creativă asupra poziției și performanței financiare. Aplicație practică

V.5.1. Impactul utilizării politicii de reevaluare a activelor imobilizate asupra poziției și performanței financiare a entității

V.5.2. Impactul utilizării politicii de amortizare a activelor imobilizate asupra performanței financiare a entității

V.5.3. Impactul utilizării politicii de constituire a provizioanelor asupra performanței financiare a entității economice

V.5.4. Impactul utilizării metodelor de evaluare a stocurilor la ieșire asupra performanței financiare a entității economice

V.6. Concluzii și aprecieri personale

Capitolul VI:

CERCETARE POZITIVĂ PRIVIND IMPLICAȚIILE UTILIZĂRII TEHNICILOR DE CONTABILITATE CREATIVĂ DE CĂTRE PROFESIONIȘTII CONTABILI ASUPRA INFORMAȚIILOR RAPORTATE PRIN SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

VI.1. Contabilitatea creativă – o provocare pentru activitatea profesioniștilor contabili

VI.2. Organizarea cercetării privind îndeplinirea obiectivelor acesteia

VI.3. Metodologia de cercetare utilizată

VI.4. Cercetare pozitivă privind implicațiile utilizării tehnicilor specifice contabilității creative de către profesioniștii contabili asupra informațiilor raportate prin situațiile financiare anuale

VI.4.1. Discurs informațional asupra cercetării pozitive

VI.4.2. Scop, obiective și ipoteze de lucru

VI.4.3. Studiul calitativ asupra temei cercetării științifice

VI.4.3.1. Colectarea și prezentarea datelor și a informațiilor pe bază de chestionar

VI.4.3.2. Analiza și interpretarea rezultatelor. Validarea ipotezelor

VI .5. Limitele cercetării științifice. Sugestii pentru cercetări/ studii viitoare

Capitolul VII:

SISTEMATIZAREA REZULTATELOR CERCETĂRII. CONCLUZII FINALE ȘI CONTRIBUȚII PROPRII. DISEMINAREA REZULTATELOR CERCETĂRII

VII.1. Concluzii finale

VII.2. Contribuții proprii

VII.3. Diseminarea rezultatelor cercetării științifice

BIBLIOGRAFIE

LISTA ACRONIME

LISTA FIGURI, TABELE, GRAFICE

ANEXE

2. Actualitatea, motivația cercetării științifice și stadiul cunoașterii în domeniul contabilității creative

Globalizarea și internaționalizarea piețelor financiare reprezintă noua realitate cu care se confruntă entitățile economice. Acest context, întregit de concurența acerbă impusă de regulile economiei de piață, determină creșterea importanței rolului informațiilor financiar-contabile în procesul de fundamentare a deciziilor strategice.

De-a lungul timpului, contabilitatea a evoluat continuu, în prezent fiind un instrument de descriere și modelare a activității economice a unei entități, o tehnică necesară în determinarea și prezentarea imaginii fidele a poziției și performanței financiare a entității economice și, totodată, cel mai important sistem de informare și asistare a deciziilor.

Contabilitatea este cadrul în care se construiește informația financiar-contabilă, a cărei importanță derivă din dublul rol pe care aceasta îl îndeplinește: în primul rând, de a ghida managementul entității economice în realizarea unei planificări eficiente a activității, urmată de exercitarea controlului și luarea celor mai bune decizii, și, în al doilea rând, de a răspunde diverselor cerințe informaționale ale utilizatorilor acesteia: acționari, investitori, instituții guvernamentale, creditori, angajați și alte persoane interesate de activitatea entității.

Situațiile financiare reprezintă principala sursă de informare a stakeholderilor cu privire la activitatea economică a oricărei entități, dar informațiile raportate de management prezintă întotdeauna cu fidelitate realitatea cu care se confruntă entitatea? Ne punem această întrebare în condițiile în care ultimele decenii au fost marcate de scandaluri financiare a căror cauză a fost manipularea cifrelor raportate în situațiile financiare anuale.

Cunoscută în literatura de specialitate drept contabilitate creativă, manipularea situațiilor financiare a devenit o practică frecventă pentru managerii care vor să prezinte o imagine îmbunătățită a poziției și performanței financiare a entității. Astfel, realitatea este distorsionată și înlocuită cu o stare de fapt dorită, iar utilizatorii informațiilor contabile sunt induși în eroare de prezentarea unor rezultate supraevaluate din punct de vedere financiar.

Contabilitatea creativă este o temă controversată deoarece abordează flexibilitatea normelor și reglementărilor în vigoare din perspectiva managerilor și profesioniștilor contabili mai puțin scrupuloși care urmăresc obținerea de avantaje necuvenite prin utilizarea unor mijloace îndoielnice care conduc la distorsionarea calității informației financiar-contabile, a performanțelor și poziției financiare raportate de entitate. De altfel, caracterul legal al tehnicilor contabilității creative contrastează flagrant cu efectele negative produse

de utilizarea acestora în planul raportării financiare: inducerea în eroare a utilizatorilor de informații financiar-contabile fiind o problemă de etică profesională cu implicații serioase în procesul de luare a deciziilor economice.

Subiectivismul profesionistului contabil în alegerea tratamentelor favorabile obținerii de către entitate a unor rezultate îmbunătățite are la bază exercitarea raționamentului profesional, dar și opțiunile și estimările contabile permise de norme. Totuși, limita dintre contabilitatea creativă și fraudă contabilă poate fi ușor depășită dacă aplicarea cu agresivitate a politicilor și opțiunilor contabile este realizată pe perioade lungi de timp și are ca scop sume importante de bani. Din păcate, chiar și în aceste condiții, uneori este dificil de identificat momentul în care contabilitatea creativă se transformă în fraudă.

Lipsa de reacție a normalizatorilor internaționali și naționali este un semnal de alarmă cu privire la încercarea de evitare a recunoașterii acestei noi laturi a contabilității. Înțelegem până la un anumit punct această reticență; este greu de acceptat că un domeniu atât de rigid, cum era considerat contabilitatea, poate fi influențat, negativ sau pozitiv, de creativitatea profesioniștilor contabili. Cu toate acestea, contabilitatea creativă există și își face simțită prezența în activitatea economică a tot mai multor entități. Drept urmare, este necesar și util ca acest fenomen să fie studiat și aprofundat, înțelegerea sa oferind explicații cu privire la impactul pe care îl are asupra raportărilor financiare.

Contabilitatea creativă este, în același timp, o temă actuală, dar și un subiect de interes atât pentru mediul academic și profesional, cât și pentru utilizatorii de informație furnizată de situațiile anuale ale entității economice, deoarece evidențiază riscurile și incertitudinile care caracterizează mediul de afaceri internațional. De asemenea, criza economică ce se preconizează în viitorul apropiat (cauzată în principal de epidemia de Covid-19 și de situația creată în Ucraina) pune presiune pe entitățile nepregătite financiar, managerii acestora fiind puși în situația de a lua decizii și măsuri îndrăznețe de evitare a posibilelor dificultăți cu care se pot confrunta. Și atunci când vorbim de măsuri îndrăznețe ne referim, desigur, și la soluțiile oferite de utilizarea tehnicilor contabilității creative prin care se urmărește manipularea informațiilor care descriu poziția și performanța financiară a entității economice.

În acest context, considerăm oportună cercetarea cunoașterii în domeniul contabilității creative prin abordarea teoretică și practică a implicațiilor acestui fenomen asupra calității informațiilor financiar-contabile raportate de entitatea economică.

Conținutul prezentului demers științific a fost elaborat în concordanță cu o serie de lucrări, studii și articole apărute în literatura de specialitate internațională și națională care ne-au stârnit interesul asupra acestui subiect controversat, și totodată fascinant, al contabilității creative. Astfel, cele mai relevante dintre acestea, cele care ne-au provocat la studiul aprofundat al domeniului contabilității creative, în opinia noastră, sunt următoarele:

✎ Naser K., în lucrarea *Creative accounting: its nature and use*, definește din perspectivă academică contabilitatea creativă ca fiind „procesul prin care, din cauza flexibilității și existenței unor lacune în norme, se manipulează cifrele din conturile anuale, rezultatul alegerii practicilor de măsurare și informare fiind transformarea documentelor de sinteză din ceea ce ar trebui să fie în ceea ce își doresc managerii”¹ și atrage atenția că „manipularea conturilor este o problemă contabilă veche apărută încă din anii 1920”². Chiar dacă a apărut acum mai bine de un secol, practicile contabilității creative sunt actuale, de interes, mai ales pentru managerii care recurg la cosmetizarea câștigurilor contabile pentru a răspunde așteptărilor tot mai mari ale investitorilor cu privire la rentabilitatea economică³. Putem spune deci, că acesta a fost și punctul de pornire în alegerea temei prezentei cercetări științifice: necesitatea abordării implicațiilor tehnicilor de contabilitate creativă asupra indicatorilor prezentați în situațiile financiare și a informațiilor utilizate în procesul de luare a deciziilor economice.

✎ Colasse B., în lucrarea *Comptabilité générale*, remarcă posibilitatea trecerii spre ilegalitate a tehnicilor de contabilitate creativă ca urmare a deturnării normelor contabile: „practicile de informare contabilă aflate adesea la limita legalului sunt utilizate de anumite entități care profită de limitele reglementării și normalizării în vederea înfrumusețării imaginii poziției financiare și a performanțelor economice raportate”⁴.

✎ Opinia exprimată de Malo J.L. și Giot H. în lucrarea *L'élasticité du résultat selon les dimensions temps et espace* este împărtășită și de alți autori francezi care vin să ia apărarea contabilității creative despre care spun că „este virtuoasă, deoarece oferă contabilității mijloacele care îi permit să se dezvolte în același ritm cu piețele și produsele

¹ Naser K., (1993), *Creative accounting – its nature and use*, Editura Pretince Hall International, Londra.

² Ibidem.

³ Beneish M. D., Nichols C., (2005), *Earnings Quality and Future Returns: The relation Between Accruals and the Probability of Earnings Manipulation*, working paper, SSRN.

⁴ Colasse B., (1997), *Contabilitate generală, Ediția a IV-a, traducere realizată de conferențiar Neculai Tabără*, Editura Moldova.

financiare”, reprezentând totodată „cu siguranță o evoluție logică și firească în practica specialiștilor contabili”⁵.

✎ În lucrarea *Comptabilité créative*, Stolowy H. se referă la tehnicile contabilității creative ca fiind un „ansamblu de procedee care urmăresc fie modificarea rezultatului, în sensul maximizării sau minimizării acestuia, fie modificarea prezentării situațiilor financiare anuale, fără însă ca cele două obiective să se excludă reciproc”⁶, aceste aspecte fiind o parte semnificativă a temei abordate în prezenta cercetare științifică.

✎ McEnroe J.E. a abordat în cadrul studiului intitulat *Individual Investors' Perceptions Involving the Quality and Usefulness of Audited Financial Statements* problematica scandalurilor financiare cauzate de utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă și evidențiază efectul negativ avut de acestea în ceea ce privește încrederea în informațiile financiar-contabile raportate⁷. Analiza implicațiilor contabilității creative asupra calității și utilității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale este definitorie în realizarea prezentului demers științific.

✎ Beneish M.D., în lucrarea *The Detection of Earnings Manipulation*, a identificat o serie de indicatori care pot fi utilizați pentru detectarea riscului de manipulare a informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale. Pe baza acestor indicatori, autorul a definit o funcție liniară de tip scor, utilizând tehnici de analiză statistică multivariată⁸. Aceste modele analitice de evaluare a riscului de cosmetizare a documentelor de sinteză au fost abordate și de alți autori care au integrat efectul individual și combinat al indicatorilor financiari de structură, de rentabilitate și de solvabilitate în funcții scor în vederea identificării unor modificări substanțiale la nivelul poziției și performanței financiare a entității, obiectiv pe care ni l-am propus și noi în cadrul acestui demers științific.

În concordanță cu subiectul abordat în cadrul acestei cercetări științifice, observăm un oarecare interes și în literatura de specialitate națională, astfel preocupările ultimilor ani au fost concretizate în noi scrieri, perspective și viziuni în ceea ce privește contabilitatea creativă. Spre deosebire de literatura de specialitate internațională, remarcăm totuși o

⁵ Rybaud-Turillo B., Teller R., (1997), *Comptabilité créative, Encyclopédie de Gestion, Economica, Paris*, pp. 508-527.

⁶ Stolowy H., (2000), *Comptabilité créative, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit (sub îndrumarea lui Colasse B.), Economica, Paris*, pp. 157-178.

⁷ McEnroe J.E., (2007), *Individual Investors' Perceptions Involving the Quality and Usefulness of Audited Financial Statements, Advances in Public Interest Accounting, Vol. 13*, pp. 63-79.

⁸ Beneish M.D., (1999), *The Detection of Earnings Manipulation, Financial Analysts Journal* 55, No. 5, pp. 24-36.

insuficiență a publicațiilor, studiilor și lucrărilor în cadrul cărora este abordată această temă controversată.

În opinia noastră, fenomenul contabilității creative trebuie studiat și aprofundat pentru a fi cunoscut de toți cei interesați de viața economică a entității. Trecerea în revistă a literaturii de specialitate din țara noastră a dovedit faptul că împărtășim aceeași opinie cu autori consacrați, profesioniști care și-au lăsat amprenta asupra contabilității românești, dar și cu tânăra generație de cercetători care abordează cu pasiune acest subiect fascinant al contabilității creative. În continuare, prezentăm o serie de lucrări, studii și analize realizate pe plan autohton, cele mai relevante dintre cele consultate în vederea construirii acestui demers științific.

✎ primul autor care s-a încumetat să abordeze subiectul contabilității creative în țara noastră a fost regretatul profesor Nicolae Feleagă, care în lucrarea publicată în 1996, *Controverse contabile, dificultăți conceptuale și credibilitatea contabilității*⁹, vorbește despre tehnicile acestui tip de contabilitate, precum și despre riscurile pe care le implică utilizarea acestora în practica contabilă.

✎ trei ani mai târziu, Liliana Malciu prezintă într-o manieră detaliată ideile mentorului său din lucrarea amintită mai sus, abordând aspecte conceptuale cu privire la complexul motivațional al dezvoltării tehnicilor de contabilitate creativă, practicile care decurg din alegerea politicilor contabile sau reacția profesiei contabile la apariția acestui fenomen¹⁰. Lucrarea *Contabilitate creativă* este presărată cu exemple practice care descriu metodele de modelare a bilanțului și contului de profit și pierdere și evidențiază impactul acestora asupra poziției și performanței financiare a entității.

✎ Lucrarea *Politici și opțiuni contabile (Fair Accounting versus Bad Accounting)* scrisă de Feleagă N. și Malciu L. aduce în discuție problema alegerii și elaborării politicilor contabile pe care le împarte în două categorii: cele care urmăresc realizarea unei contabilități sincere versus cele care sunt utilizate pentru manipularea situațiilor financiare¹¹. Descrierea tehnicilor de contabilitate creativă este abordată în strânsă legătură cu efectele negative înregistrate asupra raportărilor financiare și cu necesitatea definirii unor modalități de

⁹ Feleagă N., (1996), *Controverse contabile, dificultăți conceptuale și credibilitatea contabilității*, Editura Economică, București.

¹⁰ Malciu L., (1999), *Contabilitate creativă*, Editura Economică, București.

¹¹ Feleagă N., Malciu L., (2002), *Politici și opțiuni contabile (Fair accounting versus Bad accounting)*, Editura Economică, București.

limitare și combatere a acestora. Un alt aspect dezbătut de către cei doi autori se referă la analiza eticii profesionale a celor care utilizează aceste practici.

✎ Diaconu P., în lucrarea *Cum fac contabilitii bani? Evaziune fiscală, paradisuri fiscale, contabilitate creativă* analizează rolul contabilității creative în maximizarea performanțelor entității economice¹².

✎ Munteanu V. și Zuca M. în articolul *Considerații privind utilizarea contabilității creative în denaturarea informațiilor din situațiile financiare și „maximizarea” performanțelor firmei*, consideră contabilitatea creativă ca fiind un instrument în sprijinul managerului, instrument utilizat pentru a prezenta imaginea dorită a entității pe care o conduce în vederea urmăririi propriilor interese¹³.

✎ În lucrarea *Contabilitate creativă*, Groșanu A. analizează relația dintre contabilitatea creativă și alte concepte cum sunt: imaginea fidelă, fraudă contabilă sau guvernanța corporativă. De asemenea, aduce în prim plan o serie de studii empirice menite să ajute utilizatorii informației furnizate de situațiile financiare anuale în înțelegerea tehnicilor de contabilitate creativă și a impactului acestora în mediul economic românesc¹⁴.

✎ Lucrarea *Contabilitatea creativă. De la idee la bani, cu exemple practice* scrisă de Dumitrescu A. S., propune căutarea pozitivismului și negativismului în analiza contabilității creative. Perspectiva autoarei este clară: „contabilitatea creativă în sens pozitiv este în măsură să emită un adevăr și un mesaj obiectiv. Și totuși, să nu pierdem din vedere că adevărul spus de contabilitatea creativă nu este decât un filtru care nu poate scăpa de adevărul construit și adevărul dorit, între inovație și manipulare¹⁵.

✎ Studiul empiric *Proceduri de audit pentru estimarea riscului de fraudă bazate pe indici de detectare a manipulărilor contabile* realizat de Robu I.B. și Robu M.A. se bazează pe modelul propus de Beneish (1999) și urmărește obținerea unei funcții scor aplicabilă entităților românești cotate la bursă¹⁶. Astfel, autorii au avut în vedere crearea unui model

¹² Diaconu P., (2004), *Cum fac contabilitii bani? Evaziune fiscală, paradisuri fiscale, contabilitate creativă*, Editura Economică, București.

¹³ Munteanu V., Zuca M., (2011), *Considerații privind utilizarea contabilității creative în denaturarea informațiilor din situațiile financiare și “maximizarea” performanțelor firmei*, Revista Audit Financiar, Anul IX, Nr. 3, pp. 3-10.

¹⁴ Groșanu A., (2013), *Contabilitate creativă*, Colecția Cercetare avansată postdoctorală în științe economice, Editura ASE, București.

¹⁵ Dumitrescu A.S., (2014), *Contabilitate creativă – de la idee la bani. Cu exemple practice*, Editura Economică, București, pp. 13.

¹⁶ Robu I. B., Robu M. A., (2013), *Audit procedures for estimating the fraud risk based on indexes for detection of accounting manipulation*” Revista de Audit Financiar, Nr. 10, pp. 3-16.

econometric care să permită clasificarea acestor entități în grupe de risc de fraudă cauzat de manipularea informațiilor din raportările financiare.

În urma prezentării stadiului cunoașterii din domeniul contabilității creative suntem în măsură să facem următoarea remarcă: literatura de specialitate din țara noastră a preluat multe dintre ideile dezbătute pe acest subiect la nivel internațional, cercetătorii români realizând o serie de studii empirice ajustate mediului economic autohton. Aceste studii sunt necesare pentru înțelegerea fenomenului de contabilitate creativă și a modului în care acesta își face simțită prezența în economia românească.

În alegerea domeniului de desfășurare a cercetării științifice am avut în vedere toate cele prezentate mai sus, dar și dorința creării unui studiu teoretico-aplicativ aprofundat care să vină în ajutorul tuturor categoriilor de utilizatori ai informației financiar-contabile în vederea fundamentării deciziilor economice și strategice ca urmare a înțelegerii implicațiilor tehnicilor de contabilitate creativă asupra situațiilor financiare anuale.

Realizarea prezentului demers științific s-a bazat pe cunoștințele acumulate în timpul studiilor universitare de licență și master absolvite și aprofundate pe parcursul școlii doctorale, dar și pe experiența acumulată în calitatea mea de profesionist contabil, membru al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

3. Demersul cercetării științifice

Cercetarea științifică este o activitate specifică omului dornic de cunoaștere, un demers complex, organizat pe baza unor principii și metode adecvate, care contribuie la înțelegerea funcționării lumii în care trăim. Cunoașterea reprezintă produsul căutărilor, al frământărilor științifice, al descoperirilor care au condus la dezvoltarea societății umane.

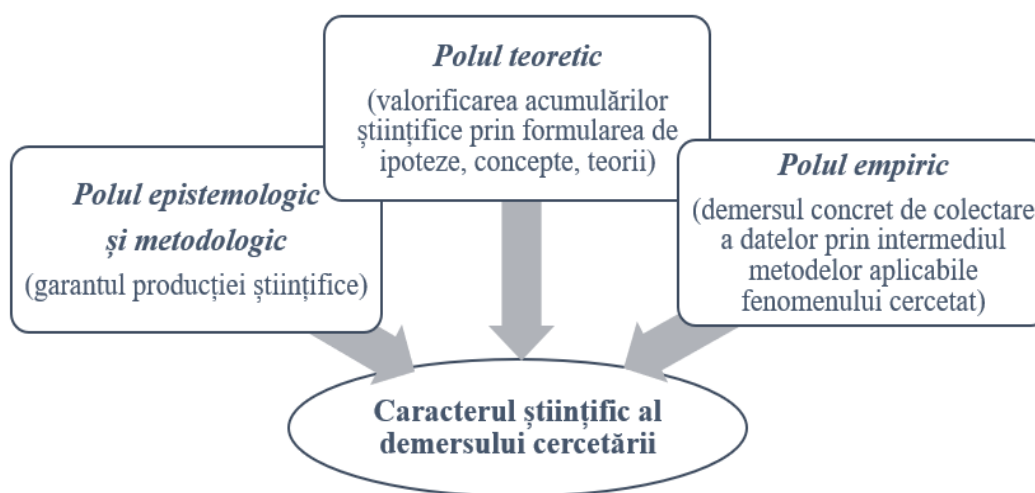
Sursă inepuizabilă de noi cunoștințe, cercetarea științifică trebuie să parcurgă anumiți pași pentru a răspunde la problemele supuse investigării. Astfel, este necesară creionarea unui anumit demers bazat pe logică procedurală și operațională, demers a cărei finalitate trebuie să fie clarificarea problematicii cercetării științifice.

Demersul cercetării științifice este definit ca fiind un proces creator complex care presupune interogare permanentă, sistematică și aprofundată referitoare la un anumit domeniu științific. Privit în contextul general al cunoașterii, scopul declarat al demersului

științific îl reprezintă producerea de noi cunoștințe necesare speciei umane pentru a deveni din ce în ce mai independentă de numeroasele constrângeri ale mediului¹⁷.

Prezentul demers științific a fost organizat ca un proces metodologic menit să contribuie la îmbunătățirea cunoștințelor teoretice și practice ale tuturor celor interesați de subiectul abordat: utilizarea creativității în domeniul contabilității și implicațiile acesteia asupra informațiilor furnizate de situațiile financiare. De asemenea, prin intermediul acestui demers ne dorim să participăm la dezvoltarea cercetării contabile din țara noastră, asigurarea caracterului științific al lucrării bazându-se pe interdependența și abordarea mai multor poli de cercetare (Figura nr. 1).

Figura nr. 1. Poli cercetării științifice



Sursa: adaptare după Wacheux F., (1996), *Méthodes qualitatives de recherche en gestion*

Demersul cercetării științifice vizează entitățile economice care își desfășoară activitatea în industria farmaceutică din România și urmărește să scoată în evidență implicațiile utilizării tehnicilor de contabilitate creativă asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale. Totodată, centrul de interes al cercetării îl reprezintă importanța informațiilor financiar-contabile în cadrul procesului de luare a deciziilor economice, analiza impactului contabilității creative asupra conturilor anuale fiind necesară în contextul determinării poziției și performanței financiare raportate de entitate.

¹⁷ Nicolescu M., Galabov A., (2021), *Epistemologia cercetării în științele organizațiilor. Repere pentru tinerii cercetători*, Editura ProUniversitaria, București, pp. 127.

4. Problematica cercetării științifice

Elaborarea problematicei cercetării științifice presupune, mai întâi de toate, stabilirea unei întrebări generale care să evidențieze în mod clar, realist și pertinent problema abordată¹⁸. Astfel, și în cazul prezentei cercetări, se impune formularea întrebării principale în concordanță cu problema identificată: *Care este impactul utilizării tehnicilor de contabilitate creativă asupra poziției și performanței financiare ale entităților?*

Însă, pentru a răspunde la această întrebare, se impune o abordare aprofundată a temei de cercetare aleasă, abordare ce are la bază formularea unor întrebări secundare al căror răspuns îl vom descoperi pe măsura parcurgerii lucrării. În acest sens, putem afirma că problematica cercetării științifice gravitează în jurul unui set de întrebări derivat din întrebarea principală formulată anterior și centrat pe domeniul selectat pentru studiu.

