



MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA "VALAHIA" DIN TÂRGOVIȘTE
IOSUD – ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI
UMANISTE
DOMENIUL FUNDAMENTAL ȘTIINȚE ECONOMICE
DOMENIUL *CONTABILITATE*

REZUMAT TEZA DOCTORAT

**Poziționări și instrumente de diseminare a
informațiilor privind poziția și performanța financiară
a sectorului public**

**CONDUCĂTOR DE DOCTORAT,
Prof.univ.dr. Ion CUCUI**

**DOCTORAND,
Mihaela-Anda LĂCEANU**

**TÂRGOVIȘTE
2020**

CUPRINS

1. CUVINTE CHEIE.....	2
2. SINTEZA LUCRĂRII.....	2
2.1. OBIECTIVELE ȘI IPOTEZELE CERCETĂRII.....	2
2.2. METODOLOGIA CERCETĂRII.....	4
2.3. STRUCTURA LUCRĂRII.....	7
2.4. CONCLUZII ȘI CONTRIBUȚII PROPRII.....	9
2.5. PROPUNERI DE CERCETARE VIITOARE	14
3. LISTA ABREVIERILOR.....	15

1. CUVINTE CHEIE

Poziția și performanța financiară a sectorului public, instituție supremă de audit, diseminarea informațiilor prin rapoarte de audit, indici privind poziția financiară, indici privind performanța financiară, indici privind asumarea răspunderii.

2. SINTEZA LUCRĂRII

Am întreprins acest demers din dorința cunoașterii unei explicații științifice asupra informațiilor care ajung la terții interesați despre poziția, performanța financiară și asumarea răspunderii la nivelul entităților publice, prezentate atât prin situațiile financiare cu scop general cât și prin raportările speciale.

2.1. OBIECTIVELE ȘI IPOTEZELE CERCETĂRII

Întrebarea principală a demersului nostru este dacă informațiile privind poziția și performanța financiară precum și cele cu privire la gradul de îndeplinire a obiectivelor sectorului public ajung la terții interesați.

Un instrument mai la îndemână, cel puțin la nivelul României, este raportarea efectuată de către instituția supremă de audit, în limitele abordării, în activitatea de audit public extern, a unor domenii de interes. La nivelul României, ca urmare a adoptării standardelor internaționale de audit INTOSAI, prin acțiunile de audit public extern se urmăresc, în principal, evaluarea modului în care entitatea oferă, prin situațiile financiare întocmite, o imagine fidelă privind poziția și performanța financiară precum și realitatea informațiilor prezentate în execuția bugetară, integritatea patrimoniului aflat în administrare, costul programelor bugetare și conformitatea, corectitudinea, integralitatea și exactitatea soldurilor conturilor contabile.

Astfel, **obiectivul general** al cercetării noastre este dezvoltarea ariei auditabile, în sensul aprofundării abordărilor orientate către diseminarea informațiilor referitoare la poziția și performanța financiară, așa încât la nivelul țării noastre să se implementeze bunele practici

internaționale, iar obiectivele derivate, dezvoltate în următoarele trei capitole ale lucrării sunt descrise mai jos:

Obiectivul specific 1 vizează evidențierea conceptelor și a principalelor tendințe în domeniul contabilității publice și bugetării planificate, manifestate la nivel internațional, în scopul normalizării contabilității.

Obiectivul specific 2 vizează înțelegerea contextului național prin cunoașterea conceptelor și a nivelului de armonizare a legislației românești cu standardele internaționale de contabilitate, precum și a rolului pe care instituția supremă de audit îl are în evaluarea poziției și performanței financiare a sectorului public.

Obiectivul specific 3 are în vedere înțelegerea contextului internațional analizat la nivelul OECD, pe baza unui studiu asupra unui portofoliu de zece state membre, cu privire la rolul pe care instituțiile supreme de audit îl exercită în derularea celor trei etape ale ciclului unei politici publice, respectiv în faza de formularea a politicii, în faza de implementare și în faza de evaluare și prognozare.

Obiectivul specific 4 vizează poziționarea SAI România în contextul abordărilor de audit implementate în statele membre ale OECD și îmbunătățirea modului în care SAI România abordează autoritățile publice în vederea evaluării poziției și performanței financiare a acestora.

Obiectivul specific 5 urmărește testarea modului în care abordarea SAI România, prin acțiuni de audit financiar, audit de conformitate și de audit al performanței, concretizată în aspecte ce vizează integritatea patrimoniului, exactitatea și realitatea situațiilor financiare, elaborarea bugetului de venituri și cheltuieli, calitatea gestiunii economic-financiare, constituirea și urmărirea veniturilor proprii, economicitatea, eficiența și eficacitatea întrebuințării resurselor publice precum și dezvoltarea sistemului de control intern și managerial, constituie, în fapt, un perimetru suficient pentru ca rapoartele de audit să ofere informații relevante și suficiente cu privire la poziția și performanța financiară a unei autorități publice.

Pornind de la paradoxurile prezentate în teză, am formulat **întrebarea secundară** a demersului nostru: Instituția supremă de audit din România oferă terților interesați informații concludente cu privire la poziția și performanța financiară precum și informații cu privire la gradul de îndeplinire a obiectivelor sectorului public?

Având în vedere cele trei tipuri de audit adoptate în metodologia de lucru a instituției supreme de audit din România precum și cele trei componente ce însumează indici referitori la poziția, performanța și asumarea răspunderii, definite în cadrul *Metodologiei cercetării*, am formulat ipotezele cercetării, astfel încât să corelăm numărul ipotezelor derivate cu acestea.

Ipoteza principală a cercetării:

Informațiile cu privire la poziția și performanța financiară precum și cele privind asumarea răspunderii la nivelul entităților publice din România sunt puse, atât la dispoziția beneficiarilor de servicii prestate la nivelul sectorului public, cât și a furnizorilor de resurse utilizate în sensul prestării acestor servicii, prin activitatea instituției supreme de audit.

Ipoteza derivată 1:

Pe parcursul derulării acțiunilor de audit financiar, se abordează aspectele privind evaluarea poziției și performanței financiare la nivelul celor patru domenii analizate;

Ipoteza derivată 2:

Pe parcursul derulării acțiunilor de audit de conformitate, se abordează aspectele privind evaluarea poziției și performanței financiare la nivelul celor patru domenii analizate;

Ipoteza derivată 3:

Pe parcursul derulării acțiunilor de audit al performanței, se abordează aspectele privind evaluarea poziției și performanței financiare la nivelul celor patru domenii analizate.

2.2. METODOLOGIA CERCETĂRII

Demersul nostru se bazează pe o cercetare cu caracter de verificare, mai degrabă extensivă, care se bazează pe o colectare directă de date, sub formă de variabile cantitative, utilizând instrumente statistice complexe. Prin studiul efectuat am urmărit scindarea problemelor în elemente simple, astfel încât acestea să fie mai bine înțelese, în baza unor analize statistice, cu variabile controlate *a priori*, într-un context dat.

Colectarea datelor a fost asigurată prin adoptarea unui model de culegere multi-unghiular, în scopul garantării validării interne a cercetării și pentru a permite evitarea unor erori semnificative de analiză. Metoda folosită pentru colectarea datelor a fost analiza textuală a rapoartelor de audit elaborate la nivelul SAI, în perioada 2011-2017, la nivelul a patru domenii de interes strategic pentru România. Datele colectate au fost codificate, potrivit unui sistem de indici și au fost prelucrate prin metoda înregistrărilor asociată cu analiza textuală și cu observarea. Codificarea acestora a pornit de la alocarea lor către una dintre secțiunile prestabilite prin metodologia de audit public extern adoptată la nivelul SAI România, prin analiză textuală orizontală, urmată de o analiză textuală verticală, în sensul alocării respectivelor secțiuni către elementele componente ale teoriei noastre, respectiv poziția și performanța financiară și asumarea răspunderii entității publice. Validarea rezultatelor cercetării se bazează pe un număr de șase indicatori de validare obținuți din contextualizarea fenomenului printr-un studiu de caz multiplu, asupra căruia aplicăm metoda observării asociată cu metoda înregistrărilor și cu analiza textuală. În ceea ce privește rezultatele, am avut în vedere atât lumea acțiunii organizaționale cât și lumea reflexiei academice, preocupându-ne să asigurăm studiului o contextualizare suficientă, un text clar și comprehensibil și să încercăm să explicăm cât mai detaliat procedura de colectare și de analiză a datelor. Astfel, contextualizarea a fost asigurată prin observarea preliminară a perimetrului obiectivelor specifice urmărite pe o perioadă suficientă de timp (2011-2017), a evoluției poziției și performanței financiare aferente aceleiași perioade, pentru un număr de patru domenii de interes strategic ale României.

