

**UBBFSEGA**

Universitatea Babeș-Bolyai | Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor



# ARMONIZARE CONTABILĂ ÎN SECTORUL PUBLIC ÎN CONTEXT EUROPEAN

*Rezumatul tezei de doctorat*

Coordonator științific:  
prof. univ. dr. Tiron-Tudor Adriana

Doctorand:  
Crișan Andrei-Răzvan

**CLUJ-NAPOCA**  
**2017**

# CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

LISTA TABELELOR ȘI FIGURILOR

LISTA ABREVIERILOR

INTRODUCERE

METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE

1. PARTICULARITĂȚI PRIVIND CONTABILITATEA ȘI RAPORTĂRILE FINANCIARE ÎN SECTORUL PUBLIC

1.1. Diferențe fundamentale între sectorul public și sectorul privat

1.2. Contabilitatea de angajamente și tranziția de la contabilitatea de numerar

1.3. Noua Guvernanță Publică și responsabilitatea public asumată prin raportări de calitate în sectorul public

1.4. Utilizatorii informației contabile produse în sectorul public

1.5. Concluzii preliminare

2. ARMONIZAREA RAPORTĂRILOR INSTITUȚIILOR PUBLICE

2.1. Armonizarea raportărilor financiare în sectorul public

2.1.1. Repere ale armonizării raportărilor financiare la nivel internațional

2.1.2. Armonizarea contabilă în sectorul public la nivel european

2.1.3. Implicarea organismelor europene și a companiilor de consultanță în crearea și dezvoltare EPSAS

2.2. Raportări financiar contabile și statistice

2.2.1. Armonizare la nivel internațional între IPSAS și GFS

2.2.2. EPSAS și ESA

2.3. Raportări financiar contabile și bugetare

2.4. Concluzii preliminare

3. ARMONIZAREA FORMALĂ ÎNTRE REGLEMENTĂRILE CONTABILE ROMÂNEȘTI ȘI IPSAS

3.1. Introducere

3.2. Dezbateri privind armonizarea formală, respectiv comparația între recomandările IPSAS și reglementările contabile naționale

3.3. Evoluția sistemului de contabilitate publică din România

3.4. Metodologia cercetării în cadrul studiului

3.5. Rezultatele studiului

3.6. Concluzii preliminare

4. PREZENTAREA INFORMAȚIILOR ÎN SITUAȚIILE FINANCIARE ALE ADMINISTRAȚIILOR LOCALE EUROPENE CONFORM RECOMANDĂRILOR IPSAS

4.1. Introducere

4.2. Dezbateri privind prezentarea informațiilor în cadrul situațiilor financiare publicate pe internet în sectorul public

4.3. Metodologia cercetării în cadrul studiului

4.4. Rezultatele studiului

4.5. Concluzii preliminare

CONCLUZII GENERALE, LIMITĂRI ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

ANEXA 1 – JURNALE- STADIUL ACTUAL AL CUNOAȘTERII

ANEXA 2 – ELEMENTELE FOLOSITE PENTRU CALCULUL GRADULUI DE ARMONIZARE FORMALĂ DINTRE REGLEMENTĂRILE ROMÂNEȘTI ȘI IPSAS

ANEXA 3 – CONȚINUTUL CHECKLIST-ULUI PENTRU IPSAS 1

ANEXA 4 – CODIFICAREA MUNICIPALITĂȚILOR FOLOSITE ÎN STUDIUL  
AFERENT CAPITOLULUI 3 POPULAȚIA, PRECUM ȘI MODELUL  
CORESPUNZĂTOR DE BUNĂSTARE SOCIALĂ  
ANEXA 5 – DISTRIBUȚIA CAZURILOR PE CLUSTERE

## **CUVINTE CHEIE**

Armonizare contabilă, sector public, armonizare formală, armonizare materială, IPSAS, internațional, EPSAS, european, comparabilitate, transparență, responsabilitate public asumată

## INTRODUCERE

În prezent, procesul de globalizare are un impact tot mai puternic asupra modului în care se desfășoară activitățile economice, acesta urmărind crearea unei uniformități a practicilor la nivel global. În sfera contabilității, procesul de globalizare se manifestă prin intermediul armonizării contabile, considerată o reconciliere a diferitelor puncte de vedere, fiind mai practică și mai puțin rigidă decât uniformitatea, care poate conduce la impunerea unor puncte de vedere ale unor țări asupra altora (Jeno, 2010). În cazul sectorului public, încă de la începutul anilor 90, IFAC a inițiat un program major de armonizare, menit a dezvolta un set unic de standard de contabilitate pentru sectorul public și a promova introducerea lor la toate nivelurile administrației, respectiv central, regional și local (Fuertes, 2008).

Armonizarea contabilă aduce cu sine numeroase beneficii, dintre care amintim cel pe care îl considerăm cele mai important, și anume îmbunătățirea comparabilității informațiilor financiare (Saudagaran & Diga, 1998; Carmona & Trombetta, 2008), însă, pe de altă parte, acest proces implică un dezavantaj major, și anume posibilitatea pierderii suveranității de către anumite state, ceea ce poate conduce la o reticență în ceea ce privește aplicarea referențialelor internaționale (Manes Rossi et al., 2016).

Armonizarea și modernizarea sistemului contabil în sectorul public sunt prezente și actuale atât la nivel internațional, cât și european, fiind părți integrante ale reformei managementului sectorului public, respectiv a Noului Management Public (New Public Management – NPM). Atât țările emergente, cât și cele dezvoltate, au fost supuse unor presiuni externe din partea unor organisme precum OECD, Banca Mondială sau Fondul Monetar Internațional, în vederea reformării administrațiilor publice, prin preluarea elementelor NPM, între care, practicile contabile sunt considerate un element esențial al succesului implementării NPM (Navarro & Bolivar, 2007). Recent, s-a intensificat atenția acordată conceptului de Noua Guvernanță Publică (New Public Governance – NPG), aceasta vizând managementul unor sisteme complexe de furnizare a serviciilor, în comparație cu NPM, care vizează managementul unor entități individuale (Wiesel & Modell, 2014).

Armonizarea contabilă în sectorul public și-a câștigat importanța prin prisma faptului că este considerată o modalitate de a îmbunătăți semnificativ responsabilitatea public asumată a administrațiilor, de a facilita analiza și comparația rapoartelor financiare

întocmite în sectorul public de către părțile interesate, respectiv de a evalua performanța diferitelor niveluri ale administrației. Totodată, fiind considerată și un instrument de îmbunătățire a transparenței și comparabilității, armonizarea contabilă contribuie, implicit, și la îmbunătățirea procesului decizional (Bellanca, 2014; Brusca et al., 2015). Recunoscând implicațiile armonizării în vederea îmbunătățirii transparenței, o serie de organisme și instituții internaționale și europene precum OECD, Comisia Europeană, Fondul Monetar Internațional sau companiile din grupul Big 4 oferă sprijin cercetării din domeniul armonizării contabile în sectorul public (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016).

Armonizarea contabilă în sectorul public are ca reper, la nivel internațional Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS), elaborate de către International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), organism al cărui obiectiv este reprezentat de sprijinirea interesului public, prin dezvoltarea de standarde de contabilitate de înaltă calitate, care să fie folosite de instituțiile publice în procesul de întocmire a situațiilor financiare cu scop general.

Principalele obiective ale referențialelor IPSAS se referă la sprijinirea procesului de armonizare contabilă, creșterea comparabilității, dar și la îmbunătățirea transparenței prezentării informațiilor din sectorul public. Aplicarea acestor standarde nu este obligatorie, ci doar recomandată (Tiron-Tudor, 2010), aceasta depinzând de libera alegere a administrațiilor publice sau de diverse presiuni exercitate de către anumite instituții (Gomes et al., 2015). În plus, la nivel european, în ultima perioadă, crearea și dezvoltarea EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) de către Comisia Europeană, prin intermediul Eurostat, are în vedere realizarea unei armonizări contabile între statele membre ale Uniunii Europene (Mussari, 2014).

Structura prezentului demers științific înglobează patru părți principale. Astfel, prima parte a lucrării se concretizează în determinarea stadiului actual al cunoașterii în ceea ce privește particularitățile sectorului public față de sectorul privat, reformele cheie întreprinse în ultimele decenii în cadrul sectorului public, precum și utilizatorii informației contabile generate în sectorul public. În demersul privind studiul particularităților, s-a utilizat o abordare de la general înspre particular, finalizându-se cu abordarea unor aspecte de natură contabilă, care privesc armonizarea contabilă formală și respectiv materială. În același timp, prima parte include o analiză a principalelor reforme din contabilitatea publică a ultimelor decenii, cu accent pe

tranziția de la contabilitatea de numerar la contabilitatea de angajamente. În plus, această primă parte include și o sinteză a caracteristicilor NPM, precum și ale NPG, cu evidențierea asemănarilor și deosebirilor dintre cele două concepte. Prima parte se încheie cu un sumar al clasificărilor utilizatorilor informației contabile din sectorul public, accentul fiind pus pe caracteristicile particulare ale acestora, raportat la utilizatorii informației contabile din sectorul privat.

A doua parte a lucrării tratează procesul de armonizare a raportărilor în sectorul public. Armonizarea raportărilor financiare în sectorul public este abordată atât la nivel internațional, cât și la nivel european, accentul fiind pus pe motivele pentru care acest proces este necesar a fi realizat în cadrul sectorului public, dar și pe condițiile specifice sectorului public și pe implicarea organismelor europene și a companiilor de consultanță în procesul de armonizare contabilă la nivel european. Următoarele secțiuni ale capitolului abordează raportările financiare în paralel cu cele statistice și bugetare, dorind să evidențieze elementele care favorizează și, respectiv, dificultățile cu care se confruntă procesul de armonizare la nivelul sectorului public. În zona raportărilor financiare și statistice s-a realizat un studiu comparativ între IPSAS și situațiile guvernamentale cu scop statistic (GFS), precum și între rapoartele întocmite conform acestor două seturi de reglementări, armonizarea din sectorul public vizând și alinierea acestor două tipuri de situații, deși acestea au scopuri diferite. În continuarea capitolului a fost inclusă și o analiză a sistemului european de conturi (ESA). În finalul celei de-a doua părți a lucrării, este investigată relația dintre raportările financiare și cele bugetare, cele din urmă având o importanță deosebită pentru entitățile din sectorul public, bugetul fiind considerat un instrument esențial în cazul acestor instituții.

A treia parte a lucrării reprezintă o analiză a gradului de armonizare formală (de jure) între reglementările românești referitoare la contabilitatea publică și standardele amintite. Metoda folosită pentru analiza gradului de armonizare formală este reprezentată de coeficienții lui Jaccard, această metodă fiind folosită cel mai adesea în cadrul literaturii de specialitate pentru analiza gradului de armonizare formală dintre anumite seturi de reglementări și, totodată, fiind metoda care prezintă un grad mai ridicat de încredere decât alte metode folosite în acest scop (Fontes et al., 2005).

În cadrul ultimei părți a lucrării s-a investigat măsura în care administrațiile publice locale de dimensiune mare din Uniunea Europeană respectă recomandările

standardelor internaționale de contabilitate în ceea ce privește prezentarea informațiilor în situațiile financiare. Alegerea acestor administrații publice locale rezidă din faptul că acestea reprezintă nivelul administrației cel mai apropiat de cetățeni, utilizând 28% din Produsul Intern Brut în cadrul desfășurării activității (Torres et al., 2006; Galera et al., 2014). Obiectivul studiului este reprezentat de măsurarea gradului de armonizare materială (de facto) dintre situațiile financiare întocmite de aceste administrații și cele 14 standarde de contabilitate internațională pentru sectorul public, despre care, conform opiniei oficial formulate printr-un proces de consultare publică, Comisia Europeană consideră că ar putea fi implementate cu adaptări minore sau chiar fără. Conform abordărilor utilizate în literatura de specialitate, am convenit asupra alegerii populației drept criteriu de mărime folosit pentru selecția administrațiilor publice locale, valoarea considerată reprezentativă în acest caz fiind de 300.000 de locuitori, acesta fiind pragul de la care orașele sunt considerate ca fiind mari (Armoogum & Madre, 1998; Bresson et al., 2004). Standardele analizate sunt următoarele: IPSAS 1, IPSAS 2, IPSAS 3, IPSAS 4, IPSAS 5, IPSAS 9, IPSAS 10, IPSAS 11, IPSAS 12, IPSAS 14, IPSAS 16, IPSAS 19, IPSAS 27 și IPSAS 32, în timp ce instrumentul folosit pentru măsurarea armonizării materiale este indicele de prezentare a informațiilor (Disclosure Index), acesta fiind determinat prin intermediul unei analize de conținut a unui set de situații financiare publicate pe internet de administrațiile publice locale mari din Uniunea Europeană, pe baza unei liste de verificare întocmită de Ernst & Young în septembrie 2012, listă care cuprinde 380 de elemente.

## SINTEZA CAPITOLULUI 1

Sectorul public este definit ca acea parte a economiei naționale ale cărei activități de natură economică sau non-economică sunt sub controlul și coordonarea guvernului. În același timp, sectorul public furnizează servicii în vederea maximizării bunăstării populației și a interesului public (Ibanichuka & Aca, 2014).

Între sectorul public și privat există o serie de diferențe fundamentale (Guthrie, 1998; Sørensen & Torfing, 2012; Titi Amayah, 2013; Madhani, 2014). Cea mai importantă dintre acestea este scopul entităților, respectiv instituțiile publice vizează maximizarea bunăstării, luând în considerare interesul public, în timp ce companiile din sectorul privat urmăresc maximizarea profitului (Biondi, 2012).

Instituțiile publice sunt semnificativ diferite de companiile din sectorul privat și prin prisma unor aspecte precum varietatea părților interesate, constrângerile manageriale, permeabilitate, acestea fiind influențate într-o măsură mai mare de evenimente externe, instabilitate, dată de schimbările produse la nivel politic, respectiv absența presiunilor competitive caracteristice pieței (Boyne, 2002).

Diferențe însemnate între sectoarele public și privat există și în ceea ce privește strict aspectele de natură contabilă. Aspecte importante referitoare la furnizarea bunurilor și serviciilor, prestațiile sociale, dreptul de proprietate asupra activelor, modalitățile de finanțare sunt foarte eterogene și diferă semnificativ față de sectorul privat. În cazul acestuia din urmă, activele nefinanciare sunt tratate ca intrări de resurse în cadrul procesului de producție, acest lucru fiind valabil doar pentru anumite părți ale acțiunilor din sectorul public (Barton, 1999).

Chan (2009) susține ideea conform căreia sectorul public are o pondere foarte mare în cadrul unei economii și este prea însemnat din punct de vedere economic și politic pentru a fi văzut ca o ”industrie specială”. Diferențele existente în acest moment între contabilitatea sectorului public și contabilitatea sectorului privat sunt considerabile, fiind date în special de faptul că ”business accounting” (contabilitatea sectorului privat) nu deține instrumentele necesare pentru a gestiona anumite probleme cum sunt veniturile de natură fiscală, precum și recunoașterea și măsurarea activelor aferente domeniului public, iar apariția unor principii general aplicabile în ambele sectoare poate rezulta numai printr-un dialog permanent între contabilii din mediul privat și specialiștii din cadrul finanțelor publice.



Din perspectivă istorică, contabilitatea sectorului public a fost bazată inițial pe numerar (cash basis accounting), aceasta fiind inventată în urmă cu 250 de ani în Austria și utilizată pentru prima dată în țări precum Austria, Belgia, Finlanda și Germania (Bellanca et al., 2015).

Schimbarea și, respectiv, modernizarea contabilității sectorului public, include progrese în ceea ce privește îmbunătățirea aspectelor legate de costuri și de bugetare, dar principala schimbare care a atras atenția publică a fost tranziția spre contabilitatea de angajamente, proces care a avut efecte semnificative asupra raportării financiare și a responsabilității public asumate (accountability) (Perrin, 1998; Tickell, 2010).

