



UNIVERSITATEA BABEȘ-BOLYAI
TRADIȚIE ȘI EXCELENȚĂ

UBBFSEGA 
Universitatea Babeș-Bolyai | Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor
FSEGA
CLUJ NAPOCA

Str. Teodor Mihali nr. 58-60
Cluj-Napoca, RO-400951
Tel.: 0264-41.86.52-5
Fax: 0264-41.25.70
econ@econ.ubbcluj.ro
www.econ.ubbcluj.ro

REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT
DEZVOLTĂRI ȘI APROFUNDĂRI
PRIVIND SITUAȚIILE FINANCIARE ALE
GRUPURILOR DIN SECTORUL PUBLIC

Conducător științific
Prof.univ.dr. Dumitru Mățiș

Doctorand
Andreea Severin (căs. Cîrstea)

CLUJ NAPOCA
2014

CUPRINSUL REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT

CUVINTE CHEIE.....	3
CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT	4
INTRODUCERE	5
OBIECTIVELE CERCETĂRII	9
SUMARUL CAPITOLELOR.....	9
METODOLOGIA CERCETĂRII.....	15
CONCLUZII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII.....	20
REFERINȚE BIBLIOGRAFICE	33

CUVINTE CHEIE

SITUAȚII FINANCIARE CONSOLIDATE, SECTOR PUBLIC, IPSAS, FUZZY CLUSTER,
SCRISORI COMENTARIU

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

LISTA FIGURILOR ȘI A TABELELOR	3
INTRODUCERE	6
METODOLOGIA CERCETĂRII	14
CAPITOLUL 1	
SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE ÎN SECTORUL PRIVAT	19
1.1 APARIȚIA, EVOLUȚIA ȘI NEVOIA SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	19
1.2 SCOPUL SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	24
1.2.1 VIZIUNE DE BAZĂ - TRADIȚIONALĂ	25
1.2.2 VIZIUNE ALTERNATIVĂ - MODERNĂ	27
1.3 AVANTAJE ȘI DEZAVANTAJE PRIVIND INFORMAȚIILE FURNIZATE DE SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE	30
1.3.1 SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE – INSTRUMENT DE GESTIUNE INTERNĂ	31
1.3.2 SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE – INSTRUMENT DE INFORMARE EXTERNĂ	33
1.3.3 DEZAVANTAJELE UTILIZĂRII SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	34
1.4 CONCEPTELE ȘI TEORIILE APLICABILE SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	36
1.4.1 TEORIA SOCIETĂȚII-MAMĂ (PARENT COMPANY THEORY)	37
1.4.2 TEORIA EXTINSĂ A SOCIETĂȚII-MAMĂ (PARENT COMPANY EXTENSION THEORY)	41
1.4.3 TEORIA PROPRIETĂȚII (PROPRIETARY THEORY)	42
1.4.4 TEORIA ENTITĂȚII (ENTITY THEORY)	43
1.4.5 STUDIU COMPARATIV PRIVIND TEORIILE APLICABILE SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	46
CAPITOLUL 2	
SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE ÎN SECTORUL PUBLIC	50
2.1 APARIȚIA, EVOLUȚIA ȘI NEVOIA SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	50
2.2 DIMENSIUNI SPECIFICE SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE DIN SECTORUL PUBLIC	64
2.2.1 SCOPUL SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	64
2.2.2 PARTICULARITĂȚILE NOȚIUNII DE CONTROL	66
2.2.3 ENTITATEA RAPORTOARE	69
2.3 ANALIZA LITERATURII DE SPECIALITATE PRIVIND SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE ALE SECTORULUI PUBLIC	73
2.3.1. MOTIVAȚIA ȘI OBIECTIVELE STUDIULUI	73
2.3.2. METODOLOGIA DE CERCETARE AFERENTĂ STUDIULUI	76
2.3.3. EVOLUȚIA ȘI STRUCTURA CERCETĂRIILOR INTERNAȚIONALE ÎN SFERA SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE ALE SECTORULUI PUBLIC	80
2.3.4 ANALIZA PRIVIND DIRECȚIILE DE CERCETARE ÎN SFERA SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE DIN SECTORUL PUBLIC	89
CAPITOLUL 3	
REGLEMENTARE ȘI DEREGLEMENTARE ÎN DOMENIUL SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	103
3.1 SURSE INTERNAȚIONALE DE REGLEMENTARE A SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE ÎN SECTORUL PUBLIC	103
3.1.1 NEVOIA UNUI LIMBAJ COMUN LA NIVEL INTERNAȚIONAL ÎN SECTORUL PUBLIC	103
3.1.2 STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC AFERENTE SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	110
3.1.2.1 IPSAS 6 - Situații financiare consolidate și individuale	110
3.1.2.2 IPSAS 7 - Investiții în entități asociate	117
3.1.2.3 IPSAS 8 - Interese în asocierile în participație	121
3.2 EXPERIENȚA INTERNAȚIONALĂ CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE ALE SECTORULUI PUBLIC	126
3.2.1 ABORDAREA SECTORULUI PRIVAT	127
3.2.2 ABORDAREA SECTORULUI PUBLIC – PRIVAT	138
3.2.3 ABORDAREA SECTORULUI PUBLIC	141
3.2.4 ÎNVĂȚĂTURI DESPRINSE DIN PRACTICA INTERNAȚIONALĂ	144
3.2.5 STUDIU COMPARATIV PRIVIND STANDARDELE CARE REGLEMENTEAZĂ PROBLEMATICA SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE ÎN SECTORUL PUBLIC	149
3.3 MĂSURAREA CONVERGENȚEI DINTRE IPSAS ȘI IAS/IFRS PRIVIND PROBLEMATICA SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE – APLICAREA ANALIZEI FUZZY CLUSTER	158

3.3.1 POZIȚIONAREA CONVERGENȚEI ÎN LITERATURA DE SPECIALITATE	158
3.3.2 METODOLOGIA ANALIZEI FUZZY CLUSTER	163
3.3.3 REZULTATELE MĂSURĂRII CONVERGENȚEI DINTRE STANDARDE	165
3.3.4. CONCLUZIILE STUDIULUI	174
CAPITOLUL 4	
REAȚIILE SPECIALIȘTILOR LA PROPUNERILE IPSASB DE MODIFICARE A STANDARDELOR AFERENTE	
PROBLEMATICA CONSOLIDĂRII	179
4.1 SINTEZA PROIECTULUI DE REVIZUIRE IPSAS 6-8	180
4.2 ANALIZA PERCEPȚIEI EXPERTILOR INTERNAȚIONALI PRIVIND PROPUNERILE DE MODIFICARE A IPSAS 6-8	184
4.2.1 DEZBATERI PRIVIND METODELE DE ANALIZĂ A PERCEPȚIEI RESPONDENȚILOR PE BAZA SCRISORILOR-COMENTARIU	184
4.2.2 METODOLOGIA CERCETĂRII	195
4.2.3 ANALIZA CANTITATIV-DESCRIPTIVĂ A RĂSPUNSURILOR	196
4.2.4 ANALIZA CANTITATIV-EXPLICATIVĂ A RĂSPUNSURILOR	199
4.2.4.1 Proiect de expunere (Categorie) 48 - Situații financiare individuale	201
4.2.4.2 Proiect de expunere (Categorie) 49 - Situații financiare consolidate	203
4.2.4.3 Proiect de expunere (Categorie) 50 - Investiții în entități asociate și în asocierile în participație	206
4.2.4.4 Proiect de expunere (Categorie) 51 - Angajamente comune	207
4.2.4.5 Proiect de expunere (Categorie) 52 - Prezentarea intereselor existente în alte entități	209
4.2.5 ANALIZA CALITATIVĂ A REAȚIILOR LA PROPUNERILE IPSASB DE MODIFICARE A STANDARDELOR PRIVIND PROBLEMATICA CONSOLIDĂRII	212
4.2.5.1 Comentarii generale	213
4.2.5.2 ED 48 – Situații financiare individuale	215
4.2.5.3 ED 49 – Situații financiare consolidate	216
4.2.5.4 ED 50 - Investiții în entități asociate și în asocierile în participație	221
4.2.5.5 ED 51 – Angajamente comune	222
4.2.5.6 ED 52 – Prezentarea intereselor existente în alte entități	224
4.3 CONCLUZIILE STUDIULUI	225
CAPITOLUL 5	
PRACTICI INTERNAȚIONALE PRIVIND SITUAȚIILE FINANCIARE CONSOLIDATE ALE SECTORULUI PUBLIC	
5.1 ASPECTE INTRODUCTIVE PRIVIND STUDIUL REALIZAT	228
5.2 METODOLOGIA DE CULEGERE A DATELOR	230
5.2.1 MODUL DE ELABORARE A CHESTIONARULUI	230
5.2.2 CONTURAREA EȘANTIONULUI	231
5.2.3 VALIDAREA EȘANTIONULUI	233
5.2.4 STRUCTURA ANALIZEI STATISTICE A DATELOR	234
5.3 ANALIZA DESCRIPTIVĂ A DATELOR	236
5.3.1 SISTEME CONTABILE UTILIZATE	236
5.3.2 NIVELUL DE IMPLEMENTARE ȘI PRACTICI DE ÎNTOCMIRE A SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE	237
5.3.3 UTILITATEA ȘI BENEFICIILE SITUAȚIILOR FINANCIARE CONSOLIDATE LA NIVELUL SECTORULUI PUBLIC	249
5.3.4 OBSTACOLE ÎN IMPLEMENTARE – MOTIVAȚIA CELOR CARE NU ÎNTOCMESC SITUAȚII FINANCIARE CONSOLIDATE	253
5.4 TESTAREA IPOTEZELOR ȘI INTERPRETAREA REZULTATELOR	254
5.5 CONCLUZIILE STUDIULUI	262
CONCLUZII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII	265
REFERINȚE BIBLIOGRAFICE	278
ANEXE	292

INTRODUCERE

Progresul tehnologic și social înregistrat în secolul XX a condus la creșterea complexității organizaționale, generând un nou trend în lumea afacerilor, la care structurile economice și organizaționale au fost obligate să se adapteze. Tendința aceasta de modernizare a lumii afacerilor a fost și este un proces continuu, care a transformat economia într-un mod ireversibil și în același timp semnificativ. Unul dintre rezultatele acestor transformări a fost crearea unei noi structuri economice și organizaționale – grupul de întreprinderi. Grupul de întreprinderi reprezintă de fapt o adaptare a companiilor la noul mediu de afaceri, o reacție naturală la schimbările survenite în acest mediu: atingerea unor economii de scară, reducerea sau eliminarea în totalitate a competiției sau a riscului de piață, sau eliminarea incertitudinilor cu care managerii entităților se confruntă în general (Watts, 1996). Apariția unei noi forme economice și organizaționale – grupul de societăți – a generat la rândul său nevoia pentru un alt tip de raportare financiar-contabilă, o raportare care să furnizeze informații pertinente despre poziția și performanțele noii structuri economice, și anume situațiile financiare consolidate.

În aceste condiții, pentru mediul de afaceri, a devenit vital procesul de producere și prezentare a unor informații financiar-contabile relevante, credibile și comparabile, care să utilizeze un limbaj contabil comun, în măsură să asigure satisfacerea cerințelor tuturor categoriilor de utilizatori ai acestor informații, indiferent de forma de raportare a acestora, consolidată, respectiv individuală. Existența mai multor tipuri de utilizatori ai informațiilor financiar-contabile a creat diferite puncte de vedere în care pot fi privite raportările situațiilor financiare individuale și consolidate. Cercetarea existentă la ora actuală cu privire la contabilitate și la relația dintre informațiile contabile și piața financiară a dezvoltat două perspective majore în privința raportărilor financiar-contabile. Una dintre aceste perspective este considerată a fi pur financiară, aparținând investitorilor, principalii utilizatori externi și reziduali ai acestor informații. Din acest punct de vedere, raportările financiar-contabile au un singur scop, fundamentarea deciziilor investiționale ale participanților de pe piața de capital. A doua perspectivă privește situațiile financiare ca fiind sumarul evenimentelor care au afectat compania de-a lungul perioadei pentru care este efectuată raportarea (Easton, 1999).

Societatea în care trăim poate fi caracterizată drept o societate complexă și în care se iau decizii bazate pe diferite tipuri de informații, informații care se doresc a fi cât mai credibile și transparente. Astfel, informațiile financiare sunt foarte importante pentru bunăstarea și dezvoltarea societății. Părțile interesate (Stakeholderii) din sectorul privat, cum ar fi acționari, investitori, creditori, clienți, furnizori și alte persoane tind să analizeze situațiile financiare ale entității înainte de orice decizii. În același timp, în sectorul public, putem vorbi despre utilizatori care sunt interesați de transparența și relevanța informațiilor și de calitatea serviciilor de care au nevoie. Deci, putem afirma încă din acest punct că utilizatorii din sectoarele public și privat au obiective destul de diferite.

Totodată, lucrurile au evoluat și în sectorul public, astfel încât în ultimii ani, marea majoritate a țărilor OECD au introdus o serie de reforme importante în sistemul contabil al sectorului public, având ca obiectiv îmbunătățirea managementului serviciilor publice, dar și creșterea transparenței și a responsabilității guvernelor (fie la nivel central, fie la nivel local). Aceste reforme ale contabilității sectorului public împărtășesc o direcție comună în ceea ce privește implementarea sistemelor bazate pe contabilitatea de angajamente. Așadar, trecerea de la contabilitatea pe bază de numerar la cea pe bază de angajamente a fost primul pas care a determinat introducerea situațiilor consolidate în sectorul public.

În ultimele trei decenii, atât sistemul contabil cât și cel de raportare financiară a sectorului public au suferit modificări semnificative. Cea mai reprezentativă modificare este reprezentată de tendința multor țări de a apropia atât contabilitatea, cât și raportarea sectorului public de cele ale sectorului privat. Reformele care au avut loc în ultima perioadă în sectorul public au afectat cu precădere sistemul de management, sistemul contabil și implicit și sistemul de raportare financiară. Aceste reforme (trecerea de la o contabilitate pe bază de numerar la o contabilitate pe bază de angajamente, implementarea raportărilor financiare având la bază contabilitatea de angajamente în conformitate cu principiile contabile general acceptate, elaborarea situațiilor financiare consolidate la nivelul sectorului public), putem spune că au determinat modernizarea contabilității guvernelor, modernizare care încearcă să realizeze de fapt convergența cu sistemul de contabilitate al sectorului privat. Țările care s-au arătat a fi cele mai receptive și care sunt considerate liderii inițiativei de convergență a celor două sisteme de contabilitate (privat și public) sunt Noua Zeelandă,

Australia și Marea Britanie, în timp ce țările din Europa Continentală au fost mai reticente și astfel aceste practici au fost mult mai târziu adoptate.

