



UBBFSEGA

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



**VALENȚE ȘI PROVOCĂRI PRIVIND
CONTABILITATEA COMBINĂRILOR DE
ENTITĂȚI DIN SECTORUL PUBLIC**

- Rezumatul tezei de doctorat -

Doctorand:

INA ROTARU (căs. MÎȚU)

Coordonator științific:

Prof. Dr. Adriana TIRON TUDOR

**Cluj-Napoca
2016**

Cuprinsul rezumatului tezei de doctorat

Cuvinte cheie	3
Cuprinsul tezei de doctorat	3
Introducere.....	6
Importanța și motivația cercetării.....	10
Metodologia cercetării.....	12
Prezentarea sintetică a capitolelor tezei de doctorat.....	17
Concluzii generale, contribuții proprii, limite și perspective ale cercetării.....	22
Resurse bibliografice	32

Cuvinte cheie

Combinări de entități, sectorul public, contabilitatea din sectorul public, fuziuni, comasări, achiziții, combinari de întreprinderi, reglementări contabile anglo-saxone, IPSASB, România, Noul Management Public, teoria instituțională.

Cuprinsul tezei de doctorat

Lista tabelelor

Lista graficelor și figurilor

Lista abrevierilor

INTRODUCERE

IMPORTANTA ȘI MOTIVAȚIA CERCETĂRII

METODOLOGIA CERCETĂRII

Capitolul 1 COMBINĂRILE DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL PUBLIC – O CLARIFICARE
CONCEPTUALĂ

1.1. FUNDAMENTELE CLARIFICĂRII CONCEPTUALE

1.1.1. Analiza și clasificarea cercetărilor internaționale - o perspectivă interdisciplinară

1.1.2. Reglementările organismelor internaționale privind contabilitatea combinărilor de entități din sectorul public utilizate în fundamentarea clarificării conceptuale

1.2. COMBINĂRI DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL PUBLIC – DELIMITĂRI CONCEPTUALE

1.2.1. Definirea conceptului de combinări de entități din sectorul public

1.2.2. Tipologia combinărilor de entități din sectorul public

1.3. TEORII UTILIZATE

1.4. PARADIGMELE COMBINĂRILOR DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL PUBLIC

1.5. CONCLUZII PRELIMINARE

Capitolul 2 DEMERSURI PRIVIND ELABORAREA UNUI STANDARD INTERNAȚIONAL DE
CONTABILITATE AL COMBINĂRILOR DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL PUBLIC

2.1. O PERSPECTIVĂ GENERALĂ A CONTABILITĂȚII SECTORULUI PUBLIC ȘI ROLUL
IPSASB

2.2. NECESITATEA STANDARDULUI - ANALIZA COMPARATIVĂ A CONDIȚIILOR ȘI
CIRCUMSTANȚELOR ÎN CARE APAR COMBINĂRILE DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL
PUBLIC ȘI COMBINĂRILE DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL PRIVAT

2.2.1. Deosebiriile dintre sectorul public și sectorul privat – aspecte generale privind entitățile

2.2.2. Managementul financiar - diferențele dintre sectorul public și sectorul privat

2.2.3. Raportarea financiară la entitățile din sectorul public și din sectorul privat – implicațiile unor contexte și circumstanțe distincte

2.2.4. Combinările de entități din sectorul public: de ce sunt importante și care sunt caracteristicile care le deosebesc de combinările de întreprinderi

2.3. EVOLUȚIA PROIECTULUI IPSASB PRIVIND COMBINĂRILE DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL PUBLIC

2.4. PREZENTAREA GENERALĂ A DOCUMENTULUI DE CONSULTARE AL IPSASB „COMBINĂRI ÎN SECTORUL PUBLIC”

2.5. ANALIZA COMENTARIILOR CU PRIVIRE LA DOCUMENTUL DE CONSULTARE AL IPSASB „COMBINĂRI ÎN SECTORUL PUBLIC”

2.5.1. Comentarii generale

2.5.2. SMC 1: Aria de aplicare a Documentului de Consultare

2.5.3. SMC 2: Tipologia combinărilor de entități din sectorul public

2.5.4. SMC 3: Caracteristicile care indică existența controlului

2.5.5. SMC 4: Evaluarea unei achiziții NUCC

2.5.6. SMC 5: Contabilitatea diferenței care apare într-o achiziție NUCC

2.5.7. SMC 6: Contabilitatea diferenței care apare într-o achiziție UCC

2.5.8. SMC 7: Contabilitatea simetrică pentru achiziții UCC

2.5.9. Considerații preliminare

2.6. CONCLUZII PRELIMINARE

Capitolul 3 TRATAMENTUL CONTABIL AL COMBINĂRILOR DIN SECTORUL PUBLIC LA NIVELUL ȚĂRILOR ANGLO-SAXONE

3.1. REFLECȚII ASUPRA MODELELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE ÎN SECTORUL PUBLIC

3.2. NOILE DIRECȚII ÎN REGLEMENTĂRILE CONTABILE NAȚIONALE PRIVIND COMBINĂRILE DE ENTITĂȚI PUBLICE DIN ȚĂRILE ANGLO-SAXONE

3.3. ANALIZA GRADULUI DE ARMONIZARE A REGLEMENTĂRILOR CONTABILE PRIVIND COMBINĂRILE DE ENTITĂȚI PUBLICE DIN ȚĂRILE ANGLO-SAXONE CU DOCUMENTUL DE CONSULTARE „COMBINĂRI ÎN SECTORUL PUBLIC” AL IPSASB

3.4. CONCLUZII PRELIMINARE

Capitolul 4 ANALIZA COMASĂRILOR DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL PUBLIC DIN ROMÂNIA

4.1. FACTORII, MOTIVAȚIA ȘI NECESITATEA COMASĂRILOR DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL PUBLIC ROMÂNESC

4.2. NOI TENDINȚE ÎN SECTORUL PUBLIC ROMÂNESC: EVOLUȚIA REFORMEI ȘI REGLEMENTĂRILOR PRIVIND REORGANIZĂRILE DE ENTITĂȚI

4.3. REGÂNDIREA ARHITECTURII SECTORULUI PUBLIC: O IMAGINE DE ANSAMBLU PE SECTOARE

4.3.1. Aspecte generale privind comasările realizate în perioada ianuarie 2009 - iunie 2016

4.3.2. Sectorul sănătății

4.3.3. Administrația fiscală

4.3.4. Sectorul cultural

4.3.5. Sectorul educației

4.3.6. O reflecție asupra comasărilor de entități din ultimii ani efectuate în diverse sectoare publice din România

4.4. STUDIU EMPIRIC PRIVIND COMBINĂRILE DE ENTITĂȚI PUBLICE DIN SISTEMUL SĂNĂTĂȚII DIN ROMÂNIA

4.4.1. Obiectivul cercetării

4.4.2. Metodologie

4.4.3. Rezultatele studiului

4.4.4. Concluzii și limitele cercetării

4.5. NECESITATEA UNEI REGLEMENTĂRI NAȚIONALE DE CONTABILITATE PRIVIND COMBINĂRILE DE ENTITĂȚI DIN SECTORUL PUBLIC

4.6. CONCLUZII PRELIMINARE

Capitolul 5 CONCLUZII GENERALE, CONTRIBUȚII PROPRII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII

5.1. CONCLUZII GENERALE

5.2. CONTRIBUȚII PROPRII

5.3. LIMITELE CERCETĂRII

5.4. PERSPECTIVELE CERCETĂRII

BIBLIOGRAFIE

ANEXA 1

„Istoric, guvernele au tratat din punct de vedere contabil fuziunile și achizițiile prin analogie cu reglementările destinate mediului de afaceri din sectorul privat, lucru care s-a dovedit a fi problematic, deoarece aceste standarde se concentrează pe tranzacții cu valori mobiliare și interese de proprietate care nu sunt prezente în structura guvernamentală”, președintele GASB - Robert Attmore

Introducere

În mediul economic actual, entitățile din sectorul public pentru a depăși diferitele constrângeri financiare sunt obligate să ia în considerare mai multe alternative dintre care să alege pe cea care poate oferi un catalizator pentru creșterea eficienței economice și îmbunătățirea calității serviciilor publice prestate. Aceste alternative implică uneori combinările de entități din sectorul public, regăsite în literatura de specialitate și sub denumirea de transferuri de operațiuni/funcții, fuziuni, comasări și achiziții. Combinările sunt întreprinse pentru a remodela și a reorienta operațiunile din sectorul public, cu scopul de a facilita realizarea strategiilor guvernamentale. Astfel, întrucât combinările interinstituționale au un impact major asupra arhitecturii sectorului public, reglementarea lor contabilă este foarte importantă și necesară. În prezent nu există un standard internațional care să ofere recomandări specifice privind contabilitatea pentru combinările din sectorul public. Mai mult decât atât, există puține țări care au o reglementare pentru aceste evenimente (*Ex: Statele Unite și Africa de Sud*). Studiul de față își propune să demonstreze că un standard de raportare financiară conceput pentru combinările care apar în sectorul public este necesar, deoarece există unele diferențe esențiale între circumstanțele în care pot apărea combinările de entități din sectorul public și combinările de întreprinderi din mediul de afaceri.

În acest context întrebarea fundamentală în jurul căreia s-a concentrat cercetarea întreprinsă prin abordări calitative și cantitative este următoarea: *Este nevoie de un standard specific de raportare financiară conceput pentru combinările de entități din sectorul public?*

Scopul acestei cercetări este de a oferi o analiză aprofundată a naturii, substanței economice și a tratamentului contabil al combinărilor de entități din sectorul public, pentru a demonstra că este nevoie de o reglementare contabilă specifică cu privire la aceste evenimente. În vederea atingerii scopului acestui studiu, următoarele întrebări de cercetare secundare sunt adresate:

1. Care este semnificația termenului de „combinare de entități din sectorul public”?

Definirea conceptului de „combinare a instituțiilor publice” este un prim pas necesar în analiza reglementării privind tratamentul contabil, deoarece definiția acestuia sugerează sau chiar determină sfera de aplicare a unei reglementări contabile. În plus, analiza tipologiei combinărilor de entități din sectorul public este necesară, având în vedere că aceasta are consecințe contabile. Astfel, standardele de contabilitate abordează separat tratamentul contabil posibil pentru diferite tipuri de combinați.

2. Care sunt principalele diferențe dintre sectorul public și cel privat care contribuie la necesitatea unui standard de raportare financiară distinct conceput pentru combinațiile de entități din sectorul public?

Motivația pentru a răspunde la această întrebare este de a sublinia că circumstanțele și condițiile în care sunt întâlnite în mod normal combinațiile de entități din sectorul public diferă semnificativ de cele din sectorul privat. Astfel, scopul entităților din sectorul privat și implicit cel al combinațiilor de întreprinderi este de a genera profit, iar obiectivul instituțiilor publice și al combinațiilor de entități din sectorul public este, în general, de a furniza bunuri și servicii pentru comunitate sau ajutor social. În plus, multe combinații de întreprinderi din mediul de afaceri apar în mod voluntar și ca urmare a operațiunilor de schimb, în timp ce marea majoritate a combinațiilor de entități din sectorul public sunt solicitate de către o autoritate sau de legislație și au loc prin intermediul tranzacțiilor non-schimb. Mai mult decât atât, utilizatorii situațiilor financiare guvernamentale trebuie să fie în măsură să obțină informațiile necesare pentru a evalua natura și efectul financiar al unei combinații care apare în sectorul public, având în vedere că nevoile de informare ale acestora sunt diferite de cele ale utilizatorilor situațiilor financiare ale entităților din sectorul privat.

3. Care este tratamentul contabil al combinațiilor de entități publice în proiectele IPSASB (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public)?

Considerăm că importanța acestui subiect, precum și impactul IPSASB asupra tratamentului contabil al combinațiilor de entități din sectorul public, impune necesitatea examinării la nivel internațional a aspectelor contabile ale acestor tranzacții.

4. Cum sunt tratate combinațiile de entități din sectorul public din punct de vedere contabil în țările anglo-saxone și care dintre acestea are cea mai mare influență în elaborarea IPSAS „Combinări în sectorul public”?

Am ales aceste țări, deoarece din ele sunt o mare parte din respondenții chestionarului propus în Consultation Paper „*Combinări în sectorul public*” emis de IPSASB, au reglementări contabile pentru combinările de entități din sectorul public (care ar putea influența standardul internațional de contabilitate care este în curs de elaborare de către IPSASB) și au o serie de caracteristici comune, precum: cetățenii sunt asociați cu acționarii, adoptarea descentralizării teritoriale; sectorul public nu este foarte diferit de sectorul privat, și dispun de profesii contabile și de audit mature. Alte caracteristici comune ale acestor țări sunt: prezența sistemului de contabilitate de angajamente și prezența organismelor profesionale implicate în emiterea standardelor de contabilitate - de obicei, independente de autoritățile guvernamentale.

5. Care sunt particularitățile, implicațiile practice și tratamentul contabil al diferitelor tipuri de combinări de entități din sectorul public care au avut loc în România?