Următoarele întrebări sunt formulate pentru a oferi consistență demersului nostru științific și pentru a releva cunoștințele preliminare și acumulate în domeniul contabilității creative:

- ▶ Care sunt factorii determinanți care au condus la apariția și dezvoltarea contabilității creative?
- ▶ Contabilitatea creativă este percepută de utilizatorii informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ca fiind o problemă de legalitate sau una de etică?
- ▶ Tehnicile și practicile contabilității creative vizează ameliorarea poziției și performanței financiare a entității economice?
- ▶ Utilizarea tehnicilor specifice contabilității creative generează riscuri măsurabile, atât pentru entitatea economică, cât și pentru toți cei interesați de activitatea acesteia?
- ▶ Cum sunt influențate caracteristicile de calitate ale informației financiar-contabile de metodele și tehnicile contabilității creative?
- ▶ Raportările financiare ale entităților economice care apelează la tehnicile contabilității creative sunt relevante pentru utilizatorii informațiilor financiar-contabile sau își pierd utilitatea din cauza asimetriei informaționale?
- ▶ Care este rolul politicilor și opțiunilor contabile adoptate de entitatea economică în modelarea (manipularea) poziției și performanței financiare?

¹⁸ Nicolescu M., Vasile N., (2011), *Epistemologie. Perspectiva interdisciplinară*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, pp. 86.

► Care sunt consecințele utilizării contabilității creative asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare anuale?

► Situațiile financiare cosmetizate de profesioniștii contabili care apelează la tehnicile contabilității creative influențează indicatorii calculați pentru analiza poziției și performanței financiare a entității economice?

► Strategiile de detectare și limitare a contabilității creative sunt necesare pentru a garanta utilizatorilor de informații financiar-contabile că raportările entității nu sunt manipulate în vederea influențării procesului de luare a deciziilor?

Contextul economic actual favorizează utilizarea tehnicilor contabilității creative deoarece permite entităților care se confruntă cu dificultăți financiare apărute pe fondul crizei economice provocate de pandemia de Covid -19 să prezinte celor interesați o situație financiară îmbunătățită. Acesta este un motiv suplimentar pentru care este necesară obținerea răspunsurilor la întrebările formulate mai sus, prezentul studiu fiind util pentru investitorii, creditorii, managerii și profesioniștii contabili interesați de implicațiile contabilității creative asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entității economice

5. Metodologia cercetării științifice

Metodologia cercetării reprezintă maniera generală de conducere a reflecției științifice¹⁹, fiind definită în literatura de specialitate drept un ansamblu de metode și tehnici utilizate pe întregul parcurs al cercetării științifice pentru abordarea și analiza fenomenelor realității obiective, dar și pentru înțelegerea științifică a acestora²⁰.

Metodologia este știința realizării cercetării științifice și cuprinde totalitatea elementelor care intervin în procesul de elaborare a cunoștințelor: principii teoretice de referință pentru domeniul studiat, reguli de desfășurare a investigațiilor, metode și strategii utilizate pentru culegerea, analiza și interpretarea datelor, criterii de certificare și validare a rezultatelor.

Cercetarea științifică este o activitate organizată, orientată și condusă metodic al cărui scop îl reprezintă îmbogățirea cunoașterii²¹. În acest sens trebuie utilizate metodele recunoscute de comunitatea științifică, metode ce permit descrierea, explicarea,

¹⁹ Nicolescu M., Vasile N., (2011), *Epistemologie. Perspectiva interdisciplinară*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, pp. 92.

²⁰ Comes C.A., Popescu-Spineni S., (2005), *Metodologia cercetării științifice*, Editura Cermaprint, București, pp.10.

²¹ Enăchescu C., (2005), *Tratat de teoria cercetării științifice*, Editura Polirom, București.

previzionarea și controlul fenomenelor, precum și identificarea răspunsurilor la problemele supuse investigării.

Realizarea sistematică a prezentei cercetări științifice a urmărit dezvoltarea și aprofundarea cunoașterii în domeniul contabilității creative, perspectiva abordată fiind cea a cercetării fundamentale (teoretice) coroborate cu cea a cercetării aplicative.

Cercetarea fundamentală reflectată în cadrul acestei lucrări se bazează pe teoretizarea conceptelor specifice temei alese, și anume: contabilitatea creativă, imaginea fidelă, fraudă financiară, etica profesională, guvernanța corporativă. De asemenea, sunt tratate din punct de vedere teoretic aspecte cu privire la:

- ✎ tehnicile și practicile contabilității creative care vizează poziția și performanța financiară a entității economice;

- ✎ dimensiunile calității informațiilor financiar-contabile în contextul utilizării, detectării și limitării contabilității creative;

- ✎ politicile și opțiunile contabile adoptate de entitate pentru modelarea poziției și performanței financiare.

Cercetarea aplicativă întreprinsă în cadrul acestui demers științific urmărește testarea conceptelor și teoriilor referitoare la contabilitatea creativă și la impactul utilizării tehnicilor sale în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare ale entităților economice din industria farmaceutică din România. Totodată, pentru a crește relevanța cercetării empirice realizată pe parcursul capitolelor V și VI, au fost prezentate exemple și aplicații practice și în cadrul capitolelor anterioare, validându-se astfel atât direcțiile regăsite în literatura de specialitate, cât și diversitatea spețelor generate de utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă.

De asemenea, conținutul prezentei lucrări îmbină în mod armonios elemente specifice cercetării calitative cu aspecte ce presupun o cercetare cantitativă. În ceea ce privește cercetarea calitativă sau interpretativă, am procedat la revizuirea literaturii de specialitate cu gândul că descoperirile noastre științifice vor fi cu atât mai convingătoare și mai precise, cu cât se bazează pe mai multe resurse bibliografice²². Astfel, am apelat la raționamentul deductiv pentru documentarea fenomenului cercetat, printre sursele analizate regăsindu-se: cărți de specialitate, articole publicate în reviste și jurnale economice indexate în baze de date internaționale, standarde și norme contabile, acte normative. Am acordat aceeași atenție deosebită scrierilor în limba engleză, franceză, dar și română deoarece am

²² Yin R.K., (1994), *Case study research: Design and methods*, 2nd Edition, Thousand Oaks, CA: Sage.

urmărit o abordare cât mai complexă a domeniului supus cercetării. Sursele citate pe parcursul întregii lucrări au relevat opinii și analize ale autorilor străini și autohtoni cu privire la fenomenul contabilității creative manifestat atât la nivel internațional, cât și național și ne-au condus pașii către o cercetare aprofundată, particularizată, a implicațiilor pe care le au ingineriile contabile asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice românești din industria farmaceutică.

Cercetarea cantitativă sau pozitivistă abordată în cadrul lucrării se concretizează în prezentarea unor exemple practice specifice domeniului contabilității creative, aplicarea și prelucrarea unui chestionar adresat managerilor și profesioniștilor contabili care își desfășoară activitatea în industria farmaceutică din România, analizarea rapoartelor anuale, calculul și interpretarea indicatorilor economico-financiar care relevă poziția și performanța financiară a entității, testarea empirică a ipotezelor formulate. În vederea realizării cercetării cantitative au fost utilizate următoarele metode și tehnici:

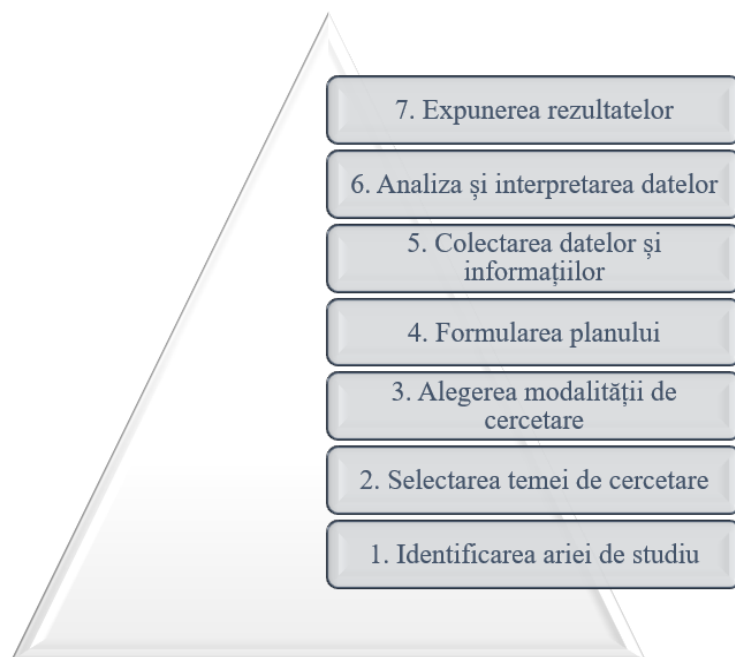
- ✎ exemplificarea numerică, utilizată pentru a prezenta tehnicile contabilității creative care vizează manipularea poziției și performanței financiare a entității;
- ✎ tehnica chestionarului, utilizată pentru a documenta viziunea managementului și a personalului din compartimentul financiar-contabil al entității referitoare la implicațiile contabilității creative asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare;
- ✎ reprezentarea grafică, utilizată în cazul prezentării rezultatelor cercetării aplicative, inclusiv a datelor obținute în urma prelucrării chestionarului;
- ✎ analiza de conținut a rapoartelor financiare;
- ✎ analiza comparativă și corelativă a rezultatelor obținute în urma cercetărilor empirice;
- ✎ analiza econometrică, utilizată pentru a evidenția impactul tehnicilor contabilității creative asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare, prelucrarea statistică a datelor s-a realizat cu ajutorul programelor informatice SPSS și Excel;
- ✎ studiul de caz, utilizat pentru a reflecta imaginea poziției și performanței financiare obținute prin adoptarea unor politici contabile cu obiective diferite.

Emiterea opiniilor, concluziilor și a aprecierilor personale la finalul fiecărui capitol completează demersul științific, oferindu-i perspectiva de originalitate.

Procesul de creație științifică presupune cunoașterea metodologiei cercetării și parcurgerea unor etape menite să încununeze cu succes momentul învățării științifice adaptat la obiectivele specifice urmărite pe parcursul lucrării.

Prezentarea etapelor procesului de cercetare întreprinsă în cadrul acestui demers științific este realizată în figura nr. 2.

Figura nr. 2. Etapele procesului de cercetare științifică



Sursa: Howard K., Sharp J.A., (2016), *The management of a student research project*

Înțelegerea în profunzime a fenomenului cercetat – contabilitatea creativă și problematizarea cercetării științifice – care sunt implicațiile utilizării contabilității creative asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice din industria farmaceutică - sunt etapele premergătoare cercetării empirice dezvoltate în cadrul acestui demers științific. Metodele de cercetare utilizate sunt specifice domeniului contabilității, fiind adaptate la tema aleasă prin intermediul unui plan punctual, orientat către atingerea obiectivelor cercetării.

Etapa de colectare, analiză și interpretare a datelor are drept scop testarea ipotezelor urmărite pe parcursul cercetării, iar comunicarea rezultatelor obținute reprezintă faza finală a procesului de creație științifică, fază concretizată în expunerea noilor cunoștințe descoperite. De altfel, putem concluziona că esența cercetării noastre este expusă în cadrul ultimului capitol al lucrării, capitol intitulat sugestiv *Sistematizarea rezultatelor cercetării. Concluzii finale și contribuții proprii. Diseminarea rezultatelor cercetării.*

6. Scopul, obiectivele și ipotezele cercetării științifice

Scopul cercetării științifice vizează anticiparea rezultatului dorit ca urmare a investigației teoretice și empirice întreprinse, precum și evidențierea acestui rezultat obținut pe întregul parcurs al procesului de creație și descoperire științifică.

În cazul de față, scopul cercetării noastre îl reprezintă *determinarea impactului utilizării tehnicilor de contabilitate creativă asupra poziției și performanței financiare a entității economice în vederea conștientizării importanței furnizării informațiilor financiar-contabile de calitate necesare în procesul de fundamentare și luare a deciziei.*

Obiectivul general al prezentei cercetări științifice îl reprezintă *identificarea prin studiu teoretico-aplicativ a implicațiilor contabilității creative asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice care își desfășoară activitatea în industria farmaceutică.*

Pentru atingerea obiectivului general al cercetării, s-au avut în vedere îndeplinirea următoarelor obiective specifice:

Obiectivul specific nr. 1. [O.s.1] Prezentarea, din perspectivă teoretică, a conceptului de contabilitate creativă abordat în corelație cu imaginea fidelă, fraudă financiară, guvernanta corporativă și etica profesională.

Obiectivul specific nr. 2. [O.s.2] Identificarea tehnicilor de contabilitate creativă, precum și a riscurilor asociate utilizării acestor practici cu impact direct asupra calității informațiilor financiar-contabile prezentate de entitatea economică.

Obiectivul specific nr. 3. [O.s.3] Analiza teoretică și empirică a politicilor și opțiunilor contabile, ca sursă de inspirație pentru contabilitatea creativă.

Obiectivul specific nr. 4. [O.s.4] Evaluarea impactului tehnicilor de contabilitate creativă asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale și necesitatea limitării utilizării acestora la nivel de entitate economică.

Ipoteza de cercetare reprezintă punctul de plecare al demonstrației științifice, fiind o propoziție formulată drept propunere de răspuns la întrebarea de cercetare. Validarea ipotezelor de lucru urmărite în cercetare se realizează pe cale empirică prin confruntarea cu datele obținute prin observare și măsurare.

În cadrul prezentului demers științific, am formulat următoarea ipoteză generală în concordanță cu problematica identificată a cercetării.

Ipoteza generală: *Tehnicile și practicile contabilității creative influențează calitatea informațiilor furnizate de situațiile anuale ale entităților economice.*

Ipotezele de lucru urmărite în cercetare și asociate obiectivelor specifice sunt:

✎ **Ipotezele de lucru asociate obiectivului specific nr.1:**

[I.1.1]. Contabilitatea creativă reprezintă un impediment în obținerea și prezentarea imaginii fidele a poziției și performanței financiare a entității economice.

[I.1.2]. Contabilitatea creativă este o premisă a raportării frauduloase manifestată în lipsa unui comportament etic al profesionistului contabil.

[I.1.3]. Un sistem adecvat de guvernare corporativă limitează efectele negative ale contabilității creative asupra utilizatorilor de informație financiar-contabilă.

✎ **Ipotezele de lucru asociate obiectivului specific nr.2:**

[I.2.1]. Utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă modifică realitatea economică a entității, calitatea raportării fiind afectată ca urmare a prezentării de către management a unei imagini dorite a poziției și performanței financiare.

[I.2.2]. Detectarea riscului de manipulare a situațiilor financiare cu ajutorul metodelor econometrice de analiză reprezintă un instrument important pentru utilizatorii informației financiar-contabile în procesul de luare și fundamentare a deciziilor economice.

[I.2.3]. Informația financiar-contabilă este utilă în procesul decizional numai dacă satisface anumite caracteristici care asigură calitatea situațiilor financiare anuale întocmite de entitate.

✎ **Ipotezele de lucru asociate obiectivului specific nr.3:**

[I.3.1]. Flexibilitatea normelor contabile permite entităților economice să recurgă la adoptarea politicilor și tratamentelor contabile favorabile obținerii și prezentării unor rezultate financiare îmbunătățite.

[I.3.2]. Alegerea politicilor contabile în funcție de strategia entității economice influențează calitatea informațiilor furnizate de situațiile financiare.

✎ **Ipotezele de lucru asociate obiectivului specific nr.4:**

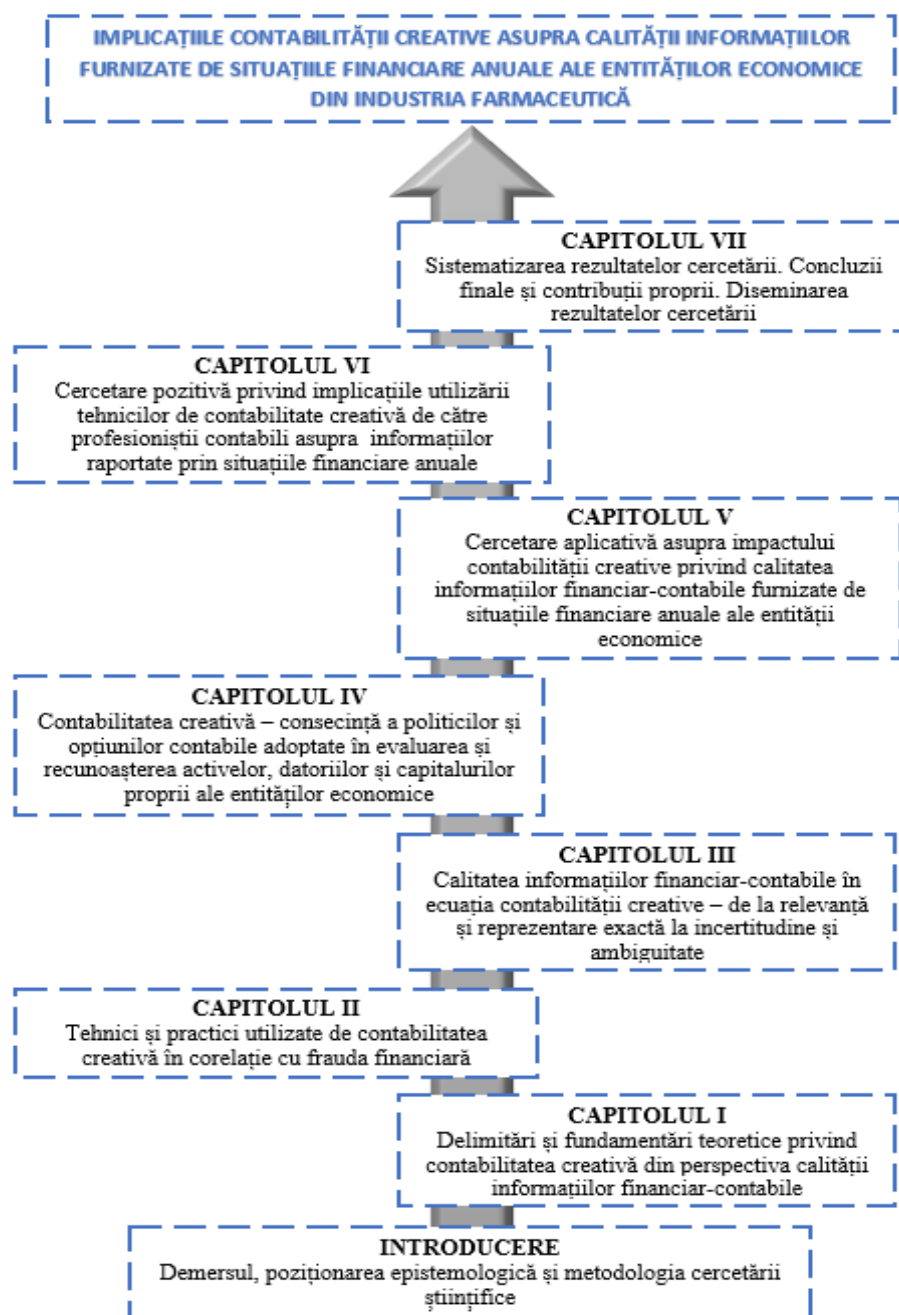
[I.4.1]. Utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă determină modificarea structurii și valorii elementelor de venituri și cheltuieli, fapt ce implică și modificarea structurală și valorică a elementelor de active, datorii și capitaluri proprii și a indicatorilor calculați pe baza acestora.

[I.4.2]. Limitarea utilizării tehnicilor contabilității creative reprezintă dorința normalizatorilor contabili și soluția profesioniștilor contabili care urmăresc protejarea interesului public.

7. Configurația în arhitectură și structură a cercetării științifice. Cuvinte cheie

Prezentarea grafică a configurației în arhitectură și structură a cercetării științifice este realizată în figura nr. 3 cu scopul de a expune într-un mod ușor de înțeles conținutul tezei de doctorat. Astfel, sunt evidențiate palierele asupra cărora s-au realizat fundamentări și aprofundări teoretice, metodologice și empirice concretizate în obținerea rezultatelor cercetării științifice sintetizate în concluzii finale și contribuții proprii.

Figura nr. 3. Structura arhitecturală a tezei de doctorat



Sursa: concepere autor

Sistematizarea cercetării științifice prin intermediul cuvintelor cheie este realizată în tabelul următor:

Tabelul nr. 1. Cuvintele cheie ale tezei de doctorat

+ contabilitate creativă;	+ riscuri specifice;
+ imagine fidelă;	+ calitatea informației;
+ fraudă financiară;	+ informația financiar-contabilă;
+ etica profesională;	+ asimetrie informațională;
+ guvernanta corporativă;	+ situații financiare;
+ paradisuri fiscale;	+ principii contabile;
+ scandaluri financiare;	+ politici contabile;
+ tehnici de contabilitate creativă;	+ opțiuni și estimări contabile;
+ poziția financiară;	+ raționament profesional;
+ performanța financiară;	+ impactul creativității contabile;
+ manipulare contabilă;	+ limitarea contabilității creative.

Sursa: proiecție proprie

8. Prezentarea în sinteză a structurii tezei de doctorat

Teza de doctorat *Implicațiile contabilității creative asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice din industria farmaceutică* este structurată în șapte capitole precedate de o secțiune introductivă intitulată sugestiv *Introducere – Demersul, poziționarea epistemologică și metodologia cercetării științifice*.

Partea introductivă a tezei de doctorat tratează aspecte generale cu privire la actualitatea, motivația alegerii temei de cercetare și stadiul cunoașterii în domeniul contabilității creative. De asemenea, sunt prezentate aspectele metodologice ale cercetării, metodele și tehnicile de interogare utilizate pe parcursul lucrării creând contextul favorabil în care perspectiva teoretică se împletește armonios cu cea empirică pentru a valida ipotezele formulate ca posibil răspuns la problema identificată. Scopul, obiectivele cercetării și ipotezele de lucru sunt expuse tot în preambulul lucrării, alături de reprezentarea grafică a arhitecturii tezei de doctorat, de cuvintele cheie și de prezentarea în sinteză a fiecăruia dintre cele șapte capitole elaborate pentru a da consistență cercetării științifice.

Capitolul I, Delimitări și fundamentări teoretice privind contabilitatea creativă din perspectiva calității informațiilor financiar-contabile, debutează cu un discurs informațional

asupra conceptului de contabilitate creativă în cadrul căruia sunt dezbătute aspecte teoretice referitoare la definirea și abordarea acestei laturi controversate a contabilității anglo-saxone.

Contabilitatea creativă este un concept care descrie un ansamblu de practici și tehnici contabile permise de norme și utilizate pentru a prezenta o imagine îmbunătățită a poziției și performanței financiare a entității economice.

Apariția și dezvoltarea fenomenului contabilității creative evidențiază atât aspecte negative, cât și pozitive ale utilizării creativității contabile în activitatea entităților economice: pe de o parte tehnicile contabilității creative induc în eroare utilizatorii de informații financiar-contabile deoarece permit manipularea conturilor anuale și prezentarea unei situații financiare dorite în locul celei reale, iar pe de altă parte aceleași tehnici furnizează răspunsuri la probleme contabile pentru care normele nu au încă o rezolvare standardizată.

Abordarea contabilității creative în corelație cu alte concepte precum imaginea fidelă, fraudă financiară, etica profesională sau guvernanta corporativă arată complexitatea fenomenului care se face vinovat de falimentele marilor companii internaționale care au uimit mediul de afaceri în ultimele decenii.

Utilitatea acestui capitol este dată de faptul că familiarizează cititorii cu conceptul de contabilitate creativă, cu caracteristicile și însușirile acestuia, expunerea modului în care profesioniștii contabili și teoreticienii percep fenomenul creativității contabile fiind relevantă pentru demersul științific întreprins pe parcursul acestei lucrări de cercetare.

Capitolul II intitulat *Tehnici și practici utilizate în contabilitatea creativă în corelație cu fraudă financiară* detaliază metodele și tehnicile specifice contabilității creative și analizează riscurile pe care le presupune utilizarea acestora.

