



UNIVERSITATEA „LUCIAN BLAGA” SIBIU

FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE

DOCTORAT

Domeniul Finanțe

REZUMAT

TEZĂ DE DOCTORAT

**IMPACTUL ACTIVITĂȚII DE AUDIT PUBLIC ASUPRA
FORMĂRII ȘI UTILIZĂRII RESURSELOR PUBLICE**

**Conducător doctorat,
Prof.univ.dr. Mihai Aristotel Ungureanu**

**Doctorand,
Oțetea (căș. Niculescu) Alexandra**

INTRODUCERE	2
CAPITOLUL I	
COORDONATE TEORETICE ȘI PRACTICE PRIVIND CADRUL DE DESFĂȘURARE A ACTIVITĂȚII DE AUDIT PUBLIC ȘI ROLUL LOR ÎN FORMAREA ȘI UTILIZAREA RESURSELOR BUGETARE	
1.1.Fundamente teortice privind auditul public	15
1.1.1. Conceptul de auditul public.....	15
1.1.2. Necesitatea auditului public și evoluția acestuia în practica europeană și în România	17
1.1.3. Tipurile de audit public și rolul lor în formarea și utilizarea eficientă a resurselor bugetare	24
1.1.3.1. Tipuri de audit public	24
1.1.3.2. Rolul auditului public în creșterea și utilizarea resurselor bugetare	31
1.1.4. Caracteristici generale ale elementelor implicate în activitatea de audit	33
1.2.Subiectul activității de audit public - entități publice responsabile în formarea și utilizarea fondurilor publice	37
1.2.1. Autoritățile publice	38
1.2.2. Regiile autonome	40
1.2.3. Societățile comerciale cu capital majoritar de stat	41
1.2.4. Instituțiile publice	42
1.3.Obiectul activității de audit public: formarea și utilizarea fondurilor publice	48
1.3.1. Formarea fondurilor financiare publice	51
1.3.2. Utilizarea fondurilor financiare publice	54
1.3.3. Contribuția auditului public extern în formarea și utilizarea fondurilor bugetului general consolidat – aspecte practice	56
1.4. Concluzii, opinii și contribuții personale	62

CAPITOLUL II	
AUDITUL PUBLIC INTERN, COMPLEMENT AL AUDITULUI PUBLIC EXTERN – POSIBILITATE DE EFICIENTIZARE A ADMINISTRĂRII RESURSELOR	
2.1. Abordări conceptuale ale auditului intern și valoarea adăugată.....	66
2.1.1. Auditul public intern privit ca formă de bază a auditului public.....	66
2.1.2. Delimitări privind conceptul de audit public intern.....	67
2.1.2.1. Simetrie și asimetrie între auditului public intern și alte forme de verificare a gestiunii entităților publice.....	72
2.1.3. Valoarea adăugată a auditului public intern.....	76
2.1.3.1. Cuantificarea valorii adăugate de auditul intern.....	78
2.2. Cercetare empirică privind contribuția auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice.....	82
2.2.1. Scop și argumente în favoare temei de cercetare.....	82
2.2.2. Metodologia cercetării.....	84
2.2.3. Analiza econometrică a rezultatelor obținute.....	85
2.2.4. Interpretarea rezultatelor.....	88
2.2.5. Limitele cercetării.....	100
2.3. Auditul public intern, complement al auditului public extern - bază a asigurării creșterii eficienței activității de audit în administrarea fondurilor publice.....	101
2.3.1. Necesitatea colaborării dintre auditul intern și auditul extern.....	101
2.3.2. Beneficiile cooperării și ale coordonării.....	102
2.3.4. Modalități de cooperare în realizarea complementarității activității de audit intern și extern.....	104
2.4. Concluzii, opinii și contribuții personale.....	107

CAPITOLUL III		
EXPERIENȚA EUROPEANĂ – REPER AL CREȘTERII IMPACTULUI		
AUDITULUI PUBLIC ASUPRA FORMĂRII ȘI UTILIZĂRII		
FONDURILOR PUBLICE ÎN ROMÂNIA		
3.1. Conceptul de audit public extern la nivel european și național.....		110
	3.1.1. Abordarea la nivel internațional - european.....	111
	3.1.2. Abordarea la nivel național.....	113
3.2. Auditul extern exercitat de instituțiile supreme de audit (sai) din statele Uniunii Europene – model pentru organizarea și funcționarea auditului public extern din România		115
	3.2.1. Structuri organizatorice ale Instituțiilor Supreme de Audit din țările Uniunii Europene.....	116
	3.2.2. Standardele internaționale de audit – model pentru standardele românești de audit public extern.....	119
	3.2.3. Studiu de caz privind aplicarea Standardelor Internaționale de audit la nivelul Uniunii Europene.....	125
3.3. Impactul auditului public extern asupra formării și utilizării resurselor publice din Marea Britanie și România – studiu comparativ.....		128
	3.3.1. Rolul și impactul auditului public al Oficiului Național de Audit al Marii Britanie (NAO) asupra fondurilor publice.....	131
	3.3.2. Rolul și impactul auditului public al Curții de Conturi a României asupra fondurilor publice.....	135
	3.3.3. Resursele bugetare ale Curții de Conturi a României și ale Oficiului de Audit al Marii Britanie – studiu comparativ.....	140
3.4. Concluzii, opinii, contribuții personale.....		147
CAPITOLUL IV		
CERCETARE ȘTIINȚIFICĂ PRIVIND LEGĂTURA DINTRE AUDITULUI		
PUBLIC EXTERN ȘI NIVELULUI DE TRAI		
4.1. Auditul public extern – atribut de baza al Curții de Conturi a României.....		150
	4.1.1. Instituția supremă de audit extern al fondurilor publice – Curtea de Conturi a României.....	150

	4.1.2. Organizarea Curții de Conturi a României.....	151
	4.1.3. Atribuții de audit public extern ale Curții de Conturi a României.....	151
	4.2. Analiza nivelului de trai – concept și posibilități de măsurare.....	154
	4.2.1. Indicatori de evaluare a nivelului de trai.....	155
	4.3. Studiul corelației dintre nivelul de trai și rezultatele auditului public extern la nivel regional.....	161
	4.4. Concluzii, opinii, contribuții personale.....	166
	SINTEZA CONCLUZIILOR, OPINIILOR ȘI DIRECȚII ULTERIOARE DE CERCETARE.....	169
	BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ.....	180
	GLOSAR DE TERMENI.....	190
	LISTA FIGURILOR.....	193
	LISTA TABELELOR.....	194
	ANEXE.....	196

CUVINTE CHEIE: *audit public, obiectivele auditului, tipuri de audit, standarde de audit, performanța Instituțiilor Supreme de Audit, impactul financiar al auditului, fonduri publice, conceptul de valoare publică, testul Kruskal Wallis, nivel de trai*

Punctul de plecare al oricărei teme de cercetare îl reprezintă înțelegerea, acceptarea și conștientizarea faptului că rezultatele cercetării științifice pot să aducă o oarecare contribuție în domeniul vast al finanțelor. Având în vedere acest fapt suntem conștienți de dificultatea temei alese și de faptul că acesta va suscita o serie de controverse, însă acest lucru reprezintă o provocare și o mare responsabilitate în ceea ce privește valoarea cu care vom contribui la baza științifică deja creată de cei ce au tratat subiectul atât de controversat al impactului auditului public asupra bugetului public.

Rolul statului, în economia fiecărei țări este într-o schimbare permanentă, în funcție de dezvoltarea economică și socială atât din țară, cât și pe plan mondial.

Viața economică suferă imperfecțiuni care pot determina apariția unor stări negative cum ar fi: șomajul, inechități fiscal generatoare de inechități sociale, bogăția sau sărăcia extremă etc. În toate economiile moderne statul intervine pentru a remedia disfuncțiile apărute.

În acest context se conturează necesitatea creării unor structuri independente și profesionale care să monitorizeze banul public, cel mai important factor al prosperității și progresului.

Motivația alegerii temei de cercetare a plecat de la premisa că orice resursă are caracter limitat, fondurile bugetare alocate entităților publice nu sunt atât de confortabile încât să le permită cheltuirea fără restricții. Acest aspect conduce la necesitatea unor eforturi susținute de găsire a celor mai adecvate și performante metode de utilizare a resurselor disponibile.

O contribuție fundamentală în protejarea resurselor financiare, în promovarea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice și în orientarea spre performanță, revine auditului public.

Auditul, sub toate formele de manifestare existente, reprezintă o serie de procese și mecanisme proiectate să asigure faptul că planificarea, execuția bugetară, utilizarea resurselor etc. se conformează legilor țării, urmăresc obiectivele definite de Parlament și de Guvern și sunt legate de lumea reală a operațiunilor din programele aprobate.

Pe lângă obiectivul privind verificarea modului de îndeplinire a cerințelor de regularitate și legalitate, auditul, formulează opinii calificate asupra stării financiare a entității auditate și recomandări în vederea îmbunătățirii activității acesteia, aducând o contribuție esențială în protejarea resurselor financiare, în promovarea responsabilității entităților implicate în consituirea, utilizarea și gestionarea resurselor financiare, în consolidarea și dezvoltarea patrimoniului public și privat al statului, în respectarea principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor publice.

