

## DELIMITĂRI ȘI FUNDAMENTĂRI TEORETICE PRIVIND IPSAS 1<sup>1</sup>

*Drd. Alina CRÎȘMARIU (ȘOMÎTCĂ)<sup>1</sup>, Prof. univ. dr. Elena HLACIUC<sup>2</sup>*

<sup>1,2</sup> Universitatea “Ștefan cel Mare” Suceava, România

E-mails: <sup>1</sup> [somitca.alina@usm.ro](mailto:somitca.alina@usm.ro); <sup>2</sup> [elena.hlaciuc@usm.ro](mailto:elena.hlaciuc@usm.ro)

**Abstract.** This paper addresses the International Public Sector Accounting Standard IPSAS 1 - Financial Statements, considered one of the most important standards issued by IPSASB, as it contains the accounting rules for recognizing and measuring a position present in the financial statements of public institutions, as well as the accounting rules preparation of financial statements. The object of this study is to analyze the way of transposing the patrimonial elements on the occasion of the first adoption of IPSAS within the Opening Balance Sheet. The development of International Public Sector Standards is based on International Financial Reporting Standards (IFRS) applicable to the private sector, and the stated purpose is for public entities to prepare financial reports that provide qualitative, transparent and comparable information, in order to increase accountability decisions.

**Keywords:** Situații financiare, IPSAS 1, Standarde Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public, contabilitate publică, armonizare

JEL Classification: H83

### Introduction

Cercetarea își propune să analizeze Standardul Internațional de Contabilitate pentru sectorul public, IPSAS 1 – Situațiile financiare. *Motivația alegerii* acestei teme pornește de la importanța raportărilor financiare în activitatea oricărei instituții și de la faptul că “elaborarea situațiilor financiare este expresia unei comunicări financiare care contribuie la înțelegerea activității și strategiei entității. Prezentarea unei situații financiare în mod clar și profesional, ajută companiile să interpreteze rezultatele și să planifice obiective care să asigure respectarea principiului continuității activității într-un viitor previzibil și în același timp să asigure creșterea profitabilității” (Xhani et al, 2018). Putem spune că situațiile financiare reprezintă oglinda entității, iar componența acestora, precum și modul de întocmire influențează semnificativ factorii implicați în luarea deciziilor.

Prin trasarea regulilor contabile de întocmire a raportării financiare în instituțiile publice, IPSAS 1 implică și celelalte standarde de contabilitate publică. De asemenea, alegerea acestei teme este susținută de faptul că “standardele internaționale de contabilitate din sectorul public reprezintă un pas important în reforma contabilității din sectorul public. Problemele care apar în contextul adoptării unui limbaj comun prin IPSAS sunt multiple și nu va fi ușor să-și dovedească utilitatea, avantajele și dezavantajele folosirii lor” (Cretu et al, 2011). IPSAS 1 cuprinde o serie de reglementări cu efect pozitiv asupra gestionării resurselor financiare și asupra transparența, asigurând o viziune mai cuprinzătoare și mai exactă asupra poziției și performanței financiare a entității.

**Scopul lucrării** este de a analiza principalele aspecte ale adoptării pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public, pe cazul concret al Guvernului Federal din

---

<sup>1</sup> Articol publicat cu sprijinul “DECIDE - Dezvoltare prin educație antreprenorială și cercetare inovativă doctorală și postdoctorală”, Cod proiect POCU/380/6/13/125031, proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Capital Uman 2014 – 2020”

Austria. *Obiectivele* pe care ni le propunem sunt: clarificarea aspectelor conceptuale referitoare la IPSAS 1 și analiza modului de implementare a IPSAS în Austria.

Lucrarea se încheie cu o serie de concluzii menite a reliefa importanța armonizării în sectorul public, precum și direcțiile viitoare de cercetare.

Studiul s-a realizat prin analizarea unei multitudini de resurse informaționale, cum ar fi reglementări emise de organismele internaționale de standardizare, publicații științifice, documente oficiale, diverse studii și analize legate de subiectul cercetat. Instrumentul folosit în cadrul acestei analize este studiul de caz, prin analizarea Declarației de deschidere a Situației poziției financiare a Guvernului Federal austriac, întocmit pe baza IPSAS.