Astfel, în contextul dezvoltării grupurilor de societăți considerăm că o temă precum „Dezvoltarea și aprofundarea situațiilor financiare consolidate ale grupurilor de societăți” este de actualitate atât pentru economia internațională, dar și pentru cea românească. Astfel, obiectivul principal al demersului nostru științific îl constituie dezvoltarea și aprofundarea problematicii situațiilor financiare consolidate la nivelul sectorului public. Prin urmare, primul pas pe care dorim să îl realizăm în demersul nostru științific se referă la conturarea unei imagini de ansamblu asupra situațiilor financiare consolidate în sectorul privat, dar și în cel public, încercând să scoatem în evidență ce a determinat copierea practicilor din sectorul privat în sectorul public.

OBIECTIVELE CERCETĂRII

Din obiectivul principal al acestei lucrări, și anume crearea unei imagini de ansamblu asupra situațiilor financiare consolidate în sectorul public se desprind și șase obiective secundare. Aceste obiective secundare se referă la: (1) conturarea unei imagini în timp asupra apariției, evoluției, nevoii, dar și a scopului acestor situații în practica de raportare a grupurilor de societăți în sectorul privat și public; (2) conturarea fundamentelor teoretice care stau la baza aplicării acestor practici de consolidare; (3) delimitarea stadiului actual al cunoașterii privind situațiile financiare consolidate ale sectorului public; (4) prezentarea reglementărilor contabile cu privire la situațiile financiare consolidate ale sectorului public, la nivel internațional, dar și măsurarea convergenței dintre standardele aplicabile sectorului public și cele aplicabile sectorului privat aferente problematicii consolidării; (5) conturarea unei imagini de ansamblu cu privire la opiniile oferite de către respondenți privind propunerile IPSASB aferente problematicii consolidării, identificând argumentele în favoarea sau împotriva acestor propuneri ale IPSASB; (6) crearea unei imagini de ansamblu asupra problematicii situațiilor financiare consolidate ale sectorului public la nivel internațional, imagine așa cum este ea văzută din perspectiva cercetătorilor, organismelor de reglementare și guvernelor. Toate aceste obiective stabilite mai sus au fost atinse pe parcursul a cinci capitole.

SUMARUL CAPITOLELOR

Așadar, în **primul capitol**, ne-am axat pe poziționarea în timp a apariției acestor practici ale contabilității și ale raportării în sectorul privat, încercând să prezentăm evoluția lor până în prezent. Mai mult, am pus un accent deosebit și pe nevoia și scopul acestor rapoarte consolidate în sectorul privat, identificând două viziuni asupra scopului, cea de bază - tradițională și cea alternativă - modernă. Tot în cadrul acestui prim capitol am detaliat și o serie de avantaje și dezavantaje privind informațiile furnizate de situațiile financiare consolidate în sectorul privat. Toate acestea au venit în sprijinul conturării unei imagini asupra acestei practici în sectorul privat. De asemenea, ultima parte a capitolului, prezintă o incursiune în sfera teoriilor care stau la baza situațiilor financiare consolidate, acestea

oferindu-ne o serie de explicații cu privire la întocmirea și prezentarea acestor situații. La fel ca și teoria contabilă din care s-au desprins aceste teorii specifice situațiilor consolidate, și noi am structurat teoriile în patru abordări: teoria proprietății, teoria societății-mamă, teoria extinsă a societății-mamă și teoria entității.

La nivelul celui **de-al doilea capitol**, am urmat o structură asemănătoare cu cea din primul capitol, realizând o prezentare a apariției, evoluției, nevoii și scopului situațiilor financiare consolidate, însă de data aceasta făcând referire la sectorul public. Mai mult, am explicat și câteva noțiuni specifice consolidării nuanțate și în practica sectorului public. Toate acestea vin să scoată în evidență nevoia introducerii și utilizării situațiilor financiare și în sectorul public. Tot în cadrul celui de-al doilea capitol, ultima parte, care este, de altfel și cea mai complexă, este dedicată realizării unui studiu referitor la stadiul actual al cunoașterii privind situațiile financiare consolidate ale sectorului public, studiu ce reprezintă o parte esențială a unui proces de cercetare. Pentru a stabili nivelul actual al cunoașterii am recurs atât la analiza cantitativă, cât și la una calitativă. Se poate observa că analiza calitativă este cea mai importantă pentru realizarea obiectivului nostru. Prin abordarea cantitativă am urmărit realizarea unei analize a evoluției cercetărilor din sfera analizată, a principalelor direcții de cercetare abordate, a curentului predominant de cercetare, a tipului de cercetare aplicat, a metodei de cercetare utilizată, a ariei geografice pe care se axează studiile, precum și a rezidenței autorilor. Sub aspect calitativ ne-am axat pe realizarea unei treceri în revistă a principalelor direcții de cercetare din sfera situațiilor financiare consolidate, subliniind principalele caracteristici analizate, dar și rezultatele obținute de către cercetători în cadrul fiecărei teme.

Așa cum am putut observa, metodologia de elaborare a situațiilor financiare consolidate diferă de la o țară la alta, dar în cele mai multe cazuri, situațiile sunt elaborate folosind aceleași standarde ca și în sectorul privat, de aici punându-se întrebarea dacă elaborarea unui set de situații financiare consolidate în sectorul public reprezintă de fapt o “modă” sau un efect al imitării mai degrabă decât o reformă necesară care să îmbunătățească responsabilitatea financiară. Standardele folosite de către entitățile din sectorul public, numite IPSAS (Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public), sunt emise de către IPSASB (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public) și se bazează pe standardele folosite de către entitățile din sectorul privat, numite

IAS/IFRS (Standarde Internaționale de Contabilitate/Standarde Internaționale de Raportare Financiară). Pornind de la acest lucru, ne propunem să analizăm principalele diferențe și asemănări dintre IPSAS și IAS cu privire la situațiile financiare consolidate. Așa cum am mai precizat, utilizatorii informațiilor din aceste două sectoare au obiective diferite. Deci, ne punem următoarele întrebări dacă este o idee bună să implementăm standarde pentru sectorul public bazate pe standarde din sectorul privat?, dacă putem vorbi despre același tip de entități, atât în sectorul public cât și privat și putem aplica aceleași metode de contabilitate și aceleași baze de măsurare? și pe altă parte, punerea în aplicare a acestor standarde ne asigură comparabilitatea în ceea ce privește entitățile, guvernele din țări diferite?

Așa cum spunea și Tiron (2012), raportarea financiară tradițională a entităților din sectorul public a avut în prim-plan bugetul drept componentă de bază a setului de situații financiare, conformitatea cu regulile și reglementările și s-a bazat pe principiile contabilității pe bază de numerar, însă în ultimele două decenii, pentru a face față mediului economic aflat în continuă schimbare (demografică, economică și socială) și globalizării, instituțiile publice au fost obligate să se adapteze noului context, iar un demers important în această direcție îl constituie implementarea ideilor Noului Management Public conform căruia accentul se pune pe performanță, recomandându-se în acest sens sectorului public introducerea setului de situații financiare aplicat de sectorul privat, întocmit conform contabilității de angajamente, și a unor noi instrumente de gestiune care să asigure măsurarea performanței.

Ținând cont și de reformele care au avut loc în ultima perioadă în sectorul public, precum și de dorința de apropiere a practicilor celor două sectoare, public și privat, putem aprecia că armonizarea contabilă în acest domeniu al situațiilor financiare consolidate a devenit o necesitate ce emană din cerințele utilizatorilor de situații financiare, aceștia fiind cei mai afectați de divergențele care există între reglementările contabile din diferite țări. În prezent este foarte greu ca rapoartele financiare consolidate întocmite la nivelul guvernelor diferitelor țări să fie comparate. Prin urmare, asigurarea comparabilității situațiilor financiare consolidate ale sectorului public este impetuos necesară, aceasta putând fi realizată prin intermediul unui singur set de standarde de contabilitate, și anume

standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public, standarde care să fie acceptate de către țările din întreaga lume.

În acest context, în cadrul celui **de-al treilea capitol** am analizat normele din domeniu utilizând o abordare comparativă între referențialele contabile internaționale din sectorul public și privat, dar și între standardele aferente diferitelor țări care au avut un rol decisiv în implementarea și dezvoltarea raportărilor consolidate la nivelul sectorului public. De asemenea, am făcut apel la analiza longitudinală în vederea sublinierii evoluției reglementărilor privind situațiile financiare consolidate, dar și pentru a prezenta experiența pe care au acumulat-o țările considerate reprezentative pentru introducerea situațiilor financiare în sectorul public.

Prin urmare, în prima parte a capitolului de față am prezentat evoluția standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public, precum și a standardelor care au stat la baza elaborării acestora, adică standardele internaționale de contabilitate aplicabile entităților din sectorul privat. Tot în cadrul acestui capitol am analizat modificările aduse de varianta revizuită a standardelor comparativ cu prima variantă a acestora, dar și modificările suferite de standardele care au stat la baza elaborării standardelor din sectorul public și care nu au fost încă reflectate în IPSAS-uri. De asemenea, am încercat să identificăm modificările cheie care au fost făcute în standardele pentru sectorul public și implicațiile pe care aceste modificări le au asupra noului proiect de revizuire a standardelor de contabilitate pentru sectorul public cu privire la problematica situațiilor financiare consolidate.

Ținând cont de importanța pe care o au reglementările internaționale cu privire la situațiile financiare consolidate în tratarea unitară a acestor operații din punct de vedere contabil, dar și în dezvoltarea unei practici de raportare la nivelul sectorului public din întreaga lume în cadrul următoarei părți a capitolului am analizat printr-un studiu comparativ cele mai semnificative standarde aferente consolidării emise în cele șapte țări care se consideră liderii implementării acestor rapoartări în sectorul public, precum și standardele de la nivel internațional, IPSAS-urile, considerând că acestea au cel mai mare impact la nivel mondial. Pe lângă această analiză comparativă a standardelor din sectorul public, am dezbătut și problematica experienței acumulate de țările care sunt pionierii implementării situațiilor financiare consolidate în sectorul public, încercând să scoatem în evidență o serie de

avantaje și dezavantaje ale unor astfel de raportări, dar și învățăturile care pot fi desprinse în urma acestor experiențe practice.

Considerând că aceste raportări consolidate au o însemnătate deosebită pentru toate categoriile de utilizatori din sectorul public, se dorește introducerea și dezvoltarea acestor tipuri de raportări în cât mai multe țări, dar acest lucru nu a fost încă realizabil, deoarece există foarte multe țări care nu au elaborat reglementări care să vizeze această problemă. Dereglementarea în cele mai multe țări a acestei probleme la nivelul sectorului public este un fapt care a putut fi constatat în urma analizei efectuate cu privire la situațiile financiare consolidate din sectorul public. Pornind de la dorința atât a cercetătorilor, precum și a celor care se ocupă cu elaborarea standardelor pentru sectorul public, și anume aceea de a avea un singur set de standarde contabile care să reglementeze această problemă la nivelul sectorului public, am dorit, în cadrul ultimei părți a capitolului, să scoatem în evidență similitudinea, respectiv disimilitudinea dintre IPSAS 6, 7, 8 și standardele pe care se bazează IAS 27, 28, 31 (2008), studiu care a fost continuat cu comparația dintre IPSAS 6, 7, 8 și IFRS 10, 11, IAS 28 (2011). Așadar, aceste studii au venit ca un sprijin al abordării teoretice și s-au bazat pe o analiză empirică în vederea determinării gradului de asemănare dintre cele două seturi de standarde, IPSAS vs. IAS (2008), respectiv IPSAS vs. IFRS/IAS (2011), acesta fiind și principalul obiectiv al capitolului nostru. Pentru a ajunge la rezultatele propuse am recurs la o analiză de tip fuzzy cluster.

Unul dintre principalele obiective ale IPSASB-ului este de a menține alinierea Standardelor Internaționale pentru Sectorul Public cu IFRS-urile emise de către IASB. Având în prim plan această idee fundamentală, și datorită elaborării noilor standarde de către IASB cu privire la problema consolidării (IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 27, IAS 28), IPSASB-ul a considerat că este momentul potrivit pentru revizuirea standardelor din sectorul public IPSAS 6-8, standarde care se bazează pe standardele din sectorul privat. Așadar, în iunie 2011 IPSASB a aprobat un Proiect de revizuire a IPSAS 6-8. Acest proiect își propune să actualizeze cele trei IPSAS existente cu privire la problema situațiilor financiare consolidate, și anume - IPSAS 6 "Situații financiare consolidate și individuale", IPSAS 7 „Investiții în entități asociate” și IPSAS 8 „Interese în asocierile în participație”, ținând cont de standardele relevante internaționale de raportare financiară (IFRS). Astfel, în dezvoltarea acestor proiecte de expunere (ED 48, 49, 50, 51, 52) elaborate în octombrie 2013, IPSASB-ul a avut în vedere

cerințele Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), caracteristicile specifice sectorului public, dar și posibila aliniere cu Statisticile Financiare Guvernamentale.

În acest context, ne-am fixat ca obiective ale capitolului **patru**, creionarea unei imagini de ansamblu cu privire la opiniile oferite de către respondenți, identificând totodată argumentele în favoarea sau împotriva propunerilor prezentate de către IPSASB. În vederea realizării acestui obiectiv am analizat reacțiile venite din partea diverselor părți interesate (organisme de reglementare, preparatori sau pur și simplu utilizatori ai situațiilor financiare consolidate) cu privire la propunerile de modificare a standardelor destinate problematicei situațiilor financiare consolidate în sectorul public, atât din perspectivă cantitativă, cât și din perspectivă calitativă.

La nivelul celui **de-al cincilea capitol**, ne-am propus analizarea empirică a problematicei de introducere și implementare a situațiilor financiare consolidate ale sectorului public, dar și a beneficiilor utilizării unor astfel de raportări la nivel internațional. În vederea atingerii scopului propus, am structurat studiul în două secțiuni. Prima a vizat analiza descriptivă a răspunsurilor primite în urma distribuirii chestionarului, iar cea de-a doua secțiune a urmărit testarea unor ipoteze din care să reiese utilitatea și practica raportărilor consolidate ale sectorului public la nivel internațional.