Colectarea datelor: Sub aspectul strategiei cercetării, am apreciat drept oportună selectarea unui studiu de caz multiplu pentru a evita o prea puternică idiosincrazie și să permitem existența unui potențial de a generaliza. Am considerat că prin acest studiu de caz putem releva un fenomen care, fără a fi unul rar, nu era încă accesibil comunității științifice. Având o abordare de tip ipotetico-deductiv, precizăm că demersul caracteristic este unul diacronic, care are în vedere o temă specifică, cu manifestări în timp. Eșantionul cercetat a fost extras dintr-o populație totală de 18.728 de acțiuni de audit public extern. Pentru stabilirea dimensiunii grupurilor investigate în cadrul cercetării noastre, am considerat că nu toate informațiile furnizate prin rapoartele de audit prezintă interes pentru publicul larg, așa încât am apreciat că este oportună separarea colectivității investigate în raport cu importanța generală a domeniilor auditate și am decis să construim un grup de patru domenii din cele auditate, prin aplicarea unei metode nestatistice. Pornind de la situația acțiunilor pe tipuri de audit pe parcursul perioadei avute în vedere în studiul nostru, mai sus prezentată, am avut în vedere selectarea unor domenii

care să corespundă criteriului “domeniu strategic de interes național”, care să fie în atenția publicului larg, să permită înțelegerea informațiilor fără să fie necesară consultanță de specialitate și să fi fost evaluate cu toate cele trei categorii de audit.

În acest sens, am stabilit un eșantion de 778 acțiuni de audit public extern la nivelul a patru domenii strategice de interes național, ce acoperă toate categoriile de ordonatori de credite, compus din cele trei tipuri de audit, după cum reiese din tabelul de mai jos, care a fost obținut prin gruparea datelor pe tipuri de acțiuni, pe domenii și pe exerciții financiare. Domeniile alese au fost *Educație Națională, Sănătate Publică, Mediu și Agricultură*.

Codificarea datelor, ca operațiune tehnică care autorizează clasificarea datelor în categorii, a fost îmbogățită în timpul colectării datelor și completată în timpul analizei datelor. Astfel, am stabilit un sistem de indici și indicatori, după cum urmează:

-indici pentru poziția financiară: active necurente, active curente, datorii necurente, datorii curente, rezerve și fonduri, rezultat patrimonial și rezultat reportat;

-indici pentru performanța financiară: venituri din activitatea operațională, cheltuieli din activitatea operațională, venituri din activitatea financiară, cheltuieli din activitatea financiară, venituri din activitatea extraordinară, cheltuieli din activitatea extraordinară;

-indici pentru asumarea răspunderii: abordarea strategică, planificare bugetară, sistemul de control intern managerial, coordonare și comunicare, execuție bugetară, implementarea regulamentelor și a controalelor, evaluarea și monitorizarea rezultatelor și prognozarea tendințelor viitoare.

-indicatori de validare: absența sau prezența unui indice, frecvența de apariție, frecvența ponderată, direcția, intensitatea, co-apariția.

Prelucrarea datelor obținute prin metoda observării asociată cu metoda înregistrărilor și cu analiza textuală, a avut în vedere, după codificarea acestora, aplicarea unor teste statistice pentru validarea ipotezelor derivate și construirea unui model de regresie liniară simplă pentru validarea ipotezei principale.

Astfel, pentru ipoteza derivată 1, am aplicat Testul Anova (Single Factor) iar pentru ipotezele derivate 2 și 3 am folosit Testul Jarque-Bera și Testul Anova (Single Factor). Pornind de la faptul cunoscut ca SAI România oferă opinii asupra poziției și performanței financiare, formulate ca urmare a realizării unor rapoarte de audit financiar, am avut în vedere, prin construirea unui model de regresie liniară simplă, stabilirea unei corelații între informațiile

privind poziția, performanța financiară și asumarea răspunderii la nivelul entităților publice care ajung la terții interesați și prin intermediul acțiunilor de audit de conformitate și de audit al performanței, realizate de către instituției supreme de audit din România. În acest sens, am calculat coeficientul Pearson și coeficientul de determinare și am reprezentat grafic, prin Diagrama Scatter, funcția de regresie liniară, în condițiile cunoașterii predicțiilor și valorilor reziduale. Ulterior, am calculat eroarea standard de predicție și am probat existența unei semnificații statistice, prin aplicarea unui Test-t, atât pentru pantă cât și pentru intercept. Astfel, am verificat existența și puterea unei relații liniare între cele două variabile și am cuantificat variația informațiilor privind poziția, performanța financiară și asumarea răspunderii determinată de variația numărului de rapoarte de audit de conformitate și de performanță.

2.3. STRUCTURA LUCRĂRII

Lucrarea științifică intitulată **“Poziționări și instrumente de diseminare a informațiilor privind poziția și performanța financiară a sectorului public”**, este structurată în șase capitole, care sunt precedate de o introducere și urmate de concluzii, contribuții personale, direcții viitoare de cercetare și o bibliografie de 138 de surse (114 cărți și articole, 24 alte surse). În acest studiu se regăsesc 14 tabele și 94 de figuri precum și 182 de trimiteri la text.

În cadrul primului capitol, cu titlul **„Factori determinanți ai schimbării de paradigmă în evaluarea poziției financiare și a performanței entităților publice”**, am urmărit să evidențiem conceptele și principalele tendințe, naționale și internaționale, în domeniul contabilității publice și al bugetării planificate, ancorată în strategii, cu scopul de a fixa un reper relevant pentru desfășurarea demersului științific. Am considerat acest demers ca fiind o premisă obligatorie pentru realizarea dezideratului major de creare a valorii adăugate la cadrul cunoașterii științifice deja existente. Acest prim capitol urmărește să dezvolte aspectele propuse prin obiectivul specific 1, formulat mai sus.

Cel de-al doilea capitol, intitulat **“Instituția supremă de audit, instrument de evaluare a poziției financiare și a performanței entităților publice”**, urmărește să dezvolte aspectele propuse prin obiectivul specific 2, aprofundând pe de o parte, poziția instituției supreme de audit naționale iar pe de altă parte, analizând rolul unei instituții supreme de audit de a sprijini procesele de asumare a răspunderii entităților publice cu privire la modul de utilizare a resurselor.

Cel de-al treilea capitol, cu titlul **“Poziționări și convergențe ale instituțiilor supreme de audit în evaluarea poziției și performanței financiare a entităților publice”**, urmărește să dezvolte obiectivele specifice 3 și 4, printr-o succesiune a unor elemente și procese care au fost avute în vedere de către instituțiile supreme de audit în activitatea lor, în contextul internațional al unei analize asupra capacității instituțiilor supreme de audit de a sprijini procesele de asumare a răspunderii entităților publice cu privire la modul de utilizare a resurselor, prin exercitarea unor evaluări asupra planificării strategice și bugetare, implementării obiectivelor sectorului public, respectiv instituirii unui management al riscurilor și a unor funcții de evaluare și prognoză.

Cel de-al patrulea capitol, intitulat **“Necesitatea validării ipotezelor derivate în contextual corelării rapoartelor de audit cu conceptele privind poziția, performanța financiară și asumarea răspunderii”**, dezvoltă o primă serie de aspecte propuse prin obiectivul specific 5, testând și validând ipotezele derivate formulate în prima parte a studiului nostru, prin utilizarea unor metode statistice pentru prelucrarea datelor cuantificate după analiza pe care am efectuat-o asupra rapoartelor de audit financiar, de conformitate și de performanță cuprinse în eșantion. În plus, acest capitol descrie contextul desfășurării acțiunilor de audit prin care sunt diseminate informațiile referitoare la poziția, performanța financiară și asumarea răspunderii la nivelul sectorului public.