### **Basic Content of the Paper**

Contabilitatea sectorului public este o problemă care îi preocupă pe academicienii și profesioniștii contabili din întreaga lume, iar subiectul este mult discutat în revistele de specialitate. Contabilitatea angajamentelor față de contabilitatea pe bază de numerar pentru entitățile din sectorul public constituie o adevărată polemică între profesioniști, mai ales după emiterea Standardelor Internaționale de Contabilitate din sectorul public, care se bazează pe contabilitatea de angajamente. Disputa la nivel internațional în ceea ce privește adoptarea contabilității pe bază de numerar sau a contabilității de angajamente pornește de la avantajele și dezavantajele implementării acestora.

Contabilitatea bazată pe numerar aduce următoarele avantaje: ușurința de utilizare, inteligibilitatea datelor pentru o gamă largă de utilizatori, prezentarea succintă a situațiilor financiare, costuri de implementare reduse (SAFA 2006). În schimb, contabilitatea de angajamente reușește să îndeplinească scopul pe care realitatea economică actuală îl impune și anume implementarea unui sistem de management performant care să implice direct responsabilitatea publică (Coy și Pratt, 1998). Contabilitatea de angajamente recunoaște tranzacțiile și evenimentele în momentul realizării lor și nu doar atunci când numerarul sau echivalentul său este primit sau plătit. Prin urmare, tranzacțiile și evenimentele sunt recunoscute și raportate în situațiile financiare ale perioadelor la care se referă (IFAC, 2010). Printre avantajele contabilității de angajamente se numără determinarea și comunicarea exactă a poziției financiare și a performanței entităților publice, îmbunătățirea responsabilității și a transparenței (Van der Hoek, 2005).

În mod contrar, Carnegie și West (2003) consideră măsurarea performanței pentru o entitate economică care are în centrul său noțiunea de profit irelevantă în domeniul sectorului public. Guthrie (1999) susține că: profitul nu este un obiectiv în sectorul public și nu poate fi luat ca măsură de performanță, iar structura financiară și solvabilitatea nu sunt relevante în sectorul public. De asemenea, menționează faptul că rezultatele nu se măsoară prin angajamente, utilizarea angajamentelor limitează ideea performanței publice la eficiență și economii de costuri (Guthrie, 1999).

Luder (2002) subliniază importanța tranziției la contabilitatea de angajamente în sectorul public și că adoptarea acesteia crește relevanța, fiabilitatea și comparabilitatea națională a raportărilor financiare. Totuși tranziția la contabilitatea de angajamente trebuie adaptată la particularitățile sectorului public. Carnegie & West (2003) consideră că atribuirea valorii resurselor nefinanciare controlate de entități guvernamentale este o practică contabilă înșelătoare.

Calea de mijloc sugerată de cercetători este utilizarea în paralel a contabilității de numerar cu sistemul de contabilitate pe bază de angajamente (Monsen, 2002). Chiar și această abordare a ridicat semne de întrebare asupra avantajelor și beneficiilor care ar putea rezulta din operațiunile simultane ale ambelor sisteme de contabilitate (Guthrie, 1998).

În cazul României, există opinii cum ar fi cea expusă de Horobeanu și Alecu (2003), care subliniază avantajele noului sistem, dar și opinii mai rezervate. Astfel, în opinia lui McKendrick (2003) este că sistemul de contabilitate pe bază de angajamente nu este neapărat potrivit pentru țările mai puțin dezvoltate sau cu o economie de tranziție.

Concluzia e că “aplicarea standardelor IPSAS este considerată o veritabilă revoluție, poate mult mai importantă decât cea a standardelor IFRS pentru entitățile economice, aceasta deoarece instituțiile

publice vor fi administrate asemănător unei entități private, cu o contabilitate de angajamente, patrimonială și în partidă dublă” (Ristea et al, 2010).