În contextul acestor considerații generale, **scopul** tezei de doctorat a fost abordarea problematicei privind impactul auditului public asupra formării și utilizării resurselor publice. Acest studiu este un demers complex și totodată dificil pentru că în literatura de specialitate din țara noastră nu am putut identifica un mod de tratare riguros al acestui subiect.

Stadiul cunoașterii în domeniul de cercetare al lucrării științifice pune în evidență un număr considerabil de lucrări care abordează tematica formării și utilizării fondurilor publice, precum și domeniul tangent al auditului public. Apelând la revizuirea literaturii dedicate

auditului public identificăm lucrările unor specialiști cum ar fi Stacey N.A.H.(1954), Littleton A.(1981) și Brown R.(1968).

O serie de autori arată faptul că în lipsa unor informații financiare certificate de către auditori, costul capitalurilor ar fi substanțial mărit datorită riscurilor existente ceea ce s-ar reflecta în mod automat în scaderea nivelului de trai în general (Wallman, 1995). În același timp cercetatorii acestui domeniu arată că responsabilitatea auditorilor cu privire la detectarea fraudelor și a erorilor reprezintă una din cele mai controversate probleme în audit, și un subiect amplu dezbătut în mass media¹.

Pe de altă parte Comisia Europeană a inițiat un amplu proces de consultare între statele membre ale Uniunii Europene în ceea ce privește rolul auditului financiar în actualul climat economic, independența auditorilor, relevanța informațiilor furnizate în raportul de audit, concentrarea pieței de audit din interiorul marilor firme de audit (Big Four) sau problemele legate de guvernarea corporativă. Există studii care susțin necesitatea auditului financiar și reglementările sale de către organismele profesionale, având în vedere protecția utilizatorilor pe piețele de capital.

În ceea ce privește termenul de "decalaj între așteptări și de audit" sau „expectation gap”, există studii care susțin necesitatea educarea publicului cu privire la limitele de audit financiar². În România, în ultima perioadă, odată cu amplificarea crizei economice au apărut o serie de articole și studii în reviste de specialitate, care accentuează importanța muncii depuse de auditorii financiari, precum și relevanța muncii lor pentru publicul larg. Amintim câteva dintre aceste: "Explorarea statistică a pieței de audit având ca scop aprecierea auditorului", Jaba, Robu, 2011 și se referă la relația și efectul direct, pe care îl are independența auditorului cu performanța financiară a firmei de audit; "Auditorii financiari și guvernarea corporativă sub impactul crizei financiare", Dobroțeanu și alții, 2011, care tratează rolul auditului extern și a guvernării corporative în asigurarea credibilității raportului de audit al companiilor; "Dinamica percepțiilor privind auditul extern sub impactul crizei financiare" Dobroțeanu și alții, 2011, un studiu empiric despre degradarea percepțiilor unui grup de studenți referitor la "decalajul între așteptări și audit" înainte și după începerea crizei financiare. Majoritatea deciziilor economice au la baza informații

¹ Gay, G., Schelluch, P. & Reid, I. - *Users' perceptions of the auditing responsibilities for the prevention, detection and reporting of fraud, other illegal acts and error*. Australian Accounting Review. 7(1):51-61, 1997

² Porter - *Auditors' responsibilities with respect to corporate fraud: a controversial issue*, in Sherer, M. and Turley, S. (Eds), 3rd ed., Current Issues in Auditing, Paul Chapman Publishing. London, Ch. 2:31-54, 1997

de natura financiara si nefinanciara. Dar, în calitate de decident, a avea informatii la momentul oportun nu reprezintă totul. Aceste informații trebuie sa conțină o serie de elemente care să confere utilizatorului un grad cât mai ridicat de încredere în calitatea acestora.

Ipotezele de la care am pornit în cercetarea noastră sunt următoarele:

- ➡ auditul public are o contribuție fundamentală în protejarea resurselor financiare, în promovarea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice și în orientarea spre performanță;
- ➡ obiectul de bază al activității de audit public îl reprezintă formarea și utilizarea fondurilor publice. Realitatea certă, potrivit căreia, resursele financiare publice materializează o bună parte din PIB constituie un motiv de bază care pledează pentru exercitarea activității de audit public asupra resurselor financiare publice, păstrării integrității și buneii gestiuni a fondurilor publice;
- ➡ auditul public este promotor al valorii adăugate prin economiile și eficiența pe care o generează în utilizarea fondurilor publice;
- ➡ nu există diferențe semnificative de opinii între auditorii publici externi, auditorii publici interni și conducătorii entităților publice în ceea ce privește contribuția auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice, dar și în ceea ce privește colaborarea dintre auditul public intern și cel extern;
- ➡ atât auditorii publici externi cât și auditorii publici interni și nu în ultimul rând factorii de decizie din cadrul entităților publice înțeleg rolul, locul și necesitatea auditului public în cadrul instituțiilor;
- ➡ auditul public exercitat de țările membre ale Uniunii Europene ar putea reprezenta un model pentru auditul public exercitat în România și ar putea determina creșterea impactului acestuia asupra colectării resurselor financiare publice, al administrării și al utilizării acestor fonduri;
- ➡ întreaga activitate economică trebuie să fie subordonată unui singur deziderat și anume acela al creării unor condiții mai bune pentru satisfacerea nevoilor concrete ale populației, prin urmare ar putea exista o strânsă legătură între auditul public și nivelul de trai al populației.

Contribuțiile proprii sunt prezentate sub formă de concluzii, propuneri, recomandări, prelucrări de date și analize prezentate pe parcursul lucrării și sintetizate la concluziile fiecărui capitol principal. Deasemenea teza de doctorat prezintă studii de caz, bazate pe metoda comparației și a modelării statistice, precum și a modelării matematice menite să stabilească existența corelației dintre diferitele variabile studiate și să verifice ipotezele de la care a plecat cercetarea științifică. Valoarea adăugată a cercetării reiese atât din comparațiile cu alte state membre ale Uniunii Europene, precum și din analiza impactului constatărilor Curții de Conturi la nivelul regiunilor de dezvoltare, concluziile care se desprind din aceste rezultate fiind prelucrate și analizate. Aceste contribuții doresc să se constituie o creștere a impactului auditului public asupra formării și utilizării resurselor publice.

Obiectivele temei de cercetare expuse în lucrarea de față sunt orientate spre:

- evidențierea contextului în care a apărut și s-a dezvoltat auditul public ca o cerință obiectivă în colectarea, administrarea și repartizarea banului public și nu în ultimul rând al unei bune execuții bugetare;
- identificarea principalelor categorii de entități publice privite ca subiect al activității de audit public;
- prezentarea obiectului de baza al activității de audit public și anume formarea și utilizarea fondurilor publice;
- delimitări ale auditului public intern față de alte forme de verificare ale gestionării banului public;
- sublinierea rolului suprem al auditului public prin adăugarea de valoare entităților care administrează resursele și patrimoniul public și prezentarea modului în care plusvaloarea ar putea fi cuantificată;
- demonstrarea faptului cu ajutorul modelului econometric Kruskal Wallis că nu există diferențe semnificative de opinii între auditorii publici externi și cei interni, precum și între managerii de entități publice în ceea ce privește contribuția auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice;
- identificarea posibilităților de creștere a eficienței auditului public prin colaborarea auditului public extern cu cel intern, în ceea ce privește buna administrare al banului public;

- prezentarea Instituțiilor Supreme de Audit din Uniunea Europeană și a standardelor de audit ca și model pentru standardele românești;
- realizarea unui studiu comparativ privind rolul și impactul auditului public asupra fondurilor publice al Oficiului Național de Audit al Marii Britanie (NAO) și al Curții de Conturi a României;
- identificarea unei corelații între PIB-ul per capita și rezultatele auditului public extern exercitate de Curtea de Conturi la nivelor celor opt regiuni de dezvoltare a țării și modelarea procesului cu ajutorul softului SPSS;

Obiectivele meționate mai sus reflectă faptul că lucrarea de față este o cercetare complexă bazată pe un element de maximă actualitate.

Pentru a atinge obiectivele formulate studiul s-a bazat pe anumite **metode de cercetare științifică**. Scopul principal al metodologiei este acela de a ne face să înțelegem, în termeni cât mai largi, nu atât produsele științei, cât procesul de cunoaștere în sine. Astfel, pentru îndeplinirea funcției sale, metodologia cercetării științifice cuprinde definirea domeniului studiat, stabilirea instrumentului de lucru pentru culegerea și interpretarea datelor, reguli și principii de desfășurare a investigațiilor, precum și strategii de construcție sau reconstrucție teoretică.