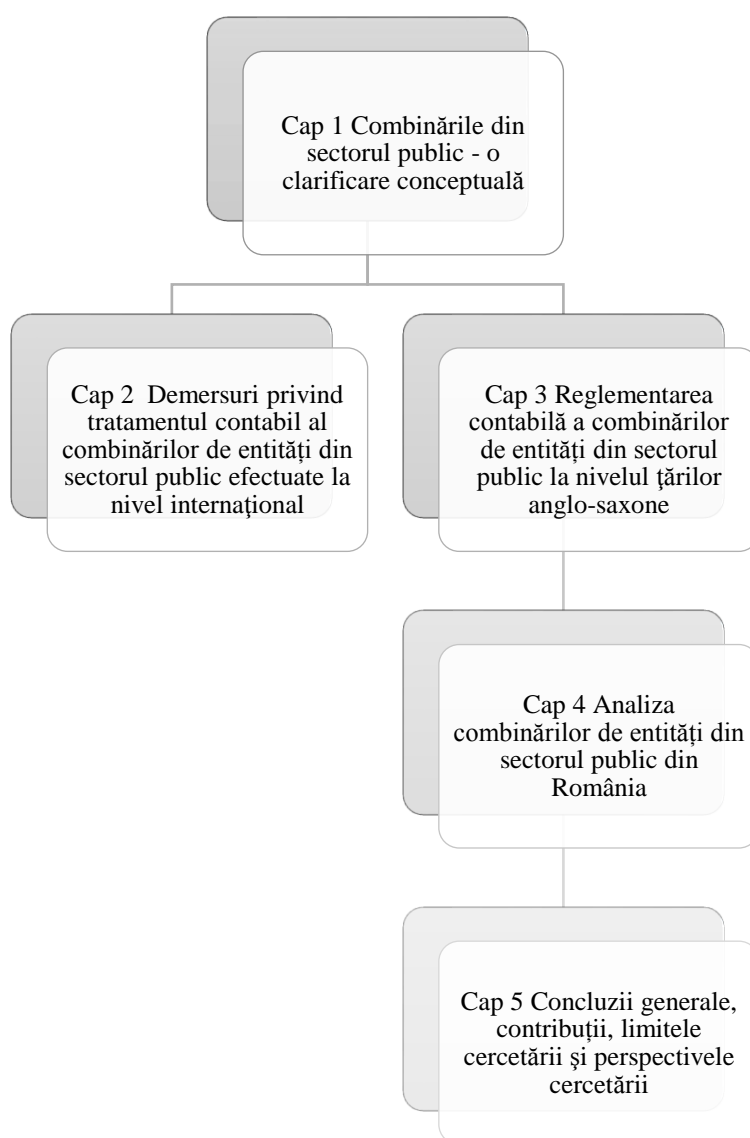
Răspunsul la ultima întrebare de cercetare oferă o perspectivă practică asupra provocărilor și particularităților combinărilor de entități din sectorul public în diferite domenii (*Ex:* cultură, sănătate, fiscalitate și educație), în contextul regionalizării în România. Lucrarea se concentrează în special pe analiza acestor evenimente în sistemul spitalicesc, având în vedere că în acest sector au avut loc cele mai multe comasări în comparație cu celelalte sectoare. În ultimele două decenii, sistemul public de sănătate românesc a fost supus unui proces de reformă. Una dintre consecințele sale este valul de combinări de spitale publice care a apărut mai ales după adoptarea noii legi a sănătății (Legea nr. 95/2006). Astfel, în 2011, Ministerul Sănătății a făcut publică o listă de spitale propuse pentru comasare (111), din cele 435 de spitale cu paturi care au existat în acea perioadă. Totuși, până în iunie 2016, din cele 111 spitale propuse pentru comasare doar 37,84% au fost desființate.

Aceste aspecte precum și altele tangențiale se regăsesc într-o serie de studii (Fulop *et al.*, 2002; Van Reine, 2006; Simões & Marques, 2011; Gaynor *et al.*, 2012; Leibenluft, 2015) care contribuie la îmbogățirea reflecției cu privire la combinările din cadrul administrațiilor publice, în contextul Noului Management Public și a bunei guvernante în sectorul public.

Lucrarea este structurată în cinci capitole (Fig. 1). Primul capitol include o clarificare conceptuală a combinărilor de entități din sectorul public. Capitolul doi prezintă demersurile privind tratamentul contabil al combinărilor de entități din sectorul public efectuate la nivel internațional. Următorul capitol analizează reglementarea contabilă a combinărilor de entități

din sectorul public la nivelul țărilor anglo-saxone și influența acestora privind elaborarea standardului internațional de contabilitate. Motivele alegerii acestor reglementări sunt prezentate mai sus la întrebarea patru de cercetare secundară. În cadrul capitolului patru se analizează combinările de entități din sectorul public din România, urmând ca în ultimul capitol să fie prezentate concluziile generale, contribuțiile proprii, limitele cercetării și perspectivele cercetării.

Figura nr. 1 Structura lucrării de cercetare



(Sursa: Proiecția autorului)

Importanța și motivația cercetării

În literatura de specialitate au fost elaborate puține studii privind combinările de entități din sectorul public, în comparație cu cea a combinărilor de întreprinderi din sectorul privat. Pe de altă parte, lipsa reglementării contabile în acest domeniu, fără îndoială, a contribuit la diversitatea abordării acestor evenimente în practică. Luând în considerare că nu există niciun standard internațional specific, Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) 6 *Situații financiare consolidate și individuale* (valabil la 31.12.2014, înlocuit cu IPSAS 35 *Situații financiare consolidate* începând cu 01.01.2015) indică faptul că tratamentul contabil privind combinările de entități din sectorul public se regăsește în standardele de contabilitate relevante internaționale sau naționale care tratează combinările de întreprinderi din sectorul privat. Dar, aceste reglementări nu se referă la condițiile și circumstanțele care sunt întâlnite în mod normal la astfel de evenimente. În plus, adoptarea unui model de raportare financiară din sectorul privat, cum ar fi Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS) / Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), a fost pusă în discuție ca fiind incompatibilă cu modelul de raportare pentru sectorul public (Broadbent, 1999; Pallot, 2003; Christiaens, 2004). Astfel, utilizatorii nu sunt în măsură să obțină informațiile necesare pentru a evalua natura și efectul financiar al unei combinații de entități care apare în sectorul public.

Bazându-ne pe această idee fundamentală, necesitatea unui standard specific de identificare a cerințelor de reflectare în contabilitate pentru combinările de entități din sectorul public a fost exprimată din ce în ce mai mult în ultimii ani. Consiliul pentru Standarde de Contabilitate pentru Guverne (GASB) din Statele Unite ale Americii, Consiliul pentru Standarde de Contabilitate (ASB) din Africa de Sud, Consiliul de Raportare Financiară Consultativ (FRAB), Consiliul pentru Contabilitatea Sectorului Public (PSAB) din Canada și Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IPSASB) sunt preocupate de caracteristicile unice ale guvernelor, ale entităților din sectorul public și ale mediului în care își desfășoară acestea activitatea. Astfel, recent, primele patru organizații profesionale, dintre cele menționate mai sus, au emis standarde de contabilitate specifice pentru aceste tranzacții. De asemenea, IPSASB lucrează în prezent la elaborarea unui standard pentru combinările de entități din sectorul public. Prin urmare, datorită importanței și actualității combinărilor de entități din sectorul public, atât pentru mediul profesional cât și pentru mediul academic,

motivăm alegerea noastră de a studia contabilitatea combinărilor de entități din sectorul public cu scopul de a contribui la dezvoltarea cunoașterii acestei arii de cercetare.

Luând în considerare nevoile specifice ale sectorului public, raționamentul, motivele și metodele de combinări interinstituționale pot, de multe ori, să difere semnificativ de cele predominante în sectorul privat (Mitu & Tiron, 2013). Deoarece există unele lacune în literatura de specialitate cu privire la conceptualizarea și tratamentul contabil al combinărilor de entități din sectorul public, ne așteptăm ca această cercetare să suplimenteze corpul existent de cunoștințe și să reprezinte un punct de pornire pentru cercetările viitoare în acest domeniu.

Metodologia cercetării

Metodologia de cercetare utilizată în realizarea demersului științific se bazează atât pe o abordare calitativă cât și pe una cantitativă. Din punct de vedere epistemologic, lucrarea prezintă dezvoltarea ariei noastre de interes cu ajutorul unei abordări de cercetare post-positiviste. Aria de interes în care tema lucrării este poziționată se află la intersecția domeniului de cercetare al contabilității entităților din sectorul public și domeniul administrației și politicilor publice (Fig. 2). Lucrarea folosește în cea mai mare parte raționamentul deductiv (de la general la particular, de la teorie la observație): se utilizează noua teorie instituțională pentru a analiza perspectiva contabilă și cea practică a provocărilor și particularităților combinațiilor de entități din sectorul public. Studiul nu se limitează doar la raționamentul deductiv, deoarece acesta este de cele mai multe ori interdependent de raționamentul inductiv (de la particular la general, de la observație la teorie).

Figura nr. 2 Aria de interes



(Sursa: Proiecția autorului)

După cum s-a menționat mai sus, lucrarea utilizează teoria neoinstituțională, care se concentrează pe cum sunt create structurile sociale și cum afectează procesele de schimbare (Solstad & Pettersen, 2010); pe legitimitate, structurile și tehnologiile exogene (Greenwood & Hinings, 1996: 1022-1023). Astfel, combinațiile de entități din sectorul public pot fi înțelese ca o presiune instituțională externă, prin care este transformată organizația.

Noua teorie instituțională reprezintă „o poziție teoretică unanim acceptată care pune accentul pe mituri raționale, izomorfism, și legitimitate” (Scott, 2008), concentrându-se pe aspectele mai profunde ale structurii sociale. Astfel, rezultatele cercetării din capitolul patru scot în evidență prezența izomorfismului în sectorul public românesc. Se pot identifica, în special,

cele două tipuri principale de izomorfism: normativ (în cazul în care o organizație, este puternic influențată de normele stabilite de către un organism extern – guvernul României) și coercitiv (presiunea vine de la o organizație superioară – guvernul României influențat de organismele internaționale: FMI, Banca Mondială și Comisia Europeană).

Pentru a răspunde la prima întrebare de cercetare (în ceea ce privește conceptul de combinări de entități din sectorul public), studiul folosește o abordare calitativă și cantitativă pentru a identifica și a analiza combinările de entități din sectorul public și de a explica conceptele de bază din acest domeniu. Semnificația și implicațiile conceptelor sunt dezvoltate în lucrare prin revizuirea, în primul rând, a cărților și revistelor relevante în domeniul de interes, și apoi a standardelor de contabilitate existente. În plus, sunt calculați coeficienții de similaritate și de disimilitudine în ceea ce privește conceptul și tipurile de combinări de entități din sectorul public, pentru măsurarea armonizării formale a standardelor de contabilitate din țările anglo-saxone cu standardul internațional de contabilitate propus de IPSASB. Prin utilizarea acestor coeficienți poate fi determinat gradul de similitudine și distincția dintre elementele analizate pentru a evalua gradul de armonizare înregistrat de standardele naționale de contabilitate, cu standardul internațional de contabilitate. Acest instrument statistic este folosit în diferite studii (*Ex: Fontes et al., 2005; Qu & Zhang, 2010; Nguyen, 2014*), care propun măsuri de evaluare a progresului de convergență a standardelor de contabilitate naționale cu IFRS.

Se folosește analiza de conținut a standardelor naționale și internaționale de contabilitate cu privire la combinările de entități din sectorul public din șase țări: Marea Britanie, Australia, Noua Zeelandă, Canada, Africa de Sud și Statele Unite. Criteriile care au stat la baza selecției facute sunt: reprezentanții din aceste țări sunt printre respondenții Documentului de Consultare „*Combinări în sectorul public*” al IPSASB; existența reglementarilor contabile pentru combinările de entități din sectorul public, posibila influență asupra elaborării standardului internațional de contabilitate, precum și faptul că aceste țări au în comun o serie de caracteristici (cetățenii sunt asociați cu acționarii; adoptarea descentralizării teritoriale; sectorul public nu este foarte diferit de sectorul privat; existența unei profesii contabile și de audit mature). Analiza de conținut este o tehnică de cercetare calitativă, sistematică și replicabilă prin care elementele unui mesaj/text sunt comprimate în mai puține categorii de conținut, bazate pe reguli de codare. Această tehnică de cercetare este des întâlnită în literatura de specialitate privind contabilitatea și standardele de contabilitate (*Krishansing, 2006; Fearnley & Hines, 2007; Singh & Knsal, 2011; Jarva & Lantto, 2012*).

Inspirați de Lang (2002), sunt prezentate câteva paradigme ale combinărilor de entități din sectorul public pentru evidențierea factorilor care induc entitățile publice spre combinări, prin revizuirea cercetărilor calitative, propunând o serie de abordări conceptuale pentru a sintetiza literatura de specialitate. Kuhn (1996) oferă un sens contemporan conceptului, folosind termenul pentru a se referi la cadrele teoretice în care operează toate gândirile și practicile științifice. Considerăm că abordările conceptuale care sunt prezentate în acest studiu sunt paradigme, deoarece acestea reprezintă un set de ipoteze, concepte, valori și practici care constituie o perspectivă generală, un mod de a vedea combinările de entități din sectorul public de către autori.

Pentru a răspunde la următoarea întrebare de cercetare (în ceea ce privește diferențele esențiale dintre sectorul public și cel privat), se efectuează o analiză comparativă pe baza revizuirii literaturii de specialitate, având în vedere următoarele aspecte: sectorul public versus sectorul privat, managementul financiar, raportarea financiară, și combinările de entități din sectorul public versus combinările de întreprinderi din mediul de afaceri.

Lucrarea studiază, de asemenea, evoluția și elaborarea standardului de contabilitate privind combinările de entități din sectorul public realizat de către IPSASB. Considerăm că importanța acestui subiect, precum și impactul IPSASB asupra tratamentului contabil privind combinările de entități din sectorul public, impune necesitatea de a examina feedback-ul diferitelor organizații interesate în această problemă. precum și direcția în care a evoluat standardul. Lucrarea analizează reacțiile celor care pregătesc informațiile financiar-contabile, utilizatorilor, auditorilor, organismelor de standardizare și alte părți interesate la propunerile făcute de IPSASB. În acest sens, analiza implică o examinare detaliată a comment letter-urilor pentru expunerile preliminare (Consultation Paper) cu privire la combinările de entități din sectorul public. Prin urmare, este folosită o abordare calitativă pe baza analizei de conținut a comment letter-urilor primite de Consiliu pentru Consultation Paper „*Combinări în sectorul public*”. La începutul analizei calitative coment letter-urile sunt colectate de pe site-ul oficial al IPSASB, iar apoi cercetarea implică o examinare detaliată a conținutului lor. Ulterior, se efectuează o analiză detaliată narativă și de conținut a textului și, după caz, sunt grupate comentariile respondenților care au avut mai multe idei și/sau propuneri. O problemă majoră a cercetării noastre este gruparea răspunsurilor, deoarece acestea sunt nestructurate din cauza tipului deschis de întrebări. Astfel, informația din comentariile respondenților a fost

comprimată în mai puține categorii de conținut. Analiza comentariilor primite de către organizațiile de contabilitate pe parcursul elaborării standardelor de contabilitate este des întâlnită în literatura de specialitate (Jorissen *et al.*, 2006; Asekomeh *et al.*, 2006; Holder, 2013; Adhikari, 2014).