Standardele Internaționale de Contabilitate din sectorul public sunt un set de standarde bazate în principal pe contabilitatea de angajamente, care ar trebui să ofere o bază globală uniformă pentru pregătirea situațiilor financiare anuale în sectorul public. Elaborarea IPSAS se bazează pe Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), și se încearcă menținerea tratamentului contabil și a textului original al IFRS, cu excepția cazului în care există o problemă specifică sectorului public. Convergența IPSAS cu IFRS este totuși limitată, deoarece nu există standarde IFRS disponibile pentru cerințele specifice ale sectorului public (eg. în sectorul public, există tipuri speciale de tranzacții care nu există în sectorul privat: venituri din impozite, transfer între drepturile din sectorul public).

Începând cu 1997, International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) a dezvoltat 42 de IPSAS bazate pe contabilitatea de angajamente, trei recomandări de practică recomandate (RPG), un standard IPSAS pentru raportare în baza numerarului de contabilitate și un cadru conceptual.

Există *două abordări principale* privind modul de adoptare a IPSAS prin standarde naționale. *Prima modalitate* se referă la crearea și utilizarea de către sectorul public a unui set de standarde distinct și adaptat specificului entității publice. *A doua modalitate de abordare* este o abordare neutră din punct de vedere al sectorului public și presupune existența unui singur set de standarde naționale de aplicare atât în sectorul privat, cât și în cel public.

Deși IPSASB încurajează adoptarea completă a IPSAS pentru a asigura comparabilitatea, țările adoptă IPSAS și parțial. Experiența europeană privind aplicarea standardelor IPSAS este relevantă (Grigorescu, 2004). De exemplu, Elveția a implementat IPSAS la nivel federal, în timp ce gradul de implementare la nivel cantonal variază. Franța a introdus, începând cu 1 ianuarie 2006, standardele IPSAS în contabilitatea publică, la nivelul statului, apoi și la nivelul ministerelor și a altor organizații publice naționale. Uniunea Europeană a decis să aplice IPSAS încă din 2005 ca referință pentru întocmirea situațiilor financiare din contabilitatea proprie. Marea Britanie folosește contabilitatea de angajamente din anul 1995 și aplică în prezent standardele IPSAS. În Germania contabilitatea de numerar este aplicată la nivel central, iar administrațiile locale aplică în principal contabilitatea angajamente.

Cea mai mare parte a țărilor de pe continentul african aplică contabilitatea de numerar, în timp ce majoritatea țărilor din Asia și America Latină sunt la stadiul de planificare a unei reforme în sectorul public. Adoptarea IPSAS presupune o schimbare fundamentală în administrația și cultura financiară, dar și costuri financiare ridicate, ceea ce în special pentru țările în curs de dezvoltare poate fi o adevărată provocare, mai ales că instituțiile precum Banca Mondială condiționează sprijinul financiar de implementarea IPSAS. În schimb, țările dezvoltate au implementate Standardele Naționale de Contabilitate, iar implementarea IPSAS nu este neapărat o prioritate.

Implementarea IPSAS bazat pe angajamente reprezintă o adevărată provocare cu care se confruntă toate entitățile publice din lume. Adoptarea pentru prima dată a IPSAS necesită de cele mai multe ori indicații de aplicare, iar IPSASB a venit în întâmpinarea acestor cerințe și necesități prin emiterea IPSAS 33 - “Adoptarea pentru prima dată a bazelor de angajare” și a Studiului 14 “Tranziția la contabilitatea de angajamente”. IPSAS 33 trebuie să fie aplicat de orice entitate care întocmește primele situații financiare IPSAS începând cu 1 ianuarie 2017 sau ulterior. IPSAS 33 a fost elaborat cu scopul de a adopta prevederile IPSAS în mod constant de jurisdicții diferite și să asigure că primele situații financiare întocmite conform IPSAS conțin informații de credibile și comparabile.

Punctul de pornire în aplicarea IPSAS îl reprezintă *Bilanțul de deschidere a poziției financiare*, în care politicile contabile alese să fie aplicate retroactiv. IPSASB dorește să încurajeze entitățile să adopte IPSAS-uri de bază de angajare, iar IPSAS 33 oferă o serie de derogări specifice de la aplicarea retrospectivă completă, de obicei pentru o perioadă care nu depășește trei ani. Cele mai multe dintre acestea sunt opționale și entitățile au posibilitatea decidă pe care le vor utiliza.