În finalul acestei lucrări, așa cum este normal, am realizat o expunere a rezultatelor și concluziilor desprinse pe parcursul cercetării, evidențiind principalele contribuții aduse. De asemenea, am prezentat și limitele aferente cercetării întreprinse precum și perspective ale cercetării în sfera de cercetare aleasă.

METODOLOGIA CERCETĂRII

Secolul în care trăim este un secol al îmbunătățirilor permanente și al modificărilor de substanță în mai toate științele și domeniile de cercetare. Acest lucru se datorează faptului că preocuparea pentru nou este tot mai prezentă în fiecare dintre noi, și astfel nici domeniul contabilității nu poate face excepție. Toate aceste îmbunătățiri și modificări au la bază cercetări laborioase și o muncă permanentă și deosebit de susținută atât din partea cercetătorilor dar și din partea practicienilor. Un lucru care trebuie avut în vedere în mod permanent este calitatea muncii efectuate. Astfel, calitatea muncii este dată într-o mare măsură și de metodele utilizate în cercetare, dar și de măiestria cercetătorului de a alege și folosi metodele cele mai adecvate situației cu care ia contact.

Procesul cercetării științifice se constituie dintr-un ansamblu de activități specifice, puternic corelate între ele, care pot fi evidențiate sub forma următoarelor faze tipice, în funcție de succesiunea lor logică, astfel (Lefter, C., 2004): alegerea și definirea subiectului cercetării, stabilirea obiectivelor și ipotezelor pentru domeniu de cercetare ales, definirea metodologiei cercetării științifice, evidențierea principalelor metode de colectare a datelor, colectarea și analizarea informațiilor obținute, și în final stabilirea concluziilor și rezultatelor, dar și prezentarea unor direcții viitoare de cercetare cu privire la domeniul stabilit.

Suntem de acord cu faptul că o cercetare realizată fără rigoare metodologică este sortită să rătăcescă la întâmplare; s-a zis, pe bună dreptate, că a cerceta fără metodă este ca și cum s-ar porni la drum fără a se ști unde trebuie să se ajungă (Rădulescu, M., 2006). Totodată, considerăm că scopul cercetării întreprinse de noi este de a elabora concluzii științifice care sperăm că vor avea ca finalitate îmbunătățirea domeniului cercetat, precum și creșterea gradului de acuratețe, relevanță și înțelegere a acestui domeniu.

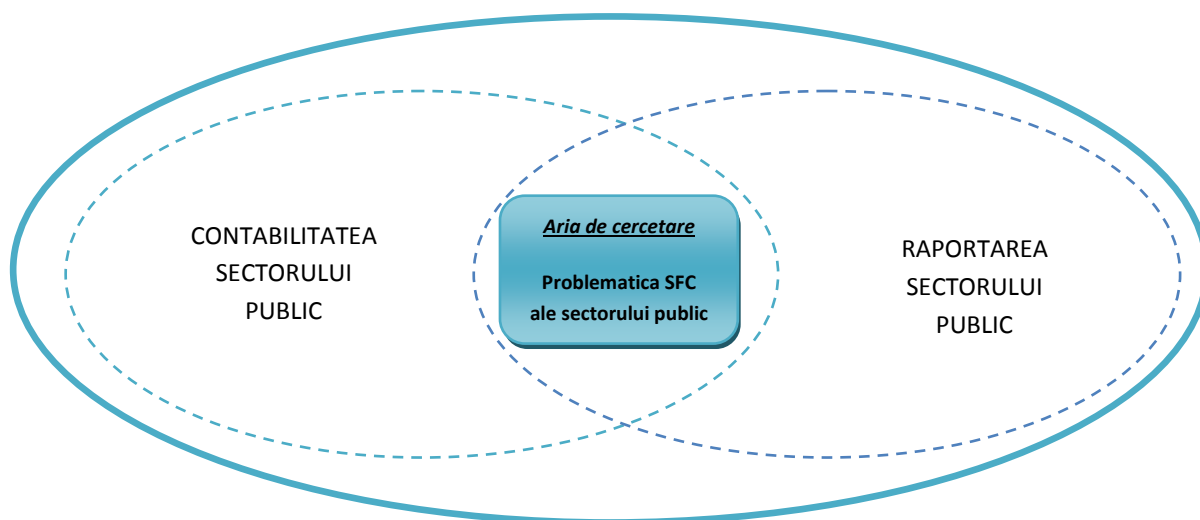
Orice cercetător încearcă prin demersul științific întreprins să găsească răspuns sau să găsească cele mai bune răspunsuri la anumite probleme, dar pentru a-și îndeplini acest obiectiv el trebuie să se bazeze, așa cum am precizat și mai sus, pe o metodologie de cercetare specifică care să cuprindă o serie de metode și tehnici adecvate îndeplinirii obiectivelor stabilite. În timp ce metodologia reprezintă ansamblul demersurilor pe care le urmează gândirea pentru a descoperi și a demonstra o idee științifică, metoda de cercetare este calea urmată pentru a duce la bun sfârșit o cercetare, demonstrând astfel strânsa

legătură dintre alegerea metodelor de cercetare și obiectivele pe care ni le-am propus în această lucrare. De multe ori, alegerea metodelor de cercetare nu este un lucru ușor, și trebuie să luăm în calcul și faptul că anumite metode, instrumente sau tehnici de cercetare pe care ni le-am stabilit la începutul cercetării, pot să ducă la rezultate nesatisfăcătoare sau chiar irelevante, fapt ce ne determină să modificăm o parte din aceste metode sau chiar să renunțăm la unele și să încercăm să cautăm altele noi care sunt mai aproape de ceea ce dorim să demonstrăm.

Totuși, pentru a putea îndeplini obiectivele stabilite, metodele, tehnicile și instrumentele de cercetare folosite pe parcursul lucrării de față variază de la un capitol la altul, fiind prezentate în cele ce urmează.

În primul rând, trebuie să poziționăm aria generală de cercetare aleasă în sfera cunoașterii științifice, care se împarte în domenii de cercetare specifice. Aria generală de cercetare a acestei lucrări este reprezentată de *problematica situațiilor financiare consolidate ale sectorului public*. În sfera cercetărilor contabile, aceasta se află la confluența dintre domeniul de cercetare privind contabilitatea sectorului public (Public Sector Accounting Research = PSAR) și domeniul de cercetare privind raportarea în sectorul public (Public Sector Reporting Research). Acest lucru poate fi observat în figura¹ următoare.

Figura 1: **Poziționarea ariei de cercetare în sfera cercetărilor contabile**



¹ Am realizat această încadrare având la bază schema prezentată de Baker & Barbu (2007:274) în studiul lor cu privire la sistematizarea cercetărilor contabile, schemă care a încadrat IAHR = International Accounting Harmonization Research în sfera cercetării contabile, dar și încadrarea și schema realizată de Müller (2010:17) cu privire la problematica situațiilor financiare consolidate.

Odată poziționați într-o arie sau paradigmă de cercetare, ar fi bine să încadrăm lucrarea și sub aspectul curentului de cercetare predominant. Lucrarea dorește să se încadreze în cadrul curentului pozitivist, dar în același timp, prezintă și destul de multe elemente specifice curentelor critice și interpretative, urmărind anumite aspecte conceptuale, dar și practici din domeniul analizat, adoptând fie un punct de vedere neutru, specific cercetării interpretative, fie adoptând un punct de vedere aparte, specific cercetării critice, curente utilizate în analiza legislației internaționale, dar și a legislației de la nivelul țărilor considerate deschizătoare de drumuri în implementarea situațiilor financiare consolidate..

De asemenea, am identificat în mod clar ce tip de cercetare am utilizat pe parcursul lucrării realizate. Astfel, la nivelul primelor două capitole, care își propun să prezinte în detaliu apariția, evoluția, nevoia, scopul și beneficiile aduse de situațiile financiare consolidate atât în sectorul privat cât și în cel public, respectiv să evidențieze teoriile care explică motivațiile acestor operații, cercetarea realizată este una teoretică, dar și calitativă. Dintre metodele de cercetare folosite putem aminti: analiza documentelor și a studiilor de specialitate, precum și observația neparticipativă, dar și metoda comparativă pentru a stabili diferențele dintre teoriile consolidării. De asemenea, în cadrul ultimei părți a celui de-al doilea capitol, al cărui obiectiv constă în stabilirea stadiului actual al cunoașterii privind situațiile financiare consolidate ale sectorului public, putem spune că cercetarea realizată este una empirică, atât cantitativă dar și calitativă. Astfel, metoda de cercetare utilizată este analiza de conținut, care s-a dezvoltat în trei pași: preanaliza, exploatarea materialului, respectiv prelucrarea și interpretarea rezultatelor. Primul pas întreprins a constat în stabilirea ideilor de pornire, identificarea și alegerea documentelor care vor fi supuse analizei, dar cel mai important lucru stabilirea și formularea obiectivelor urmărite, mai bine spus, ceea ce ne dorim să realizăm prin acest studiu. Cel de-al doilea pas a presupus împărțirea, codificarea articolelor în funcție de variabilele stabilite anterior, dar și analiza conținutului materialelor din eșantionul stabilit, iar ultimul pas a constat în prelucrarea și interpretarea rezultatelor obținute. Acest lucru a fost realizat în primul rând, printr-o analiză cantitativă, dar și printr-o analiză calitativă, bazându-ne în colectarea datelor pe metoda observației neparticipative, metodă care preupune, așa cum susține Chelcea (2004:400), situarea cercetătorului în afara sistemului observat.

În continuare, la nivelul primelor două părți ale capitolului trei, care își propun să prezinte în detaliu reglementările internaționale cu privire la situațiile financiare consolidate ale sectorului public, precum și experiența și reglementările țărilor care au avut un impact pozitiv asupra dezvoltării acestei problematice, cercetarea realizată este una teoretică, dar și calitativă. Dintre metodele de cercetare folosite putem aminti: analiza documentelor și a studiilor de specialitate, precum și observația neparticipativă, dar și metoda comparativă pentru a stabili diferențele dintre standardele utilizate de diferitele țări analizate, dar și pentru a stabili modificările aduse primei variante a standardelor emise de către IPSASB și dintre standardele emise pentru sectorul public și cele care stau la baza lor, cele din sectorul privat. În cadrul ultimei părți a capitolului, al cărui obiectiv constă în măsurarea convergenței dintre standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public și standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul privat cu privire la situațiile financiare consolidate, putem spune că cercetarea realizată este una empirică, atât cantitativă dar și calitativă. Astfel, metoda de cercetare utilizată este analiza de conținut, care s-a dezvoltat în trei pași: preanaliza, exploatarea materialului, respectiv prelucrarea și interpretarea rezultatelor. Primul pas întreprins a constat în stabilirea ideilor de pornire, identificarea și alegerea documentelor care vor fi supuse analizei, dar cel mai important lucru stabilirea și formularea obiectivelor urmărite, mai bine spus, ceea ce ne dorim să realizăm prin acest studiu. Cel de-al doilea pas a presupus analiza documentelor în vederea colectării datelor necesare analizei, iar ultimul pas a constat în prelucrarea și interpretarea rezultatelor obținute. Acest lucru a fost realizat în primul rând, printr-o analiză de tip fuzzy cluster, bazându-ne în colectarea datelor pe metoda observației neparticipative. O prezentare mai detaliată a metodologiei aferente studiului realizat este expusă în cadrul capitolului.

Capitolul patru ne aduce în prim plan analiza feedback-ului oferit de specialiștii în problematica situațiilor financiare consolidate în sectorul public în privința modificărilor propuse de IPSASB, analiză care presupune o componentă cantitativ-descriptivă, o componentă cantitativ-explicativă și o componentă calitativă. Dintre metodele de cercetare folosite putem aminti: analiza documentelor și a studiilor de specialitate, precum și analiza de conținut, iar ca instrumente de cercetare am folosit: testul ANOVA și analiza reziduurilor.

La nivelul ultimului capitol, care își propune să ofere o imagine asupra practicilor situațiilor financiare consolidate ale sectorului public la nivel internațional, cercetarea realizată este una empirică, atât cantitativ-descriptivă cât și calitativă. Metoda de cercetare utilizată a fost ancheta, iar instrumentul de cercetare utilizat în cadrul demersului întreprins a fost chestionarul, considerând că este cel mai adecvat mijloc de a atinge obiectivele amintite anterior.

Din perspectiva criteriului temporal, se poate spune că metoda de cercetare transversală a fost combinată cu cea longitudinală, cea din urmă fiind mai pregnantă. Metoda longitudinală a fost utilizată cu precădere în studiul privind stadiul actual al cunoașterii, fiind utilă în realizarea evoluției în timp a cunoașterii științifice în domeniul situațiilor financiare consolidate ale sectorului public, dar și în prezentarea evoluției reglementărilor de la momentul emiterii lor și până în prezent. Analiza transversală a fost utilizată în analiza comparativă a diferitelor aspecte conceptuale și teoretice privind situațiile financiare atât din sectorul public cât și din cel privat, în analiza reglementărilor cu privire la situațiile financiare consolidate aflate în vigoare, în analiza comparativă a diferitelor standarde utilizate de diferite țări, în analiza opiniilor respondenților la modificările propuse de IPSASB, precum și în analiza percepțiilor respondenților din eșantion privind practicile de consolidare la nivel internațional.

O mare parte a muncii de cercetare este îndreptată către documentare care presupune apelarea la o serie de surse informaționale, bibliografice. Printre sursele de documentare utilizate în realizarea acestui demers științific putem enumera: articole publicate în diverse jurnale (naționale și internaționale), lucrări prezentate la conferințe, rapoarte, publicații guvernamentale, standarde, cărți de specialitate relevante domeniului de referință, manuale, ghiduri, reglementări, analize și studii realizate de diverse organisme din domeniu, și nu în ultimul rând, informații publicate pe internet.

CONCLUZII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII

Așa cum este normal, la finalul acestei lucrări trebuie să prezentăm principalele **concluzii** și rezultate obținute pe parcursul cercetării realizate. Ca orice cercetare, studiul prezintă și o serie de limite pe care le vom scoate în evidență, dar vom prezenta, de asemenea, și direcțiile viitoare de cercetare cu privire la sfera studiată, pe care dorim să le întreprindem în lucrările ce vor urma.