Contabilitatea de angajamente a fost dezvoltată în scopul raportării financiare de către entitățile din sectorul privat și a fost considerată ca fiind superioară din punctul de vedere al eficienței față de contabilitatea de casă (cash accounting), fiind mai reprezentativă pentru măsurarea sustenabilității și furnizând informații mult mai relevante în cadrul procesului de luare a deciziilor. În același timp, contabilitatea de angajamente este considerată mai complexă, din punctul de vedere al expertizei tehnice temeinice și raționamentului profesional ridicat pe care le necesită (Mhaka, 2014).

Un concept de bază esențial pentru buna desfășurare a activității în sectorul public și prezentat în cadrul literaturii de specialitate este responsabilitatea public asumată. Studiarea raportării financiare în sectorul public aduce în discuție acest concept, existând o legătură strânsă între raportarea financiară și responsabilitatea public asumată, definită ca „responsabilitatea de a furniza informații care să permită utilizatorilor informației contabile să emită judecăți de valoare asupra poziției, performanței financiare, a finanțărilor și investițiilor, cât și asupra conformității entității” (McGregor, 1999). Responsabilitatea public asumată este asociată cu răspunderea legată de un anumit comportament sau acțiune (Barton, 2006; Monfardini, 2010; Goliday, 2012), fiind clasificată în patru categorii: birocratică, legală, profesională și politică (Romzek & Dubnick, 1987), categorii la care Romzek (2000) adaugă ulterior responsabilitatea ierarhică.

Responsabilitatea public asumată este strâns conectată de aspecte precum respectarea transparenței informaționale și a cadrului legal în vigoare, asigurarea unei utilizări prudente și raționale a resurselor existente sau furnizarea unui feedback

organizațional în scopul facilitării desfășurării proceselor interne (Greiling & Halachmi, 2013), fiind văzută ca o relație între politicieni și cetățeni, dar și între politicieni și managerii instituțiilor publice (Almquist et al., 2013). De asemenea, Pallot (1992) evidențiază natura socială a relației pe care această responsabilitate o creează între producătorii și utilizatorii de informație contabilă în sectorul public.

Există autori care asociază responsabilitatea public asumată cu o nouă formă de guvernare, mai ales în contextul în care „fără responsabilitate nu pot exista sancțiuni, iar fără sancțiuni nu poate exista putere” (Bryane, 2005). Conceptul de guvernare este asociat în special cu sectorul privat și se referă la ansamblul măsurilor prin care organizațiile sunt conduse și controlate. Există însă principii ale guvernării care se aplică în aceeași măsură atât în sectorul privat, cât și în sectorul public. Astfel, se recomandă deschidere din partea organizațiilor în ceea ce privește prezentarea informațiilor, integritate și completitudine a informațiilor prezentate, dar și responsabilitate public asumată pentru acțiunile întreprinse (Madhani, 2014).

Adaptat la necesitățile sectorului public, conceptul de guvernare este asociat cu sintagmele “Noul Management Public (NPM)” și “buna guvernare” (Rhodes, 1996). Guvernarea include diferite tipuri de mecanisme, în special anumite structuri care clarifică responsabilitățile părților interesate (stakeholders) în ceea ce privește organizația, abilitățile necesare pentru îndeplinirea acestor responsabilități și instrumente precum sistemele de control intern și responsabilitate externă (Almquist et al., 2013).

Noul Management Public (NPM) reprezintă o controversă a ultimelor decenii de cercetare în domeniul sectorului public. Acesta este utilizat pentru a descrie într-o manieră globală reorganizarea organismelor din sectorul public, prin apropierea modului lor de gestionare de managementul organizațiilor din sectorul privat, printr-o serie de reforme (Dunleavy & Hood, 1994), care includ, pe lângă adoptarea tehnicilor de management specifice sectorului privat în sectorul public, dezvoltarea unor mecanisme bazate pe funcționarea liberă a pieței, dar și divizarea administrațiilor în mai multe organizații cvasi-autonome (Hyndman & Connolly, 2011).

În ultima perioadă, este acordată o atenție tot mai ridicată conceptului de New Public Governance (Noua Guvernare Publică – NPG), în detrimentul NPM. Spre deosebire de abordarea bazată pe NPM, abordarea bazată pe NPG vizează mai degrabă latura

interorganizațională, în timp ce prima abordare vizează mai degrabă latura intraorganizațională. Conform lui Lindsay et al. (2014), o abordare bazată pe latura intraorganizațională nu este atât de eficientă, dat fiind faptul că aceasta nu reflectă natura interactivă a furnizării de servicii publice din prezent.

Diferența fundamentală între o abordare bazată pe management și o abordare bazată pe guvernanță este descrisă foarte sugestiv de Bovaird (2009), prin prisma unei situații practice foarte des întâlnite în cadrul societății actuale: în timp ce o abordare de tip managerial ar fi concentrată pe eforturile de îmbunătățire în ceea ce privește activitatea de curățare a străzilor și pe o respingere a ideii de colectare, o abordare bazată pe guvernanță ar fi concentrată pe rolul cetățenilor în respectarea principiilor de curățenie, conform cărora nimeni nu trebuie să arunce gunoaie pe stradă și, mai mult decât atât, ar trebui ca acestea să fie colectate selectiv.

În ceea ce privește utilizatorii informației contabile din sectorul public, literatura de specialitate cuprinde o serie de clasificări ale acestora. Astfel, cea mai cuprinzătoare clasificare identificată în cadrul acestei lucrări aparține lui Mayston (1992) și cuprinde șapte categorii de utilizatori, incluzând cetățenii, reprezentanții acestora, factorii de decizie (Guvernul și ministerele), managerii instituțiilor publice, angajații și profesioniștii din instituțiile publice, organismele de reglementare și creditorii instituțiilor publice.

## SINTEZA CAPITOLULUI 2

Conceptul de armonizare în domeniul contabilității desemnează procesul de aliniere, compatibilizare, a normelor contabile în vigoare. Scopul procesului de armonizare a standardelor internaționale de contabilitate este de a reduce sau de a depăși diferențele la nivel mondial, în scopul de a ajunge la o mai bună comparabilitate internațională a situațiilor financiare (Choi et al, 2005, Tiron-Tudor, 2010). Atingerea unei armonizări implică un consens general la nivelul sistemelor contabile, acesta fiind însă destul de improbabil, ținând cont de multitudinea factorilor de natură funcțională, culturală sau ideologică ce influențează diferențele de viziune (Saudagaran & Diga, 1998). Măsurarea armonizării contabile internaționale permite factorilor de decizie din sfera contabilității să evalueze efectul recomandărilor lor și să identifice aspectele asupra cărora trebuie să-și concentreze eforturile în viitor (Pierce & Weetman, 2002).

Diferența fundamentală între procesele de armonizare și standardizare este dată de strictețea standardelor de contabilitate. Astfel, un cadru legal care contribuie la dezvoltarea armonizării este caracterizat de o flexibilitate mai ridicată, în timp ce un cadru legal care sprijină standardizarea este caracterizat de strictețe și rigiditate ridicată. Armonizarea tinde spre o reducere între diferențele contabile, deci spre o desprindere de diversitatea totală în timp ce standardizarea tinde spre eradicarea acestor diferențe, deci spre o uniformitate globală (Fuertes, 2008). În cazul standardizării, nu există loc de alternative, chiar dacă realitățile economice sunt diferite (Benito et al., 2007). Mussari (2014) denumesc standardizarea extremă drept unificare, aceasta fiind definită ca o încercare de a anula orice formă de diversitate.

Armonizarea contabilă la nivel internațional are la bază standarde internaționale de contabilitate: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) pentru sectorul public și International Accounting Standards (IAS), respectiv International Financial Reporting Standards (IFRS) pentru sectorul privat (Pina & Torres, 2003).

În cazul sectorului public, ideea de armonizare a contabilității este mult mai recentă decât în cazul sectorului privat (Manes Rossi et al., 2016), motiv pentru care nu i s-a acordat aceeași importanță ca și celei din sectorul privat (Brusca & Martinez, 2015), neexistând un interes foarte ridicat pentru armonizarea contabilă în sectorul public, având în vedere diferențele mari dintre state și particularitățile sectorului public (Benito et al., 2007).

Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) reprezintă un set de 40 de standarde bazate pe contabilitatea de angajamente și un standard bazat pe contabilitatea de casă. Acestea sunt elaborate și dezvoltate de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (International Public Sector Accounting Standards Board - IPSASB) și reprezintă un stimul cheie pentru procesul de armonizare contabilă în sectorul public. IPSASs sunt concepute în scopul asigurării unor informații financiare de calitate înaltă, comparabile la nivel internațional, pentru îmbunătățirea transparenței (Abushamsieh et al., 2013).

La nivel global, există țări care aplică IPSAS în totalitate (Canada, Australia, Noua Zeelandă), dar și țări în care adoptarea IPSAS este un proces în desfășurare (Statele Unite ale Americii, Turcia) (Feschiyan, 2013). În privința țărilor europene, există unele țări ale căror legislații reflectă IPSAS, cum este cazul Austriei, Estoniei, Lituaniei, Maltei, Slovaciei, Portugaliei sau Spaniei, unele dintre acestea fiind încă în proces de implementare IPSAS, în timp ce alte țări au standarde naționale de contabilitate care nu diferă semnificativ de IPSAS (Regatul Unit sau Suedia) (Pontoppidan & Brusca, 2016).

IPSASB sugerează faptul că IPSAS ar putea constitui un ajutor pentru organismele de reglementare în dezvoltarea de noi reguli, pentru a contribui la creșterea comparabilității (Tiron-Tudor, 2010), dar având în vedere că implementarea IPSAS este doar o recomandare (Adhikari et al., 2012), guvernele și organismele de reglementare contabilă naționale au dreptul să stabilească regulile de raportare în jurisdicțiile lor.

Adoptarea IPSAS întâmpină numeroase bariere sau critici privind apropierea de standardele pentru sectorul privat, interesul manifestat de către state pentru a-și menține controlul și suveranitatea, costurile și training-urile pe care le-ar implica această adoptare, dar și preocupările privind governanța IPSASB. Apropierea față de standardele pentru sectorul privat generează incompletitudinea IPSAS în ceea ce privește anumite necesități specifice sectorului public, cum ar fi taxarea sau beneficiile de natură socială. O altă critică adusă acestor standarde este legată de faptul că acestea nu abordează într-o manieră corespunzătoare particularitățile bugetare ale administrației publice, menționând doar informațiile bugetare care ar trebui incluse în rapoartele financiare. Acest aspect este în contrast cu importanța acordată bugetului, în special în anumite țări și poate constitui un risc privind

adoptarea IPSAS, în special în țări în care bugetul reprezintă o bază a sistemului contabil, cum este cazul Finlandei. În plus, includerea valorii juste ca și criteriu de măsurare în sectorul public este vehement criticată (Brusca & Martinez, 2015).

Referitor la armonizarea contabilă în sectorul public la nivel european, conform Eurostat, aceasta se dorește a fi realizată prin crearea și dezvoltarea Standardelor Europene de Contabilitate pentru Sectorul Public (EPSAS), ținând cont de faptul că s-a ajuns la concluzia că IPSAS nu pot fi implementate cu ușurință în actuala formă în statele membre ale Uniunii Europene (Mussari, 2014). Necesitatea principală a creării și dezvoltării EPSAS este dată de existența unor diferențe semnificative între IPSAS și ESA, diferențe a căror reconciliere este urmărită prin intermediul creării acestor standarde aplicabile la nivelul Uniunii Europene (Jones & Caruana, 2015).

În acest moment, măsura în care EPSAS ar fi diferite de IPSAS nu este determinată, standardele din urmă fiind folosite ca referință pentru dezvoltarea celor dintâi. Dat fiind faptul că 2012 reprezintă momentul consultării publice referitoare la IPSAS, anul preconizat pentru implementarea EPSAS la nivelul Uniunii Europene este 2020, considerat un termen realist pentru realizarea acestui obiectiv. Deși este destul de greu ca aceste standarde să fie implementate în toate cele 28 de state membre, reducerea numărului statelor unde calitatea informațiilor obținute este scăzută ar facilita îndeplinirea sarcinilor Eurostat. Un rezultat potențial al implementării EPSAS va avea un rol simbolic pentru îmbunătățirea comparabilității performanțelor financiare ale statelor membre, deoarece diferențele de natură socială sau legislativă și modul în care contabilitatea publică funcționează la nivel central, local sau regional limitează această comparabilitate, ea putând astfel să fie realizată doar la nivel retoric (Heald & Hodges, 2015).

Standardele EPSAS ar urma să ia forma unor acte juridice având caracter obligatoriu, elaborate de un comitet EPSAS, compus din reprezentanți ai statelor membre, prezidat de Comisia Europeană și sprijinit de grupuri de lucru, alte părți interesate fiind implicate prin intermediul consultărilor sau în calitate de observatori (Müller-Marqués Berger, 2016).

Conform unui studiu efectuat de PricewaterhouseCoopers (2014), indiferent de gradul în care IPSAS sunt considerate o referință pentru dezvoltarea EPSAS, există mai multe argumente contra decât pro creării și dezvoltării acestor standarde valabile la

nivelul Uniunii Europene, ceea ce constituie încă un aspect ce ridică numeroase semne de întrebare cu privire la necesitatea reală a elaborării și implementării unor standarde valabile la nivelul Uniunii Europene. Totuși, scenariul în care EPSAS sunt dezvoltate având IPSAS drept punct de referință prezintă un singur argument major împotriva acestui scenariu, concretizat în riscul unei implicări reduse din partea statelor care au tendința să respingă IPSAS.

În prezent, procesul de creare și dezvoltare EPSAS se află în stadiul de emitere a unor documente (Issues Papers), pentru a identifica principalele problematice care ar trebui abordate în viitoarele standarde EPSAS, potențialele rezultate ale unei convergențe între EPSAS și ESA sau avantajele și dezavantajele anumitor opțiuni cuprinse în standardele existente în prezent. Până în acest moment, a fost publicat un număr de 10 Issues Papers, acestea vizând următoarele problematice: beneficiile angajaților, activele de patrimoniu, activele de infrastructură, opțiunile incluse în IPSAS, activele militare, raportarea pe segmente, raportarea în cadrul entităților de dimensiuni mici, beneficiile sociale, contribuțiile sociale și taxele.

În ceea ce privește armonizarea dintre raportările financiar-contabile (IPSAS) și cele de natură statistică (GFS), rezultatele studiului aparținând lui Crișan & Fulop (2014) și care se concretizează într-o analiză a scrisorilor de comentarii (comment-letters) ale unui eșantion de 25 de părți interesate de subiectul acestor diferențe revelează faptul că peste trei sferturi dintre aceste părți consultate consideră că diferențele semnificative între cele două tipuri de rapoarte, referitoare la aspecte precum măsurarea și recunoașterea activelor negeneratoare de numerar (activele de patrimoniu), costurile îndatorării, capitalizarea și clasificarea activelor folosite în apărare (arme), recunoașterea și derecunoașterea instrumentelor financiare sau costuri asociate cu cercetarea și dezvoltarea sunt rezolvate.

Pe lângă sistemele de raportare financiară și statistică, instituțiile publice întocmesc și raportări de tip bugetar. Spre deosebire de sistemele contabil și statistic, în cele mai multe dintre țări, bugetele sunt întocmite pe o bază de numerar (Dasi et al., 2016). La nivelul statelor Europei, rezultatele studiului realizat de Brusca et al. (2015) indică o eterogenitate destul de ridicată în ceea ce privește bazele pe care se fundamentează bugetul la diferitele niveluri ale administrației.

### SINTEZA CAPITOLULUI 3

Cadrul cercetării armonizării contabile la nivel internațional se bazează pe trei direcții principale, și anume: armonizare formală, armonizare materială și calitatea informației contabile. În plus, analizele detaliate bazate pe cercetări cantitative ar trebui să includă și aspecte legate de infrastructura sistemelor și factorii care influențează mediul macro (macro environment). În ceea ce privește armonizarea formală, măsurarea acesteia s-ar putea face prin metode precum coeficienții lui Jaccard, obiectivul principal al acesteia fiind de a îmbunătăți armonizarea materială, însă nu este neapărat ca primul tip de armonizare să conducă la al doilea (Xiaohui & Fang, 2008).