Metodologia cercetării științifice utilizată în cadrul acestui studiu îmbină cercetarea cantitativă cu cea calitativă în vederea eficientizării atingerii obiectivelor propuse. Alte metode de cercetare utilizate au fost: cea a revizuirii literaturii de specialitate, care axează munca de cercetare pe documentarea în cadrul literaturii relevante și identificarea precisă a stadiului actual al cunoașterii, a necesităților existente, precum și a tendințelor de cercetare viitoare, analiza documentelor prin parcurgerea bibliografiei, efectuarea studiilor comparative, analiza rapoartelor emise de diferite organisme profesionale. Însă cercetarea teoretică oricât de importantă ar fi, considerăm că nu este suficientă în actualul context economic. Astăzi mai mult ca oricând este necesară apropierea de realitatea economică, așadar o altă direcție de cercetare spre care ne-am orientat este cercetarea empirică pe bază de chestionar, precum și metode matematice și statistice.

Suportul cercetării noastre a inclus următoarele:

- studiul referințelor bibliografice;
- acte normative specifice;
- analize și studii în domeniu, rapoartele unor organisme profesionale;

- articole și cărți de specialitate;
- realizarea de scheme și grafice pentru a scoate în evidență cât mai bine rezultatele cercetării;
- modele și metode matematice și statistice;

Teza de doctorat a fost structurată și elaborată pornind de la o abordare coerentă și unitară pe patru capitole:

Primul capitol intitulat *”Coordonate teoretice și practice privind cadrul de desfășurare a activității de audit public și rolul lor în formarea și utilizarea resurselor bugetare”* cuprinde tratarea următoarelor aspecte esențiale: abordări teoretice privind auditul public; principalele categorii de entități publice supuse activității de audit public; formarea și utilizarea fondurilor entităților publice, privite ca obiect al activității de audit public.

În urma studierii literaturii de specialitate s-a prezentat evoluția și necesitatea auditului public, s-au identificat mai multe tipuri de audit public, care au fost grupate după mai multe criterii, considerate ca fiind edificatoare.

Au fost identificate principalele categorii de entități din cadrul sectorului public din România și particularitățile acestora, respectiv: autoritățile publice, instituțiile publice, regiile autonome, societățile comerciale cu capital majoritar de stat.

Entitățile publice, furnizoare de bunuri și servicii necesare satisfacerii nevoilor societății, sunt privite ca subiect al activității de audit public. Înființarea de entități publice, în scopul realizării unor obiective specifice prin care se satisfac anumite cerințe sociale, derivă din sarcinile și funcțiile ce revin statului.

Auditul public servește atât intereselor statului și altor beneficiari interesați în realizarea politicilor financiare și fiscale, cât și conducerii entităților publice, prin prevenirea unor disfuncții care pot apărea în procesul de gestionare a resurselor. Interesul publicului constă în obținerea unei asigurări rezonabile asupra faptului că banii publici încredințați persoanelor care au fost desemnate să-i administreze, au fost utilizați legal și eficient. Cu ajutorul auditului public se poate intra în esența fenomenelor, iar activitățile economico- financiare se pot optimiza pentru dezvoltare și performanță.

Obiectul de bază al auditului desfășurat la nivelul entităților publice îl constituie formarea și utilizarea fondurilor acestora. Cel mai solid argument, care pledează pentru exercitarea activității de audit asupra formării și utilizării resurselor publice, pentru urmărirea și verificarea

continua a acestora, îl constituie faptul că entitățile publice vehiculează un volum impresionant de bani publici.

Capitolul al doilea intitulat *"Auditul public intern, complement al auditului public extern – posibilitate de eficientizare a administrării resurselor"* prezintă în principal contribuția auditului intern în responsabilizarea entităților publice în ceea ce privește gestionarea fondurilor publice de care dispun.

Din materialul bibliografic studiat, am putut concluziona că auditul public intern este o activitate independentă și obiectivă desfășurată în cadrul entităților publice, cu rol de asigurare și consiliere a conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, în vederea îmbunătățirii activităților entității.

În ceea ce privește conținutul auditului public intern, ne-am axat pe delimitarea auditului public intern față de alte forme de verificare a gestiunii entităților, respectiv față de controlul de gestiune, de inspecție și de controlul intern, surprinzând asemănările și deosebirile dintre acestea.

Rolul suprem al auditului intern este de a adăuga valoare entității, motiv pentru care ne-am propus să surprindem principalele metode de măsurare a performanțelor realizate pentru a putea demonstra că își face bine datoria, respectiv adaugă valoare entității. Valoarea pe care funcția auditului intern o adaugă entității presupune modalități concrete, criterii de măsurare a acesteia. Existența indicatorilor de performanță permite examinarea muncii auditorilor interni și reprezintă un factor important pentru succesul entității. O definiție privind valoarea adăugată general acceptată nu există, există diferențe semnificative privind valoarea adăugată de la o entitate la alta. (Roth.J.,2002) spune că o parte din auditorii interni practicieni consideră că putem vorbi despre valoare adăugată, doar atunci când auditul intern ajută managementul să-și îmbunătățească afacerile spre deosebire de cazul auditului de conformitate, care doar verifică conformitatea cu anumite politici și proceduri, în același timp pentru alți specialiști este valabil exact cazul opus.

În continuarea demersului nostru am realizat o cercetare empirică pe bază de chestionar în care am analizat cu ajutorul modelului econometric Kruskal – Wallis faptul că nu există diferențe semnificative de opinii între auditorii publici externi, auditorii publici interni și conducătorii entităților publice în ceea ce privește contribuția auditului public intern în creșterea

responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice, dar și în ceea ce privește colaborarea dintre auditul public intern și cel extern.

În sensul stabilirii populației statistice s-a realizat o serioasă activitate de documentare. Astfel, s-au stabilit cele trei grupuri interesate direct de rolul și contribuția auditului public în gestionarea fondurilor publice, cărora li se adresează chestionarul – auditori publici externi, auditori publici interni și conducători de entități publice din România.

În funcție de caracteristicile populației statistice am stabilit componența eșantionului pentru fiecare dintre cele trei grupuri, astfel încât rezultatele obținute să poată fi extrapolate la nivelul întregului grup și să aibă relevanță națională.

Testul Kruskal Wallis este unul dintre cele mai puternice teste neparametrice și se utilizează atunci când avem de comparat mai mult de două grupe independente.

Pentru analiza datelor, acestea au fost transformate în ranguri. Testul s-a utilizat pentru a evalua dacă diferențele la nivel de ranguri sunt semnificative. Calculele s-au efectuat pentru fiecare afirmație a chestionarului în parte.

Astfel, în conformitate cu rezultatele obținute în urma aplicării Testului Kruskal Wallis din totalul de 13 întrebări ale chestionarului care se refereau la contribuția auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formare și utilizarea fondurilor publice pentru 4 dintre ele au rezultat diferențe semnificative de opinii pentru un nivel de semnificație de 5%.

În ultima parte a acestui capitol am tratat câteva aspecte esențiale privind necesitatea și beneficiile colaborării dintre auditul public intern și auditul public extern, precum și modalități de cooperare în realizarea complementarității activității de audit intern și extern.

Următoarele două capitole au fost rezervate auditului public extern al constituirii și utilizării fondurilor publice.

Din dorința de a scoate în evidență pe de-o parte impactul auditului public extern asupra formării și utilizării resurselor publice, iar pe de altă parte, pentru a identifica cele mai bune practici în domeniu care ar putea fi utilizate de Curtea de Conturi în vederea perfecționării activității, în **capitolul trei** al tezei de doctorat intitulat *”Experiența europeană – reper al creșterii impactului auditului public asupra formării și utilizării fondurilor publice în România”* au fost abordate următoarele aspecte:

- conceptul de audit public atât la nivel european cât și național;

- auditul extern exercitat de instituțiile supreme de audit (SAI) din statele Uniunii Europene ca model pentru organizarea și funcționarea auditului public extern din România;
- realizarea unui studiu comparativ privind impactul auditului public extern asupra formării și utilizării resurselor publice din Marea Britanie și România.

În urma studierii literaturii de specialitate am putut concluziona faptul că auditul public extern reprezintă o activitate independentă, desfășurată de organisme specializate din afara entității auditate, având ca scop analiza și evaluarea modului de îndeplinire a obiectivelor activității entității, verificarea legalității și regularității constituirii și utilizării resurselor financiare publice, a folosirii în mod economic, eficace și eficient a acestora, a organizării și funcționării sistemelor de control, precum și eficacității auditului intern.

Realitatea din toate țările lumii arată că cea mai credibilă atestare a raportărilor financiare, din sectorul public, aparține Instituțiilor Supreme de Audit, instituții a căror independență este garantată de legile de organizare și funcționare sau de prevederi constituționale în baza cărora au fost înființate.

Scopul principal al Instituțiilor Supreme de Audit constă în examinarea, raportarea și exprimarea unor opinii pertinente referitoare la buna administrare a banului public. În plus unele instituții sunt împuternicite și cu examinarea economicității, eficienței și eficacității cu care sunt utilizate fondurile publice.

Cercetarea documentară ne-a permis să sesizăm faptul că, pentru a promova și dezvolta cele mai bune practici privind auditul extern al formării și utilizării fondurilor publice, Instituțiile Supreme de Audit și-au format propriile organisme profesionale, fie internaționale, respectiv Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI), fie regionale, cum ar fi spre exemplu Organizația Europeană a Instituțiilor Supreme de Audit (EUROSAI).