Unele excepții opționale împiedică o entitate să pretindă că situațiile oferă o prezentare corectă și respectă IPSAS-urile, iar astfel de situații sunt denumite „Situații financiare tranzitorii IPSAS”. Se consideră că alte scutiri opționale disponibile nu afectează prezentarea corectă și conformitatea.

*Recunoașterea și evaluarea activelor și datorilor*

Entităților care aplică pentru prima dată IPSAS nu li se impune să recunoască sau evalueze activele și datoriile pe o perioadă de 3 ani de la data adoptării următoarelor: IPSAS 12 “Stocuri”, IPSAS 16 „Investiții imobiliare”, IPSAS 25 „Beneficiile angajaților”, IPSAS 27 „Agricultură”, IPSAS 31 ”Imobilizări necorporale”, IPSAS 31 „Angajamente de concesiune a serviciilor”, IPSAS 29 „Instrumente financiare”. De asemenea, entitățile pot alege să determine valoarea justă a unui activ și să utilizeze această valoare justă ca un cost considerat la recunoașterea inițială.

*Recunoașterea și evaluarea veniturilor din alte tranzacții decât cele de schimb*

Această derogare presupune că entitățile publice nu i se impune schimbarea politicii contabile privind aceste venituri în perioada de tranziție

*Costul îndatorării conform IPSAS 5*

Dacă entitatea alege să aplice derogările de la recunoașterea activelor, acestea i se permite să nu capitalizeze costul îndatorării suportate pentru activele cu ciclu lung de producție pe perioada de tranziție

*IPSAS 13 “Contracte de leasing”*

Dacă o entitate folosește scutirea pentru a nu recunoaște activele de leasing financiar, nu va fi obligată să aplice cerințele privind pasivele de leasing pentru acea perioadă de trei ani și nu va fi obligată să recunoască activele în conformitate cu IPSAS-ul corespunzător.

*IPSAS 20 “Părțile afiliate”*

Entitatea poate să nu divulge relațiile cu părțile afiliate, tranzacțiile cu acestea, precum și informații legate de personalul aflat la conducere.

*IPSAS 35 “Situații financiare consolidate”*

Se permite ca în perioada de derogare, entitatea să nu elimine soldurile, tranzacțiile, veniturile și cheltuielile dintre entitățile din grup.

*Reconcilierea*

Entitățile trebuie să prezinte o reconciliere a elementelor care au fost recunoscute sau evaluate în perioada de raportare în cazul în care au fost excluse din situațiile financiare raportate anterior. Această reconciliere va face parte din notele la situațiile financiare.

Putem afirma că acest standard oferă o serie de avantaje instituțiilor publice care vor să implementeze cerințele IPSAS, dar în același timp și o mare provocare de a identifica și clasifica adecvat a activele controlate de unitate.

În Austria, guvernul federal a modificat substanțial legea bugetului federal austriac în două etape, începând cu 2009 și 2013. Scopul principal declarat al reformei în sectorul public a fost asigurarea eficienței și transparenței în managementul sectorului public.

Primul etapă, care a început în 2009, a avut în vedere introducerea unui buget de cheltuieli pe termen mediu, pe patru ani, cu plafoane de cheltuieli, reportarea creditelor neutilizate la sfârșitul anului bugetar, precum și o reforma sistemului de contabilitate publică, pentru introducerea contabilității de angajamente, păstrându-se totodată și contabilitatea pe bază de numerar.

A doua etapă prevăzută pentru 2013, vine în întâmpinarea obiectivului central al reformei bugetare federale austriece, impus și de Constituția Federală, și anume asigurarea unei imagini complete și corecte asupra poziției financiare a guvernului federal. Acesta presupune oferirea de informații despre active și pasive, pe lângă informații despre fluxuri de numerar și resurse financiare. Astfel, pentru prima dată, guvernul federal a elaborat *Declarație de deschidere a poziției financiare la 1 ianuarie 2013*.

