



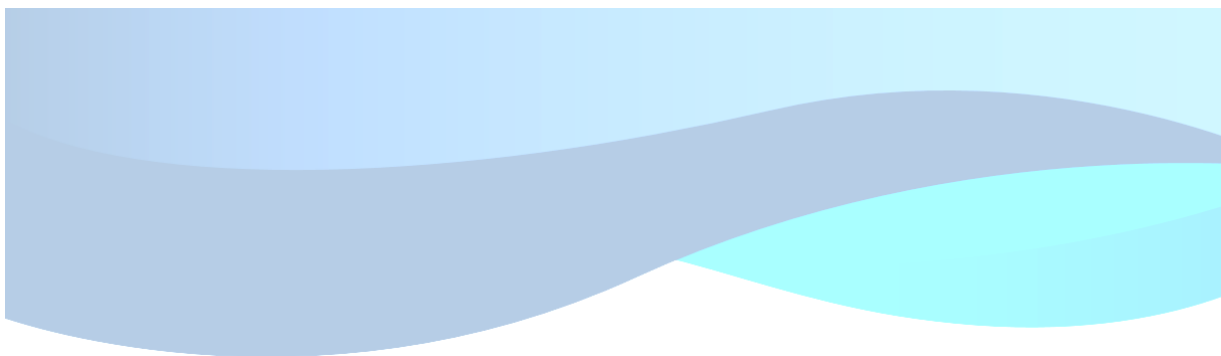
MINISTERUL EDUCAȚIEI
UNIVERSITATEA „VALAHIA” din TARGOVIȘTE
IOSUD – ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI UMANISTE
DOMENIUL FUNDAMENTAL ȘTIINȚE ECONOMICE
DOMENIUL CONTABILITATE

**POSSIBILITĂȚI DE PERFEȚIONARE A
CONTROLULUI INTERN ȘI AUDITULUI INTERN
LA ENTITĂȚILE PUBLICE
PRIN PRISMA CERINȚELOR AUDITULUI
EXTERN EXERCITAT DE CURTEA DE CONTURI**

**CONDUCĂTOR DE DOCTORAT:
Prof.univ.dr. Victor MUNTEANU**

**DOCTORAND:
Gabriela (GIUREA) MANGU**

**TÂRGOVIȘTE
2023**



Mulțumiri

Iată că a sosit momentul mult așteptat, dar și cel mai emoționant asociat școlii doctorale, momentul încheierii unei etape de acumulare cognitivă în domeniul economic cu focusare în sferile contabilității, controlului financiar, auditului intern și auditului extern dedicate stimulării întăririi disciplinei economico-financiare la nivelul entităților publice.

*Datorez succesul prezentului demers științific concretizat în prezenta teză de doctorat intitulată: **Posibilități de perfecționare a controlului intern și auditului intern la entitățile publice prin prisma cerințelor auditului extern exercitat de Curtea de Conturi**, domnului Prof.univ.dr. Victor MUNTEANU, un intelectual generos, care a crezut în mine deși nu am lucrat împreună de la începutul acestui proiect, implicându-se atât profesional cât și emoțional și încurajându-mă în momentele critice. Mai mult decât atât, domnul Prof.univ.dr. Victor MUNTEANU a înțeles scopul meu, dar și viziunea mea asupra subiectului supus dezbaterii prezentului demers științific contribuind fără echivoc la succesul meu și aducerea în plan real a acestui vis.*

Mulțumiri speciale aduc profesorilor mei de la școala doctorală care au contribuit la șlefuirea mea profesională prin contribuții teoretice, metodologice și aplicative, asigurându-mi coerență în cunoaștere și acțiune.

Nu în ultimul rând vreau să mulțumesc familiei mele care constant m-a susținut, încurajat și tolerat.

Gabriela (GIUREA) MANGU

Târgoviște, 2023

CUPRINS

	Pag.
Mulțumiri	2
Cuprins	3
Cuvinte cheie	3
1. Stadiul și interesul actual al cunoașterii – argumente ale demersului științific	4
2. Motivarea cercetării științifice	7
3. Obiectivele cercetării științifice și ipotezele de lucru	8
4. Metodologia cercetării științifice	10
5. Conținutul lucrării – structură	12
6. Diseminarea rezultatelor cercetării științifice	16
7. Concluzii finale, contribuții proprii limitele cercetării, diseminarea rezultatelor cercetării, direcții și acțiuni viitoare	18
8. Cuprinsul tezei de doctorat	40
9. Curriculum Vitae	46

Cuvinte cheie:

Audit intern; audit extern; autoevaluare SCIM; conformitate; control intern; Curtea de Conturi; deficiențe; entitate publică; evaluare externă SCIM; eficiență; eficacitate; economicitate; eficiența SCIM; eficiența auditului intern; funcția strategică și de conformitate a auditului intern; guvernanză corporativă; management; managementul riscurilor; performanță; proces decizional; risc; responsabilitate; sistemul de control intern managerial (SCIM); standarde; vulnerabilități SCIM.

1. Stadiul și interesul actual al cunoașterii – argumente ale demersului științific

Controlul intern este o activitate desfășurată de conducerea unei organizații, Consiliul de Administrație (CA) și angajații acesteia, responsabili să furnizeze o asigurare adecvată cu privire la realizarea obiectivelor strategice, operaționale, de conformitate și financiare. Astfel, rolul controlului intern este de a furniza elementul cheie în vederea realizării obiectivelor entității, indiferent de dimensiunea acesteia. **Controlul intern managerial** se reflectă în răspunderea conducerii entităților publice, care are atribuții în proiectarea, implementarea și dezvoltarea permanentă a acestuia, în conformitate cu obiectivele propuse și cu legislația specifică, având ca scop asigurarea gestionării resurselor într-o manieră economică, eficientă și eficace. Acest tip de control se referă la **riscurile** care pot influența modelul de afaceri al entității. Rolul său este de a se **asigura că managementul financiar și sustenabilitatea entității sunt viguroase**.