Prin cel de-al cincilea capitol, cu titlul **“Studiu de caz privind impactul auditului financiar, de conformitate și de performanță asupra informațiilor cu privire la poziția și performanța financiară precum și la asumarea răspunderii”**, avem în vedere o a doua serie de aspecte aferente obiectivului specific 5, prin înțelegerea evoluției informațiilor privind poziția, performanța financiară și asumarea răspunderii, furnizate prin rapoartele de audit întocmite la nivelul celor patru domenii analizate, comparativ cu evoluția numărului de rapoarte de audit de conformitate și audit al performanței pentru perioada 2011-2017. Astfel, vom prezenta situația indicilor abordați pentru fiecare componentă pe care am definit-o în *Metodologia cercetării*, la nivelul fiecărui domeniu studiat în parte. La nivelul acestui capitol vom prezenta și prelucra date culese din rapoartele anuale de audit ale instituției supreme de audit, întocmite în perioada 2011-2017, întrucât acestea sunt necesare validării ipotezei principale formulate în prima parte a studiului nostru, prin aplicarea unor metode statistice. Precizăm că ideea pe care o urmărim a avut geneza în faptul că, într-un mod declarat, SAI România oferă o opinie cu privire la poziția și performanța financiară a entităților publice, numai prin rapoartele de audit financiar.

În cel de-al șaselea capitol, intitulat „**Incidențele acțiunilor de audit de conformitate și de performanță asupra poziției, performanței financiare și asumării răspunderii la nivelul entităților publice**”, ne-am propus să dezvoltăm ultima etapă necesară dezvoltării obiectivului specific 5. În acest sens, cercetăm dacă între auditul de conformitate și de performanță, pe de o parte, și informațiile cu privire la poziția și performanța financiară a sectorului public din țara noastră, pe de altă parte, există o relație de dependență și studiem forma dependenței dintre acestea, analizând impactul auditului de conformitate și de performanță asupra informațiilor cu privire la poziția și performanța financiară a sectorului public din țara noastră, prin utilizarea modelului statistico-econometric de regresie liniară simplă.

2.4. CONCLUZII ȘI CONTRIBUȚII PROPRII

La nivel internațional, evaluarea poziției financiare și a performanței sectorului public implică necesitatea de a asigura informații utile, atât furnizorilor de resurse consumate în acest sector și beneficiarilor de servicii publice prestate, cât și factorilor interesați de răspunderea entității sau implicați în procesul decizional. Sarcinile principale ale instituțiilor supreme de audit vizează, de regulă, verificarea conturilor și a respectării legilor relevante, astfel că instituțiile supreme de audit oferă, terților interesați, informații legate de procesele derulate în faza de implementare a politicilor publice.

Astfel, SAI sunt percepute ca instituții cu un rol semnificativ în evaluarea entităților publice, mai degrabă sub forma auditului financiar decât sub forma evaluării activităților de planificare strategică și bugetară sau de evaluare și previzionare. Instituția supremă de audit din țara noastră se înscrie pe acest trend internațional, așa cum reiese din poziționarea sa în contextul abordărilor de audit implementate în statele membre ale OECD.

Astfel, informațiile privind poziția și performanța financiară precum și cele cu privire la gradul de îndeplinire a obiectivelor sectorului public ajung la terții interesați, într-o primă fază, prin întocmirea situațiilor financiare ale entităților publice din România. Gradul de satisfacție a acestora este însă influențat, pe o parte de nivelul de cunoaștere a disciplinei contabilității, astfel încât să le poată înțelege, iar pe de altă parte, de rigurozitatea de care entitatea vizată a dat dovadă în respectarea prevederilor legale și metodologice, la nivelul proceselor specifice sau chiar la întocmirea situațiilor financiare.

Un prim avantaj tehnico-economic este generat de strânsa interdependență existentă între necesitățile terților interesați din mediul extern precum și cele ale decidenților din cadrul sectorului public, pe de o parte, și sarcinile instituției supreme de audit, prin a căror realizare se pot oferi informații utile cu privire la poziția financiară și performanța, financiară sau operațională, a sectorului public. Instituția supremă de audit devine așadar un instrument de evaluare și de diseminare a informațiilor privind poziția financiară și performanța (financiară și operațională), înregistrate la nivelul sectorului public. Cel de-al doilea avantaj rezidă din faptul că există o similitudine demonstrată care permite construirea și utilizarea sistemului de indici utilizat în cercetarea noastră, având ca bază atât standardele internaționale cât și reglementările românești de contabilitate publică. Un al treilea avantaj al cercetării noastre constă în faptul că, deși instituția supremă de audit nu a efectuat acțiuni de audit de conformitate și audit al performanței cu scopul de a disemina unele informații referitoare la poziția și performanța financiară a sectorului public, totuși terții interesați au primit cu 31% mai multe informații de acest fel, decât și-a propus instituția supremă de audit.

Din cercetarea noastră reies însă și dezavantaje, generate de faptul că instituția supremă de audit a avut în vedere numai o parte a sistemului de indici analizați, axându-se, de regulă, pe verificarea activelor și datoriilor precum și pe respectarea reglementărilor relevante și pe evaluarea sistemului de control intern managerial. Auditorii nu au fost preocupați să evalueze modul de planificare strategică și bugetară, nici modul de coordonare la nivelul domeniului auditat ori modul de evaluare a gradului de atingere a țintelor prestabilite la nivelul sectorului public. De asemenea, nu s-au abordat aspecte care să urmărească modul de previzionare a necesităților viitoare, în baza datelor statistice deținute în istoric.

Prin cercetarea noastră nu am stabilit aportul individualizat al fiecăruia dintre cele trei tipuri de audit practicate de către instituția supremă de audit din țara noastră, la cantitatea de informații referitoare la poziția financiară și performanța sectorului public și nici impactul avut prin diseminarea acestora, în mediul extern sectorului public sau asupra factorilor decidenți ai acestuia.

În urma efectuării acestei cercetări, am demonstrat că instituția supremă de audit din România se înscrie în trendul internațional al modului de lucru la nivelul instituțiilor supreme de audit iar, pentru a demonstra utilitatea acesteia ca instrument de diseminare a informațiilor ce privesc poziția și performanța financiară dar și asumarea răspunderii la nivelul entităților publice din România, am construit un sistem de indici cu trei vectori, pornind de la prevederile IPSAS și

cele ale reglementărilor contabile românești, pe care le-am completat cu un vector de performanță operațională, conceput în baza datelor existente la nivelul OECD. În continuare, am folosit acest sistem de indici, descris în prima parte a tezei noastre, la cercetarea și confirmarea faptului că SAI România asigură astfel de informații, venind în sprijinul terților interesați. Mai mult, am demonstrat și cuantificat, prin construirea unei regresii liniare simple, aportul suplimentar pe care auditul de conformitate și auditul performanței îl aduc, cu toate că metodologia de lucru a instituției reglementează faptul că numai auditul financiar urmărește formularea unei opinii asupra poziției și performanței financiare la nivelul entităților auditate.

În perioada 2011-2017, la nivelul domeniilor *Educație Națională, Sănătate Publică, Mediu și Agricultură*, abordările auditorilor publici externi asupra aspectelor ce oferă informații cu privire la poziția financiară nu au fost diferite semnificativ, astfel încât putem concluziona, ca răspuns la *Ipoteza derivată 1*, că pe parcursul derulării acțiunilor de audit, se abordează aspectele privind evaluarea poziției financiare la nivelul entităților auditate.

Pornind de la presupunerile *Ipotezei derivate 2*, concluzionăm că pe parcursul acțiunilor de audit de conformitate efectuate în perioada studiată, la nivelul aceluiași domenii, abordările auditorilor publici externi asupra aspectelor ce oferă informații cu privire la performanța financiară nu au fost diferite semnificativ, așa încât putem spune că aspectele privind performanța financiară au fost abordate la nivelul entităților auditate.

Pe parcursul acțiunilor de audit al performanței, efectuate în perioada 2011-2017, la nivelul domeniilor studiate, abordările auditorilor publici externe asupra aspectelor ce oferă informații cu privire la asumarea răspunderii nu au fost diferite semnificativ. Astfel, ca răspuns la *Ipoteza derivată 3*, concluzionăm că pe parcursul derulării acțiunilor de audit, se abordează aspectele privind evaluarea nivelului de îndeplinire a obiectivelor la nivelul entităților auditate.

Extrapolând informațiile obținute din analiza pe care am efectuat-o la nivelul celor patru domenii strategice incluse în eșantion, concluzionăm că instituția supremă de audit a pus, la dispoziția terților interesați, informații despre activele deținute sau administrate la nivelul sectorului public precum și informații despre datoriile curente și rezervele și fondurile aflate în patrimoniul public sau privat al statului.