Un element cheie în studiul procesului de armonizare contabilă este reprezentat de distincția dintre armonizarea formală (de jure) și armonizarea materială (de facto). Van der Tas (1988) definește pe scurt armonizarea formală ca fiind “armonizarea prevederilor legale privind raportarea financiară”, acest tip de armonizare vizând gradul de compatibilitate dintre reglementări internaționale și naționale de contabilitate (Strouhal et al., 2011). Astfel, primul tip implică armonizarea între standarde, respectiv reglementări legislative, iar al doilea tip se referă la armonizarea între practicile aplicate în cadrul organizațiilor, metodele contabile aplicate în cadrul rapoartelor financiare, volumul datelor oferite prin intermediul acestor rapoarte, fără a fi relevant dacă aceste practici sunt influențate în vreun fel de reglementări (Van der Tas, 1992; Garrido et al., 2002; Perramon & Amat, 2006). Ambele tipuri de armonizare se pot concentra pe probleme legate de măsurare (recunoaștere, evaluare, estimare) sau pe probleme legate de prezentarea informațiilor (cantitatea de informații furnizată de către entități) (Emenyonu & Adhikari, 1998). Totodată, armonizarea formală este rezultatul inițiativelor implementate de organismele cu rol de reglementare și de implementare a standardelor. Astfel, acest proces reprezintă o suprapunere a unor rezultate dorite, care sunt promulgate de autoritățile publice (Globerman & Singleton, 2001).

În mod normal, o atingere a armonizării formale ar conduce la armonizarea materială, dar nu în toate cazurile se întâmplă astfel. Deși unul dintre obiectivele armonizării formale este îmbunătățirea armonizării materiale, prin intermediul creării unor standarde contabile de înaltă calitate, care să furnizeze tratamentele contabile care ar



trebui urmate în întocmirea situațiilor financiare (Xiaohui & Fang, 2008), armonizarea formală ar putea fi acompaniată de un proces total opus (disharmonization) dacă standardele respective permit organizațiilor alegerea mai multor alternative (Van der Tas, 1988). În același timp, armonizarea materială ar putea fi realizată fără a fi stimulată de armonizarea formală, situație denumită *armonizare spontană* (Van der Tas, 1992; Canibano & Mora, 2000).

Obiectivul prezentului capitol este de a măsura gradul de armonizare formală (legislativă) între principalele reglementări contabile românești și următoarele standarde de contabilitate internațională pentru sectorul public: IPSAS 1, IPSAS 2, IPSAS 3, IPSAS 4, IPSAS 5, IPSAS 9, IPSAS 10, IPSAS 11, IPSAS 12, IPSAS 14, IPSAS 16, IPSAS 19, IPSAS 27 și IPSAS 32. Motivul alegerii acestor standarde pentru efectuarea analizei este reprezentat de faptul că aceste sunt cele mai susceptibile a fi implementate în forma actuală sau într-o formă foarte apropiată, fiind considerate de către Uniunea Europeană ca fiind implementabile cu adaptări minore sau chiar deloc. Instrumentul ales pentru măsurarea armonizării de legislație, acesta este reprezentat de coeficienții lui Jaccard, acesta fiind utilizat adesea în literatura de specialitate (Strouhal, 2009; Tiron Tudor, 2010) și prezentând un grad de încredere mai ridicat decât alte instrumente folosite în același scop (Fontes et al., 2005).

Sistemul de contabilitate publică din România a evoluat într-un mod firesc, ținând cont de modificările la care această țară a luat parte de-a lungul deceniilor. Fiind un stat fost comunist, sistemul de contabilitate publică a suferit o serie de modificări, în special după căderea regimului comunist. Aceste modificări semnificative au fost generate de necesitatea adaptării la caracteristicile economiei de piață, regimului comunist fiindu-i caracteristică economia de tip centralizat. Există anumite reglementări legislative considerate definitorii pentru evoluția sistemului de contabilitate publică din România, cum ar fi Legea Contabilității nr. 82/1991, OMFP nr. 1746/2002, HG nr. 81/2003, OMFP nr. 1487/2003, dar și OMFP nr. 1917/2005.

Experiența României în ceea ce privește adoptarea IPSAS a început în anul 2002, odată cu trecerea de la contabilitatea de numerar la contabilitatea bazată pe angajamente, moment caracterizat de publicarea în Monitorul Oficial al Ordinului Ministerului Finanțelor Publice nr. 1746/2002, ordin care cuprinde aprobarea normelor metodologice referitoare la conducerea și organizarea contabilității patrimoniului instituțiilor publice, a planului de conturi, respectiv a monografiei

contabile pentru operațiunile principale. În cadrul realizării acestor modificări majore ale sistemului românesc de contabilitate publică, pe lângă forma oficială a standardelor IPSAS, au fost luate în considerare și elemente precum Sistemul European de Conturi (SEC 95), Regulamentul Financiar al Consiliului Europei nr. 1605/2002 sau Manualul Statisticilor Financiare Guvernamentale (GFS), întocmit de FMI, prin intermediul departamentului de statistică (Nistor, 2009).

Comparația reglementărilor românești referitoare la contabilitatea publică și IPSAS considerate a fi implementabile cu adaptări minore sau chiar deloc, comparație realizată prin intermediul măsurării gradului de armonizare formală utilizând coeficienții lui Jaccard, indică valori relativ scăzute ale acestor coeficienți. Astfel, în cazul unui singur standard (IPSAS 10), valoarea coeficientului de similitudine este de 0.5, însă considerăm foarte relevantă mențiunea conform căreia elementele comune ale acestui standard și ale reglementărilor românești analizate se referă doar la definirea anumitor termeni. În contrast, există patru standarde (IPSAS 11, IPSAS 16, IPSAS 27 și IPSAS 32) ale căror conținut nu se regăsește deloc în reglementările românești analizate în acest caz. Altor două standarde (IPSAS 2 și IPSAS 5) le corespund valori ale coeficientului de similitudine mai mici de 0.1. Trei dintre standarde (IPSAS 4, IPSAS 12 și IPSAS 14) au valori corespunzătoare ale coeficientului de similitudine cuprinse între 0.1 și 0.2. Standardului IPSAS 9 îi corespunde o valoare cuprinsă între 0.2 și 0.3, în timp ce standardelor IPSAS 1 și respectiv IPSAS 3 le corespund valori cuprinse între 0.4 și 0.5.

## **SINTEZA CAPITOLULUI 4**

Prezentul demers științific se încadrează în aria transparenței și comparabilității informației contabile generate în sectorul public, piloni ai bunei guvernante în sectorul public. Astfel, pe baza unui set de standarde IPSAS considerate, se determină nivelul de suprapunere cu cerințele de prezentare a informațiilor cuprinse în aceste standarde și scoțând în evidență diferențele între țările Uniunii Europene, dar și standardele în cazul cărora cerințele nu sunt respectate. Sunt folosite situațiile financiare publicate exclusiv pe internet, din considerente de accesibilitate, având în vedere faptul că demersul științific vizează administrații locale de pe întreg teritoriul Uniunii Europene. În altă ordine de idei, o mare parte din țările Uniunii Europene, precum Belgia, Finlanda, Grecia, Portugalia, Spania, Suedia sau Regatul Unit utilizează baza de angajamente la nivelul administrațiilor locale (Brusca et al., 2015), standardele IPSAS care constituie baza prezentului studiu fiind bazate pe contabilitatea de angajamente.

Obiectivul prezentului demers științific este de a determina gradul de conformitate dintre situațiile financiare publicate pe site-urile proprii de către un eșantion de administrații publice locale din Uniunea Europeană și recomandările privind prezentarea informațiilor aferente standardelor internaționale despre care Comisia Europeană afirmă că „ar putea fi implementate cu adaptări minore sau deloc”. Studiul vizează exclusiv aspecte legate de prezentarea informațiilor în cadrul situațiilor financiare, iar un grad ridicat de prezentare a informațiilor în conformitate cu standardele considerate nu poate fi asimilat cu aplicarea efectivă a acestor standarde. De asemenea, situațiile financiare analizate în cadrul studiului sunt cele publicate exclusiv pe internet, aceasta fiind o limitare inerentă și semnificativă a prezentului studiu. Instrumentul folosit pentru efectuarea acestei analize este indicele de prezentare a informațiilor în situațiile financiare (Disclosure Index). Caracterul de noutate al studiului este determinat de faptul că în cadrul literaturii de specialitate nu există un număr mare de studii care să folosească drept metodă indicele de prezentare a informațiilor (Disclosure Index) în sectorul public și având ca referință un număr atât de ridicat de standarde, respectiv un număr atât de ridicat de elemente în cadrul listei de verificare (checklist).

Dezvoltarea comunicațiilor prin intermediul internetului a avut un rol esențial în modernizarea administrației publice, această dezvoltare facilitând transparența instituțiilor publice într-o manieră simplă și eficientă din punctul de vedere al costurilor (Manes Rossi et al., 2016b). Internetul nu a revoluționat doar modul în care administrațiile colectează și diseminează informațiile, dar a redefinit și așteptările referitoare la administrația publică și accesul la serviciile publice. Prin intermediul acestui mijloc de comunicare, sectorul public a dobândit posibilitatea creării unui dialog real între administrațiile publice și părțile interesate (Tirado Valencia et al., 2016), promovând transparența și responsabilitatea public asumată, în special prin intermediul prezentării unui volum mai mare de informații și facilitând investigarea acestora, această analiză fiind mult mai accesibilă decât în cazul analizei unor documente tipărite (Lourenço et al., 2013).

În cadrul prezentului demers științific, am luat în considerare standardele IPSAS prezentate de Comisia Europeană (2013), prin intermediul Eurostat ca fiind posibil implementabile cu adaptări minore sau deloc și anume: IPSAS 1 *Prezentarea situațiilor financiare*, IPSAS 2 *Situațiile fluxurilor de trezorerie*, IPSAS 3 *Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori*, IPSAS 4 *Efectele variației cursurilor de schimb valutar*, IPSAS 5 *Costurile îndatorării*, IPSAS 9 *Venituri din tranzacții de schimb*, IPSAS 10 *Raportarea financiară în economiile hiperinflaționiste*, IPSAS 11 *Contracte de construcție*, IPSAS 12 *Stocuri*, IPSAS 14 *Evenimente ulterioare datei de raportare*, IPSAS 16 *Investiții imobiliare*, IPSAS 19 *Provizioane, datorii contingente și active contingente*, IPSAS 27 *Agricultura*, IPSAS 32 *Angajamente de concesiune a serviciilor: concedenți*. Aceste standarde sunt cele mai susceptibile a fi implementate în actuala formă.

Pentru efectuarea acestui studiu, eșantionul este reprezentat de municipalitățile din Uniunea Europeană care au o populație mai mare de 300000 de locuitori, considerate ca fiind orașe mari. Conform lui Rooji (2002), cu cât mărimea unei administrații publice locale este mai mare, cu atât mai mult aceasta se folosește de facilitățile financiare oferite de apartenența sa la Uniunea Europeană. În plus, populația unui oraș este considerată o variabilă esențială pentru studiile având drept obiect administrațiile publice locale (Heinelt & Hlepas, 2006).

În ceea ce privește rezultatele obținute în urma analizei celor 88 de seturi de situații financiare, cel mai important aspect revelat este reprezentat de valorile ridicate ale

indicelui de prezentare a informațiilor (Disclosure Index) care corespund situațiilor financiare emise de capitala Lituaniei (67.39%), aceasta fiind singura administrație locală lituaniană din eșantionul considerat. Exceptând Lituania, valorile medii care corespund Regatului Unit și Suediei sunt singurele din eșantion care depășesc 60%. În plus, toate municipalitățile din Regatul Unit publică toate cele 5 componente ale situațiilor financiare recomandate de IPSAS 1. Valoarea medie a indicelui de prezentare a informațiilor calculată exclusiv pentru municipalitățile aparținând Regatului Unit este de 62.26%. Astfel, bazat pe aspectele menționate anterior și pe raționamentul profesional, putem afirma că municipalitățile din Regatul Unit sunt cele mai responsabile (accountable), dând dovadă de cel mai ridicat grad de transparență informațională din eșantionul nostru.

De altfel, și alte studii întreprinse anterior confirmă faptul că, în ceea ce privește conformitatea cu recomandările IPSAS, țările anglo-saxone, incluzându-le pe cele non-europene precum Australia, SUA sau Noua Zeelandă, prezintă valorile cele mai ridicate ale gradului de conformitate, nu doar în aspecte care privesc prezentarea informațiilor în situațiile financiare, cât și în aspecte privitoare la recunoaștere sau măsurare. Rezultatele obținute în urma prezentului demers științific nu fac decât să confirme rezultatele anumitor cercetări anterioare.

Rezultatele analizei sugerează faptul că o parte din standardele luate în considerare pentru realizarea studiului, adică cele „ar putea fi implementate cu adaptări minore sau deloc”, nu sunt aplicabile sau iau în considerare anumite situații excepționale care nu sunt aplicabile pentru toate entitățile din eșantion. Spre exemplu, există o serie de elemente care corespund IPSAS 1 și sunt cuprinse în lista de verificare folosită pentru acest studiu care nu se aplică în cazul entităților din eșantion. În aceste cazuri, sunt luate în considerare anumite circumstanțe și situații excepționale în care managementul entității ajunge la concluzia că respectarea conformității cu cerințele unui anumit standard ar duce la interpretări greșite care ar aduce atingeri obiectivelor situațiilor financiare, situații în care situațiile financiare nu sunt întocmite pe baza principiului continuității activității sau perioada acoperită de situațiile financiare este mai mare sau mai mică de un an. Un alt exemplu elocvent în acest sens este IPSAS 4, standard care ia în calcul situația excepțională în care moneda de prezentare a valorilor din situațiile financiare este diferită de moneda funcțională a țării respective.

## **CONCLUZII GENERALE, LIMITĂRI ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII**

Deși preocuparea pentru cercetările asupra domeniului sectorului public nu este atât de vastă ca și în cazul sectorului privat, se poate observa o creștere a interesului pentru domeniul sectorului public, în special în ultimul deceniu. În cadrul prezentului demers științific, subiectul cercetării este reprezentat de sectorul public, accentul fiind pus pe armonizarea contabilă la nivel internațional, respectiv european, în cadrul acestui sector.

Investigarea stadiului actual al cunoașterii cu privire la acest domeniu de cercetare revelează anumite aspecte pe care le considerăm importante. În primul rând, în urma analizei articolelor colectate pentru revizuirea literaturii de specialitate, am constatat că aproximativ două treimi dintre acestea sunt publicate în jurnale cu recunoaștere internațională, cotate ISI și având susținerea unor edituri importante, jurnalele corespunzând unor domenii precum contabilitate, economie, management, audit financiar, finanțe publice, administrație publică sau științe politice și fiind indexate în baze de date recunoscute. În plus, o proporție însemnată dintre jurnalele incluse în cadrul acestei părți a lucrării sunt jurnale cu recunoaștere internațională, cotate ISI. Deși studiul ia în considerare și o serie de jurnale care nu sunt cotate ISI, considerăm că acestea sunt reprezentative pentru domeniul de cercetare, prin prisma articolelor pe care le conțin și care sunt incluse în acest studiu.

În plus, rezultatele analizei articolelor colectate indică faptul că mai mult de două treimi dintre acestea au fost publicate în ultimul deceniu, jumătate dintre acestea fiind publicate chiar în ultimii cinci ani, susținând astfel o idee exprimată anterior, conform căreia preocuparea pentru sectorul public ca domeniu de cercetare a fost una în creștere în special în ultimii zece ani.

Aceeași analiză de conținut a articolelor evidențiază principalele teme de cercetare abordate în cazul sectorului public. Astfel, cele mai multe dintre articolele studiate au ca temă principală de cercetare armonizarea și standardizarea contabilă, reformele efectuate în cadrul sectorului public pe parcursul ultimelor decenii sau aplicarea IPSAS. Alte teme principale de cercetare identificate în urma analizei literaturii de specialitate sunt reprezentate de abordarea teoretică a trăsăturilor caracteristice sectorului public, asemănări și deosebiri semnificative între sectoarele public și privat, aplicarea principiilor contabile bazate pe angajamente în cadrul sectorului public

(aceasta fiind o condiție esențială pentru adoptarea standardelor internaționale de contabilitate), tranziția de la contabilitatea de numerar la contabilitatea de angajamente în cadrul sectorului public și beneficiile aduse de acest proces sau potențiala implementare a EPSAS.