Într-o definiție larg adoptată a controlului managerial, Anthony R.N.¹ a sugerat că există o ierarhie a planificării controlului, în care planificarea strategică, controlul managerial și controlul operațional sunt separate. Planificarea strategică are loc la nivel global, luând decizii asupra obiectivelor organizației și a resurselor necesare pentru atingerea acestor obiective. Controlul managerial este utilizat pentru a se asigura că resursele sunt utilizate în mod eficient în atingerea obiectivelor organizației. Controlul operațional asigură îndeplinirea eficientă a sarcinilor specifice. În sectorul guvernamental de la nivel internațional, **auditul intern** a fost legat de actualul Corp de Control Instituțional. În prim plan s-a situat **auditul extern ca mijloc și instrument de perfecționare a auditului intern** organizat la nivelul entității publice, în conexiune cu consolidarea **SCIM** cu **influență semnificativă** asupra **procesului decizional**, în circumstanțele impuse de cerințele **gubernanței corporative**.

Conținutul prezentului demers științific a fost elaborat în concordanță cu o serie de lucrări, studii și articole apărute în literatura de specialitate internațională și națională, care ne-au atras atenția asupra acestui domeniu vast și de mare interes, dintre care cele mai relevante din perspectivele controlului intern și auditului intern, le considerăm a fi:

- Bortone Ași Roșaj M.,² apreciază sistemele de **control intern** ale entităților de stat

¹ Anthony, R. N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, Boston Graduate School of Business Administration, Harvard University, (1965);

² Bortone N.C.A., & Rojas Z.E.M., *Los sistemas de control interno en los entes descentralizados estatales y municipales desde la perspectiva COSO. Visión gerencial*, (1), 5-17, (2010);

descentralizate și municipale, din perspectiva modelului conceptual COSO în direcția constatării sistemelor de control ale acestor organizații cu standardul menționat, prin identificarea punctelor forte și a punctele slabe.

- Potrivit Arwinge O.³, **caracteristicile particulare ale controlului intern**, rezidă din atributul acestuia ca **mijloc de asigurare a calității raportării financiare**, dar și modalitatea de prevenire și **depistare a activității frauduloase** ce poate avea atât la nivelul organizațiilor publice, dar și private.
- Graham L.⁴ prezintă o amplă abordare a **conformității controlului intern** și a **auditului intern** în acord cu unul dintre cele mai adecvate cadre, respectiv **COSO**, îndrumând atât auditorii cât și managerii entităților cum să documenteze și să testeze controalele interne. Astfel, modelul COSO, prezentat de autor, vizează dezbateri asupra celor șaptesprezece principii fiecare dintre ele explicate în detaliu pentru a ajuta cititorii să înțeleagă cele mai bune practici noi și emergente pentru eficiență și eficacitate.
- Constantin D., Culea M.S., & Cristache N.⁵, tratează **rolul sistemului de control intern managerial în prevenirea și detectarea fraudei** cu scopul atingerii obiectivelor specifice entității în termeni de legalitate, performanță și transparență.
- Carataș A.M.⁶, a dedicat o lucrare concentrată exclusiv pe abordarea adecvată a **auditului intern**, dar și a **controlului intern** în parametrii funcționării culturii organizaționale la nivelul entităților economice, observând faptul că, în perioada actuală, la nivel național, **există manageri care nu dovedesc preocuparea** necesară în direcțiile precizate.
- Oprean I.⁷, prezintă o amplă dezbateri asupra **controlului intern și auditului intern** în contextul **governanței corporative**.
- Dănescu T., Prozan M.⁸, tratează **auditul intern** din perspectiva interferențelor create între teoria și practica acestuia. Totodată, autorii s-au concentrat pe activitatea de **control intern** în sfera de aplicare a auditului intern conexas-o cu **rolul** acestuia în **governanța**

³ Arwinge O., *Internal control: a study of the concept and themes of internal control (Doctoral dissertation, Linköping University Electronic Press)*, (2010);

⁴ https://www.books-express.ro/internal-control-audit-and-compliance-documentation-and-testing-under-the-new-coso-framework/p/kff.9781118996218?gad=1&gclid=CjwKCAjwpayjBhAnEiwA-Zena_wuh1kDGyulVIY0K7nKiWABHT5KUJWtPSfbSbk4JZXPOstTOASFmRoCO90QAvD_BwE, Hoboken, United States, septembrie2022;

⁵ Constantin D., Culea M.S., & Cristache N., *Internal Managerial Control-Perspectives on Some Modern Methods of Reducing the Risk of Fraud in Public Administration. Annals of the University Dunarea de Jos of Galati: Fascicle: I, Economics & Applied Informatics*, 28(2), (2022);

⁶ Carataș M.A., *Audit intern, control intern și cultură organizațională*, Editura Economică, (2020);

⁷ https://file.ucdc.ro/cursuri/21_2_5416_Control_si_audit_intern_Prof_dr_Ioan_Oprean.pdf septembrie2022;

⁸ Dănescu T., Prozan M., *Auditul intern. Interferențe între teorie și practică*. Editura Economică, (2019);

corporativă.

- Lucrarea autorilor Morariu A., Suciuc GH., Stoian F.⁹, reprezintă o consistentă abordare a **auditului intern** și importanței acestuia în **gubernanța corporativă**, subiect esențial cu obiectul prezentei cercetări științifice.
- Potrivit autorilor Zecheru V. și Năstase M.¹⁰, am beneficiat de cunoașterea unei abordări de natură tehnică în ceea ce privește **complexitatea problematicii auditului intern din perspectiva analizei și evaluării managementului** unei entități pentru a da **asigurări asupra bonității** acesteia.
- Lucrarea profesorului Munteanu V. (coordonator)¹¹, reprezintă o **bază informațională atât pentru practicienii din domeniul auditului intern**, cât și **managerii entităților publice** cu extensie către specialiștii din domeniul contabilității.
- Potrivit Littan S.¹², **raportarea în sistem corporativ** a informațiilor privind sustenabilitatea continuă să câștige în popularitate, practica încă nu este standardizată. Deși nu este un cadru de raportare a sustenabilității în sine, **COSO** oferă o posibilă direcție de parcurs entităților care doresc să-și ajusteze procesele interne pentru a permite raportarea utilă a informațiilor privind sustenabilitatea, dar și formularea beneficiilor aplicării principiilor cadrului în discuție.
- Autorii Furtună C., și Ciucioi A.¹³ realizează o amplă expunere privitoare la rolul auditului intern în era transformării continue, poziționat între pilonii strategici ai entității publice. Subiectul lucrării se concentrează pe trei direcții vizibile ale mediului economic, respectiv gubernanța corporativă, gestionarea riscurilor și nu în ultimul rând controlul intern, care sunt de un interes larg pentru autorități, acționari și publicul larg. Mai mult decât atât, lucrarea în discuție *”oferă o perspectivă de ansamblu asupra priorităților identificate de către companii în sfera auditului intern și urmărește să releve oportunități de îmbunătățire a eficienței și eficacității activității departamentelor de audit intern”*¹⁴. Realizarea prezentei cercetării are la bază studiul aprofundat al literaturii de specialitate,