Astfel, raportându-ne la o medie a indicilor abordați în activitatea instituției supreme de audit, cu privire la poziția financiară la nivelul perioadei 2011-2017, concluzionăm că sistemul de indici specifici a fost abordat în proporție de 55%.

La nivelul întregii perioade, terții interesați au avut acces, prin rapoartele instituției supreme de audit, la informații referitoare la performanța financiară a sectorului public, la un nivel ce reprezintă 37% din sistemul de indici prezentat în prima parte a acestui studiu. Informațiile cu privire la asumarea răspunderii la nivelul sectorului public, furnizate prin rapoartele de audit, acoperă 59% din sistemul de indici specifici construiți în studiul de față, având drept repere abordărilor instituțiilor supreme de audit din unele state membre OECD și standardele internaționale de contabilitate publică.

Comparând datele observate la nivelul celor patru domenii, observăm că rapoartele de audit ce vizează domeniul *Sănătății Publice* furnizează cele mai multe informații cu privire la poziția și performanța financiară, respectiv la asumarea răspunderii la nivelul entităților publice iar sectorul *Educație Națională*, cele mai puține. Factorii principali care au influențat în mod direct aceste rezultate au fost, pe de o parte, numărul de acțiuni de audit și raționamentul profesional al auditorilor, iar pe de altă parte, specificul domeniului auditat. Acțiunile de audit la nivelul domeniului *Sănătății Publice* au fost în număr mai mare, antrenând resurse importante din structurile teritoriale, pe când auditurile ce vizau domeniul *Educației Naționale* s-au realizat, mai degrabă, la nivel central, întrucât finanțarea învățământului preuniversitar s-a realizat, în ultimii ani, la nivelul consiliilor județene, din cote defalcate din impozit pe venit și taxa pe valoare adăugată, fără a se centraliza la nivelul ministerului.

Analizând la un nivel agregat datele colectate din cele patru domenii strategice studiate, prin extrapolare, concluzionăm că instituția supremă de audit a asigurat, prin rapoartele de audit, informații privind poziția financiară, prin evaluarea activelor deținute sau administrate la nivelul sectorului public, precum și a datoriilor acestuia. În plus, s-au asigurat unele informații referitoare la rezervele și fondurile sectorului public dar și alte date privind corectitudinea rezultatului patrimonial sau reportat.

Din analiza efectuată asupra informațiilor referitoare la performanța financiară, concluzionăm că instituția supremă de audit a pus la dispoziția terților interesați, informații despre cheltuielile și veniturile operaționale ale sectorului public dar și date referitoare la veniturile financiare și cheltuielile extraordinare, care dețin o pondere nesemnificativă în raport cu elementele de natură operațională. Însă prin specificul sectorului public, cheltuielile și veniturile financiare sau cele extraordinare reprezintă elemente care apar mai puțin frecvent în activitatea instituțiilor publice, astfel că putem considera că terții interesați au primit suficiente informații privind performanța financiară a sectorului public, întrucât cheltuielile și veniturile

operaționale reprezintă elementele principale ale sistemului de indici pe care l-am adoptat în studiul nostru, celelalte având un caracter ocazional în activitatea instituțiilor publice.

Astfel, informațiile privind cheltuielile și veniturile operaționale au reieșit, în principal, din auditurile efectuate în domeniile *Agricultură* și *Mediu*, în timp ce date cu privire la cheltuielile extraordinare, într-o proporție redusă, au reieșit din acțiunile de audit realizate la nivelul tuturor domeniilor din eșantion. Terții interesați au avut acces la informații privind veniturile financiare realizate la nivelul domeniilor *Mediu* și *Agricultură*.

Din analiza efectuată asupra informațiilor referitoare la asumarea răspunderii la nivelul sectorului public, concluzionăm că instituția supremă de audit a pus la dispoziția terților interesați, multe informații referitoare la implementarea regulamentelor și strategiilor ale sectorului public dar și unele date cu privire la sistemul de control intern managerial sau la planificare bugetară. Rapoartele de audit conțin destul de puțină informație ce vizează abordarea strategică, modul de realizare a execuției bugetare și modul de coordonare și comunicare la nivelul sectorului public.

Felul în care sectorul public își monitorizează și evaluează stadiu de îndeplinire a obiectivelor și indicatorii de rezultat, nu reiese din activitatea instituției supreme de audit din România. De asemenea, aceste documente nu conțin informații care să vizeze preocuparea sectorului de a prognoza tendințele viitoare ale mediului economico-social, ale furnizorilor de resurse sau ale beneficiarilor de servicii pe care sectorul public le prestează.

Cu toate că reglementările contabile românești nu sunt pe deplin armonizate cu IPSAS, apreciem că nivelul de armonizare a standardelor ce prezintă informații de interes furnizorii de resurse și beneficiarii de servicii prestate la nivelul sectorului public este satisfăcător însă este necesară dezvoltarea ariei auditabile, în sensul aprofundării abordărilor orientate către diseminarea informațiilor referitoare la poziția și performanța financiară, așa încât la nivelul țării noastre să se implementeze cât mai bine practicile internaționale de raportare contabilă și de audit public extern.

Pornind de la presupunerile *Ipotezei cercetării*, concluzionăm că informațiile cu privire la poziția și performanța financiară precum și cele privind asumarea răspunderii la nivelul entităților publice din România sunt puse, atât la dispoziția beneficiarilor de servicii prestate la nivelul sectorului public, cât și a furnizorilor de resurse utilizate în sensul prestării acestor servicii, prin activitatea instituției supreme de audit. Astfel, putem observa că, deși instituția supremă de audit din România nu își propune să exprime opinii cu privire la poziția,

performanța financiară și asumarea răspunderii la nivelul entităților publice, prin efectuarea acțiunilor de audit de conformitate și audit al performanței, rapoartele de audit încheiate în urma acestora oferă asemenea informații, *într-un cuantum de 31% în plus* față de cele asigurate prin auditul financiar, care reprezintă un tip de acțiune proiectată strict în acest scop și finalizată cu o opinie clară asupra poziției și performanței financiare. În plus, analizând funcția de regresie liniară, constatăm că rapoartele de audit de conformitate și cele de audit al performanței oferă un număr mediu de aproximativ 9,58 informații suplimentare asupra poziției și performanței financiare per raport.

2.5. PROPUNERI DE CERCETARE VIITOARE

Având în vedere limitele cercetării cu privire la aportul individualizat al fiecărui tip de audit la cantitatea de informații diseminate precum și la impactul avut asupra terților interesați, propunem continuarea cercetării în aceste direcții.

3. LISTA ABREVIERILOR

IPSAS	Standarde internaționale de contabilitate publică
INTOSAI	Standarde internaționale de audit public extern
OECD	Organizația pentru cooperare și dezvoltare economică
SAI	Instituția supremă de audit

INFORMAȚII
PERSONALEMihaela-Anda LĂCEANU

☎ 0722.153.624

✉ andastancioiu@yahoo.com

Sexul F | Data nașterii 17/01/1979 | Naționalitatea Română

EXPERIENȚA
PROFESIONALĂ

Ianuarie 2017 - prezent

Director (Auditor public extern)

Curtea de Conturi a României

Coordonarea acțiunilor de audit financiar, de conformitate și audit al performanței, la nivelul domeniilor Educație și Cercetare, Mediu, Ape și Păduri

16.10.2008 – 09.01.2017

Tipul sau sectorul de activitate Instituție supremă de audit

Sef serviciu/Director General

Agenția Națională de Administrare Fiscală-Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

- Inspecție Economico-Financiară
- Serviciul Contabilitatea Creantelor Bugetare
- Direcția Generală de Audit Public Intern

16.10.2002 – 15.10.2008

Tipul sau sectorul de activitate Administrație centrală

Analist financiar/Auditor public intern

Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor

- Structura de audit public intern
- Secretar al Plenului Oficiului

Tipul sau sectorul de activitate Administrație centrală

EDUCAȚIE ȘI FORMARE

Octombrie 2013 - prezent

Studii doctorale

Școala Doctorală Universitatea de stat Valahia-Târgoviște

- Domeniul Fundamental Științe Economice
- Domeniul Contabilitate

2008 - 2010

Master-Audit Intern in Institutii Publice

Universitatea Atheneum București

1997 - 2001

Licențiată în Economie

Academia de Studii Economice București, Facultatea Management

Competențe de comunicare

- Lucru în echipă, abilități de comunicare și înțelegere interpersonală;
- Abilități de comunicare interculturală, managementul conflictelor, negocieri, relații publice;
- Gândire analitică și strategică;
- Spirit de inițiativă, dinamism;
- Fire autodidactă, interesată în permanență de dezvoltarea aptitudinilor;
- Integritate și onestitate

1993 - 1997

Studii Liceale-Specializarea Informatică

Grupul Școlar Industrial Construcții de Mașini Balș, Olt

**COMPETENTE
PERSONALE**

Limba maternă

Română

Alte limbi străine cunoscute

 ENGLEZĂ
FRANCEZĂ

INTELEGERE		VORBIRE		SCRIERE
Ascultare	Citire	Participare la conversație	Discurs oral	
B1	B1	B1	B1	B1
A2	B2	A2	A2	A2

 Competențe organizaționale
manageriale

Capacitate de analiză și sinteză, de organizare, gestionare și cordonare a proiectelor orientate către rezultate;

Abilități deosebite de conducere și monitorizare, de negociere și mediere a conflictelor, precum și de cooperare în echipă de lucru multidisciplinară.