Prima parte a lucrării de față a avut ca obiectiv principal crearea unei imagini de ansamblu asupra situațiilor financiare consolidate în sectorul privat și public, fiind constituită, de fapt, din două capitole. Dacă în prima parte ne-am axat pe conturarea unei imagini în timp asupra apariției, evoluției, nevoii, dar și a scopului acestor situații în practica de raportare a grupurilor de societăți în sectorul privat, respectiv pe prezentarea teoriilor care explică întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate, cea de-a doua parte a fost destinată conturării unei imagini în timp asupra situațiilor financiare consolidate la nivelul sectorului public și delimitării stadiului actual al cunoașterii în domeniu.

Așadar, în urma celor prezentate cu privire la apariția, evoluția și nevoia situațiilor financiare consolidate suntem de părere că acestea au apărut și s-au dezvoltat exact în momentul oportun când practica contabilă avea nevoie de niște rapoarte care să prezinte coerct și fidel poziția și performanța financiară a grupurilor de societăți. Aceste situații consolidate considerăm că reprezintă o consecință firească a aplicării principiului prevalenței economicului asupra juridicului la nivelul poziției și performanței întregului grup, caracterizat de polaritatea unitate economică – diversitate juridică. Se poate observa de asemenea că situațiile financiare consolidate prezintă beneficii superioare dezavantajelor descoperite. În același timp, analiza diferitelor teorii aflate la baza situațiilor consolidate scoate în evidență faptul că niciuna nu oferă îndrumări cu privire la entitățile care ar trebui incluse în perimetrul de consolidare, considerând că acesta a fost deja stabilit. Teoriile oferă doar soluții cu privire la evaluarea și prezentarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, rezultatelor și intereselor minoritare și conduc la rezultate diferite doar dacă societatea-mamă nu deține 100% din capitalul filialelor consolidate. Se pare că totuși teoria entității corespunde cel mai bine obiectivului situațiilor financiare consolidate, dar și aceasta pare a

prezenta o problemă practică: determinarea valorii juste a fiecărei societăți achiziționate, operațiune care este destul de costisitoare și solicitantă.

Referitor la problematica apariției, evoluției și nevoii situațiilor financiare consolidate în sectorul public, țările anglo-saxone sunt considerate întemeietorii reformelor cu privire la NPM, și se pare că una dintre liniile de reformă este introducerea situațiilor financiare consolidate în sectorul public. Acestea sunt recunoscute la nivel internațional ca fiind cele care joacă rolul de precursor cu privire la situațiile financiare consolidate și modelele altor țări oferind cele mai bune practici care pot fi folosite drept exemplu. De asemenea, trebuie să recunoaștem că există o serie de dificultăți asociate elaborării situațiilor financiare consolidate și că există probleme de interpretare și analiză în domeniul public, dar este foarte clar că aceste rapoarte consolidate îmbunătățesc sistemul de raportare al sectorului public cu privire la performanța financiară și astfel vor permite o responsabilitate mărită asupra resurselor publice. Cu siguranță, experiențele acestor țări care deja au implementat situații consolidate în sectorul public vor fi copiate și de alte state, și într-un timp relativ scurt alte state vor face eforturi pentru implementarea acestor practici.

În ceea ce privește stadiul actual al cunoașterii la nivel internațional în domeniul situațiilor financiare consolidate din sectorul public, capitolul al doilea al lucrării a avut ca obiectiv delimitarea acestuia, obiectiv ce a fost atins printr-o analiză cantitativă și calitativă a unui eșantion de 30 articole publicate în jurnale internaționale, dar și prezentate în cadrul unor conferințe. Principalul rezultat al studiului realizat, care a fost unul cuprinzător și complex, a fost cunoașterea direcțiilor de cercetare abordate de oamenii de știință din domeniul situațiilor financiare consolidate din sectorul public.

Făcând referire la studiul cantitativ realizat, putem concluziona că cercetările din domeniul situațiilor financiare consolidate din sectorul public se înscriu în curentul alternativ de cercetare, adică curentul critic sau interpretativ, deși marea majoritate a cercetărilor din domeniul contabilității, în ultima perioadă, sunt caracteristice curentului principal de cercetare, pozitivismul. Având în vedere că acest subiect este la început de drum din punct de vedere al cercetărilor realizate, dar și al aplicării lui în practica internațională, se poate explica această preferință pentru o cercetare de tip critic sau interpretativ. Din punct de vedere al tipului de cercetare utilizat, observăm de asemenea o preponderență a

cercetărilor fundamentale/teoretice, acest rezultat fiind în strânsă legătură cu curentul de cercetare predominant, și anume cel critic sau interpretativ. Un lucru deloc surprinzător pe care l-am constatat este acela că majoritatea cercetărilor sunt axate pe analiza situațiilor consolidate din sectorul public din Europa (exceptând Marea Britanie și Italia), adică Suedia, Elveția, Franța, urmate îndeaproape de Australia și Noua Zeelandă. Nu se lasă însă mai prejos nici Italia și Marea Britanie, unde situațiile financiare consolidate ale sectorului public au reprezentat un punct de atracție deosebit. Ne surprinde însă că cercetările sunt mai puțin numeroase în SUA, având în vedere că SUA s-a aflat printre primele țări care au fost deschise introducerii situațiilor consolidate în sectorul public și au fost unii dintre pionierii acestei practici. Faptul că Italia acordă un interes major acestui subiect de actualitate este întărit și de analiza rezidenței autorilor, de unde rezultă că cei mai mulți cercetători sunt italieni. Aceștia sunt urmați de către cei din Europa (exceptând Marea Britanie și Italia) și Australia și Noua Zeelandă.

În vederea realizării studiului calitativ, la nivelul analizei cantitative am structurat articolele în funcție de tema principală abordată. Astfel, puținele problematice identificate ca fiind supuse analizei în studiile internaționale, evidențiază încă o dată caracterul de noutate al situațiilor financiare consolidate din sectorul public. Dintre acestea, am constatat că, consolidarea în guvernele locale este cea mai abordată problematică la nivel internațional, fapt deloc surprinzător având în vedere că guvernele locale dețin tot mai multe societăți comerciale și regii autonome de interes local, și astfel este nevoie de o prezentare cât mai corectă și fidelă a întregului sector public de nivel local și nu numai. Pe lângă consolidarea în guvernele locale, am observat că, caracteristicile situațiilor financiare consolidate ale sectorului public: noțiuni de bază, nevoie, utilitate, tendințe este o tematică care nu se lasă mai prejos și este dezbătută deseori în articolele analizate. Nu putem spune același lucru și despre Standardele care reglementează sectorul public în ceea ce privește situațiile financiare consolidate la nivel internațional, această temă fiind la început de drum.

La nivelul studiului calitativ realizat în cadrul capitolului patru, putem concluziona următoarele aspecte cu privire la direcțiile principale de cercetare abordate la nivel internațional:

- Cercetările recente privind caracteristicile situațiilor financiare consolidate ale sectorului public: noțiuni de bază, nevoie, utilitate, tendințe au ajuns la rezultate

conform cărora sectorul public prezintă o serie de caracteristici tipice care creează dificultăți în aderarea la abordarea sectorului privat. Majoritatea studiilor au arătat tendința practicii contabile din sectorul public de a prelua practica din sectorul privat cu privire la situațiile financiare consolidate, încercând să scoată în evidență beneficiile, dar și inconvinențele aceste abordări. Astfel, se constată necesitatea continuării cercetărilor care abordează această tematică pentru a confirma sau infirma rezultatele anterioare, dar și pentru a găsi cea mai optimă variantă pentru aceste situații în sectorul public.

- Cercetările cu privire la IPSAS – standarde pentru sectorul public cu privire la situațiile financiare consolidate prezintă un interes încă destul de scăzut. Sunt puține țări care întocmesc situații financiare consolidate conform IPSAS, cele mai multe fie au propriile standarde naționale, fie și în sectorul public aplică IFRS-urile (standardele aplicabile sectorului privat).
- Cercetările privind consolidarea în guvernele locale este o temă extrem de importantă și care aduce o serie de argumente în favoarea elaborării unor situații consolidate și în sectorul public. Lipsa omogenității dintre datele contabile ale administrațiilor locale și cele ale societăților municipale, cunoștințele insuficiente despre rapoartele consolidate, lipsa personalului, lipsa obligativității întocmirii unor astfel de rapoarte nu sunt motive care să nu poată fi depășite și astfel practica consolidării în sectorul public să fie implementată.

În urma studiului calitativ realizat, prin care am trecut în revistă principalele contribuții referitoare la această tematică, am observat că cercetările cu privire la această temă se află doar la început de drum și există anumite arii de cercetare care au fost insuficient analizate și la nivelul cărora se resimte nevoia continuării și aprofundării cercetărilor. Această nevoie este resimțită însă și la nivelul acelor arii de cercetare care sunt caracterizate de un număr mai consistent de articole, dar ale căror rezultate au nevoie de aprofundare și argumentare.

În orice caz, apreciem că elaborarea și prezentarea situațiilor financiare consolidate presupune, fără îndoială, o activitate complexă, dar în același timp și dificilă și necesită o perioadă îndelungată. De asemenea, trebuie analizat raportul cost – beneficiu, adică trebuie observate beneficiile aduse de întocmirea și prezentarea situațiilor financiare consolidate în

sectorul public și comparate cu costurile estimate pentru a avea o imagine de ansamblu și pentru a stabili cât de aproape de realizare sunt aceste practici în sectorul public.

Ținând cont de rezultatele cercetării dar și de concluziile desprinse pe baza acestora, pe care le-am prezentat anterior, considerăm că obiectivele pe care ni le-am propus la începutul celor două capitole au fost îndeplinite.

Cel de-al treilea capitol a avut ca obiectiv principal prezentarea reglementărilor contabile cu privire la situațiile financiare consolidate ale sectorului public, la nivel internațional, precum și analiza modului în care aceste reglementări sunt aplicate în practică, dar și realizarea unei analize comparative a standardelor din sectorul privat cu cele din sector public, în special a acelor referitoare la situațiile financiare consolidate. În prima parte a capitolului ne-am axat pe prezentarea și analizarea normelor din domeniu utilizând o abordare comparativă între referențialele contabile internaționale din sectorul public și privat, precum și pe prezentarea evoluției standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public, respectiv a standardelor care au stat la baza elaborării acestora. Tot în cadrul acestui capitol am analizat modificările aduse de varianta revizuită a standardelor comparativ cu prima variantă a acestora, dar și modificările suferite de standardele care au stat la baza elaborării standardelor din sectorul public și care nu au fost încă reflectate în IPSAS-uri. De asemenea, am încercat să identificăm modificările cheie care au fost făcute în standardele pentru sectorul public și implicațiile pe care aceste modificări le au asupra noului proiect de revizuire a standardelor de contabilitate pentru sectorul public cu privire la problematica situațiilor financiare consolidate. În cea de-a doua parte am analizat printr-un studiu comparativ cele mai semnificative standarde aferente consolidării emise în cele șapte țări care se consideră liderii implementării acestor raportări în sectorul public, precum și standardele de la nivel internațional, IPSAS-urile, considerând că acestea au cel mai mare impact la nivel mondial. Pe lângă această analiză comparativă a standardelor din sectorul public, am dezbătut și problematica experienței acumulate de țările care sunt pionierii implementării situațiilor financiare consolidate în sectorul public, încercând să scoatem în evidență o serie de avantaje și dezavantaje ale unor astfel de raportări, dar și învățăturile care pot fi desprinse în urma acestor experiențe practice. Iar, ultima parte a capitolului a fost destinată măsurării convergenței dintre IPSAS și IAS (2008), respectiv IPSAS și IFRS/IAS (2011) cu privire la problematica situațiilor financiare consolidate.

Această problemă privind situațiile financiare consolidate ale sectorului public poate fi considerată una dintre cele mai importante reforme ale NPFM, reforme care au influențat și au îmbunătățit sistemul de contabilitate și cel de raportare financiară al sectorului public. Deși la început au existat o serie de reticențe cu privire la introducerea unor astfel de raportări la nivelul sectorului public, nefiind convingși de beneficiile pe care le pot aduce, pe parcurs importanța acestui concept de WGFR a crescut și în prezent încercă să fie implementat în cât mai multe țări.

Bineînțeles, ca odată ce s-a hotărât introducerea și prezentarea unui set de situații financiare consolidate la nivelul sectorului public este nevoie și de reglementări, norme care să ne ajute la întocmirea acestora. În urma analizei efectuate cu privire la reglementările internaționale (IPSAS), putem concluziona că acestea se află într-un plin proces de revizuire, proces care se dorește a fi finalizat la sfârșitul anului 2014 prin emiterea de noi standarde și actualizarea celor existente cu privire la problematica consolidării, standarde care să ușureze atingerea unuia dintre obiectivele IPSASB, și anume realizarea convergenței dintre standardele celor două sectoare.

Oricum, considerăm că elaborarea situațiilor financiare consolidate la nivelul sectorului public reprezintă, fără nici o îndoială, una dintre cele mai dificile sarcini ale sistemului de contabilitate, respectiv de raportare financiară și necesită un timp îndelungat pentru a putea fi întocmite la toate nivelele de guvernare (local, regional, central), lucru care poate fi observat și din experiența țărilor care întocmesc deja astfel de raportări.

Analizând în detaliu standardele de referință pentru problematica consolidării, sectorul în care sunt aplicabile, nivelul la care se aplică, criteriile folosite pentru determinarea perimetrului de consolidare, precum și indicatorii de control în cele mai reprezentative șapte țări, precum și la nivel internațional s-a putut observa că nu există diferențe substanțiale între standarde, dar nici între indicatorii criteriilor de consolidare. Această comparație realizată, precum și prezentarea experiențelor acumulate de către țările considerate liderii implementării situațiilor financiare consolidate în sectorul public ne oferă o imagine de ansamblu asupra practicilor care se conturează în sectorul public, existând astfel 3 categorii: a) țări care au emis și folosesc standarde separate pentru sectorul public (Suedia, Statele Unite ale Americii, Canada, Noua Zeelandă și IPSASB); b) țări care au emis și

folosesc aceleași standarde și pentru sectorul privat și pentru cel public (Australia); și c) țări care au emis și folosesc standarde care fac referire/se bazează pe standardele sectorului privat, adică standardele private au fost adaptate pentru sectorul public (Marea Britanie).