⁹ Morariu A, Suciuc Gh., Stoian F., *Audit intern și gubernanță corporativă*, Editura Universitară, 2008;

¹⁰ Zecheru V., Năstase M., *Managementul ”Obiect” de audit intern . Sinteze teoretico-metodologice, proceduri utilizabile și aplicații*, Editura Economică, 2005;

¹¹ Munteanu V., Zuca M., Zuca Șt., *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice*, Editura Wolterskluwer 2010;

¹² <https://www.cpajournal.com/2019/07/29/the-coso-internal-control-framework-and-sustainability-reporting/> septembrie2022;

¹³ Furtună C., Ciucioi A., *Auditul intern în era transformării continue. Sondaj de opinie a auditorilor interni din România*, Revista Audit financiar, XVII, nr. 3(155)/2019, 353-373;

¹⁴ Furtună C., Ciucioi A., *Auditul intern în era transformării continue. Sondaj de opinie a auditorilor interni din România*, Revista Audit financiar, XVII, nr. 3(155)/2019, 353-373;

în vederea fundamentării termenilor și conceptelor teoretice, bazându-se totodată și pe lacunele identificate la nivel practic în baza cercetărilor empirice efectuate la nivelul entităților publice din România.

2. Motivarea cercetării științifice

Modernizarea, globalizarea economiei și **concurența** în mediul organizațional au contribuit la generarea **necesității de a proiecta, aproba și implementa** diverse proceduri de **control intern**, cu scopul de a asigura pe cât posibil **conduita ordonată a entităților publice** și private, acesta fiind unul dintre principalele scopuri ale managementului organizațional.

În acest context, singurul mod de a face față și de a supraviețui noului mediu de afaceri îl reprezintă adoptarea unor **strategii orientate spre evoluție și dezvoltare**, în care entitățile să demonstreze receptivitate și adaptabilitate la schimbări, motiv pentru care este esențial ca aceste entități să fie competitive, să prezinte flexibilitate în modul de organizare a activității.

Pentru managementul administrativ modern al unei entități publice, înțelegerea adecvată a importanței unui **sistem de control intern** și a unei structuri specifice **auditului intern** sunt factori cheie în obiectivul utilizării eficiente și eficace a resurselor, în corelație cu mecanismele guvernantei corporative. Prin urmare, se consideră că toate entitățile trebuie să aibă un **control intern adecvat**, deoarece prin gestionarea corectă a activității poate fi evaluat stilul de management al acesteia, permițând depistarea eventualelor probleme în cadrul proceselor. Totodată, se pune accentul și pe **rolul auditului intern** în a se asigura că **managementul riscurilor, guvernanta și procesele de control intern ale unei entități funcționează eficient**.

Progresele tehnologice schimbă rapid nu numai modul în care entitățile funcționează, ci și modul în care funcția de audit intern abordează riscurile și controalele. **Noile instrumente digitale permit, în condițiile actuale, departamentelor de audit intern să dezvolte noi capacități și să opereze mai eficient, permițându-le să gestioneze riscurile strategice și să se concentreze pe activități cu valoare adăugată relevantă.**

În fața acestor noi provocări entitățile publice încep să recunoască valoarea pe care le-o aduce auditul intern și să înțeleagă rolul controlului intern managerial, însă în această nouă realitate, este important să se păstreze accentul pe activitățile de bază ale auditorilor interni, mai ales că funcția s-a adaptat la un model mai flexibil de evaluare și analiză a riscurilor.

Sistemul de Control Intern Managerial (SCIM) constituie suportul fundamental care trebuie să asigure și **garanteze îndeplinirea obiectivelor și scopurilor** pe care fiecare dintre

entitățile publice și le propun a fi atinse în ansamblul rezultatelor înregistrate. Aceasta trebuie să fie privită, nu doar ca modalitate de stabilire a unei dezvoltări adecvate la nivel intern, ci ca o cale de stabilire a unei poziții mai bune, într-un context instituțional din ce în ce mai competitiv, poziție ce trebuie menținută și dezvoltată prin satisfacerea cerințelor și necesităților utilizatorilor săi. În prezent, evaluarea constantă a SCIM trebuie să fie o preocupare constantă a persoanelor responsabile de managementul entității publice, pentru a face față realizării unui audit intern care în sens larg ajunge să conducă la examinarea obiectivă, sistematică, profesională și independentă a activității entității publice.

Scopul **auditului intern** este de a oferi o evaluare independentă și profesională a performanței și entităților publice din România, având ca scop îmbunătățirea managementului administrativ, utilizarea resurselor, transparența activităților acestora și responsabilitate, verificând respectarea obiectivelor și scopurilor indicate expres în planurile lor de funcționare instituționale satisfăcând permanent cerințele **gubernanței corporative**.

3. Obiectivele cercetării științifice și ipotezele de lucru

Demararea unei cercetări științifice presupune, mai întâi de toate, stabilirea unei întrebări generale care să evidențieze în mod clar, realist și pertinent problematica abordată¹⁵. Astfel, și în cazul prezentei cercetări, s-a impus formularea întrebării centrale în jurul căreia gravitează întregul demers științific, în concordanță cu problema identificată, după cum urmează: **Procesul decizional al entităților publice este stimulat prin influența auditului public extern al Curții de Conturi asupra sistemului de control intern managerial (SCIM) și activității de audit intern?**

Prezenta cercetare științifică prezintă o perspectivă obiectivă asupra viabilității actualului SCIM existent la nivelul entităților publice din România și a performanței funcției de audit intern, acordând o atenție suplimentară propunerilor de optimizare și perfecționare a acestora prin prisma recomandărilor auditorilor externi ai Curții de Conturi a României.