În ceea ce privește sistemele contabile din sectorul public, o grupare a acestora regăsită în literatura de specialitate vizează abordarea contabilă anglo-saxonă (Australia, Canada, Noua Zeelandă, Marea Britanie și Statele Unite) la o extremă și abordarea continental europeană la cealaltă extremă (Chan, 2008; Jones, 2007). În timp ce, pentru sectorul public, țările anglo-saxone aplică sau cel puțin se bazează pe standardele contabile private pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cu scop general, țările europene continentale și alte țări recunosc mai mult diferența dintre contabilitatea sectorului privat și public. În cadrul lucrării sunt prezentate cele două modele contabile, urmând ca metodologia de cercetare pentru următoarea parte a studiului să fie modelată în jurul analizei tratamentului contabil a combinațiilor de entități din sectorul public în standardele de contabilitate din șase țări: Marea Britanie, Australia, Noua Zeelandă, Canada, Africa de Sud și Statele Unite ale Americii. În special, sunt calculați coeficienții de similitudine între aceste standarde naționale de contabilitate și IPSAS cu privire la combinațiile de entități din sectorul public. Am ales aceste țări, după cum s-a menționat și mai sus, deoarece acestea sunt printre respondenții Documentului de Consultare „*Combinări în sectorul public*” al IPSASB; au reglementări contabile pentru combinațiile de entități din sectorul public; și au în comun o serie de caracteristici comune, inclusiv aceeași direcție și practici de contabilitate. În plus, pentru a răspunde la a patra întrebare de cercetare a lucrării sunt calculați coeficienții de similaritate și de disimilitudine în ceea ce privește tratamentul contabil al combinațiilor de entități din sectorul public, pentru măsurarea armonizării formale a standardelor de contabilitate din țările anglo-saxone cu standardul internațional de contabilitate propus de IPSASB.

Pentru a afla ce fel de combinații de entități din sectorul public au avut loc în România în ultimii ani, studiul examinează aceste tranzacții în diferite sectoare (ex: educație, sănătate, fiscalitate și cultură), folosind o analiză descriptivă. În special, cercetarea se concentrează asupra valului de combinații de spitale publice care au avut loc după adoptarea noii legi a sănătății (Legea nr. 95/2006), utilizând abordarea cantitativă. De asemenea, pentru a arăta particularitățile și tratamentul contabil al acestor combinații studiul folosește analiza documentară. Legea nr. 95/2006 este cadrul legislativ pentru reorganizările (inclusiv

combinările) din sistemul spitalicesc. În conformitate cu art. 174 alin. (1) din Legea nr. 95/2006, spitalele publice din cadrul Ministerului Sănătății sunt înființate, respectiv, dizolvate prin hotărâre de guvern. Astfel, datele sunt colectate din toate notele de fundamentare publicate și hotărârile de guvern cu privire la reorganizarea (comasarea) spitalelor publice de pe site-ul oficial al guvernului României din perioada 2009 - iunie 2016.

În plus, studiul analizează acești indicatori extrași din două baze de date: DRG (en. Diagnosis Related Groups - include indicatorii de performanță ai tuturor instituțiilor medicale cu paturi și care au un contract cu casele de asigurări de sănătate și/sau furnizarea de date clinice la nivel de pacient) și situația de transmitere și raportare a execuției bugetului de venituri și cheltuieli valabilă în centralizatorul pentru monitorizarea cheltuielilor spitalelor din sectorul public românesc. Pentru a analiza consecințele comasărilor de spitale sunt analizați atât indicatorii financiari cât și non-financiari cu un an înainte de comasare (anul $n-1$) și un an după comasare (anul n). Indicatorii analizați în acest studiu sunt: frecvența cazurilor, numărul zilelor de spitalizare, durata medie de spitalizare - DMS, total venituri, total venituri din subvenții, total venituri din surse de finanțare externă (venituri din contractele cu casele de asigurări de sănătate; venituri din contractele încheiate cu direcțiile de sănătate publică din sume alocate de la bugetul de stat; venituri din contractele încheiate cu direcțiile de sănătate publică din sume alocate din veniturile proprii ale Ministerului Sănătății), total cheltuieli, total cheltuieli din venituri proprii, total cheltuieli din subvenții de la bugetul de stat, total cheltuieli din subvenții de la bugetul local, total cheltuieli din sume alocate din veniturile proprii ale Ministerului Sănătății, total cheltuieli de personal, total cheltuieli curente, cheltuielile cu bunurile și serviciile, excedent/deficit bugetar și numărul de paturi.

Prezentarea sintetică a capitolelor tezei de doctorat

Capitolul 1 Combinările de entități din sectorul public – o clarificare conceptuală

Combinările de entități sunt prezente atât în sectorul public cât și în cel privat, fiind cunoscute sub numele de „fuziuni”, „achiziții”, „consolidări” sau „comasări”. Având în vedere că remodelarea structurilor administrative este o activitate la fel de veche ca și administrația în sine (Cole & Eyméri-Douzans, 2010: 396), începând cu anii 1960, combinările de entități din sectorul public devin un subiect analizat în literatura de specialitate, chiar dacă marea majoritate a cercetărilor cu privire la combinările de entități au fost efectuate în cadrul sectorului privat.

În cadrul primului capitol, se analizează literatura științifică de specialitate privind combinările de entități din sectorul public, care stă la baza acestei lucrări, prin intermediul realizării unei recenzii a cercetărilor științifice internaționale din perioada 2000 – iunie 2016, din domeniul vizat. Eșantionul de lucrări a fost selectat din șapte baze de date (accesate în perioada 3 decembrie 2014 - 31 august 2016): Taylor & Francis, Science Direct, Springer Link, Sage, Ebsco, Emerald și Wiley Online Library. La baza fundamentării clarificării conceptuale a combinațiilor de entități din sectorul public, în această lucrare, stau și reglementările contabile din SUA (elaborate de GASB), Canada (elaborate de PSAB), Africa de Sud (elaborate de ASB) și cea de la nivel internațional elaborată de IPSASB. Au fost alese aceste reglementări, deoarece reprezintă reglementări **specifice** acestor tipuri de evenimente (combinările de entități) care au loc în sectorul public. Un alt element important este că organismele profesionale de contabilitate din cele trei țări sunt printre respondenții Documentului de Consultare „*Combinări în sectorul public*” al IPSASB. De asemenea, cele trei țări incluse în analiză (SUA, Canada și Africa de Sud) au unele caracteristici comune, și anume: cetățenii sunt asociați cu acționarii; adoptarea descentralizării teritoriale; sectorul public nu este foarte diferit de sectorul privat; și existența unei profesii contabile și de audit dezvoltată. Alte caracteristici comune ale acestor țări sunt: prezența sistemului de contabilitate de angajamente și prezența organismelor de contabilitate care realizează standarde, independente de autoritățile guvernamentale.

Până în prezent, nu există un consens în studiile din domeniul nostru de interes în ceea ce privește cea mai bună conceptualizare a combinațiilor de entități din sectorul public. Literatura

de specialitate tinde să folosească termeni diferiți pentru relațiile inter-organizaționale (RIO) și acordurile dintre instituțiile publice: combinare, consolidare, coadunare, coordonare, cooperare și colaborare fiind doar câteva dintre acestea. Prin urmare, este important să se înțeleagă diferența dintre aceste concepte și să se utilizeze corect.

Unul dintre criteriile de analiză și grupare a articolelor analizate este teoria în care se încadrează acestea. Cea mai utilizată teorie este teoria instituțională. Prin utilizarea acestei teorii autorii plasează combinațiile de entități din sectorul public într-un cadru instituțional și contextual mai larg. Literatura de specialitate privind combinațiile de entități din sectorul public propune diverse paradigme care ar putea afecta aceste evenimente. Pentru a sintetiza literatura de specialitate, această secțiune a lucrării se concentrează pe prezentarea paradigmelor combinațiilor de entități din sectorul public (izomorfismul, politicile publice, selecția naturală, dependența de resurse și concurența) și a unor abordări conceptuale, pe care unele Lang (2002) le revizuieste.

Secțiunile rămase ale lucrării operaționalizează acest cadru conceptual, cu scopul de a explora mai detaliat aspectele fenomenului de combinații interinstituționale care apar în cadrul sectorului public.

Capitolul 2 Demersuri privind elaborarea unui standard internațional de contabilitate al combinațiilor de entități din sectorul public

În prezent, nu există un standard internațional care să ofere cerințe specifice privind contabilitatea pentru combinațiile de entități din sectorul public. În plus, se pare că singurele țări, care au o reglementare contabilă care ia în considerare condițiile și circumstanțele specifice care sunt întâlnite în mod normal în aceste evenimente, sunt SUA, Marea Britanie și Africa de Sud. Absența unor reglementări contabile în acest domeniu, fără îndoială, a contribuit la diversitate în practică. Acest subcapitol oferă oportunitatea de a înțelege diferențele importante dintre combinațiile de entități din sectorul public și a celor din sectorul privat.

Circumstanțele și condițiile care sunt întâlnite în mod normal în combinațiile de entități din sectorul public diferă semnificativ de cele ale combinațiilor de întreprinderi private. Multe

dintre acestea, reies și din diferențele dintre cele două sectoare la nivelul entităților, managementului financiar și al contabilității financiare (prezentate în același capitol).

Ținând cont de importanța acestui subiect, precum și de impactul IPSASB asupra raportării financiare în general, și a tratamentului contabil al combinărilor de entități din sectorul public în special, în continuare am realizat o analiză longitudinală a procesului de elaborare a unui IPSAS, dedicat combinărilor de entități pe baza documentelor emise de către IPSASB. Considerăm că evoluția elaborării standardului internațional de contabilitate, privind combinările de entități din sectorul public, a avut o traiectorie care a luat în considerare propunerile respondenților și caracteristicile sectorului public în mod adecvat.

Consiliul a publicat în iunie 2012, Documentul de Consultare (CP) intitulat „Combinări în sectorul public”. IPSASB a solicitat comentarii cu privire la șapte aspecte specifice pentru comentarii (SMC) și nouă considerații preliminare (PV) până la 31 octombrie 2012. În acest capitol sunt analizate reacțiile celor care întocmesc situațiile financiare, utilizatorilor, auditorilor, organismelor care elaborează standarde de contabilitate și ale altor părți interesate de propunerile făcute de IPSASB. De aceea, o abordare calitativă este utilizată bazată pe analiza de conținut a comentariilor primite de Consiliu pentru Documentul de Consultare „*Combinări de entități din sectorul public*”.

Capitolul 3 Tratamentul contabil al combinărilor din sectorul public la nivelul țărilor anglo-saxone

Obiectivul acestui capitol este de a măsura diferențele și similitudinile dintre reglementările din țările anglo-saxone (SUA, Africa de Sud, Canada și Marea Britanie) și documentul de consultare al IPSASB „*Combinări în sectorul public*”, pentru a vedea care reglementare ar putea avea o influență asupra realizării reglementării internaționale care se află încă în dezbateri de către membrii IPSASB. De asemenea, se dorește să se demonstreze că chiar și în țările anglo-saxone, unde conform literaturii de specialitate (Chan, 2003; Jones, 2007; Pina *et al.*, 2009) contabilitatea sectorului public nu este foarte diferită de cea din sectorul privat, se observă preocuparea organizațiilor profesionale de a evidenția trăsăturile caracteristice ale combinărilor de entități din sectorul public.

Pentru a arăta particularitățile contabile ale combinărilor de entități din sectorul public, studiul se bazează pe o analiză de conținut a reglementărilor în vigoare privind contabilitatea acestor

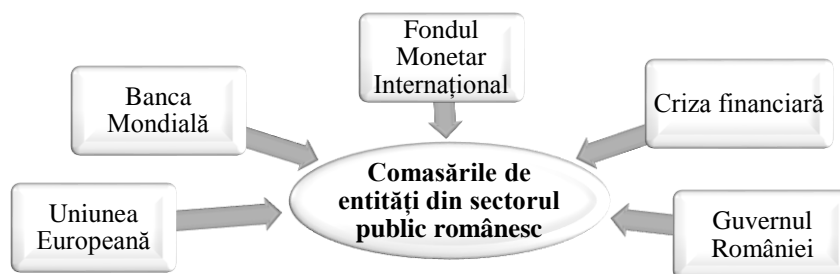
evenimente. În special, cercetarea este formată în jurul analizei tratamentului contabil al combinațiilor din sectorul public în Standardul Internațional de Contabilitate și în reglementările contabile din patru țări: Canada, Africa de Sud, Marea Britanie și Statele Unite ale Americii.

Este analizat un eșantion de 286 de elemente de contabilitate în reglementarea internațională de contabilitate și în standardele naționale de contabilitate din țările anglo-saxone (11 reglementări), precum și nivelurile de concordanță între cele două seturi de reglementări (setul național de reglementări și CP).

Capitolul 4 Analiza comasărilor de entități din sectorul public din România

Având în vedere că există unele lacune semnificative în literatura de specialitate privind comasările de entități din sectorul public în contextul românesc, acest capitol urmărește să contribuie la literatura existentă din acest domeniu. Este important să se înțeleagă motivațiile și particularitățile programului radical de comasări și de închidere a entităților din sectorul public realizat de Guvernul României în special după emiterea legii nr. 329/2009, deoarece elementele specifice identificate vor favoriza înțelegerea și aprofundarea fenomenului de comasări și a tratamentului contabil adecvat în contextul sectorului public din România. Astfel, acest capitol investighează necesitatea, motivația și factorii care determină comasările în sectorul public românesc din ultimul deceniu, în special după aderarea României la Uniunea Europeană (Figura nr. 3).

Figura nr. 3 Factorii comasărilor de entități din sectorul public românesc din ultimul deceniu



(Sursa: Proiecția autorului)

Având în vedere situația financiară actuală care necesită constrângeri bugetare, în ultimele două decenii, sectorul public românesc a fost supus unui proces de reformă. Restructurarea

prin comasările de entități din sectorul public este inclusă ca o prioritate în categoria reformelor sectoriale de reducere a cheltuielilor. Aceste circumstanțe necesită o revizuire a reglementărilor naționale și definirea unei noi abordări strategice, cu implicații pentru managementul entităților din sectorul public. Unul dintre obiectivele capitolului este de a analiza faza de pre-comasare a entităților din sectorul public; comasări care au avut loc în România în ultimii ani (2009 - iunie 2016). Studiul analizează aceste tranzacții în diferite domenii (de exemplu sănătate, cultură și administrarea fiscală, educație), în contextul regionalizării. Pentru a arăta particularitățile acestor comasări, cercetarea folosește resursele de documente primare și se bazează pe o analiză de conținut a legislației din 2009 – iunie 2016. Fiind o cercetare documentară, studiul analizează elementele din faza de pre-comasare a entităților din sectorul public, cum ar fi factorii, impactul social așteptat, tipologia și scopul comasărilor analizate. Astfel, au fost colectate și analizate datele cuprinse în toate Deciziile de Guvern și Notele de Fundamentare cu privire la comasările de entități din sectorul public care sunt disponibile pe site-ul oficial al Guvernului României. Cercetarea implică analiza de conținut a 43 Note de Fundamentare publicate din 2009 până în iunie 2016. Elementele examinate în următoarele subcapitole sunt factorii, impactul social, tipologia, și scopul comasărilor analizate.