 Competențe dobândite la
locul de muncă

- O bună cunoaștere a proceselor decizionale la nivelul administrației publice centrale

Competențe digitale

- Abilități deosebite de comunicare și relaționare

AUTOEVALUARE

Procesarea informației	Comunicare	Creare de conținut	Securitate	Rezolvarea de probleme
Utilizator experimentat	Utilizator experimentat	Utilizator experimentat	Utilizator începător	Utilizator experimentat

Permis de conducere

- Cunoștințe avansate de operare MS Office
- Cunoștințe medii de programare (baze de date)
Categorii B.

LISTA DE LUCRĂRI PUBLICATE

DOCTORAND MIHAELA-ANDA LĂCEANU

Pe durata studiilor doctorale, am participat la un număr de patru conferințe științifice precum și la realizarea a șase articole publicate, cu privire la reglementările existente asupra raportărilor financiar-contabile, rezultat global, standarde internaționale de raportare financiară, evaluarea riscurilor și contextul de normalizare a contabilității precum și la impactul unei obligații fiscale asupra performanței entității.

Astfel, în anul 2014, prin articolul intitulat **“Predictibilitatea riscurilor în corelație cu informațiile oferite de modelul contabil”**, avansăm ideea că motorul dezvoltării este informația, încă dinaintea dezvoltării oricărei teorii în acest sens, obținută prin utilizarea unui aparat conceptual specific, în scopul filtrării unei mulțimi de date noi. Concluzia noastră a fost aceea că, în consecință, și contabilitatea este o disciplină informațională, care urmărește efectele unor fenomene economice asupra situației economico-financiare a unei entități și la nivelul performanței acesteia (*Autori: Munteanu, V., Copcinschi, L., Lăceanu, A., Luschi, C., Univers Strategic, anul V, nr.1(17), pag.41-47, 2014-8 pagini*).

Tot în anul 2014, am publicat și articolul cu titlul **“Raportarea financiară din perspectiva teoriilor de referință”**, în care am avansat ideea că standardele internaționale de contabilitate sunt rezultatul unei abordări logice deductive și urmăresc să răspundă nevoilor de informație ale investitorilor, pe când reglementările naționale au la bază o abordare inductivă și nu vizează în mod explicit să furnizeze informații vreunei categorii de beneficiari (*Autori: Munteanu, V., Copcinschi, L., Lăceanu, A., Luschi, C., Knowledge Horizons-Economics, Pro Universitaria, vol.6, No.1, pag.9-13, 2014-5 pagini*).

În anul 2015, am publicat articolul cu titlul **“Evaluarea riscurilor financiare în contextul normalizării contabile internaționale”**, care dezvoltă ideea că normalizarea a avut drept efect îmbunătățirea calității informațiilor contabile, în contextul unei intensificări a competitivității companiilor. Normalizarea este explicată ca o consecință a extinderii proceselor globale înregistrate la nivelul piețelor internaționale, la nivelul capitalului și al economiilor naționale, ce converg către construirea unui sistem unic de dezvoltare, având la rândul său consecințe în adoptarea unor strategii impuse de expunerea și competitivitatea ridicate (*Autori: Munteanu,*

V., Copcinschi, L., Lăceanu, A., Luschi, C., *Knowledge Horizons-Economics, Pro Universitaria*, vol.7, No.1, pag.14-16, 2015-3 pagini).

În același an, am publicat articolul cu titlul **“Rezultatul global, o nouă dimensiune în măsurarea rezultatelor financiare prin aplicarea IFRS”**, prin care avansăm ideea că globalizarea intensifică interacțiunea resurselor financiare sau materiale și chiar umane, între organizații din diferite state, cu implicații asupra creșterii numărului oportunităților de prelucrare și comunicare a informațiilor. În acest sens, se dorește introducerea unei raportări financiare unitare privind rezultatul global, care să asigure o convergență între standardele IFRS și standardele GAAP din SUA ridicate (*Autori: Munteanu, V., Copcinschi, L., Lăceanu, A., Luschi, C., Knowledge Horizons-Economics, Pro Universitaria*, vol.7, No.1, pag. 31-37, 2015-7 pagini).

În anul 2017, prin articolul cu titlul **“Considerații cu privire la implicațiile taxei pe valoarea adăugată asupra performanței entității”**, prin care dezvoltăm ideea că sistemul fiscal românesc nu vizează principiul stabilității, iar definiția termenilor de care se uzează în legislație impune o apreciere critică, fiind destul de complicată, în sensul aducerii prin definiție a unor noi și noi concepte, ce necesită și mai multe definiții ridicate (*Autori: Munteanu, V., Copcinschi, L., Lăceanu, A., Luschi, C., Knowledge Horizons-Economics, Pro Universitaria*, vol.78, No.4, pag.81-88, 2017-3 pagini).

Prin articolul **“Auditul intern-factor determinant în prevenirea și detectarea fraudelor financiar-contabile la nivelul entităților publice”**, publicat tot în anul 2017, se analizează dacă auditul intern asigură și garantează o imagine fidelă și reală asupra activelor, a pasivelor precum și asupra capitalurilor proprii, respectiv asupra situațiilor financiare , prin monitorizarea modului în care tranzacțiile și operațiunile contabile auditate reflectă într-un mod corect evenimentele cu implicații financiar-contabile care au avut loc dar și a probabilității ca acestea să fie distorsionate ridicate (*Autori: Munteanu, V., Copcinschi, L., Lăceanu, A., Luschi, C., Knowledge Horizons-Economics, Pro Universitaria*, vol.8, No.2, pag.14-21, 2017-8 pagini).

Am participat la o serie de conferințe științifice, mai jos enumerate:

- ❖ Conferința Națională cu Participare Internațională, Ediția a III a, “Conjuncturi și direcții noi în dezvoltarea economică”, organizată de Universitatea Creștină Dimitrie Cantemir din București-Institutul de Cercetări Științifice Multidisciplinare, în colaborare cu Academia Română-Institutul Național de Cercetări Economice Costin C. Kirițescu și

Centrul de Cercetări Financiare și Monetare Victor Slăvescu, în perioada 9-11 aprilie 2014;

- ❖ Conferința Națională cu Participare Internațională, Ediția I, “Politica fiscală a României și impactul ei asupra dezvoltării societății românești”, organizată de Universitatea Creștină Dimitrie Cantemir din București-Institutul de Cercetări Științifice Multidisciplinare, în colaborare cu Academia Română-Institutul Național de Cercetări Economice Costin C. Kirițescu și Centrul de Cercetări Financiare și Monetare Victor Slăvescu, în perioada 28-30 martie 2014;
- ❖ Conferința Națională cu Participare Internațională, Ediția a IV a, “Conjuncturi și direcții noi în dezvoltarea economică”, organizată de Universitatea Creștină Dimitrie Cantemir din București-Institutul de Cercetări Științifice Multidisciplinare, în colaborare cu Academia Română-Institutul Național de Cercetări Economice Costin C. Kirițescu și Centrul de Cercetări Financiare și Monetare Victor Slăvescu, în perioada 26-28 noiembrie 2014;
- ❖ Conferința Națională cu Participare Internațională, Ediția a II a, “Politica fiscală a României și impactul ei asupra dezvoltării societății românești”, organizată de Universitatea Creștină Dimitrie Cantemir din București-Institutul de Cercetări Științifice Multidisciplinare, în colaborare cu Academia Română-Institutul Național de Cercetări Economice Costin C. Kirițescu și Centrul de Cercetări Financiare și Monetare Victor Slăvescu, în perioada 25-27 martie 2015.