Obiectivul general al demersului științific a fost definit astfel: **Identificarea prin cercetare conceptuală și aplicativă a posibilităților de perfecționare a sistemului de control intern managerial (SCIM) corelat cu activitatea de audit intern la entitățile publice prin prisma cerințelor auditului public extern exercitat de către Curtea de Conturi în direcția performării procesului decizional.**

¹⁵ Nicolescu M., Vasile N., *Epistemologie. Perspectiva interdisciplinară*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2011;

Obiectivul general al cercetării a fost structurat în următoarele **obiective operaționale**:

Obiectivul nr. 1: **Identificarea și evaluarea influenței controlului intern managerial asupra calității procesului decizional realizat la nivelul entității publice în condițiile guvernantei corporative.**

Obiectivul nr. 2: **Evaluarea dimensiunii funcției strategice și de conformitate a auditului intern la nivelul entității publice în circumstanțele create de guvernanta corporativă.**

Obiectivul nr. 3: **Evaluarea integrată a Sistemul de Control Intern Managerial (SCIM) vs. audit intern exercitate la entitățile publice din perspectiva exigențelor auditului public extern al Curții de Conturi a României.**

Aceste obiective au avut drept scop atingerea scopului cercetării, respectiv:

i) evaluarea impactului auditului public extern al Curții de Conturi asupra funcționării și eficienței SCIM-ului și a auditului intern la entitățile publice;

ii) identificarea principalelor vulnerabilități ale sistemelor de control intern managerial existente la nivelul entităților publice pe baza deficiențelor constatate de auditorii publici externi ai Curții de Conturi și consemnate în rapoartele anuale ale acesteia.

Ipoteza de cercetare a reprezentat punctul de plecare al cercetării științifice aplicative. În cadrul prezentului demers științific a fost formulată următoarea ipoteză generală în concordanță cu problematica identificată a cercetării: **Sistemul de control intern managerial (SCIM) și auditul intern, prin exercitarea auditului public extern al Curții de Conturi, pot fi perfecționate și genera beneficii în desfășurarea procesului decizional al entității publice auditate.**

Ipotezele de lucru asociate obiectivelor operaționale au fost formulate astfel:

Ipotezele de lucru asociate Obiectivului nr. 1:

Ip. 1.1.: **Controlul intern managerial instituit la nivelul entității publice reprezintă emanația cerințelor guvernantei corporative.**

Ip. 1.2.: **Controlul intern managerial și controlul intern se află într-o relație de complementaritate în contextul guvernantei corporative aplicată de entitățile publice.**

Ip. 1.3.: **Controlul intern managerial reprezintă un element cheie al guvernantei corporative pentru oricare entitate publică.**

Ip. 1.4. **Un sistem de control intern / managerial eficient presupune implementarea reală a managementului riscurilor în cadrul entității publice.**

Ipotezele de lucru asociate Obiectivului nr. 2:

Ip. 2.1.: **Auditul intern, mijloc și instrument de creare și adăugare de valoare entității publice în contextul guvernantei corporative.**

Ip. 2.2.: **Auditul intern, activitate și instrument managerial util în prevenirea fraudelor la nivelul entității publice.**

Ip. 2.3.: **Auditul intern și procesul decizional sunt interdependente în funcționarea performantă a entității de interes public în contextul creat de guvernanta corporativă.**

Ipotezele de lucru asociate Obiectivului nr. 3:

Ip. 3.1.: **Pentru eficientizare, sistemul de control intern managerial (SCIM) și auditul intern sunt supuse evaluării proprii și evaluării externe.**

Ip. 3.2.: **Auditul public extern exercitat de Curtea de Conturi a României contribuie la creșterea gradului de conformare a sistemului de control intern managerial (SCIM).**

Ip. 3.3.: **Auditul public extern exercitat de Curtea de Conturi a României stimulează perfecționarea activității de audit intern ca funcție strategică a entității publice în contextul guvernantei corporative.**

Validarea ipotezelor de lucru urmărite în cercetare s-a realizat pe calea cercetării empirice prin confruntarea cu datele obținute prin observare și măsurare.

4. Metodologia cercetării științifice

Metodologia științifică este coloana vertebrală a oricărei cercetări în științe economice, care își propune să producă cunoștințe sau aspiră la observarea și înțelegerea comportamentelor, precum și a schimbărilor socio-economice. Demersurile științifice joacă, de asemenea, un rol fundamental în planificarea guvernamentală și organizarea instituțiilor și pot fi o sursă importantă de informații pentru activitatea entităților publice. Prin urmare, este important să se adopte o metodologie științifică în orice cercetare care vizează înțelegerea entității publice și dezvoltarea de politici, programe sau proiecte pentru a aduce o dezvoltare sau schimbare pozitivă în cadrul acesteia.

Cercetarea științifică este un proces dinamic care face posibilă examinarea fenomenelor, problemelor de rezolvat și obținerea de răspunsuri precise din investigații, caracterizându-se prin sistematizare și rigurozitate, determinante în dobândirea de noi cunoștințe. Funcțiile cercetării sunt de a descrie, explica, înțelege, controla, prezice fapte, fenomene și comportamente. Rigoarea științifică este ghidată de noțiunea de obiectivitate.

Literatura de specialitate propune trei mari direcții de cercetare științifică convergente

interesului prezentei cercetări științifice, după cum urmează:

Abordarea cantitativă prin intermediul căreia s-au colectat date observabile și cuantificabile. Acest tip de cercetare a constat în descrierea, explicarea, controlul și anticiparea pe baza observării unor fapte și evenimente, independent de cercetător în mod obiectiv. Această metodă s-a bazat pe instrumente de cercetare cantitativă sau tehnici de colectare a datelor, a căror fiabilitate și validitate au fost garantate în principiu, prin intermediul chestionarelor.