Aceste organisme și-au elaborat propriile standarde de audit, pe care le dezvoltă și le promovează în activitatea Instituțiilor Supreme de Audit din fiecare țară membră. Pornind de la recomandările Uniunii Europene în vederea integrării României în rândul statelor membre, Curtea de Conturi a României și-a elaborat propriile standarde de audit. Acestea au avut la bază modelele standardelor INTOSAI și IFAC și totodată s-au avut în vedere și Liniile directoare europene pentru implementarea Standardelor INTOSAI, precum și standardele altor instituții de

audit. Prin aceste standarde se urmărește aplicarea „celor mai bune practici” de audit în activitatea desfășurată de auditori.

Tot în cadrul acestui capitol am realizat un studiu de caz care a vizat, în principal, determinarea măsurii în care standardele internaționale de audit au fost aplicate la nivelul țărilor din Uniunea Europeană.

Pentru realizarea studiului de caz s-a procedat la utilizarea observației neparticipative ca metodă de cercetare și s-a folosit ca sursă de informare raportul *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*, raport elaborat de Ernst & Young și publicat în data de 19 decembrie 2012, în vederea utilizării de către Eurostat, organismul statistic al Comisiei Europene.

În continuarea demersului nostru și cu scopul de a identifica cele mai bune practici în domeniu care ar putea fi utilizate de Curtea de Conturi în vederea perfecționării activității am realizat un studiu comparativ privind impactul auditului public extern asupra formării și utilizării resurselor publice din Marea Britanie și România.

Informațiile disponibile privind modul în care Instituțiile Supreme de Audit raportează și demonstrează propria lor performanță, sunt relativ reduse, însă o preocupare în acest sens pare să apară încă de la sfârșitul anilor 1990 când cercetătorii au început să facă studii comparative privind auditul performanței și managementul public din cadrul unor instituții europene. Astfel, printre cele mai importante studii în acest sens se numără cele efectuate de Pollitt and Summa, 1997³; Pollitt et al., 1999⁴; Pollitt, 2003⁵ prin care au fost comparate rolul și impactul Oficiului Național de Audit al Marii Britanie, Biroului de Audit Public din Finlanda, Biroului Național de Audit din Suedia, Curții de Conturi Olandeză și Curții de Conturi a Franței.

Concluziile acestor studii demonstrează faptul că activitatea Instituțiilor Supreme de Audit a avut un impact asupra schimbării comportamentului și practicilor entităților auditate, dar și asupra deciziilor politice, legislativului și a publicului larg cu ajutorul mass-mediei, astfel putem afirma faptul că și pentru Instituțiile Supreme de Audit a devenit o provocare măsurarea impactului activității lor atât calitativ cât și cantitativ. Este extrem de dificil de măsurat valoarea

³ Pollitt, C. and Summa, H., “*Reflexive watchdogs? How supreme audit institutions account for themselves*”, Public Administration, Vol. 75, 1997, pp. 313-36

⁴ Pollitt, C., Xavier, G., Lonsdale, J., Mul, R., Summa, H. and Waerness, M., *Performance Audit and Public Management in Five Countries*, Oxford University Press, Oxford, 1999.

⁵ Pollitt, C., “*Performance audit in western Europe: trends and choices*”, Critical Perspectives on Accounting, Vol. 14, 2003 pp. 157-70.

pe care o generează o Instituție Supremă de Audit asupra activităților și performanței entităților sectorului public. Chiar și la o scară redusă impactul recomandărilor formulate de auditorii SAI-urilor sunt greu de cuantificat.

Din examinarea celor rapoartelor publice anuale ale celor două instituții supreme de audit comparate ne-a atras atenția nu doar importanta contribuție la protejarea bugetului public, dar și impactul recomandărilor formulate asupra mediului economic și social.

Pornind de la subiectul de importanță extremă a rolului instituțiilor supreme de audit în ceea ce privește promovarea și consolidarea dezvoltării durabile și implicit creșterea calității vieții cetățenilor, care se bazează decisiv pe acestea pentru transparența și creșterea responsabilității guvernamentale, în **capitolul patru** al acestui studiu intitulat "*Cercetare științifică privind legătura dintre auditului public extern și nivelului de trai*" intenția noastră a fost de a studia legătura dintre auditul exercitat de către Curtea de Conturi a României și nivelul de trai al populației la nivelul celor opt regiuni actuale de dezvoltare.

Criza economică a demonstrat faptul că numai un stat construit pe baze sănătoase poate să garanteze securitate socială cetățenilor și creșterea nivelului de trai. Cele mai importante condiții pentru construirea statului activ aflat în slujba cetățeanului sunt asigurarea resurselor și administrarea eficientă a acestora.

În calitatea lor de instrumente de monitorizare, instituțiile supreme de audit pot asigura responsabilitatea publică, realizând astfel condițiile prealabile de implementare a obiectivelor dezvoltării durabile.

Logica analizei legăturii dintre rezultatele auditului public extern exercitat de Curtea de Conturi a României și nivelul de trai al cetățenilor, calculat cu ajutorul indicatorului PIB per capita, a plecat de la premisa că existența unui nivel de trai mai scăzut ar fi unul din factorii determinați ai producerii fraudelor din bani publici.

Pentru a verifica această ipoteză am procedat la corelarea rezultatelor obținute urmare efectuării auditului public extern exercitat de Curtea de Conturi prin cuantificarea prejudiciilor și veniturilor suplimentare estimate în perioada 2011 - 2014 cu valoarea înregistrată de indicatorul PIB per capita la nivelor celor opt regiuni actuale de dezvoltare, utilizând programul de modelare statistică SPSS 17.

Concluziile ce au rezultat din modelarea matematică a prelucrării datelor statistice obținute, ne-a condus la formularea unui set de recomandări ce ar trebui implementate de

entitățile supuse audiului Curții de Conturi în vederea îmbunătățirii serviciilor oferite cetățenilor și implicit în creșterea nivelului de trai a acestora.

Rezultatele cercetării realizate de-a lungul celor patru capitole sunt prezentate sub forma unor propuneri, recomandări ce au fost verificate și analizate prin prisma chestionarului, studiului de caz, a analizei comparative și a modelării statistice și matematice a diverselor variabile studiate, precum și discutarea și diseminarea lor prin participarea cu lucrări la numeroase conferințe naționale și internaționale și publicarea de articole în reviste și jurnale de profil, citate de-a lungul lucrării științifice. Sintetizarea aspectelor teoretice și a rezultatelor cercetării s-a realizat folosind grafica, rezultând un număr de 22 de tabele, 10 grafice și 8 figuri.

Finalul tezei de doctorat cuprinde **capitolul cinci** intitulat ”**Sinteza concluziilor, opiniilor și direcții ulterioare de cercetare**” în care sunt prezentate sintetic concluziile și rezultatele cercetării identificate pe parcursul elaborării tezei de doctorat, cu evidențierea argumentată a contribuțiilor personale pe care am încercat să le aducem în lumina perfecționării impactului auditului public intern și extern din țara noastră asupra resurselor publice și nu numai, fără a avea pretenția ca ele să fi fost în totalitate epuizate, rezultând așadar și direcții viitoare de cercetare.

Finalitatea oricărui demers îl reprezintă un moment al bilanțului când sunt evaluate obiectivele atinse și rezultatele obținute.

Pentru a oferi o imagine concisă și în același timp completă vom structura concluziile cercetării având în vedere cele 10 obiective asumate.



Evidențierea contextului în care a apărut și s-a dezvoltat auditul public ca o cerință obiectivă în colectarea, administrarea și repartizarea banului public și nu în ultimul rând al unei bune execuții bugetare

👉 În ultima perioadă, conceptul de audit s-a rafinat tot mai mult ajungându-se la crearea unui domeniu de sine stătător, cu obiective proprii, dar și cu metode și tehnici specifice deși inițial prin audit se realiza doar o investigare a tranzacțiilor entității. În același timp, ca în orice domeniu economic, diferitele tipuri de audit, scopul acestora, mijloacele și tehnicile utilizate, sunt într-o continuă evoluție și adaptate la transformările din mediul existent, ceea ce implică o continuă pregătire profesională a auditorilor.

➡ În urma studierii literaturii de specialitate am putut identifica și grupa tipurile de audit după mai multe criterii. **În opinia noastră** cel mai elocvent criteriu este cel după modul de organizare al activității, potrivit căruia auditul public poate fi: propriu entităților publice (intern); exercitat din exteriorul entității (extern).

➡ Utilitatea auditului este dată de impactul acestei activități în performanța entităților publice. Auditul public trebuie realizat pe baza analizei cauză - efect – corectare – prevenire a activităților auditate. Nu trebuie să se limiteze doar la constatarea unor deficiențe, ci este imperios necesar să se orienteze în prevenirea stărilor negative, în prevenirea dezechilibrelor și disfuncțiilor care pot apărea.