MINISTRY OF NATIONAL EDUCATION
"VALAHIA" UNIVERSITY OF TÂRGOVIȘTE
IOSUD – THE GRADUATE SCHOOL OF ECONOMIC AND
HUMANIST SCIENCES PhD
FUNDAMENTAL ECONOMIC SCIENCE
ACCOUNTANCY

EXECUTIVE SUMMARY

APPROACHES AND INSTRUMENTS FOR DISSEMINATING INFORMATION ON THE POSITION AND FINANCIAL PERFORMANCE OF THE PUBLIC SECTOR

**Phd COORDINATOR,
Professor PhD. Ion CUCUI**

**PhD STUDENT,
Mihaela-Anda LĂCEANU**

**TÂRGOVIȘTE
2020**

TABLE OF CONTENTS

- 1. KEY WORDS2
- 2. SUMMARY2
 - 2.1. OBJECTIVES AND ASSUMPTIONS OF RESEARCH2
 - 2.2. METHODOLOGY OF RESEARCH4
 - 2.3. THE STUDY STRUCTURE7
 - 2.4. CONCLUSIONS AND OWN CONTRIBUTIONS9
 - 2.5. PROPOSALS FOR FUTURE RESEARCH13
- 3. LIST OF ABBREVIATIONS14

1. KEY WORDS

Position and financial performance of the public sector, supreme audit institution, dissemination of information through audit reports, financial position indices, financial performance indices, liability indices.

2. SUMMARY

Our purpose was to know a scientific explanation of the information that reaches interested third parties about the position, financial performance and accountability at the level of public entities, presented both by the general purpose financial statements and by the special reports.

2.1. OBJECTIVES AND ASSUMPTIONS OF RESEARCH

The main question of our approach is whether information on financial position and performance as well as information regarding the degree of achievement of public sector objectives goes to interested third parties.

A more handy tool, at least at The Romanian level, is the reporting carried out by the supreme audit institution, within the limits of the approach, in the external public audit work, of areas of interest. In Romania, as a result of the adoption of international INTOSAI audit standards, external public audit actions mainly aim at assessing how the entity provides, through the financial statements drawn up, a true picture of the financial position and performance as well as the reality of the information presented in the budget implementation, the integrity of the assets under administration, the cost of budgetary programmes and compliance, the correctness, completeness and accuracy of the balances of the accounts.

Thus, the overall objective of our research is to develop the auditable area, by deepening approaches aimed to dissemination of information on financial position and performance, so that good practices are implemented at the level of our country and the derived objectives developed in the following six chapters of the paper are described below:

Specific objective 1 aims to highlight concepts and main trends in the field of public accounting and planned budgeting, manifested at international level, with a view to normalising accounting.

Specific objective 2 aims to understand the national context by knowing the concepts and the level of harmonisation of Romanian legislation with international accounting standards, as well as the role that the supreme audit institution has in assessing the financial position and performance of the public sector.

Specific objective 3 envisages understanding of the international context under consideration at OECD level, based on a study of a portfolio of ten Member States, on the role that SAIs play in the course of the three stages of the public policy cycle, i.e. in the policy formulation phase, in the implementation phase and in the evaluation and forecasting phase.

Specific objective 4 aims to position SAI Romania in the context of the audit approaches implemented in OECD Member States and to improve the way SAI Romania approaches public authorities in order to assess their financial position and performance.

Specific objective 5 aims to test how the SAI Romania approach, through financial audit, compliance audit and performance audit actions, which are reflected in issues related to the integrity of the assets, the accuracy and reality of the financial statements, the preparation of the revenue and expenditure budget, the quality of the economic-financial management, the creation and follow-up of own revenues, the economy, efficiency and effectiveness of the use of public resources as well as the development of the internal and managerial control system, constitutes, in fact, a sufficient perimeter for audit reports to provide relevant and sufficient information on the position and financial performance of a public authority.

Based on the paradoxes presented in our thesis, we formulated the secondary question of this approach: Does the Supreme Audit Institution in Romania provide conclusive information on the financial position and performance as well as information on the degree of achievement of the objectives of the public sector?

Considering the three types of audit adopted in the working methodology of the Supreme Audit Institution in Romania as well as the three components that summarise the indices relating to position, performance and accountability, defined in the Research Methodology, we have formulated the research hypotheses in a manner to correlate the number of derivative hypotheses with them.

The main hypothesis of the research:

Information on the position and financial performance as well as on liability at the level of public entities in Romania shall be made available, both to the beneficiaries of services provided at the level of the public sector and to the providers of resources used for the purpose of providing these services, through the work of the supreme audit institution.

Derivative hypothesis 1:

During the course of the financial audit actions, the aspects of the assessment of financial position and performance in the four areas analysed shall be approached;

Derivative hypothesis 2:

During the course of the compliance audit actions, the aspects of the assessment of financial position and performance in the four areas analysed shall be approached;

Derivative hypothesis 3:

During the performance audit actions, the evaluation aspects of financial position and performance at the level of the four areas analysed shall be approached.

2.2. METHODOLOGY OF RESEARCH

Our approach is based on rather extensive verification research, which is based on direct data collection, in the form of quantitative variables, using complex statistical tools. Through our study, we aimed to split problems into simple elements, so that they are better understood, on the basis of statistical analyses, with variables controlled a priori, in a given context.

Data collection was ensured by the adoption of a multi-angle collection model, in order to guarantee internal validation of research and to avoid significant analysis errors. The method used for data collection was the textual analysis of audit reports prepared at The SAI in the period 2011-2017, at the level of four areas of strategic interest for Romania. The data collected were encoded according to a system of indices and were processed by the recording method associated with textual analysis and observation. Their coding started from their allocation to one of the predetermined sections through the external public audit methodology adopted at SAI Romania level, by horizontal textual analysis, followed by a vertical textual analysis, in

the sense of allocating those sections to the component elements of our theory, namely the position and financial performance and the assumption of the responsibility of the public entity. Validation of research results is based on a number of six validation indicators obtained from the contextualization of the phenomenon through a multiple case study, on which we apply the observation method associated with the record method and textual analysis. Regarding the results, we have taken heed both the world of organisational action and the world of academic reflection, taking care to ensure the study with sufficient contextualization, clear and comprehensible text and to try to explain in as much detail as possible the procedure for data collection and analysis. Thus, contextualization was ensured by preliminary observation of the perimeter of the specific objectives pursued over a sufficient period of time (2011-2017), the evolution of the financial position and performance related to the same period, for a number of four areas of strategic interest of Romania.

Data collection: In terms of research strategy, we considered it appropriate to select a multiple case study in order to avoid too strong idiosyncrasy and to allow the existence of a potential to generalize. We considered that through this case study we could reveal a phenomenon that, without being a rare one, was not yet accessible to the scientific community. Taking a hypothetical-deductive approach, we specify that the characteristic approach is a diachronic one, which envisages a specific theme, with manifestations over time. The sample investigated was extracted from a total population of 18,728 external public audit actions. In determining the size of the groups investigated in our research, we considered that not all the information provided by the audit reports was of interest to the general public, so we considered it appropriate to separate the investigated community from the general importance of the audited areas and decided to build a group of four of the areas audited by applying a non-statistical method. Based on the situation of actions by types of audit during the period considered in our study, above, we considered selecting areas that correspond to the criterion 'strategic area of national interest', which is in the attention of the general public, to enable the understanding of information without the need for expert advice and to have been evaluated with all three categories of audit.

In this respect, we have established a sample of 778 external public audit actions at the level of four strategic areas of national interest, covering all categories of authorising officers, consisting of the three types of audit, as shown in the table below, which was obtained by grouping data by types of actions, by areas and by financial years. The chosen areas were *National Education, Public Health, Environment and Agriculture*.

Data encoding, as a technical operation authorising the classification of data into categories, was enriched during data collection and supplemented during data analysis. Thus, we have established a system of indices and indicators, as follows:

-indices for financial position: non-current assets, current assets, non-current debt, current debt, reserves and funds, outcome and deferred outcome;

-indices for financial performance: income from operational activity, expenditure from operational activity, income from financial activity, expenditure from financial activity, income from extraordinary activity, expenses from extraordinary activity;

-indices for accountability: strategic approach, budgetary planning, internal management control system, coordination and communication, budget implementation, implementation of regulations and controls, evaluation and monitoring of results and forecasting of future trends.