Abordarea teoretică a tehnicilor de contabilitate creativă surprinde modalitatea în care sunt influențate informațiile contabile care caracterizează poziția și performanța financiară a entității economice. Prezentarea numeroaselor tipologii de tehnici și practici specifice contabilității creative este necesară pentru toate categoriile de utilizatori de informație financiar-contabilă deoarece astfel sunt (re)cunoscute efectele acestora asupra conturilor anuale, iar deciziile economice sunt luate în cunoștință de cauză.

Impactul tehnicilor de contabilitate creativă asupra situațiilor financiare este urmărit pe tot parcursul capitolului, perspectiva teoretică fiind completată deseori cu cea empirică. În acest sens, am recurs la exemplificarea prin aplicații practice pentru a înțelege mai bine modalitatea în care diferite tehnici de contabilitate creativă acționează, afectând calitatea informațiilor raportate de entitatea economică.

În ceea ce privește riscurile asociate utilizării tehnicilor de contabilitate creativă, acestea sunt împărțite conform literaturii de specialitate în trei mari categorii: riscul legal, riscul fiscal și riscul de piață. Fiecare dintre aceste riscuri evidențiază o serie de consecințe negative cu care se poate confrunta entitatea economică. Astfel, riscul legal se referă la limita ușor de depășit între ceea ce presupune contabilitatea creativă și fraudă financiară concretizată în manipularea informațiilor financiar-contabile prin încălcarea normelor și standardelor contabile. În strânsă legătură riscul legal este tratat și riscul fiscal care apare ca urmare a presiunii pe care plata impozitelor și taxelor o pun pe entitatea economică. O variantă pentru evitarea riscului fiscal îl reprezintă relocarea entității într-un paradis fiscal, un tărâm propice pentru dezvoltarea tehnicilor de contabilitate creativă.

Credibilitatea informațiilor raportate de către entitățile care apelează la tehnicile contabilității creative scade în rândul utilizatorilor pe măsură ce riscul de piață crește ca urmare a faptului că investitorii decid să nu își mai plaseze capitalul în condițiile în care au fost descoperite denaturări ale conturilor anuale.

Descrierea modalităților de determinare a riscului de manipulare contabilă este utilă tuturor celor interesați de activitatea desfășurată de entitatea economică, în acest sens utilizarea modelelor econometrice și a analizelor de tendință, verificarea informațiilor obținute pe bază de estimări și compararea cu cele reale, studiul notelor explicative sau analiza indicatorilor financiari și non-financiari bazați pe informațiile de tip flux de numerar reprezintă doar câteva dintre instrumentele care vin în sprijinul utilizatorilor de informații financiar-contabile pentru a detecta denaturări sau manipulări ale situațiilor financiare.

Utilitatea acestui capitol reiese din faptul că oferă o imagine de ansamblu asupra modului în care acționează tehnicile și practicile specifice contabilității creative la nivelul entităților economice, inclusiv influențele pe care acestea le au asupra poziției și performanței financiare raportate, dar și asupra deciziilor luate de utilizatorii informațiilor financiar-contabile.

Capitolul III al tezei de doctorat, denumit *Calitatea informațiilor financiar-contabile în ecuația contabilității creative – de la relevanță și reprezentare exactă la incertitudine și ambiguitate*, tratează din perspectivă teoretică conceptul de informație financiar-contabilă și expune diferitele ipostaze pe care aceasta le are pentru îndeplinirea funcției din cadrul procesului decizional: produs al actelor și faptelor economice și juridice, rezultat și consecință a raționamentului profesional, componentă esențială a sistemului informațional financiar-contabil al entității economice. În acest context este analizat rolul

informației furnizate de situațiile financiare anuale pe plan economic, fiscal, juridic și social în vederea conștientizării importanței informației financiar-contabile în modelarea deciziilor manageriale inclusiv a aportului acestora în evaluarea performanțelor înregistrate sau raportate de entitatea economică.

Contabilitatea se bazează pe un sistem de reguli și principii subordonate nevoii de a furniza informații de calitate. Calitatea informației financiar-contabile presupune respectarea unor caracteristici fundamentale și amplificatoare cerute de standardele internaționale și referențialele naționale, caracteristici care îi dau utilitate și credibilitate. Exigențele guvernantei corporative în materie de transparență informațională sunt rezultatul realității economice actuale complexe și incerte în care își desfășoară activitatea întreprinderile.

Relevanța raportărilor financiare și calitatea informațiilor contabile sunt afectate, însă, de utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă, iar asimetria informațională reprezintă una dintre consecințele cu care se confruntă utilizatorii situațiilor financiare cosmetizate. Se impune, deci, o prezentare detaliată a strategiilor de detectare și limitare a mecanismelor de manipulare a informației financiar-contabile concomitent cu expunerea influențelor și efectelor pe care le are contabilitatea creativă asupra poziției și performanței financiare raportate de entitatea economică.

Capitolul IV, Contabilitatea creativă – consecință a politicilor și opțiunilor contabile adoptate în evaluarea și recunoașterea activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii ale entităților economice, se axează pe descrierea și exemplificarea politicilor și opțiunilor contabile aplicate de entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

Utilitatea politicilor contabile rezultă, în primul rând, din considerente practice deoarece este necesară stabilirea unor condiții clare în care se desfășoară operațiunile și tranzacțiile economice cu impact asupra conturilor anuale și, implicit, asupra informațiilor financiar-contabile care stau la baza deciziilor de business. În plus, faptul că politicile contabile sunt prevăzute de lege, dar și că există o anumită libertate a entităților economice de a-și alege și aplica propriile strategii favorizează apariția contabilității creative.

În condițiile în care flexibilitatea normelor și politicilor contabile oferă tratamente alternative pentru rezolvarea aceleiași probleme este de la sine înțeles că apar diferențe între rezultatele obținute, iar informațiile furnizate de situațiile financiare ale entității își pierd din relevanță și credibilitate. Astfel, nu sunt puține cazurile în care entitățile economice aleg să

dea dovadă de creativitate în alegerea și utilizarea abuzivă a politicilor contabile, fapt ce determină manipularea imaginii raportate a poziției și performanței financiare.

În susținerea celor afirmate anterior, finalul capitolului este marcat de realizarea unui studiu comparativ cu privire la imaginea conturilor anuale reflectată ca urmare a aplicării unor politici cu obiective diferite. Diferențele înregistrate relevă faptul că informațiile furnizate de situațiile financiare sunt afectate de alegerea politicilor și opțiunilor contabile, obiectivul fundamental al contabilității, imaginea fidelă, fiind din ce în ce mai greu de atins.

Capitolul V, *Cercetare aplicativă asupra impactului contabilității creative privind calitatea informațiilor financiar-contabile furnizate de situațiile financiare anuale la nivelul entităților economice*, este dedicat în mod semnificativ cercetării empirice întreprinse pentru a îndeplini obiectivul prezentului demers științific.

Discursul informațional asupra cercetării aplicative reprezintă primul pas realizat în vederea dezbaterii din punct de vedere practic a implicațiilor pe care le are utilizarea contabilității creative asupra informațiilor furnizate de entitatea economică.

Prezentarea entității ce face obiectul studiului este esențială pentru a urmări într-un mod coerent analiza poziției și performanței financiare realizată în concordanță cu informațiile raportate de aceasta în conturile anuale. Abordarea statistică și economică a analizei indicatorilor financiari are în vedere respectarea caracteristicilor specifice domeniului în care entitatea își desfășoară activitatea, și anume, industria farmaceutică.

Pentru a completa analiza diagnostic a poziției și performanței financiare, cercetarea empirică realizată în cadrul acestui capitol continuă cu un studiu al cărui scop se referă la determinarea riscului de manipulare a informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entității economice.

Ultima parte a cercetării aplicative este dedicată aplicațiilor practice care relevă impactul tehnicilor de contabilitate creativă asupra elementelor de activ și capitaluri proprii, precum și asupra veniturilor și cheltuielilor entității. În acest scop, exemplificarea se face pe baza următoarelor practici contabile care influențează performanța și poziția financiară a entității:

-  politica de reevaluarea a activelor imobilizate;
-  alegerea metodelor de amortizare;
-  constituirea și anularea provizioanelor;
-  alegerea metodelor de evaluarea a stocurilor la ieșire.

Capitolul se încheie cu un set de concluzii și opinii personale care sintetizează și pune în evidență rezultatele obținute în urma cercetării aplicative.

Capitolul VI, *Cercetare pozitivă privind implicațiile utilizării tehnicilor de contabilitate creativă de către profesioniștii contabili asupra informațiilor raportate prin situațiile financiare anuale*, debutează cu o parte teoretică în care este abordată problematica contabilității creative din perspectiva profesioniștilor contabili care își utilizează cunoștințele, experiența și raționamentul pentru producerea informațiilor financiar-contabile necesare satisfacerii interesului public.

În continuare este prezentat modul în care a fost organizată cercetarea desfășurată pe întreg parcursul acestui demers științific, fiind descrise inclusiv metodologiile utilizate pentru îndeplinirea obiectivelor propuse la începutul lucrării.

Cercetarea pozitivă privind implicațiile utilizării tehnicilor de contabilitate specifice contabilității creative de către profesioniștii contabili cuprinde un discurs informațional asupra cercetării, expune scopul, obiectivele și ipotezele de lucru și prezintă un studiu calitativ aprofundat realizat asupra temei de cercetare. În cadrul acestui studiu este utilizat chestionarul, ca tehnică de colectare și prezentare a datelor obținute direct de la sursă: managerii și profesioniștii contabili care își desfășoară activitatea în domeniul farmaceutic din România sunt chestionați cu privire la influențele pe care le pot avea tehnicile de contabilitate creativă asupra calității informațiilor prezentate în raportările financiare ale entităților economice. Analiza și interpretarea datelor și informațiilor obținute pe parcursul cercetării contribuie la validarea ipotezelor de lucru.

Finalul capitolului sintetizează o serie de limite inerente oricărui tip de cercetare științifică și propune noi direcții pentru studii viitoare ce au la bază tema contabilității creative.

Capitolul VII denumit *Sistematizarea rezultatelor cercetării. Concluzii finale și contribuții proprii. Diseminarea rezultatelor cercetării* prezintă într-o formă sintetizată toate rezultatele cercetării întreprinse în cadrul acestui demers științific prin evidențierea concluziilor finale, opiniilor și contribuțiilor proprii cu privire la implicațiile pe care le presupune utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice.

Finalul ultimului capitol al tezei de doctorat concentrează și expune activitatea științifică desfășurată pe parcursul studiilor doctorale, activitate concretizată în publicarea de articole științifice și participarea la conferințe și simpozioane naționale și internaționale.

Teza de doctorat *Implicațiile contabilității creative asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice din industria farmaceutică* este o lucrare amplă care își propune să contribuie la dezvoltarea cunoașterii în domeniul contabilității creative, problematica cercetării fiind abordată pentru a răspunde nevoilor actuale în materie informațională, în sensul în care dezvăluirea obiectivă a riscurilor și a beneficiilor utilizării tehnicilor și practicilor contabilității creative restabilește încrederea celor interesați de activitatea economică a entității în raportările financiare de calitate.

9. Limitele cercetării științifice. Sugestii pentru cercetări/ studii viitoare

Cercetarea științifică întreprinsă în cadrul acestei ample lucrări a urmărit, pe de o parte, definirea și înțelegerea în profunzime a fenomenului de contabilitate creativă și, pe de altă parte, evidențierea impactului pe care tehnicile acesteia îl au asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice care își desfășoară activitatea în industria farmaceutică.

Deși obiectivele demersului științific au fost atinse în urma validării ipotezelor, considerăm că se impun niște observații cu privire la limitele cercetării realizate:

✚ analiza fenomenului contabilității creative presupune abordări complexe, atât teoretice, cât și practice, fapt ce ne pune în imposibilitatea epuizării perspectivelor de cercetare actuale și viitoare;

✚ reacția normalizatorilor cu privire la contabilitatea creativă și la tehnicile sale întârzie să apară, astfel că nu există un cadru normativ care să reglementeze acest subiect controversat. În consecință, cercetarea teoretică a conceptului de contabilitate creativă s-a realizat în principal pe revizuirea literaturii de specialitate, naționale și internaționale, și doar adiacent pe baza standardelor contabile și de audit în vigoare care reglementează concepte corelate precum fraudă financiară.

✚ exemplificarea modului în care acționează anumite tehnici ale contabilității creative s-a realizat în concordanță cu normele contabile și fiscale în vigoare, însă realitatea deselor schimbări legislative cu care ne confruntăm în prezent relevă potențialul caracter efemer al acestor studii practice;

✚ informațiile prezentate în cadrul acestei lucrări științifice cu privire la identificarea entităților economice care apelează la practicile contabilității creative sunt orientative, nu exhaustive, dar permit ghidarea utilizatorilor de informații financiar-contabile în citirea corectă a situațiilor financiare cu risc potențial de manipulare;

✚ cercetarea empirică este limitată în spațiu, realizându-se doar în domeniul industriei farmaceutice, și nu la nivel de economie națională, astfel generalizarea rezultatelor studiilor efectuate poate ridica semne de întrebare cu privire la reprezentativitatea acestora;

✚ chestionarul a fost conceput într-o manieră simplificată, cu întrebări simple și limitate, pentru a nu descuraja completarea răspunsurilor din punct de vedere al timpului alocat. Totodată, chestionarul a fost trimis spre completare unui eșantion restrâns de persoane, manageri și profesioniști contabili care își desfășoară activitatea în cadrul celor mai importante entități economice din domeniul farmaceutic.

✚ colectarea datelor pe bază de chestionar s-a realizat într-o perioadă relativ scurtă de timp și s-a bazat pe presupunerea că respondenții dețin cunoștințele necesare pentru a răspunde sincer și conștiincios la întrebările propuse. Totuși, în susținerea acestei presupuneri, au fost înregistrate răspunsurile la întrebările deschise care ne-au asigurat că respondenții au înțeles subiectul abordat, informațiile furnizate de aceștia fiind relevante pentru studiul realizat.

Limitele prezentului demers științific enumerate anterior pot fi transformate în sugestii și perspective viitoare de cercetare în domeniul contabilității creative. Pornind de la premisa că practicile contabile creative vor înceta să mai existe odată ce cauzele care le-au determinat apariția vor dispărea, putem afirma că acest domeniu va fi în continuare unul de interes pentru cercetători, teoreticieni și practicieni. În acest sens, propunem următoarele direcții de cercetare identificate pentru dezvoltarea cunoașterii fenomenului de contabilitate creativă:

✎ extinderea cercetării întreprinse în cadrul acestui demers științific și asupra altor domenii de activitate, inclusiv la nivel de economie națională, pentru a avea o perspectivă completă a utilizării tehnicilor de contabilitate creativă în România;

✎ analiza implicațiilor utilizării contabilității creative din perspectivă fiscală în vederea determinării prejudiciilor aduse bugetului de stat ca urmare a manipulării cifrelor raportate de entitate în situațiile financiare;

✎ analiza rolului auditorului în detectarea tehnicilor de contabilitate creativă, inclusiv aprofundarea și dezvoltarea metodelor de identificare a riscului de manipulare contabilă a informațiilor furnizate de situațiile financiare;

✎ cercetarea empirică a entităților cotate la bursă care au înregistrat modificări frecvente de politici contabile în vederea previzionării crizelor economice cauzate de utilizarea tehnicilor contabilității creative;

✎ analiza raționamentului profesional al specialiștilor contabili ca premisă a dezvoltării practicilor contabilității creative;

✎ analiza comparativă a scandalurilor financiare internaționale cauzate de utilizarea tehnicilor contabilității creative;

✎ cercetarea aprofundată a raportării multidimensionale care să permită valorificarea informațiilor financiare și non-financiare în procesul de fundamentare a deciziilor economice luate în contextul utilizării contabilității creative.

10. Concluzii finale

Contabilitatea creativă, concept de sorginte anglo-saxonă, și-a făcut apariția în urmă cu câteva decenii, în condiții de internaționalizare a afacerilor și globalizare a piețelor financiare.

Concurența tot mai acerbă care caracterizează mediul economic, național și internațional, a impus contabilității noi direcții care să îi sporească importanța în procesul de luare a deciziilor de afaceri. Astfel, contabilitatea a ajuns în ipostaza de a face față provocărilor venite din partea utilizatorilor de informații raportate prin situațiile financiare cu ajutorul creativității.

Contabilitatea creativă a fost definită în literatura de specialitate ca fiind procesul prin care profesioniștii contabili își folosesc competențele teoretice și practice pentru a manipula informațiile prezentate în situațiile financiare întocmite de entitate, în scopul evidențierii obținerii unor rezultate îmbunătățite.

Utilizarea creativității în domeniul abstract al contabilității a creat controverse atât în rândul teoreticienilor, cât și în rândul practicienilor, drept urmare fenomenul contabilității creative a fost abordat în numeroase studii și cercetări internaționale care au relevat caracterul pozitiv, dar mai ales negativ al acestor inginerii contabile.

Perspectiva pozitivă în care a fost analiză contabilitatea creativă a urmărit evidențierea evoluțiilor care s-au produs în contextul rezolvării problemelor contabile care nu își găseau soluțiile în norme, însă perspectiva negativă a fost cel mai des reliefată în literatură, în ideea în care consecințele utilizării creativității contabile sunt dintre cele mai grave: de la inducerea în eroare a utilizatorilor de informații financiar-contabile până la cauzarea a numeroase falimente care au șocat mediul de afaceri.

Caracterul legal al practicilor contabilității creative derivă din flexibilitatea normelor contabile care permit utilizarea mai multor tratamente pentru rezolvarea aceleiași probleme. Având în vedere că opțiunile contabile au existat dintotdeauna, iar entitățile economice au beneficiat de posibilitatea alegerii politicilor contabile care au favorizat prezentarea unor rezultate mai bune, căutarea adevărului contabil și prezentarea imaginii fidele a poziției și performanței financiare au reprezentat puncte de interes în prezenta cercetare.

Concluzia că adevărul contabil este unul construit pe baza normelor și standardelor în vigoare, ne-a determinat să tratăm problema contabilității creative în corelație cu imaginea fidelă a conturilor anuale. Astfel, analizele ne-au condus către observația că imaginea fidelă este afectată de contabilitatea creativă care îndepărtează utilizatorul informațiilor financiar-contabile de realitatea economică a entității raportoare.

Contabilitatea creativă se diferențiază de fraudă financiară prin faptul că aceasta din urmă încalcă legea în mod intenționat și aduce prejudicii mai ales la nivelul bugetului de stat, dar studierea relației contabilitate creativă – fraudă ne-a permis să identificăm o serie de semănări între cele două concepte, fapt ce denotă o limită foarte fină între legal și ilegal, o limită ce poate fi încălcată cu ușurință.

Blamarea contabilității creative se realizează la nivel de percepție publică prin prisma caracterului imoral al celui care îi utilizează tehnicile pentru a obține avantaje. Perspectiva etică a utilizării creativității contabile pune într-o lumină negativă pe specialistul contabil care trebuie să apere interesul public din postura de angajat al entității economice. Conflictul de interese apărut trebuie rezolvat ținându-se cont de prevederile codului de etică și deontologie al profesionistului contabil.

Guvernanța corporativă este una dintre soluțiile propuse de literatura de specialitate în vederea limitării utilizării tehnicilor de contabilitate creativă, dar implementarea unui cadru performant care să apere interesele investitorilor și să redea încrederea în informațiile din situațiile financiare necesită timp și costuri suplimentare, costuri pe care unele entități nu sunt dispuse să și le asume.

De asemenea, un sistem adecvat de guvernanță corporativă conduce la creșterea transparenței și a calității raportărilor financiare. Respectarea caracteristicilor de calitate a informațiilor financiar-contabile este o cerință definitivă a procesului de întocmire și prezentare a situațiilor financiare. De altfel, orice utilizator de informație trebuie să cunoască și să măsoare aceste criterii de calitate, pentru a fi sigur că deciziile luate sunt optime.

Nevoia de informație financiară de calitate se regăsește la atât la nivel național, cât și la nivel european și internațional, standardele contabile impunând o serie de caracteristici fundamentale și amplificatoare menite să asigure utilizatorii că pot valorifica cu succes informațiile din conturile anuale. Însă, cercetarea de față relevă că, pe măsură de sunt utilizate practicile contabilității creative, calitatea informațiilor financiar-contabile este afectată, acestea pierzându-și din utilitate și trecând de la relevanță și reprezentare exactă la incertitudine și ambiguitate.

Contabilitatea creativă utilizează o gamă variată de tehnici și practici prin intermediul cărora entitățile economice își pot modifica imaginea referitoare la poziția și performanța financiară. În acest scop, elemente din bilanțul contabil și din contul de profit și pierdere sunt denaturate și prezentate utilizatorilor de informații financiar-contabile. Impactul acestor tehnici este relevat printr-o serie de studii de caz în cadrul celui de-al doilea capitol al lucrării și se referă la creșteri/ diminuări de venituri și cheltuieli cu efect asupra rezultatului exercițiului, precum și la modificări de valoare și structură ale activelor, datoriilor și capitalurilor cu efect asupra poziției financiare a entității.

Implicațiile contabilității creative asupra conturilor anuale presupun o serie de riscuri asumate de conducerea entității, riscuri ce pot fi diminuate prin implementarea unor strategii de detectare și limitare a mecanismelor de manipulare a informațiilor financiar-contabile. Totuși, acest lucru este dificil de realizat, dacă luăm în calcul faptul că managerii sunt, în mare măsură, de acord cu utilizarea contabilității creative, acționând la adăpostul legalității acesteia.

Contextul cercetării a mai scos la iveală și faptul că se impun noi instrumente care să ajute utilizatorii informațiilor financiar-contabile la detectarea tehnicilor de contabilitate creativă, în acest sens remarcăm crearea unor modele statistice de analiză a indicatorilor financiari care să evidențieze riscul de manipulare a conturilor anuale. Deși au anumite limite, aceste modele și-au atins scopul, alături de alte mijloace de detectare a manipulării contabile, precum analiza politicilor contabile și a modului în care sunt descrise în notele explicative, analize de tendință, examinarea informațiilor de tip cash-flow, verificarea politicii de provizioane și rezerve, analiza evenimentelor extraordinare și a tranzacțiilor rare, etc.

În România, contabilitatea creativă este abordată în concordanță cu perspectiva internațională, primele cercetări datând de la începutul anilor 90, profesorii Feleagă și Malciu fiind pionieri în acest sens. Însă ultimii ani, au fost marcați de studii din ce în ce mai

interesante și mai aprofundate în vederea dezvoltării cunoașterii în domeniul contabilității creative. Și prezentul demers științific și-a propus să mai adauge o cărămidă la temelia cunoașterii creativității contabile prin realizarea unei cercetări aplicative aprofundate care a relevat impactul tehnicilor de contabilitate creativă asupra informațiilor financiar-contabile raportate de o entitate economică cu activitate în domeniul farmaceutic (Capitolul V). Mai mult decât atât, cercetarea aferentă capitolului VI a urmărit să documenteze, prin intermediul unui chestionar adresat personalului de conducere și profesioniștilor contabili care își desfășoară activitatea în entități economice din industria farmaceutică din România, implicațiile contabilității creative asupra conturilor anuale, oferind astfel o perspectivă actuală asupra acestui fenomen în România.