Identificarea principalelor categorii de entități publice privite ca subiect al activității de audit public

➡ Furnizarea de bunuri și servicii necesare satisfacerii nevoilor colective ale membrilor societății se asigură prin intermediul **entităților publice**. Înființarea de entități publice, în scopul realizării unor obiective specifice prin care se satisfac unele cerințe sociale, derivă din sarcinile și funcțiile ce revin statului.

➡ Principalele categorii de entități pe care le-am regăsit în cadrul sectorului public din România, și ale căror particularități au fost prezentate în cuprinsul acestui capitol sunt:

- autoritățile publice;
- instituțiile publice;
- regiile autonome;
- societățile comerciale cu capital majoritar de stat.

În literatura de specialitate se pune accent cu precădere pe instituțiile publice, care dețin ponderea cea mai mare în totalul entităților publice.

➡ Studiul teoretic și munca desfășurată în cadrul unei instituții supreme de audit ne-a condus la concluzia că, analiza și evaluarea diverselor domenii desfășurate de entitățile publice se realizează prin intermediul **auditului public**, care în fapt urmărește modul de formare și utilizare a resurselor financiare ale entităților publice, modul de gestionare a patrimoniului public, calitatea gestiunii financiare din punct de vedere al performanței acesteia și respectarea reglementărilor în vigoare.



Prezentarea obiectului de baza al activității de audit public și anume formarea și utilizarea fondurilor publice

➡ În stabilirea obiectului de bază al activității de audit public trebuie plecat de la înțelegerea funcțiilor pe care le îndeplinesc finanțele publice și prin intermediul cărora își îndeplinesc misiunea lor socială.

➡ **Obiectul activității de audit** îl constituie fondurile financiare publice precum și patrimoniul public. Trăsăturile finanțelor publice reprezintă un transfer de valoare și nu schimbarea formei valorii, îmbracă întotdeauna formă bănească, presupun titlu nerambursabil și absența contraprestației directe și imediate și urmăresc satisfacerea interesului general și bunăstarea societății.

➡ În opinia noastră, obiectul de bază la auditului public îl constituie formarea și utilizarea resurselor financiare publice. *Realitatea certă, potrivit căreia, resursele financiare publice materializează o bună parte din produsul intern brut, constituie un argument solid, care pledează pentru exercitarea activității de audit public asupra resurselor financiare publice, păstrării integrității și bunei gestiuni a bunurilor publice.*

➡ Din cercetarea efectuată am putut concluziona faptul că auditul public exercitat asupra bugetului general consolidat are un impact real asupra deficitului bugetar;

➡ Rapoarte de audit public extern au evidențiat, per ansamblu, o insuficiență preocupare din partea entităților publice pentru asigurarea acurateții datelor din situațiile financiare și pentru un management financiar guvernat de buna gestiune economico- financiară. Aceasta confirmă că fondurile și patrimoniul public al statului sunt gestionate într-un regim în care performanța utilizării acestora nu este un criteriu prioritar.



Delimitări ale auditului public intern față de alte forme de verificare ale gestionării banului public

Pentru a elimina confuziile care încă mai persistă între auditul intern și alte forme interne de control a gestiunii entităților publice și pentru a particulariza activitatea de audit intern, am considerat necesară efectuarea unei delimitari între obiectivele acestor concepte.

➡ În actuala etapă, la nivelul entităților publice există încă o serie de confuzii în rândul ordonatorilor de credite bugetare și chiar a celor cu atribuții în domeniul auditului intern,

și aceasta pentru că se consideră *auditul intern ca fiind o operațiune de verificare, deși în contextul actual, în care toate entitățile, inclusiv cele publice, sunt interesate de performanță, această activitate reprezintă un bun instrument de eficientizare a activității entităților publice. Prin misiunile de asigurare și consiliere în ceea ce privește administrarea fondurilor publice, prin evaluarea proceselor de management al riscurilor și al controlului intern, activitatea de audit intern contribuie la responsabilizarea entităților publice în ceea ce privește gospodărirea banului public și, în final, la creșterea performanței gestiunii financiare a entităților publice. Deci auditul intern nu este un scop în sine, ci un rezultat al necesității perfecționării activității entităților publice* și trebuie tratat ca atare.

➡ Din analiza particularităților activității de audit intern față de alte forme de verificare internă a gestiunii financiare a entităților publice, **am constatat că în practică nu există o distincție clară între atribuțiile auditului intern și cele ale controlului financiar de gestiune.** Un rabat de la legislație nepermis, ni se pare faptul că în unele entități publice controlul de gestiune este realizat de către auditorii interni, deși unul din rolurile esențiale ale auditului intern este tocmai acela de evaluare a controlului intern, deci și a controlului de gestiune. Această stare de lucruri necorespunzătoare conduce la realizarea unei evaluări subiective a controlului intern cu repercursiuni asupra bunei gestiuni patrimoniale a entităților publice.



Sublinierea rolului suprem al auditului public prin adăugarea de valoare entităților care administrează resursele și patrimoniul public și prezentarea modului în care plusvaloarea ar putea fi cuantificată

➡ Auditorul public este promotor al valorii adăugate prin economiile și eficiența pe care o generează în utilizarea fondurilor publice, oportunitățile pe care le crează, prin pierderile sau stările negative care pot fi evitate datorită acțiunilor sale, dar și un factor care asigură transparență în activitățile organizației și contribuie la eficientizarea politicilor acesteia.

➡ Elementele care adaugă valoare entității prin prisma activității de audit sunt concretizate în urmărirea păstrării integrității patrimoniului prin identificarea unor indicii de fraude, prejudicii și cheltuieli neeconomice, prevenirea unor pagube, identificarea unor oportunități și economii, propunerea și implementarea unor proceduri și dispozitive de control intern, coroborate cu actualizarea geografiei riscurilor entităților auditate pe baza celor mai semnificative constatări ale misiunilor de audit.

👉 Concluzionăm că, deși exista o dificultate serioasă în ceea ce privește cunoscerea valorii adăugate creată de către auditul intern și în pofida diversității care caracterizează conceptul de valoare adăugată, dacă funcția de audit intern dorește într-adevăr să își extindă contribuția, în esență, atunci trebuie să rezolve această provocare de a măsura valoarea adăugată și de a demonstra conducerii entităților că poate să creeze valoare reală din toate activitățile pe care le desfășoară.



Demonstrarea cu ajutorul modelului econometric Kruskal Wallis că nu există diferențe semnificative de opinii între auditorii publici externi și cei interni, precum și între managerii de entități publice în ceea ce privește contribuția auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice

În actualul context economic cercetarea empirică este foarte necesară deoarece ea apropie lumea academică de problemele economice reale.

În cercetarea noastră am plecat de la ipoteza că nu există diferențe semnificative de opinii între auditorii publici externi, auditorii publici interni și conducătorii entităților publice în ceea ce privește contribuția auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice, dar și în ceea ce privește colaborarea dintre auditul public intern și cel extern.

În urma interpretării rezultatelor cu ajutorul modelului econometric Kruskal Wallis am concluzionat faptul că există atât diferențe semnificative cât și diferențe nesemnificative în ceea ce privește contribuția auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice, dar și în ceea ce privește colaborarea dintre auditul public intern și cel extern. Din totalul de 13 întrebări, 4 întrebări au prezentat diferențe semnificative pentru un nivel de semnificație de 5 %.

Analiza amănunțită a răspunsurilor obținute urmare aplicării chestionarului au scos în evidență faptul că:

👉 există diferențe de opinii chiar în interiorul fiecărui grup în privința contribuției auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice;

👉 managerii entităților publice sau conducătorii de departamente financiar contabile

sunt mai sceptici în privița contribuției auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice;

➡ auditorii publici externi sunt cei mai conștienți de rolul esențial al auditului public intern în creșterea responsabilității entităților implicate în formarea și utilizarea fondurilor publice, dar și de necesitatea colaborării dintre auditul public intern și cel extern, cu toate că în momentul actual oferă puțină credibilitate raportului de audit intern.



Identificarea posibilităților de creștere a eficienței auditului public prin colaborarea auditului public extern cu cel intern, în ceea ce privește buna administrare al banului public

➡ Pornind de la realitatea că atât auditul public intern cât și cel extern au ca scop comun îmbunătățirea activității economico-financiare a entităților publice, *este imperios necesar ca între cele două activități să existe relații de complementaritate.*

Nu putem însă să nu sesizăm faptul că deși acum problematica complementarității celor două activități se regăsește reglementată legal, ea este foarte sumară, nu este indicat modul concret de realizare a colaborării celor două forme de audit în scopul asigurării complementarității activității de audit cu efecte pozitive în planul eficientizării modului de formare și cheltuire a fondurilor publice. *Este necesară îmbunătățirea cadrului legal și implicarea mai activă a Curții de Conturi în rezolvarea acestei probleme esențiale pentru perfecționarea activității de audit public.*

➡ În opinia noastră, colaborarea între structurile care efectuează audit intern și cele care efectuează audit extern implică o serie întreagă de avantaje atât pentru cele două părți, cât și pentru entități. Realizarea unui audit de calitate presupune existența unei comunicări adecvate ale ambelor părți și contribuie la întărirea relațiilor de colaborare și în timp, la obținerea încrederii reciproce.