-validation indicators: absence or presence of an index, frequency of occurrence, weighted frequency, direction, intensity, co-emergence.

The processing of data obtained by the observation method associated with the recording method and textual analysis, considered, after their codification, the application of statistical tests to validate the derived hypotheses and the construction of a simple linear regression model for the validation of the main hypothesis.

Thus, for the derivative hypothesis 1, we applied the Anova (Single Factor) test and for the derivative hypotheses 2 and 3 we used the Jarque-Bera Test and the Anova Test (Single Factor). Starting from the fact known as SAI Romania provides opinions on the financial position and performance, formulated as a result of the implementation of financial audit reports, we have considered, by building a simple linear regression model, establishing a correlation between information on position, financial performance and accountability at the level of public entities that reach interested third parties and through compliance audit and performance audit actions, carried out by the Romanian Supreme Audit Institution. To this end, we calculated the Pearson coefficient and the coefficient of determination and graphically represented, through the Scatter Chart, the linear regression function, while knowing the predictions and residual values. Subsequently, we calculated the standard prediction error and proved the existence of statistical significance by applying a T-Test for both the slope and the intercept. Thus, we checked the existence and strength of a linear relationship between the two variables and quantified the

variation in information on position, financial performance and accountability due to the variation in the number of compliance and performance audit reports.

2.3. THE STUDY STRUCTURE

The scientific paper entitled "**Positions and tools for disseminating information on the position and financial performance of the public sector**", is structured into six chapters, which are preceded by an introduction and followed by conclusions, personal contributions, future research directions and a bibliography of 138 sources (114 books and articles, 24 other sources). This study contains 14 tables and 94 figures as well as 182 references to text.

In the first chapter, entitled "Determining factors of paradigm shift in the assessment of the financial position and performance of public entities", we sought to highlight the concepts and main trends, national and international, in the field of public accounting and planned budgeting, anchored in strategies, in order to establish a relevant benchmark for the conduct of the scientific process. We considered this to be a prerequisite for achieving the major desire to create added value to the existing scientific knowledge framework. This first chapter aims to develop the issues proposed by the specific objective 1, as set out above.

The second chapter, entitled "Supreme Audit Institution, a tool for assessing the financial position and performance of public entities", aims to develop the issues proposed by specific objective 2, deepening on the one hand the position of the national supreme audit institution and, on the other hand, analysing the role of a Supreme Audit Institution to support the processes of taking accountability of public entities on how to use resources.

The third chapter, entitled "Positions and convergences of SAIs in assessing the financial position and performance of public entities", aims to develop specific objectives 3 and 4, through a succession of elements and processes that have been considered by the SAIs in their work, in the international context of an analysis of the capacity of SAIs to support the processes of taking account of public entities on how to use of resources, through the exercise of assessments on strategic and budgetary planning, the implementation of public sector objectives, i.e. the establishment of risk management and evaluation and forecasting functions.

The fourth chapter, entitled "The need to validate derived assumptions in the context of linking audit reports with the concepts of position, financial performance and accountability", develops a first set of issues proposed by specific objective 5, testing and

validating derivative assumptions formulated in the first part of our study, using statistical methods for processing quantified data after the analysis we carried out on financial audit reports, compliance and performance included in the sample. In addition, this chapter describes the context of the conduct of audit actions by which information on position, financial form and accountability is disseminated at the level of the public sector.

Through the fifth chapter, entitled "Case study on the impact of financial, compliance and performance audit on information on financial position and performance as well as liability", we consider a second set of issues related to Specific Objective 5, by understanding the evolution of information on position, financial performance and accountability provided by audit reports drawn up at the level of the four areas analysed, compared to the evolution of the number of compliance and performance audit reports for the period 2011-2017. Thus, we will present the situation of the indices addressed for each component that we have defined in the Research Methodology, at the level of each area studied. At the level of this chapter we will present and process data collected from the annual audit reports of the Supreme Audit Institution, drawn up in the period 2011-2017, as these are necessary to validate the main hypothesis formulated in the first part of our study, by applying statistical methods. It should be noted that the idea we are pursuing was the genesis that, in a stated way, SAI Romania provides an opinion on the position and financial performance of public entities, only through financial audit reports.

In the sixth chapter, entitled "**Incidences of compliance and performance audit actions on position, financial performance and liability at the level of public entities**", we set out to develop the last step necessary for the development of specific objective 5. In this respect, we investigate whether there is a dependency relationship between the compliance and performance audit, on the one hand, and the information on the financial position and performance of the public sector in our country, on the other hand, and we study the form of dependence between them, analysing the impact of the compliance and performance audit on information on the position and financial performance of the public sector in our country, by using the statistical-econometric model of simple linear regression.

2.4. CONCLUSIONS AND OWN CONTRIBUTIONS

At international level, the assessment of the financial position and performance of the public sector implies the need to provide useful information, both to the suppliers of resources consumed in this sector and to the beneficiaries of public services provided, as well as to those interested in the liability of the entity or involved in the decision-making process. The main tasks of the SAIs are usually aimed at verifying the accounts and complying with the relevant laws, so that the SAIs provide interested third parties with information about the processes carried out in the implementation phase of public policies.

SAIs are perceived as institutions with a significant role in the evaluation of public entities, in the form of financial audit rather than in the form of the evaluation of strategic and budgetary planning or evaluation and forecasting activities. The supreme audit institution in our country is part of this international trend, as is apparent from its positioning in the context of the audit approaches implemented in the OECD Member States.

Thus, information on the position and financial performance as well as on the degree of achievement of the objectives of the public sector reaches interested third parties, in a first phase, by drawing up the financial statements of public entities in Romania. However, their satisfaction is influenced, firstly, by the level of knowledge of the accounting discipline, so that it can understand them and, on the other hand, by the rigour which the entity concerned has demonstrated in complying with legal and methodological provisions, at the level of specific processes or even in drawing up financial statements.

A first technical and economic advantage is generated by the close interdependence between the needs of interested third parties in the external environment as well as those of public sector decision-makers, on the one hand, and the tasks of the supreme audit institution, the achievement of which can provide useful information on the financial and performance, financial or operational, of the public sector. The Supreme Audit Institution therefore becomes a tool for assessing and disseminating information on financial position and performance (financial and operational) recorded at public sector level. The second advantage lies in the fact that there is a demonstrated similarity that allows the construction and use of the index system used in our research, based on both international standards and Romanian public accounting regulations. A third advantage of our research is that although the Supreme Audit Institution has not carried out compliance and performance audit actions in order to disseminate some

information on the position and financial performance of the public sector, however interested third parties have received 31% more such information than the Supreme Audit Institution has proposed.

However, our research also reveals disadvantages, generated by the fact that the supreme audit institution considered only a part of the system of indices analysed, usually focusing on the verification of assets and liabilities as well as compliance with the relevant regulations and the evaluation of the internal management control system. The auditors were not concerned with assessing the strategic and budgetary planning, coordination of the audited domain or how to assess the extent to which the predetermined targets at public sector level were met. Nor were issues addressed to how future needs are forecasted, based on historical statistical data.

Through our research we have not established the individualised contribution of each of the three types of audit scans practiced by the supreme audit institution in our country, the amount of information on the financial position and performance of the public sector, nor the impact it has on disseminating it, in the external environment of the public sector or on its decision-makers.

Following this research, we have demonstrated that the Romanian supreme audit institution is part of the international trend of working at the level of the Supreme Audit Institutions and, in order to demonstrate its usefulness as a tool for disseminating information concerning financial position and performance as well as accounting for public entities in Romania, we have built a system of indices with three vectors, starting from the IPSAS provisions and those of the Romanian accounting regulations, which we have supplemented with an operational performance vector, designed on the basis of existing data at OECD level. Next, we used this index system, described in the first part of our thesis, to research and confirm that SAI Romania provides such information, supporting interested third parties. Furthermore, we have demonstrated and quantified, by building a simple linear regression, the additional contribution that the compliance audit and performance audit make, although the institution's working methodology regulates the fact that only the financial audit seeks to formulate an opinion on the financial position and performance at the level of the audited entities.