În formă sintetizată, concluziile studiului empiric realizat sunt următoarele:

✎ Contabilitatea creativă profită de limitele normelor și standardelor în vigoare pentru a transforma cifrele din conturile anuale în rezultatele dorite de entitate, în opinia a 52,15% dintre respondenți;

✎ Principalul factor care a condus la apariția contabilității creative în domeniul farmaceutic din România îl reprezintă presiunea utilizatorilor de informații financiar-contabile, în opinia a 30,11% dintre respondenți;

✎ 76,88% dintre participanții la studiu au fost de acord cu afirmația conform căreia contabilitatea creativă influențează calitatea informațiilor furnizate de situațiile financiare, în acest sens relevanța și reprezentarea exactă fiind cele mai importante caracteristici de calitate pe care trebuie să le respecte o informație pentru a fi utilă în procesul decizional;

✎ Categoria de utilizatori de informații financiar-contabile favorizată de utilizarea practicilor de contabilitate creativă este cea a investitorilor, urmată de cea a managerilor entității;

✎ 62,36% dintre respondenți au afirmat că tehnicile contabilității creative trebuie utilizate cu măsură, iar 48,39% dintre aceștia au recunoscut că au apelat ocazional la acestea;

✎ Motivul principal pentru care se recurge la contabilitatea creativă este maximizarea profitului, în opinia a 31,72% dintre respondenți, în acest scop următoarele tehnici fiind utilizate: politica constituirii sau anulării provizioanelor; politica de amortizare și cea referitoare la evaluarea stocurilor la ieșire;

✎ Metodele de evaluare a stocurilor la ieșire influențează performanța entității, metoda LIFO fiind utilizată pentru diminuarea rezultatului, iar metoda FIFO pentru obținerea unui rezultat majorat;

✎ Înregistrarea unei cheltuieli mai mari cu amortizarea conduce la obținerea unui rezultat brut majorat în primul an de utilizare a activului imobilizat, în opinia a 48,51% dintre respondenții profesioniști contabili;

✎ Politica de reevaluare a activelor adoptată de entitate influențează poziția financiară în sensul diminuării capitalurilor proprii, în opinia a 57,46% dintre respondenții profesioniști contabili;

✎ 54,84% dintre respondenți au afirmat că entitatea în cadrul căreia își desfășoară activitatea utilizează politica de capitalizare a cheltuielilor, iar 38,71% au spus că entitatea nu a încheiat contracte de lease-back;

✎ Cei mai relevanți indicatori utilizați pentru diagnosticarea corectă a poziției și performanței financiare a entității economice sunt: fluxul de numerar, rezultatul exploatarei și valoarea activului curent;

✎ 56,45% dintre respondenți au afirmat că au descoperit tehnici de contabilitate creativă în desfășurarea activității lor, iar dintre aceștia majoritatea au informat imediat superiorii cu privire la neregulile descoperite;

✎ Cei mai mulți dintre participanții la studiu au spus că se impune limitarea practicilor de contabilitate creativă (62,37%), în acest sens fiind propusă auditarea situațiilor financiare.

O concluzie generală a prezentei lucrări de cercetare științifică se conturează în final: cunoașterea teoretică și empirică a fenomenului contabilității creative este necesară pentru a identifica implicațiile utilizării tehnicilor sale specifice asupra calității informațiilor din situațiile financiare anuale întocmite de o entitate economică, indiferent de domeniul de activitate în care activează. Astfel, această teză de doctorat este un ghid spre cunoaștere pentru toți cititorii interesați de subiectul contabilității creative.

11. Contribuții proprii

Contribuțiile proprii aduse în domeniul cercetării contabilității creative țin de caracterul inovativ al studiului teoretico-aplicativ întreprins cu scopul de a identifica implicațiile utilizării creativității contabile asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice din industria farmaceutică.

Astfel, într-o prezentare sintetizată, distingem următoarele contribuții proprii care conferă originalitate acestui demers științific:

✎ Abordarea din perspectivă critică a literaturii de specialitate analizate în vederea documentării asupra aspectelor pozitive și negative ale apariției și utilizării creativității în domeniul rigid al contabilității;

✎ Tratarea fenomenului de contabilitate creativă în corelație cu alte concepte înrudite (frauda financiară, adevărul contabil și imaginea fidelă, etica profesională, guvernanta corporativă), fapt ce a permis evidențierea caracterului legal, dar imoral al utilizării tehnicilor de contabilitate creativă de către profesioniștii contabili;

✎ Exemplificarea modului în care funcționează metodele contabilității creative asupra elementelor din bilanțul și contul de profit și pierdere al entității. În aceeași paradigmă, am abordat subiectul politicilor și opțiunilor contabile, realizarea unui studiu empiric comparativ fiind relevant pentru a identifica modificările asupra poziției și performanței financiare a entității apărute ca urmare a alegerii de tratamente ce urmăresc îndeplinirea de obiective diferite;

✎ Abordarea complexă a conceptului de informație financiar-contabilă în concordanță cu caracteristicile sale de calitate, prezentarea punctelor de vedere ale diferitelor referențiale contabile: naționale, europene și internaționale fiind definitorie în contextul exigențelor actuale de raportare financiară;

✎ Definirea unui instrument de măsurare a calității informației financiar-contabile la nivelul entităților economice românești. În acest sens au fost formulate o serie de întrebări care relevă caracteristicile fundamentale și amplificatoare ale informației furnizate de conturile anuale identificate în cadrul referențialului contabil românesc, răspunsul afirmativ la aceste întrebări fiind un prim pas în garantarea unor raportări financiare de calitate;

✎ Crearea unui aplicații informatice de tip Acces care utilizează două modele statistice de determinare a riscului de manipulare contabilă a situațiilor financiare anuale;

✎ Analiza economică și statistică a indicatorilor financiari utilizați în diagnosticarea poziției și performanței financiare a unei entități emblematice din industria farmaceutică din România, precum și a impactului tehnicilor de contabilitate creativă asupra calității informațiilor prezentate în situațiile financiare anuale;

✎ Documentarea, pe bază de chestionar, a stării actuale a utilizării tehnicilor de contabilitate creativă de către profesioniștii contabili în cadrul entităților economice din industria farmaceutică din România, cu evidențierea implicațiilor pe care acestea le presupun asupra calității informațiilor care prezintă imaginea poziției și performanței financiare.

În concluzie, remarcăm că, indiferent de domeniul de studiu, contribuțiile proprii ale cercetătorului sunt relevante pentru dezvoltarea cunoașterii teoretice și practice a tuturor celor interesați de tema abordată.

12. Diseminarea rezultatelor cercetării științifice

Cercetarea științifică cu tema *Implicațiile contabilității creative asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice din industria farmaceutică* și-a îndeplinit obiectivele pentru care a fost întreprinsă. Astfel, prin intermediul unui studiu metodologic aprofundat din punct de vedere teoretic și aplicativ au fost testate și validate ipotezele de lucru, fapt ce ne determină să afirmăm că țințele propuse în cadrul acestui demers științific au fost atinse.

Rezultatele cercetării științifice permit utilizatorilor de informații financiar-contabile să identifice tehnicile contabilității creative și să analizeze situațiile financiare ale entității economice într-o manieră obiectivă și critică, această teză de doctorat fiind un instrument util în descoperirea implicațiilor pe care le au practicile contabilității creative asupra conturilor anuale.

Cunoașterea teoretică și experiența dobândită pe parcursul școlii doctorale au fost integrate cu succes în procesul de cercetare întreprins în cadrul demersului științific, după cum urmează:

- ✓ elaborarea și susținerea publică a tezei de doctorat cu tema *Implicațiile contabilității creative asupra calității informațiilor furnizate de situațiile financiare anuale ale entităților economice din industria farmaceutică*, precedate de elaborarea și prezentarea celor trei rapoarte de progres al cercetării doctorale;

- ✓ participarea cu lucrări științifice la conferințe naționale și internaționale, precum și la simpozioane doctorale;

- ✓ redactarea și publicarea de articole științifice în reviste specializate ale căror volume sunt indexate în baze de date internaționale și ISI Web;

- ✓ participarea la numeroase activități conexe domeniului cercetării științifice, precum conferințe, cursuri și seminare organizate de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

 Participări conferințe (denumire conferință, perioadă de desfășurare, nume organizator, lucrare prezentată, autori)

1. *Simpozionul cercetărilor doctorale*, 29-30 septembrie 2017, Universitatea Valahia din Târgoviște, Institutul de Cercetare Științifică și Tehnologică Multidisciplinară (ICSTM). Lucrare prezentată: **RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL – PREMISĂ A CONTABILITĂȚII CREATIVE**, Comândaru (Andrei) Ana-Maria, Păduraru (Horaicu) Adriana.

2. *International Scientific Conference “Accounting And Finance – The Global Languages In Business”*, 3rd Edition, March 23, 2018, “Constantin Brancoveanu” University of Pitesti, Faculty of Finance – Accounting of Pitesti, Center of Financial – Accounting Research of Pitesti. Lucrare prezentată: **THE PHENOMEN OF TAX EVASION AND THE NEED TO COMBAT TAX EVASION**, Ana-Maria Comândaru (Andrei), Sorina-Geanina Stănescu, Adriana Păduraru (Horaicu).

3. *International Scientific Conference “Information Society And Sustainable Development”* (ISSD 2018), 5th Edition, April 27-28, 2018, “Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Faculty of Economics – Center of Fundamental and Applied Economic Studies. Lucrări prezentate: **THE IMPLICATION OF SOCIAL RESPONSABILITY ABOUT THE MANAGEMENT SYSTEM IN ROMANIAN ENTERPRISES**, Stănescu Sorina-Geanina, Comândaru (Andrei) Ana-Maria, Păduraru (Horaicu) Adriana, **THE ROLE OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN ACHIEVING THE OBJECTIVES OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT**, Stănescu Sorina-Geanina, Păduraru (Horaicu) Adriana & Comândaru (Andrei) Ana-Maria.

4. *World Conference On Business, Economics And Management* (BEM – 2018), 7th Edition, April, 28-30, 2018, Kusadasi, Turkey, Academic World Education and Reserch Center – Non-profit international organization. Lucrare prezentată: **ANOTHER IMAGE OF ACCOUNTING – CREATIVE ACCOUNTING**, Comândaru (Andrei) Ana-Maria, Stănescu Sorina-Geanina, Toma Cristina Mihaela & Păduraru (Horaicu) Adriana.

5. *Romania at the greater union centennial anniversary, ARA 42nd Congress*, August 26-29, 2018, “Gheorghe Asachi” Technical University, Iasi, Romania. Lucrare prezentată: **THE THRESHOLD OF SIGNIFICANCE – HIS ROLE AND DIMENSION IN THE AUDIT FIELD**, Ana-Maria Comândaru (Andrei), Sorina-Geanina Stănescu, Cristina Mihaela Toma & Păduraru (Horaicu) Adriana.

6. *Simpozionul cercetărilor doctorale*, 25 septembrie 2018, Universitatea Valahia din Târgoviște, Institutul de Cercetare Științifică și Tehnologică Multidisciplinară (ICSTM). Lucrare prezentată: **EVAZIUNEA FISCALĂ – UN FENOMEN NOCIV PENTRU ECONOMIA ROMÂNIEI**, Ana-Maria Comândaru (Andrei), Cristina Mihaela Toma.

7. *Global Interferences of the Knowledge Society* (GIKS-2018), 2nd Edition, November 16-17, 2018, Valahia University of Targoviste, Romania. Lucrare prezentată: **CREATIVE ACCOUNTING. THE LIMIT BETWEEN LEGALITY AND ILLEGALITY**, Ana-Maria Comândaru (Andrei).

8. *International Conference on Economics and Social Sciences* (ICESS 2019), 2nd Edition, April 4-5, 2019, The Bucharest University of Economic Studies, Bucharest, Romania. Lucrare prezentată: **MANAGEMENT’S INFLUENCE OVER THE AUDITOR IN DETECTING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES**, Ana-Maria Comândaru (Andrei), Alina Năstase (Bidireanu), Sorina-Geanina Stănescu.

9. *International Scientific Conference “Information Society and Sustainable Development”* (ISSD 2019), May 10-11, 2019, “Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Faculty of Economics – Center of Fundamental and Applied Economic Studies. Lucrare prezentată: **THE INTERFERENCE BETWEEN MANAGERIAL ACCOUNTANCY AND CORPORATE GOVERNANCE**, Păduraru (Horaicu) Adriana, Comăndaru (Andrei) Ana-Maria, Toma Cristina Mihaela.

10. *International Conference “Contemporary Challenges for the Society in the Context of the Recent Economic and Social Changes”*, 3rd Edition, June 20-22, 2019, Valahia University of Targoviste, Romania. Lucrare prezentată: **THE EFFICIENCY OF SOCIAL ECONOMY DEVELOPMENT IN ROMANIA**, Adriana Păduraru (Horaicu), Ana-Maria Comăndaru (Andrei), Cristina Mihaela Toma.

11. *Simpozionul cercetărilor doctorale*, 18-19 iulie 2019, Universitatea Valahia din Târgoviște, Institutul de Cercetare Științifică și Tehnologică Multidisciplinară (ICSTM). Lucrare prezentată: **STRATEGII CONTABILE PENTRU SUSTENABILITATE – PREMISE ALE PROVOCĂRILOR GLOBALE**, Adriana Păduraru (Horaicu), Ana-Maria Comăndaru (Andrei).

12. *43rd Congress of American Romanian Academy of Arts and Sciences*, November 15-17, 2019, University of California at Los Angeles (UCLA), Los Angeles, USA. Lucrare prezentată: **STRATEGIES AND SUSTAINABLE SOLUTIONS FOR A HEALTHY FUTURE ECONOMY**, Păduraru (Horaicu) Adriana, Comăndaru (Andrei) Ana-Maria.

13. *International Scientific Conference “Accounting And Finance – The Global Languages In Business”*, 6th Edition, April 16, 2021, “Constantin Brancoveanu” University of Pitesti, Faculty of Finance – Accounting of Pitesti, Center of Financial – Accounting Research of Pitesti. Lucrare prezentată: **THE ANALYSIS OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INDICATORS, ESSENTIAL COMPONENT OF APPRECIATING THE GLOBAL PERFORMANCE**, Adriana Păduraru (Horaicu), Ana-Maria Comăndaru (Andrei), Volodea Mateevici.

14. *International Conference “Contemporary Challenges for the Society in the Context of the Recent Economic and Social Changes”*, 4th Edition, July 23-24, 2021, Valahia University of Targoviste, Romania. Lucrări prezentate: **ACCOUNTING, THE ART OF MANAGEMENT AND MANAGERIAL CREATIVITY IN ACHIEVING ECONOMIC SUCCESS - IMPACT ON ETHICS IN FINANCIAL-ACCOUNTING ACTIVITY**, Păduraru (Horaicu) Adriana, Comăndaru (Andrei) Ana-Maria & Ciobanu Anca Marta; **TRUE IMAGE - A FUNDAMENTAL PRINCIPLE OF FINANCIAL STATEMENTS**, Comăndaru (Andrei) Ana-Maria, Nițu Alin Sergiu, Păduraru (Horaicu) Adriana, Zhan Xiaoyu.

15. *International Scientific Conference “Information Society and Sustainable Development”* (ISSD 2021), September 10-11, 2021, “Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Faculty of Economics – Center of Fundamental and Applied Economic Studies. Lucrare prezentată: **HARMONIZATION OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING - TOOL FOR MANAGING ECONOMIC RECONFIGURATION**, Comăndaru (Andrei) Ana-Maria, Păduraru (Horaicu) Adriana.

16. *Global Interferences of the Knowledge Society*, (GIKS-2021), 3rd Edition, November 12-13, 2021, Valahia University of Targoviste, Romania. Lucrare prezentată: **THE LINK BETWEEN ENVIRONMENTAL ACCOUNTING, ENVIRONMENTAL POLLUTION AND COVID-19**, Adriana Horaicu, Ana-Maria Comăndaru (Andrei), Volodea Mateevici.

17. *International Scientific Conference “Accounting And Finance – The Global Languages In Business”*, 7th Edition, April 8, 2022, “Constantin Brancoveanu” University of Pitesti, Faculty of Finance – Accounting of Pitesti, Center of Financial – Accounting Research of Pitesti.

Lucrare prezentată: **ACCOUNTING POLICIES – A SOURCE OF INSPIRATION FOR CREATIVE ACCOUNTING, Ana-Maria Comândaru (Andrei)**.

18. *International Conference on Management, Economics and Accounting* (ICMEA 2022 & Doctoral Research Workshop), May 19-20, 2022, “1 DECEMBRIE 1918” University of Alba-Iulia, Faculty of Economic Sciences – Doctoral School of Accounting and Economic Research Center, Alba Iulia, Romania. Lucrări prezentate: **ENVIRONMENTAL ACCOUNTING INFORMATION AND ITS USEFULNESS FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT**, Victor Munteanu, Adriana Horaicu, Marilena Zuca, **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**; **IN SEARCH OF ACCOUNTING TRUTH, Ana-Maria Comândaru (Andrei)**, Sorina Geanina Stănescu, Constantin Aurelian Ionescu, Mihaela Denisa Coman.

19. *International Scientific Conference “Information Society and Sustainable Development”* (ISSD 2022), May 26-27, 2022, “Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Faculty of Economics – Center of Fundamental and Applied Economic Studies. Lucrări prezentate: **THE NEED TO DEVELOP A SUSTAINABLE ECONOMY IN ROMANIA**, Victor Munteanu, Marilena Zuca, Adriana Horaicu, **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**; **AUDITING FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INFORMATION ON SUSTAINABILITY**, Victor Munteanu, Adriana Horaicu, Alice Mariana Preda (Simion), **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**.

20. *Simpozionul cercetărilor doctorale*, 8-9 iulie 2022, Universitatea Valahia din Târgoviște, Institutul de Cercetare Științifică și Tehnologică Multidisciplinară (ICSTM). Lucrare prezentată: **ASIMETRIA INFORMAȚIONALĂ, CONSECINȚĂ NEGATIVĂ A CONTABILITĂȚII CREATIVE, Comândaru (Andrei) Ana-Maria**.

 Articole publicate și în curs de publicare în reviste de specialitate ale căror volume sunt indexate în baze de date internaționale (BDI) și ISI Web

1. **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**, (2022), WORLD FINANCIAL SCANDALS AND THE IMPACT ON THE ACCOUNTING PROFESSION, *Hyperion Economic Journal*, Vol. 9, Issue 1.

<https://hej.hyperion.ro/issues-2022/vol-9-issue-1-2022/38-hej-volume-9-issue-1-2022/230-world-financial-scandals-and-the-impact-on-the-accounting-profession>

2. **Comândaru (Andrei) Ana-Maria**, Volodea Mateevici, Amelia Boros, Horaicu Adriana, (2021), INNOVATIVE STRATEGIES OF HUMAN RESOURCE MANAGEMENT IN THE PROCESS OF INITIATION AND ELABORATION OF EUROPEAN FUNDING PROJECTS, *The USV Annals of Economics and Public Administration*, Volume 21, Issue 1 (33).

<http://www.annals.seap.usv.ro/index.php/annals/article/view/1303/1055>

3. **Comândaru (Andrei) Ana-Maria**, Horaicu Adriana, (2021), HARMONIZATION OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING - TOOL FOR MANAGING ECONOMIC RECONFIGURATION, *Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Economy Series*, 5.

https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2021-05/21_Comandaru.pdf

4. **Comândaru (Andrei) Ana-Maria**, Horaicu Adriana, Volodea Mateevici, Amelia Boros, (2021), A BREF ANALYSIS OF CREATIVE ACCOUNTING, *Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Economy Series*, 2.

https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2021-02/14_Comandaru.pdf

5. Adriana Păduraru (Horaicu), **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**, Mateevici Volodea, (2021), THE ANALYSIS OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INDICATORS, ESSENTIAL

COMPONENT OF APPRECIATING THE GLOBAL PERFORMANCE, *The Journal Contemporary Economies (Revista Economia Contemporană)*, Vol. 6, Nr. 1.

http://www.revec.ro/images/images_site/articole/article_cea9d741565f6658ba2e52794568bc5f.pdf

6. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Alina Năstase (Bidireanu), Sorina-Geanina Stănescu, (2021), MANAGEMENT'S INFLUENCE OVER THE AUDITOR IN DETECTING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES, *Proceedings of the 2nd International Conference on Economics and Social Sciences*, ISSN 2704-6524, 5-14.

<https://sciendo.com/chapter/9788366675322/10.2478/9788366675322-002>

7. **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, Stănescu Sorina Geanina, Toma Cristina Mihaela & Păduraru (Horaicu) Adriana, (2020), ANOTHER IMAGE OF ACCOUNTING-CREATIVE ACCOUNTING, *Global Journal of Business, Economics and Management*, Issue 10 (2), 100-110.

<https://un-pub.eu/ojs/index.php/gjbem/article/view/4695>.

8. Adriana Păduraru (Horaicu), **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)** & Elisabeta Jaba, (2020), THE EFFICIENCY OF SOCIAL ECONOMY DEVELOPMENT IN ROMANIA, *Annals of the Academy of Romanian Scientists Series Economy*, Volume 6, Number 1/2020, Online ISSN-200X.

<http://aos.ro/editura/analeleaosr/annals-on-economy>

9. Păduraru (Horaicu) Adriana, **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, & Toma Cristina Mihaela, (2019), THE INTERFERENCE BETWEEN MANAGERIAL ACCOUNTANCY AND CORPORATE GOVERNANCE. *Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu. Economy Series*, (3).

https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2019-03/29_Paduraru.pdf

10. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Liliana Paschia, Sorina Geanina Stănescu, Mihaela Denisa Coman, (2019), ACCOUNTING INFORMATION - NOTICE OF AN EFFICIENT DECISION SYSTEM, *Hyperion Economic Journal*, Vol.7 (4).

<https://hej.hyperion.ro/issues-2019/vol-7-issue-4-2019/33-hej-volume-7-issue-4-2019/190-accounting-information-notice-of-an-efficient-decision-system>

11. Adriana Păduraru (Horaicu), **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Christiana Brigitte Sandu & Mihai Andrei Mirică, (2019), ACCOUNTING FOR SUSTAINABILITY - STRATEGIES AND ARGUMENTS OF GLOBAL CHALLENGES, *Hyperion Economic Journal*, Vol.7 (4).

<https://hej.hyperion.ro/issues-2019/vol-7-issue-4-2019/33-hej-volume-7-issue-4-2019/195-accounting-for-sustainability-strategies-and-arguments-of-global-challenges>

12. Alina Năstase (Bidireanu), **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Sorina Geanina Stănescu, Marilena Pichea (Constantinescu), Denisa Mihaela Coman, Constantin Aurelian Ionescu, (2019), STATISTICAL PREDICTION USING TO FORECAST THE THEORY OF MARKOV CHAINS, *Journal of Science and Arts*, Nr. 2 (47).

http://www.josa.ro/docs/josa_2019_2/a_13_Nastase_415-424_10p.pdf

13. Sorina-Geanina Stănescu, **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, (2019), THE IMPLICATIONS OF SOCIAL RESPONSIBILITY IN REDUCING YOUTH UNEMPLOYMENT IN ROMANIA, *Central European Review of Economics And Management (CEREM) – Youth Employment and Sustainability: public policies for a balanced development*, Vol. 3, Nr. 2.

https://www.cerem-review.eu/wp-content/uploads/2019/06/cerem_3_2_art_03.pdf

14. Sorina-Geanina Stănescu, Păduraru (Horaicu) Adriana & **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, (2018), THE ROLE OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN ACHIEVING THE OBJECTIVES OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT, *Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu. Economy Series* 3.

https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2018-03/16_Stanescu.pdf

15. **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, Păduraru (Horaicu) Adriana & Stănescu Sorina Geanina, (2018), THE PHENOMENON OF TAX EVASION AND THE NEED TO COMBAT TAX EVASION, *The Journal Contemporary Economy*, Volume 3, Issue 3.

http://www.revec.ro/images/images_site/categorii_articole/pdf_categorie_d154e0b097f892f98f3d523b31c30e9f.pdf#page=124

16. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Sorina-Geanina Stănescu, Cristina Mihaela Toma & Păduraru (Horaicu) Adriana, THE THRESHOLD OF SIGNIFICANCE –HIS ROLE AND DIMENSION IN THE AUDIT FIELD - articol prezentat la ARA 42nd Congress "Gheorghe Asachi" Technical University, Iasi , Romania, August 26-29, 2018, *în curs de publicare în AJ Science and Enginewering*.

http://ara42congress.tuiasi.ro/assets/ara_abstracts_2018.pdf

17. Păduraru (Horaicu) Adriana & **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, STRATEGIES AND SUSTAINABLE SOLUTIONS FOR A HEALTHY FUTURE ECONOMY (two parts) - articol prezentat la ARA 43rd Congress of American Romanian Academy of Arts and Sciences, Economic Sciences Section pg. 167, ARA Publisher, ISBN 978-1-935924-38-8, University of California at Los Angeles (UCLA), Los Angeles, USA, November 15-17, 2019, *în curs de publicare în AJ Science and Enginewering*.

<http://main.ara-as.org/download/ara-43-abstracts-2019/Romania>.