În plan teoretic, prezentul demers științific evidențiază în primul rând principalele diferențe dintre sectoarele public și privat. Astfel, considerăm că cele mai importante diferențe între sectoare se referă la scopul entităților care își desfășoară activitatea în cadrul lor, în sensul în care companiile din sectorul privat urmăresc obținerea unui profit cât mai ridicat, în timp ce entitățile din sectorul public urmăresc satisfacerea interesului public, prin furnizarea cât mai eficientă de servicii populației. Acest fapt face ca procesul decizional să se desfășoare diferit în entitățile din cele două sectoare, după cum urmează: în cazul companiilor din sectorul privat, deciziile sunt puternic influențate de condițiile de piață, în timp ce în cazul instituțiilor publice, deciziile sunt semnificativ influențate de evoluția politică. În plus, instituțiile publice se bucură de imunitate față de faliment, acestea fiind finanțate de la bugetul de stat, respectiv bugete locale, ceea ce face ca și atitudinea față de riscuri să fie diferită între aceste tipuri de entități.

Diferențele dintre cele două sectoare se manifestă și în planul utilizatorilor informației contabile. Astfel, în cazul sectorului public, principalii utilizatori ai acestui tip de informație sunt cetățenii, în calitatea lor de plătitori de impozite și taxe, sau reprezentanții acestora, aleși să îi reprezinte. În cazul companiilor din sectorul privat, cel mai ridicat interes pentru informația contabilă este manifestat de către investitori.

Referitor la utilizarea sistemului contabil bazat pe angajamente în cadrul sectorului public, tendința generală manifestată la nivelul literaturii de specialitate este de a aprecia o superioritate a acestuia, comparativ cu sistemul contabil bazat pe numerar, datorită expertizei temeinice și a raționamentului profesional pe care le necesită. Totuși, rezultatele anumitor cercetări indică faptul că, în cazul unor jurisdicții, sistemul contabil bazat pe numerar este mai potrivit necesităților sectorului public.

Referitor la armonizarea contabilă în cadrul sectorului public, aceasta este sprijinită la nivel internațional de către IPSASB, organism responsabil cu dezvoltarea IPSAS, principalul instrument folosit în vederea atingerii dezideratului de armonizare contabilă.

Rezultatele obținute în urma cercetărilor evidențiază faptul că niciunul dintre statele membre ale Uniunii Europene nu a adoptat IPSAS în mod complet, implementarea fiind doar recomandată, și nu obligatorie. Totuși, există țări ale căror sisteme contabile prezintă un grad rezonabil de conformitate cu IPSAS, exemple reprezentative în acest sens fiind Suedia și Regatul Unit. De altfel, rezultatele cercetărilor din domeniu evidențiază faptul că țările anglo-saxone sunt cele care respectă în cea mai mare măsură recomandările și principiile acestor standarde, rezultat confirmat prin intermediul rezultatelor prezentei lucrări, cel puțin referitor la aspectele privitoare la prezentarea informațiilor financiare.

Rezultatele consultărilor publice referitoare la oportunitatea implementării acestor standarde internaționale indică faptul că, deși adoptarea standardelor ar îmbunătăți semnificativ transparența, comparabilitatea și, deci, responsabilitatea public asumată, mai puțin de jumătate dintre părțile consultate consideră că aceste standarde sunt oportune pentru implementare în actuala formă. Motivele pentru care celelalte părți consultate consideră că aceste standarde nu sunt implementabile în actuala formă includ complexitatea acestora, ceea ce le face greu de implementat în cadrul entităților de dimensiuni mai mici, gradul ridicat de asemănare cu standardele pentru sectorul privat sau costurile pe care le-ar presupune această implementare.

Referitor la crearea EPSAS, principalul obiectiv al acestor standarde vizează armonizarea contabilă din sectorul public la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene. În același timp, crearea unor astfel de standarde aplicabile la nivelul Uniunii Europene vizează reconcilierea diferențelor semnificative care există în acest moment între IPSAS și ESA, referențial european obligatoriu de aplicat de către statele membre pentru calcularea unor indicatori precum deficit sau excedent bugetar, conform Tratatului de la Maastricht.

O problemă importantă constă însă în faptul că aceste standarde trebuie să fie diferite de IPSAS, dar, în același timp, este important să nu se creeze divergențe semnificative între aceste două tipuri de standarde sau între EPSAS și IFRS, deoarece anumite entități își pot întocmi situațiile financiare conform IFRS sau conform reglementărilor naționale în vigoare privind contabilitatea societăților comerciale.

Sintetizând argumentele în favoarea creării și implementării EPSAS, dar și pe cele împotriva, se constată că, indiferent dacă standardele internaționale sunt folosite ca



referință pentru dezvoltarea standardelor europene sau nu, argumentele împotriva ideii de standarde europene sunt mai numeroase decât argumentele care susțin această idee.

În general, administrațiile produc atât informații de natură financiară, cât și informații de natură statistică. Deși obiectivele acestor două tipuri de informații sunt diferite, existând diferențe de terminologie între rapoartele care conțin aceste tipuri de informații, rezultatele unei consultări publice referitoare la diferențele dintre aceste tipuri de rapoarte indică faptul că peste trei sferturi dintre părțile consultate în cadrul acestui demers consideră că diferențele semnificative între cele două tipuri de rapoarte, referitoare la aspecte precum măsurarea și recunoașterea activelor regeneratoare de numerar, costurile îndatorării, capitalizarea și clasificarea activelor de apărare, recunoașterea instrumentelor financiare sau costuri cu cercetarea și dezvoltarea sunt rezolvate.

În cazul administrațiilor publice, întocmirea de bugete deține un rol foarte important, bugetele reprezentând, în același timp, autorizări, dar și constrângeri legate de desfășurarea activității acestor administrații. Spre deosebire de sistemele financiar contabil și statistic, sistemele bugetare sunt bazate predominant pe numerar în cazul țărilor din Uniunea Europeană, situația fiind totuși destul de eterogenă, având în vedere că există țări, cum este cazul Germaniei, în care administrațiile locale utilizează sisteme bugetare diferite.

Partea empirică a prezentei lucrări vizează două paliere, urmărind determinarea gradului de armonizare formală la nivel național, în cazul României, precum și determinarea gradului de armonizare materială la nivelul administrațiilor publice locale mari din Uniunea Europeană.

Astfel, rezultatele obținute în urma comparației realizate între principalele reglementări contabile publice românești și standardele IPSAS care, conform Eurostat, pot fi “implementabile cu adaptări minore sau fără” indică valori relativ scăzute ale gradului de armonizare formală, cuantificat prin intermediul coeficienților lui Jaccard. Singurul standard în cazul căruia se înregistrează o valoare de 0.5 a coeficientului de similitudine este standardul IPSAS 10, în condițiile în care acesta nu este aplicabil la nivelul României, fiind folosit în scopul raportării financiare în cadrul

economiilor hiperinflaționiste. În plus, toate elementele comune celor două seturi de reglementări includ doar trei definiții.

Pe de altă parte, există patru standarde în cazul cărora similitudinea dintre acestea și reglementările românești analizate este nulă. Un aspect foarte important evidențiat în cadrul rezultatelor acestui demers științific este reprezentat de similitudinea relativ ridicată, existentă între reglementările românești și standardul IPSAS 1, acesta fiind standardul care cuprinde principiile și recomandările referitoare la prezentarea informațiilor în situațiile financiare și, totodată, este considerat unul dintre standardele cheie ale contabilității publice moderne.

Determinarea gradului de armonizare materială la nivelul administrației publice locale mari din Uniunea Europeană scoate la iveală rezultate așteptate, evidențiate și anterior în cadrul literaturii de specialitate. Astfel, exceptând Lituania, care este reprezentată în cadrul eșantionului printr-o singură administrație locală, și anume capitala Vilnius, cu un indice mediu de prezentare a informațiilor de 67.39%, singurele țări cărora le corespund valori medii ale Disclosure Index mai mari de 60% sunt Regatul Unit (62.26%) și Suedia (60.71%). În plus, toate administrațiile publice locale din Regatul Unit respectă în totalitate recomandările IPSAS 1 referitoare la componența situațiilor financiare. Există o serie de cercetări realizate anterior ale căror rezultate evidențiază faptul că țările Anglo-Saxone prezintă cel mai ridicat grad de conformitate cu standardele internaționale, nu doar în ceea ce privește aspecte referitoare la prezentarea informațiilor în situațiile financiare, dar și referitor la aspecte legate de recunoaștere sau măsurare. Astfel, rezultatele obținute în cadrul prezentului studiu susțin rezultatele cercetărilor anterioare.

Derivând din rezultatele prezentate anterior, modelul de dezvoltare socială căruia îi corespunde cea mai ridicată valoare medie a indicelui de prezentare a informațiilor în situațiile financiare ale administrațiilor publice locale de mărime mare din Uniunea Europeană este modelul Anglo-Saxon, acesta incluzând țările Regatul Unit și Irlanda. În acest caz, valoarea medie calculată pentru toate cele 14 standarde este de 62.80%. De asemenea, valoarea medie a indicelui de prezentare a informațiilor calculată pentru toate standardele în cazul situațiilor financiare publicate pe internet de către municipalitățile din țările aparținând modelului Nordic depășește 50%, aceasta fiind 51.14%

Pe de altă parte, cea mai scăzută valoare medie a Disclosure Index, și singura situată sub pragul de 30%, se înregistrează în cazul situațiilor financiare publicate de administrațiile publice locale din țările continentale, incluzând aici Belgia, Franța și Germania. În acest caz, valoarea medie a indicelui de prezentare a informațiilor calculată pentru toate standardele este de 25.84%. Considerăm foarte important de menționat faptul că, deși este una dintre cele mai bine reprezentate țări în cadrul eșantionului, având un număr de nouă orașe, Germania înregistrează cea mai scăzută valoare a indicelui calculat la nivel de țară, aceasta fiind de doar 25.11%.

În ceea ce privește gruparea cazurilor prin intermediul analizei de tip cluster, rezultatele aceste analize nu fac decât să confirme și, în același timp, să consolideze rezultatele obținute de cercetările anterioare, conform cărora țările Anglo-Saxone și cele nordice prezintă cel mai ridicat grad de conformitate cu standardele IPSAS. În acest context, analiza cluster evidențiază anumite tipare în ceea ce privește prezentarea informațiilor în situațiile financiare ale administrațiilor publice locale.

Astfel, în situația împărțirii în două grupuri, toate administrațiile publice locale cu o valoare medie a indicelui mai mare de 50% alcătuiesc unul dintre grupuri, aici fiind incluse cea mai mare parte a municipalităților aparținând modelului Anglo-Saxon și nordic, urmând ca celălalt grup să fie alcătuit din restul orașelor care compun această analiză. Dat fiind faptul că, în situația împărțirii în trei sau patru grupuri, ultimele două ar cuprinde doar câte un caz, bazându-ne pe raționamentul profesional, conchidem că modelele cu trei sau patru grupuri nu sunt reprezentative pentru această analiză.

În situația grupării variabilelor, acestea fiind reprezentate în acest caz de indicii medii de prezentare a informațiilor aferenți fiecăruia dintre cele 14 standarde, primul grup ar include indicii de prezentare a informațiilor aferenți indicilor IPSAS 1, IPSAS 4, IPSAS 9, IPSAS 12 și IPSAS 14. Calculat la nivelul întregului eșantion, toate aceste variabile prezintă o particularitate, și anume faptul că valoarea acestora depășește pragul de 50%. De asemenea, constatăm că în componența acestui grup intră și valorile aferente standardelor care solicită cele mai puține elemente spre a fi prezentate în situațiile financiare, și anume IPSAS 12 și IPSAS 14. Se remarcă prezența în acest grup a valorilor care corespund standardelor IPSAS 1 și IPSAS 9, aceste două standarde prezentând elemente comune, prin prisma faptului că IPSAS 9 prezintă recomandările referitoare la contabilitatea veniturilor din tranzacții de

schimb, în timp ce IPSAS 1 prezintă cerințele de prezentare a informațiilor în situațiile financiare, incluzând situația performanței financiare, care include și veniturile. O situație similară se înregistrează și în ceea ce privește standardul IPSAS 12, referitor la stocuri, aceste elemente fiind incluse în situația poziției financiare și fiind solicitate de către IPSAS 1 spre a fi prezentate.

Referitor la componența celui de-al doilea grup, acesta include valori corespunzătoare standardelor semnificativ mai scăzute decât cele cuprinse în primul grup, și anume valorile corespunzând standardelor IPSAS 2, IPSAS 3, IPSAS 11, IPSAS 16 și IPSAS 19, doar două valori depășind pragul de 30%, în timp ce alte două valori se situează chiar sub pragul de 20%.

Limitările care corespund prezentului demers științific vizează atât latura teoretică, cât și cea empirică. Astfel, în cazul părții de studiere a stadiului actual al cunoașterii, alcătuită din primele două părți principale ale lucrării, limitarea principală este dată de imposibilitatea cuprinderii tuturor cercetărilor care au ca subiect sectorul public, datorită complexității acestui domeniu de cercetare. Considerăm că, în cazul unui asemenea domeniu de cercetare, este imposibilă o abordare exhaustivă în vederea elaborării fundamentului științifico-teoretic. O altă limitare demnă de luat în calcul în acest context este reprezentată de faptul că anumite lucrări sunt publicate în alte limbi decât engleză, ceea ce le face mult mai greu accesibile.

Referitor la partea empirică a prezentului demers științific, limitările caracteristice părții care investighează gradul de armonizare formală vizează faptul că această parte are în vedere reglementările contabile ale unei singure țări, și anume România, iar gradul de armonizare formală este calculat folosind un singur instrument, și anume coeficienții de similitudine și disimilitudine ai lui Jaccard. Totuși, există o serie de argumente care susțin reprezentativitatea acestui studiu, acestea fiind descrise în continuare.

Astfel, România este o țară cu numeroase caracteristici particulare generate de schimbările economice și sociale survenite după căderea regimului comunist și, totodată, alături de Bulgaria, este una dintre țările cel mai recent integrate în UE 27 (înainte de integrarea Croației). În plus, conform rezultatelor cercetărilor efectuate cu privire la calitatea guvernării statelor membre ale Uniunii Europene, România ocupă ultimul loc în clasamentul statelor membre ale Uniunii Europene, având în vedere

calitatea guvernării, fiind un stat similar cu India din acest punct de vedere. Considerăm că toate aceste aspecte coroborate fac din România un subiect reprezentativ de studiu și, în același timp, ținând cont de faptul că, în general, atingerea armonizării formale reprezintă primul pas în atingerea armonizării materiale, este asigurată o punte de legătură între cele două studii realizate la nivel național, respectiv comunitar, în cadrul prezentei lucrări.

Principalele limite corespunzătoare părții privind calculul gradului de armonizare materială la nivelul administrațiilor locale mari din Uniunea europeană vizează problematici precum mărimea și structura eșantionului, aspecte legate de limba de publicare a situațiilor financiare sau numărul limitat de standarde luate ca referință în ceea ce privește solicitările de prezentare a informațiilor în situațiile financiare.

Astfel, deși eșantionul nu cuprinde orașe din toate statele membre ale Uniunii Europene, există mai multe aspecte care considerăm că oferă reprezentativitate acestui studiu. În primul rând, statele membre ale Uniunii Europene reprezentate prin administrațiile lor publice locale mari în cadrul acestui eșantion reprezintă aproximativ 87 % din populația Uniunii Europene, în contextul în care o serie de cercetări identificate prin analiza literaturii de specialitate utilizează o abordare similară, nebazată pe exhaustivitate, urmărind includerea țărilor cu populația cea mai ridicată din spațiul comunitar.