Considerăm că eficientizarea activității de audit public s-ar putea realiza prin:

- comunicarea permanentă care poate reprezenta cheia succesului;
- profesionalism și respect pentru entitățile auditate;
- existența unei dorințe de împărtășire a constatărilor;

- colaborarea eficientă, utilă pentru ambele părți, dar și pentru entitatea auditată;
- comunicarea și schimbul reciproc de informații care va contribui la organizarea mai bună a activităților și la oferirea unei calități crescute a muncii;
- necesitatea creșterii încrederii reciproce între cele două structuri de audit;
- deviza de bază ar trebui să fie colaborare și comunicare.



Prezentarea Instituțiilor Supreme de Audit din Uniunea Europeană și a standardelor de audit ca și model pentru standardele românești



În urma studierii literaturii de specialitate am putut concluziona faptul că, în ciuda diversității organizatorice, instituțiile supreme de audit sunt unite în organisme regionale sau internaționale și își desfășoară activitatea de audit public în conformitate cu unele standarde unanim acceptate și, pe baza cărora își elaborează propriile standarde.

Organizațiile internaționale și regionale de audit au scopul de a dezvolta și promova cele mai bune practici în ceea ce privește auditul extern al fondurilor publice.

Pentru a defini principiile și metodele cele mai eficiente ce pot fi utilizate în auditarea fondurilor publice puse la dispoziția entităților, s-au elaborat standarde de audit, care reprezintă expresia unui consens cu privire la cele mai bune practici, respectiv Standardele de Audit INTOSAI și Liniile Directoare Europene de aplicare a standardelor INTOSAI. Pornind de la aceste standarde și având totodată în vedere și standardele IFAC, Curtea de Conturi a României a elaborat în anul 2005 propriile standarde care au fost actualizate până în prezent.



În încercarea de perfecționare a activității Curții de Conturi a României, ținând cont de bunele practici în domeniu, **am realizat o radiografie a standardelor de audit aplicate instituțiilor supreme de audit din Uniunea Europeană.**



Pentru a determina măsura în care standardele de audit sunt aplicate la nivelul țărilor membre ale Uniunii Europene am realizat un studiu de caz. Rezultatele cercetării au demonstrat faptul că doar o parte din țările membre UE își exercită auditul public în conformitate cu standardele ISA sau ISSAI, însă majoritatea au elaborat standarde proprii pe baza acestora. Curtea de Conturi a României a procedat la armonizarea propriilor standarde de audit cu standardele internaționale de audit.



Realizarea unui studiu comparativ privind rolul și impactul auditului public asupra fondurilor publice al Oficiului Național de Audit al Marii Britanie (NAO) și al Curții de Conturi a României

Instituțiile supreme de audit sunt o parte cheie a cadrului instituțional al națiunilor democratice. Acestea au rolul de a responsabiliza entitățile publice în utilizarea fondurilor publice și de a răspunde pentru performanța generală a serviciilor pe care le furnizează.

Încrederea și legitimitatea sunt esențiale pentru funcționarea SAI-urilor și reprezintă o preocupare cheie în teoria valorii publice.

➡ În urma studiului comparativ efectuat am putut concluziona că Instituțiile Supreme de Audit utilizează diferite moduri de abordare în ceea ce privește colectarea informațiilor pentru a-și putea măsura propria performanță și impactul asupra resurselor publice. Aceste metode pot fi cantitative și calitative și examinează diferite aspecte privind auditul exercitat de aceste instituții și impactul acestuia asupra mediului extern. Ele pot include evaluarea de către Parlament, modul de relaționare a SAI-urilor cu mass-media, economiile financiare realizate urmare auditului efectuat, impactul asupra politicilor și practicilor guvernamentale, feedback-ul primit de entitățile supuse auditării și percepția activității Instituțiilor Supreme de Audit de către aceste entități.

➡ În ceea ce privește evaluarea impactului asupra fondurilor publice am constatat că în Raportul Anual al Curții de Conturi nu se specifică explicit, precum în Raportul Anual al Oficiului de Audit al Marii Britanie, relația dintre economiile financiare rezultate urmare muncii auditorilor și costul activității lor. ***Considerăm că și Curtea de Conturi a României ar trebui să efectueze acest studiu pentru a-și putea evalua performanța.***

➡ În urma cercetării efectuate am constatat faptul că dacă am privi **prin prisma dimensiunii bugetelor celor două țări**, respectiv România și Marea Britanie, am putea afirma faptul că responsabilitatea auditorilor publici ai Oficiului Național de Audit al Marii Britanie este mult mai mare decât a auditorilor publici ai Curții de Conturi a României în ceea ce privește asigurarea pe care o oferă, însă desigur, în ceea ce privește responsabilitatea auditorilor nu doar dimensiunea bugetului auditat este relevantă. Însă, din punct de vedere al personalului celor două Instituții Supreme de Audit, Curtea de Conturi a României are mai mulți auditori publici decât

Oficiul Național de Audit al Marii Britanie. Aici bineînțeles că se naște întrebarea cum reușesc ei să facă ”mai multe cu mai puțin”?

Pentru a putea da un răspuns la această întrebare nu trebuie să scoatem din contextul economic, social și politic cele două instituții, și pe lângă faptul că cele două țări nu sunt comparabile ca nivel de dezvoltare, este foarte importantă și nu trebuie omisă experiența pe care Oficiul Național de Audit al Marii Britanie o are în audit.

Așadar, concluzionăm că Oficiul Național de Audit al Marii Britanie ar putea reprezenta un etalon pentru Curtea de Conturi a României mai ales din punct de vedere al rigurozității cuantificării impactului financiar asupra avutului public.



Identificarea unei corelații între PIB-ul pe cap de locuitor și rezultatele auditului public extern exercitate de Curtea de Conturi la nivelurile celor opt regiuni de dezvoltare a țării și modelarea procesului cu ajutorul softului SPSS

Problematika reducerii prejudiciilor semnalate de rapoartele Curții de Conturi a României asupra bugetelor publice/bugetului general consolidat, constituie un subiect de actualitate și o realitate la care țara noastră trebuie să găsească soluții eficiente care să stopeze sau măcar să reducă acest fenomen.

Analiza nivelului de trai este importantă deoarece întreaga activitate economică trebuie să fie subordonată unui singur deziderat și anume acela al creării unor condiții mai bune pentru satisfacerea nevoilor concrete ale populației.

Ipoteza de la care noi am pornit în identificarea acestor cauze face referire la faptul că nivelul de trai al populației sau calitatea vieții care caracterizează populația respectivă încurajează sau nu un comportament evazionist care să conducă la producerea de prejudicii și respectiv la fapte de fraudă și corupție. Pentru a verifica această ipoteză am procedat la stabilirea existenței și naturii corelației dintre valorile înregistrate de PIB-ul pe de locuitor la nivel regional și volumul prejudiciilor și veniturilor suplimentare constatăte de Curtea de Conturi a României, utilizând programul de modelare matematică SPSS.

Rezultatele obținute din prelucrarea datelor în softul SPSS cu privire la analiza corelației celor două variabile nu a confirmat ipoteza noastră, însă nu pentru că ea nu ar fi adevărată, ci atrage atenția asupra complexității acestui fenomen și a importanței de a aborda această problematică într-un context mai amplu. Singura regiune în care rezultatul obținut pentru

coeficientul de corelație confirmă ipoteza noastră, adică pe măsură ce scade valoarea PIB-ului pe cap de locuitor, apare o tendință de creștere a prejudiciilor, este regiunea Centru.

Recomandările formulate de Curtea de Conturi și măsurile dispuse prin deciziile emise de aceasta pentru înlăturarea abaterilor de la prevederile legale și normative în vigoare, a neregulilor și deficiențelor identificate de auditorii publici externi trebuie să constituie, pentru autoritățile și instituțiile publice ale administrației publice centrale și locale, instrumentele prin care să-și îmbunătățească activitatea de administrare a resurselor financiare ale sectorului public, să crească performanța utilizării acestora și să aducă un plus de valoare în ceea ce privește managementul financiar.

Un aspect care trebuie avut permanent în vedere de auditul public extern, trebuie să vizeze unul din cele mai grave fenomene cu care se confruntă România în actuala etapă, respectiv corupția. Corupția deturneză resursele societății de la destinația lor, afectând asigurarea ordinii și disciplinei financiare, a eficienței utilizării banilor publici, având consecințe nefaste pentru entitățile publice, dar și pentru cetățenii onești. Identificarea formelor concrete în care se manifestă corupția, evaluarea dimensiunii acesteia și ținerea sub control a fenomenului, implică auditul public extern care trebuie să-și axeze acțiunile pe protejarea resurselor financiare publice. Adaptarea metodologiilor de audit la gradul de profesionalism al infractorilor, extinderea colaborării transfrontaliere, alinierea auditului extern la standardele internaționale și bunele practici în domeniu, trebuie să devină o prioritate absolută.