18. Adriana Horaicu, **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Volodea Mateevici, THE LINK BETWEEN ENVIRONMENTAL ACCOUNTING, ENVIRONMENTAL POLLUTION AND COVID-19, *în curs de publicare în Oeconomica Journal (Annales Universitatis Apulensis Series)*.

19. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, ACCOUNTING POLICIES – A SOURCE OF INSPIRATION FOR CREATIVE ACCOUNTING, *în curs de publicare în The Journal Contemporary Economies (Revista Economia Contemporană), Vol. 7, Nr. 2, 2022*.

20. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, ACCOUNTING IN THE AGE OF GLOBALIZATION, *în curs de publicare în Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu. Economy Series*.

21. Victor Munteanu, Marilena Zuca, Adriana Horaicu & **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, THE NEED TO DEVELOP A SUSTAINABLE ECONOMY IN ROMANIA, *în curs de publicare în Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu. Economy Series*.

22. Victor Munteanu, Adriana Horaicu, Alice Mariana Preda (Simion) & **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, AUDITING FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INFORMATION ON SUSTAINABILITY, *în curs de publicare în Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu. Economy Series*.

13. Curriculum Vitae

INFORMAȚII PERSONALE Ana-Maria Andrei (Comăndaru)

📍 str. Pădurii, nr 49, sat Teiș, com. Șotânga, jud Dâmbovița, (România)

☎ 0723.369.463 ☎ 0245.224.171

✉ annyys13@yahoo.com

Sexul Feminin | Data nașterii 13/09/1985 | Naționalitatea română

EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

- 01/09/2016 – prezent Profesor de Economie și Educație antreprenorială
Liceul Teoretic “Ion Heliade Rădulescu”, Târgoviște (Dâmbovița)
Liceul Tehnologic Voinești (Dâmbovița)
- 01/09/2015 -31/08/2016 Profesor de Economie și Educație antreprenorială
Liceul Tehnologic “Udrea Băleanu” Băleni (Dâmbovița)
Liceul Tehnologic Voinești (Dâmbovița)
- 13/09/2013–20/05/2014 Administrator și vânzător produse nealimentare
S.C. ROBIAL MG STORE S.R.L., Târgoviște (România)
Activități de manageriat , contabilitate primară și secretariat;
vânzarea produselor nealimentare prin relaționare directă cu clienții magazinului.
- 07/2011–07/2013 Concediu creștere copil
- 15/10/2008–30/06/2011 Referent comert
S.C. ZOICA S.R.L., Targoviste (România)
Activități de secretariat; contabilitate primară;
instruirea angajaților în domeniul sănătății și securității în muncă.

EDUCAȚIE ȘI FORMARE

- 01/10/2016 - prezent Studii universitare de doctorat, domeniul Contabilitate
Universitatea Valahia, Facultatea de Științe Economice, Targoviste (România)
- 11/04/2022 – 03/05/2022 Curs “Stop bullying prin educație pentru cetățenie democratică în unitățile școlare”
Asociația pentru dezvoltare durabilă în educație, Proiectul *Mai multe șanse prin educație – POCU/665/6/23/134358*
- 18/04/2018 – 14/05/2018 Programul de formare continuă “Diferențiere curriculară pentru elevii cu CES”
Casa Corpului Didactic Dâmbovița, Târgoviște (România)
- 21/10/2017 – 05/12/2017 Programul de formare continuă “etică și integritate în contextul implementării controlului intern / managerial”
Casa Corpului Didactic Dâmbovița, Târgoviște (România)
- 24/04/2017 – 05/05/2017 Programul de formare continuă “Dezvoltarea competențelor de evaluare a învățării prin examene naționale”
Casa Corpului Didactic Dâmbovița, Târgoviște (România)
- 10/03/2016 – 26/05/2016 Programul de formare continuă “Formarea profesorilor debutanți din învățământul profesional și tehnic”
Casa Corpului Didactic Dâmbovița, Târgoviște (România)
- 20/10/2014–14/07/2016 Master "Auditul entitatilor publice si private"
Universitatea Valahia, Facultatea de Științe Economice, Targoviste (România)

07/2009–11/2012	Expert Contabil CECCAR, (România) examen de intrare în stagiul, stagiul profesional de practică în vederea atribuirii calității de expert contabil, examen de aptitudini
22/09/2009–10/10/2009	Certificat de absolvire curs 80 de ore S.C. HSEQ CONSULTING S.R.L., Ploiești (România) inspector de specialitate protecția muncii
10/2004–07/2008	Diploma de licență Academia de Studii Economice, Facultatea de Contabilitate și Informatica de Gestiune, București (România) economist licențiat în domeniul contabilitate
09/2000–07/2004	Diploma de bacalaureat Colegiul Economic "Ion Ghica", Târgoviște (România) certificat de competențe profesionale, specializare tehnician economic

COMPETENȚE PERSONALE

Limba(i) maternă(e) Română

Alte limbi străine cunoscute

ÎNȚELEGERE		VORBIRE		SCRIERE
Ascultare	Citire	Participare la conversație	Discurs oral	
Engleză	B2	B2	B2	B2
Franceză	B1	B1	B1	B1

Niveluri: A1/A2: Utilizator elementar - B1/B2: Utilizator independent - C1/C2: Utilizator experimentat
Cadrul european comun de referință pentru limbi străine

Competențe de comunicare bune abilități de comunicare dobândite în urma studiilor aprofundate și a experienței la locul de muncă

Competențe organizaționale/manageriale bun organizator, lucru în echipă, meticolos, ordonat

Competențe dobândite la locul de muncă responsabilitate, seriozitate, organizare, capacitate de lucru în condiții de stres

Competențe informatice o bună stăpânire a pachetului Microsoft Office (procesor de text, calcul tabelar, software pentru prezentări), cunoștințe de navigare pe internet



MINISTRY OF EDUCATION
"VALAHIA" UNIVERSITY OF TARGOVISTE
IOSUD – DOCTORAL SCHOOL OF ECONOMICS AND HUMANITIES
FIELD: ACCOUNTANCY

**THE IMPLICATIONS OF CREATIVE
ACCOUNTING ON THE QUALITY OF
INFORMATION PROVIDED BY THE ANNUAL
FINANCIAL STATEMENTS OF ECONOMIC
ENTITIES IN THE PHARMACEUTICAL
INDUSTRY
- summary -**

**PhD THESIS COORDINATOR,
Prof. PhD. Victor MUNTEANU**

**PhD STUDENT,
Ana-Maria COMÂNDARU (ANDREI)**

**TARGOVISTE
2022**

SUMMARY CONTENTS

1. The content of the doctoral thesis	49
2. Actuality, motivation of scientific research and state of knowledge in the field of creative accounting	54
3. The approach of scientific research	60
4. The issue of scientific research	61
5. Scientific research methodology	63
6. The purpose, objectives and hypotheses of scientific research	66
7. The configuration in architecture and structure of scientific research. Keywords	68
8. Presentation in synthesis of the structure of the doctoral thesis	70
9. Limits of scientific research. Suggestions for future research/studies	76
10. Final conclusions	78
11. Personal contributions	82
12. Dissemination of scientific research results	83
13. Curriculum Vitae	89

1. The content of the doctoral thesis

INTRODUCTION: APPROACH, EPISTEMOLOGICAL POSITIONING AND SCIENTIFIC RESEARCH METHODOLOGY

- I. Actuality, motivation of scientific research and state of knowledge in the field of creative accounting**
- II. The approach and issues of scientific research**
 - II.1. The approach of scientific research
 - II.2. The issue of scientific research
- III. Scientific research methodology**
 - III.1. Methodological aspects of scientific research
 - III.2. The main stages of scientific research
- IV. The purpose, objectives and hypotheses of scientific research**
 - IV.1. The purpose of scientific research
 - IV.2. The objectives of scientific research
 - IV.3. The working hypotheses pursued in the research
- V. The configuration in architecture and structure of scientific research. Keywords**
- VI. Summary presentation of the structure of the doctoral thesis**

Chapter I: DELIMITATIONS AND THEORETICAL FOUNDATIONS REGARDING CREATIVE ACCOUNTING FROM THE PERSPECTIVE OF THE QUALITY OF FINANCIAL-ACCOUNTING INFORMATION

- I.1. General considerations on creative accounting**
 - I.1.1. Informational speech on the concept of creative accounting
 - I.1.2. The emergence and development of creative accounting - the premises and determining factors that led to the need to resort to creative accounting
 - I.1.3. Creative accounting in specialized literature – approaches and controversies
 - I.1.4. Negative and positive aspects of using creative accounting
- I.2. The relationship between creative accounting and true image**
 - I.2.1. In search of accounting truth
 - I.2.2. Creative accounting, impediment in obtaining the true image
- I.3. Accounting creativity and the ethics of its use within economic entities**
 - I.3.1. Ethics and creativity in financial-accounting activity
 - I.3.2. Flexibility of accounting regulations on creative accounting
 - I.3.3. Use of creative accounting and relevant amendment of annual financial statements
- I.4. Correlative aspects between creative accounting and fraud found in accounting and auditing standards**
- I.5. The impact of creative accounting on corporate governance**
- I.6. Conclusions from the analysis of chapter I**

Chapter II:

TECHNIQUES AND PRACTICES USED BY CREATIVE ACCOUNTING IN RELATION TO FINANCIAL FRAUD

II.1. Types of creative accounting techniques and practices

II.1.1. Creative accounting techniques and practices aimed at the entity's financial position

II.1.2. Creative accounting techniques and practices aimed at the entity's financial performance

II.2. The impact of creative accounting techniques on the balance sheet and profit and loss account

II.3. Empirical studies of the application of creative accounting techniques and practices

II.4. Risks generated by the use of creative accounting techniques

II.4.1. Financial fraud, the illegal consequence of accounting creativity

II.4.2. Determining the risk of accounting manipulation using econometric models

II.4.2.1. The Beneish model and the Robu model – theoretical aspects

II.4.2.2. Computer application on determining the risk of accounting manipulation

II.4.3. Other means of detecting accounting manipulation

II.4.4. The fiscal paradise – a fertile land for creative accounting

II.5. Conclusions and assessments derived from the analysis of chapter II

Chapter III:

THE QUALITY OF FINANCIAL-ACCOUNTING INFORMATION IN THE CREATIVE ACCOUNTING EQUATION – FROM RELEVANCE AND ACCURATE REPRESENTATION TO UNCERTAINTY AND AMBIGUITY

III.1. Financial-accounting information: theoretical foundations, conceptual delimitations, role

III.1.1. The concept of financial-accounting information and its role in economic, legal, fiscal and social terms

III.1.2. Financial-accounting information – product of economic and legal acts and facts

III.1.3. Financial-accounting information – product of economic and legal acts and facts

III.1.4. Financial-accounting information – essential component of the entity's accounting information system

III.1.5. The importance of financial-accounting information in modeling the managerial decision; its contribution to the evaluation of the economic entity's performance

III.1.6. Financial-accounting information in the context of corporate governance requirements

III.1.7. Transparency of financial and accounting information – defining element of the corporate governance system

III.2. The need for quality financial-accounting information at an international, European and national level

- III.2.1. Definition of the concept of quality of financial-accounting information
- III.2.2. The quality of financial-accounting information in the view of Anglo-Saxon and French regulatory frameworks
- III.2.3. The quality of financial-accounting information in the context of financial reporting requirements according to IFRS - fundamental and enhancing qualitative characteristics
- III.2.4. The quality of financial-accounting information in the view of the reference accountant in Romania
- III.2.5. Instrument for measuring the quality of financial-accounting information at Romanian economic entities
- III.2.6. The impact of the quality of financial-accounting information on the value dimension of the entity

III.3. The informational values of financial reports prepared by economic entities

- III.3.1. Definition and importance of financial reporting quality
- III.3.2. Financial reports and the usefulness of the information contained therein – the information requirements of the stakeholders
- III.3.3. Information asymmetry – a risk assumed in financial reporting
- III.3.4. Revealing the financial position of an economic entity through balance sheet analysis
- III.3.5. Evaluating financial performance by capitalizing on information from the profit and loss account
- III.3.6. Determining the state and liquidity of an economic entity using information from the statement of cash flows
- III.3.7. Capitalizing on financial-accounting information from financial reports
- III.3.8. Informational limits of financial reporting

III.4. Creative accounting – influences and effects on the quality of financial-accounting information

- III.4.1. Creative accounting and the quality of financial-accounting information
- III.4.2. Effects of creative accounting on financial-accounting information
- III.4.3. The impact of creative accounting on information from annual financial statements
- III.4.4. Strategies for detecting and limiting mechanisms for manipulating financial-accounting information

III.5. Conclusions and perspective assessments in chapter III

Chapter IV:

CREATIVE ACCOUNTING – CONSEQUENCE OF ACCOUNTING POLICIES AND OPTIONS ADOPTED IN THE EVALUATION AND RECOGNITION OF ASSETS, LIABILITIES AND EQUITY OF ECONOMIC ENTITIES

IV.1. Accounting principles perspective in the context of creative accounting

IV.2. Meanings in defining the concepts of accounting policies and options

IV.3. Accounting policies - tool for achieving accounting objectives

- IV.3.1. Accounting policies and options for recognition, measurement and presentation in the financial statements of assets

IV.3.2. Accounting policies and options for the recognition, measurement and presentation of liabilities in financial statements

IV.3.3. Accounting policies and options regarding the evaluation and calculation of the result as a dimension of the entity's performance and object of taxation

IV.3.4. Accounting policies and choices regarding the capitalization method and the result method

IV.3.5. Accounting policies and options related to ensuring the comparability and relevance of financial-accounting information provided to users

IV.4. Dressing up financial statements through biased accounting policies and choices

IV.4.1. Accounting policies and options – inspiration for creative accounting

IV.4.2. Beautification of financial statements as a result of the choice of accounting policies

IV.4.3. Optimistic and pessimistic approaches in the development of accounting policies for modeling the position and performance of economic entities

IV.4.4. Comparative study on the image reflected by the adoption of accounting policies with different objectives

IV.5. Conclusions and assessments in chapter IV

Chapter V:

APPLIED RESEARCH ON THE IMPACT OF CREATIVE ACCOUNTING ON THE QUALITY OF FINANCIAL-ACCOUNTING INFORMATION PROVIDED BY THE ANNUAL FINANCIAL STATEMENTS AT THE LEVEL OF THE ECONOMIC ENTITY

V.1. Informational speech on applied research on the use of creative accounting techniques at the level of an economic entity

V.2. Brief presentation of the economic entity that is the object of the research

V.3. Study on the analysis of the financial position and performance of the entity

V.3.1 Analysis of the financial position of the economic entity. Practical application

V.3.1.1. Analysis of the financial balance of the economic entity

V.3.1.2. Analysis of balance sheet asset structure indicators

V.3.1.3. Analysis of the structure indicators of funding sources

V.3.1.4. Analysis of liquidity and solvency indicators

V.3.2. Analysis of the financial performance of the entity. Practical application

V.3.2.1. Analysis of interim management balances

V.3.2.2. Analysis of indicators regarding the profitability of the economic entity

V.3.3. Analysis of the indicators that reveal the market position of the economic entity

V.4. Detection of the risk of manipulation of the information presented by the financial statements. Practical application

V.5. Revealing the impact of using creative accounting techniques on financial position and performance. Practical application

V.5.1. The impact of using the fixed assets revaluation policy on the financial position and performance of the entity

V.5.2. The impact of using the policy of depreciation of fixed assets on the financial performance of the entity

V.5.3. The impact of the use of the provisioning policy on the financial performance of the entity

V.5.4. The impact of the use of exit inventory valuation methods on the financial performance of the entity

V.6. Personal conclusions and considerations

**Chapter VI:
POSITIVE RESEARCH ON THE IMPLICATIONS OF THE USE OF CREATIVE
ACCOUNTING TECHNIQUES BY ACCOUNTING PROFESSIONALS ON THE
INFORMATION REPORTED THROUGH THE ANNUAL FINANCIAL
STATEMENTS**

VI.1. Creative accounting – a challenge for the work of professional accountants

VI.2. Research organization regarding its objectives achievement

VI.3. The applied research methodology

VI.4. Positive research on the implications of the use of creative accounting techniques by professional accountants on the information reported through annual financial statements

VI.4.1. Informational speech on positive research

VI.4.2. Purpose, objectives and working hypotheses

VI.4.3. Qualitative study on the topic of scientific research

VI.4.3.1. Collection and presentation of questionnaire-based data and information

VI.4.3.2. Analysis and interpretation of results. Validation of hypotheses

VI.5. The limits of scientific research. Suggestions for future research/studies

**Chapter VII:
SYSTEMATIZATION OF RESEARCH RESULTS. FINAL CONCLUSIONS AND
PERSONAL CONTRIBUTIONS. THE DISSEMINATION OF THE RESEARCH
RESULTS**

VII.1. Final conclusions

VII.2. Personal contributions

VII.3. Dissemination of research results

BIBLIOGRAPHY

LIST OF ACRONYMS

LIST OF FIGURES, TABLES, GRAPHICS

ANNEXES

2. Actuality, motivation of scientific research and state of knowledge in the field of creative accounting

Globalization and internationalization of financial markets represent the new reality faced by economic entities. This context, complemented by the fierce competition imposed by the rules of the market economy, determines the increase in the importance of the role of financial-accounting information in the process of substantiating strategic decisions.

Over time, accounting has continuously evolved, currently being a tool for describing and modeling the economic activity of an entity, a necessary technique in determining and presenting the true picture of the financial position and performance of the economic entity and, at the same time, the most important information and decision support system.

Accounting is the framework in which the financial-accounting information is built, the importance of which derives from the double role it fulfills: firstly, to guide the management of the economic entity in achieving an efficient planning of the activity, followed by the exercise of control and taking the better decisions and, secondly, to respond to the various informational requirements of its users: shareholders, investors, government institutions, creditors, employees and other people interested in the entity's activity.

Financial statements represent the main source of information for stakeholders regarding the economic activity of any entity, but does the information reported by management always faithfully present the reality facing the entity? We ask this question in the conditions in which the last decades have been marked by financial scandals whose cause was the manipulation of the figures reported in the annual financial statements.

Known in the literature as creative accounting, manipulation of financial statements has become a common practice for managers who want to present an improved picture of the entity's financial position and performance. Thus, reality is distorted and replaced by a desired state of affairs and users of accounting information are misled by the presentation of overvalued results from a financial point of view.

Creative accounting is a controversial topic because it addresses the flexibility of existing rules and regulations from the perspective of less scrupulous managers and accounting professionals who seek to obtain undue advantages through the use of questionable means that lead to the distortion of the quality of financial-accounting information, performance and reported financial position by entity. Moreover, the legal nature of creative accounting techniques is in stark contrast to the negative effects produced by their use in terms of financial reporting: misleading the users of financial-accounting

information being a problem of professional ethics with serious implications in the economic decision-making process.

The subjectivity of the professional accountant in choosing the treatments favorable to the entity obtaining improved results is based on the exercise of professional judgment, but also the options and accounting estimates allowed by the rules. However, the line between creative accounting and accounting fraud can easily be crossed if the aggressive application of accounting policies and choices is carried out over long periods of time and is aimed at significant amounts of money. Unfortunately, even under these conditions, it is sometimes difficult to identify when creative accounting turns into fraud.

The lack of reaction of the international and national normalizers is an alarm signal about the attempt to avoid the recognition of this new side of accounting. We understand this reluctance to a certain extent; it is hard to accept that such a rigid field, as accounting was considered, can be influenced, negatively or positively, by the creativity of professional accountants. However, creative accounting exists and makes its presence felt in the economic activity of more and more entities. As a result, it is necessary and useful for this phenomenon to be studied and deepened, its understanding providing explanations regarding the impact it has on financial reporting.

Creative accounting is, at the same time, a current topic, but also a subject of interest both for the academic and professional environment, as well as for users of information provided by the annual statements of the economic entity, because it highlights the risks and uncertainties that characterize the international business environment. Also, the economic crisis expected in the near future (caused mainly by the Covid-19 epidemic and the situation created in Ukraine) creates pressure on financially unprepared entities, their managers being put in a position to take bold decisions and measures to avoid of the possible difficulties they may face. And when we talk about bold measures, we also mean, of course, the solutions offered by the use of creative accounting techniques that aim to manipulate information that describes the financial position and performance of the economic entity.

In this context, we consider it opportune to research knowledge in the field of creative accounting through the theoretical and practical approach to the implications of this phenomenon on the quality of the financial-accounting information reported by the economic entity.

The content of this scientific approach was developed in accordance with a series of works, studies and articles published in the international and national specialized literature

that aroused our interest in this controversial, and at the same time fascinating, topic of creative accounting. Thus, the most relevant of these, the ones that challenged us to the in-depth study of the field of creative accounting, in our opinion, are the following:

✎ Naser K., in the paper *Creative accounting: its nature and use*, defines creative accounting from an academic perspective as "the process by which, due to the flexibility and the existence of gaps in the rules, the figures in the annual accounts are manipulated, the result of the choice of measurement and information practices being the transformation of the documents of synthesis from what should be to what managers want"¹ and points out that "manipulation of accounts is an old accounting problem dating back to the 1920s"². Even though it appeared more than a century ago, creative accounting practices are current, of interest, especially to managers who resort to embellishing accounting earnings to meet investors' growing expectations of economic returns³. Therefore, we can say that this was also the starting point in choosing the theme of this scientific research: the need to address the implications of creative accounting techniques on the indicators presented in the financial statements and the information used in the economic decision-making process.

✎ Colasse B., in the paper *Comptabilité générale*, he notes the possibility of the illegality of creative accounting techniques as a result of the diversion of accounting rules: "accounting information practices that are often at the limit of the legal are used by certain entities that take advantage of the limits of regulation and normalization in order to beautify the image of the financial position and of the reported economic performances"⁴.

✎ The opinion expressed by Malo J.L. and Giot H. in the work *L'élasticité du résultat selon les dimensions temps et espace* is also shared by other French authors who come to the defense of creative accounting which they say is "virtuous because it gives accounting the means that allow it to develop at the same pace with financial markets and products", representing at the same time "certainly a logical and natural evolution in the practice of accounting specialists"⁵.

✎ In the paper *Comptabilité créative*, Stolowy H. refers to creative accounting techniques as a "set of procedures that aim either to modify the result, in the sense of

¹ Naser K., (1993), *Creative accounting – its nature and use*, Editura Pretince Hall International, Londra.

² Ibidem.

³ Beneish M. D., Nichols C., (2005), *Earnings Quality and Future Returns: The relation Between Accruals and the Probability of Earnings Manipulation*, working paper, SSRN.

⁴ Colasse B., (1997), *Contabilitate generală*, Ediția a IV-a, traducere realizată de conferențiar Neculai Tabără, Editura Moldova.

⁵ Rybaud-Turillo B., Teller R., (1997), *Comptabilité créative*, *Encyclopédie de Gestion, Economica*, Paris, pp. 508-527.

maximizing or minimizing it, or to modify the presentation of the annual financial statements, but without the two objectives being mutually exclusive"⁶, these aspects being a significant part of the theme addressed in this scientific research.

✎ McEnroe J.E. addressed in the titled study *Individual Investors' Perceptions Involving the Quality and Usefulness of Audited Financial Statements* the issue of financial scandals caused by the use of creative accounting techniques and highlights the negative effect they had in terms of confidence in reported financial-accounting information⁷. The analysis of the implications of creative accounting on the quality and usefulness of the information provided by the annual financial statements is defining in the realization of this scientific approach.

✎ Beneish M.D., in the paper *The Detection of Earnings Manipulation*, identified a series of indicators that can be used to detect the risk of manipulation of the information provided by the annual financial statements. Based on these indicators, the author defined a linear score-type function, using multivariate statistical analysis techniques⁸. These analytical models for assessing the risk of embellishment of summary documents were also addressed by other authors who integrated the individual and combined effect of the financial indicators of structure, profitability and solvency in score functions in order to identify substantial changes in the position and the entity's financial performance, an objective that we also set for ourselves within this scientific approach.

In accordance with the subject addressed in this scientific research, we also observe some interest in the national specialized literature, thus the concerns of the last years have been concretized in new writings, perspectives and visions regarding creative accounting. In contrast to the international specialized literature, however, we notice an insufficiency of publications, studies and works in which this controversial topic is addressed.