În al doilea rând, este foarte important de luat în considerare faptul că activitatea tuturor instituțiilor publice este coordonată de către Parlament și Guvern. În plus, există cercetări anterioare care vizează nivelul calității guvernării statelor membre ale Uniunii Europene, acestea fiind împărțite în mai multe grupuri în funcție de această variabilă. Astfel, deși prezentul studiu nu include administrații publice locale din toate statele membre, considerăm că reprezentarea proporțională în cadrul eșantionului a grupurilor stabilite anterior în funcție de calitatea guvernării conferă studiului reprezentativitate la nivelul Uniunii Europene.

Privitor la perspectivele de cercetare, aceasta ar putea fi extinsă pe un eșantion mai mare de administrații locale, scăzând pragul de populație luat în considerare. Totodată, o cercetare ulterioară ar putea viza studiarea factorilor care influențează nivelul indicelui de prezentare a informațiilor în situațiile financiare, extinzând, în același timp, numărul de standarde folosite drept referință. În mod similar, în cazul

părții cuprinzând studierea gradului de armonizare formală, perspectivele unei cercetări viitoare urmăresc extinderea spectrului legislației analizate la nivelul mai multor țări vorbitoare de limba engleză, dar și o extindere a numărului de standarde supuse analizei.

## REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Abushamsieh, K., Lopez-Hernandez, A.M., Ortiz-Rodriguez, D. (2013), "Administrative Reforms to Governmental Financial Information Systems in GCC Countries: The Case of Qatar", *Middle Eastern Studies*, Vol. 49, No.5: 790-804;
2. Ada, S.S., Christiaens, J. (2013), "Local Government Accounting Reform: The Case of Turkey", Working Paper; University of Ghent, Belgium;
3. Adhikari, P., Mellempvik, F. (2008). "International Trends in Government Accounting" *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. 8, No. 2: 39-52;
4. Adhikari, P., Timoshenko, K., Gårseth-Nesbakk, L. (2012). "Reforming central government accounting in diverse contexts: a three-country comparison." *International Journal of Public Sector Performance Management*, Vol. 2, No. 1: 44-60;
5. Adhikari, P., Gårseth-Nesbakk, L. (2016, March). "Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges." In *Accounting Forum*. Elsevier.
6. Aggestam, C. (2010) "A Project Management Perspective on the Adoption of Accrual-Based IPSAS", *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. X No.2: 49-66;
7. Aggestam-Pontoppidan, C. (2013), "The European Union is Moving towards Implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)", *The Journal of Government Financial Management*, Fall 2013: 50-53;
8. Aidoo-Buameh, J. (2014), "Political Willingness to Implement Public Sector Financial Management Reforms in Ghana – Accrual Basis of Accounting", *Accounting and Finance Research*, Vol. 3, No. 1: 96-105;
9. Al-Akra, M., Eddie, I. A., Ali, M. J. (2010), "The influence of the introduction of accounting disclosure regulation on mandatory disclosure compliance: Evidence from Jordan", *The British Accounting Review*, Vol. 42, No. 3:170-186;
10. Almquist, R., Grossi, F., van Helden, G.J., Christoph, R. (2013), "Public sector governance and accountability", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24, Issue 7-8: 479-487;
11. Alsaeed, K. (2006), "The association between firm-specific characteristics and disclosure: The case of Saudi Arabia", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 5: 476-496;
12. Alshujairi, M.H.A. (2014), "Government Accounting System Reform and the Adoption of IPSAS in Iraq", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 5, No. 24: 1-20;
13. Andersson, T., Liff, R. (2012), "Multiprofessional Cooperation and Accountability Pressures: Consequences of a post-new public management concept in a new public management context", *Public Management Review*, Vol. 14, Issue 6: 834-855;
14. Ånerud, K. (2007), "Harmonization of Financial Auditing Standards in the Public and Private Sectors-What Are the Differences?", *International Journal of Government Auditing*, Vol. 34, No. 4: 17;
15. Anessi-Pessina, E., Steccolini, I. (2007), "Effects of Budgetary and Accruals Accounting Coexistence: Evidence from Italian Local Governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 23, Issue 2: 113-131;
16. Armoogum, J., Madre, J. L. (1998), "Weighting or imputations? The example of nonresponses for daily trips in the French NPTS", *Journal of Transportation and Statistics*, Vol. 1, No. 3: 53-64;
17. Arrow, K. J., Lind, R. C. (1970), "Uncertainty and the evaluation of public investment decisions." *American Economic Review*, Vol. 60: 364-378;
18. Babucea, A. G. (2007). "Utilizarea analizei cluster in comparatii teritoriale." *Economic Annals of Constantin Brancusi University*, [online], (1), 311-316;
19. Bakar, N.B.A., Ismail, S. (2011), "Financial Management Accountability Index (FMAI) in the Malaysian public sector: a way forward", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 77, No. 1: 159-190;
20. Baker, C. R., Barbu, E. M. (2007). "Trends in research on international accounting harmonization."

- The International Journal of Accounting*, Vol. 42, No. 3: 272-304;
21. Balauger-Coll, M.T. (2016). "Budget Analysis", *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*: 1-10;
  22. Barata, K., Cain, P. (2001), "Information, Not Technology, Is Essential to Accountability: Electronic Records and Public-Sector Financial Management", *The Information Society: An International Journal*, Vol. 17, No. 4: 247-258;
  23. Barlev, B., Haddad, J.R. (2007), Harmonization, comparability and fair value accounting, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 22, No. 3: 493-509;
  24. Barton, A. (1999), "Public and Private Sector Accounting – The Non-identical Twins", *Australian Accounting Review*, Vol. 9, No. 2: 22-31;
  25. Barton, A. (2005). "Professional accounting standards and the public sector—a mismatch." *Abacus*, Vol. 41, No. 2: 138-158;
  26. Barton, A. (2006), "Public sector accountability and commercial-in-confidence outsourcing contracts", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, Issue 2: 256-271;
  27. Barton, A. (2011). "Why governments should use the government finance statistics accounting system" *Abacus*, Vol. 47, No. 4: 411-445;
  28. Beblavy, M. (2008), "New Welfare State Models Based on the New Member States' Experience?" *Available at SSRN 2403764*;
  29. Bellanca, S., Vandernoot, J. (2013), "Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22", *International Journal of Business and Management*, Vol. 8, No. 9: 122-133;
  30. Bellanca, S. (2014) "Budgetary Transparency in the European Union: the role of IPSAS", *International Advances in Economic Research*, Vol. 20, No. 4, 455-457;
  31. Bellanca, S., Vandernoot, J. (2014), "International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Implementation in the European Union (EU) Member States", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 10, No. 3: 257-269;
  32. Bellanca, S., Cultrera, L., Vermeylen, G. (2015), "Analysis of Public Accounting Systems in the European Union", *Research in World Economy*, Vol. 6, No. 3: 23-35.
  33. Benito, B., I. Brusca, V, Montesinos (2007), "The Harmonization of Government Financial Information Systems: The Role of the IPSASs", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 73, No. 2: 293-317;
  34. Berger, T.M., Berger, E., Berger, Y. (2012), "IPSAS Explained. A Summary of International Public Sector Accounting Standard". 2nd Ed. West-Sussex-UK, JohnWiley and Sons Ltd.;
  35. Bergmann, A. (2009), "Public Sector Financial Management", *Prentice Hall Financial Times*;
  36. Bergmann, A. (2012). "The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland." *Public Money & Management*, Vol. 32, No.1: 15-20;
  37. Biondi, Y. (2012), "Should Business and Non-Business Accounting be Different? A Comparative Perspective Applied to the French Central General Government Accounting Standards", *International Journal of Public Administration*, Vol. 35, Issue 9: 603-619;
  38. Biondi, Y. (2014), "Harmonising European public sector accounting standards (EPSAS): issues and perspectives for Europe's economy and society", *Accounting, Economics and Law*, Vol. 4, No. 3: 165-178;
  39. Biondi, Y., Soverchia, M. (2014), "Accounting Rules for The European Communities: A Theoretical Analysis", *Accounting, Economics and Law*, Vol. 4, Issue 3: 179-214;
  40. Biondi, Y. (2016). "The HM 'Treasure's Island': The Application of Accruals-based Accounting Standards in the UK Government." *Accounting in Europe*, Vol. 13, No. 1: 81-102;
  41. Biondi, Y., Boisseau, M. (2016, May). "Accounting for Pension Obligations in the European Union: A case study for EPSAS and transnational budgetary supervision." In *14th International Conference on Pension, Insurance and Savings*, University of Paris Dauphine and University of Berkeley, Paris (Vol. 9);
  42. Bliidișel R. G., Farcane N., Moraru M. (2008) „International Public Sector Accounting Standards And Public Accounting Reform In Europe”, *Analele Universității din Oradea - Științe Economice*, Vol. III – Finances, Banks And Accountancy, ISSN – 1582 – 5450, pag. 969-973;
  43. Bonsón, E., Torres, L., Royo, S., & Flores, F. (2012). "Local e-government 2.0: Social media and corporate transparency in municipalities." *Government information quarterly*, Vol. 29, No. 2: 123-132;
  44. Bovaird, T. (2009). *Public management and governance*. Taylor & Francis;
  45. Boyne, G. A. (2002). "Public and private management: what's the difference?." *Journal of management studies*, Vol. 39, No. 1: 97-122;

46. Bresson, G., Dargay, J., Madre, J. L., Pirotte, A. (2004), "Economic and structural determinants of the demand for public transport: an analysis on a panel of French urban areas using shrinkage estimators", *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, Vol. 38, No. 4: 269-285;
47. Brignall, S., & Modell, S. (2000). "An institutional perspective on performance measurement and management in the 'new public sector'." *Management accounting research*, Vol. 11, No. 3: 281-306;
48. Broadbent, J., Guthrie, J. (1992), "Changes in the public sector: A review of recent "alternative" accounting research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 2;
49. Broadbent, J., Guthrie, J. (2008), "Public sector to public services: 20 years of "contextual" accounting research", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 2): 129-169;
50. Bryane, M. (2005), "Questioning Public Sector Accountability", *Public Integrity*, Vol. 7, Issue 2: 95-109;
51. Brusca, I., Condor, V. (2002), "Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context", *Financial Accountability & Management*, Vol. 18, No. 2: 129-162;
52. Brusca, I., Montesinos, V., Chow, D.S.L. (2013), "Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain", *Public Money & Management*, Vol. 33, No. 6: 437-444;
53. Brusca, I., Martínez, J. C. (2015). "Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 0020852315600232;
54. Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Manes Rossi, F. (2015), "Public Sector Accounting and Auditing in Europe: The Challenge of Harmonization", Palgrave Macmillan;
55. Brusca, I., Martínez, J. C. (2016), "Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting" *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 82, No. 4: 724-744;
56. Brusca, I., Gómez-Villegas, M., Montesinos, V. (2016). "Public Financial Management Reforms: The Role of IPSAS in Latin-America." *Public Administration and Development*, Vol. 36, No. 1: 51-64;
57. Budding, T., Grossi, G., Tagesson, T. (2014). *Public sector accounting*. Routledge;
58. Buhr, N. (2012), "Accrual accounting by Anglo-American governments: Motivations, developments, and some tensions over the last 30 years", *Accounting History*, Vol. 17, Issue 3-4: 287-309;
59. Bunea-Bontas, C. A., Petre, M. C. (2009). "Arguments for introducing accrual based accounting in the public sector." Available at SSRN 1491663;
60. Caba Pérez, C., Pedro Rodríguez Bolívar, M., López Hernández, A. M. (2008). "e-Government process and incentives for online public financial information." *Online Information Review*, Vol. 32, No. 3: 379-400;
61. Caccia, L., Steccolini, I. (2006). "Accounting change in Italian local governments: what's beyond managerial fashion?", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 17, No. 2: 154-174;
62. Calmel, M.P. (2014) "Harmonization of EPSASs (European Public Sector Accounting Standards): Developments and Prospects", *Accounting, Economics and Law*, Vol. 4, Issue 3: 215-236;
63. Canibano, L., Mora, A. (2000). "Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players." *European Accounting Review*, Vol. , No. 3: 349-369;
64. Carlin, T.M. (2005), "Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector", *Financial Accountability & Management*, Vol. 21, Issue 3: 309-336;
65. Carmona, S., & Trombetta, M. (2008), "On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, No. 6: 455-461;
66. Carnegie, G. D., West, B. P. (2005). "Making accounting accountable in the public sector" *Critical perspectives on accounting*, Vol. 16, No. 7: 905-928;
67. Caruana, J. (2016). "Shades of governmental financial reporting with a national accounting twist." In *Accounting Forum*, Vol. 40, No. 3: 153-165. Elsevier;
68. Caudle, S. L., Gorr, W. L., Newcomer, K. E. (1991). "Key information systems management issues for the public sector." *MIS quarterly*: 171-188;
69. Cepiku, D., Mititelu, C. (2011). "Public Administration Reforms in Transition Countries: Albania and Romania Between the Weberian Model and the New Public Management." *PUBLIC ADMINISTRATION IN THE BALKANS*: 299;
70. Chan, J. L. (2003), "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards", *Public Money & Management*, Vol. 23, No. 1: 13-20;
71. Chan, J.L. (2009), "A comparison of Government Accounting and Business Accounting", *International Journal of Governmental Financial Management*: 29-38;



72. Charron, N., Dijkstra, L., Lapuente, V. (2014), "Regional governance matters: Quality of government within European Union member states", *Regional Studies*, Vol. 48, No. 1: 68-90;
73. Chau, G. K., Gray, S. J. (2002), "Ownership structure and corporate voluntary disclosure in Hong Kong and Singapore", *The International journal of accounting*, Vol. 37, No. 2: 247-265;
74. Cheng, E. C., Courtenay, S. M. (2006), "Board composition, regulatory regime and voluntary disclosure", *The international journal of accounting*, Vol. 41, No. 3: 262-289;
75. Choi, F.D.S. and Mueller, G.G. (1984), *International Accounting*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs;
76. Choi, F.D.S., Frost, C.A., Meek, G.K. (2005), *International accounting* (5th ed.), Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Education Inc.;
77. Christensen, T., Laegreid, P. (2007), "Transcending New Public Management: The Transformation of Public Sector Reforms", *Ashgate Publishing Ltd.*, Hampshire, England;
78. Christiaens, J., Rommel, J. (2008), "Accrual accounting reforms: only for businesslike (parts of) governments", *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 1: 59-75;
79. Christiaens, J., Reyniers, B., Rolle, C. (2010), "Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 76, No. 3: 537-554;
80. Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N. (2013), "The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison", Working Paper; University of Ghent, Belgium;
81. CNOCP (2014) „Classification of IPSAS standards. Conclusions of the CNOCP working party on IPSAS assessment”, *Ministere de l’Economie et des Finances*;
82. Colasse, B. (2001), *Comptabilité Générale*, Ed. Economica, 7<sup>ème</sup> édition;
83. Cohen, S., Karatzimas, S., Venieris, G. (2012, October). Privatization Of State-Owned Assets Through The Lens Of Accounting: Comparing Greek Governmental Accounting Standards And International Public Sector Accounting Standards. In *5th Annual EuroMed Conference of the EuroMed Academy of Business*;
84. Cohen, S., Kaimenakis, N., Venieris, G. (2013), "Reaping the benefits of two worlds: An exploratory study of the cash and the accrual accounting information roles in local governments", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 14, Issue 2: 165-179;
85. Cohen, S., Karatzimas, S. (2015), "Debate: Reforming Greek government accounting", *Public Money & Management*, Vol. 35, No. 3: 178-180;
86. Coy, D., Dixon, K., Buchanan, J., Tower, G. (1997), "Recipients of public sector annual reports: theory and an empirical study compared", *The British Accounting Review*, Vol. 29, No. 2: 103-127;
87. Coy, D., Dixon, K. (2004). "The public accountability index: crafting a parametric disclosure index for annual reports." *The British Accounting Review*, Vol. 36, No. 1: 79-106;
88. Crețu, C., Sirbu, C., Gheonea, V., Constandache, N. (2011). "Presentation of Financial Statements According to IPSAS-a Challenge for Professional Accountants." *EIRP Proceedings*: 6;
89. Crișan, A. R. (2014), "Governmental Financial Reports: Between Variety And Integration", *CrossCultural Management Journal*, Vol. 30: 50-60;
90. Crișan, A. R. (2014), "Similarities And Dissimilarities Between The Romanian Public Accounting System And IPSAS 1-Presentation Of Financial Statements", *SEA: Practical Application of Science*, Vol. 2, No. 2: 229-236;
91. Crișan, A. R., Fülöp, M. T. (2014), "An analysis of the international proposals for harmonization accounts statement and government finance statistics". *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 13, No. 4: 800-819;
92. Crișan, A. R., Nistor, C. S. (2016). "Are The European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) Based on IPSAS A Real Necessity For The European Union?." *Review of Economic Studies and Research Virgil Madgearu*, Vol. 9, No. 01: 37-54;
93. Crișan, A. R., Nistor, C. S., Tiron-Tudor, A., Oprișor, T. (2016). "IPSAS IMPLEMENTATION AND PERSPECTIVES FOR EPSAS IMPLEMENTATION AT THE EUROPEAN UNION LOCAL GOVERNMENT LEVELS." *Studia Universitatis Babeș Bolyai-Negotia*, Vol. 61, No. 1: 63-87;
94. Cunha, C. D. (2015). "Better Measurement of Governments through the Application of Accrual Accounting for Government-Wide Financial Statements";
95. da Cruz, N. F., Tavares, A. F., Marques, R. C., Jorge, S., de Sousa, L. (2016). "Measuring local government transparency." *Public Management Review*, Vol. 18, No. 6: 866-893;
96. da Costa Carvalho, J. B., Camões, P. J., Jorge, S. M., Fernandes, M. J. (2007), "Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government", *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, Vol. 24, No. 1: 2-14;
97. da Silva Monteiro, S. M., Aibar-Guzmán, B. (2010), "Determinants of environmental disclosure in the