Analiza empirică inițială (IPSAS vs IAS (2008)) a venit ca o susținere a celei teoretice, având în vedere că era deja știut că standardele sunt mai mult decât apropiate ca asemănare, însă se impunea și o demonstrare a acestui lucru din punct de vedere statistic. În urma prelucrării datelor s-a ajuns la concluzia că IPSAS-urile sunt copii aproape fidele ale IAS-urilor (2008), cele mai mari diferențe care au fost identificate s-au regăsit în sfera terminologiei utilizate.

În concluzie, putem spune că cercetarea noastră a avut un scop bine determinat, și anume determinarea gradului de similaritate dintre IPSAS și IAS (2008), iar în final acest scop a fost atins, ba mai mult a fost susținut statistic și ne-a stârnit interesul pentru a continua această analiză și în studiile noastre ulterioare.

Așadar, odată cu revizuirea și apariția unor noi standarde la nivelul sectorului privat (IFRS 10, 11, 12, IAS 28 (2011), IAS 27 (2011)) am considerat că cercetarea noastră trebuie să continue analiza empirică inițială cu o analiză dintre IPSAS și noile standarde revizuite și emise (IPSAS vs IFRS/IAS (2011)). Dacă studiul inițial ne-a demonstrat o asemănare semnificativă între IPSAS și IAS (2008), standarde care au stat la baza elaborării IPSAS-urilor, cel de-al doilea studiu ne-a scos în evidență faptul că odată cu revizuirea standardelor aferente sectorului privat, cele două seturi de standarde s-au depărtat destul de mult, devenind astfel necesară revizuirea standardelor din sectorul public pentru a păstra cât mai reală convergența dintre aceste seturi de standarde. Deși se dorește o convergență între ele, reglementatorii sunt de părere că trebuie să țină în mod permanent cont de aspectele care diferențiază sectorul public de cel privat, și asta pentru a avea un set de standarde care să aducă un plus de valoare raportărilor din acest sector.

Nevoia unor standarde revizuite și proiectul inițiat de IPSASB privind revizuirea IPSAS 6-8, ne-a deschis orizontul spre cel de-al patrulea capitol care a avut ca obiectiv principal conturarea unei imagini de ansamblu cu privire la opiniile oferite de către respondenți cu privire la propunerile IPSASB aferente problematicii consolidării, identificând totodată

argumentele în favoarea sau împotriva acestor propuneri ale IPSASB. Având în vedere obiectivul stabilit, dar și nevoia unor reglementări care să ajute la întocmirea unui set de situații financiare consolidate la nivelul sectorului public astfel încât să fie asigurată comparabilitatea între raportări la nivel internațional, am recurs la analizarea reacțiilor venite din partea diverselor părți interesate, realizând astfel un studiu empiric cantitativ, dar și unul calitativ. Studiul calitativ vine să aducă un plus de valoare studiului cantitativ, încercând să scoată în prim plan argumentele pro și contra aferente aspectelor propuse spre modificare de către IPSASB privind problematica consolidării. În urma analizei efectuate cu privire la reglementările internaționale (IPSAS), putem concluziona că acestea se află într-un plin proces de revizuire.

În general, reacția la propunerile IPSASB privind standardele aferente consolidării este una favorabilă, observându-se acordul pentru noua definiție propusă controlului, pentru utilizarea metodei punerii în echivalență, în plus față de costul sau valoarea justă, pentru investiții în alte entități, pentru ca o entitate care controlează să consolideze toate entitățile controlate, pentru propunerea de a retrage excepția din IPSAS 6 privind entitățile controlate temporar, pentru propunerea de a solicita utilizarea metodei punerii în echivalență pentru a contabiliza investițiile în asocierile în participație, pentru ca asocierile în participație să fie contabilizate în situațiile financiare consolidate folosind metoda punerii în echivalență. De asemenea, se poate identifica un dezacord sporit privind propunerea ca o entitate care controlează, care nu este ea însăși o entitate de investiții, dar care controlează o entitate de investiții ar trebui să fie obligată să prezinte situații financiare consolidate în care: (i) să evalueze investițiile entității de investiții controlată la valoarea justă prin surplus sau deficit în conformitate cu IPSAS 29, Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare, și (ii) să consolideze celelalte active și pasive și veniturile și cheltuielile entității de investiții controlate în conformitate cu acest standard.

Toate rezultatele desprinse confirmă rezultatele obținute anterior, prin testele ANOVA, rezultate care ne arată că există o influență regională, continentală, în acceptarea schimbărilor propuse pentru alinierea standardului, precum și faptul că utilizarea sau non-utilizarea de situații consolidate determină capacitatea de a oferi o opinie vis-a-vis de subiectul în cauză. În urma analizei realizate, am determinat o grupare a statelor în funcție de comportamentul de răspuns (acord/dezacord și număr de non-răspunsuri), și anume:

- o grupare majoră, formată din state precum Africa de Sud, Kenya, Japonia, Malaezia, Emiratele Arabe Unite, Brazilia, Elveția, Belgia, state între care nu distingem diferențe majore.
- Statele Unite și Marea Britanie, cu Noua Zeelandă într-o relativă apropiere de ele;
- Franța și Australia.
- Canada și Nigeria, care se situează pe poziții distincte, relativ depărtate de celelalte grupuri.

Gruparea obținută ne duce cu gândul că țările considerate ca fiind pionierii reformelor în sectorul public, respectiv ai introducerii și prezentării unui set de raportări consolidate la nivelul sectorului public (SUA, UK și Noua Zeelandă), au opinii apropiate cu privire la propunerile de modificare ale standardelor privind problematica consolidării. Deși, Australia face parte din categoria inițiatorilor de reforme în sectorul public se detașează exprimând opinii mai apropiate de țări care nu au experiență în prezentarea și întocmirea unor astfel de raportări. Această detașare poate să rezulte din faptul că Australia tocmai a finalizat elaborarea standardelor privind problematica consolidării și au ținut cont de toate piedicile întâlnite în acest proces de revizuire, dar și de dorința de a utiliza un singur set de standarde atât la nivelul sectorului public, cât și la nivelul celui privat.

În urma rezultatelor obținute în studiile realizate, considerăm că majoritatea propunerilor de modificare a standardelor IPSAS 6-8, prezentate în proiectele de expunere vor face parte din noile standarde privind problematica consolidării, care cel mai probabil vor fi emise în decembrie 2014.

În concluzie, putem spune că cercetarea noastră a avut un scop bine determinat, și anume conturarea unei imagini de ansamblu cu privire la opiniile oferite de către respondenți privind propunerile IPSASB aferente problematicii consolidării, iar în final acest scop a fost atins, ba mai mult ne-a stârnit interesul pentru a urmării în continuare evoluția proiectului de revizuire, analizând care dintre propuneri vor fi acceptate și care vor fi eliminate.

Ultimul capitol a avut ca obiectiv principal crearea unei imagini de ansamblu asupra problematicii situațiilor financiare consolidate ale sectorului public la nivel internațional, imagine așa cum este ea văzută din perspective cercetătorilor, organismelor de

reglementare și guvernelor. În vederea atingerii acestor obiective propuse, am utilizat ca și instrument de cercetare, chestionarul, considerând că este cel mai util și relevant mijloc care ne poate oferi cât mai multe răspunsuri cu privire la subiectul analizat. Având în vedere obiectivele urmărite, în urma studiului am putut observa că la nivel internațional sunt puține țări care în prezent întocmesc situații financiare consolidate. Totuși se poate observa că există o tendință de trecere spre o contabilitate în baze accrual, și o dorință de depășire a obstacolelor care împiedică întocmirea SFC la nivelul sectorului public. Studiul formulează 9 ipoteze, care au fost testate empiric, abordând de fapt problematica implementării și întocmirii SFC. În ceea ce privește ipotezele formulate, în urma analizei efectuate, considerăm că pot fi validate doar 8 dintre acestea, una fiind nevalidată. Așadar, SFC sunt percepute ca instrumente necesare și utile pentru luarea deciziilor, dar și ca situații care oferă o bună imagine asupra poziției și performanței financiare a sectorului public, dar în același timp acestea au la bază standarde diferite, lucru care poate fi remediat prin emiterea unor standarde unice care să fie aplicate la nivel internațional și care să asigure comparabilitate și transparență între raportările diferitelor țări. Toate rezultatele studiului ne pot ajuta să creionăm o imagine asupra ceea ce se întâmplă la nivel internațional cu privire la raportările consolidate ale sectorului public, și pot reprezenta un punct de plecare pentru țările care intenționează să implementeze astfel de raportări.

Odată cu trecerea în revistă a principalelor concluzii obținute pe parcursul întregului proiect de cercetare, considerăm că se impune și evidențierea **contribuțiilor** aduse la stadiul cunoașterii în aria cercetată de noi.

Așadar, considerăm că în primele două capitole am reușit să prezentăm aspectele semnificative în problematica situațiilor financiare consolidate ale sectorului privat și cel public, dar și să creionăm o imagine asupra stadiului actual al cercetării. Referindu-ne la cercetarea realizată asupra stadiului actual al cunoașterii, putem spune că am realizat pentru prima dată o dimensionare a literaturii existente la nivelul întregii problematice a situațiilor financiare consolidate ale sectorului public, până în momentul actual nefiind realizate studii similare în această arie de cercetare (din informațiile pe care le deținem). În plus, la nivelul capitolului trei am dezvoltat aspecte privind reglementările internaționale în domeniul SFC ale sectorului public, aducând un plus de valoare cercetării prin studiile empirice realizate care au scos în evidență apropierea/depărtarea dintre standardele

aferente sectorului public și cele aferente sectorului privat care au stat la baza elaborării celor anterior menționate. Deși, la nivel teoretic se presupune că standardele celor două sectoare sunt aproximativ identice (datorită faptului că IPSAS au la bază IAS), din cunoștințele pe care le avem nimeni nu a demonstrat statistic acest lucru. De asemenea, am analizat opiniile specialiștilor cu privire la modificările propuse de IPSASB privind situațiile financiare consolidate, printr-o analiză cantitativă care a scos în evidență impactul unor factori asupra comportamentului de răspuns. Prin studiul empiric am dorit să întărim imaginea pe care o au specialiștii și organismele de reglementare asupra problematicii de întocmire și implementare a SFC ale sectorului public la nivel internațional, observând că au fost realizate astfel de studii doar pe anumite țări și anumite aspecte mai restrânse. Considerăm că toate aceste cercetări empirice contribuie într-o mare măsură la dezvoltarea literaturii de specialitate cu privire la aria cercetată, având în vedere numărul redus de studii care au fost realizate până în prezent, dar și de actualitatea subiectului.

Având în vedere că nu există însă cercetare fără limite, în finalul oricărui demers științific, se impun a fi menționate o serie de aspecte privind **limitele** cercetării întreprinse, dar de asemenea, considerăm că orice cercetare pentru a-și atinge cât mai mult obiectivele propuse trebuie să fie continuată în mod constant, fiind nevoie ca cercetătorii să aibă o imagine completă și asupra perspectivelor unei cercetări viitoare.

Caracterizat de o serie de aspecte pozitive, cum ar fi relevanța jurnalelor selectate la nivel internațional, complexitatea analizei calitative și sinteza cuprinzătoare realizată, studiul efectuat nu este lipsit de limite pe care le prezentăm în cele ce urmează:

- Numărul mic de articole găsite cu privire la tema analizată – lucru totuși absolut normal datorită noutății acestei practici la nivel internațional.
- Întinderea perioadei analizate de numai 14 de ani, în contextul în care introducerea situațiilor financiare consolidate în sistemul contabil al sectorului public datează de la începutul anilor '90. Totuși, având în vedere numărul mic de articole găsite în perioada analizată, considerăm că subiectul este abia la început și că cercetările de actualitate analizate reflectă suficient de clar stadiul actual al cunoașterii.
- Eșantionul analizat a cuprins un număr de 30 jurnale internaționale, care sunt reprezentative pentru studiul efectuat (semnificative așa cum au precizat și alți cercetători în sectorul public), dar care ne limitează cercetarea deoarece este

impozibil să analizezi întreaga literatură de specialitate existentă. Faptul că am găsit un număr relativ mic de cercetări din SUA se poate datora și includerii în eșantionul de jurnale selectate doar a unui jurnal american.

Eșantionul a fost limitat la acele articole care au fost selectate pe baza cuvintelor cheie „public sector consolidated financial statements”, un număr mai mare de cuvinte cheie ducând la un eșantion de dimensiuni mari și greu de analizat, dar și fără relevanță pentru subiectul studiat.

Alte limite pe care le-am putut identifica la nivelul demersului științific au fost acelea cu privire la cantitatea relativ redusă de informații disponibile pe această temă, având în vedere că este un subiect de interes nou, timpul scurt în care informațiile au trebuit a fi culese și prelucrate în scopul obținerii rezultatelor, precum și limitarea în spațiu, adică limitarea din punct de vedere al paginilor editate. Desigur că s-ar putea spune mai multe despre această temă, ar putea fi dezvoltată în mai multe subsegmente, însă noi ne-am limitat la acelea pe care le-am considerat relevante atât în prezent, cât și pentru obiectivul principal al lucrării.

O altă limitare a cercetării noastre poate fi identificată și la nivelul studiului cantitativ privind opiniile diferitelor părți interesate pe tematica propunerilor de modificare ale IPSASB cu privire la problematica situațiilor financiare consolidate ale sectorului public. Limitarea este legată de numărul răspunsurilor primite pentru fiecare proiect de expunere în parte. Considerăm că un număr mult mai mare de răspunsuri ne-ar fi putut oferi o imagine mult mai clară despre opiniile organizațiilor privind problematica consolidării. De asemenea, o altă limitare a acestui studiu constă în posibilitatea interpretării greșite a unor răspunsuri oferite de către organizațiile care au participat la acest proiect, greșeli datorate subiectivității inevitabile a cercetătorului. Limită care poate fi atribuită și cercetării teoretice de interpretare a standardelor, dar și studiilor care măsoară gradul de asemănare dintre seturile de standarde aferente celor două sectoare.

În mod firesc, și la nivelul ultimului studiu empiric se impun a fi subliniate anumite limite, dintre care pot fi amintite: reprezentativitatea eșantionului, interpretarea subiectivă a răspunsurilor deschise, dar și limita de timp acordată realizării unui astfel de studiu, precum

și dezvoltarea și modificarea continuă a reglementărilor care stau la baza întocmirii unor astfel de rapoarte, modificări care pot influența rezultatele studiului.