Rezultatul abordării cantitative rezidă din cifre care permit analize descriptive, tabele și grafice, analize statistice identificând noi conexiuni între variabile sau factori, analize de corelație sau asociere etc.. Pentru a apropia propozițiile teoretice de realitate, dar și pentru a confrunța ipotezele cu observația, s-au operaționalizat conceptele, stabilindu-se o relație sistematică între acestea și realitatea observabilă.

Abordarea calitativă prin care s-a procedat la prezentarea unei situații concrete care implică un anumit fenomen ce trebuie înțeles și nedemonstrat, dovedit sau controlat. Astfel, s-a dat sens fenomenului prin sau dincolo de observare, descriere, interpretare și apreciere a contextului și a fenomenului așa cum s-a prezentat.

Prin intermediul acestei metode au fost utilizate tehnici de cercetare calitativă utile în studierea faptelor specifice (studii de caz, observație, interviuri semi-structurate / nestructurate etc.), astfel că, modul calitativ a oferit date de conținut și nu date numerice.

Abordarea calitativă, prin observație și chestionare a făcut posibilă colectarea unui volum consistent de informații, dintre care unele dintre acestea sunt neașteptate. Mai mult decât atât, abordarea cantitativă s-a bazat pe un corpus teoretic care a făcut posibilă formularea de ipoteze în faza empirică prin efectuarea unui set consistent de chestionare. În prezentul demers științific s-a optat pentru metoda chestionarului utilizată pentru evaluarea controlului intern managerial și a auditului intern. Chestionarul a fost construit din întrebări închise cu patru variante de răspuns, fiind considerat ca instrumentul de cercetare a cărei elaborare necesită atenție și o bună cunoaștere a ipotezelor și obiectivelor cercetării.

Cercetarea științifică de față este de tip descriptiv-aplicativ-deductiv întrucât modul și forma în care a fost apreciat SCIM, precum și evaluarea performanței auditului public intern, în baza răspunsurilor obținute, reprezintă un aspect important care a contribuit la identificarea unor noi direcții și modalități de acțiune pentru eficientizarea și optimizarea acestor activități la nivelul entităților publice din România.

Cercetare a fost realizată la **nivel descriptiv-explicativ-cauzal**, întrucât descrie și explică procedurile utilizate de SCIM pentru evaluarea transparenței activităților sale și a

responsabilității, în special în ceea ce privește rezultatele obținute pe baza existenței unor controale interne eficiente care să garanteze eficiența serviciilor oferite de entitățile publice analizate.

Pentru prelucrarea informațiilor s-a folosit programul statistic Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) și statistica descriptivă iar pentru testarea ipotezelor tehnici de prelucrare a datelor, precum ordonarea, clasificarea, înregistrarea, dar și utilizarea coeficientul de corelație Pearson. În investigația de față a fost utilizată tehnica de colectare de date de tip anchetă pe bază de chestionar, ca modalitate de obținere a informațiilor despre subiectul de studiu. Prelucrarea datelor obținute din chestionarele colectate, au fost verificate și validate, urmând a fi procesate sub forma unei baze de date, utilizând programul Microsoft Excel. Această procedură de analiză a datelor a fost concretizată prin utilizarea codificării și tabelării informațiilor, aceasta constând în clasificarea și ordonarea în tabele și tablouri.

Odată ce informațiile au fost tabelate și ordonate, acestea au fost supuse unui proces de analiză și/sau tratament prin tehnici statistice de tip corelații Pearson în software Statistica SPSS pentru a măsura relația dintre două variabile: auditul intern și controlul intern managerial.

Abordarea mixtă a fost prezentă pe parcursul cercetării științifice întrucât aceasta este o combinație a celor două anterioare și a permis mobilizarea avantajelor modului cantitativ și cele ale modului calitativ. Astfel, acest comportament a permis controlul fenomenului în toate dimensiunile sale.