- annual reports of large companies operating in Portugal”, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 17, No. 4: 185-204;
98. Dabbicco, G., (2015), „The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments’ Policy Decision-Making”, *International Journal of Public Administration*, Vol. 38, No. 4: 253-267;
  99. Dabbicco, G., D'Amore, M. (2016), “Debate: Accounting for macroeconomic surveillance in Europe”, *Public Money & Management*, Vol. 36, No. 3: 162-164;
  100. Dasi, R. M., Montesinos, V., Murgui, S. (2016). “Government financial statistics and accounting in Europe: is ESA 2010 improving convergence?.” *Public Money & Management*, Vol. 36, No. 3: 165-172;
  101. de Muniain, A. Y. S. (2003). Harmonisation At The European Union: a difficult but needed task. *Documentos de trabajo (Universidad de Zaragoza. Facultad de Economía y Empresa)*, (7), 1;
  102. Deaconu, A., Cristina Silvia, N., Crina, F. (2011). The impact of accrual accounting on public sector management: An exploratory study for Romania. *Transilvanian Review of Administrative Sciences*, (32E).
  103. Den Heyer, G. (2011), ”New public management. A strategy for democratic police reform in transitioning and developing countries”, *Policing: An International Journal of Police Strategies & Management*, Vol. 34, No. 3: 419-433;
  104. DiMaggio, P. J., Powell, W. W. (1983). “The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields”, *American Sociological Review*, Vol. 48, No. 2: 147-160;
  105. Ding, Y., Hope, O. K., Jeanjean, T., Stolowy, H. (2007). “Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications.” *Journal of accounting and public policy*, Vol. 26, No. 1: 1-38;
  106. Dunleavy, P., Hood, C. (1994). “From old public administration to new public management.” *Public Money & Management*, Vol. 14, No. 3: 9-16;
  107. Dutia, T. (1995). “The restructuring of the system of accounting in Romania during the period of transition to the market economy.” *European Accounting Review*, Vol. 4, No. 4: 739-748;
  108. Dvořák, M., Poutník, L. (2017), “The Comparative Analysis of CAS and IPSAS Requirements on Tangible Fixed Assets” In *New Trends in Finance and Accounting* (pp. 497-510). Springer, Cham;
  109. Ecobici, N. (2008), “IPSAS Versus National Norms On Public Institutions' own Capitals”, *Studia Universitatis Vasile Goldiș, Arad-Seria Științe Economice*, Vol. 1-3: 177-184;
  110. Ellwood, S., Wynne, A. (2003), ”The Transition to Accrual Accounting in Context”, *Public Fund Digest*, Vol. 3, No. 2: 74-79;
  111. Emenyonu, E. N., Gray, S. J. (1996). “International accounting harmonization and the major developed stock market countries: An empirical study.” *The International Journal of Accounting*, Vol. 31, No. 3: 269-279;
  112. Emenyonu, E. N., Adhikari, A. (1998). “Measuring the degree of international harmony in selected accounting measurement practices.” *Australian Accounting Review*, Vol. 8, No. 16: 24-32;
  113. Ernst & Young (2012), ”Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States Prepared for Eurostat”, available at <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>;
  114. Ernst & Young (2013), “A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS”, valabil la adresa [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAAP\\_differences\\_between\\_IPSAS\\_and\\_IFRS/\\$FILE/IPSAS\\_vs\\_IFRS\\_AU1506.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAAP_differences_between_IPSAS_and_IFRS/$FILE/IPSAS_vs_IFRS_AU1506.pdf);
  115. Ernst & Young (2016), ”Employee benefits (pensions)”, Issues paper presented at the EPSAS WG Meeting, Roma, 22-23 noiembrie 2016, valabil la adresa <https://circabc.europa.eu/sd/a/0939bbee-3d89-4593-bf5163d898a73015/Issue%20Paper%20on%20Employee%20Benefits.pdf>;
  116. Ernst & Young (2016), ”Accounting treatment of taxes”, Issues paper presented at the EPSAS WG Meeting, Roma, 22-23 noiembrie 2016, valabil la adresa <https://circabc.europa.eu/sd/a/bc902589-7f27-45b1-b6e2-9a9e903c87ed/Issue%20Paper%20on%20Taxes.pdf>;
  117. Ernst & Young (2016),”Accounting treatment of social benefits with a view to financial reporting requirements under the future EPSAS”, Issues paper presented at the EPSAS WG Meeting, Roma, 22-23 noiembrie 2016, valabil la adresa <https://circabc.europa.eu/sd/a/992fbb51-d3ce-4cef-be2d-90af9c42f664/Issue%20Paper%20on%20Social%20Benefits.pdf>;
  118. Ernst & Young (2016),”Relief for smaller and less risky entities from financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)”, Issues paper presented at the EPSAS WG Meeting, Paris, 7-8 iulie 2016, valabil la adresa

- <https://circabc.europa.eu/sd/a/5591ecaf-c9cf-4603-9259-02b40225cb48/Issue%20Paper%20on%20SLREs.pdf>;
119. Ernst & Young (2016), "Approach for narrowing down of options within IPSAS", Issues paper presented at the EPSAS WG Meeting, Paris, 7-8 iulie 2016, valabil la adresa <https://circabc.europa.eu/sd/a/ac6dc23b-39f7-4eac-a7d2-f95a2884ee4f/Issue%20Paper%20on%20IPSAS%20options.pdf>;
  120. Ernst & Young (2017), "Accounting treatment of social contributions with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) – Draft version", valabil la adresa <https://circabc.europa.eu/webdav/CircaBC/ESTAT/EPSAS/Library/EPSAS%20Issues%20Papers/Issue%20Paper%20on%20social%20contributions.pdf>;
  121. Ernst & Young (2017), "Segment reporting under the future European Public Sector Reporting Standards (EPSAS)", valabil la adresa <https://circabc.europa.eu/webdav/CircaBC/ESTAT/EPSAS/Library/EPSAS%20Issues%20Papers/Issue%20paper%20on%20segment%20reporting.pdf>;
  122. Ernst & Young (2017), „Accounting treatment of military assets with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)”, valabil la adresa <https://circabc.europa.eu/webdav/CircaBC/ESTAT/EPSAS/Library/EPSAS%20Issues%20Papers/Issue%20Paper%20on%20military%20assets.pdf>;
  123. Ernst & Young (2017), „Accounting treatment of infrastructure assets with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)”, valabil la adresa <https://circabc.europa.eu/webdav/CircaBC/ESTAT/EPSAS/Library/EPSAS%20Issues%20Papers/Issue%20paper%20on%20infrastructure%20assets.pdf>;
  124. European Commission (2012) "Public consultation – Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States", valabil la adresa [http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752720/D4\\_2012-EN.PDF](http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752720/D4_2012-EN.PDF);
  125. European Commission (2013) „Report From The Commission To The Council And The European Parliament, Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States”, Brussels, valabil la adresa <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013DC0114&from=EN>;
  126. European Commission (2013b), "Commission Staff working document accompanying the document Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States, valabil la adresa <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013SC0057&from=EN>;
  127. European Commission (2014), "Public Consultation Paper Document accompanying the public consultation Towards implementing European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) for EU Member States – Public consultation on future EPSAS governance principles and structures, valabil la adresa [http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSASG\\_consultation\\_paper.pdf](http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSASG_consultation_paper.pdf);
  128. European Commission (2015), "EPSAS Priorities 2015-2016", valabil la adresa <https://circabc.europa.eu/webdav/CircaBC/ESTAT/EPSAS/Library/EPSAS%20Working%20Group%20meetings/Working%20Group%20EPSAS/Agenda%20item%204%20%20Priorities%20for%202015-2016.pdf>;
  129. Eurostat (1996), "European System of Accounts ESA 1995", *Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities*, valabil la adresa <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5826305/CA-15-96-001-EN.pdf/aec2852-bed2-46d2-9534-5859d3c911d5>;
  130. Ezzamel, M., Robson, K., Stapleton, P., McLean, C. (2007), "Discourse and institutional change: 'giving accounts' and accountability", *Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 2: 150-171;
  131. 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*, Vol. 24, No. 3: 271-283;
  132. Fatemi, M., Behmanesh, M.R. (2012), "New Public Management Approach and Accountability", *International Journal of Management, Economics and Social Sciences*, Vol. 1, No. 2: 42-49;
  133. Fattore, G., Dubois, H. F., Lapenta, A. (2012)., "Measuring new public management and governance in political debate", *Public Administration Review*, Vol. 72, No. 2: 218-227;

134. FEE (2014), "Briefing paper on EPSAS", valabil la adresa [http://www.fee.be/images/BP\\_141016\\_-\\_EPSAS.pdf](http://www.fee.be/images/BP_141016_-_EPSAS.pdf);
135. Fekete, S., Matis, D., Lukács, J. (2008), "Factors influencing the extent of corporate compliance with IFRS-The Case of Hungarian listed companies", *Available at SSRN 1295722*;
136. Ferge, Z. (2001). Welfare and 'ill-fare'systems in Central-Eastern Europe. *Globalization and European welfare states: challenges and change*: 127-152;
137. Feschiyan, D. (2013). "The Process of Harmonization of Public Sector Accounting in the EU". *Economic Alternatives*, (4), 62-72;
138. Fontes, A., Rodrigues, L. L., Craig, R. (2005), "Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards", *Accounting Forum*, Vol. 4, No. 29: 415-436;
139. Friedmann, J., Miller, J., (1965). "The urban field", *Journal of the American institute of Planners*, Vol. 31, No. 4: 312-320;
140. Fuertes, I. (2008). "Towards harmonization or standardization in governmental accounting? The international public sector accounting standards board experience" *Journal of Comparative Policy Analysis*, Vol. 10, No. 4: 327-345;
141. Fugl-Meyer, A. R., Melin, R., Fugl-Meyer, K. S. (2002), "Life satisfaction in 18-to 64-year-old Swedes: in relation to gender, age, partner and immigrant status", *Journal of Rehabilitation Medicine*, Vol. 34, No. 5: 239-246;
142. Fülöp, M. T., Crişan, A. R. (2013), "Considerații privind armonizarea contabilă în sectorul public la nivelul UE" *Audit Financiar*, 11(108);
143. Galera, A. N., de los Ríos Berjillos, A., Lozano, M. R., & Valencia, P. T. (2014). "Transparency of sustainability information in local governments: English-speaking and Nordic cross-country analysis." *Journal of Cleaner Production*, 64, 495-504;
144. Gandía, J. L. (2011). "Internet Disclosure by Nonprofit Organizations: Empirical Evidence of Nongovernmental Organizations for Development in Spain." *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, Vol. 40, No. 1: 57-78;
145. Gangolly, J. S., Hussein, M. E., Seow, G. S., Tam, K. (2002), "Harmonization of the auditor's report", *The international journal of accounting*, Vol. 37, No. 3: 327-346;
146. Garrido, P., Leon, A., Zorio, A. (2002). "Measurement of formal harmonization progress:: The IASC experience." *The international journal of accounting*, Vol. 37, No. 1: 1-26;
147. García-Sánchez, I. M., Frías-Aceituno, J. V., & Rodríguez-Domínguez, L. (2013). Determinants of corporate social disclosure in Spanish local governments. *Journal of Cleaner Production*, 39, 60-72.
148. Gillibrand, A., Hilton, B. (1998), „Resource accounting and budgeting: principles, concepts and practice – the MoD case”, *Public Money and Management*, Vol. 18, No. 2: 21-28;
149. Giosi, A., Brunelli, S., Caiffa, M. (2015), "Do Accrual Numbers Really Affect the Financial Market? An Empirical Analysis of ESA Accounts Across the EU", *International Journal of Public Administration*, Vol. 38, No. 4: 297-310;
150. Giroux, G. (1989). "Political interests and governmental accounting disclosure." *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 8, No. 3: 199-217;
151. Globerman, S., Singleton, W. R. (2001). "Harmonization of voluntary disclosure practices by Japanese Companies." *Available at SSRN 293124*;
152. Goldman, F., Brashares, E. (1991), „Performance and accountability: Budget reform in New Zealand", *Public Budgeting & Finance*, Vol. 11, No. 4: 75-85;
153. Goliday, A.M. (2012), "Governance: Best Practices for Addressing Complex Social Problems Within the Network Governance Construct", *Journal of Global Intelligence & Policy*, Vol. 5, Issue: 30-44;
154. Gore, A. K. (2004). "The effects of GAAP regulation and bond market interaction on local government disclosure." *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 23, No. 1: 23-52;
155. Gomes, P. S., Fernandes, M. J., Carvalho, J. B. D. C. (2015). "The international harmonization process of public sector accounting in Portugal: the perspective of different stakeholders." *International Journal of Public Administration*, Vol. 38, No. 4: 268-281;
156. Grandis, F.G., Mattei, G. (2012), "Is There a Specific Accrual Basis Standard for the Public Sector? Theoretical Analysis and Harmonization of Italian Government Accounting", *Open Journal of Accounting*, Vol. 1, No. 2: 17-37;
157. Grandis, F. (2013), "IPSAS 24 And The Authorising Function Of Budgets. Critical Analysis And Applicability In Italy", *International Journal Of Economics, Business And Finance*, Vol. 1, Vol. 7: 174-188;
158. Grandis, F. G., Mattei, G. (2014), "The Authorising Function of Budgets in Public Administration. Applicability of IPSAS 24 in Italy", *Open Journal of Accounting*, Vol. 3, No. 02: 45;