După cum s-a putut observa în primul capitol, cele mai cercetate domenii în literatura de specialitate privind analiza combinărilor de entități din sectorul public este cel al administrației publice locale și al sănătății. Comasările de municipalități din România sunt doar în fază de discuții, iar spitalele publice au fost supuse unui val de comasări în ultima perioadă. În plus, cele mai multe comasări din perioada 2009- iunie 2016 au avut loc în sectorul sănătății. Din aceste motive, a fost ales acest sector pentru a ilustra efectele comasărilor asupra entităților rezultate în urma acestor reorganizări.

În prezent, în România nu există o reglementare de contabilitate completă cu privire la combinările interinstituționale din sectorul public. Cu toate acestea, există unele reglementări care evidențiază unele aspecte cu privire la acest subiect, acestea fiind: Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, Legea 329/05.11.2009 și Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1917 din 2005 cu modificările și completările ulterioare. Suntem de părerea că în România este necesară o reglementare contabilă mai detaliată care să vizeze îmbunătățirea modului în care tipurile de combinații sunt raportate de către instituțiile publice de la nivel central și local și să se potrivească cerințelor de raportare ale sectorului public.

Concluzii generale, contribuții proprii, limite și perspective ale cercetării

Concluzii generale

Așa cum a fost menționat la începutul lucrării de față, întrebarea de cercetare centrală a prezentului demers științific este următoarea: Este nevoie de un standard specific de raportare financiară conceput pentru combinațiile de entități din sectorul public? Răspunsul la această întrebare este oferit prin intermediul celor cinci obiective operaționale: clarificarea termenului de „combinație de entități din sectorul public”; identificarea principalelor diferențe dintre sectorul public și cel privat care contribuie la necesitatea unui standard de raportare financiară distinct conceput pentru combinațiile de entități din sectorul public; prezentarea tratamentului contabil al combinațiilor de entități din sectorul public în proiectele IPSASB (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public); prezentarea tratamentului combinațiilor de entități din sectorul public din punct de vedere contabil în țările anglo-saxone și identificarea acelei reglementări care are cea mai mare influență în elaborarea IPSAS „Combinări în sectorul public”; prezentarea și analiza particularităților, implicațiilor practice și tratamentului contabil al diferitelor tipuri de combinații de entități din sectorul public care au avut loc în România. Aceste obiective sunt transpuse și atinse în cadrul celor patru capitole ale căror concluzii sunt prezentate în continuare.

Adoptarea unui model de raportare financiară din sectorul privat, cum ar fi IAS/IFRS a fost pusă în discuție ca fiind incompatibilă cu modelul de raportare pentru sectorul public (Broadbent, 1999; Pallot, 2003; Christiaens, 2004). Astfel, aceste reglementări contabile nu se referă la condițiile și circumstanțele care sunt întâlnite în mod normal la astfel de evenimente. Prin urmare, utilizatorii nu sunt în măsură să obțină informațiile necesare pentru a evalua natura și efectul financiar al unei combinații de instituții care apare în sectorul public.

În cadrul capitolului 1 „*Combinările de entități din sectorul public – o clarificare conceptuală*” se ajunge la concluzia că este necesară o mai bună conceptualizare a combinațiilor de entități din sectorul public, deoarece aceasta este confuză și imprecisă în literatura de specialitate. Combinările de entități din sectorul public diferă de procesele de cooperare, coordonare și colaborare, în ceea ce privește profunzimea lor de integrare și complexitate. De asemenea, există diferite tipuri de restructurări în sectorul public, însă doar fuziunile, achizițiile și transferurile de operațiuni/funcții sunt cuprinse în combinațiile

interinstituționale. Având în vedere complexitatea combinărilor de entități din sectorul public, managerii publici pot fi copleșiți de dinamismul pe care aceste evenimente îl poate crea și ei trebuie să înțeleagă pe deplin natura exactă și implicațiile acestora.

Există diferiți factori care favorizează combinările între organizațiile din sectorul public. În acest context, sunt identificate anumite paradigme ale combinărilor de entități din sectorul public în literatura de specialitate: izomorfismul, politicile publice, selecția naturală, dependența de resurse și concurența.

În urma analizei calitative a eșantionului de articole publicate în perioada 2000 – iunie 2016 în șapte baze de date (Taylor & Francis, Science Direct, Springer Link, Sage, Ebsco, Emerald și Wiley Online Library), s-a constatat că metodele de cercetare predominante utilizate sunt studiul de caz și metodele statistice. Cele mai multe studii din eșantion analizează combinările de entități din sectorul public din domeniul administrației publice locale (în principal municipalitățile) și cele mai multe lucrări cercetează combinările de entități din sectorul public din Europa. De asemenea, este important de remarcat faptul că în perioada analizată (2000 – iunie 2016) nu există niciun articol care să trateze din punct de vedere contabil combinările de entități din sectorul public, cu excepția celui scris de Mitu și Tiron (2013). Conceptul „Noul Management Public” este frecvent utilizat de autori, iar teoria instituțională este cea mai utilizată teorie în cercetarea acestor evenimente din sectorul public. Toate aceste studii demonstrează faptul că fenomenele de combinări de entități care apar în sectorul public reprezintă evenimente comune, chiar dacă nu au atras interesul multor cercetători.

Rezultatele cercetării capitolului doi „*Demersuri privind tratamentul contabil al combinărilor de entități din sectorul public efectuate la nivel internațional*”, reflectă necesitatea unui set separat de standarde pentru sectorul public, care pune accentul pe particularitățile managementului financiar și a contabilității din acest sector. Dreptul de proprietate reprezintă una dintre principalele distincții convenționale între organizațiile publice și private. Astfel, obiectivul principal al entităților din sectorul public și privat este destul de diferit, influențând raportarea financiară: în sectorul privat obiectivul principal al entităților este de a avea profit, iar entitățile din sectorul public au ca și scop furnizarea de bunuri și servicii de care au nevoie cetățenii. De asemenea, utilizatorii cheie diferiți în cele două sectoare duc la nevoi de informații financiar-contabile diferite.

Istoric, țările anglo-saxone și majoritatea țărilor continentale europene au reprezentat două abordări contabile diferite din sectorul public (Chan, 2008; Jones, 2007). În timp ce țările anglo-saxone aplică sau cel puțin se bazează pe standardele contabile private pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare cu scop general, țările europene continentale și alte țări recunosc mai mult diferența dintre contabilitatea sectorului privat și public. Cu toate acestea, rezultatele studiului realizat în capitolul trei „*Tratamentul contabil al combinărilor din sectorul public la nivelul țărilor anglo-saxone*” relevă faptul că, chiar și în țările anglo-saxone se observă tendința de a evidenția caracteristicile sectorului public în reglementările pentru combinările de entități din acest sector. Unele dintre conceptele și abordările contabile prezentate în documente sunt semnificativ diferite de cele descrise în IFRS.

Chiar dacă Documentul de Consultare *Combinări în sectorul public*, este doar o etapă intermediară în elaborarea standardului final, fiind o reglementare în lucru, nefinalizată; în urma analizei gradului de armonizare formală cu reglementările naționale din cele patru țări anglo-saxone (SUA, Africa de Sud, Canada și Anglia) se poate concluziona faptul că CP conține multe practici contabile esențiale asemănătoare cu aceste reglementări naționale (în special cu GRAP-urile emise de ASB), iar standardul final cu siguranță va fi mai complet.

Prin analiza comasărilor de entități din sectorul public efectuată în capitolul patru intitulat „*Analiza comasărilor de entități din sectorul public din România*” s-a putut observa prezența *izomorfismului* în sectorul public românesc, definit de DiMaggio și Powell (1983): factorul care stimulează similitudinea, procesul prin care instituțiile tind să adopte aceleași structuri și practici, având ca rezultat omogenizarea instituțiilor. Se pot identifica, de asemenea, în special, cele două tipuri principale de izomorfism ale teoriei instituționale: *normativ* (în cazul în care o organizație, este puternic influențată de normele stabilite de către un organism extern – guvernul României) și *coercitiv* (presiunea vine de la o organizație superioară – guvernul României influențat de organismele internaționale: FMI, Banca Mondială și Comisia Europeană). Organizațiile din sectorul public sunt, de fapt, mult mai vulnerabile la toate cele trei tipuri de presiuni de izomorfism (normativ, coercitiv și mimetic) decât alte organizații și această vulnerabilitate este importantă în dezbateră privind Noul Management Public (Frumkin & Galaskiewicz, 2004).

O altă concluzie importantă a capitolului patru este că sectorul public românesc este influențat de unele elemente ale paradigmei de politică publică: NMP (descentralizare,

gestionarea eficientă și orientare către performanță) și buna guvernare (transparența, legalitatea, creșterea durabilă, eficiența sectorului public, satisfacția cetățenilor și responsabilitatea). În plus, există un rol al politicului și în special al guvernului extins (cu influența FMI, UE și Banca Mondială), având în vedere că strategia de reformă este un element central al politicii globale a guvernului. Astfel, din cauza lipsei de resurse financiare, administrația locală are o influență minoră asupra dezvoltării politicilor și asupra aspectelor importante privind gestionarea entităților din sectorul public. Astfel, dacă o entitate din sectorul public în România este comasată sau nu, depinde de performanța financiară și servicii, ca și în sectorul privat, dar, de asemenea, depinde și de măsurile politice și legislative naționale.

O întrebare centrală a capitolului patru este dacă România are nevoie de o reglementare de contabilitate privind combinările de entități din sectorul public. Până în prezent, contabilizarea tranzacțiilor de combinare nu este în mod specific abordată în reglementările naționale. Cu toate acestea, anumite caracteristici din sectorul privat nu pot fi asimilate direct combinărilor din sectorul public. De exemplu, tranzacțiile din sectorul public nu sunt neapărat efectuate în condiții comerciale; cele mai multe dintre ele sunt tranzacții non-schimb și tranzacții între instituțiile publice care se află sub control comun. Mai mult decât atât, sectorul public din România, de altfel ca și din alte țări continental-europene, este diferit de cele din țările anglo saxone și nu include achiziții de entități, iar metoda achiziției nu are aplicabilitate.

Cu toate că spitalele analizate au preluat unități sanitare mai ineficiente, nu există indicii care să atragă atenția asupra unor dezechilibre provocate de implementarea reorganizării spitalelor rezultate în urma comasărilor. Veniturile din sursele de finanțare de la Casa de Asigurări de Sănătate, bugetul de stat și Ministerul Sănătății și din subvenții au crescut în urma comasărilor la toate spitalele analizate, cu o singură excepție - veniturile din surse de finanțare externă ale Institutului Național de Recuperare, Medicină Fizică și Balneoclimatologie (veniturile din contractele cu casele de asigurări de sănătate au scăzut cu 6%).

Spitalul Clinic Județean de Urgență Constanța și Spitalului Județean de Urgență Ploiești sunt mai eficiente în urma comasărilor, înregistrând excedente bugetare și venituri mai mari în anul reorganizării în comparație cu anul înainte de reorganizare. Spitalul Județean de Urgență Bacău și-a scăzut deficitul bugetar, iar celelalte spitale analizate cu toate că au înregistrat deficite mai mari în anul comasării, evoluția indicatorilor financiari și non-financiari analizați

este echilibrată și conform așteptărilor, neexistând evoluții negative semnificative. Cu toate acestea, Institutul Național de Recuperare, Medicină Fizică și Balneoclimatologie; Spitalul Județean de Urgență “Mavromati” Botoșani; Spitalul Județean de Urgență Slatina; Spitalul Județean de Urgență Alexandria au înregistrat deficite mai mari în anul comasării, deoarece au preluat spitale mai ineficiente care probabil dacă nu erau absorbite nu puteau să își continue activitatea pe termen lung.

Contribuții proprii

În această secțiune este prezentată valoarea adăugată pe care considerăm că am reușit să o aducem în sfera cunoașterii din domeniul contabilității combinărilor de entități din sectorul public. Astfel, o contribuție adusă la nivel conceptual se referă la clarificarea termenului de „combinare de entități din sectorul public”, prin prezentarea diferenței dintre acesta și procesele de cooperare, coordonare și colaborare, în ceea ce privește profunzimea lor de integrare și complexitate.

O contribuție importantă la literatura de specialitate reprezintă și realizarea analizei calitative a eșantionului de articole publicate în perioada 2000-2015 în șapte baze de date (Taylor & Francis, Science Direct, Springer Link, Sage, Ebsco, Emerald și Wiley Online Library), în urma căreia s-a constatat că metodele de cercetare predominante utilizate sunt studiul de caz și metodele statistice. Cele mai multe studii din eșantion analizează combinațiile de entități publice din domeniul administrației publice locale (în principal municipalitățile) și cele mai multe lucrări cercetează combinațiile de entități publice din Europa. De asemenea, este important de remarcat faptul că în perioada analizată (2000 – iunie 2016) nu există niciun articol care să trateze din punct de vedere contabil combinațiile de entități din sectorul public, cu excepția celui scris de Mitu și Tiron (2013). Conceptul „Noul Management Public” este frecvent utilizat de autori, iar teoria instituțională este cea mai utilizată teorie în cercetarea acestor evenimente din sectorul public. Toate aceste studii demonstrează faptul că fenomenele de combinații de entități care apar în sectorul public reprezintă evenimente comune, chiar dacă nu au atras interesul multor cercetători.

Pe tot parcursul lucrării am încercat să scoatem în evidență faptul că un standard contabil și de raportare financiară conceput pentru combinațiile care apar în mediul guvernamental este esențial, deoarece entitățile din sectorul public sunt, în principiu diferite de entitățile private.

Indicațiile contabile care sunt aplicabile în prezent combinărilor de entități din sectorul public nu se referă la condițiile și împrejurările care sunt întâlnite în mod normal în combinațiile de entități din sectorul public. Astfel, raportarea acestor evenimente în situațiile financiare nu poate fi consecventă sau adecvată organismelor din sectorul public. De asemenea, este important că un astfel de Document de Consultare este propus pentru comentarii, pentru că în diferite țări combinațiile de entități din sectorul public (de exemplu, Elveția, Marea Britanie, Scoția, Australia) au fost și sunt destul de frecvente.