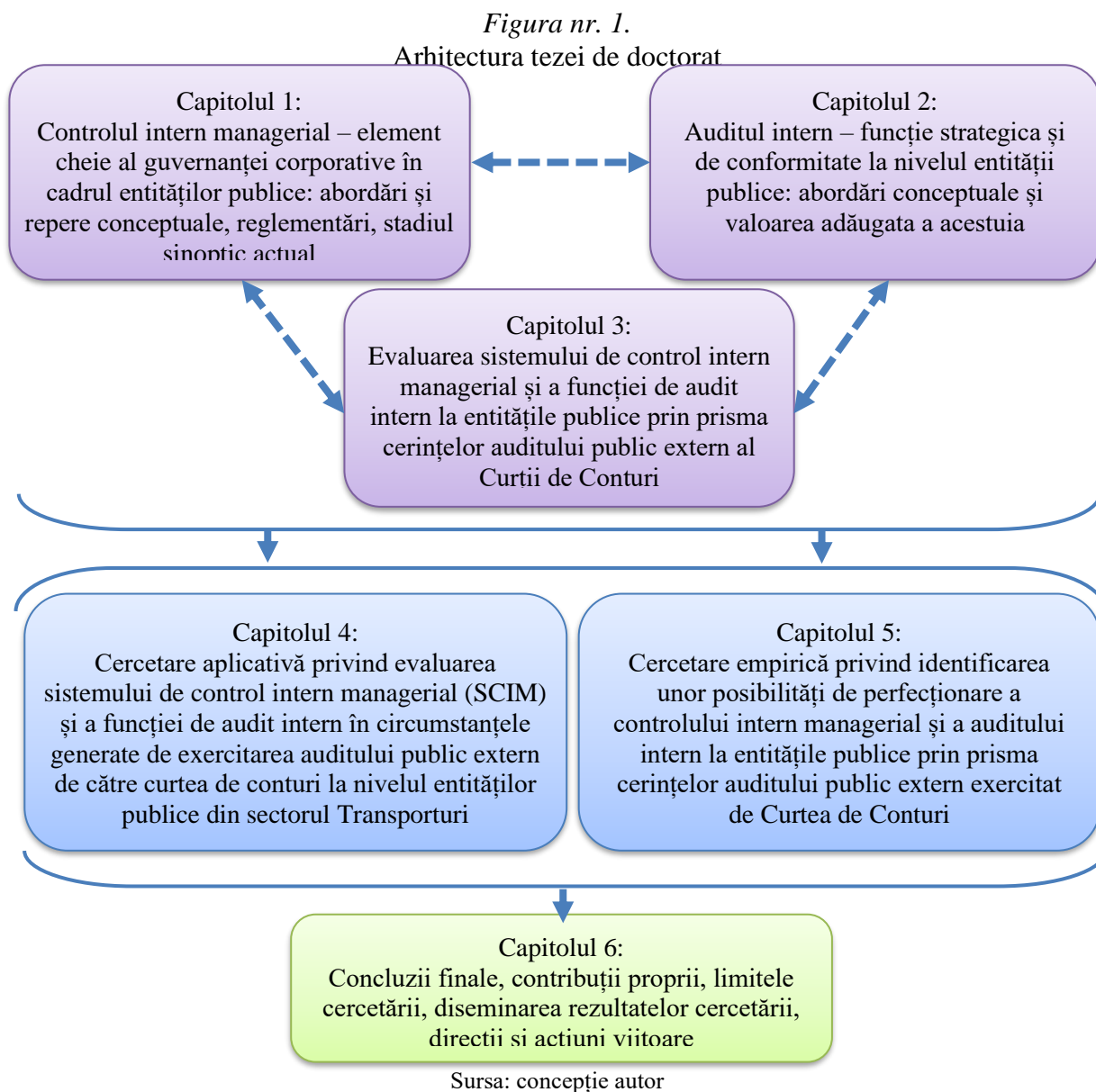
5. Conținutul lucrării - structură

Planul unei lucrări de cercetare științifică trebuie să răspundă exigențelor contradictorii distribuite în trinomul funcțiilor: euristică, de comunicare și nu în ultimul rând de argumentare¹⁶. Prezenta teza de doctorat abordează *posibilitatea perfecționării SCIM-ului și a auditului public intern*, începând cu teorii, concepte și metode de analiză a bazei informaționale create din lucrări de prestigiu ale organismelor și instituțiilor internaționale și naționale, ale cercetătorilor din domeniu, alături de contribuția autoarei, sub atenta îndrumare a conducătorului științific, domnul Prof.univ.dr. Victor MUNTEANU.

Baza teoretică acumulată prin studiul literaturii de specialitate, în complementaritate cu cercetările empirice realizate pe parcursul desfășurării demersului științific, precum și datele

¹⁶ Rauveyran J.C., *Le guide de la these: du projet a soutenance*, Maisonneuve & Larose Publishing House, Paris, (1999);

statistice disponibile au constituit pilonul elaborării prezentei lucrări a cărei arhitectură se prezintă în Figura nr. 1.:



Conținutul pe scurt al lucrării de doctorat

Lucrarea este alcătuită din șase capitole, debutând cu prezentarea teoriilor și metodologiilor formulate de-a lungul timpului, în a cărei completare sunt inserate contribuțiile autoarei, și finalizând cu aplicarea acestora în scopul prelucrării și interpretării rezultatelor obținute. Abordate pe scurt, aspectele cheie ale fiecărui capitol, se prezintă astfel:

Capitolul 1 denumit *Controlul intern managerial – element cheie al guvernancei corporative în cadrul entităților publice: abordări și repere conceptuale, reglementări, stadiul sinoptic actual* ilustrează preambulul cercetării și are ca obiectiv esențial prezentarea stadiului actual al cercetării în domeniul controlului intern managerial. În acest capitol a fost supusă

dezbaterei sistematizarea conceptului de control intern managerial, definiția, evoluția și componentele acestui sistem la nivelul entităților publice. Acest lucru a permis definirea unuia dintre principalele obiective ale acestei teze, și anume prezentarea, din perspectiva teoretico-metodologica, a conceptului de control intern managerial în corelație cu mecanismele guvernantei corporative, dar și analiza comparativă a cadrelor de control intern managerial naționale dedicate reliefării transformărilor suportate de acestea.

Capitolul 2 denumit *Auditul intern – funcție strategică și de conformitate la nivelul entității publice: abordări conceptuale și valoarea adăugată a acestuia* prezintă bazele conceptuale referitoare la cele două noțiuni cheie ale cercetării noastre. În primul rând, definiția conceptului de audit intern va fi precedată de o imagine de ansamblu istorică și o reamintire a factorilor de apariție și a caracteristicilor fundamentale ale auditului intern. Acest punct este important în măsura în care va ajuta la identificarea cadrului național și internațional aplicabil în organizarea misiunii de audit.

A două parte a capitolului, va continua cu o revizuire critică a interferențelor și interdependențelor create între auditul intern și controlul intern managerial, precum și cu o prezentare a direcțiilor de perfecționare a auditului intern la nivelul entităților publice.

Capitolul 3 intitulat *Evaluarea sistemului de control intern managerial (SCIM) și a funcției de audit intern la entitățile publice prin prisma cerințelor auditului public extern al Curții de Conturi*, conține o expunere a examinării sistemului de control intern prin intermediul politicilor, planurilor și programelor la nivelul entităților publice. Mai mult decât atât, evaluarea performanțelor și eficienței auditului intern la entitățile publice a permis verificarea funcționării și eficienței auditului intern de către auditorii publici ai Curții de Conturi.

Capitolul 4 denumit *Cercetare aplicativă privind evaluarea sistemului de control intern managerial (SCIM) și a funcției de audit intern în circumstanțele generate de exercitarea auditului public extern de către Curtea de Conturi la nivelul entităților publice din sectorul Transporturi* este dedicat realizării unui studiu practic la nivel de compartimente privind controlul intern managerial și de audit intern, modul de organizare și funcționare a acestora. Prima etapă a constat în identificarea obiectivelor și a activităților aferente funcționării acestora. Următoarea etapă a constat în atașarea riscurilor aferente activităților desfășurate și a măsurilor identificate de diminuare și prevenire a acestora în cadrul unei entități publice.