159. Greiling, D., Halachmi, A. (2013), "Accountability and Organizational Learning in the Public Sector", *Public Performance and Management Review*, Vol. 36, No. 3: 380-406;
160. Grossi, G., Soverchia, M. (2011), "European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting", *Abacus*, Vol. 47, No. 4: 525-552;
161. Grossi, G., Steccolini, I. (2015). "Pursuing private or public accountability in the public sector? applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation." *International Journal of Public Administration*, Vol. 38. No. 4: 325-334;
162. Guerra de Sousa, R., Fernandes de Vasconcelos, A., Lira Canera, R., Niyama Katsumi, J. (2013), "Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information", Paper presented at the 12th Congress of Controllershship and Accounting, Sao Paulo, July 2012;
163. Guthrie, J. (1998), "Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector – Rhetoric or Reality?", *Financial Accountability & Management*, Vol. 14, Issue 1;
164. Haldma, T., Lääts, K. (2002), "Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies", *Management Accounting Research*, Vol. 13, No. 4: 379–400;
165. Haniffa, R. M., Cooke, T. E. (2002), "Culture, corporate governance and disclosure in Malaysian corporations", *Abacus*, Vol. 38, No. 3: 317-349;
166. Harun, H., Van-Peursem, K., Eggleton, I. R. (2015). "Indonesian public sector accounting reforms: dialogic aspirations a step too far?". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, No. 5: 706-738;
167. Hay, D.C. (1994), "Who Uses Public Sector External Reports: An Exploration", *Accounting Forum*, Vol. 17, No. 4: 47-65;
168. Heald, D. (2003), "Fiscal transparency: concepts, measurement and UK practice", *Public Administration*, Vol. 81, No. 4: 723-759;
169. Heald, D., Hodges, R. (2015). "Will "austerity" be a critical juncture in European public sector financial reporting?". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 28, No. 6: 993-1015;
170. Heinelt, H., Hlepas, N. K. (2006), "Typologies of local government systems", In *The European Mayor* (pp. 21-42). VS Verlag für Sozialwissenschaften.
171. Hemerijck, A. (2002), "The self-transformation of the European social model (s)", *Internationale Politik und Gesellschaft*, (4): 39-67;
172. Hendriks, F., Tops, P. (2003), "Local public management reforms in the Netherlands: Fads, fashions and winds of change", *Public Administration*, Vol. 81, No. 2: 301-323;
173. Hodgdon, C., Tondkar, R. H., Harless, D. W., Adhikari, A. (2008), "Compliance with IFRS disclosure requirements and individual analysts' forecast errors", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 17, No. 1: 1-13;
174. Hodges, R., Mellett, H. (2003), "Reporting Public Sector Financial Results", *Public Management Review*, Vol. 5, No. 1: 99-113;
175. Hodges, R. (2016), "New development: The conundrum of fair value measurement—evidence from the UK FRAB", *Public Money & Management*, Vol. 36, No. 3: 227-230;
176. Hood, C. 1995. "The New Public Management in the 1980s: Variations on a Theme." *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 2–3: 93–109;
177. Hope, O. K. (2003), "Disclosure practices, enforcement of accounting standards, and analysts' forecast accuracy: An international study" *Journal of accounting research*, Vol. 41, No. 2: 235-272;
178. Hoque, Z., Moll, J. (2001), "Public sector reform – Implications for accounting, accountability and performance of state-owned entities – an Australian perspective", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14, No. 4: 304-326;
179. Hughes, J., Minovski, Z. (2004). A plan for implementation of international public sector accounting standards in developing countries and economies in transition. *Public Fund Digest*, Vol. 4, No. 1: 32-51;
180. Hyndman, N., Connolly, C. (2011). "Accruals accounting in the public sector: A road not always taken." *Management Accounting Research*, Vol. 22, No. 1: 36-45;
181. Iatridis, G.E. (2011), "Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism", *International Review of Financial Analysis*, Vol. 20, No. 2: 88-102;
182. Ibanichuka, E.A.L., Aca, O.K.J. (2014), "A Critique on Cash Basis of Accounting and Budget Implementation in Nigeria", *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, Vol. 2, No. 3: 69-83;
183. ICAEW (2016), "The Future of EU Public Sector Accounting in a Global Context: An ICAEW discussion paper to help generate a broad consensus on how to achieve reform of public sector accounting across Europe by 2025", valabil la adresa <http://careers.icaew.com/>

[/media/corporate/files/groups-and-networks/local-groups-and-societies/europe/icaew-discussion-paper-the-future-of-eu-public-sector-accounting.ashx?la=en;](#)

184. Ilie, D., Alecu, G. (2011), "Convergența contabilității instituțiilor publice cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS)" *Audit Financiar*, Vol. 9, No. 10: 36-42;
185. Ilie, E., Miose, N. M. (2012). IPSAS and the Application of These Standards in the Romania. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 35-39.
186. Ijeoma, N.B. (2014), "The Impact Of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) On Reliability, Credibility And Integrity Of Financial Reporting In State Government Administration In Nigeria", *International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research*, Vol. 2, No. 3;
187. IPSASB (2012), "IPSASs and Government Financial Statistics Reporting Guidelines, Consultation Paper, October 2012", valabil la adresa <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASs%20and%20GFS%20Guidelines%20FINAL%20October%2016%202012.pdf>
188. IPSASB (2014), "Process for Considering GFS Reporting Guideline during Development of IPSASs", valabil la adresa <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-GFS-Policy-Paper.pdf>;
189. Irvine, H. (2008). "The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates", *Accounting Forum*, Vol. 32, No. 2: 125-142;
190. Jenő, B. (2010), "International accounting harmonization: evidence from Europe", *International Business and Management*, Vol. 1, No. 1: 48-61;
191. Jesus, M. A., Jorge, S. (2015), "Governmental budgetary reporting systems in the European Union: is the accounting basis relevant for the deficit reliability?", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 81, No. 1: 110-133;
192. Jones, R. (1992), "The Development of Conceptual Frameworks of Accounting for The Public Sector", *Financial Accountability & Management*, Vol. 8, No. 4: 249-264;
193. Jones, R. (2007), „The Functions of Government Accounting in Europe”, *Revista de Estudos Politecnicos Polytechnical Studies Review*, Vol. 5, No. 1
194. Jones, R., Caruana, J. (2014) "A Perspective on the Proposal for European Sector Accounting Standards, in the Context of Accruals in UK Government Accounting", *Accounting, Economics and Law*, Vol. 4, Issue 3: 265-282;
195. Jones, R., Caruana, J. (2015). "EPSAS - worrying the wrong end of the stick?", *International Journal of Public Administration*, Vol. 38, No. 4: 240-252;
196. Jones, R., & Caruana, J. (2016), "Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 82, No. 4: 745-762;
197. Jorge, S. M., Brusca Aljarde, I., Nogueira, S. P. (2016). "The adoption of IPSASs in the Iberian Peninsula: the perspective of the standar-setters." In *EGPA Modena 2016 Spring Workshop*.
198. Jorge, S. M., Jesus, M. A., Laureano, R. M. (2016), "Governmental Accounting Maturity Toward IPSASs and the Approximation to National Accounts in the European Union", *International Journal of Public Administration*, Vol. 39, No. 12: 976-988;
199. Joseph, C., Taplin, R. (2012), "International initiatives influence on local government sustainability web-disclosures", *Social Responsibility Journal*, Vol. 8, No. 4: 589-602;
200. Kim, Y. Y., Bhawuk, D. P. (2008). "Globalization and diversity: Contributions from intercultural research", *International Journal of Intercultural Relations*, Vol. 32, No. 4: 301-304;
201. Kinder, T. (2002). "Vote early, vote often? Tele-democracy in European cities." *Public Administration*, Vol. 80, No. 3: 557-582;
202. Krispenz, S., Tiede, W. (2007). "The new public accounting law in Albania—The current situation and the introduction of IPSAS to systems of public accounting." *SEER-South-East Europe Review for Labour and Social Affairs*, (02): 119-130.
203. Kvist, J., Greve, B. (2011), "Has the Nordic welfare model been transformed?", *Social Policy & Administration*, Vol. 45, No. 2: 146-160;
204. Lachman, R. (1985). "Public and private sector differences: CEOs' perceptions of their role environments." *Academy of Management Journal*, Vol. 28, No. 3: 671-680;
205. Lande, E., Rocher, S. (2011), "Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector", *Public Money & Management*, Vol. 31, No. 3: 219-222;
206. Lane, J. E. (2000), "New public management", Taylor & Francis US;
207. Lapsley, I., Wright, E. (2004), "The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda", *Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 3: 355-374;
208. Lapsley, I. (2009), "New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit?", *Abacus*, Vol. 45, No. 1: 1-21;

209. Larson, R. K., & Street, D. L. (2004). Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firms' survey. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 13(2), 89-119.
210. Laswad, F., Fisher, R., & Oyelere, P. (2005). "Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities." *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 24, No. 2: 101-121;
211. Lee, J. (2008), "Preparing Performance Information in the Public Sector: an Australian Perspective", *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, No. 2: 117-149;
212. Lee Jr, R. D., Johnson, R. W., Joyce, P. G. (2012). "Public budgeting systems", Jones & Bartlett Publishers;
213. Lee, R. L., Joseph, R. C. (2013), "An examination of web disclosure and organizational transparency", *Computers in Human Behavior*, Vol. 29, No. 6: 2218-2224;
214. Lin, K. Z., Chan, K. H. (2000), "Auditing standards in China—A comparative analysis with relevant international standards and guidelines", *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 4: 559-577;
215. Lindsay, C., Osborne, S. P., Bond, S. U. E. (2014). "The 'new public governance' and employability services in an era of crisis: Challenges for third sector organizations in Scotland", *Public Administration*, Vol. 92, No. 1: 192-207;
216. Ling Wei, T., Davey, H., Coy, D. (2008), "A disclosure index to measure the quality of annual reporting by museums in New Zealand and the UK", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 9, No. 1: 29-51;
217. Lombrano, A., Zanin, L. (2013), "IPSAS and local government consolidated financial statements—proposal for a territorial consolidation method", *Public Money & Management*, Vol. 33, No. 6: 429-436;
218. López-Arceiz, F. J., Bellostas Pérezgrueso, A. J., Rivera Torres, M. P. (2017), "Accessibility and transparency: impact on social economy", *Online Information Review*, Vol. 41, No. 1;
219. Lourenço, R. P., Moura, P., Jorge, S., Pataro, A. F. (2013), "Online transparency for accountability: One assessing model and two applications", *Electronic Journal of e-Government*, Vol. 11, No. 2: 280-292;
220. Mack, J., Ryan, C. (2007), "Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence?", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 20, No. 4: 478-500;
221. Madhani, P.M. (2014), "Corporate Governance and Disclosure Public Sector vs. Private Sector", *SCSM Journal of Indian Management*, Vol. 11, No. 1: 5-20;
222. Manabu, S. E. N. G. O. K. U. (2004). Emerging Eastern European Welfare States: A Variant of the "European" Welfare Model?. *Slavic Eurasia's integration into the world economy and community (21st century COE program, Slavic Eurasian Studies, No. 2)*. Sapporo: Slavic Research Centre, Hokkaido University.
223. \*Manes Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., Brusca, I. (2016), "Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box", *Public Money & Management*, Vol. 36, No. 3: 189-196;
224. Manes Rossi, F., Brusca, I., Aversano, N. (2016b), "Financial Sustainability as a Driver for Transparency and E-Democracy: A Comparative Study in Italian and Spanish Local Governments" *International Journal of Public Administration*: 1-12;
225. Manganelli, B., Basile, G. (2013). "Appreciation model of a public entity set of assets in the accounting system." *International Journal of Finance and Accounting*, Vol. 2, No. 2: 55-60;
226. Márquez-Ramos, L. (2011). "European accounting harmonization: Consequences of IFRS adoption on trade in goods and foreign direct investments." *Emerging Markets Finance and Trade*, 47(sup4): 42-57;
227. Marston, C. L., Shrives, P. J. (1991), "The use of disclosure indices in accounting research: a review article", *The British Accounting Review*, Vol. 23, No. 3: 195-210;
228. Martí, C. (2006), "Accrual budgeting: accounting treatment of key public sector items and implications for fiscal policy", *Public Budgeting & Finance*, Vol. 26, No. 2: 45-65;
229. Massaro, M., Dumay, J., Guthrie, J. (2016), "On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting" *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 29, No. 5: 767-801;
230. Mayston, D. (1992), "Capital Accounting, User Needs and the Foundations of a Conceptual Framework for Public Sector Financial Reporting", *Financial Accountability & Management*, Vol. 8, No. 4: 227-248;
231. McGregor, W. (1999), "The Pivotal Role of Accounting Concepts in the Development of Public Sector Accounting Standards", *Australian Accounting Review*, Vol. 9, No. 1: 3-8;

232. McKendrick, J. (2007), "Modernization of the Public Accounting Systems in Central and Eastern European Countries: The Case of Romania", *International Public Management Review*, Vol. 8, Issue 1: 168-185;
233. Meier, K.J., O'Toole Jr., L.J. (2009), "Comparing Public and Private Management: Theoretical Expectations", prepared for presentation at the Public Management Research Conference, The Ohio State University, Columbus, OH, October 3, 2009;
234. Mhaka, C. (2014), "IPSAS, A Guaranteed Way of Quality Government Financial Reporting? A Comparative Analysis of the Existing Cash Accounting and IPSAS Based Accounting Reporting", *International Journal of Financial Economics*, Vol. 3, No. 3: 134-141;
235. Midin, M., Joseph, C., Mohamed, N. (2017), "Promoting societal governance: Stakeholders' engagement disclosure on Malaysian local authorities' websites", *Journal of Cleaner Production*, Vol. 142: 1672-1683;
236. Modell, S. (2009), "Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review and assessment", *Financial Accountability & Management*, Vol. 25, No. 3: 277-303;
237. Monfardini, P. (2010), "Accountability in the new public sector: a comparative case study", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 23, No. 7: 632-646;
238. Moretti, D. (2016), "Accrual practices and reform experiences in OECD countries Results of the 2016 OECD Accruals Survey", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 16, No. 1: 9-28;
239. Müller-Marqués Berger, T. (2016), "European Harmonization and EPSAS", *Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance*: 1-9;
240. Muñoz, L. A., Bolívar, M. P. R., Hernández, A. M. L. (2016), "Transparency in Governments A Meta-Analytic Review of Incentives for Digital Versus Hard-Copy Public Financial Disclosures", *The American Review of Public Administration*, 0275074016629008;
241. Mussari, R. (2014), "EPSAS and the Unification of Public Sector Accounting Across Europe", *Accounting, Economics and Law*, Vol. 4, Issue 3: 299-312;
242. Mutiganda, J.C. (2013), "Budgetary governance and accountability in public sector organizations: An institutional and critical realism approach", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 24, Issue 7-8: 518-531;
243. Nasi, G., Steccolini, I. (2008). "Implementation of accounting reforms." *Public Management Review*, Vol. 10, No. 2: 175-196;
244. Navarro Galera, A., Rodriguez Bolivar, P. (2007), "The Contribution of International Accounting Standards to Implementing NPM in Developing and Developed Countries", *Public Administration and Development*, Vol. 27, Issue 5: 413-425;
245. Newcomer, K. E., Caudle, S. L. (1991). "Evaluating public sector information systems: More than meets the eye." *Public Administration Review*: 377-384.
246. Nistor, C.S., Filip, C. (2008). "The Evolution of Public Accounting in Romania in the Post-Communist Period." *SSRN Working Paper Series*.
247. Nistor, C.S. (2009), "Trecut, prezent și perspectivă în contabilitatea publică românească", Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, ISBN 978-973-133-618-3;
248. Nistor, C.S., Deaconu, A., Cirstea, A. (2010), "Study Concerning the Level of Closeness between the Romanian Public Accounting System and IPSAS Referential", *International Journal of Business Research*, Volume 10, No. 2: 110-121;
249. Nistor, C. S., Ștefănescu, C. A. (2012). "Public vs. Banking Sector Accounting-How Far Is Romania from International Referential?" *Acta Universitatis Danubius. OEconomica*, Vol. 3 No. 3: 86-100;
250. Nobes, C., Parker, R. (2000), "Comparative International Accounting", 6th ed., Pearson Education, London;
251. Nobes, C., Parker, R. (2008), "Comparative international accounting", Tenth Edition, Prentice Hall;
252. Nurunnabi, M. (2015), "Tensions between politico - institutional factors and accounting regulation in a developing economy: insights from institutional theory", *Business Ethics: A European Review*, Vol. 24, No. 4: 398-424;
253. Osborne, S. P. (Ed.). (2010). *The new public governance: Emerging perspectives on the theory and practice of public governance*. Routledge.
254. Otavova, M. (2011), "Harmonization Efforts in the Field of Accounting of Public Sector", *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, Vol. LIX, No. 4: 195-202;
255. Otrusinova, M., Pastuszkova, E. (2013), "Transformation Process of State Accounting to Accrual Basis Accounting in Conditions of the Czech Republic", *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, Vol. LXI, No. 7: 2593-2602;
256. Ouda, H.A.G. (2004), "Basic Requirements Model for Successful Implementation of Accrual Accounting in the Public Sector", *Public Fund Digest*, Vol. 4., No. 1: 78-99;