Capitolul trei al acestei lucrări oferă o contribuție la literatura insuficientă despre adoptarea IFRS în sectorul public și tendința IPSASB de a evidenția particularitățile acestui sector prin elaborarea IPSAS-urilor. Acest capitol prezintă, de asemenea, o imagine globală a reacției comunității contabile la nivel mondial pentru propunerile IPSASB privind tratamentul contabil pentru combinațiile de entități publice. IPSASB a primit 26 de comentarii la Documentul de Consultare pentru astfel de tranzacții, în care sunt solicitate șapte SMC și nouă PV. Această cercetare constată că, în general, respondenții sunt de acord cu faptul că IPSASB a inclus subiectul combinărilor pe agenda sa și sprijină dezvoltarea unui standard pentru combinații și abordarea sugerată în Documentul de Consultare. Cu toate acestea, sunt vizibile unele diferențe de opinie între respondenți. De asemenea, Curtea de Conturi din Franța nu răspunde la nici un SMC, deoarece CP pune accentul pe achiziții de schimb, însă ar trebui să exploreze mai mult situațiile orientate spre sectorul public. În plus, feedback-ul cu privire la PV nu este foarte pozitiv, deoarece există puțini respondenți care le comentează. Rezultatele acestei cercetări susțin ideea că, pentru a avea succes acest standard, sunt necesare investigații suplimentare privind implicațiile teoretice și practice ale combinărilor. Mai mult decât atât, doar în urma emiterii cadrului conceptual care să identifice obiectivele și funcția specifică a raportării financiare din sectorul public, standardele de contabilitate care decurg din acesta (inclusiv standardul privind combinațiile de entități) vor fi adecvate pentru nevoile de informare specifice ale utilizatorilor de informații contabile.

Considerăm că acest studiu este realizat în timp util, deoarece pe plan internațional, importanța contabilității din sectorul public este în creștere. În consecință, multe jurisdicții, așa cum este exemplificat în reglementările în curs sau emise de SUA, Canada, Africa de Sud și Marea Britanie, efectuează schimbări și în reglementările privind contabilitatea combinărilor de entități din sectorul public.

Deși studiul din capitolul patru se bazează pe un eșantion mic de comasări, constatările sugerează, așa cum s-a menționat și mai sus, faptul că **guvernul** (influențat de organizațiile internaționale) are un rol extins și **presiunile politice** și financiare sunt factorii dominanți ai comasărilor în ultimii ani în România. Prin urmare, prezentul studiu confirmă rezultatele anterioare și oferă dovezi suplimentare care sugerează că deciziile privind comasarea în sectorul public nu rezultă în mod necesar datorită factorilor declarați și economici (Fulop et al., 2002; Choi & Brommels, 2009).

Concluzia capitolului patru reflectă o perspectivă practică privind provocările comasărilor de entități din sectorul public din România, în contextul procesului de reformă. Rezultatele din acest studiu sugerează că, deși guvernul României a făcut pași importanți în definirea regiunilor prin comasări de entități din sectorul public, regionalizarea municipalităților nu este realizată până în prezent. În schimb, din cauza situației financiare actuale care necesită constrângeri bugetare și luând în considerare obiectivele guvernamentale de reducere a cheltuielilor publice, reorganizările de entități din sectorul public prin comasări au devenit tot mai frecvente în România în ultimii ani. Aceste circumstanțe reprezintă rezultatul faptului că, guvernul a elaborat în prezent o strategie pentru reducerea cheltuielilor din sectorul public. Astfel, guvernul României a întreprins un program radical de închidere a entităților din sectorul public între 2009 și iunie 2016, care a dus la peste 50 de comasări (conform Notelor de Fundamentare din eșantionul analizat).

Scopul principal al comasărilor instituționale este de a reduce efectele negative ale crizei, manifestate puternic asupra administrației publice. Cu toate acestea, având în vedere măsurile corespunzătoare, pentru a reduce costurile de personal, în cazul în care activitatea instituțiilor poate fi preluată de structurile similare ale altor instituții, și având în vedere creșterea eficienței și raționalizarea activităților de administrare, conform guverului României este necesară reorganizarea mai multor instituții din subordinea aceluși ordonator de credite, prin absorbție, rezultând o singură structură instituțională. Este nevoie, de asemenea, de adoptarea de măsuri legislative și administrative pentru a îndeplini obiectivele de referință stabilite în acordurile-cadru cu Comisia Europeană și Fondul Monetar Internațional.

În cadrul capitolului patru, de asemenea, am prezentat aspectele adiționale pe care reglementarea românească de contabilitate, OMFP 1917/2005, ar trebui să le includă: definiția unei comasări, tratamentul contabil al comasărilor mai detaliat, metoda de contabilitate

utilizată, să specifice explicit recunoaşterea și evaluarea activelor și pasivelor de către entitatea rezultată în urma comasării și determinarea datei comasării, mai multe detalii privind prezentarea informațiilor. Toate aceste elemente trebuie să fie în concordanță cu celelalte reglementări românești, dar în același timp să preia aspecte necesare adiționale de la reglementările internaționale (ED 60 *Combinări în sectorul public*). În plus, aceste elemente sunt necesare în condițiile în care în ultimii ani, și în general, comasările sunt fenomene obișnuite în arhitectura sectorului public românesc.

Prin urmare, există o serie de diferențe esențiale între cele două sectoare care contribuie la necesitatea un standard separat. Proiectul nostru își propune să aducă o contribuție importantă prin **tratarea acestor diferențe**. Unul dintre beneficiile operaționale privind recunoaşterea acestora îl reprezintă faptul că utilizatorii vor putea să obțină informațiile necesare pentru a evalua natura și efectul financiar al unei combinări care apare în sectorul public.

În concluzie, cutezăm a crede că a fost atins obiectivul fundamental enunțat la începutul acestei cercetări, și anume de a demonstra că un standard de raportare financiară conceput pentru combinările care apar în sectorul public este necesar, deoarece există unele diferențe esențiale între circumstanțele în care pot apărea combinările de entități din sectorul public și combinările de întreprinderi din mediul de afaceri.

Limitele cercetării

Orice demers științific, pe lângă contribuțiile semnificative pe care le poate aduce cunoaşterii în domeniul vizat, are și anumite limite, care sunt inerente și care trebuie să fie luate în considerare. O limitare importantă, care are un potențial impact și trebuie să fie luată în considerare este faptul că analiza literaturii de specialitate efectuată în cadrul primului capitol se limitează la reviste și cărți scrise în limba engleză, având în vedere că există și alte studii importante în acest domeniu scrise în diferite limbi.

Având în vedere că nu există date financiare privind spitalele publice, decât începând din anul 2011, eșantionul analizat, în cadrul capitolului patru, este format doar din șapte spitale rezultate în urma comasărilor din perioada 2012-2014. De asemenea, din același motiv nu au fost analizate datele financiare și non-financiare ale unităților sanitare înainte de a fi absorbite.

O importantă limitare constă în faptul că rezultatele și concluziile acestei lucrări sunt teorii care trebuie să fie examinate în alte contexte, într-un proces continuu de dezvoltare a cunoașterii zonei studiate a cercetării (adică contabilitatea pentru combinațiile de entități din sectorul public). Astfel, investigații suplimentare cu privire la implicațiile teoretice și practice ale combinațiilor interinstituționale publice sunt necesare.

Perspectivile cercetării

În ceea ce privește perspectivele viitoare de cercetare în domeniul vizat, acestea sunt, în mare măsură, legate de anihilarea limitelor cercetării de față prezentate în secțiunea anterioară. Prin urmare, considerăm că, în viitor, ar putea fi realizate noi cercetări, care să abordeze aspectele prezentate în continuare și care să extindă studiile efectuate în cadrul celor patru capitole.

Combinațiile de entități din sectorul public au avut loc destul de des în ultimii ani și este de așteptat ca aceste tipuri de evenimente vor continua să se întâmple în viitor. Cu toate acestea, se pare că există o literatură insuficientă (în comparație cu sectorul privat) în ceea ce privește combinațiile interinstituționale în sectorul public, având în vedere că studiile privind combinațiile de entități din sectorul public sunt adesea limitate la studii de caz ale anumitor combinații și nu prea oferă o generalizare sau o teorie. În timp ce acest capitol oferă o analiză a unor aspecte cu privire la conceptul, tipologia și paradigmele combinațiilor de entități din sectorul public, facem apel la studii suplimentare în acest domeniu. Motivele care induc organizațiile din sectorul public către combinații sunt în mare parte diferite de sectorul privat. Prin urmare, studiile viitoare ar trebui să se concentreze pe investigarea motivelor și a factorilor care sunt specifici și cei care sunt comuni pentru combinațiile de entități care apar în ambele sectoare. În plus, paradigmele dezvoltate în această lucrare ar putea fi investigate în continuare și explorate pentru clarificarea factorilor care influențează entitățile publice să se combine.

Conform legislației privind comasările, regândirea guvernării locale oferă oportunități esențiale pentru entitățile din sectorul public pentru a îmbunătăți serviciile publice și de a fi strategice în reconfigurarea locală a acestor servicii. Studii suplimentare trebuie să fie efectuate pentru a valida eficiența acestei strategii și pentru a stabili dacă, în cazul sectorului public românesc, configurarea sectorului public de către guvern și autoritățile publice locale oferă rezultatele promise. Mai mult, comasările de entități din sectorul public s-au întâmplat relativ de multe ori la nivel mondial în ultimii ani și este de așteptat ca aceste tipuri de

combinări din sectorul public vor continua să fie realizate în viitor. Astfel, cercetări suplimentare pot investiga aceste evenimente, folosind o perspectivă inter-statală.

Este important de menționat că standardul internațional de contabilitate privind combinările de entități din sectorul public este încă în curs de elaborare, de aceea mai sunt necesare studii suplimentare care să analizeze particularitățile acestor evenimente din diverse țări.

Resurse bibliografice

- Abugre, J. B. (2014), Caretakers or HR Managers: The Role of HR Managers in Facilitating the Acquisition of Public Enterprises of Developing Countries by MNCs, *Sage Open*: 1-10.
- Adhémar, P. (2002), The Public Sector Committee (PSC) The Standards Project. *Innovations in Governmental Accounting*, 61-71.
- Adhikari, A., Betancourt, L., & Alshameri, F. (2014), The SEC's proposed IFRS roadmap: an analysis of comment letters using content analysis and textual software, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 23, no. 2: 98-108.
- Ahgren, B. (2008), Is it better to be big?: The reconfiguration of 21st century hospitals: Responses to a hospital merger in Sweden, *Health Policy*, vol. 87, no.1: 92-99.
- Aiura, H., & Sanjo, Y. (2010), Privatization of local public hospitals: effect on budget, medical service quality, and social welfare, *International Journal of Health Care Finance and Economics*, vol. 10, no. 3: 275-299.
- Allison, G. (1979), Public and private management: are they fundamentally alike in all unimportant respects?, In Shafritz, J. and Hyde, A. (Eds), *Classics of Public Administration*. Belmont: Wadsworth, 1992.
- Allison, G. T. (1980), *Public and private management: are they fundamentally alike in all unimportant respects?* (pag. 283-298), John F. Kennedy School of Government, Harvard University.
- Allan, P. (2001). *Secession: A manifesto for an independent Balmain local council*. Balmain Secession Movement.
- Andersen, J. A. (2010), Public versus private managers: How public and private managers differ in leadership behaviour, *Public Administration Review*, vol. 70, no. 1: 131-141.
- Andrews, R., & Boyne, G. (2012), Structural change and public service performance: The impact of the reorganization process in English local government, *Public administration*, vol. 90, no. 2: 297-312.
- Arsenault, J. (1998), *Forging nonprofit alliances: A comprehensive guide to enhancing your mission through joint ventures and partnerships, management service organizations, parent corporations, mergers*, Jossey-Bass Publishers.
- ASBc (2010), Accounting Guideline GRAP 107 *Mergers*.
- Asekomeh, A. O., Russell, A., & Tarbert, H. (2006), A critical analysis of the use of accounting standards'comment letters as lobbying tools by extractive industry firms, *Petroleum accounting and financial management journal*, vol. 25, no. 3: 55.
- Askim, J., Christensen, T., Fimreite, A. L., & Lægneid, P. (2009), How to carry Out joined-Up government reforms: lessons from the 2001–2006 Norwegian welfare reform, *Intl Journal of Public Administration*, vol. 32, no. 12: 1006-1025.
- Athukorala, S. L., & Reid, B. (2003), *Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries*, Manila: Asian Development Bank.
- Bailey, D. (1992), The strategic restructuring of nonprofit associations: An exploratory study, *Nonprofit Management and Leadership*, vol. 3, no. 1: 65-80.
- Bailey, D., & Koney, K. M. (2000), *Strategic alliances among health and human services organizations: From affiliations to consolidations*, vol. 41, Sage Publications.