In the period 2011-2017, at the level of the areas of National Education, Public Health, Environment and Agriculture, the approaches of external public auditors on the aspects providing information on the financial position were not significantly different, so we can conclude, in response to The Derivative Hypothesis 1, that during the course of the audit

actions, the issues concerning the evaluation of the financial position at the level of the audited entities are addressed.

Based on the assumptions of Derivative Hypothesis 2, we conclude that during the compliance audit actions carried out during the period studied, at the level of the same areas, the approaches of external public auditors on the issues providing information on financial performance were not significantly different, so we can say that the financial performance aspects were addressed at the level of the audited entities.

During the performance audit actions carried out in the period 2011-2017, at the level of the areas studied, the approaches of external public auditors on the issues providing information on accountability were not significantly different. Thus, in response to Derivative Hypothesis 3, we conclude that during the course of the audit actions, the issues relating to the assessment of the level of achievement of the objectives at the level of the audited entities are addressed.

Extrapolating the information obtained from the analysis, we carried out at the level of the four strategic areas included in the sample, we conclude that the Supreme Audit Institution has made available to interested third parties information about assets held or managed at public sector level as well as information on current liabilities and reserves and funds in the public or private assets of the State.

Thus, in reference to an average of the indices addressed in the work of the Supreme Audit Institution, on the financial position at the level of the period 2011-2017, we conclude that the system of specific indices has been addressed at a rate of 55%.

Throughout the period, interested third parties had access, through the reports of the Supreme Audit Institution, to information on the financial performance of the public sector, at a level representing 37% of the index system presented in the first part of this study. Public sector accountability information provided by audit reports covers 59% of the system of specific indices built in this study, with the approaches of SAIs in some OECD Member States and international public accounting standards as benchmarks.

Comparing the data observed at the level of the four areas, we note that the audit reports on the field of *Public Health* provide the most information on the financial position and performance, i.e. the assumption of responsibility at the level of public entities and the *National Education* sector, the fewest. The main factors that directly influenced these results were, on the one hand, the number of audit actions and the professional reasoning of the auditors and, on the other

hand, the specifics of the audited field. Audit actions at the level of *Public Health* have been in greater numbers, training important resources in territorial structures, while audits related to the field of *National Education* were carried out, rather, at the central level, since the financing of pre-university education has been carried out in recent years at the level of county councils, from shares broken down by income tax and value added tax, without being centralized at the level of the ministry.

Analyzing at an aggregate level the data collected from the four strategic areas studied, by extrapolation, we conclude that the Supreme Audit Institution has provided, through audit reports, information on the financial position, by assessing the assets held or managed at the level of the public sector, as well as its liabilities. In addition, some information on public sector reserves and funds was provided, as well as other data on the correctness of the property result or carried forward.

From its analysis of financial performance information, we conclude that the Supreme Audit Institution has made available to interested third parties information on public sector expenditure and operational revenues, as well as data on extraordinary financial and expenditure, which have an insignificant share of operational elements. However, by the specific nature of the public sector, financial or extraordinary expenditure and revenue are elements that appear less frequently in the activity of public institutions, so we can consider that interested third parties have received sufficient information on the financial performance of the public sector, since operational expenditure and revenue spending and revenue spending and operating revenues are the main elements of the index system that we have adopted in our study, the others being occasional in the work of public institutions.

Thus, the information on operational expenditure and revenue spent mainly from audits carried out in the fields of *Agriculture* and *Environment*, while data on extraordinary expenditure, in a small proportion, emerged from the audit actions carried out in all areas of the sample. Interested third parties had access to information on financial income at the level of the *Environment* and *Agriculture* areas.

From the analysis carried out on information on public sector accountability, we conclude that the supreme audit institution has provided interested third parties with a lot of information on the implementation of public sector regulations and strategies, as well as some data on the internal management control system or budgetary planning. The audit reports contain quite

little information on the strategic approach, how to implement the budget and how to coordinate and communicate at public sector level.

The way in which the public sector monitors and evaluates the state of achievement of the objectives and the outcome indicators does not emerge from the work of the Supreme Audit Institution in Romania. These documents also do not contain information addressing the sector's concern to forecast future trends in the economic and social environment, resource providers or recipients of services that the public sector provides.

Although the Romanian accounting regulations are not fully harmonised with IPSAS, we consider that the level of harmonisation of standards of interest to resource providers and beneficiaries of services provided at public sector level is satisfactory, but it is necessary to develop the auditable area, in order to deepen approaches aimed at disseminating information on financial position and performance, so that international accounting and public audit practices are best implemented at the level of our country.

On the basis of the assumptions of the Research Hypothesis, we conclude that information on the financial position and performance as well as on liability at the level of public entities in Romania is made available, both to the beneficiaries of services provided at the level of the public sector and to the providers of resources used for the purpose of providing these services, through the activity of the supreme audit institution. Thus, we can observe that, although the Supreme Audit Institution in Romania does not intend to express opinions on the position, financial performance and accountability at the level of public entities, by carrying out compliance audit and performance audit actions, the audit reports concluded as a result of them provide such information, in an amount of 31% in addition to those provided by the financial audit, which is a type of action designed strictly for this purpose and concluded with a clear opinion on financial position and performance. In addition, looking at the linear regression function, we find that compliance and performance audit reports provide an average of approximately 9.58 additional information on financial position and performance per report.

2.5. PROPOSALS FOR FUTURE RESEARCH

In view of the limitations of research on the individualised contribution of each type of audit to the amount of information disseminated and the impact on interested third parties, we propose to continue the research in these directions.

3. LIST OF ABBREVIATIONS

IPSAS	International Public Accounting Standards
INTOSAI	International External Public Audit Standards
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
SAI	Supreme Audit Institution

PERSONAL
INFORMATIONMihaela-Anda LĂCEANU

☎ 0722.153.624

✉ andastancioiu@yahoo.com

Sex F | Birth Date 17/01/1979 | Nationality Romanian

PROFESSIONAL
EXPERIENCE

January 2017 - present

Director (External Public Auditor)

The Romanian Court of Accounts

Coordination of financial audit, compliance and audit actions of the performance, in the field of Education and Research, Environment, Waters and Forests

16.10.2008 – 09.01.2017

▪ Type or sector of activity Supreme Audit Institution

Chief department/General Director

National Agency for Tax Administration-Directorate-General for the Administration of Large Taxpayers

▪▪ Economic and Financial Inspection

▪▪ Accounting Service of Budgetary Claims

▪▪ Directorate-General for Internal Public Audit

16.10.2002 – 15.10.2008

▪ Type or sector of activity Central Administration

▪ Financial Analyst/Internal Public Auditor

▪ National Office for the Prevention and Combating of Money Laundering

▪▪ Internal public audit structure

▪▪ Secretary of the Plenary of the Office

▪ Type or sector of activity Central Administration

EDUCATION AND
FORMATION

October 2013 - present

▪ Doctoral Studies

Valahia-Târgoviste State University Doctoral School

2008 - 2010

▪ Fundamental Economic Sciences, Accounting

▪ Atheneum University Bucharest

1997 - 2001

Master-Internal Audit in Public Institutions

▪ Academy of Economic Studies of Bucharest

Bachelor of Economics

1993 - 1997

▪ High School Studies-Informatics Specialization

Industrial School Group Construction of Machines -Balș, Olt

PERSONAL SKILLS

Communicating skills

- Team work, communication skills and interpersonal understanding;
- Intercultural communication skills, conflict management, negotiations, public relations;
- Analytical and strategic thinking;
- Spirit of initiative, dynamism;
- Self-taught yarns, always interested in skills development;
- Integrity and honesty

Native language

Romanian

Other foreign languages

ENGLISH
FRENCH

UNDERSTANDING		TALKING		WRITING
Listening	Reading	Participation in the conversation	Speech	
B1	B1	B1	B1	B1
A2	B2	A2	A2	A2

Management skills

Capacity for analysis and synthesis, organisation, management and coordination of results-oriented projects;

Special leadership and monitoring skills, conflict negotiation and mediation, as well as cooperation in the multidisciplinary working team.

▪ Skills acquired at work

▪ A good knowledge of decision-making processes at the level of central public administration

▪ Special communication and networking skills

Digital skills

Self assessment				
Processing information	Communication	Create Content	Security	Solving issues
Experienced user	Experienced user	Experienced user	Beginner	Experienced user

- Advanced MS Office Operating Knowledge
- Average Programming Knowledge (Databases)
Category B

Driving license