257. Oulasvirta, L. (2014), "The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study", *Critical Perspectives on Accounting*: 272-285;
258. Oulasvirta, L. O. (2014b). "Governmental financial accounting and European harmonisation: Case study of Finland", *Accounting, Economics and Law*, Vol. 4, No. 3: 237-263;
259. Oulasvirta, L. O., Bailey, S. J. (2016). "Evolution of EU public sector financial accounting standardisation: critical events that opened the window for attempted policy change." *Journal of European Integration*: 1-17;
260. Oyelere, P., Laswad, F., Fisher, R. (2003). "Determinants of internet financial reporting by New Zealand companies", *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 14, No. 1: 26-63;
261. Pallot, J. (1992), "Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5, No. 1: 38-59;
262. Pallot, J. (2001), „A decade in review: New Zealand’s experience with resource accounting and budgeting”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 17, No. 4: 383-400;
263. Parry, M. (2011), "International Standards for Accounting and Statistics", *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. 1, No. 2: 20-32;
264. Paulsson, G. (2006), "Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden", *Financial Accountability & Management*, Vol. 22, Issue 1: 47-62;
265. Peng, S., van der Laan Smith, J. (2010). "Chinese GAAP and IFRS: An analysis of the convergence process." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 19, No. 1: 16-34;
266. Pérez, C. C., Hernández, A. M. L., Bolívar, M. P. R. (2005). "Citizens' access to on-line governmental financial information: Practices in the European Union countries." *Government Information Quarterly* Vol. 22, No. 2: 258-276;
267. Pérez, C.C., Lopez-Hernandez, M. (2009), "Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 75, No. 1:169-181;
268. Perramon, J., Amat, O. (2006). "IFRS introduction and its effect on listed companies in Spain." *Available at SSRN 1002516*;
269. Perrin, J. (1998), "Resource Accounting and Budgeting: From Cash to Accrual in 25 Years", *Public Money & Management*, Vol. 18, Issue 2: 7-10;
270. Picardi, A., Abeni, D., Melchi, C. F., Puddu, P., Pasquini, P. (2000), "Psychiatric morbidity in dermatological outpatients: an issue to be recognized" *British Journal of dermatology*, Vol. 143, No. 5: 983-991;
271. Pierce, A., Weetman, P. (2002), "Measurement of de facto harmonisation: implications of non-disclosure for research planning and interpretation" *Accounting and Business Research*, Vol. 32, No. 4: 259-273;
272. Pina, V., Torres, L. (2003), „Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View”, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, Vol. 20, Issue 4: 334-350;
273. Pina, V., Torres, L., Yetano, A. (2009), "Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches", *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4: 765-807;
274. Pina, V., Torres, L., Royo, S. (2010). "Is e-government promoting convergence towards more accountable local governments?." *International Public Management Journal*, Vol. 13, No. 4: 350-380;
275. Pina, V., Torres, L., Marti, C. (2012), "The Human Resources In The Implementation Of Accrual Accounting: A Cross-National Analysis Of 20 European Countries", IASIA Annual Conference 2012;
276. Pollitt, C., Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: A comparative analysis-new public management, governance, and the Neo-Weberian state*. Oxford University Press;
277. Pontoppidan, C. A., Brusca, I. (2016). "The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives." *Public Money & Management*, Vol. 36, No. 3: 181-188;
278. Popova, Y., Kozhevnikova, M. (2013). Interdependence of HDI and Budget Redistribution within the Scandinavian and European Social Models. *Economics and Management*, Vol. 18, No. 3: 562-575;
279. PricewaterhouseCoopers (2012), "Implementing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) as part of wider finance reform", valabil la adresa <http://www.pwc.com/gx/en/government-public-services/ipsas/assets/pwc-ipsas-compliance.pdf>;
280. PricewaterhouseCoopers (2014) "Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementation accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards", valabil la adresa [http://www.pwc.be/en/publications/2014/epsas\\_oct\\_2014.pdf](http://www.pwc.be/en/publications/2014/epsas_oct_2014.pdf);
281. PricewaterhouseCoopers (2015), *Global IPSAS survey: Towards a new era in government accounting and reporting*, [online] <http://www.pwc.com/gx/en/industries/government-public->

[services/public-sector-research-centre/publications/government-accounting-and-reporting-pwc-global-ipsas-survey.html](https://www.pwc.com/global-ipsas-survey.html);

282. 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*, Vol. 45, No. 3: 334-355;
283. Rahman, A., Perera, H., Ganeshanandam, S. (1996). "Measurement of formal harmonisation in accounting: an exploratory study." *Accounting and Business Research*, Vol. 26, No. 4: 325-339;
284. Rainero, C., Secinaro, S., Indelicato, A. (2013), "The European Process of Accounting Harmonization: Current Status and Future Developments. The Case of Italy", *International Journal of Humanities and Social Science*, Vol. 3, No. 13: 20-25;
285. Rainey, H. G., Backoff, R. W., Levine, C. H. (1976). "Comparing public and private organizations." *Public administration review*, Vol. 36, No. 2: 233-244;
286. Rajib, M., Uddin, S., Hoque, M. (2016). "A Literature Review on Public Sector Accounting Research".
287. Rhodes, R. A. W. (1996). "The new governance: governing without government." *Political studies*, Vol. 44, No. 4: 652-667;
288. Robbins, W. A., Austin, K. R. (1986), "Disclosure quality in governmental financial reports: An assessment of the appropriateness of a compound measure", *Journal of Accounting Research*: 412-421;
289. Roberts, C., Wang, Y. (2009). "Accounting harmonization and the value-relevance of dirty surplus accounting flows." *Review of Accounting and Finance*, Vol. 8, No. 4: 340-368;
290. Roenneberg, T., Kumar, C. J., Merrow, M. (2007), "The human circadian clock entrains to sun time", *Current Biology*, Vol. 17, No. 2: R44;
291. Roje, G., Vašiček, D., Vašiček, V. (2010), "Accounting regulation and IPSAS implementation: Efforts of transition countries toward IPSAS compliance", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 6, No. 12;
292. Roje, G., Vašiček, D., Hladika, M. (2012) "The perspectives of IPSASs introduction in Croatian public sector" *International Journal of Public Sector Performance Management*, Vol. 2, No. 1: 25-43;
293. Romesburg, C. (2004), "Cluster analysis for researchers";
294. Romzek, B.S., Dubnick, M.J. (1987), "Accountability in the Public Sector: Lessons from the Challenger Tragedy", *Public Administration Review*, Vol. 47, No. 3: 227-238;
295. Romzek, B.S. (2000), "Dynamics of Public Sector Accountability in an Era of Reform", *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 66, Issue 1: 21-44;
296. Rooij, R. D. (2002), "The impact of the European Union on local government in the Netherlands", *Journal of European Public Policy*, Vol. 9, No. 3: 447-467;
297. Rossi, N., Trequattrini, R. (2011), "IPSAS and Accounting Systems in the Italian Public Administrations: Expected Changes and Implementation Scenarios", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol.7, No.2: 134-147;
298. Ryan, C. (1998), "The introduction of accrual reporting policy in the Australian public sector: an agenda setting explanation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 11, No. 5: 518-539;
299. Sanderson, I., Van Schaik, F. (2008), "Public Sector Accounting Standards: Strengthening accountability and improving governance", *Accountancy Ireland*: 22-24;
300. Santos, E.S., Ponte, V.M.R., Mapurunga, P.V.R. (2014), "Mandatory IFRS Adoption in Brazil (2010): Index of Compliance with Disclosure Requirements and some Explanatory Factors of Firms Reporting", *Revista Contabilidade & Finanças*, Vol. 25, No. 65: 161-176;
301. Sapir, A. (2006). "Globalization and the reform of European Social Models.", *JCMS: Journal of Common Market Studies*, Vol. 44, No. 2: 369-390;
302. Saudagaran, S. M., Diga, J. G. (1998). "Accounting harmonization in ASEAN: Benefits, models and policy issues." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 7, No. 1: 21-45;
303. Serrano-Cinca, C., Rueda-Tomás, M., Portillo-Tarragona, P. (2009), "Factors influencing e-disclosure in local public administrations", *Environment and planning C: Government and Policy*, Vol. 27, No. 2: 355-378;
304. Seuring, S., Müller, M. (2008), "From a literature review to a conceptual framework for sustainable supply chain management", *Journal of cleaner production*, Vol. 16, No. 15: 1699-1710;
305. Sforza, V., Cimini, R. (2016). "Central government accounting harmonization in EU member states: will EPSAS be enough?", *Public Money & Management*: 1-8;
306. Shand, D. (1998), "Budgetary reforms in OECD member countries" *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 10, No. 1: 63;
307. Siltala, J. (2013), "New Public Management: The Evidence-Based Worst Practice?", *Administration & Society*, Vol. 45, Issue 4: 468-493;

308. Solé - Ollé, A., Viladecans - Marsal, E. (2004), "Central cities as engines of metropolitan area growth", *Journal of Regional Science*, Vol. 44, No. 2: 321-350;
309. Sour, L. (2012), "IPSAS and government accounting reform in Mexico", *International Journal of Public Sector Performance Management*, Vol. 2, No. 1: 5-24;
310. Sørensen, E., Torfing, J. (2012), "Introduction: Collaborative innovation in the public sector." *Innovation Journal*, Vol. 17, No. 1: 1-14;
311. Strouhal, J. (2009). "Reporting Frameworks for Financial Instruments in Czech: Czech Accounting Practices versus International Financial Reporting Standards." *WSEAS Transactions on Business and Economics*, Vol. 6, No. 7: 352-361;
312. Strouhal, J., Bonaci, C., Mustata, R., Alver, L., Alver, J., Praulinš, A. (2011). "Accounting harmonization measurement: Case of emerging CEE countries." *International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences*, Vol. 5: 899-906;
313. Styles A.K., Tennyson, M. (2007), "The Accessibility of Financial Reporting of U.S. Municipalities on the Internet", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 19, No. 1: 56-92;
314. Sutcliffe, P. (2003), "The standards programme of IFAC's public sector committee", *Public Money & Management*, Vol. 23, No. 1: 29-36;
315. Sutterer, P., Karger, T. (1994), "Self-reported juvenile delinquency in Mannheim, Germany" *Delinquent Behavior Among Young People in the Western World. Amsterdam: Kugler Publications: 156-185;*
316. Szarowská, I. (2013), "Trends of COFOG Government Expenditure in the EU15", In *Proceedings of the 10th International Scientific Conference: Economic Policy in the European Union Member Countries: Selected Papers, Karvina: Silesian University: 280-290;*
317. Tay, J. S., Parker, R. H. (1990), "Measuring international harmonization and standardization", *Abacus*, Vol. 26, No.1: 71-88;
318. Thiprungsri, S., Vasarhelyi, M. A. (2011). "Cluster analysis for anomaly detection in accounting data: An audit approach." *The International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 11, No. 17: 69-84;
319. Thorell, P., Whittington, G. (1994). "The harmonization of accounting within the EU: Problems, perspectives and strategies." *European Accounting Review*, Vol. 3, No. 2: 215-240;
320. Tickell, G. (2010), "Cash To Accrual Accounting: One Nation's Dilemma", *International Business & Economics Research Journal*, Vol. 9, No. 11: 71-78;
321. Tirado Valencia, P., Rodero Cosano, M. L., Ruiz Lozano, M., Rios Berjillos, A. (2016), "Online sustainability information in European local governments: an explicative model to improve transparency.", *Online Information Review*, Vol. 40, No. 3);
322. Tiron-Tudor, A., Mustata, R. (2005). "Recent accounting development in Romania on the way to the European and global harmonization." *Future of banking after the Year, 1830-1848;*
323. Tudor, A. T., Mutiu, A. (2006), "Cash versus accrual accounting in public sector", *Unpublished Doctoral Dissertation, University of Babeş Bolyai, Romania.*
324. Tiron-Tudor, A., & Blidişel, R. (2007). Romanian accrual accounting experience in public higher education sector.
325. Tiron-Tudor, A. (2010), "Romanian Public Institutions Financial Statements on the Way of Harmonization with IPSAS", *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 9, No. 3: 422-447;
326. Titi Amayah, A. (2013), "Determinants of knowledge sharing in a public sector organization" *Journal of Knowledge Management*, Vol. 17, No. 3: 454-471;
327. Tiron Tudor, A., Nistor, C. S., Carstea, A. (2012), "The Way of Public Institutions to Accrual Accounting—case study Romania", *EuroEconomica*, Vol. 31, No. 2;
328. Torres, L., Pina, V. (2001), "An Empirical Study about the Degree of Coincidence of Local Government Financial Reporting in the USA and Spain with the IPSAS of the IFAC", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 5, No. 1: 135-153;
329. Torres, L. (2004), "Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems", *Public Administration and Development*, Vol. 24, Issue 5: 447-456;
330. Torres, L., Pina, V., & Acerete, B. (2006). "E-Governance Developments in European Union Cities: Reshaping Government's Relationship with Citizens." *Governance*, Vol. 19, No. 2: 277-302;
331. Toudas, K., Poutos, E., Balios, D. (2013), "Concept, regulations and institutional issues of IPSAS: a critical review", *European Journal of Business and Social Sciences*, Vol. 2, No. 1: 43-54;
332. Van der Hoek, P. (2005), "From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience", *Public Budgeting & Finance*, Vol. 25, Issue 1: 32-45;

333. Van der Tas, L. G. (1988). "Measuring harmonisation of financial reporting practice." *Accounting and business research*, Vol. 18, No. 70: 157-169;
334. Van der Tas, L. G. (1992). "Evidence of EC financial reporting practice harmonization: The case of deferred taxation." *European Accounting Review*, Vol. , No. 1: 69-104;
335. Van Helden, J., Uddin, S. (2016). "Public sector management accounting in emerging economies: A literature review." *Critical Perspectives on Accounting*;
336. Vernon, R. (1981), "Theory, facts and speculation." In R. Vernon & Y. Aharoni (Eds.), *State owned enterprises in the western economies*. London: Croom Helm;
337. Walton, P. (1992). "Harmonization of accounting in France and Britain: some evidence." *Abacus*, Vol. 28, No. 2: 186-199;
338. Warren, K. (2012), "IPSASs through the looking glass. Ken Warren speculates on the future of IPSAS", *Chartered Accountants Journal*: 38-40;
339. Webster, J., Watson, R. T. (2002), "Analyzing the past to prepare for the future: Writing a literature review", *MIS quarterly*: xiii-xxiii;
340. Whitefield, A. A., Savvas, P. (2016). "The Adoption and Implementation of the International Public Sector Accounting Standards: The Levels of Adoption and Implementation of IPSAS by United Nations in Nairobi" *Journal of Public Policy and Administration*, Vol. 1, No.1: 49-57;
341. Wiesel, F., Modell, S. (2014) "From new public management to new public governance? Hybridization and implications for public sector consumerism", *Financial Accountability & Management*, Vol. 30, No. 2: 175-205;
342. Williams, J. J., Macintosh, N. B., Moore, J. C. (1990), "Budget-related behavior in public sector organizations: some empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 15(3), 221-246.
343. Wynne, A. (2003), "Do private sector financial statements provide a suitable model for public sector accounts?", Paper to be presented at the European Group of Public Administration annual conference on "Public Law and the Modernising State" in Oeiras (Portugal), 3-6 September 2003-08-09;
344. Wynne, A. (2007), "Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting", *Public Fund Digest*, Vol. 6, No. 1: 25-39;
345. Wynne, A. (2008). "Accrual accounting for the public sector—a fad that has had its day", *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. 8, No. 2: 117-132;
346. Xiaohui, Q. U., Fang, G. A. O. (2008). "The international harmonization progress of China Accounting Standards: A review of quantitative research." *Frontiers of Business Research in China*, Vol. 2, No. 4: 483-496;
347. Yamamoto, K. (1999), „Accounting system reform in Japanese local governments”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3-4: 291-307;
348. Zucker, L. G. (1987). "Institutional theories of organization." *Annual review of sociology*, 13, 443-464