- Baker, R., & Morina, D. R. (2006), Forces leading to the adoption of accrual accounting by the Canadian federal government: An institutional perspective, *Canadian Accounting Perspectives*, vol. 5 no. 1: 83-112.
- Bardhan, S. (2013), Profit Efficiency of Indian Commercial Banks in the Post-liberalisation Period: A Stochastic Frontier Approach, *Margin: The Journal of Applied Economic Research*, vol. 7, no. 4: 391-415.
- Barratt-Pugh, L., Bahn, S., & Gakere, E. (2013), Managers as change agents: Implications for human resource managers engaging with culture change, *Journal of Organizational Change Management*, vol. 26, no. 4: 748-764.
- Barrett, K., & Greene, R. (1998), Customer disorientation, *Governing*, vol. 11, no. 62.
- Barton, A. (1999a), Public and Private Sector Accounting-The Non-identical Twins, *Australian Accounting Review*, vol. 9, no. 18: 22-31.
- Barton, A. D. (1999b), A trusteeship theory of accounting for natural capital assets, *Abacus*, vol. 35, no. 2: 207-222.
- Barton, A. D. (2000), Accounting for public heritage facilities—assets or liabilities of the government?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 13, no. 2: 219-36.
- Barton, A. D. (2004), How to profit from defence: A study in the misapplication of business accounting to the public sector in Australia, *Financial Accountability & Management*, vol. 20, no. 3: 281-304.
- Barton A. (2005), Professional accounting standards and the public sector – a mismatch, *Abacus*; vol. 41, no. 2: 138–58.
- Baughn, M. K., & Finzel, P. A. (2009), A Clash of Cultures in a Merger of Two Acquisition Project Offices, *Engineering Management Journal*, vol. 21, no. 2.
- Ben-David, J. (1972), *American Higher Education: Directions Old and New*, McGraw-Hill, New York.
- Benton, A. D., & Austin, M. J. (2010), Managing Nonprofit Mergers: The Challenges Facing Human Service Organizations, *Administration in Social Work*, vol. 34, no 5: 458-479.
- Bhatti, Y., & Hansen, K. M. (2010), Who ‘marries’ whom? The influence of societal connectedness, economic and political homogeneity, and population size on jurisdictional consolidations, *European Journal of Political Research*, vol. 50, no 2: 212-238.
- Birnbaum, R. (1983), *Maintaining Diversity in Higher Education*, Jossey-Bass, Inc., 433 California St., San Francisco, CA 94104.
- Blom-Hansen, J. (2010), Municipal amalgamations and common pool problems: the Danish local government reform in 2007, *Scandinavian Political Studies*, vol. 33, no. 1: 51-73.
- BNR, (2016), site-ul oficial al BNR: <http://www.bnr.ro/Relatii-cu-organismele-internationale-1399.aspx>
- Bogue, R. J., Shortell, S.M., Sohn, M.W. & Manheim, L.M. (1995), Hospital reorganisation after merger, *Medical Care*, vol. 33: 676-86.
- Bower, J. L. (1977), Effective Public Management, *Harvard Business Review*, vol. 55, no. 2: 131–140.
- Box, R. C. (1999), Running government like a business implications for public administration theory and practice, *The American Review of Public Administration*, vol. 29, no. 1: 19-43.
- Boyne, G. A. (1996), The intellectual crisis in British public administration: is public management the problem or the solution?, *Public Administration*, vol. 74, no.4: 679–94.
- Boyne, G. A. (1998), *Public Choice Theory and Local Government: A Comparative Analysis of the UK and the E Goerge A. Boyne*, Macmillan Press.

- Boyne, G. (2002), Public and private management: what's the difference?, *Journal of management studies*, no. 39: 97-122.
- Bradbury, M. E., & Baskerville, R. F. (2008), The 'NZ' in 'NZ IFRS': Public benefit entity amendments, *Australian Accounting Review*, vol. 18, no. 3: 185-190.
- Brennan, S. (2006), Out by More than One Degree: Politics and Organizational Change Within an Australian University, *Educational Research for Policy and Practice*, vol. 5, no. 2: 73-100.
- Bringselius, L. (2013), The Voice of Professionals—Lost in Evaluation?, *International Journal of Public Administration*, vol. 36, 10: 723-731.
- Broadbent, J. (1999), The state of public sector accounting research: The APIRA conference and some personal reflections, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 12, no. 1: 52-58.
- Calciolari, S., Cristofoli, D., & Macciò, L. (2013), Explaining the Reactions of Swiss Municipalities to The 'Amalgamation Wave': At the crossroad of institutional, economic and political pressures, *Public Management Review*, vol. 15, no. 4: 563-583.
- Campbell, D. A. (2009), Giving up the single life: Leadership motivations for interorganizational restructuring in nonprofit organizations, *Administration in Social Work*, vol. 33, no 4: 368-386.
- Carlin, T. M. (2005), Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector, *Financial Accountability and Management*, vol. 21, no. 3: 309.
- Carnegie, G. D., & Wolnizer, P. W. (1995), The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction, *Australian Accounting Review*, vol. 5, no 9: 31-47.
- Carroll, B. W., & Garkut, D. E. (1996), Is there empirical evidence of a David E. Garkut trend towards "managerialism"? A longitudinal study of six countries, *Canadian Public Administration*, vol. 39, no. 4: 535-553.
- Cereste, M., Doherty, N. F., & Travers, C. J. (2003), An investigation into the level and impact of merger activity amongst hospitals in the UK's national health service, *Journal of health organization and management*, vol. 17, no. 1: 6-24.
- Chan, J. L. (2003), Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards, *Public Money & Management*, vol. 23, no 1: 13-20.
- Chan, J. L. (2008), International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues, *The Harmonization of Government*, vol. 21: 1-15.
- Choi, S., & Brommels, M. (2009), Logics of pre-merger decisionmaking processes: The case of Karolinska University Hospital, *Journal of Health Organization and Management*, vol. 23, no. 2: 240-254.
- Choi, S., Holmberg, I., Löwstedt, J., & Brommels, M. (2011), Executive management in radical change—The case of the Karolinska University Hospital merger, *Scandinavian Journal of Management*, vol. 27, no. 1: 11-23.
- Choi, S., Holmberg, I., Löwstedt, J., & Brommels, M. (2012), Managing clinical integration: a comparative case study in a merged university hospital, *Journal of Health Organization and Management*, vol. 26, no. 4: 486-507.
- Christiaens, J. (2004), Capital assets in governmental accounting reforms: comparing Flemish technical issues with international standards, *European Accounting Review*, vol. 13, no. 4: 743-770.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2014), The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison, *International Review of Administrative Sciences*, 0020852314546580.

- Christensen, H. S., Karjalainen, M., & Lundell, K. (2016), Democratic Innovations to the Rescue? Political Trust and Attitudes Toward Democratic Innovations in Southwest Finland, *International Journal of Public Administration*, vol. 39, no. 5: 404-416.
- Christensen, T., & Lægreid, P. (1999), New public management: Design, resistance, or transformation? A study of how modern reforms are received in a civil service system, *Public Productivity & Management Review*, 169-193.
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2006), *The whole-of-government approach—regulation, performance, and public-sector reform*.
- Christensen, T., & Lægreid, P. (2011), Complexity and hybrid public administration—theoretical and empirical challenges, *Public Organization Review*, vol. 11, no. 4: 407-423.
- Christensen, T., Fimreite, A. L., & Lægreid, P. (2007), Reform of the employment and welfare administrations—the challenges of co-coordinating diverse public organizations, *International Review of Administrative Sciences*, vol. 73, no. 3: 389-408.
- Chu, H. L., Chiang, C. Y. (2013), „The effects of strategic hospital alliances on hospital efficiency”, *The Service Industries Journal*, vol. 33, no. 6: 624-635;
- Codul Civil (2009) - Legea 287/2009 privind Codul civil
- Cohn, D. (1997), Creating Crises and Avoiding Blame The Politics of Public Service Reform and the New Public Management in Great Britain and the United States, *Administration & Society*, vol. 29, no. 5: 584-616.
- Cole, A., & Eymeri-Douzans, J. M. (2010), Introduction: Administrative reforms and mergers in Europe—research questions and empirical challenges, *International Review of Administrative Sciences*, vol. 76, no. 3: 395-406.
- Colin Glass, J., McCallion, G., McKillop, D. G., Rasaratnam, S., & Stringer, K. S. (2006), Implications of variant efficiency measures for policy evaluations in UK higher education, *Socio-Economic Planning Sciences*, vol. 40, no. 2: 119-142.
- Comtois, E., Denis, J. L., & Langley, A. (2004), Rhetorics of Efficiency, Fashion and Politics Hospital Mergers in Quebec, *Management Learning*, vol. 35, no. 3: 303-320.
- Cook, K. S. (1977), Exchange and power in networks of interorganizational relations, *The Sociological Quarterly*, vol. 18, no. 1: 62-82.
- Cook, B. J. (1998), Politics, political leadership, and public management, *Public Administration Review*, vol. 58, no. 3: 225-230.
- Cortvriend, P. (2004), Change management of mergers: the impact on NHS staff and their psychological contracts, *Health Services Management Research*, vol. 17, no. 3: 177-187.
- Cox, J. W., & Hassard, J. (2010). Discursive recontextualization in a public health setting, *The Journal of Applied Behavioral Science*, vol. 46, no. 1: 119-145.
- Dackert, I., Jackson, P. R., Brenner, S. O., & Johansson, C. R. (2003), Eliciting and analysing employees' expectations of a merger, *Human Relations*, vol. 56, no. 6: 705-725.
- Dafny, L., (2009), Estimation and identification of merger effects: an application to hospital mergers, *Journal of Law and Economics*, vol. 52, no. 3: 523–550.
- Dahl, R. and Lindblom, C. (1953), *Politics, Economics and Welfare*, Chicago: University of Chicago Press.

- Dasborough, M., Lamb, P., & Suseno, Y. (2015), Understanding emotions in higher education change management. *Journal of Organizational Change Management*, vol. 28, no. 4: 579-590.
- Denis, J., Langley, A., & Cazale, L. (1996), Leadership and strategic change under ambiguity. *Organization Studies*, vol. 17: 673-699.
- Denis, J. L., Lamothe, L., & Langley, A. (1999), The struggle to implement teaching-hospital mergers, *Canadian Public Administration*, vol. 42, no. 3: 285-311.
- de Vries, W. T., Laarakker, P. M., & Wouters, H. J. (2015), Living apart together: A comparative evaluation of mergers of cadastral agencies and public land registers in Europe, *Transforming Government: People, Process and Policy*, vol. 9, no. 4: 545-562.
- Dill, D. D. (1997), Higher education markets and public policy, *Higher Education Policy*, vol. 10, no. 3-4: 3-4.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983), The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American sociological review*: 147-160.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. eds., (1991), *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago, IL: University of Chicago Press, vol. 17.
- Dimitriu, M. (2008), Bringing citizens closer to public administration. Innovative ideas leading to an increased public participation within the decision making process, *EGPA Annual Conference, Rotterdam (The Netherlands)*, 3-5.
- 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.
- Dollery, B. (2003), A critical evaluation of virtual local government in Australia, *Australian Journal of Public Administration*, vol. 62, no. 3: 82-91.
- Dollery, B., & Johnson, A. (2007), An analysis of the joint board or county model as the structural basis for effective Australian local governance, *Australian Journal of Public Administration*, vol. 66, no. 2: 198-209.
- Donaldson, L. (1996), *For Positivist Organization Theory*, London: Sage.
- Dranove, D., & Lindrooth, R. (2003), Hospital consolidation and costs: another look at the evidence, *Journal of health economics*, vol. 22, no. 6: 983-997.
- Dredge, D., Ford, E. J., & Whitford, M. (2011), Managing local tourism: Building sustainable tourism management practices across local government divides, *Tourism and Hospitality Research*, vol. 11, no. 2: 101-116.
- Drew, J., Kortt, M. A., & Dollery, B. (2013), A Cautionary Tale: Council Amalgamation in Tasmania and the Deloitte Access Economics Report, *Australian Journal of Public Administration*, vol. 72, no. 1: 55-65.
- Drew, J., Kortt, M. A., & Dollery, B. (2015), No Aladdin's cave in New South Wales? Local government amalgamation, scale economies, and data envelopment analysis specification, *Administration & Society*, 0095399715581045.
- Dusheiko, M., Goddard, M., Gravelle, H., & Jacobs, R. (2008), Explaining trends in concentration of healthcare commissioning in the English NHS, *Health Economics*, vol. 17, no. 8: 907-926.
- Easton, D. (1965), *A Framework for Political Analysis*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Egol, M. (1987), Can accrual accounting work in Government, *Can Accrual Accounting work in Government*, 1-7.

- Erlingsson, G. Ó. (2005), Modelling secessions from municipalities, *Scandinavian Political Studies*, vol. 28, no. 2: 141-159.
- Fearnley, S., & Hines, T. (2007), How IFRS has destabilised financial reporting for UK non-listed entities, *Journal of financial regulation and compliance*, vol. 15, no. 4: 394-408.
- Ferguson, B., Sheldon, T. & Posnett, J. (1997), Concentration and Choice in Healthcare, *Financial Times Healthcare*, London.
- Ferlie, E., Ashburner, L., & Fitzgerald, L. L. & Pettigrew, A. (1996), *The New Public Management in Action*, Oxford University Press: Oxford.
- Fimreite, A. L., & Læg Reid, P. (2009), Reorganizing the welfare state administration: Partnership, networks and accountability, *Public Management Review*, vol. 11, no. 3: 281-297.
- Fogarty, J., & Muger, A. (2013), Local Government Efficiency: Evidence from Western Australia, *Australian Economic Review*, vol. 46, no. 3: 300-311.
- Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2005), Measuring convergence of national accounting standards with international financial reporting standards, *Accounting Forum*, vol. 29, no. 4: 415-436.
- Ford, J., & Harding, N. (2004), We went looking for an organization but could find only the metaphysics of its presence, *Sociology*, vol. 38, no. 4: 815-830.
- Frumkin, P., & Galaskiewicz, J. (2004), Institutional isomorphism and public sector organizations, *Journal of Public Administration Research and Theory*, vol. 14, no. 3: 283-307.
- Fulop, N., Protopsaltis, G., Hutchings, A., King, A., Allen, P., Normand, C. and Walters, R. (2002), Process and impact of mergers of NHS trusts: multicentre case study and management cost analysis, *British Medical Journal*, vol. 325: 246.
- Fulop, N., Protopsaltis, G., King, A., Allen, P., Hutchings, A., & Normand, C. (2005), Changing organisations: a study of the context and processes of mergers of health care providers in England, *Social Science & Medicine*, vol. 60, no. 1: 119-130.
- Galaskiewicz, J. (1985), Interorganizational relations, *Annual review of sociology*, 281-304.
- GASB (2013a), Statement 69 *Government Combinations and Disposals of Government Operations*.
- GASB (2013b), "GASB improves reporting for government combinations and disposals of government operations", News Release available on-line at http://www.gasb.org/cs/ContentServer?pagename=GASB%2FGASBContent_C%2FGASBNewsPage&cid=1176160613718 (accesat la 01.03.2014).
- 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.
- Gauld, R. (2003), The impact on officials of public sector restructuring: The case of the New Zealand health funding authority, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 16, no. 4: 303-319.
- Gaynor, M., Laudicella, M., & Propper, C. (2012), Can governments do it better? Merger mania and hospital outcomes in the English NHS, *Journal of Health Economics*, vol. 31, no. 3: 528-543.
- Geiger, R. L. (1986), *Private sectors in higher education: Structure, function, and change in eight countries*, Ann Arbor: University of Michigan Press.
- Gernon, H., & Wallace, R. O. (1995), International accounting research: A review of its ecology, contending theories and methodologies, *Journal of Accounting literature*, vol. 14: 54-106.