În ultima perioadă de timp, se observă un interes crescut pentru raportările consolidate la nivelul sectorului public, iar prezenta cercetare se constituie într-un pionier al abordării unor astfel de problematice la nivelul cercetărilor din țara noastră.

În ceea ce privește **perspectivele** viitoare ale cercetării ne-am propus să urmărim îndeaproape revizuirea IPSAS 6-8 până când proiectul se finalizează cu elaborarea unor noi standarde, astfel încât să observăm și să verificăm luarea în considerare a scrisorilor-comentariu în forma finală a acestor standarde, dar în același timp și alinierea cu IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12, IAS 27, IAS 28. Așa cum este prevăzut și în partea de proiecte ale IFAC, făcând acest lucru sperăm să putem răspunde la unele întrebări cum ar fi: (1) Ar trebui păstrată scutirea temporară de la consolidare prevăzută în cadrul IPSAS 6 pentru unele entități controlate? (2) Termenul de control ar trebui utilizat în continuare sau este necesară revizuirea definiției acestui termen? (3) Domeniul de aplicare al proiectului IFAC ar trebui să includă luarea în considerare a tuturor entităților controlate și consolidarea acestora?, răspunsuri pe care sperăm să le aflăm cât mai repede și care să ne ofere răspunsuri și pentru alte întrebări care o să apară. De asemenea, ne dorim să ne orientăm atenția spre analizarea reglementărilor naționale și internaționale din domeniu, încercând de asemenea să evaluăm nevoia și efectele întocmirii și prezentării situațiilor financiare consolidate în România, prin realizarea unui studiu prin intermediul căruia să scoatem în evidență latura practică a întocmirii situațiilor financiare consolidate la nivelul administrațiilor locale și la nivel central.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

A. CĂRȚI DE SPECIALITATE

1. Beams, F.A. (1982), *Advanced Accounting*, 2nd ed. Englewood Cliffs, Prentice Hall, Londra.
2. Bergmann, A. (2008), *Public sector financial management*, Pearson Education Limited, Essex.
3. Bonaci, C.G. (2009), *Fundamente teoretice și practice ale contabilității instrumentelor financiare. De la Jonathan's Cofee-house și Tontine Cofee House la vremuri actuale de criză*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.
4. Bogdan, V., Farcane, N., Popa, D.N., Boloș, M.I. (2011), *Raportarea financiară la nivelul grupurilor de societăți. Repere contemporane*, Editura Economică, București.
5. Boloș, M.I., (2006), *Bugetul și contabilitatea comunităților locale. Între starea actuală și posibilitățile de modernizare*, Editura Economică, București.
6. Bowra, R. L. & Clarke, F. L. (1977), *Holding Companies and Group Accounts in Australia and New Zealand*, 6th ed., Butterworths, Sydney.
7. Caperchione, E. (1995), *Governmental accounting change and Italian public administration renewal in the nineties*. In Montesinos V. & Vela J. M. (eds), *International research in public sector accounting, reporting and auditing*, (Instituto Valenciano de Investigaciones Economicas, S. A. Valencia, Spain)
8. Chelcea, S. (2004), *Metodologia cercetării sociologice. Metode cantitative și calitative*, ediția a 2-a, Editura Economică, București.
9. Chelcea, S. (2007), *Metodologia cercetării sociologice. Metode cantitative și calitative*, ediția a 3-a, Editura Economică, București.
10. Childs, W. H. (1949), *Consolidated Financial Statements : Principles and Procedures*, Cornell University Press, New York.
11. Choi, F.D.S., Frost, C.A. and Meek, G.K. (2005), *International accounting* (5th ed.), Upper Saddle River, Pearson Education Inc., New Jersey.
12. Christensen, M. (2002), *Public sector accrual accounting: An early adopter's history*, *Proceedings of the 9th World Congress of Accounting Historians*, Melbourne.
13. Creswell, J. (2007), *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*, Bookman, Porto Alegre.
14. Creswell, J. W. (2009), *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*, 3rd ed., Sage Publications, Londra.
15. Davies, M., Paterson, R., Wilson, A. (1999), *UK GAAP: Generally Accepted Accounting Practice in the United Kingdom*, 6th ed., Butterworths Tolley, Croydon.
16. English, L. M. Guthrie, J. Parker, L. D. (2005), *Recent public sector financial management change in Australia*. In Guthrie J., Humphrey C., Jones L. R., Olson O. (eds), *International public financial management reform*, (IAP, Greenwich – Connecticut).
17. Fekete, Sz. (2009), *Cercetare conceptuală și empirică privind raportările financiare din România și Ungaria. Convergență și conformitate cu IFRS*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
18. Feleagă, N. & Feleagă, L. (2007), *Contabilitate consolidată. O abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București.
19. Gray, S. J., Needles, B. E. Jr. (1999), *Financial Accounting: A Global Approach*, Houghton Mifflin Company, Boston.
20. Grossi, G. (2004), *Il bilancio consolidato negli enti locali* [Consolidated financial statements in local governments], seconda edizione aggiornata, Cedam, Padova.
21. Grossi, G. and Srocke, I. (2005). *Critical analysis of the concept of control according to IPSAS referring to German and Italian local governments*, in: *Accounting and Performance Management Perspectives in Business and Public Sector Organisations*. Bookmill: Tartu, 226-237.

22. Grossi, G. & Tagesson, T. (2008), *Consolidated financial reports in local governments: a comparative analysis of IPSASB and SCMA*. In George S. (eds), *Implementing reforms in Public Sector Accounting: problems, changes and results*, Impresa da Universidade de Coimbra (The University of Coimbra Press, Coimbra)
23. Hendriksen, E.S. (1977), *Accounting Theory*, 3rd edition, Richard D. Irwin, Homewood.
24. Hodges, R. (2013), *Accountability and accounting for public-private partnerships*. In Piet de Vries, Yehoue, E. B. (eds), *The Routledge Companion to Public-private Partnerships*, Routledge, New York.
25. Hopwood, A.G. (1984). Accounting and the pursuit of efficiency, in A. Hopwood and C. Tompkins (eds.), *Issues in Public Sector Accounting*, Philip Allan Publ, Oxford.
26. Horga, V., State, V., Bârgăoanu, M., (2004), *Consolidarea conturilor societăților de grup*, Editura Economică, București.
27. Humphrey, C., Guthrie, J., Jones, L. R., Olson, O. (2005), The dynamics of public financial management change in an international context: progress or a progression of questions, contradictions, and challenges?. In Guthrie, J., Humphrey C., Jones L. R., Olson O. (eds), *International public financial management reform*, IAP, Greenwich.
28. Ijiri, Y. (1975), *Theory of Accounting Measurement*, American Accounting Association, Sarasota.
29. International Public Sector Accounting Board (IPSASB) (2011), *Handbook of international public sector accounting pronouncements*, IFAC, New York.
30. Kütting, K. & Weber, C.P., (2006a), *Der Konzernabschluss. Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS*, 10. Auflage, Editura Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
31. Kütting, K. & Weber, C.P., (2006b), *Die Bilanzanalyse. Beurteilung von Abschlüssen nach HGB und IFRS*, 8. Auflage, Editura Schäffer-Poeschel, Stuttgart.
32. Lande, E. (1998), *The scope of accounting consolidation in the local public sector*. In: Caperchione, E. and Mussari, R., editors. *Comparative issues in local government accounting*. London: Kluwer, 227-239.
33. Lefter, C. (2004), *Cercetarea de marketing – teorie și aplicații*, Editura Infomarket, Brașov.
34. Lüder, K. (2002), Research in comparative governmental accounting over the last decade—achievements and problems. In Montesinos, V. and Josè, M. V. (Eds), *Innovations in Governmental Accounting* (Kluwer Academic Publishers, Dordrecht), 1–21.
35. Lüder, K. and Jones, R. (Eds) (2003), *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt.
36. Malciu, L. & Feleagă, N., (2004), *Reglementare și practici de consolidare a conturilor. Din orele astrale ale Europei contabile*, Editura CECCAR, București.
37. Mățiș D. (2003), *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva.
38. Mattisson, O., Paulsson, G. and Tagesson, T. (2003). Chapter 8: 'Sweden', in Lüder, K. And Jones, R. (Eds.) *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*, Fachverlag Moderne Wirtschaft, Frankfurt.
39. Moonitz, M. (1951), *The Entity Theory of Consolidated Statements*, Arno Press, New York.
40. Moonitz, M. (1961), *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No. 1. AICPA, New York.
41. Mussari, R. (2005), Public sector financial management reform in Italy. In Guthrie J., Humphrey C., Jones L. R., Olson O. (eds), *International public financial management reform*, IAP, Greenwich.
42. Müller, V.O. (2010), *Situațiile financiare consolidate – dezvoltări și aprofundări la nivel internațional, european și național*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca.
43. Munteanu, V., (1998), *Grupurile de societăți: consolidarea contabilă*, Editura Economică, București.
44. Mustață, R.V. (2008), *Sisteme de măsurare a armonizării și diversității contabile – între necesitate și spontaneitate*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.

45. Newberry, S., Pallot, J. (2005), *New Zealand public sector management and accounting reforms: the Hidden agenda*. In Guthrie J., Humphrey C., Jones L. R., Olson O. (eds), International public financial management reform, IAP, Greenwich.
46. Nistor C.S. (2009), *Trecut, prezent și perspective în contabilitatea publică românească*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca.
47. Nobes, C. & Parker, R. (2006), *Comparative International Accounting*, 9th Edition, Pearson Education, Essex.
48. Nobes, C. and Parker, R. (2008), *Comparative International Accounting*, 10th Edition, Prentice Hall, London.
49. Pallot, J. (1991), "Financial Management Reform", in J. Boston, J. Martin, J. Pallot and P. Walsh (Eds.), *Reshaping the State: New Zealand's Bureaucratic Revolution*, Oxford University Press, Auckland, 166-197.
50. Pântea, I. P. (1999), *Managementul contabilității românești*, ediția a 2-a, Editura Intelcredo, Deva.
51. Pellens, B., Linnhoff, U. (1993), *Financial analysis of group accounts in Germany: an empirical study*. S. J. Gray, A. G. Coenenberg, P. D. Gordon. ed., *International Group Accounting: Issues in European Harmonization*, 2nd ed., Routledge, London.
52. Pina, V. & Torres, L. (2005), *Public sector financial management reform in Spain*. In Guthrie J., Humphrey C., Jones L. R., Olson O. (eds), International public financial management reform, IAP, Greenwich.
53. Pitulice, C., (2007), *Teorie și practică privind grupurile de societăți și situațiile financiare consolidate*, Editura Contaplus, Ploiești.
54. Rădulescu, M. (2006), *Metodologia cercetării științifice*, Editura Didactică și Pedagogică, București.
55. Rhodes, R.A.W. (2000), *Governance and public administration*, in Pierre, J. (ed.), *Debating Governance: Authority, Steering and Democracy*, Oxford University Press, New York.
56. Săcărin, M. (2001), *Contabilitatea grupurilor multinaționale*, Editura Economică, București
57. Săcărin, M. (2002), *Grupurile de societăți și repere ale interpretării conturilor consolidate*, Editura Economică, București.
58. Stonehouse, G., Campbel, D., Hamill, J., Purdie, T. (2000), *Global and Transnational Business: Strategy and Management*, John Willey & Sons Ltd., Chichester.
59. Taylor, P.A. (1996), *Consolidated Financial Reporting*, Paul Chapman Publishing Ltd., London.
60. Tiron Tudor, A. (2000), *Consolidarea conturilor*, Editura Tribuna Economică, București.
61. Tiron Tudor, A., Răchișan, R.P., Cristea, Ș. (2005), *Combinări de întreprinderi. Fuziuni și achiziții*, Editura Accent, Cluj-Napoca.
62. Vela, J.M. and Fuertes, I. (2000), *Local Government Accounting in Europe: A Comparative Approach*, in Caperchioni, E. and Mussari, R. (eds.) *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Ed. Kluder Academic Publisher.
63. Walsh, K. (1995), *Public services and Market Mechanisms. Competition, Contracting and the New Public Management*, Henry Tam, Londra.
64. Watts, J. (1996), *Accounting in the Business Environment*, 2nd Edition, Editura Pitman, London
65. Weber, R. P. (1990), *Basic content analysis (Second edition)*, Newbury Park, CA: Sage.
66. White, G. I., Sondhi, A. C., Fried, D. (1997), *The Analysis and Use of Financial Statements*, 2nd ed., John Wiley and Sons, New York.

B. ARTICLE

1. Abad, C., Laffarga, J., Garcia-Borbolla, A., Larrdn, M., Pinero, J. & Garrod, N. (2000), An Evaluation of the Value Relevance of Consolidated versus Unconsolidated Accounting Information: Evidence from Quoted Spanish Firms, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 11, 3, 156-177.
2. Ahrens, T., Chapman, C. S. (2006), Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory, *Accounting Organization and Society*, 31, 8, 819-841
3. Ahrens, T., Becker, A., Burns, J., Chapman, C., Granlund, M., Habersam, M., et al. (2008), The future of interpretative accounting research – a polyphonic debate, *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 6, 837-926.
4. Aisbitt, S. (2001), Measurement of Harmony of Financial Reporting within and between Countries: The Case of the Nordic Countries, *European Accounting Review*, 10, 1, 22-51.
5. Anacoreta, L. & Silva, P.D. (2005) International Accounting Standards for SMEs: an exploratory study, working paper.
6. Ampofo, A.A. and Sellani, J.R. (2005), Examining the Difference between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (IAS): Implications for the Harmonization of Accounting Standards, *Accounting Forum*, 29, 2, 219-231
7. Archer, S., Delvaille, P. and McLeay, S. (1995), The Measurement of Harmonization and the Comparability of Financial Statement Items: Within-Country and Between-Country Effects, *Accounting and Business Research*, 25, 98, 67-80.
8. Argento, D., Grossi, G., Tagesson, T., & Collin, S.O. (2010). The externalisation of local public service delivery: experience in Italy and Sweden, *International Journal of Public Policy*, 5, 1, 41-56.
9. Argento, D., Grossi, G., Vollenweider, P. (2012), Explaining the consolidation of financial statements in the Swiss Federal Government, *Yearbook of Swiss Administrative Sciences*, 11-22.
10. Baker, R. & Barbu, E. M. (2007), Trends in research in international accounting harmonization, *The International Journal of Accounting*, 42, 3, 272-304.
11. Barton, A. (2005), Professional Accounting Standards and the Public Sector—a Mismatch, *Abacus*, 41, 2.
12. Barton, A. (2009), The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia, *Abacus*, 45, 2.
13. Barton, A. (2011), Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System, *Abacus*, 47, 4.
14. Baxter, G. C. & Spinney, J. C. (1975), A closer look at consolidated financial statement theory, *CA Magazine*, Canada, 31:36.
15. Baxter, J., Boedker, C., Chua, W. F. (2008), The future(s) of interpretive accounting research— A polyphonic response from beyond the metropolis, *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 880-886
16. Benito, B., Brusca, I. & Montesinos, V. (2007), The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs., *International Review of Administrative Sciences*, 73, 2, 393–317.
17. Bergmann, A. & Bietenhader, D. (2008), Practises and opinions on consolidated financial reporting in Swiss cities, Paper presented to the Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends, The University of Siena, Italy
18. Brewster, S. L. & Allan, K. D. (1996), Economic Behavior in Institutional Environments: The Corporate Merger Wave of the 1980s, *The American Sociological Review*, 61, 4, 699-718.
19. Broadbent, J. and Guthrie, J. (1992), Changes in the public sector: A review of recent 'alternative' accounting research, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5, 2, 3-31.