În prezent, Austria aplică un număr de 25 de IPSAS-uri, dintre care 20 sunt aplicate în totalitate, iar 5 parțial. Trebuie să menționăm faptul că IPSAS 33, care reglementează modalitatea de adoptare

pentru prima dată a IPSAS, nu era elaborat la data la care Austria a decis adoptarea standardelor în domeniul public. Astfel, guvernul federal a ales să le adopte în mod direct prin standardele naționale elaborate direct de Ministerul Finanțelor pe baza principalelor concepte și linii directoare, cu respectarea regulilor de evaluare recunoaștere a elementelor patrimoniale. Proiectele de lege ale standardelor sunt finalizate în cooperare cu Curtea de Conturi și urmărind un proces formal de consultare cu ministerele și administrațiile locale.

Legea privind bugetul din Austria se bazează pe IPSAS și în conformitate cu aceste standarde, la întocmirea situației de deschidere a poziției financiare au fost respectate o serie de reguli.

✓ *Prezentarea fidelă* - Aceasta înseamnă că situația de deschidere a poziției financiare a fost întocmită fără supraevaluarea sau subestimarea intenționată a activelor sau pasivelor.

✓ *Perspectivă economică* - Tranzacțiile sunt contabilizate în funcție de termenii și condițiile lor economice, nu neapărat de forma lor juridică. Acest principiu a fost utilizat în special pentru atribuirea dreptului de proprietate economică asupra activelor. Activele au fost recunoscute în situația de deschidere a poziției financiare, dacă guvernul federal a fost proprietarul economic la 1 ianuarie 2013. Un proprietar economic este persoana sau entitatea care controlează un activ, îl deține și îl folosește, are puterea de a dispune de activul respectiv și răspunde în caz de pierdere sau distrugere a activului.

✓ *Pragul de semnificație*: au fost stabilite o serie de valori folosite ca limite de includere, cum ar fi: recunoașterea ulterioară a activelor cu o valoare mai mare de 10.000 Eur sau 1.000 Eur în cazul activelor achiziționate după 31 decembrie 2007; stocurile cu o valoare mai mare de 5.000 Eur; constituirea de provizioane pentru facturi restante cu o valoare estimată de minim 50.000 Eur; constituirea de provizioane pe termen lung, cu o valoare estimată mai mare de 100.000 Eur; venituri din taxele de garanție cu o valoare mai mare de 100.000 Eur; venituri realizate și venituri de încasat cu o valoare de minim 10.000 Eur.

✓ *Fiabilitate* – aplicarea politicilor contabile într-un mod rezonabil.

✓ Fiecare activ și pasiv a fost evaluat individual. În cazuri excepționale, activele și pasivele au fost combinate pentru a forma grupuri de risc.

✓ Ajustarea evenimentelor după data raportării a fost luată în considerare doar dacă acestea au devenit cunoscute în perioada dintre 1 ianuarie 2013 și data finalizării bilanțului de deschidere.

✓ Pentru activele și pasivele în valută s-a folosit rata de schimb a Băncii Centrale Europene valabilă pentru data de 31 decembrie 2012.

Ministerul Finanțelor încercat să găsească un echilibru cost-beneficiu, adică raportarea completă a activelor și datoriilor federale, cu evitarea pe cât posibil a cheltuielilor administrative majore. Prin urmare, deși IPSAS-urile au fost considerate un punct de referință, respectarea deplină a tuturor standardelor nu a fost scopul final al reformei. Abaterile de la anumite standardele s-au făcut din motive de cost sau relevanță, iar cele care au fost considerate a avea un impact limitat asupra finanțelor publice sau prea complexe nu au fost luate în considerare pentru transpunere.

Regulamentul privind bilanțul de deschidere austriac oferă o serie de *excepții și simplificări* pentru a reduce povara administrativă fără a reduce calitatea informațiilor pe care le conține:

- Utilizarea de tarife fixe și comparative în evaluarea elementelor patrimoniale
- Folosirea metodelor alternative de evaluare, dacă aceasta este singura modalitate de efectuarea evaluării pertinente;
- Înființarea unui departament intern de evaluare în cadrul administrației cu scopul de a evita apelarea la experți externi;
- Nu s-au consolidat situațiile financiare.