- Gillett, S. (2000), Turn of the screw, *Health Service Journal*, vol. 6.
- Goddard, S., & Palmer, A. (2010), An evaluation of the effects of a National Health Service Trust merger on the learning and development of staff, *Human Resource Development International*, vol. 13, no. 5: 557-573.
- Goedegebuure, L. C. (1992), Mergers in higher education: A comparative perspective, Utrecht: Lemma.
- Gray, B., & Wood, D. J. (1991), Collaborative alliances: Moving from practice to theory, *The Journal of Applied Behavioral Science*, vol. 27, no. 1: 3-22.
- Gregory, R. (1999), Social capital theory and administrative reform: maintaining ethical probity in public service, *Public Administration Review*, vol. 59, no. 1: 63–75.
- Gregory, R. (2001). Transforming governmental culture: A sceptical view of new public management. In T. Christensen & P. Lægreid (Eds.), *New public management. The transformation of ideas and practice*. Aldershot: Ashgate.
- Gregory, R. (2003), All the King's horses and all the King's men: putting New Zealand's public sector back together again, *International Public Management Review*, vol. 4, no. 2: 41–58.
- Greenwood, R., & Hinings, C. R. (1996), Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism, *Academy of Management Review*, vol. 21, no. 4: 1022-1054.
- Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin-Andersson, K., & Suddaby, R. (Eds.) (2008), *The SAGE handbook of organizational institutionalism*, London: SAGE Publications.
- Gulland, A. (2001), Doctor wins seat in fight to save hospital, *British Medical Journal*, vol. 322: 1443.
- Guo, C., & Acar, M. (2005), Understanding collaboration among nonprofit organizations: Combining resource dependency, institutional, and network perspectives, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, vol. 34, no. 3: 340-361.
- Guthrie, J. (1998), Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality, *Financial Accountability & Management*, vol. 14, no. 1: 1-19.
- 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*, vol. 15, no. 3-4: 209-228.
- Halligan, J. (2007), Reform design and performance in Australia and New Zealand, *Transcending New Public Management*, Aldershot: Ashgate.
- Hahm, S. D., Jung, K., & Moon, M. J. (2013), Shaping public corporation leadership in a turbulent environment, *Public Administration Review*, vol. 73, no. 1: 178-187.
- Haneda, S., Hashimoto, A., & Tsuneyoshi, T. (2012), Evaluating Administrative Efficiency Change in the Post-Merger Period A Study on Ibaraki Prefecture (1979–2004), *International Regional Science Review*, vol. 35, no. 2: 237-262.
- Hanes, N., & Wikström, M. (2008), Does the local government structure affect population and income growth? An empirical analysis of the 1952 municipal reform in Sweden, *Regional Studies*, vol. 42, no. 4: 593-604.
- Hanes, N., Wikström, M., & Wångmar, E. (2012), Municipal preferences for state-imposed amalgamations: an empirical study based on the Swedish municipal reform of 1952, *Urban Studies*, vol. 49, no. 12: 2733-2750.
- Hanes, N. (2015), Amalgamation impacts on local public expenditures in Sweden, *Local Government Studies*, vol. 41, no. 1: 63-77.

- Hannan, M. T., & Freeman, J. (1984), Structural inertia and organizational change, *American Sociological Review*, 149-164.
- Hansen, S. W. (2013), Polity Size and Local Political Trust: A Quasi-experiment Using Municipal Mergers in Denmark, *Scandinavian Political Studies*, vol. 36, no. 1: 43-66.
- Hansen, S. W. (2014), Common pool size and project size: an empirical test on expenditures using Danish municipal mergers, *Public Choice*, vol. 159, no. 1-2: 3-21.
- Hansen, S. W., Houlberg, K., & Pedersen, L. H. (2014), Do Municipal Mergers Improve Fiscal Outcomes?, *Scandinavian Political Studies*, vol. 37, no. 2: 196-214.
- Harrison, T.D., (2011), Do mergers really reduce costs? Evidence from hospitals, *Economic Inquiry*, vol. 49: 1054–1069.
- Harman, G. (1989), The Dawkins Reconstruction of Australian Higher Education, *Higher Education Policy*, vol. 2, no. 2: 25-30.
- Harman, G. (1991), Institutional amalgamations and abolition of the binary system in Australia under John Dawkins, *Higher Education Quarterly*, vol. 45, no. 2: 176-198.
- Heald, D. (2003), The global revolution in government accounting: introduction to theme articles, *Public Money & Management*, vol. 23, no. 1: 11-12.
- Hermann, C., & Flecker, J. (2011), The liberalization of public services: Company reactions and consequences for employment and working conditions, *Economic and Industrial Democracy*, 0143831X10389201.
- Hodges, R., & Mellett, H. (2003), Reporting public sector financial results, *Public Management Review*, vol. 5, no. 1: 99-113.
- Holder, A. D., Karim, K. E., Lin, K. J., & Woods, M. (2013), A content analysis of the comment letters to the FASB and IASB: Accounting for contingencies, *Advances in Accounting*, vol. 29, no. 1: 134-153.
- Hood, C. (1991), A public management for all seasons?, *Public administration*, vol. 69, no. 1: 3-19.
- Hood, C. (1995), The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme, *Accounting, organizations and society*, vol. 20, no.2: 93-109.
- Jin-Li, H., & Yuan-Fu, H. (2004), Technical efficiencies in large hospitals: A managerial perspective, *International Journal of Management*, vol. 21, no. 4: 506.
- Hyytinen, A., Saarimaa, T., & Tukiainen, J. (2014), Electoral vulnerability and size of local governments: Evidence from voting on municipal mergers, *Journal of Public Economics*, vol. 120: 193–204.
- IASB (2015), Exposure Draft ED/2015/3 *Conceptual Framework for Financial Reporting 2015*.
- Ingelsrud, M. H. (2016), Disability retirement and public sector reorganization Hospital mergers in Norway., *Acta Sociologica*, vol. 59, no. 1: 35-50.
- Interpelare către Ministerul Sănătății, (2015), *Obiectul interpelării: Reînființarea Spitalului de Copii Botoșani*, nr. 1934 B/10.03.2015.
- IPSASB (2012), Consultation Paper *Public Sector Combinations*.
- IPSASB (2013), *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (Chapters 1-4)*.
- IPSASB (2000), *IPSAS 6 Situații financiare consolidate și individuale*.
- IPSASB (2015), *IPSAS 35 Situații financiare consolidate*.
- IPSASB (2016), Exposure Draft *Public Sector Combinations*.

- Iverson, R. D., & Pullman, J. A. (2000), Determinants of voluntary turnover and layoffs in an environment of repeated downsizing following a merger: an event history analysis, *Journal of Management*, vol. 26, no. 5: 977-1003.
- Jarva, H., & Lantto, A. M. (2012), Information content of IFRS versus domestic accounting standards: evidence from Finland, *The Finnish Journal of Business Economics*, no. 2: 141-177.
- Jennings, E. T. (1991), Public choice and the privatization of government: Implications for public administration, *Public management: The essential readings*, 113-129.
- Johar, M., & Savage, E. (2014), Do Mergers Benefit Patients in Underperforming Administrations? Lessons from Area Health Service Amalgamation, *Economic Record*, vol. 90, no. 291: 526-535.
- Jones, R. (2007), The functions of governmental accounting in Europe, *Tékhné-Revista de Estudos Politécnicos*, vol. 7: 89-110.
- Jorissen, A., Lybaert, N., & Van de Poel, K. (2006), Lobbying towards a global standard setter---do national characteristics matter? An analysis of the comment letters written to the IASB, *International Accounting: standards, regulations and financial reporting. Netherlands: Elsevier*: 1-40.
- Karagiannis, R. (2015), A system-of-equations two-stage DEA approach for explaining capacity utilization and technical efficiency, *Annals of Operations Research*, vol. 227, 1: 25-43.
- Kavanagh, M. H., & Ashkanasy, N. M. (2006), The impact of leadership and change management strategy on organizational culture and individual acceptance of change during a merger, *British Journal of Management*, vol. 17(S1): 81-103.
- Kay, J. A., & Thompson, D. J. (1986), Privatisation: a policy in search of a rationale, *The Economic Journal*, no. 96: 18-32.
- Keen, L. A., & Murphy, M. P. (1996), Devolved budgetary management in local government: lessons from a shire county, *Financial Accountability & Management*, vol. 12, no. 1: 37-52.
- Kelly, J. M., & Adhikari, S. (2013), Indicators of Financial Condition in Pre- and Post-Merger Louisville, *Journal of Urban Affairs*, vol. 35, no. 5: 553-567.
- Kettl, D. F. (2006), Modernizing government: the way forward—a comment, *International Review of Administrative Sciences*, vol. 72, no. 3: 313–318.
- Kim, P. S., Halligan, J., Cho, N., Oh, C. H., & Eikenberry, A. M. (2005), Toward participatory and transparent governance: Report on the sixth global forum on reinventing government, *Public Administration Review*, vol. 65, no. 6: 646-654.
- King, D.N., & Y. Ma. (2000), 'Local Authority Size in Theory and Practice', *Environment and Planning C: Government and Policy*, vol. 18, no. 3: 255–70.
- Kira, M., Balkin, D. B., & San, E. (2012), Authentic work and organizational change: Longitudinal evidence from a merger, *Journal of Change Management*, vol. 12, no. 1: 31-51.
- Kitchener, M., & Gask, L. (2003), NPM merger mania Lessons from an early case, *Public Management Review*, vol. 5, no. 1: 19-44.
- Kotter, J. (1996), *Leading change*, Boston: Harvard Business School.
- Kork, A. A., Mänttari, P., & Vakkuri, J. (2015), Complexities of productivity policies in the Finnish public sector: knowing how to do more with less?, *Financial Accountability & Management*, vol. 31, no. 4: 395-414.

- Krishansing Boolaky, P. (2006), Measuring de jure harmonisation: A content analysis of the accounting standards of three countries: South Africa, Mauritius and Tanzanian and International Financial Reporting Standards, *Journal of Applied Accounting Research*, vol. 8, no. 2: 110-146.
- Krogh, S. (2011), Reform Politics through the Creation of Inefficient Political Institutions: The Case of the 2007 Danish Administrative Reform, *Scandinavian Political Studies*, vol. 34, no. 4: 307-331.
- Kuhn, T. S. (1996), *The structure of scientific revolutions*, University of Chicago press, vol. 2.
- Kyvik, S. (2002), The merger of non-university colleges in Norway, *Higher Education*, vol. 44, no. 1: 53-72.
- Lang, D. W. (2002), There are Mergers, and There are Mergers: The Forms of Inter institutional Combination, *Higher Education Management and Policy*, vol. 14, no. 1.
- Lapsley, I. (1999), Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?, *Financial Accountability & Management*, vol. 15, no. 3-4: 201-207.
- Lawlor, J. (2013), Employee perspectives on the post-integration stage of a micro-merger, *Personnel Review*, vol. 42, no. 6: 704-723.
- Legea Educației Naționale nr 1/05.01.2011.
- Leland, S., & Thurmaier, K. (2005), When efficiency is unbelievable: Normative lessons from 30 years of city–county consolidations, *Public Administration Review*, vol. 65, no. 4: 475-489.
- Leibenluft, R. F. (2015), Antitrust and Provider Collaborations: Where We've Been and What Should Be Done Now, *Journal of Health Politics, Policy and Law*, vol. 40, no. 4: 847-874.
- Letza, S. R., Smallman, C., & Sun, X. (2004), Reframing privatisation: Deconstructing the myth of efficiency, *Policy Sciences*, vol. 37, no. 2: 159-183.
- Lobo, M. S. C., Ozcan, Y. A., Lins, M. P. E., Silva, A. C. M., & Fiszman, R. (2014), Teaching hospitals in Brazil: Findings on determinants for efficiency, *International Journal of Healthcare Management*, vol. 7, no. 1: 60-68.
- Löffler, E., & Bovaird, T. (2009), *Public management and governance*, Taylor & Francis.
- Luoma-aho, V. L., & Makikangas, M. E. (2014), Do public sector mergers (re) shape reputation?, *International Journal of Public Sector Management*, vol. 27, no. 1: 39-52.
- Markham, B. and Lomas, J. (1995), Review of the multi-hospital arrangements literature: benefits, disadvantages and lessons for implementation, *Healthcare Management Forum*, vol. 8, no. 3: 24-35.
- Marshall, J., & Olphert, A. M. (2008), Organizational change in the National Health Service: lessons from the staff, *Strategic Change*, vol. 17, no. 7-8: 251-267.
- Mattessich, P. W., & Monsey, B. R. (1992), *Collaboration: what makes it work. A review of research literature on factors influencing successful collaboration*, Amherst H. Wilder Foundation, 919 Lafond, St. Paul, MN 55104.
- Mautz, R. K. (1981), Financial reporting: Should government emulate business? the chairman of GASBOC recommends probing the significant differences between these entities, *Journal of Accountancy (Pre-1986)*, vol. 152, no. 2: 53.
- McDavid, J. C. (2002), The impacts of amalgamation on police services in the Halifax Regional Municipality, *Canadian Public Administration*, vol. 45, no. 4: 538-565.
- 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.

Mediafax, (3 februarie 2011a), *ANALIZĂ: Ce spun șefii medicali și autoritățile locale despre reorganizarea spitalelor*, valabil online la <http://www.mediafax.ro/social/analiza-ce-spun-sefii-medicali-si-autoritatile-locale-despre-reorganizarea-spitalelor-7947404>

Mediafax, (18 februarie 2011b), *Cseke: Lista spitalelor propuse pentru comasare va fi reanalizată*, valabil online la <http://www.mediafax.ro/social/cseke-lista-spitalelor-propuse-pentru-comasare-va-fi-reanalizata-7994629>.

Meyer, C. B., & Altenborg, E. (2007), The disintegrating effects of equality: A study of a failed international merger, *British Journal of Management*, vol. 18, no. 3: 257-271.

Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977), Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony, *American Journal of Sociology*: 340-363.

Meyer, M. W., & Williams, R. O. (1977), *Comparison of innovation in public and private Sectors: An exploratory study*, Washington, D C: National Science Foundation.

Mitu, I. & Coste A., (2013), Public vs Private Sector Accounting, *European Research Development in Horizon 2020*, Ed. Lumen.