Ca obiect al cercetării aplicative s-a ales o entitate publică care activează în domeniul transporturilor, companie națională din subordinea Ministerului Transporturilor și Infrastructurii care desfășoară activități de interes public național.

Pentru realizarea studiului s-a optat pentru utilizarea **modelului econometric, ca instrument de analiză științifică**, acesta constând în reprezentarea simplificată a unei certitudini, prin identificarea legăturilor dintre indicatorii cantitativi ai performanței auditului intern, înțelegerea și impactul activităților de control ai auditorilor externi ai Curții de Conturi. Analiza corelației dintre acțiunile Curții de Conturi a României și indicatorii de performanță ai activității de audit intern la nivelul entității, pleacă de la premisa că implementarea recomandărilor auditorilor externi va influența în mod pozitiv activitatea de audit public intern la nivelul entității.

Considerând că, dintre indicatorii cantitativi ai performanței auditului intern din entitate, gradul de implementare a recomandărilor reflectă cel mai bine suficiența misiunilor de audit public intern și modul în care au fost utilizate resursele umane ale entității pe parcursul unui exercițiu financiar, s-a apelat la regresia liniară multiplă facilă pentru măsurarea dependenței dintre acestea și celelalte variabile incluse în analiză. Testarea acestei ipoteze s-a realizat prin utilizarea metodologiei statistice, respectiv **coeficientul de corelație Pearson și regresia liniară multiplă**. Analiza acestui studiu a fost construită pe baza datelor obținute ca urmare a raportului de audit public extern al Curții de Conturi.

Unitățile statistice sunt recomandările Curții de Conturi, iar variabilele utilizate în analiza de corelație sunt: numărul de misiuni de audit intern, numărul de posturi de auditori publici interni, numărul de proceduri formalizate la nivelul entității publice studiate.

Capitolul 5 intitulat *Cercetare empirică privind identificarea unor posibilități de perfecționare a controlului intern managerial și a auditului intern la entitățile publice prin prisma cerințelor auditului public extern exercitat de Curtea de Conturi* debutează prin prezentarea metodologiei de cercetare utilizată pentru realizarea demersului științific, corelată cu atingerea obiectivelor lucrării prin cercetare aplicată asupra ipotezelor de lucru. Totodată, în conținutul capitolului se prezintă realizarea cercetării aplicative privind identificarea influențelor asupra auditului intern și a controlului intern managerial în contextul cerințelor auditului public extern exercitat de Curtea de Conturi. Mai mult decât atât, capitolul cuprinde cercetarea empirică realizată pe baza unui sondaj de opinie executat prin metoda chestionarelor, aplicată prin distribuire către patru tipuri de respondenți, respectiv auditorilor publici externi ai Curții de Conturi a României, directorilor generali ai entităților publice, șefilor structurilor de audit public intern sau președinților comisiilor de monitorizare.

Capitolul se încheie cu o analiză critică, iar prelucrarea răspunsurilor și interpretarea rezultatelor s-a realizat prin aplicații Excel și programul SPSS în scopul validării / invalidării

ipotezelor de lucru și implicit îndeplinirea obiectivelor cercetării științifice.

Capitolul 6 denumit *Concluzii finale, contribuții proprii, limitele cercetării, diseminarea rezultatelor cercetării, direcții și acțiuni viitoare* pune accent pe concentrarea rezultatelor esențiale obținute ca urmare a cercetărilor realizate, a validării / invalidării ipotezelor cercetării, prezentând cele mai importante concluzii, contribuții proprii, limitele și perspectivele viitoare ale cercetării.

6. Diseminarea rezultatelor cercetării științifice

Prezenta cercetare științifică este obligatoriu a îndeplini cumulativ două cerințe pilon, respectiv originalitatea și sustenabilitatea, iar caracterul original este relevat de contribuțiile autoarei subliniind faptul că, obiectivele prezentei teze de doctorat cu tema *Posibilități de perfecționare a controlului intern și auditului intern la entitățile publice prin prisma cerințelor auditului extern exercitat de Curtea de Conturi* au fost atinse și scopul preconizat a fost realizat.

Valorificarea la nivel ridicat a rezultatelor exprimate este susținută de activitatea de cercetare concretizată în următoarele lucrări, potrivit Tabelului nr. 1..

Tabelul nr. 1.

Diseminarea rezultatelor

1. Participarea la conferințe

Nr. crt.	Activitatea de pregătire universitară	Instituția	Locul desfășurării
1.	Conferința Internațională „Global Economy Under Crisis” – ediția a X-a – decembrie 2021 – participare cu articol <i>Improving the internal managerial control and the internal audit in relation to the external audit</i> – singur autor	Organizată de Facultatea de Științe Economice din cadrul Universității ”Ovidius” din Constanța	On-line
2.	Conferința Internațională „Global Economy Under Crisis” – ediția a X-a – decembrie 2021 – participare cu articol <i>Study on the need to regulate the audit profession and the determinants of the improvement of the internal managerial control and the internal audit in relation to the external audit</i> – singur autor	Organizată de Facultatea de Științe Economice din cadrul Universității ”Ovidius” din Constanța	On-line
3.	Conferința Internațională “Axis of European identity” – Iunie 2022 – participare cu articol <i>Aspects concerning the effects of overvaluation and overvaluation of intangible assets – applicative particularities.</i> – prim autor	Organizată de Facultatea de Științe Economice din cadrul Universității Danubius Galați	On-line