20. Broadbent, J., Dietrich, M. & Laughlin, R. (1996), The development of principal-agent, contracting and accountability relationships in the public sector: conceptual and cultural problems, *Critical Perspectives on Accounting*, 7, 4, 259–284.
21. Broadbent, J. and Guthrie, J. (2008), Public sector to public services: 20 years of ‘contextual’ accounting research, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 21, 2, 129–169.
22. Bromwich, M. & Scapens, R. W. (2001), Management accounting research: the first decade, *Management Accounting Research*, 12, 2, 245-254.
23. Brusca, I. & Condor V., (2002), “Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context”, *Financial Accountability and Management*, 18, 2, 129-162.
24. Brusca, I. & Montesinos, V., (2009), “International experiences in whole of government financial reporting: lesson-drawing for Spain”, *Public Money and Management*, 29, 4, 243-250.
25. Bundred, S. (2006), The future of regulation in the public sector, *Public Money & Management*, 26, 3, 181-188.
26. Carlin, T., (2005), Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector, *Financial Accountability and Management*, 21, 3, 309-336.
27. Catuogno, S., Mauro, M. & Sansone, C. (2008), Measurement of de facto harmonization: the case of participating investments in Italy, available at <http://www.essec-kpmg.net/us/eufin/pdf/papers/Catuogno-%20Mauro-Sansone.pdf>
28. Chan, J. L. (2003), Government accounting: an assessment of theory, purpose and standards, *Public Money & Management*, 23, 1, 13–20.
29. Chan, J. (2008), International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues, Paper presented at an “IPSAS” workshop at the University of Napoli “Parthenope” on June 25, 2008 and in *The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS*, edited by Mariano D’Amore (Milan: McGraw-Hill, 2009), 19-33.
30. Chan, J.L. (2008) “Government Adoption of Accounting Standards”, available on line at <http://jameslchan.com/papers/ChanCagSem6.pdf>
31. Chatham, M. D., Larson, R. K., & Vietze, A. (2010) Issues affecting the development of an international accounting standard on financial instruments, *Advances in Accounting*, 26, 97–107.
32. Chow, D. S. L., Humphrey, C & Moll, J., (2007), Developing Whole of Government Accounting in the UK: Grand Claims, Practical Complexities and a Suggested Future Research Agenda’, *Financial Accountability and Management*, 23, 1, 27–54.
33. Christensen, M. (2003), Without reinventing the wheel: Business accounting applied to the public sector, *Australian Accounting Review*, 13, 2, 22-27.
34. Christensen, M. (2005), The ‘third hand’: Private sector consultants in public sector accounting change, *European Accounting Review*, 14, 3, 447-474.
35. Christiaens, J. (2001), Converging New Public Management Reforms and Diverging Accounting Practices in Flemish Local Governments’, *Financial Accountability & Management*, 17, 2, 153-170.
36. Christiaens, J. (2002), Symposium on local government accounting reforms in Europe: Introduction, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 14, 4, 560-564.
37. Christensen, T. and Laegreid, P. (2007), The Whole of Government Approach to Public Sector Reform, *Public Administration Review*, 67, 6, 1059-1065.
38. Christiaens, J., Cauwenberge, P. & Rommel, J. (2008), IPSAS 22: A new standard for WGA?, Paper presented to the Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends, The University of Siena, Italy.
39. Christiaens, J., Cauwenberge, P. & Rommel, J. (2009), Debate: IPSAS 6 and 22 – new standards for whole of government accounting?, *Public money and management*, 29, 4, 216-218.
40. Collier, P. (2008). Stakeholder accountability: a fieldstudy of the implementation of a governance improvement plan, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, 7, 933-954.

41. Collin, S.-O., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J. & Hansson, K. (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 2, 141-174.
42. Daniels, J. and Daniels, C. (1991), Municipal financial reports: What users want, *Journal of Accounting and Public Policy*, 10, 1, 15-38.
43. Davila, T. & Oyon, D. (2008), Cross-paradigm collaboration and the advancement of management accounting knowledge, *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 6, 887-893.
44. Day, R. and Guthrie, J. (2008), Whole of Government Reports in Australia: Early Adoption within a Changing Regulatory Environment, Whole-of-Government Financial Reporting: International Trends Workshop, Siena.
45. Day, R. (2009), Implementation of Whole of Government Reporting In Australia, *Public Money and Management*, 29, 4, 229-234.
46. Ding, Y., Hope, O.K., Jeanjean, T. and Stolowy, H. (2007), Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications, *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 1-38.
47. Easton, P. D. (1999), Commentaries base on the 1999 Doctoral Consortium: Security returns and the value relevance of accounting data, *Accounting Horizons*, 13, 4, 399-412.
48. Ellwood, S. and Newberry, S. (2007), Public sector accrual accounting: institutionalizing neo-liberal principles?, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20, 4, 549-573.
49. Emenyonu, E. and Gray, S. (1992), EC accounting harmonization: an empirical study of measurement practice in France, Germany and the UK, *Accounting and Business Research*, 23, Winter: 49-58.
50. Falkman, P. & Tagesson, T. (2008). Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting, *Scandinavian Journal of Management*, 24, 3, 271-283.
51. Fontes, A., Rodrigues, L.L. and Craig, R. (2005), Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards, *Accounting Forum*, 29, 4, 415-436.
52. Garrido, P., León, A. and Zorio, A. (2002), Measurement of Formal Harmonization Progress: The IASC Experience, *The International Journal of Accounting*, 37, 1-26.
53. Georgiou, G. (2010), The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users, *The British Accounting Review*, 42, 103-118.
54. Goddard, A. (2010), Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers, *The British Accounting Review*, 42, 2, 75-87
55. Gori, E., Fissi, S. (2009), The consolidated financial statements of local government's group as a strategic tool to evaluate performance of local public utilities. In: Emuni, Portoz - Slovenia
56. Grossi, G. (2001), Consolidated financial reporting in local governments: A comparative study between Italy and Sweden, Paper presented at the CIGAR Workshop 'Innovations in Governmental Accounting' in Valencia, Spain.
57. Grossi, G. (2006), Governance, Control and Accountability in the Municipal Corporate Groups: The Experience of the Large Italian Cities, *European Group of Public Administration Conference*, Milan.
58. Grossi, G. (2007), Accountability And Reporting: New Developments In Italian Local Governments, Paper presented on International Conference on Government Performance Management.
59. Grossi, G. & Tagesson, T. (2007), Consolidated financial reports in local government: a comparative analysis of IPSASB and SCMA. Working paper Series 2007:4, Department of Business Studies, Kristianstad University College.
60. Grossi, G. (2008), The Future Outlook For Consolidated Financial Reporting In Italian Local Governments: The First Experiences In The Tuscany Region, Paper presented to the Workshop

on Whole of Government Financial Reporting: International Trends, The University of Siena, Italy.

61. Grossi, G. (2008), The Future Outlook For Consolidated Financial Reporting In Italian Local Governments: The First Experiences In The Tuscany Region, Paper presented to the Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends, The University of Siena, Italy.
62. Grossi G. & Mussari R., (2008), Effects of outsourcing on performance measurement and reporting: the experience of Italian Local Governments. *Public Budgeting and Finance*, 28, 1, 22- 38.
63. Grossi, G. & Pepe, F. (2008), Consolidated Financial Reporting in the Public Sector: a Cross-Country Comparison, Paper presented to the Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends, The University of Siena, Italy.
64. Grossi, G. & Reichard, C. (2008), Municipal corporatization in Germany and Italy, *Public Management Review*, 10, 5, 597–617.
65. Grossi, G. (2009). New Development: Consolidated financial reporting as a stimulus for change in Italian local government. *Public Money & management*, 29, 4, 261-264.
66. Grossi, G. & Newberry, S., (2009), Theme: Whole-of-Government Accounting: International Trends, *Public Money and Management*, 29, 4, 209-215.
67. Grossi, G. & Pepe, F. (2009), The concept of consolidation in the public sector: a crosscountry comparison, *Public Money & Management*, Vol. 29, No. 4, pp. 251-256.
68. Grossi, G. & Steccolini, I. (2009), Critical analysis of IPSAS approach to consolidation, Paper presented to Critical Management Study on Accountability and Accounterability, Warwick.
69. Grossi, G. & Soverchia, M. (2011), European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting, *Abacus*, 47, 4.
70. Grossi, G., Karlsson, J., Nilsson, M., Broberg, P. (2011), The Swedish approach to consolidation of municipalities annual accounts, Paper presented at CIGAR 2011 on Bridging public sector and non-profit sector accounting, Ghent.
71. Grossi, G. & Gardini, S. (2012), Theories and methods of consolidation. Interaction between private and public sector accounting standards within the hybrid case of Stockholm City, Paper presented at 7th International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, Milano.
72. Grossi, G. et al. (2013), Applying the equity method as a means of consolidation in the public sector: experiences in OECD countries”, *Journal of Commerce and Management*, 16, 2, 95-115.
73. Grossi, G., Mori, E. & Bardelli, F. (2014), From consolidation to segment reporting in local government: accountability needs, accounting standards, and the effect on decision-makers”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10, 1, 32-46.
74. Guthrie, J. (1998), Application on accrual accounting in the Australian public sector-ethoric or reality?, *Financial Accountability & Management*, 14, 1, 1-19.
75. Guthrie, J., Parker, L. & English M. (2003), A Review of New Public Financial Management Change in Australia, *Australian Accounting Review*, 13, 2, 3-9.
76. Heald, D. and Georgiou, G. (2000), Consolidation principles and practices for UK government sector, *Accounting and Business Research*, 30, 2, 153–167.
77. Heald, D. (2003), The Global Revolution in Government Accounting, *Public Money and Management*, 23, 11-12.
78. Heald, D. & Georgiou, G. (2011), The Macro-Fiscal Role of the U.K. Whole of Government Account, *Abacus*, 47, 4.
79. Herrmann, D. and Thomas, W. (1995), Harmonization of Accounting Measurement Practices in the European Community, *Accounting and Business Research*, 25, 100, 253-265.
80. Holder, A. D., Karim, K. E., Lin, K. J., Woods, M. (2013), A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies, *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*, 29, 134–153.

81. Humphrey, C., Miller, P. and Scapens, R. (1993), Accountability and accountable management in the UK public sector, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6, 3, 7–29.
82. Humphrey, C., Miller, P. and Scapens, R. (1993), Accountability and accountable management in the UK public sector, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6, 3, 7–29.
83. Ijiri, Y. (1983). On the accountability-based conceptual framework of accounting, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 2, No. 2, pp. 75 - 81.
84. Inanga, E. L., Schneider, W. B. (2005), The failure of accounting research to improve accounting practice: a problem of theory and lack of communication, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 227-248.
85. Jaruga, L. R., Nowak, W. A. (1995), Governmental accounting in transition: The Polish experience, *Financial Accountability & Management*, 11, 1, 75-93.
86. Johnsen, A. and Lapsley, I. (2005), Reinventing public sector accounting, *Financial Accountability & Management*, 21, 3, 259–262.
87. Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., & Van Der Tas, L. (2010), Formal participation in the IASB's due process of standard setting: A multi-issue/multi-period analysis, *European Accounting Review*, 1.
88. Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R., van der Tas, L. (2013), A geographic analysis of constituents' formal participation in the process of international accounting standard setting: Do we have a level playing field?, *Journal of Accounting and Public Policy*, 32, 237–270.
89. Jones, S. (2011), Current issues in public sector consolidated financial reporting, *Abacus*, 47, 4.
90. Kothavala, K. (2003), Proportional consolidation versus the equity method: a risk measurement perspective on reporting interests in joint ventures, *Journal of Accounting and Public Policy*, 22, 6, 517-538.
91. Lande, E., Rousseau, D. (2005), The opportunities and difficulties of implementing consolidated financial statements in French Local Government. In Bourmistrov A. And Mellemvik F. (eds), *International trends and experiences in government accounting. Proceedings of the 9th CIGAR Conference (Bodo University College, Bodo, Norway)*
92. Louma-aho, V. (2006), Sector reputation and public organizations, *International Journal of Public Sector Management*, 21, 5, 446-467.
93. Mack, J. and Ryan, C. (2006). Reflections on the theoretical underpinnings of the general-purpose financial reports of Australian government departments, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, No. 4, pp. 592-612.
94. Mack, J. & Ryan, C. (2007), Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?, *International Journal of Public Sector Management*, 20, 2, 134-146.
95. Macmillan, G. (2003), Improving Government Financial Reporting: The Window to Good Governance, *The Governance Brief*, 9.
96. Mellett, H. (1997), The Role of Resource Accounting in the UK Government's Quest for Better Accounting, *Accounting and Business Research*, 27, 2.
97. Merchant, K. A. (2008), Why interdisciplinary accounting research tends not to impact most North American academic accountants, *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 901-908
98. Micallef, F. (1997), AAS 31 – Drawing the big picture, *Australian CPA*, 67, 2, 38-39.
99. Miley, F. & Read, A. (1999), *An Examination of Whole of Government Reporting, CPA Research Report*, Melbourne.
100. Milne, M. & Adler, R. (1999), Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12, 2, 237-256.
101. Mitu, I. & Tiron Tudor, A. (2013), Public sector combinations: a new challenge for IPSASB, *Annals of Faculty of Economics*, 1, 2, 540-549.
102. Moll, J., Chow, D. & Humphrey, C. (2004), Question of value: Experiences with Whole of Government accounting in UK, Australia and New Zealand, Fourth Asian Inter-disciplinary Conference, Singapore.