In our opinion, the phenomenon of creative accounting must be studied and deepened to be known by all those interested in the economic life of the entity. The review of specialized literature from our country proved that we share the same opinion with established authors, professionals who have left their mark on Romanian accounting, but

⁶ Stolowy H., (2000), *Comptabilité créative, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit (sub îndrumarea lui Colasse B.)*, Economica, Paris, pp. 157-178.

⁷ McEnroe J.E., (2007), *Individual Investors' Perceptions Involving the Quality and Usefulness of Audited Financial Statements*, *Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 13, pp. 63-79.

⁸ Beneish M.D., (1999), *The Detection of Earnings Manipulation*, *Financial Analysts Journal* 55, No. 5, pp. 24-36.

also with the young generation of researchers who passionately approach this fascinating subject of creative accounting. Next, we present a series of works, studies and analyzes carried out domestically, the most relevant of those consulted in order to build this scientific approach:

✎ the first author who dared to address the subject of creative accounting in our country was the late professor Nicolae Feleagă, who in the work published in 1996, *Controverse contabile, dificultăți conceptuale și credibilitatea contabilității*⁹, talks about the techniques of this type of accounting, as well as the risks involved in using them in accounting practice.

✎ three years later, Liliana Malciu presents in a detailed manner the ideas of her mentor from the work mentioned above, addressing conceptual aspects regarding the motivational complex of the development of creative accounting techniques, the practices arising from the choice of accounting policies or the reaction of the accounting profession to the occurrence of this phenomenon¹⁰. The paper *Contabilitate creativă* is interspersed with practical examples that describe the methods of modeling the balance sheet and the profit and loss account and highlight their impact on the financial position and performance of the entity.

✎ The paper *Politici și opțiuni contabile (Fair Accounting versus Bad Accounting)* written by Feleaga N. and Malciu L. brings into discussion the problem of choosing and developing accounting policies which it divides into two categories: those that aim to achieve honest accounting versus those that are used to manipulate financial statements¹¹. The description of creative accounting techniques is approached in close connection with the negative effects recorded on financial reporting and with the need to define ways to limit and combat them. Another aspect debated by the two authors refers to the analysis of the professional ethics of those who use these practices.

✎ Diaconu P., in the paper *Cum fac contabilitii bani? Evaziune fiscală, paradisuri fiscale, contabilitate creativă* analyzes the role of creative accounting in maximizing the performance of the economic entity¹².

⁹ Feleagă N., (1996), *Controverse contabile, dificultăți conceptuale și credibilitatea contabilității*”, Editura Economică, București.

¹⁰ Malciu L., (1999), *Contabilitate creativă*, Editura Economică, București.

¹¹ Feleagă N., Malciu L., (2002), *Politici și opțiuni contabile (Fair accounting versus Bad accounting)*, Editura Economică, București.

¹² Diaconu P., (2004), *Cum fac contabilitii bani? Evaziune fiscală, paradisuri fiscale, contabilitate creativă*, Editura Economică, București.

✎ Munteanu V. and Zuca M. in the article *Considerații privind utilizarea contabilității creative în denaturarea informațiilor din situațiile financiare și „maximizarea” performanțelor firmei*, considers creative accounting to be a tool to support the manager, a tool used to present the desired image of the entity he manages in order to pursue his own interests¹³.

✎ in the paper *Contabilitate creativă*, Groșanu A. analyzes the relationship between creative accounting and other concepts such as: true image, accounting fraud or corporate governance. It also brings to the fore a series of empirical studies aimed at helping users of the information provided by the annual financial statements in understanding creative accounting techniques and their impact in the Romanian economic environment¹⁴.

✎ the paper *Contabilitatea creativă. De la idee la bani, cu exemple practice* written by Dumitrescu A. S., proposes the search for positivism and negativism in the analysis of creative accounting. The author's perspective is clear: "creative accounting in a positive sense is able to emit an objective truth and message. And yet, let's not lose sight of the fact that the truth told by creative accounting is only a filter that cannot escape the constructed truth and the desired truth, between innovation and manipulation¹⁵.

✎ the empirical study *Proceduri de audit pentru estimarea riscului de fraudă bazate pe indici de detectare a manipulărilor contabile* made by Robu I.B. and Robu M.A. is based on the model proposed by Beneish (1999) and aims to obtain a score function applicable to Romanian listed entities¹⁶. Thus, the authors had in mind the creation of an econometric model that would allow the classification of these entities into fraud risk groups caused by the manipulation of information from financial reports.

Following the presentation of the state of knowledge in the field of creative accounting, we are in a position to make the following remark: the specialized literature from our country has taken over many of the ideas debated on this topic at the international level, Romanian researchers carrying out a series of empirical studies adjusted to the domestic

¹³ Munteanu V., Zuca M., (2011), *Considerații privind utilizarea contabilității creative în denaturarea informațiilor din situațiile financiare și „maximizarea” performanțelor firmei*, Revista Audit Financiar, Anul IX, Nr. 3, pp. 3-10.

¹⁴ Groșanu A., (2013), *Contabilitate creativă*, Colecția Cercetare avansată postdoctorală în științe economice, Editura ASE, București.

¹⁵ Dumitrescu A.S., (2014), *Contabilitate creativă – de la idee la bani. Cu exemple practice*, Editura Economică, București, pp. 13.

¹⁶ Robu I. B., Robu M. A., (2013), *Audit procedures for estimating the fraud risk based on indexes for detection of accounting manipulation*” Revista de Audit Financiar, Nr. 10, pp. 3-16.

economic environment. These studies are necessary to understand the phenomenon of creative accounting and how it makes its presence felt in the Romanian economy.

In choosing the field of scientific research, I took into account everything presented above, but also the desire to create an in-depth theoretical-applicative study that would come to the aid of all categories of users of financial-accounting information in order to substantiate economic and strategic decisions as a result of understanding the implications of creative accounting techniques on annual financial statements.

The realization of this scientific endeavor was based on the knowledge accumulated during the undergraduate and master's university studies completed and deepened during the doctoral school, but also on the experience accumulated in my capacity as a professional accountant, member of the Body of Chartered Accountants and Chartered Accountants from Romania.

3. The approach of scientific research

Scientific research is a specific activity for the man eager for knowledge, a complex approach, organized on the basis of appropriate principles and methods, which contribute to understanding the functioning of the world in which we live. Knowledge is the product of searches, of scientific turmoil, of discoveries that led to the development of human society.

An inexhaustible source of new knowledge, scientific research must go through certain steps to answer the problems under investigation. Thus, it is necessary to create a certain approach based on procedural and operational logic, an approach whose purpose must be to clarify the issue of scientific research.

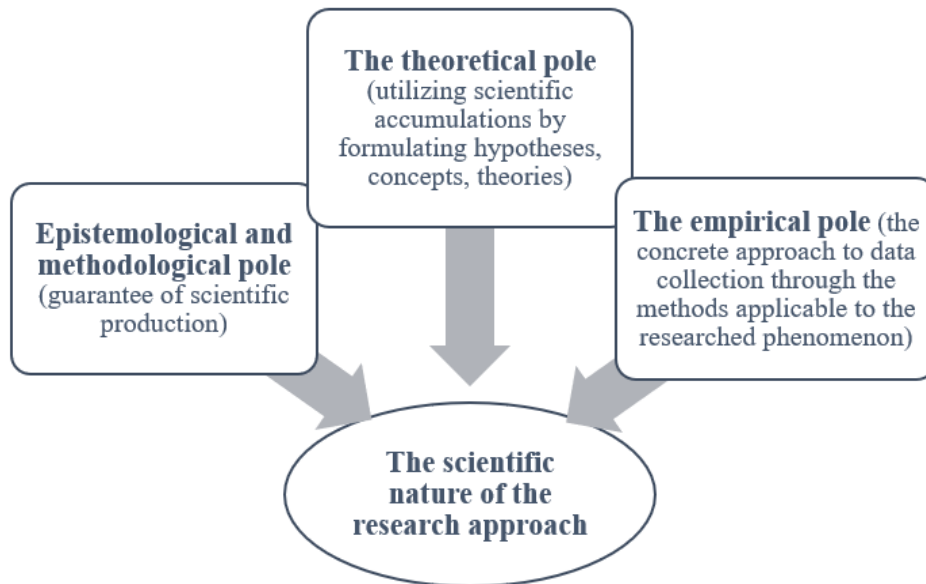
The approach of scientific research is defined as a complex creative process that involves permanent, systematic and in-depth inquiry related to a certain scientific field. Seen in the general context of knowledge, the stated goal of the scientific endeavor is the production of new knowledge necessary for the human species to become more and more independent from the many constraints of the environment¹⁷.

The present scientific endeavor was organized as a methodological process aimed at contributing to the improvement of the theoretical and practical knowledge of all those interested in the subject addressed: the use of creativity in the field of accounting and its implications on the information provided by financial statements. Also, through this

¹⁷ Nicolescu M., Galabov A., (2021), *Epistemologia cercetării în științele organizațiilor. Repere pentru tinerii cercetători*, Editura ProUniversitaria, București, pp. 127.

approach we want to participate in the development of accounting research in our country, ensuring the scientific character of the work based on the interdependence and approach of several research poles (Figure no. 1).

Figure no. 1. Poles of scientific research



Source: adaptation after Wacheux F., (1996), *Méthodes qualitatives de recherche en gestion*

This scientific research approach examines the economic entities that operate in the pharmaceutical industry in Romania and aims to highlight the implications of the use of creative accounting techniques on the quality of the information provided by the annual financial statements. At the same time, the center of interest of the research is the importance of financial-accounting information in the economic decision-making process, the analysis of the impact of creative accounting on the annual accounts being necessary in the context of determining the financial position and performance reported by the entity.

4. The issue of scientific research

Elaborating the issue of scientific research presupposes, first of all, the establishment of a general question that highlights clearly, realistically and pertinently the problem addressed. Thus, also in the case of this research, it is necessary to formulate the main question in accordance with the identified problem: *What is the impact of the use of creative accounting techniques on the financial position and performance of the entity?*

However, in order to answer this question, an in-depth approach to the chosen research topic is required, an approach based on the formulation of some secondary questions whose answers we will discover as the paper progresses. In this sense, we can say

that the problem of scientific research revolves around a set of questions derived from the main question formulated previously and centered on the field selected for study.

The following questions are formulated to give consistency to our scientific approach and to reveal preliminary and accumulated knowledge in the field of creative accounting:

- ▶ What are the determining factors that led to the emergence and development of creative accounting?
- ▶ Is creative accounting perceived by the users of the information provided by the annual financial statements as a legal or an ethical issue?
- ▶ Are creative accounting techniques and practices aimed at improving the financial position and performance of the economic entity?
- ▶ Does the use of specific creative accounting techniques generate measurable risks, both for the economic entity and for all those interested in its activity?
- ▶ How are the quality characteristics of financial-accounting information influenced by creative accounting methods and techniques?
- ▶ Are the financial reports of economic entities that use creative accounting techniques relevant to users of financial-accounting information or do they lose their usefulness due to information asymmetry?
- ▶ What is the role of the accounting policies and options adopted by the economic entity in shaping (manipulating) the financial position and performance?
- ▶ What are the consequences of using creative accounting on the information presented in the annual financial statements?
- ▶ Do the financial statements embellished by accounting professionals using creative accounting techniques influence the indicators calculated for the analysis of the financial position and performance of the economic entity?
- ▶ Are strategies to detect and limit creative accounting necessary to assure users of financial-accounting information that the entity's reports are not manipulated to influence the decision-making process?

The current economic context favors the use of creative accounting techniques because it allows entities facing financial difficulties arising from the economic crisis caused by the Covid-19 pandemic to present to those interested an improved financial situation. This is an additional reason why it is necessary to obtain answers to the questions formulated above, the present study being useful for investors, creditors, managers and accounting

professionals interested in the implications of creative accounting on the quality of information provided by the annual financial statements of the economic entity.

5. Scientific research methodology

The research methodology represents the general manner of conducting scientific reflection¹⁸, being defined in the specialized literature as a set of methods and techniques used throughout the course of scientific research to approach and analyze the phenomena of objective reality, but also for their scientific understanding¹⁹.

Methodology is the science of carrying out scientific research and includes all the elements involved in the knowledge development process: theoretical principles of reference for the field studied, rules for conducting investigations, methods and strategies used for data collection, analysis and interpretation, certification and validation criteria of the results.

Scientific research is an organized, oriented and methodically conducted activity whose purpose is the enrichment of knowledge²⁰. In this sense, the methods recognized by the scientific community must be used, methods that allow the description, explanation, forecasting and control of phenomena, as well as the identification of answers to the problems under investigation.

The systematic realization of the present scientific research aimed at the development and deepening of knowledge in the field of creative accounting, the perspective approached being that of fundamental (theoretical) research combined with that of applied research.

The fundamental research reflected in this paper is based on the theorization of concepts specific to the chosen theme, namely: creative accounting, true image, financial fraud, professional ethics, corporate governance. Also, from a theoretical point of view, are treated aspects regarding:

- ✎ the techniques and practices of creative accounting aimed at the financial position and performance of the economic entity;
- ✎ dimensions of the quality of financial-accounting information in the context of the use, detection and limitation of creative accounting;
- ✎ the accounting policies and options adopted by the entity to model the financial position and performance.

¹⁸ Nicolescu M., Vasile N., (2011), *Epistemologie. Perspectiva interdisciplinară*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, pp. 92.

¹⁹ Comes C.A., Popescu-Spineni S., (2005), *Metodologia cercetării științifice*, Editura Cermaprint, București, pp.10.

²⁰ Enăchescu C., (2005), *Tratat de teoria cercetării științifice*, Editura Polirom, București.

The applied research undertaken within this scientific approach aims to test the concepts and theories related to creative accounting and the impact of the use of its techniques in the preparation and presentation of financial statements of economic entities in the pharmaceutical industry in Romania. At the same time, in order to increase the relevance of the empirical research carried out during chapters V and VI, examples and practical applications were presented in the previous chapters as well, thus validating both the directions found in the specialized literature and the diversity of species generated by the use of techniques creative accounting.

Also, the content of this paper harmoniously combines specific elements of qualitative research with aspects that require quantitative research. In terms of qualitative or interpretive research, we proceeded to review the specialized literature with the thought that our scientific findings will be all the more convincing and accurate, the more bibliographic resources are based on them. Thus, we resorted to deductive reasoning for the documentation of the researched phenomenon, among the analyzed sources we found: specialized books, articles published in magazines and economic journals indexed in international databases, accounting standards and norms, normative acts. I paid the same special attention to the writings in English, French, but also Romanian because I pursued a more complex approach to the field under research. The sources cited throughout the entire paper have revealed opinions and analyzes of foreign and local authors regarding the phenomenon of creative accounting manifested both internationally and nationally, and have led our steps towards an in-depth, specialized research of the implications they have accounting engineering on the quality of the information provided by the annual financial statements of the Romanian economic entities in the pharmaceutical industry.

The quantitative or positivist research addressed in the work is embodied in the presentation of practical examples specific to the field of creative accounting, the application and processing of a questionnaire addressed to managers and accounting professionals who work in the pharmaceutical industry in Romania, the analysis of annual reports, the calculation and interpretation of economic indicators financial statements that reveal the financial position and performance of the entity, the empirical testing of the hypotheses formulated. In order to carry out the quantitative research, the following methods and techniques were used:

- ✎ numerical exemplification, used to present creative accounting techniques aimed at manipulating the entity's financial position and performance;

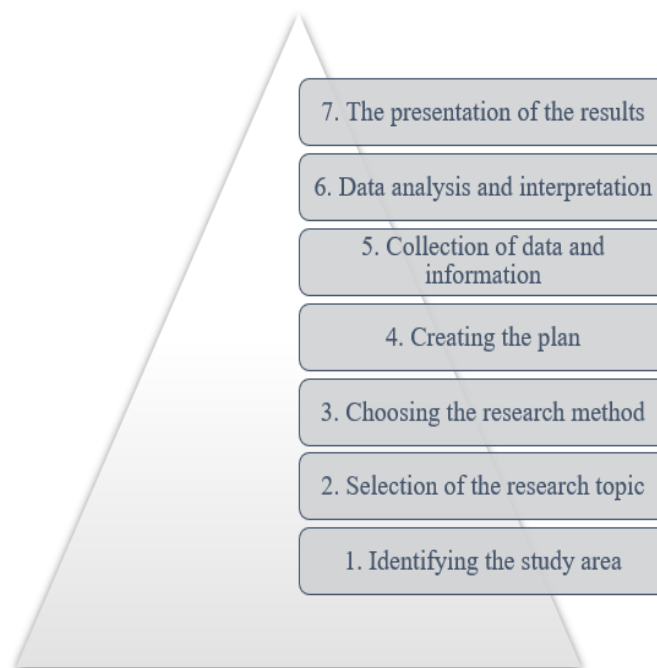
- ✎ the questionnaire technique, used to document the view of the management and the staff of the financial-accounting department of the entity regarding the implications of creative accounting on the quality of the information provided by the financial statements;
- ✎ graphic representation, used in the case of presenting the results of the applied research, including the data obtained after processing the questionnaire;
- ✎ content analysis of financial reports;
- ✎ comparative and correlative analysis of the results obtained from empirical research;
- ✎ econometric analysis, used to highlight the impact of creative accounting techniques on the information presented in the financial statements, the statistical data processing was carried out with the help of SPSS and Excel computer programs;
- ✎ the case study, used to reflect the picture of the financial position and performance obtained by adopting accounting policies with different objectives.

The issuance of opinions, conclusions and personal assessments at the end of each chapter completes the scientific approach, giving it the perspective of originality.

The process of scientific creation involves knowing the research methodology and going through some stages aimed at successfully crowning the moment of scientific learning adapted to the specific objectives pursued during the work.

The presentation of the stages of the research process undertaken within this scientific approach is made in figure no. 2.

Figure no. 2. The stages of the scientific research process



Source: Howard K., Sharp J.A., (2016), *The management of a student research project*

The in-depth understanding of the researched phenomenon - creative accounting and the issue of scientific research - which are the implications of the use of creative accounting on the quality of the information provided by the annual financial statements of economic entities in the pharmaceutical industry - are the preliminary stages of the empirical research developed within this scientific approach. The research methods used are specific to the field of accounting, being adapted to the chosen topic through a specific plan, oriented towards achieving the research objectives.

The stage of data collection, analysis and interpretation aims to test the hypotheses pursued during the research, and the communication of the obtained results represents the final phase of the process of scientific creation, a phase embodied in the exposure of the new knowledge discovered. Moreover, we can conclude that the essence of our research is exposed in the last chapter of the paper, suggestively titled *Systematization of research results. Final conclusions and own contributions. Dissemination of research results.*

6. The purpose, objectives and hypotheses of scientific research

The purpose of scientific research is to anticipate the desired result of the theoretical and empirical investigation undertaken, as well as to highlight this result obtained throughout the process of scientific creation and discovery.

In the present case, the purpose of our research is *to determine the impact of the use of creative accounting techniques on the position and financial performance of the economic entity in order to raise awareness of the importance of providing quality financial-accounting information necessary in the substantiation and decision-making process.*

The general objective of this scientific research is *to identify, through a theoretical-applicative study, the implications of creative accounting on the quality of the information provided by the annual financial statements of economic entities operating in the pharmaceutical industry.*

In order to achieve the general objective of the research, the following specific objectives were considered:

Specific objective no. 1. [S.o.1] Presentation, from a theoretical perspective, of the concept of creative accounting approached in correlation with the true image, financial fraud, corporate governance and professional ethics.

Specific objective no. 2. [S.o.2] Identification of creative accounting techniques, as well as the risks associated with the use of these practices with a direct impact on the quality of the financial-accounting information presented by the economic entity.

Specific objective no. 3. [S.o.3] Theoretical and empirical analysis of accounting policies and options as inspiration for creative accounting.

Specific objective no. 4. [S.o.4] Assessment of the impact of creative accounting techniques on the quality of information provided by annual financial statements and the need to limit their use at the economic entity level.

The research hypothesis is the starting point of the scientific demonstration, being a sentence formulated as a proposed answer to the research question. The validation of the working hypotheses pursued in the research is carried out empirically by confronting the data obtained through observation and measurement.

In the framework of this scientific approach, we have formulated the following general hypothesis in accordance with the identified problem of the research.

General hypothesis: *Creative accounting techniques and practices influence the quality of information provided by the annual statements of economic entities.*

The working hypotheses pursued in the research and associated with the specific objectives are:

✎ **The working hypotheses associated with specific objective no. 1:**

[H.1.1]. Creative accounting represents an impediment in obtaining and presenting the true picture of the financial position and performance of the economic entity.

[H.1.2]. Creative accounting is a premise of fraudulent reporting manifested in the absence of ethical behavior of the accounting professional.

[H.1.3]. An adequate system of corporate governance limits the negative effects of creative accounting on users of financial-accounting information.

✎ **The working hypotheses associated with specific objective no. 2:**

[H.2.1]. The use of creative accounting techniques changes the economic reality of the entity, the quality of reporting being affected as a result of management presenting a desired picture of the financial position and performance.

[H.2.2]. Detecting the risk of manipulation of financial statements with the help of econometric methods of analysis is an important tool for users of financial-accounting information in the process of making and substantiating economic decisions.

[H.2.3]. Financial-accounting information is useful in the decision-making process only if it satisfies certain characteristics that ensure the quality of the annual financial statements prepared by the entity.

✎ **The working hypotheses associated with specific objective no. 3:**

[H.3.1]. The flexibility of accounting rules allows economic entities to resort to the adoption of policies and accounting treatments favorable to obtaining and presenting improved financial results.

[H.3.2]. The choice of accounting policies according to the strategy of the economic entity influences the quality of the information provided by the financial statements.

✎ **The working hypotheses associated with specific objective no. 4:**

[H.4.1]. The use of creative accounting techniques determines the modification of the structure and value of the elements of income and expenses, which also implies the structural and value modification of the elements of assets, liabilities and equity and of the indicators calculated on their basis.

[H.4.2]. Limiting the use of creative accounting techniques is the desire of accounting standardizers and the solution of accounting professionals seeking to protect the public interest.

7. The configuration in architecture and structure of scientific research.

Keywords

The systematization of scientific research by means of keywords is carried out in the following table:

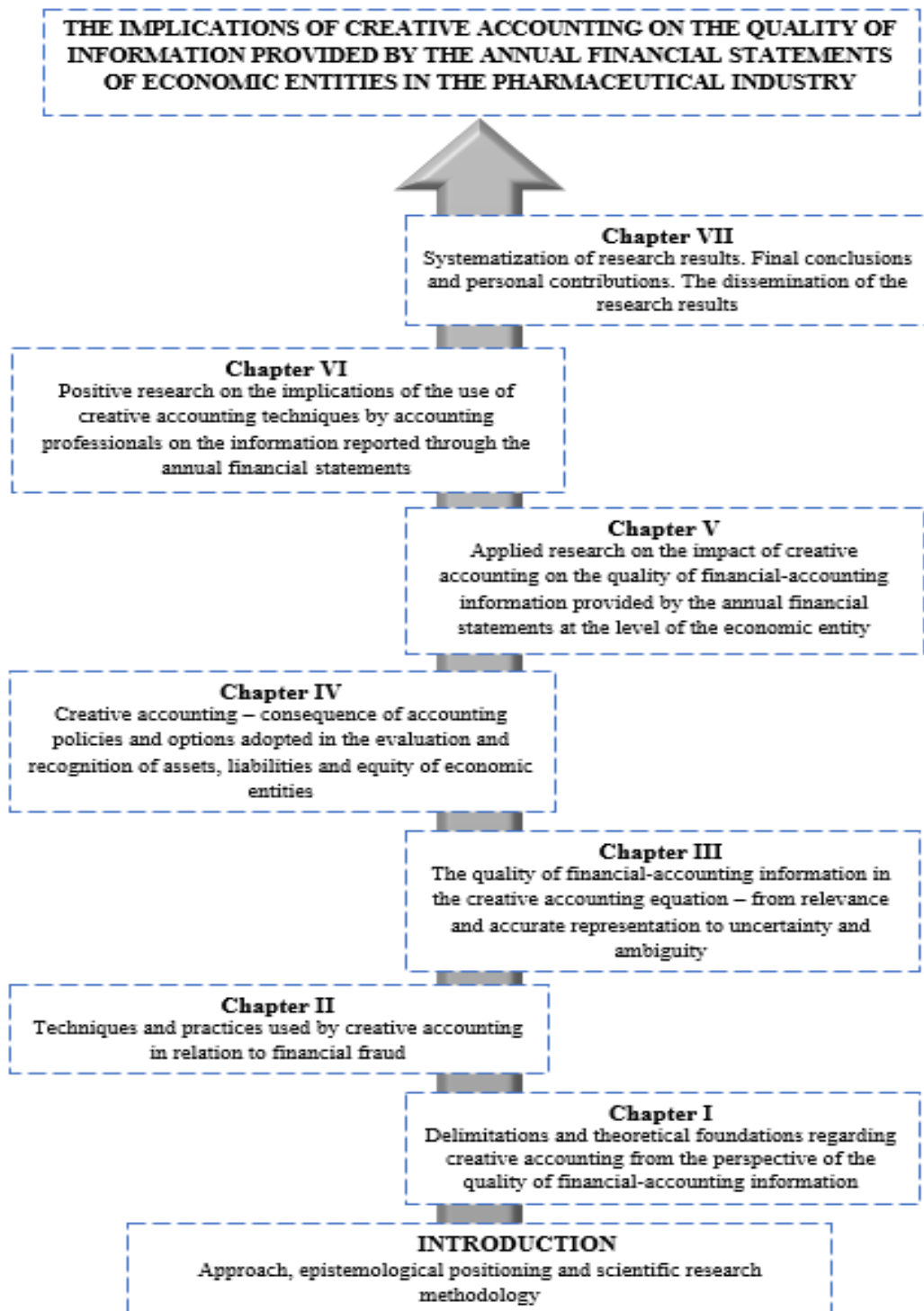
Table no. 1. The keywords of the doctoral thesis

✎ creative accounting;	✎ specific risks;
✎ true image;	✎ quality of information;
✎ financial fraud;	✎ financial-accounting information;
✎ professional ethics;	✎ information asymmetry;
✎ corporate governance;	✎ financial statements;
✎ tax havens;	✎ accounting principles;
✎ financial scandals;	✎ accounting policies;
✎ creative accounting techniques;	✎ options and accounting estimates;
✎ financial position;	✎ professional judgement;
✎ financial performance;	✎ the impact of accounting creativity;
✎ accounting manipulation;	✎ limitation of creative accounting.