Concluziile generale prezentate mai sus au fost discutate și diseminate prin participarea la numeroase conferințe naționale și internaționale, și publicarea de articole în reviste de prestigiu și interes pentru domeniul în care s-a realizat teza de doctorat.

Activitatea de cercetare doctorală s-a concretizat într-un număr de 8 articole publicate în reviste de circulație internațională cotate ISI Proceeding sau B+/BDI, 11 articole/studii publicate în volumele unor manifestări științifice din țară și din străinătate cotate B+/BDI și participarea la peste 10 conferințe naționale și internaționale.

Contribuțiile proprii sunt prezentate sub formă de concluzii, propuneri, recomandări, prelucrări de date și analize prezentate pe parcursul lucrării și sintetizate la concluziile fiecărui capitol principal. De asemenea teza de doctorat prezintă studii de caz, bazate pe metoda comparației și a modelării statistice, precum și a modelării matematice menite

să stabilească existența corelației dintre diferitele variabile studiate și să verifice ipotezele de la care a plecat cercetarea științifică. Valoarea adăugată a cercetării reiese atât din comparațiile cu alte state membre ale Uniunii Europene, precum și din analiza impactului constatărilor Curții de Conturi la nivelul regiunilor de dezvoltare, concluziile care se desprind din aceste rezultate fiind prelucrate și analizate. Aceste contribuții doresc să se constituie o creștere a impactului auditului public asupra formării și utilizării resurselor publice.

Dezvoltări ulterioare de cercetare

Interesul pentru tematica abordată nu se oprește aici, demersul științific realizat aducând noi perspective de cercetare în ceea ce privește creșterea impactului și eficientizarea activității de audit public al formării și utilizării resurselor financiare publice.

Rezultatele cercetării actuale îmi vor facilita, în viitor, aprofundarea unor probleme, deja abordate, dezvoltând contribuțiile originale din prezenta teză de doctorat.

Pentru a putea implementa o parte din recomandările formulate în lucrarea de cercetare doctorală trebuie realizate studii de impact pe baza unor date relevante furnizate de autoritățile cu atribuții în acest sens.

Una din direcțiile ulterioare în care îmi voi orienta viitoarele cercetări va fi elaborarea unui model matematic menit să cuantifice impactul auditului public extern asupra bugetului public la nivel regional care să țină cont de mai multe variabile cum ar fi: întinderea teritorială, nivelul studiilor managerilor publici, nivelul bugetului alocat regiunii, numărul de auditori care efectuează auditul și nu în ultimul rând constatările rezultate în urma misiunilor acestora și acceptate de entitățile verificate.

O altă direcție în care îmi propun să îmi orientez viitoarele cercetări va fi identificarea unor dificultăți cu care se confruntă auditorii publici și determinarea motivelor reticienței entităților publice în ceea ce privește auditul public.

LISTA DE LUCRĂRI

- Cărți de specialitate publicate în edituri recunoscute CNCSIS:

1) N. Lăcrița, R. Pop, N. Florescu, C. Pițu, **Alexandra Oțetea (coautor)**, C. Bătușaru – *Totul despre Amortizarea Contabilă și Fiscală*, C.H. Beck, București, 2015, ISBN: 978-606-18-0461-0

2) N. Lăcrița, R. Pop, N. Florescu, D. Ungureanu, Alexandra Oțetea (coautor), C. Bătușaru – *Probleme și soluții din practica fiscală*, Tribuna Economică, București, 2015, ISBN: 978-973-688-387-3

- Articole publicate în reviste naționale de specialitate cotate B+:

1) N. Lăcrița, R. Pop, N. Florescu, C. Pițu, **A. Oțetea**, C. Bătușaru - *Reglementări fiscale*, *Tribuna economică* - Impozite și taxe, nr. 4, aprilie 2015, ISSN: 1223-5180;

2) N. Lăcrița, R. Pop, N. Florescu, C. Pițu, **A. Oțetea**, C. Bătușaru - *Amortizare fiscală*, *Tribuna economică* - Impozite și taxe, nr. 4, aprilie 2015, ISSN: 1223-5180;

- Articole publicate în reviste de circulație internațională cotate ISI Thomson sau B+/BDI

1) Bătușaru Cristina, **Oțetea Alexandra**, Mihai Aristotel Ungureanu, Dobre Cristian – *Importanța regionalizării în eficientizare a procesului de absorbție a fondurilor europene în România*, Analele Universității „Constantin Brancuși” Tg. Jiu, seria Economie, ISSN 2344-3685, ISSN-L 1844-700, urmează a fi publicat în numărul din Octombrie 2015, Revistă indexată BDI: IDEAS, Genamics JournalSeek Database, EconPapers, EBSCO, Cabell's, SCIPRO, DOAJ, REPEC, EconBiz, Ulrich's Scirus, YORK UNIVERSITY, GLOBAL IMPACT FACTOR, SOCIONET, Directory of Research Journals Indexing.

2) **Oțetea Alexandra**, Bătușaru Cristina, Ungureanu Mihai Aristotel - *The performance impact of the Supreme Audit Institutions on national budgets. Great Britain and Romania case - comparative study*, în curs de publicare în *Procedia Economics and Finance*, DOI: 10.1016/S2212-5671(15)01042-4, lucrare disponibilă pe: www.sciencedirect.com

3) **Oțetea Alexandra**, Bătușaru Cristina, Vlada Ioana Ramona, Ungureanu Mihai Aristotel - *Identifying and assessing the risks of material misstatement* - *Journal of Economics and Technologies Knowledge*, Nr. 2, februarie 2015, București, www.e-editura.ro/jetk, ISSN: 2360-5499, indexat BDI: ECONIS-ZBW/EconBiz; RePEc; EconBiz.

4) Ramona Ioana Vlada, **Oțetea Alexandra**, Ungureanu Mihai Aristotel - *THE POSITIONING OF CEC BANK S.A IN THE SPHERE OF THE ROMANIAN BANKING SYSTEM* - *Journal of*

Economics and Technologies Knowledge, Nr. 3, martie 2015, București, www.e-editura.ro/jetk, ISSN: 2360- 5499, indexat BDI: ECONIS-ZBW/EconBiz; RePEc; EconBiz.

5) Oțetea Alexandra, Bătușaru Cristina, Vlada Ramona-Ioana, Bartalis Anne-Marie - *Reflections on the role of ethics in the Supreme Audit Institutions*, Aprobata spre publicare, se va publica în nr. 1 din acest an (2015) al Revistei Information and Innovations de la Moscova, ISSN: 1994-244.

6) Cristina (Bătușaru) Tița, Alexandra Oțetea, Ilie Banu - *The Importance of A Medium-Term Budgetary Framework in Enhancing the Sustainability of Public Finances in Romania*, Procedia Economics and Finance vol.16 (2014): pp. 270 – 274, lucrare disponibilă pe: www.sciencedirect.com

7) Cristina Maria Tița (Bătușaru), Alexandra Oțetea, Mihai Aristotel Ungureanu - *Operational Programmes – Tools to combat economic crisis*, Procedia Economics and Finance, vol. 6 (2013): pp. 724 – 731, DOI information: 10.1016/S2212-5671(13)00195-0, lucrare disponibilă pe: www.sciencedirect.com

8) Alexandra Oțetea (Vasile), Cristina Maria TIȚA (Bătușaru), Mihai Aristotel Ungureanu - *Internal public audit in the financial crisis context*, Procedia Economics and Finance, vol. 6 (2013): pp. 688-693, DOI information: 10.1016/S2212-5671(13)00190-1, lucrare disponibilă pe: www.sciencedirect.com

• Articole/studii publicate în volumele unor manifestări științifice din țară și din străinătate cu (ISSN/ISBN) cotate B+/IBDI:

1) Bătușaru Cristina, Oțetea Alexandra, Mihai Aristotel Ungureanu, Dobre Cristian - *Importanța regionalizării în eficientizarea procesului de absorbție a fondurilor europene în România*, publicat în Proceedings Simpozionul Departamentului de Finanțe și Contabilitate, 19 iunie 2015, Ed. Academica Brancusi, ISBN ELECTRONIC 978-973-144-705-6.

2) Bătușaru Cristina, Oțetea Alexandra, Ungureanu Mihai Aristotel – *7 ani de finanțare europeană în România – între reușită și eșec*, publicat în jurnalul Conferinței Internaționale EURINT 2015 -Regional Development and Integration. New Challenges for the EU, 21-23 Mai 2015, Iași.

3) Vlada Ramona Ioana, Oțetea Alexandra, Bătușaru Cristina - *US funding implications at international level and it's current banking system configuration actuality* – publicat în jurnalul Conferinței IECS 2014 - The 21st International Economic Conference, Prospects of economic recovery in a volatile international context: major obstacles, initiatives and projects, Sibiu, Romania, 16-17 Mai 2014, ISSN 2344 – 1682, ISSN–L 2344 – 1682.