După cum putem observa, reforma sistemului bugetar din Austria s-a realizat în etape, iar procesul de tranziție a fost unul de durată și foarte bine structurat. Chiar dacă au existat o serie de probleme specifice și complexe din punct de vedere juridic, abordarea reformei a fost una pragmatică, iar tranziția s-a realizat după principii și reguli clare și ferme. Poate aceasta este și cheia succesului reformei din Austria. Putem spune că scopul principal declarat al reformei de a avea informații transparente despre active și pasive a fost atins prin Declarația de deschidere a poziției financiare

din 2013. Astfel, din prelucrarea informațiilor conform IPSAS, valoarea negativă a activului net arată că datoriile federale sunt semnificativ mai mari decât activele federale.

### Conclusions

Realitatea economică descrisă prin globalizarea economiilor, crearea societăților transnaționale, creșterea capitalizării bursiere, dezvoltarea piețelor de capital și apariția de noi produse financiare, impune contabilității să se adapteze și să se perfecționeze astfel încât să poată răspunde cerințelor informaționale ale momentului. Perfecționarea implică schimbare, iar contabilitatea a evoluat în timp, ca sistem deschis, receptiv la modificarea mediului politic, economic, social și cultural (Ristea et al, 2010).

Armonizarea și modernizarea sistemului contabil în sectorul public sunt prezente și actuale atât la nivel internațional, cât și la nivel european, fiind părți integrante ale 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).

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 (Brusca et al., 2015).

Armonizarea contabilă publică este în continuare o temă intens dezbătută. Informația contabilă stă la baza deciziilor economice, iar calitatea informațiilor influențează în mod direct deciziile luate. Dacă informația contabilă reflectă incomplet sau incorect realitatea economică, cu atât mai mult rezultatele deciziilor nu vor fi cele așteptate. Aplicarea prevederilor IPSAS asigură fundamentarea și obținerea unor informații calitative, pe care se pot baza deciziile economice. Chiar dacă există exemple de bună practică în aplicarea IPSAS la nivelul instituțiilor publice din întreaga lume, totuși gradul de implementare este în continuare scăzut. Acest lucru poate fi explicat pornind de la provocările pe care le presupune implementarea IPSAS. Astfel, adoptarea IPSAS necesită înțelegerea, educarea și implicarea tuturor părților interesate, inclusiv deținătorii de funcții politice, auditori, contabili, bănci de stat și ministere. Personalul din instituțiile publice nu are, de cele mai multe ori, abilitățile și competențele necesare, iar implementarea va necesita un program de pregătire pentru creșterea competențelor și pentru specializarea personalului. Apoi, se impun modificări în legislație, precum și adoptarea unor norme și reglementări care trebuie adaptate la specificul fiecărei țări. De asemenea, procesul este unul de durată, care necesită numeroase resurse: material, umane, informaționale, financiare etc. Ultimul aspect care influențează adoptarea IPSAS și poate cel mai important în luarea deciziei este costul. Se știe că adoptarea IPSAS presupune resurse financiare importante, pornind de la pregătirea personalului și până la asigurarea infrastructurii necesare. Acest aspect are un impact semnificativ mai ales în cazul țărilor în curs de dezvoltare.

Ca o concluzie a studiului, putem afirma că aplicarea recomandărilor IPSAS are un impact direct și semnificativ asupra modului de întocmire a situațiilor financiare, a indicatorilor calculați și a deciziilor fundamentate pe baza acestora, iar acest lucru subliniază încă o dată importanța aplicării acestora în contabilitatea entităților publice. Cu siguranță, putem afirma că viitorul în contabilitatea publică presupune armonizarea cu IPSAS.