Source: own projection

The graphic presentation of the configuration in architecture and structure of scientific research is made in figure no. 3 with the aim of presenting in an easy to understand way the content of the doctoral thesis. Thus, the levels are highlighted on which theoretical, methodological and empirical foundations and deepening's were realized in obtaining the results of the scientific research synthesized in final conclusions and own contributions.

Figure no. 3. The architectural structure of the doctoral thesis



Source: author's design

8. Presentation in synthesis of the structure of the doctoral thesis

The doctoral thesis *Implications of creative accounting on the quality of information provided by the annual financial statements of economic entities in the pharmaceutical industry* is structured in seven chapters preceded by an introductory section suggestively titled *Introduction: Approach, epistemological positioning and scientific research methodology*.

The introductory part of the doctoral thesis deals with general aspects regarding the current situation, the motivation for choosing the research topic and the state of knowledge in the field of creative accounting. Also, the methodological aspects of the research, the methods and interrogation techniques used during the work are presented, creating the favorable context in which the theoretical perspective harmoniously intertwines with the empirical one in order to validate the hypotheses formulated as a possible answer to the identified problem. The purpose, the objectives of the research and the working hypotheses are also presented in the preamble of the work, together with the graphic representation of the architecture of the doctoral thesis, the key words and the summary presentation of each of the seven chapters developed to give consistency to the scientific research.

Chapter I, *Delimitations and theoretical foundations regarding creative accounting from the perspective of the quality of financial-accounting information*, begins with an informational discourse on the concept of creative accounting in which theoretical aspects are debated regarding the definition and approach of this controversial side of Anglo-Saxon accounting.

Creative accounting is a concept that describes a set of accounting practices and techniques allowed by the rules and used to present an improved picture of the financial position and performance of the economic entity.

The emergence and development of the phenomenon of creative accounting highlights both negative and positive aspects of the use of accounting creativity in the activity of the economic entity: on the one hand, creative accounting techniques mislead users of financial-accounting information because they allow the manipulation of annual accounts and the presentation of a desired financial statement instead of the real one and on the other hand the same techniques provide answers to accounting problems for which the rules do not yet have a standardized solution.

The approach of creative accounting in correlation with other concepts such as the faithful image, financial fraud, professional ethics or corporate governance shows the complexity of the phenomenon that is to blame for the bankruptcies of large international companies that have stunned the business environment in recent decades.

The usefulness of this chapter is given by the fact that it familiarizes the readers with the concept of creative accounting, with its characteristics and attributes, the exposure of the way accounting professionals and theoreticians perceive the phenomenon of accounting creativity being relevant for the scientific approach undertaken during this research work.

Chapter II entitled *Techniques and practices used in creative accounting in relation to financial fraud* details the methods and techniques specific to creative accounting and analyzes the risks involved in their use.

The theoretical approach of creative accounting techniques captures the way in which the accounting information that characterizes the financial position and performance of the economic entity is influenced. The presentation of the many typologies of techniques and practices specific to creative accounting is necessary for all categories of users of financial-accounting information because in this way their effects on the annual accounts are known and economic decisions are made in the light of the case.

The impact of creative accounting techniques on financial statements is followed throughout the chapter, the theoretical perspective being often supplemented with the empirical one. In this sense, we resorted to exemplifying through practical applications to better understand the way in which different creative accounting techniques act, affecting the quality of information reported by the economic entity.

As for the risks associated with the use of creative accounting techniques, they are divided according to the specialized literature into three major categories: legal risk, fiscal risk and market risk. Each of these risks highlights a series of negative consequences that the economic entity may face. Thus, the legal risk refers to the easy-to-cross limit between what creative accounting entails and financial fraud materialized in the manipulation of financial-accounting information by violating accounting rules and standards. Closely related to the legal risk is the fiscal risk that arises as a result of the pressure that the payment of taxes and fees place on the economic entity. A variant for avoiding the tax risk is the relocation of the entity to a tax haven, a land conducive to the development of creative accounting techniques.

Credibility of information reported by entities using creative accounting techniques decreases among users as market risk increases as investors decide not to invest their capital when misstatements of annual accounts are discovered.

The description of the ways of determining the risk of accounting manipulation is useful to all those interested in the activity carried out by the economic entity, in this sense the use of econometric models and trend analyses, the verification of information obtained on the basis of estimates and comparison with the real ones, the study of explanatory notes or the analysis of financial and non-financial indicators based on cash flow information are just some of the tools that support users of financial-accounting information to detect distortions or manipulations of financial statements.

The usefulness of this chapter arises from the fact that it provides an overview of how the specific techniques and practices of creative accounting act at the level of economic entities, including the influences they have on the reported financial position and performance, but also on the decisions made by the users of the information financial-accounting.

Chapter III of the doctoral thesis, called *The quality of financial-accounting information in the creative accounting equation – from relevance and accurate representation to uncertainty and ambiguity*, deals with the concept of financial-accounting information from a theoretical perspective and exposes the different scenarios it has for fulfilling function within the decision-making process: product of economic and legal acts and facts, result and consequence of professional reasoning, essential component of the financial-accounting information system of the economic entity. In this context, the role of the information provided by the annual financial statements on an economic, fiscal, legal and social level is analyzed in order to raise awareness of the importance of financial-accounting information in the modeling of managerial decisions, including its contribution to the evaluation of the performances recorded or reported by the economic entity.

Accounting is based on a system of rules and principles subordinated to the need to provide quality information. The quality of financial-accounting information presupposes compliance with some fundamental and amplifying characteristics required by international standards and national referential, characteristics that give it utility and credibility. Corporate governance requirements for information transparency are the result of today's complex and uncertain economic reality in which businesses operate.

The relevance of financial reporting and the quality of accounting information are affected, however, by the use of creative accounting techniques, and information asymmetry is one of the consequences faced by users of embellished financial statements. Therefore, a detailed presentation of strategies for detecting and limiting the mechanisms of manipulation of financial-accounting information is required, simultaneously with the exposure of the influences and effects that creative accounting has on the financial position and performance reported by the economic entity.

Chapter IV, *Creative accounting - consequence of the accounting policies and options adopted in the evaluation and recognition of the assets, liabilities and equity of economic entities*, focuses on the description and exemplification of the accounting policies and options applied by the entity when preparing and presenting the annual financial statements.

The utility of accounting policies results, first of all, from practical considerations because it is necessary to establish clear conditions in which operations and economic transactions are carried out with an impact on the annual accounts and, implicitly, on the financial-accounting information that is the basis of business decisions. In addition, the fact that accounting policies are provided by law, but also that there is a certain freedom of economic entities to choose and apply their own strategies favors the emergence of creative accounting.

Given that the flexibility of accounting rules and policies offers alternative treatments to solve the same problem, it is self-evident that differences between the obtained results appear, and the information provided by the financial statements of the entity loses its relevance and credibility. Thus, there are not few cases in which economic entities choose to show creativity in the choice and abusive use of accounting policies, a fact that determines the manipulation of the reported image of the financial position and performance.

In support of what was stated previously, the end of the chapter is marked by the realization of a comparative study regarding the image of the annual accounts reflected as a result of the application of policies with different objectives. The recorded differences reveal the fact that the information provided by the financial statements is affected by the choice of accounting policies and options, the fundamental objective of accounting, the true image, being increasingly difficult to achieve.

Chapter V, *Applied research on the impact of creative accounting on the quality of financial-accounting information provided by the annual financial statements at the level of*

economic entities, is significantly dedicated to the empirical research undertaken to fulfill the objective of this scientific approach.

The informational discourse on applied research represents the first step taken in order to debate from a practical point of view the implications that the use of creative accounting has on the information provided by the economic entity.

The presentation of the entity that is the subject of the study is essential to follow in a coherent way the analysis of the financial position and performance carried out in accordance with the information reported by it in the annual accounts. The statistical and economic approach to the analysis of financial indicators takes into account the respect for the specific characteristics of the field in which the entity operates, namely, the pharmaceutical industry.

To complete the diagnostic analysis of the financial position and performance, the empirical research carried out in this chapter continues with a study whose purpose is to determine the risk of manipulation of the information provided by the annual financial statements of the economic entity.

The last part of the applied research is devoted to practical applications that reveal the impact of creative accounting techniques on the assets and equity elements, as well as on the entity's income and expenses. For this purpose, the exemplification is based on the following accounting practices that influence the performance and financial position of the entity:

- ✚ the revaluation policy of fixed assets;
- ✚ the choice of depreciation methods;
- ✚ establishment and cancellation of provisions;
- ✚ the choice of methods of valuation of stocks at exit.

The chapter ends with a set of conclusions and personal opinions that summarize and highlight the results obtained from the applied research.

Chapter VI, *Positive research on the implications of the use of creative accounting techniques by professional accountants on the information reported through annual financial statements*, begins with a theoretical part in which the issue of creative accounting is addressed from the perspective of professional accountants who use their knowledge, experience and reasoning to produce the financial-accounting information necessary to satisfy the public interest.

Next is presented the way in which the research carried out throughout this scientific endeavor was organized, including the methodologies used to achieve the objectives proposed at the beginning of the paper.

Positive research on the implications of the use of accounting techniques specific to creative accounting by accounting professionals includes an informational discourse on the research, sets out the purpose, objectives and working hypotheses and presents an in-depth qualitative study carried out on the research topic. In this study, the questionnaire is used, as a technique for collecting and presenting data obtained directly from the source: managers and accounting professionals who work in the pharmaceutical field in Romania are questioned regarding the influences that creative accounting techniques can have on the quality of the information presented in the financial reports of economic entities. The analysis and interpretation of the data and information obtained during the research contributes to the validation of the working hypotheses.

The end of the chapter summarizes a series of limitations inherent in any type of scientific research and proposes new directions for future studies based on the theme of creative accounting.

Chapter VII called *Systematization of research results. Final conclusions and personal contributions. The dissemination of the research results* presents in a synthesized form all the research results undertaken within this scientific approach by highlighting the final conclusions, opinions and own contributions regarding the implications of the use of creative accounting techniques on the quality of the information provided by the entities' annual financial statements.

The end of the last chapter of the doctoral thesis concentrates and exposes the scientific activity carried out during the doctoral studies, activity embodied in the publication of scientific articles and participation in national and international conferences.

The doctoral thesis *The implications of creative accounting on the quality of information provided by the annual financial statements of economic entities in the pharmaceutical industry* is a broad work that aims to contribute to the development of knowledge in the field of creative accounting, the research issue being addressed to respond to current informational needs, in the sense in which the objective disclosure of the risks and benefits of using creative accounting techniques and practices restores the confidence of those interested in the economic activity of the entity in quality financial reporting.

9. Limits of scientific research. Suggestions for future research/studies

The scientific research undertaken within this extensive work aimed, on the one hand, to define and understand in depth the phenomenon of creative accounting and, on the other hand, to highlight the impact that its techniques have on the quality of the information provided by the annual financial statements of economic entities operating in the pharmaceutical industry.

Although the objectives of the scientific approach were achieved following the validation of the hypotheses, we believe that some observations are required regarding the limits of the research carried out:

- ✚ the analysis of the phenomenon of creative accounting requires complex approaches, both theoretical and practical, which makes it impossible to exhaust current and future research perspectives;

- ✚ the normalizers' reaction to creative accounting and its techniques is slow to appear, so there is no normative framework to regulate this controversial subject. Consequently, the theoretical research of the concept of creative accounting was mainly carried out on the review of specialized literature, national and international, and only adjacently based on the accounting and auditing standards in force that regulate related concepts such as financial fraud;

- ✚ the exemplification of how certain creative accounting techniques work has been done in accordance with the accounting and fiscal rules in force, but the reality of the frequent legislative changes we are currently facing reveals the potential ephemerality of these practical studies;

- ✚ the information presented in this scientific work regarding the identification of economic entities that use creative accounting practices are indicative, not exhaustive, but allow guiding the users of financial-accounting information in the correct reading of financial statements with potential risk of manipulation;

- ✚ the empirical research is limited in space, being carried out only in the field of the pharmaceutical industry, and not at the level of the national economy, so the generalization of the results of the conducted studies may raise questions about their representativeness;

- ✚ the questionnaire was designed in a simplified manner, with simple and limited questions, so as not to discourage the completion of the answers in terms of the time allotted. At the same time, the questionnaire was sent to a limited sample of people, managers and

accounting professionals who work within the most important economic entities in the pharmaceutical field;

✚ the collection of questionnaire-based data was carried out in a relatively short period of time and was based on the assumption that the respondents possessed the necessary knowledge to answer the proposed questions honestly and conscientiously. However, in support of this assumption, the answers to the open questions were recorded, which assured us that the respondents understood the topic addressed, the information provided by them being relevant to the study carried out.

The limitations of the present scientific endeavor listed above can be turned into suggestions and future research perspectives in the field of creative accounting. Starting from the premise that creative accounting practices will cease to exist once the causes that led to their emergence disappear, we can say that this field will continue to be of interest to researchers, theorists and practitioners. In this sense, we propose the following research directions identified for the development of knowledge of the phenomenon of creative accounting:

✂ extending the research undertaken within this scientific approach to other fields of activity, including at the level of the national economy, in order to have a complete perspective of the use of creative accounting techniques in Romania;

✂ analysis of the implications of the use of creative accounting from a fiscal perspective in order to determine the damage caused to the state budget as a result of the manipulation of the figures reported by the entity in the financial statements;

✂ analysis of the auditor's role in detecting creative accounting techniques, including the deepening and development of methods for identifying the risk of accounting manipulation of the information provided by the financial statements;

✂ empirical research of listed entities that have registered frequent changes in accounting policies in order to predict economic crises caused by the use of creative accounting techniques;

✂ analysis of the professional reasoning of accounting specialists as a premise for the development of creative accounting practices;

✂ comparative analysis of international financial scandals caused by the use of creative accounting techniques;

✎ the in-depth research of multidimensional reporting that allows the capitalization of financial and non-financial information in the process of substantiating the economic decisions taken in the context of the use of creative accounting.

10. Final conclusions

Creative accounting, a concept of Anglo-Saxon origin, appeared a few decades ago, in conditions of internationalization of business and globalization of financial markets.

The increasingly fierce competition that characterizes the economic environment, national and international, has imposed new directions for accounting to increase its importance in the business decision-making process. Thus, accounting has reached the position of facing the challenges coming from the users of information reported through the financial statements with the help of creativity.

Creative accounting has been defined in the specialized literature as the process by which professional accountants use their theoretical and practical skills to manipulate the information presented in the financial statements prepared by the entity, in order to highlight the achievement of improved results.

The use of creativity in the abstract field of accounting has created controversies both among theorists and practitioners, as a result the phenomenon of creative accounting has been addressed in numerous international studies and researches that have revealed the positive, but mostly negative character of these accounting engineers.

The positive perspective in which creative accounting was analyzed sought to highlight the developments that occurred in the context of solving accounting problems that did not find their solutions in the rules, but the negative perspective was most often highlighted in the literature, in the idea that the consequences of using creativity accounting are among the most serious: from misleading users of financial-accounting information to causing numerous bankruptcies that have shocked the business environment.

The legality of creative accounting practices derives from the flexibility of accounting rules that allow the use of multiple treatments to solve the same problem. Given that accounting options have always existed and economic entities benefited from the possibility of choosing accounting policies that favored the presentation of better results, the search for accounting truth and the presentation of a true picture of financial position and performance represented points of interest in this research.

The conclusion that the accounting truth is one built on the basis of the norms and standards in force, led us to treat the problem of creative accounting in correlation with the faithful image of the annual accounts. Thus, the analyzes led us to the observation that the true image is affected by creative accounting that distances the user of financial-accounting information from the economic reality of the reporting entity.

Creative accounting differs from financial fraud in that the latter intentionally violates the law and causes damage especially to the state budget, but studying the relationship between creative accounting and fraud allowed us to identify a number of similarities between the two concepts, a fact that denotes a very fine line between legal and illegal, a line that can be crossed easily.

Blaming creative accounting is done at the level of public perception through the lens of the immoral character of the one who uses its techniques to gain advantages. The ethical perspective of using accounting creativity puts in a negative light the accounting specialist who must defend the public interest from the position of employee of the economic entity. The conflict of interests that has arisen must be resolved taking into account the provisions of the professional accountant's code of ethics and deontology.

Corporate governance is one of the solutions proposed by specialized literature in order to limit the use of creative accounting techniques, but the implementation of a performance framework that defends the interests of investors and restores confidence in the information from the financial statements requires time and additional costs, costs that some entities they are not willing to undertake them.

Also, an adequate corporate governance system leads to increased transparency and quality of financial reporting. Compliance with the quality characteristics of financial-accounting information is a defining requirement of the process of drawing up and presenting financial statements. Moreover, any information user must know and measure these quality criteria, to be sure that the decisions made are optimal.

The need for quality financial information is found at both national, European and international levels, with accounting standards imposing a series of fundamental and enhancing features designed to ensure users can successfully capitalize on information from annual accounts. However, the present research reveals that, as creative accounting practices are used, the quality of financial-accounting information is affected, losing its usefulness and moving from relevance and accurate representation to uncertainty and ambiguity.

Creative accounting uses a variety of techniques and practices through which economic entities can change their picture of financial position and performance. For this purpose, elements from the balance sheet and the profit and loss account are distorted and presented to the users of financial and accounting information. The impact of these techniques is revealed through a series of case studies in the second chapter of the paper and refers to increases/decreases in income and expenses with an effect on the result of the exercise, as well as changes in the value and structure of assets, debts and capitals with effect on the entity's financial position.

The implications of creative accounting on the annual accounts suppose a series of risks assumed by the management of the entity, risks that can be reduced by implementing some strategies to detect and limit the mechanisms of manipulation of financial-accounting information. However, this is difficult to achieve, if we take into account the fact that managers largely agree to the use of creative accounting, acting under the cover of its legality.

The context of the research also revealed the fact that new tools are required to help users of financial-accounting information to detect creative accounting techniques, in this sense we note the creation of statistical models for the analysis of financial indicators that highlight the risk of manipulation of accounts yearly. Although they have certain limitations, these models have served their purpose, along with other means of detecting accounting manipulation, such as analysis of accounting policies and how they are described in the explanatory notes, trend analyses, examination of cash-flow information, verification of provisions and reserves policy, analysis of extraordinary events and rare transactions, etc.

In Romania, creative accounting is approached in accordance with the international perspective, the first research dating back to the early 90s, professors Feleagă and Malciu being pioneers in this regard. But the last few years have been marked by more and more interesting and in-depth studies in order to develop knowledge in the field of creative accounting. And the present scientific approach aimed to add another brick to the foundation of knowledge of accounting creativity by carrying out an in-depth applied research that revealed the impact of creative accounting techniques on the financial-accounting information reported by an economic entity active in the pharmaceutical field (Chapter V). Moreover, the research related to chapter VI sought to document, through a questionnaire addressed to management staff and accounting professionals who work in economic entities

in the pharmaceutical industry in Romania, the implications of creative accounting on annual accounts, thus providing a current perspective on this phenomenon in our country.

In a summarized form, the conclusions of the empirical study carried out are as follows:

✎ creative accounting takes advantage of the limits of the norms and standards in force to transform the figures from the annual accounts into the results desired by the entity, in the opinion of 52.15% of the respondents;

✎ the main factor that led to the emergence of creative accounting in the pharmaceutical field in Romania is the pressure of users of financial-accounting information, in the opinion of 30.11% of the respondents;

✎ 76.88% of the participants in the study agreed with the statement that creative accounting influences the quality of the information provided by the financial statements, in this sense relevance and accurate representation are the most important quality characteristics that an information must respect for to be useful in the decision-making process;

✎ the category of users of financial-accounting information favored by the use of creative accounting practices is that of investors, followed by that of entity managers;

✎ 62.36% of the respondents stated that creative accounting techniques should be used sparingly, and 48.39% of them admitted that they used them occasionally;

✎ the main reason for resorting to creative accounting is profit maximization, in the opinion of 31.72% of the respondents, for this purpose the following techniques are used: the policy of setting up or canceling provisions; the depreciation policy and the one related to the valuation of stocks at the exit;

✎ the methods of evaluating the stocks at the exit influence the performance of the entity, the LIFO method being used to decrease the result, and the FIFO method to obtain an increased result;

✎ recording a higher expense with depreciation leads to obtaining an increased gross result in the first year of use of the fixed asset, in the opinion of 48.51% of the accounting professional respondents;

✎ the asset revaluation policy adopted by the entity influences the financial position in the sense of reducing equity, in the opinion of 57.46% of the accounting professional respondents;

✎ 54.84% of the respondents stated that the entity in which they operate uses the policy of capitalization of expenses, and 38.71% said that the entity did not conclude lease-back contracts;

✎ the most relevant indicators used for the correct diagnosis of the financial position and performance of the economic entity are: cash flow, operating result and current asset value;

✎ 56.45% of respondents stated that they discovered creative accounting techniques in the course of their work, and most of them immediately informed their superiors about the discovered irregularities;

✎ most of the participants in the study said that it is necessary to limit creative accounting practices (62.37%), in this sense, the auditing of financial statements is proposed.

A general conclusion of the present scientific research work is outlined in the end: theoretical and empirical knowledge of the phenomenon of creative accounting is necessary to identify the implications of the use of its specific techniques on the quality of information from the annual financial statements prepared by an economic entity, regardless of the field of activity in which it operates. Thus, this PhD thesis is a guide to knowledge for all readers interested in the subject of creative accounting.

11. Personal contributions

The own contributions made in the field of creative accounting research relate to the innovative nature of the theoretical-applicative study undertaken with the aim of identifying the implications of the use of accounting creativity on the quality of the information provided by the annual financial statements of economic entities in the pharmaceutical industry.