Mitu, I., & Tiron Tudor, A. (2013), Public Sector Combinations: A New Challenge for IPSASB, *Annals of Faculty of Economics*, vol. 1, no. 2: 540-549.

Mitu, I., & Tiron Tudor, A. (2014), The Accounting for Public Sector Combinations: Worldwide Trends and the Case of Romania, *AMIS 2014*: 582.

Moe, T. M. (1990), Political Institutions: The Neglected Side of the Story, *Journal of Law, Economics and Organization*, vol. 6: 213–53.

Moisio, A., & Uusitalo, R. (2013), The impact of municipal mergers on local public expenditures in Finland, *Public Finance and Management*, vol. 13: 148-166.

Mönkkönen, K., & Puusa, A. (2015), From Disunited to Joint Action, *SAGE Open*, vol. 5, no. 3: 2158244015599429.

Monsen, N., & Näsi, S. (2001), Comparing cameral and accrual accounting in local governments, *International Comparative Issues in Government Accounting*: 135-57, Springer US.

Moynihan, D. P., & Pandey, S. K. (2010), The big question for performance management: why do managers use performance information?, *Journal of public administration research and theory*, vol. 20, no. 4: 849-866.

Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1976), *Public finance in theory and practice*, Singapore, McGraw-Hil.

Nakazawa, K. (2013), Cost Inefficiency of Municipalities after Amalgamation, *Procedia Economics and Finance*, no. 5: 581-588.

Newton, K. (1982), Is Small really so Beautiful. Is Big really so Ugly? Size, Effectiveness and Democracy in Local Government, *Political Studies*, vol. 30, no. 2: 190–206.

Ng, Y. C. (2011), The productive efficiency of Chinese hospitals, *China Economic Review*, vol. 22, no. 3: 428-439.

Nguyen, A. T., & Gong, G. (2014), Measurement of formal convergence of Vietnamese accounting standards with IFRS, *Australian Accounting Review*, vol. 24, no. 2: 182-197.

Niskanen, W. (1971), *Bureaucracy and Representative Government*, Chicago: Aldin-Atherton.

Olsen, J. P. (2009), Change and continuity: an institutional approach to institutions of democratic Government, *European Political Science Review*, vol. 1, no. 1: 3–32.

Ordonanța de Urgență nr. 72 din 26 iunie 2013.

- Osborne, D., & Gaebler, T. (1992), *Reinventing government: How the entrepreneurial spirit is transforming government*, Reading Mass, Adison Wesley Public Comp.
- Osborne, S. P. (2006), The new public governance?, *Public Management Review*, vol. 8, no.3: 377.
- Osborne, S. P. (2010), *The new public governance? Emerging perspectives on the theory and practice of public governance*, Taylor & Francis.
- Pallot, J. (1990), The nature of public assets: A response to mautz, *Accounting Horizons*, vol. 4, no. 2: 79.
- Pallot, J. (1992), Elements of a theoretical framework for public sector accounting, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 5, no. 1: 38.
- Pallot, J. (2003), A wider accountability? The audit office and New Zealand's bureaucratic revolution. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 14, no. 1: 133-155.
- Pennings, J. (1992), 'Structural Contingency Theory: A Reappraisal', *Research in Organizational Behaviour*, vol. 14: 267-309.
- Peters, B. G., & Pierre, J. (1998), Governance without government? Rethinking public administration, *Journal of Public Administration Research and Theory*, vol. 8, no. 2: 223-243.
- Pfeffer, J., & Leong, A. (1977), Resource allocations in United Funds: Examination of power and dependence, *Social Forces*, vol. 55, no. 3: 775-790.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. (2003), *The external control of organizations: A resource dependence perspective*, Stanford Business Books.
- 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.
- Pinheiro, R., & Stensaker, B. (2013), Designing the entrepreneurial university: The interpretation of a global idea, *Public Organization Review*:1-20.
- Pollitt, C., Thiel, S. V., & Homburg, V. M. F. (2007), New public management in Europe, *Management Online Review*: 1-6.
- Politt C (2003), *The Essential Public Manager*, Maidenhead: Open University Press.
- Pratchett, L. (1999), New technologies and the modernization of local government: an analysis of biases and constraints, *Public Administration*, vol. 77, no. 4: 731-750.
- Provan, K. G., & Milward, H. B. (2001), Do networks really work? A framework for evaluating public-sector organizational networks, *Public administration review*, vol. 61, no. 4: 414-423.
- PSAB, (2014), Exposure Draft *Restructuring Transactions*.
- PSAB, (2015), Section PS 3430 CPA Canada Public Sector Accounting Handbook, *Restructuring Transactions. Basis for Conclusions*.
- 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.
- Rainey, H. G. (1989), Public management: Recent research on the political context and managerial roles, structures, and behaviors, *Journal of Management*, vol. 15, no. 2: 229-250.
- Rainey, H. G., Backoff, R. W., & Levine, C. H. (1976), Comparing public and private organizations, *Public administration review*, 233-244.
- Ranson, S. and Stewart, J. (1994), *Management for the Public Domain*, London: St Martin's Press.

- Ratner, H. (2012), 'It was the night of the long knives' when public management collides with group identities, *Public Management Review*, vol. 14, no. 1: 23-40.
- Rauh, J. (2015), Problems in Identifying Public and Private Organizations: A Demonstration Using a Simple Naive Bayesian Classification, *Public Organization Review*, vol. 15, no. 1: 33-47.
- Reingewertz, Y. (2012), Do municipal amalgamations work? Evidence from municipalities in Israel, *Journal of Urban Economics*, vol. 72, no. 2: 240-251.
- Rhodes, R. A. (1996), The new governance: governing without government¹, *Political Studies*, vol. 44, no. 4: 652-667.
- Riad, S. (2005), The power of organizational culture as a discursive formation in merger integration, *Organization Studies*, vol. 26, no. 10: 1529-1554.
- Riad, S. (2007), Of mergers and cultures: "What happened to shared values and joint assumptions?", *Journal of Organizational Change Management*, vol. 20, no. 1: 26-43.
- Ribando, S. J., & Evans, L. (2015), Change Happens Assessing the Initial Impact of a University Consolidation on Faculty, *Public Personnel Management*, vol. 44, 1: 99-119.
- Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006), Institutional theories in management accounting change: contributions, issues and paths for development, *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol. 3, no. 2: 94-111.
- Robb, A., & Newberry, S. (2007), Globalization: Governmental accounting and international financial reporting standards, *Socio-Economic Review*, vol. 5, no. 4: 725-754.
- Rogers, E. M. (1983), *Diffusion of Innovation*, 2nd edn. New York: Free Press.
- Rouse, P., & Putterill, M. (2005), Local government amalgamation policy: A highway maintenance evaluation, *Management Accounting Research*, vol. 16, no. 4: 438-463.
- Rowe, J. E. (2010), Restructuring economic development in the Auckland region, *Regional Science Policy & Practice*, vol. 2, no. 2: 121-134.
- Ryan, C., Mack, J., Tooley, S., & Irvine, H. (2014), Do Not-For-Profits Need Their Own Conceptual Framework?, *Financial Accountability & Management*, vol. 30, no. 4, 383-402.
- 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.
- Saarimaa, T., & Tukiainen, J. (2015), Common pool problems in voluntary municipal mergers, *European Journal of Political Economy*, vol. 38: 140-152.
- Saarimaa, T., & Tukiainen, J. (2016), Local representation and strategic voting: Evidence from electoral boundary reforms, *European Journal of Political Economy*, vol. 41: 31-45.
- Salancik, G. R., & Pfeffer, J. (1977), An examination of need-satisfaction models of job attitudes, *Administrative science quarterly*: 427-456.
- Sanderson, I. (2001), Performance management, evaluation and learning in 'modern' local government, *Public Administration*, vol. 79, no. 2: 297-313.
- Sayre, W. (1953), Premises of public administration, *Public Administration Review*, vol. 18, 102-3.
- Schachter, H. L. (1997), *Reinventing government or reinventing ourselves: The role of citizen owners in making a better government*, SUNY press.

- Scott, W. R. (1987), The adolescence of institutional theory, *Administrative science quarterly*, vol. 32, no. 4: 493-511.
- Scott, W. W. R. (2008), *Institutions and organizations: Ideas, interests, and identities*, Los Angeles, CA: Sage Publications.
- Sehoole, M. T. C. (2005), The politics of mergers in higher education in South Africa, *Higher Education*, vol. 50, no. 1: 159-179.
- Shah, H., Malik, A., & Yaqub, M. Z. (2010), Accounting for Merger: The Case of HM Revenue and Customs, *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, vol. 18:122-132.
- Shield, R., Thorpe, R., & Nelson, A. (2002), Hospital mergers and psychological contracts, *Strategic Change*, vol. 11, no. 7: 357-367.
- Simó, N., & Telford, J. (2012), Vic: The challenges facing schools in a small, newly diverse, Catalan city, *Improving Schools*, vol. 15, no. 3: 211-227.
- Simões, P., & Marques, R. C. (2011), Performance and congestion analysis of the portuguese hospital services, *Central European Journal of Operations Research*, vol. 19, no. 1: 39-63.
- Simper, R., & Weyman-Jones, T. (2008), Evaluating Gains from Mergers in a Non-parametric Public Good Model of Police Services, *Annals of Public and Cooperative Economics*, vol. 79, no. 1: 3-33.
- Singh, S., & Kansal, M. (2011), Voluntary disclosures of intellectual capital: An empirical analysis, *Journal of Intellectual Capital*, vol. 12, no. 2: 301-318.
- Solstad, E., & Pettersen, I. J. (2010), The role of path dependency in a hospital merger, *Qualitative Research in Organizations and Management: An International Journal*, vol. 5, no. 3: 238-258.
- Sorensen, R. J. (2006), Local government consolidations: The impact of political transactions costs, *Public Choice*, vol. 127, no. 1-2: 75-95.
- Stanciu, M., & Jawad, A. D. (2013), Public Health Services in Romania in Terms of European Policies, *Journal of Community Positive Practices*, no. 1: 26-44.
- Steiner, R. (2003), The causes, spread and effects of intermunicipal cooperation and municipal mergers in Switzerland, *Public Management Review*, vol. 5, no. 4: 551-571.
- Steiner, R., & Kaiser, C. (2016), Effects of amalgamations: evidence from Swiss municipalities, *Public Management Review*: 1-21.
- Stinchcomb, J. B., & Ordaz, F. (2007), The integration of two “brotherhoods” into one organizational culture: A psycho-social perspective on merging police and fire services, *Public Organization Review*, vol. 7, no. 2: 143-161.
- Streeck, W., & Thelen, K. (2005), *Beyond continuity*, Oxford: Oxford University Press.
- Știri Botoșani, (2013), *Spitalele botoșanene, la limita supraviețuirii după comasare!*, valabil la <http://www.ziare.com/botosani/stiri-actualitate/spitalele-botosanene-la-limita-supravietuirii-dupa-comasare-4025318>
- Tagesson, T. (2009), Arguments for proportional consolidation; the case of Swedish local government, *Public Money & Management*, vol. 29, no. 4: 215-216.
- Talbot, C., & Johnson, C. (2007), Seasonal cycles in public management: disaggregation and re-aggregation, *Public Money and Management*, vol. 27, no. 1: 53-60.

- Tanguay, G. A., & Wihry, D. F. (2008), Voters' Preferences Regarding Municipal Consolidation: Evidence From the Quebec De-Merger Referenda, *Journal of Urban Affairs*, vol. 30, no. 3: 325-345.
- Tavares, A. F., & Rodrigues, M. (2015), The economic and political impacts of top-down territorial reforms: the case of sub-city governments, *Local Government Studies*, vol. 41, no. 6: 956-976.
- Taylor, B. M. (2012), Regionalism as resistance: Governance and identity in Western Australia's Wheatbelt, *Geoforum*, vol. 43, no. 3: 507-517.
- Terry, L. D. (1993), Why we should abandon the misconceived quest to reconcile public entrepreneurship with democracy, *Public Administration Review*, vol. 53: 393-395.
- Terry, L. D. (1998), Administrative leadership, neo-managerialism, and the public management movement, *Public Administration Review*, vol. 58: 194-200.
- Tiemann, O., & Schreyögg, J. (2009), Effects of ownership on hospital efficiency in Germany, *BUR-Business Research*, vol. 2, no. 2: 115-145.
- Trewavas, K., Botica Redmayne, N., & Laswad, F. (2012), The impact of IFRS adoption on public sector financial statements, *Australian Accounting Review*, vol. 22, no. 1: 86-102.
- Trist, E. (1983), Referent organizations and the development of inter-organizational domains, *Human Relations*, VOL. 36, no. 3: 269-284.
- Tullock, G. (1987), „Public choice”, *The New Palgrave Dictionary of Economics*.
- Våland, M. S., & Georg, S. (2014), The socio-materiality of designing organizational change, *Journal of Organizational Change Management*, vol. 27, no. 3: 391 - 406.
- Van Reine, P. P. H. (2006), The battle for inclusion in public sector mergers. Cases of health care and higher education, *Intervention Research*, vol. 2, no. 1: 37-57.
- Wamsley, G. L., & Zald, M. N. (1973), The political economy of public organizations, *Public Administration Review*, 62-73.
- Wang, Z., Wan, J., & Li, J. (2005), On the Measurement of International Harmony of Accounting Standards, *Modern Economic Science*, vol. 27, no. 5: 89-94.
- Warren, R. L. (1967), The interorganizational field as a focus for investigation, *Administrative Science Quarterly*, 396-419.
- Winer, M., & Ray, K. (1994), *Collaboration Handbook: Creating, Sustaining, and Enjoying the Journey*, Amherst H. Wilder Foundation, 919 Lafond, St. Paul, MN 55104.
- Wood, D. J., & Gray, B. (1991), Toward a comprehensive theory of collaboration, *The Journal of Applied Behavioral Science*, vol. 27, no. 2: 139-162.
- 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.
- Yankey, J. A., Jacobus, B. W., & Koney, K. M. (2001), *Merging nonprofit organizations: The art and science of the deal*, Cleveland, OH: Mandel Center for Nonprofit Organizations.
- Yankey, J. and Willen, C. (2004), *Strategic Alliances*, In R. D. Herman & Associates (Eds.), *The Jossey-Bass Handbook of Nonprofit Leadership & Management*: 254-273. JosseyBass.
- Yu, Y. A. N. G., & Qu, X. (2010), International accounting convergence in China: an empirical study of standards on assets measurement, valabil online la <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIII/02/517>