### Bibliography

1) Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. 2015. Comparing Accounting Systems in Europe. In: Brusca I., Caperchione E., Cohen S., Rossi F.M. (eds) Public Sector Accounting and Auditing in Europe. IIAS

- Series: *Governance and Public Management*. Palgrave Macmillan, London. DOI: [https://doi-org.am.e-nformation.ro/10.1057/9781137461346\\_16](https://doi-org.am.e-nformation.ro/10.1057/9781137461346_16)
- 2) Carnegie, G.D. and West, B.P. 2003. How Well Does Accrual Accounting Fit the Public Sector?. *Australian Journal of Public Administration*, 62: 83-86. DOI: <https://doi.org/10.1111/1467-8497.00327>
  - 3) Coy, D. and Pratt, M. 1998, "An insight into accountability and politics in universities: a case study", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 11 No. 5, pp. 540-561. DOI: <https://doi.org/10.1108/09513579810239846>
  - 4) Cretu C., Sîrbu C., Gheonea V., Constandache N., 2011. *Presentation of Financial Statements According to IPSAS - a Challenge for Professional Accountants*, Performance and Risks in the European Economy – The 6th Edition of the International Conference – European integration. Realities and Perspectives;
  - 5) Grigorescu, Ș.I. 2004. Bazele contabilității în administrația publică, București: Editura InfoMega;
  - 6) Guthrie, J., Olson, O., & Humphrey, C. 1999. Debating developments in new public financial management: The limits of global theorising and some new ways forward. *Financial Accountability & Management*. 15(3&4), 209–228. DOI: <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00082>
  - 7) Horobeanu S., Alecu G. 2003, *Noul sistem de contabilitate in institutiile publice*, Revista de Finante Contabilitate no.4.
  - 8) Lüder, K. 2002. *Research in comparative governmental accounting over the last decade— achievements and problems*. In Montesinos, V. and Josè, M. V. (Eds), *Innovations in Governmental Accounting* (Kluwer Academic Publishers, Dordrecht), 1–21;
  - 9) 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;
  - 10) Monsen, N. 2002. The Case for Cameral Accounting. *Financial Accountability & Management*, 18: 39-72. DOI: <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00145>
  - 11) 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;
  - 12) Ristea, M., Jianu, I., Jianu, I. 2010. *Experiența României în aplicarea standardelor internaționale de raportare financiară și a standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public* Available on the Internet:  
[https://www.researchgate.net/publication/49583975\\_Experienta\\_Romaniei\\_in\\_aplicarea\\_standardelor\\_internationale\\_de\\_raportare\\_financiara\\_si\\_a\\_standardelor\\_internationale\\_de\\_contabilitate\\_pentru\\_sectorul\\_public](https://www.researchgate.net/publication/49583975_Experienta_Romaniei_in_aplicarea_standardelor_internationale_de_raportare_financiara_si_a_standardelor_internationale_de_contabilitate_pentru_sectorul_public)
  - 13) Peter van der Hoek, M. 2005, From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience. *Public Budgeting & Finance*, 25: 32-45. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x>
  - 14) Xhani, N., Avram, M., Iliescu (Ristea), M.A. 2018. *Situațiile financiare anuale și rolul lor în comunicarea financiară*, *Studia Universitatis Petru Maior, Series Oeconomica, Fasciculus 1, anul XII, ISSN – L 1843-1127, ISSN 2286-3249*, 2
  - 15) \*\*\*Annual Report - Opening Statement of Financial Position for the Austrian Federal Government as at 1 January 2013
  - 16) \*\*\* IFAC (2010), *Recomandări pentru Națiunile G-20 - Reuniunea din 26-27 iunie 2010*;
  - 17) \*\*\* IPSASB (2014), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, vol.1,2, translation, CECCAR Printing House, Bucharest;
  - 18) \*\*\*SAFA (2006), *Studiu privind contabilitatea bazată pe acumulări pentru guverne și entități din sectorul public din țările SAARC*;
  - 19) [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/pubsect/pi-IPSAS-implementation-current-status-and-challenges.pdf)
  - 20) <https://www.bmf.gv.at/en.html>
  - 21) <http://Eur-lex.europa.eu>
  - 22) [www.esafa.org](http://www.esafa.org)