Thus, in a synthesized presentation, we distinguish the following own contributions that give originality to this scientific approach:

✎ approaching from a critical perspective the specialized literature analyzed in order to document the positive and negative aspects of the emergence and use of creativity in the rigid field of accounting;

✎ treating the phenomenon of creative accounting in correlation with other related concepts (financial fraud, accounting truth and true image, professional ethics, corporate governance), a fact that allowed highlighting the legal, but immoral nature of the use of creative accounting techniques by accounting professionals;

✎ exemplifying how creative accounting methods work on the elements of the entity's balance sheet and profit and loss account. In the same paradigm, we approached the subject of accounting policies and options, carrying out a comparative empirical study being relevant to identify the changes on the position and financial performance of the entity arising as a result of the choice of treatments that aim to achieve different objectives;

✎ the complex approach to the concept of financial-accounting information in accordance with its quality characteristics, the presentation of the points of view of different accounting references: national, European and international being defining in the context of the current financial reporting requirements;

✎ definition of an instrument for measuring the quality of financial-accounting information at the level of Romanian economic entities. In this sense, a series of questions were formulated that reveal the fundamental and amplifying characteristics of the information provided by the annual accounts identified within the Romanian accounting framework, the affirmative answer to these questions being a first step in guaranteeing quality financial reporting;

✎ creation of an Access-type IT application that uses two statistical models to determine the risk of accounting manipulation of the annual financial statements;

✎ economic and statistical analysis of the financial indicators used to diagnose the financial position and performance of an emblematic entity in the Romanian pharmaceutical industry, as well as the impact of creative accounting techniques on the quality of the information presented in the annual financial statements;

✎ documenting, on the basis of a questionnaire, the current state of the use of creative accounting techniques by professional accountants within the economic entities of the pharmaceutical industry in Romania, highlighting the implications they assume on the quality of the information that presents the image of the financial position and performance.

In conclusion, we note that, regardless of the field of study, the researcher's own contributions are relevant for the development of the theoretical and practical knowledge of all those interested in the topic addressed.

12. Dissemination of scientific research results

The scientific research on the topic *The implications of creative accounting on the quality of information provided by the annual financial statements of economic entities in the pharmaceutical industry* has fulfilled the objectives for which it was undertaken. Thus,

through an in-depth methodological study from a theoretical and applied point of view, the working hypotheses were tested and validated, a fact that leads us to affirm that the targets proposed in this scientific endeavor have been achieved.

The results of the scientific research allow users of financial-accounting information to identify the techniques of creative accounting and to analyze the financial statements of the economic entity in an objective and critical manner, this doctoral thesis being a useful tool in discovering the implications that creative accounting practices have on annual accounts.

The theoretical knowledge and experience acquired during the doctoral school were successfully integrated into the research process undertaken within the scientific approach, as follows:

- ✓ the elaboration and public presentation of the doctoral thesis on the subject of *The implications of creative accounting on the quality of the information provided by the annual financial statements of the economic entities in the pharmaceutical industry*, preceded by the elaboration and presentation of the three progress reports of the doctoral research;
- ✓ articulation in scientific papers at national and international conferences;
- ✓ writing and publishing scientific articles in specialized journals whose volumes are indexed in international databases and ISI Web;
- ✓ participation in numerous activities related to the field of scientific research, such as conferences, courses and seminars organized by the Body of Chartered Accountants and Chartered Accountants from Romania.

 Conference participations (name of conference, duration, name of organizer, presented paper, authors)

1. **Doctoral Research Symposium**, September 29-30, 2017, Valahia University of Targoviste. Presented paper: **RAȚIONAMENTUL PROFESIONAL – PREMISĂ A CONTABILITĂȚII CREATIVE**, Comândaru (Andrei) Ana-Maria, Păduraru (Horaicu) Adriana.

2. **International Scientific Conference “Accounting And Finance – The Global Languages In Business”**, 3rd Edition, March 23, 2018, “Constantin Brancoveanu” University of Pitesti, Faculty of Finance – Accounting of Pitesti, Center of Financial – Accounting Research of Pitesti. Presented paper: **THE PHENOMEN OF TAX EVASION AND THE NEED TO COMBAT TAX EVASION**, Ana-Maria Comândaru (Andrei), Sorina-Geanina Stănescu, Adriana Păduraru (Horaicu).

3. **International Scientific Conference “Information Society And Sustainable Development”** (ISSD 2018), 5th Edition, April 27-28, 2018, “Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Faculty of Economics – Center of Fundamental and Applied Economic Studies. Presented papers: **THE IMPLICATION OF SOCIAL RESPONSABILITY ABOUT THE MANAGEMENT SYSTEM IN ROMANIAN ENTERPRISES**, Stănescu Sorina-Geanina,

Comândaru (Andrei) Ana-Maria, Păduraru (Horaicu) Adriana, **THE ROLE OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN ACHIEVING THE OBJECTIVES OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT**, Stănescu Sorina-Geanina, Păduraru (Horaicu) Adriana & **Comândaru (Andrei) Ana-Maria**.

4. *World Conference On Business, Economics And Management* (BEM – 2018), 7th Edition, April, 28-30, 2018, Kusadasi, Turkey, Academic World Education and Reserch Center – Non-profit international organization. Presented paper: **ANOTHER IMAGE OF ACCOUNTING – CREATIVE ACCOUNTING**, **Comândaru (Andrei) Ana-Maria**, Stănescu Sorina-Geanina, Toma Cristina Mihaela & Păduraru (Horaicu) Adriana.

5. *Romania at the greater union centennial anniversary, ARA 42nd Congress*, August 26-29, 2018, “Gheorghe Asachi” Technical University, Iasi, Romania. Presented paper: **THE THRESHOLD OF SIGNIFICANCE – HIS ROLE AND DIMENSION IN THE AUDIT FIELD**, **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**, Sorina-Geanina Stănescu, Cristina Mihaela Toma & Păduraru (Horaicu) Adriana.

6. *Doctoral Research Symposium*, September 25, 2018, Valahia University of Targoviste. Presented paper: **EVAZIUNEA FISCALĂ – UN FENOMEN NOCIV PENTRU ECONOMIA ROMÂNIEI**, **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**, Cristina Mihaela Toma.

7. *Global Interferences of the Knowledge Society* (GIKS-2018), 2nd Edition, November 16-17, 2018, Valahia University of Targoviste, Romania. Presented paper: **CREATIVE ACCOUNTING. THE LIMIT BETWEEN LEGALITY AND ILLEGALITY**, **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**.

8. *International Conference on Economics and Social Sciences* (ICSS 2019), 2nd Edition, April 4-5, 2019, The Bucharest University of Economic Studies, Bucharest, Romania. Presented paper: **MANAGEMENT’S INFLUENCE OVER THE AUDITOR IN DETECTING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES**, **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**, Alina Năstase (Bidireanu), Sorina-Geanina Stănescu.

9. *International Scientific Conference “Information Society and Sustainable Development”* (ISSD 2019), May 10-11, 2019, “Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Faculty of Economics – Center of Fundamental and Applied Economic Studies. Presented paper: **THE INTERFERENCE BETWEEN MANAGERIAL ACCOUNTANCY AND CORPORATE GOVERNANCE**, Păduraru (Horaicu) Adriana, **Comândaru (Andrei) Ana-Maria**, Toma Cristina Mihaela.

10. *International Conference “Contemporary Challenges for the Society in the Context of the Recent Economic and Social Changes”*, 3rd Edition, June 20-22, 2019, Valahia University of Targoviste, Romania. Presented paper: **THE EFFICIENCY OF SOCIAL ECONOMY DEVELOPMENT IN ROMANIA**, Adriana Păduraru (Horaicu), **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**, Cristina Mihaela Toma.

11. *Doctoral Research Symposium*, July 18-19, 2019, Valahia University of Targoviste. Presented paper: **STRATEGII CONTABILE PENTRU SUSTENABILITATE – PREMISE ALE PROVOCĂRILOR GLOBALE**, Adriana Păduraru (Horaicu), **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**.

12. *43rd Congress of American Romanian Academy of Arts and Sciences*, November 15-17, 2019, University of California at Los Angeles (UCLA), Los Angeles, USA. Presented paper: **STRATEGIES AND SUSTAINABLE SOLUTIONS FOR A HEALTHY FUTURE ECONOMY**, Păduraru (Horaicu) Adriana, **Comândaru (Andrei) Ana-Maria**.

13. *International Scientific Conference “Accounting And Finance – The Global Languages In Business”*, 6th Edition, April 16, 2021, “Constantin Brancoveanu” University of Pitesti, Faculty of Finance – Accounting of Pitesti, Center of Financial – Accounting Research of

Pitești. Presented paper: **THE ANALYSIS OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INDICATORS, ESSENTIAL COMPONENT OF APPRECIATING THE GLOBAL PERFORMANCE**, Adriana Păduraru (Horaicu), Ana-Maria Comăndaru (Andrei), Volodea Mateevici.

14. *International Conference “Contemporary Challenges for the Society in the Context of the Recent Economic and Social Changes”, 4th Edition*, July 23-24, 2021, Valahia University of Targoviste, Romania. Presented papers: **ACCOUNTING, THE ART OF MANAGEMENT AND MANAGERIAL CREATIVITY IN ACHIEVING ECONOMIC SUCCESS - IMPACT ON ETHICS IN FINANCIAL-ACCOUNTING ACTIVITY**, Păduraru (Horaicu) Adriana, Comăndaru (Andrei) Ana-Maria & Ciobanu Anca Marta; **TRUE IMAGE - A FUNDAMENTAL PRINCIPLE OF FINANCIAL STATEMENTS**, Comăndaru (Andrei) Ana-Maria, Nițu Alin Sergiu, Păduraru (Horaicu) Adriana, Zhan Xiaoyu.

15. *International Scientific Conference “Information Society and Sustainable Development”* (ISSD 2021), September 10-11, 2021, “Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Faculty of Economics – Center of Fundamental and Applied Economic Studies. Presented paper: **HARMONIZATION OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING - TOOL FOR MANAGING ECONOMIC RECONFIGURATION**, Comăndaru (Andrei) Ana-Maria, Păduraru (Horaicu) Adriana.

16. *Global Interferences of the Knowledge Society*, (GIKS-2021), 3rd Edition, November 12-13, 2021, Valahia University of Targoviste, Romania. Presented paper: **THE LINK BETWEEN ENVIRONMENTAL ACCOUNTING, ENVIRONMENTAL POLLUTION AND COVID-19**, Adriana Horaicu, Ana-Maria Comăndaru (Andrei), Volodea Mateevici.

17. *International Scientific Conference “Accounting And Finance – The Global Languages In Business”, 7th Edition*, April 8, 2022, “Constantin Brancoveanu” University of Pitești, Faculty of Finance – Accounting of Pitești, Center of Financial – Accounting Research of Pitești. Presented paper: **ACCOUNTING POLICIES – A SOURCE OF INSPIRATION FOR CREATIVE ACCOUNTING**, Ana-Maria Comăndaru (Andrei).

18. *International Conference on Management, Economics and Accounting* (ICMEA 2022 & Doctoral Research Workshop), May 19-20, 2022, “1 DECEMBRIE 1918 ” University of Alba-Iulia, Faculty of Economic Sciences – Doctoral School of Accounting and Economic Research Center, Alba Iulia, Romania. Presented papers: **ENVIRONMENTAL ACCOUNTING INFORMATION AND ITS USEFULNESS FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT**, Victor Munteanu, Adriana Horaicu, Marilena Zuca, Ana-Maria Comăndaru (Andrei); **IN SEARCH OF ACCOUNTING TRUTH**, Ana-Maria Comăndaru (Andrei), Sorina Geanina Stănescu, Constantin Aurelian Ionescu, Mihaela Denisa Coman.

19. *International Scientific Conference “Information Society and Sustainable Development”* (ISSD 2022), May 26-27, 2022, “Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Faculty of Economics – Center of Fundamental and Applied Economic Studies. Presented papers: **THE NEED TO DEVELOP A SUSTAINABLE ECONOMY IN ROMANIA**, Victor Munteanu, Marilena Zuca, Adriana Horaicu, Ana-Maria Comăndaru (Andrei); **AUDITING FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INFORMATION ON SUSTAINABILITY**, Victor Munteanu, Adriana Horaicu, Alice Mariana Preda (Simion), Ana-Maria Comăndaru (Andrei).

20. *Doctoral Research Symposium*, July 8-9, 2022, Valahia University of Targoviste. Presented paper: **ASIMETRIA INFORMAȚIONALĂ, CONSECINȚĂ NEGATIVĂ A CONTABILITĂȚII CREATIVE**, Comăndaru (Andrei) Ana-Maria.

 Articles published and being published in specialized journals whose volumes are indexed in international databases (BDI) and ISI Web

1. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, (2022), WORLD FINANCIAL SCANDALS AND THE IMPACT ON THE ACCOUNTING PROFESSION, *Hyperion Economic Journal*, Vol. 9, Issue 1.
<https://hej.hyperion.ro/issues-2022/vol-9-issue-1-2022/38-hej-volume-9-issue-1-2022/230-world-financial-scandals-and-the-impact-on-the-accounting-profession>
2. **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, Volodea Mateevici, Amelia Boros, Horaicu Adriana, (2021), INNOVATIVE STRATEGIES OF HUMAN RESOURCE MANAGEMENT IN THE PROCESS OF INITIATION AND ELABORATION OF EUROPEAN FUNDING PROJECTS, *The USV Annals of Economics and Public Administration*, Volume 21, Issue 1 (33).
<http://www.annals.seap.usv.ro/index.php/annals/article/view/1303/1055>
3. **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, Horaicu Adriana, (2021), HARMONIZATION OF ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING - TOOL FOR MANAGING ECONOMIC RECONFIGURATION, *Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Economy Series*, 5.
https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2021-05/21_Comandaru.pdf
4. **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, Horaicu Adriana, Volodea Mateevici, Amelia Boros, (2021), A BREF ANALYSIS OF CREATIVE ACCOUNTING, *Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu, Economy Series*, 2.
https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2021-02/14_Comandaru.pdf
5. Adriana Păduraru (Horaicu), **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Mateevici Volodea, (2021), THE ANALYSIS OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INDICATORS, ESSENTIAL COMPONENT OF APPRECIATING THE GLOBAL PERFORMANCE, *The Journal Contemporary Economies (Revista Economia Contemporană)*, Vol. 6, Nr. 1.
http://www.revec.ro/images/images_site/articole/article_cea9d741565f6658ba2e52794568bc5f.pdf
6. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Alina Năstase (Bidireanu), Sorina-Geanina Stănescu, (2021), MANAGEMENT'S INFLUENCE OVER THE AUDITOR IN DETECTING CREATIVE ACCOUNTING PRACTICES, *Proceedings of the 2nd International Conference on Economics and Social Sciences*, ISSN 2704-6524, 5-14.
<https://sciendo.com/chapter/9788366675322/10.2478/9788366675322-002>
7. **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, Stănescu Sorina Geanina, Toma Cristina Mihaela & Păduraru (Horaicu) Adriana, (2020), ANOTHER IMAGE OF ACCOUNTING-CREATIVE ACCOUNTING, *Global Journal of Business, Economics and Management*, Issue 10 (2), 100-110.
<https://un-pub.eu/ojs/index.php/gjbem/article/view/4695>
8. Adriana Păduraru (Horaicu), **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)** & Elisabeta Jaba, (2020), THE EFFICIENCY OF SOCIAL ECONOMY DEVELOPMENT IN ROMANIA, *Annals of the Academy of Romanian Scientists Series Economy*, Volume 6, Number 1/2020, Online ISSN-200X.
<http://aos.ro/editura/analeleaosr/annals-on-economy>
9. Păduraru (Horaicu) Adriana, **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, & Toma Cristina Mihaela, (2019), THE INTERFERENCE BETWEEN MANAGERIAL ACCOUNTANCY AND CORPORATE GOVERNANCE. *Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu. Economy Series*, (3).
https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2019-03/29_Paduraru.pdf
10. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Liliana Paschia, Sorina Geanina Stănescu, Mihaela Denisa Coman, (2019), ACCOUNTING INFORMATION - NOTICE OF AN EFFICIENT DECISION SYSTEM, *Hyperion Economic Journal*, Vol.7 (4).

<https://hej.hyperion.ro/issues-2019/vol-7-issue-4-2019/33-hej-volume-7-issue-4-2019/190-accounting-information-notice-of-an-efficient-decision-system>

11. Adriana Păduraru (Horaicu), **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Christiana Brigitte Sandu & Mihai Andrei Mirică, (2019), ACCOUNTING FOR SUSTAINABILITY - STRATEGIES AND ARGUMENTS OF GLOBAL CHALLENGES, *Hyperion Economic Journal*, Vol.7 (4).

<https://hej.hyperion.ro/issues-2019/vol-7-issue-4-2019/33-hej-volume-7-issue-4-2019/195-accounting-for-sustainability-strategies-and-arguments-of-global-challenges>

12. Alina Năstase (Bidireanu), **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Sorina Geanina Stănescu, Marilena Pichea (Constantinescu), Denisa Mihaela Coman, Constantin Aurelian Ionescu, (2019), STATISTICAL PREDICTION USING TO FORECAST THE THEORY OF MARKOV CHAINS, *Journal of Science and Arts*, Nr. 2 (47).

http://www.josa.ro/docs/josa_2019_2/a_13_Nastase_415-424_10p.pdf

13. Sorina-Geanina Stănescu, **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, (2019), THE IMPLICATIONS OF SOCIAL RESPONSIBILITY IN REDUCING YOUTH UNEMPLOYMENT IN ROMANIA, *Central European Review of Economics And Management (CEREM) – Youth Employment and Sustainability: public policies for a balanced development*, Vol. 3, Nr. 2.

https://www.cerem-review.eu/wp-content/uploads/2019/06/cerem_3_2_art_03.pdf

14. Sorina-Geanina Stănescu, Păduraru (Horaicu) Adriana & **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, (2018), THE ROLE OF THE ACCOUNTING PROFESSION IN ACHIEVING THE OBJECTIVES OF SUSTAINABLE DEVELOPMENT, *Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu. Economy Series* 3.

https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2018-03/16_Stanescu.pdf

15. **Comăndaru (Andrei) Ana-Maria**, Păduraru (Horaicu) Adriana & Stănescu Sorina Geanina, (2018), THE PHENOMENON OF TAX EVASION AND THE NEED TO COMBAT TAX EVASION, *The Journal Contemporary Economy*, Volume 3, Issue 3.

http://www.revec.ro/images/images_site/categorii_articole/pdf_categorie_d154e0b097f892f98f3d523b31c30e9f.pdf#page=124

16. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Sorina-Geanina Stănescu, Cristina Mihaela Toma & Păduraru (Horaicu) Adriana, THE THRESHOLD OF SIGNIFICANCE –HIS ROLE AND DIMENSION IN THE AUDIT FIELD - article presented at ARA 42nd Congress "Gheorghe Asachi" Technical University, Iasi, Romania, August 26-29, 2018, *being published in AJ Science and Enginewering*.

http://ara42congress.tuiasi.ro/assets/ara_abstracts_2018.pdf

17. Păduraru (Horaicu) Adriana & **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, STRATEGIES AND SUSTAINABLE SOLUTIONS FOR A HEALTHY FUTURE ECONOMY (two parts) - article presented at ARA 43rd Congress of American Romanian Academy of Arts and Sciences, Economic Sciences Section pg. 167, ARA Publisher, ISBN 978-1-935924-38-8, University of California at Los Angeles (UCLA), Los Angeles, USA, November 15-17, 2019, *being published in AJ Science and Enginewering*.

<http://main.ara-as.org/download/ara-43-abstracts-2019/Romania>.

18. Adriana Horaicu, **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, Volodea Mateevici, THE LINK BETWEEN ENVIRONMENTAL ACCOUNTING, ENVIRONMENTAL POLLUTION AND COVID-19, *being published in Oeconomica Journal (Annales Universitatis Apulensis Series)*.

19. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, ACCOUNTING POLICIES – A SOURCE OF INSPIRATION FOR CREATIVE ACCOUNTING, *being published in The Journal Contemporary Economies*, Vol. 7, Nr. 2, 2022.

20. **Ana-Maria Comăndaru (Andrei)**, ACCOUNTING IN THE AGE OF GLOBALIZATION, *being published in Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu*.

Economy Series.

21. Victor Munteanu, Marilena Zuca, Adriana Horaicu & **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**, THE NEED TO DEVELOP A SUSTAINABLE ECONOMY IN ROMANIA, *being published in Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu. Economy Series.*

22. Victor Munteanu, Adriana Horaicu, Alice Mariana Preda (Simion) & **Ana-Maria Comândaru (Andrei)**, AUDITING FINANCIAL AND NON-FINANCIAL INFORMATION ON SUSTAINABILITY, *being published in Annals of „Constantin Brancusi” University of Targu-Jiu. Economy Series.*

13. Curriculum Vitae

PERSONAL INFORMATION Ana-Maria Andrei (Comândaru)

 Pădurii Street, No. 49, Village Teiș, Șotânga, Dâmbovița County, (Romania)
 0723.369.463  0245.224.171
 annyys13@yahoo.com

Female Sex | Date of birth 13/09/1985 | Romanian Nationality

PROFESSIONAL EXPERIENCE

- | | |
|------------------------|---|
| 01/09/2016 –present | Professor of Economics and Entrepreneurial Education
"Ion Heliade Radulescu" Theoretical High School, Targoviste (Dambovita)
Voinesti Technological High School (Dambovita) |
| 01/09/2015 -31/08/2016 | Professor of Economics and Entrepreneurial Education
Technological High School "Udrea Baleanu" Baleni (Dambovita)
Voinesti Technological High School (Dambovita) |
| 13/09/2013–20/05/2014 | Administrator and seller of non-food products
S.C. ROBIAL MG STORE S.R.L., Targoviste (Romania)
Management, primary accounting and secretarial activities;
the sale of non-food products through direct contact with the store's customers. |
| 07/2011–07/2013 | Maternity leave |
| 15/10/2008–30/06/2011 | Trade referent
S.C. ZOICA S.R.L., Targoviste (Romania)
Secretarial activities; primary accounting;
training employees in the field of occupational health and safety. |

EDUCATION AND TRAINING

- | | |
|----------------------|---|
| 01/10/2016 - present | University doctoral studies, Accounting field |
|----------------------|---|

Valahia University of Targoviste, (Romania)

- 11/04/2022 – 03/05/2022 Course "Stop bullying through education for democratic citizenship in schools"
Asociația pentru dezvoltare durabilă în educație, Proiect *Mai multe șanse prin educație* – POCU/665/6/23/134358
- 18/04/2018 – 14/05/2018 The continuous training program "Curricular differentiation for students with CES"
Casa Corpului Didactic Dambovita, Targoviste (Romania)
- 21/10/2017 – 05/12/2017 The continuous training program "Ethics and integrity in the context of the implementation of internal / managerial control"
Casa Corpului Didactic Dambovita, Targoviste (Romania)
- 24/04/2017 – 05/05/2017 The continuous training program "Development of learning assessment skills through national exams"
Casa Corpului Didactic Dambovita, Targoviste (Romania)
- 10/03/2016 – 26/05/2016 The continuous training program "Training of novice teachers in professional and technical education"
Casa Corpului Didactic Dambovita, Targoviste (Romania)
- 20/10/2014–14/07/2016 Master degree "Audit of public and private entities"
Valahia University of Targoviste, Faculty of Economics, (Romania)
- 07/2009–11/2012 Expert accountant
CECCAR, (Romania)
internship entrance exam, professional internship in order to be awarded the qualification of accountant, skills exam
- 22/09/2009–10/10/2009 Certificate of completion of the 80-hour course
S.C. HSEQ CONSULTING S.R.L., Ploiesti (Romania)
labor protection specialist inspector
- 10/2004–07/2008 Bachelor's degree
Bucharest University of Economic Studies, The Faculty of Accounting and Management Information Systems, (Romania)
licensed economist in accounting
- 09/2000–07/2004 High school diploma
"Ion Ghica" Economic College, Targoviste (Romania)
certificate of professional skills, economic technician specialization

PERSONAL SKILLS

Native language Romanian

Other languages

UNDERSTANDING		SPEAKING		WRITING
LISTENING	READING	SPOKEN INTERACTION	SPOKEN PRODUCTION	
English	B2	B2	B2	B2
French	B1	B1	B1	B1

The implications of creative accounting on the quality of information provided by the annual financial statements of economic entities in the pharmaceutical industry

Level: A1/A2: Basic user - B1/B2: Independent user - C1/C2: Advanced user
[Common European Framework of Reference for Foreign Languages](#)

Communication skills	good communication skills acquired through in-depth studies and work experience
Organizational/managerial skills	good organizer, teamwork, meticulous, orderly
Skills acquired in the workplace	responsibility, seriousness, organization, ability to work under stress
Computer skills	a good mastery of the Microsoft Office package (word processor, spreadsheet, presentation software), knowledge of internet surfing