103. Mouritsen, J. (1999), The flexible firm: strategies for a subcontractor's management control. *Accounting Organization and Society*, 24, 1, 31–55
104. Muller, V. O., Muresan, M. L., & Ienciu, I. A. (2011), International reactions to IASB/FASB's new approach towards the presentation of the statement of financial position, *Journal of International Business and Economics*, 11, 1, 39–48.
105. Newberry, S. (2011), Whole of Government Accounting in New Zealand: A Review of WGA Financial Reports From 1993 to 2010, *Abacus*, 47, 4.
106. Nistor, C., Cîrstea, A. & Cozma Ighian, D. (2010), IPSAS Agriculture? Problems of a Start, *The Annals of the "Stefan cel Mare" University of Suceava. Fascicle of The Faculty of Economics and Public Administration*, 10, 2, 136-141.
107. Nistor, C. (2011), Sustainability of Public Resources – International Debate, *Acta Universitatis Danubius. Oeconomica*, 7, 4, 187-198.
108. Oakes, L. S., Townley, B., Cooper, D. J. (1998), Business planning as pedagogy: language and control in a changing institutional field, *Administrative Science Quarterly*, 43, 2, 257- 293.
109. O'Dwyer, B. (2002), Managerial perceptions of corporate social disclosure: An Irish story, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15, 3, 406-436.
110. Pacter, P. (1992), Revising GAAP for consolidations: Join the debate, *The CPA Journal Online*, [URL: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/12826669.htm>]
111. Pallot, J. (1992). Elements of a theoretical framework for public sector accounting, *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , Vol. 5, No. 1, pp. 38-59.
112. Pallot, J. (1996), Innovations in national Government accounting and budgeting in New Zealand, *Research in Governmental Nonprofit Accounting*, 9, 323-348.
113. Pallot, J. (2001), A decade in review: New Zealand's experiences with resource accounting and budgeting, *Financial Accountability and Management*, 17, 4, 383-400.
114. Parker, L. & Guthrie, J. (1990), Public Sector Accounting and the Challenge of Managerialism, in *Budgetary Management and Control: The Public Sector in Australia*, Forster, J. & Wanna, J. (Eds.) MacMillan, Melbourne, 114-27.
115. Parker, L. & Gould, G. (1999), Changing Public Sector Accountability: Critiquing New Directions, *Accounting Forum*, 23, 2, 109-36.
116. Parker, L. D. (2008), Interpreting interpretive accounting research, *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 909-914
117. Parker, R.H. & Morris, R.D. (2001), The influence of US GAAP on the harmony of accounting measurement policies of large companies in the UK and Australia, *Abacus*, 37, 3, 297–328.
118. Pierce, A. & Weetman, P. (2002), Measurement of de facto Harmonization: Implications of Non-Disclosure for Research Planning and Interpretation, *Accounting and Business Research*, 32, 4, 259-273.
119. Pina V. & Torres L. (1998), Decentralisation of services and consolidation of annual accounts of local governments. Paper presented at International Conference on Accounting for the New Public Management, Venice, Italy.
120. Pina V. & Torres L. (2003), Reshaping Public Sector Accounting: International Comparative View, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 20, 4.
121. Pina, V., Torres, L. & Yetano, A., (2009), Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method Several Approaches, *European Accounting Review*, 18, 4, 765-807.
122. Porter, M. E. & Sakakibara, M. (2004), Competition in Japan, *The Journal of Economic Perspectives*, 18, 1, 27-50.
123. Puddu, L. et al. (2013), The consolidated financial statement: are IPSAS and national accounting standards comparable? The Turin City Council Case, *International Journal of Business and Social Science*, 4, 13, 241-250.
124. Qu, X. & Zhang, G. (2010), Measuring the Convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards: The Application of Fuzzy Clustering Analysis, *The International Journal of Accounting*, 45, 3, 334-355.

125. Quagli, A. & Paoloni, P. (2012), How is the IFRS for SME Accepted in the European Context? An Analysis of the Homogeneity Among European Countries, Users and Preparers in the European Commission Questionnaire, *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*, 28, 147-156.
126. Quagli, A. & D'Alauro, G. (2012), Review Of The European Accounting Directives: An Analysis Of The Differences Among Country Groups And Respondent Categories In The European Commission Questionnaire And Their Acceptance In Subsequent EU Proposal, Paper presented at *Financial Reporting – Third Workshop*, Napoli.
127. Quattrone, P., Hopper, T. (2005), A “time-space odyssey”: management control systems in two multinational organizations, *Accounting Organization and Society*, 30, 7/8, 735–764
128. Rahman, A.R., Perera, H. and Tower, G. (1996), Accounting Harmonization between Australia and New Zealand: Towards a Regulatory Union, *International Journal of Accounting*, 29, 3, 316-333.
129. Ryan, C., Stanley, T. & Nelson, M. (2002), Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997-1999, *Financial Accountability and Management*, 18, 3, 261-289.
130. Ryan, C., Guthrie, J. & Day, R. (2007), The politics of financial reporting and consequences for the public sector, *Abacus*, 43, 4, 474-487.
131. Robb, A. & Newberry, S. (2007), Globalization: governmental accounting and international financial reporting standards, *Socio-Economic Review*, 5, 4, 725–754.
132. Saemann, G. (2004), Positions taken in the FASB and IASB due processes on accounting for employee stock options, *Journal of Accounting and Finance Research*, 12, 2, 1–5.
133. Schaefer, C. (2008), Whole of government” financial reporting in true and fair terms – Discussion on consolidation criteria and the integration of non-financial information, Paper presented to the Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends, The University of Siena, Italy.
134. Schutte, D. P. & Buys, P. (2011), A critical analysis of the contents of the IFRS for SMEs - a South African perspective, *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 14, 2.
135. Srocke, I. (2004). Consolidated financial accounting of public sector entities according to IPSAS and reform endeavours in Germany. Paper presented at International Conference on Accounting, Auditing and Management in Public Sector Reforms, Oslo, Norway.
136. Stalebrink, O. J. & Sacco, J. F. (2006). Rationalization of financial statement fraud in government: An Austrian perspective, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol 18, No 4, 489 – 507.
137. Stanton, P, Hughes, J.W., & Stanton, J. (1998). Australian-USA federal governmental Accounting: Convergence or divergence?, *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, No. 4, pp. 249-264.
138. Ștefănescu, A., Țurlea, E. & Calu, D. (2009), New vision of performance into the public sector entities in Romania, *Revista Anale. Seria științe Economice, Timișoara*, 733-738.
139. Tagesson, T. (2008), The whole of government accounting – arguments for proportional consolidation, Paper presented to the Workshop on Whole of Government Financial Reporting: International Trends, The University of Siena, Italy.
140. Tagesson, T. (2009), Debate: Arguments for proportional consolidation; the case of Swedish local government, *Public money and management*, 29, 4, 215-216.
141. Tagesson, T. & Grossi, G. (2012), The materiality of consolidated financial reporting – an alternative approach to IPSASB, *International Journal of Public Sector Performance Management*, 2, 1, 81-95.
142. Taplin, R. (2004), A Unified Approach to the Measurement of International Accounting Harmony, *Accounting and Business Research*, 34, 1, 57-73.
143. Tay, J.S.W. & Parker, R.H. (1990), Measuring International Harmonization and Standardization, *Abacus*, 26, 1, 71-88.

144. Timoshenko, K. & Adhikari, P. (2009), Exploring Russian central government accounting in its context, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5, 4, 490-513.
145. Tiron Tudor, A. (2004), Situațiile financiare consolidate în perspectiva aplicării IFRS-urilor în România, *volumul Congresului profesiei contabile din România*, Editura CECCAR, București.
146. Tiron Tudor, A., Muller, V. (2009), Agreement and disagreement regarding IASB'S proposed changes to accounting for joint ventures, *International Journal of Accounting and Information Management*, 17, 25-37.
147. Tiron Tudor, A. (2012), Îmbunătățirea calității raportărilor financiare ale entităților din sectorul public prin aplicarea IPSAS, *Curierul Național* accesibil la <http://www.facebook.com/l.php?u=http%3A%2F%2Fcurierulnational.ro%2FSpecializat%2F2012-05-10%2Fimbunatatirea%2Bcalitatii%2Braportarilor%2Bfinanciare%2Bale%2Bentitatilor%2Bdin%2Bsectorul%2Bpublic%2Bprin%2Baplicarea%2BIPSAS&h=EAQEgdTqr>
148. Torres L. & Pina V. (2002), Changes in Public Service Delivery in the EU Countries, *Public Money & Management*, 22, 4, 41-48.
149. Van Der Tas, L.G. (1988), Measuring harmonization of financial reporting practice, *Accounting and Business Research*, 18, 70, 157-169.
150. Van Der Tas, L.G. (1992), Evidence of EC financial reporting practice Harmonization: the case of deferred taxation, *European Accounting Review*, 1, 1, 69-104.
151. Van Helden, G. J. (2005), Researching public sector transformation: the role of management accounting, *Financial Accountability & Management*, 21, 1, 99-133.
152. Van Mourik, C. (2010), The Equity Theories and Financial Reporting: An Analysis, *Accounting in Europe*, 7, 2, 191-211.
153. Walker, R. G. (1976), An Evaluation of the Information Conveyed by Consolidated Statements, *Abacus*, 12, 2, 77-115.
154. Walker, R. G. (1978), International Accounting Compromises: The Case of Consolidation Accounting, *Abacus*, 14, 2, 97-111.
155. Walker, R. G. (2003), Objectives of Financial Reporting, *Abacus*, 39, 3.
156. Walker, R. G. (2009), Public Sector Consolidated Statements—an Assessment, *Abacus*, 45, 2.
157. Walker, R. G. (2011), Issues in the Preparation of Public Sector Consolidated Statement, *Abacus*, 47, 4.
158. Watts, R. & Zimmerman, J. (1978), Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards, *The Accounting Review*, 53, 1, 112-134.
159. Watts, R. & Zimmerman, J. (1979), The Demand for and Supply of Accounting Theories: The Market for Excuses, *The Accounting Review*, 54, 2, 273-305.
160. Watts, R. & Zimmerman, J. (1990), Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective, *The Accounting Review*, 65, 1, 131-156.
161. Whittred, G. (1987), The Derived Demand for Consolidated Financial Reporting, *Journal of Accounting and Economics*, 9, 3, 259-285.
162. Wise V. (2004). Government consolidated financial reporting: harmonisation issues. Paper presented at Business and Economics Society International Conference, Island of Rhodes, Greece.
163. Wise, V. (2006), Cross-sector transfer of consolidated financial reporting—conceptual concerns, *Australian Journal of Public Administration*, 65, 3, 62–73.
164. Wise, V. (2010), Theory and Accountability: The Case of Government Consolidated Financial Reporting, *International Review of Business Research Papers*, 6, 5, 82-97.
165. Yamaji, N., (2002), The Value Relevance of Consolidated Versus Unconsolidated Accounting Information in Japan, *Asian Academic Accounting Association*, 3rd Annual Conference in Nagoya, Japan.
166. Yen, A. C., Hirst, D. E., & Hopkins, P. E. (2007), A content analysis of the comprehensive income exposure draft comment letters, *Research in Accounting Regulation*, 19, 53–79.

167. Yetano, S.A. (2004), Harmonization at the European Union: a difficult but needed task, available on line at www.dteconz.unizar.es/DT2003-07.pdf

C. ALTE SURSE

1. ASB (1992), *FRS 2—Accounting for Subsidiary Undertakings* (www.frc.org.uk/asb).
2. AASB (2007), *AASB 1049—Whole of Government and General Government Sector Financial Reporting* (www.aasb.com.au).
3. AASB (2008), *AASB 127—Consolidated and Separate Financial Statements* (www.aasb.com.au).
4. Barret, P. (2001), Wealth of the country, Speech to the *National Public Sector Convention*.
5. CIPFA (2008), *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom—A Statement of Recommended Practice 2008* (London).
6. Ernst & Young (2010), *Toward transparency - A comparative study of governmental accounting in Europe*
7. Financial reporting Council, *FRC Bulletin 2002/5*, 18 Decembrie 2002.
8. GASB (1991), *Statement No. 14. The Financial Reporting Entity* (Norwalk).
9. HM Treasury (1994), *Better accounting for the taxpayer's money: Resource accounting and budgeting in Government: A consultation paper*, (CM2626), HMSO, London.
10. *International Financial Reporting Standard 3 Business Combinations*, effective 2009
11. *International Accounting Standard 27 Consolidated and Separate Financial Statements*, effective 2009
12. *International Accounting Standard 28 Investments in Associates*, effective 2010
13. *International Accounting Standard 31 Interests in Joint Ventures*, effective 2010
14. IPSASB (2013), ED 48 – Situații financiare individuale, disponibil online la <http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-48-separate-financial-statements>
15. IPSASB (2013), ED 49 – Situații financiare consolidate, disponibil online la <http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-49-consolidated-financial-statements>
16. IPSASB (2013), ED 50 - Investiții în entități asociate și în asocierile în participație, disponibil online la <http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-50-investments-associates-and-joint-ventures>
17. IPSASB (2013), ED 51 – Angajamente comune, disponibil online la <http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-51-joint-arrangements>
18. IPSASB (2013), ED 52 – Prezentarea intereselor existente în alte entități, disponibil online la <http://www.ifac.org/publications-resources/exposure-draft-52-disclosure-interests-other-entities>
19. IPSASB (2013), *At a Glance: Interests in Other Entities – Summary of Five Exposure Drafts*, disponibil online la <http://www.ifac.org/publications-resources/glance-interests-other-entities-summary-five-exposure-drafts>
20. Treasury (New Zealand) (2001), *Full consolidation project seminar for state owned enterprises and crown entities*, Treasury paper 1: Outline of seminar purpose, agenda and key issues for discussions, Wellington, Treasury.
21. http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf
22. <http://www.ifac.org>
23. <http://www.fasb.org>
24. <http://www.iasb.org>
25. <http://www.iasplus.com>