4) Oțetea Alexandra, Bătușaru Cristina, Moldovan Iosif, Ramona Ioana Vlada - *The impact of external public audit on the budget deficit*, publicat în Jurnalul Conferinței Danubius Galați 2014 - The 9th edition of the International Conference on European Integration – Realities and Perspectives May 16th – 17th 2014, pp. 164-172, ISSN: 2067 – 9211.

5) Banu Ilie, Bătușaru Cristina, **Oțetea Alexandra**, Popescu Marin - *Fiscal and budgetary developments in the OECD countries*, publicat în Jurnalul Conferinței Doctoranzilor - 1st International Conference for Doctoral Students - IPC 2013, Sibiu, 22-23 Noiembrie 2013

6) Bătușaru Cristina, **Oțetea Alexandra**, Banu Ilie, Popescu Marin - *Contribuția finanțărilor europene la creșterea resurselor financiare publice în România*, publicat în Jurnalul Conferinței Doctoranzilor- 1st International Conference for Doctoral Students - IPC 2013, Sibiu, 22-23 Noiembrie 2013.

7) Oțetea (Vasile) Alexandra, Bătușaru (Tița) Cristina, Banu Ilie, Popescu Marin - *Eficientizarea activității de audit public extern prin colaborarea cu Curtea de Conturi Europeană*, publicat în Jurnalul Conferinței Doctoranzilor- 1st International Conference for Doctoral Students - IPC 2013, Sibiu, 22-23 Noiembrie 2013

8) Cristina Maria Bătușaru, **Alexandra Oțetea**, Ilie Banu, Marin Popescu- *Foreign direct investments – challenges and perspectives for Romania*, publicat în EIRP Proceedings, Vol 8 (2013), Secțiunea: Performance and Risks in the European Economy, Online ISSN: 2069 – 9344 | Print ISSN: 2067 – 9211, Conferința Internațională EIRP Conference - 2013: International Conference on European Integration - Realities and Perspectives, organizată de Universitatea Danubius din Galați, Octombrie 2013.

9) Marin Popescu, **Alexandra Oțetea** - *Budget deficit in Romania: changes and trends* – publicat în Jurnalul Conferinței de la Chișinău - Ediția a VIII-a a Conferinței Internaționale Științifico – Practică: „Creșterea economică în condițiile globalizării”, Chișinău, 17-18 Octombrie 2013.

10) Cristina Maria TIȚA (Bătușaru), **Alexandra OȚETEĂ** - *Este economia românească din punct de vedere competitiv pregătită să adopte Tratatul de Stabilitate Fiscală?*- publicat în Jurnalul Conferinței internaționale anuale de la Chișinău: "Performanțe într-o economie competitivă", 25-26 Aprilie 2013.

- Lucrări prezentate în cadrul unor manifestări științifice naționale și internaționale:

1) Bătușaru Cristina, **Oțetea Alexandra**, Mihai Aristotel Ungureanu, Dobre Cristian - *Importanța regionalizării în eficientizarea procesului de absorbție a fondurilor europene în România*, Simpozionul Departamentul de Finanțe și Contabilitate, Ediția a-IV-a cu tema: Risc, performanța și competitivitate în contextul dezvoltării durabile, Universitatea „Constantin Brancuși” din Târgu-Jiu, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor, 19 iunie 2015.

2) **Alexandra Oțetea**, Bătușaru Cristina, Ungureanu Mihai Aristotel - *The performance impact of the Supreme Audit Institutions on national budgets. Great Britain and Romania case - comparative study*, Conferința IECS 2015 - "Economic Prospects in the Context of Growing Global and Regional Interdependencies", 21-23 Mai 2015, Sibiu.

3) **Oțetea Alexandra**, Bătușaru Cristina, Vlada Ioana Ramona, Ungureanu Mihai Aristotel - *Identifying and assessing the risks of material misstatement*, Conferința științifică de cercetare-dezvoltare cu participare internațională: "Cunoaștere și dezvoltare durabilă", Ediția I, Petroșani 6-7 martie 2015.

4) Ramona Ioana Vlada, **Oțetea Alexandra**, Ungureanu Mihai Aristotel - *THE POSITIONING OF CEC BANK S.A IN THE SPHERE OF THE ROMANIAN BANKING SYSTEM*, Conferința științifică de cercetare-dezvoltare cu participare internațională: "Cunoaștere și dezvoltare durabilă", Ediția I, Petroșani 6-7 martie 2015.

5) Vlada Ramona Ioana, **Oțetea Alexandra**, Bătușaru Cristina - *US funding implications at international level and its current banking system configuration actuality* – publicat în jurnalul Conferinței IECS 2014 - The 21st International Economic Conference, Prospects of economic recovery in a volatile international context: major obstacles, initiatives and projects, Sibiu, Romania, 16-17 Mai 2014, ISSN 2344 – 1682, ISSN-L 2344 – 1682.

6) Cristina (Bătușaru) Tița, **Alexandra OȚETEĂ**, Ilie Banu - *Importanța unui cadru bugetar pe termen mediu în susținabilitatea finanțelor publice din România*, publicat în jurnalul Conferinței IECS 2014 - The 21st International Economic Conference, Prospects of economic recovery in a volatile international context: major obstacles, initiatives and projects, Sibiu, Romania, 16-17 Mai 2014, ISSN 2344 – 1682, ISSN-L 2344 – 1682.

7) **Oțetea Alexandra**, Bătușaru Cristina, Moldovan Iosif, Ramona Ioana Vlada - *The impact of external public audit on the budget deficit*, Conferința Internațională Danubius Galați 2014 - The 9th edition of the International Conference on European Integration – Realities and Perspectives May 16th – 17th 2014, ISSN: 2067 – 9211.

8) **Oțetea Alexandra**, Bătușaru Cristina, Vlada Ramona-Ioana, Bartalis Anne-Marie - *Reflections on the role of ethics in the Supreme Audit Institutions*, Conferința Internațională „Performanțe într-o economie competitivă”, Ediția a-2-a, Institutul Internațional de Management „IMI-NOVA”, Chișinău, 25–26 aprilie 2014

9) Vlada R. I., Popescu M., **Oțetea A.**, Bartalis A.- *Implications of Creditworthiness on Household Lending in Romania and the Risks Associated to It, in the Context of the Global Economic Crisis*, Conferința Internațională “Performanțe într-o Economie Competitivă” (ediția a II-a), Institutul Internațional de Management „IMI-NOVA”, Chișinău, 25–26 aprilie 2014

- 10) Vlada R. I., **Oțetea A.**, Bogaciu V., Toma A., *CEC Bank Risk and Management in the Field of Household Lending*, Conferința Internațională Stiințifico-Practică (ediția a IX-a), Institutul Național de Cercetări Economice, Chișinău, octombrie 2014
- 11) Banu Ilie, Bătușaru Cristina, **Oțetea Alexandra**, Popescu Marin - *Fiscal and budgetary developments in the OECD countries*, Conferința Doctoranzilor - 1st International Conference for Doctoral Students - IPC 2013, Sibiu, 22-23 Noiembrie 2013
- 12) Bătușaru Cristina, **Oțetea Alexandra**, Banu Ilie, Popescu Marin - *Contribuția finanțărilor europene la creșterea resurselor financiare publice în România*, Conferința Doctoranzilor - 1st International Conference for Doctoral Students - IPC 2013, Sibiu, 22-23 Noiembrie 2013.
- 13) **Oțetea Alexandra**, Bătușaru (Tița) Cristina, Banu Ilie, Popescu Marin - *Eficiențizarea activității de audit public extern prin colaborarea cu Curtea de Conturi Europeană*, Conferința Doctoranzilor - 1st International Conference for Doctoral Students - IPC 2013, Sibiu, 22-23 Noiembrie 2013.
- 14) Cristina Maria Bătușaru, **Alexandra Oțetea**, Ilie Banu, Marin Popescu- *Foreign direct investments – challenges and perspectives for Romania*, publicat în EIRP Proceedings, Vol 8 (2013), Secțiunea: Performance and Risks in the European Economy, Online ISSN: 2069 – 9344 | Print ISSN: 2067 – 9211, **Conferința Internațională EIRP Conference - 2013** : International Conference on European Integration - Realities and Perspectives, organizată de Universitatea Danubius din Galați, Octombrie 2013.
- 15) Marin Popescu, **Alexandra Oțetea** - *Budget deficit in romania: changes and trends – CONFERINȚA CHIȘINAU* - Ediția a VIII-a a Conferinței Internaționale Științifico – Practică: “Creșterea economică în condițiile globalizării”, Chișinău, 17-18 Octombrie 2013.
- 16) Cristina Maria Tița (Bătușaru), **Alexandra Oțetea**, Mihai Aristotel Ungureanu - *Programele Operaționale – Instrumente de combatere a efectelor crizei economice*, Conferința IESC - "POST CRISIS ECONOMY: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES " Sibiu, Mai 2013.
- 17) **Alexandra Oțetea**, Cristina Maria Tița (Bătușaru),Mihai Aristotel Ungureanu - *Auditul public intern în contextul crizei financiare*, Conferința IESC - "POST CRISIS ECONOMY: CHALLENGES AND OPPORTUNITIES " Sibiu, Mai 2013.