4.	Conferința Internațională “Axis of European identity” – Mai 2022 – participare cu articol <i>The Validation and Capitalization of the Accounting Truth and of the Appropriate Image in Accountancy by Means of Financial Audit –Practical Specifics.</i> – prim autor	Organizată de Facultatea de Științe Economice din cadrul Universității Danubius Galați	On-line
5.	Conferința Internațională “Axis of European identity” – Mai 2023 – participare cu articol <i>The ifrs' impact on financial reporting as well as the asymmetry of financial and accounting information.</i> – prim autor	Organizată de Facultatea de Științe Economice din cadrul Universității Danubius Galați	On-line
6.	Conferința Internațională “Axis of European identity” – Iunie 2023 – participare cu articol <i>The possibilities of detecting the manipulation risk of information presented in the annual economic entities' financial statements - theoretical and practical particularities.</i> – prim autor	Organizată de Facultatea de Științe Economice din cadrul Universității Danubius Galați	On-line
7.	Conferința națională științifică de toamnă a OASR 2022 - participare cu articol <i>Rolul științei în soluționarea crizelor contemporane</i> - co autor	Universitatea de Medicină și Farmacie ”Iuliu Hașeganu” Cluj-Napoca.	On-line
8.	Conferința Internațională ISSD 2023 Malta– ediția a X-a – aprilie 2023 - participare cu articol (co-autor) - <i>The challenges and influences of the social economy in the context of the multiple economic crises in Romania</i> - co autor	Organizată de Facultatea de Științe Economice din cadrul Universității „Constantin Brâncuși” din Târgul Jiu	On-line

2. Publicarea de articole în reviste de specialitate			
Nr. crt.	Denumirea articolului	Link	Denumirea Revistei
1.	Improving the internal managerial control and the internal audit in relation to the external audit. – singur autor	https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/ovidius-university-annals-economic-sciences-series-volume-xxi-issue-2/	Publicarea on-line a Volumului XXI, nr. 2/2021 al <i>Analelor Universității Ovidius. Seria: Științe Economice (Ovidius University Annals. Economic Sciences Series)</i> - decembrie 2021
2.	Study on the need to regulate the audit profession and the determinants of the improvement of the internal managerial control and the internal audit in relation to the external	https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/ovidius-university-annals-economic-sciences-series-volume-xxi-issue-2/	Publicarea on-line a Volumului XXI, nr. 2/2021 al <i>Analelor Universității Ovidius. Seria: Științe Economice (Ovidius University Annals. Economic Sciences Series)</i> - decembrie 2021

	audit. – singur autor		
3.	Issues concerning the effects of overstatement and underassessment of intangible assets - application particularities. – prim autor	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/AUDOE/article/view/2059	Acta Universitatis Danubius. Economica
4.	The Validation and Capitalization of the Accounting Truth and of the Appropriate Image in Accountancy by Means of Financial Audit –Practical Specifics. – prim autor	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/AUDOE/article/view/2010	Acta Universitatis Danubius. Economica
5.	The ifrs' impact on financial reporting as well as the asymmetry of financial and accounting information. – prim autor	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/AUDOE/article/view/2183	Acta Universitatis Danubius. Economica
6.	The possibilities of detecting the manipulation risk of information presented in the annual economic entities' financial statements - theoretical and practical particularities. – prim autor	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/JAM/article/view/2321	Acta Universitatis Danubius. Economica
7.	The use of accounting judgement in the application of creative accounting policies and practices. - co autor	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/AUDOE/article/view/2083	
8.	Social economy in the context of the multiple economic crises in Romania. - co autor	Participare la dezbateri prin prezentare publică.	Universitatea de Medicină și Farmacie "Iuliu Hațieganu" Cluj-Napoca. Conferința națională științifică de toamnă a OASR 2022.

7. Concluzii finale, contribuții proprii limitele cercetării, diseminarea rezultatelor cercetării, direcții și acțiuni viitoare

Prezentarea concluziilor finale

Lucrarea de cercetare realizată a necesitat un demers complex, atât prin prisma analizei literaturii de specialitate teoretice cât și a celei empirice. Pe parcursul acestui demers științific,

s-a urmărit sublinierea premisei potrivit căreia o entitate publică își va desfășura activitatea în mod mai eficient dacă se manifestă o strânsă legătură între controlul intern, auditul intern și auditul public extern. Este necesar ca aceste activități să fie consolidate adecvat și eficiente în vederea generării de valoare adăugată pentru entitățile publice.

Cercetările efectuate în domeniul **controlului intern managerial**, al **auditului public intern** și al **auditului public extern**, în special a tehnicilor utilizate în realizarea acestora, au permis elaborarea unor concluzii principale pe parcursul cercetării, în sinteză acestea fiind următoarele:

- **Controlul intern**, indiferent de modalitatea în care este instituit și implementat poate prezenta o asigurare asupra faptului că obiectivele entității publice sunt realizate. Posibilitatea de atingere a obiectivelor este afectată de limitele controlului intern manifestate sub influența unor factori de care nu s-a ținut cont la proiectarea și implementarea acestuia. Astfel, dintre factorii care pot influența negativ activitatea entității publice și care au fost identificați pe parcursul demersului științific, amintim: apariția erorilor umane, excesul de putere manifestat de personalul de conducere, îngrădirea libertății în realizarea atribuțiilor de serviciu, modificări apărute în mediul entității publice, activități și proceduri de control neconforme, costuri suplimentare ale controlului intern și personal incompetent.
- În prezent, în România, **SCIM** nu este adoptat integral la nivelul entităților publice deoarece nu sunt percepute integral avantajele generate de acesta. Implementarea controlului intern managerial se asimilează ca o activitate suplimentară în raport cu activitățile curente. Angajații implicați în activitatea de implementare și dezvoltare a **SCIM** nu, întotdeauna, își exercită corect atribuțiile asumate.
- Responsabilitatea personalului de conducere presupune asumarea unei gestiuni financiare corecte și a unui nivel de performanță corespunzător la nivelul entității publice. **SCIM** trebuie să fie integrat pe toate nivelurile, să antreneze toți angajații la nivelul tuturor activităților. Situațiile centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării **SCIM** trebuie să se bazeze pe probe și documente ale stadiului implementării **SCIM**. Se remarcă o lipsă a personalului competent și o fluctuație a acestuia, fenomene care perturbă procesul de proiectare, implementare și dezvoltare a **SCIM**. Obiectivele fixate trebuie să fie corelate cu indicatorii de performanță și cu rapoartele anuale. Controlul implementării și funcționării **SCIM** trebuie să urmărească aplicarea regulamentelor și proceselor de control intern, pe fiecare treaptă ierarhică, de la validare,

autorizare, testare, evaluare până la separarea atribuțiilor. În vederea creșterii performanțelor entității publice se impune evitarea unor manifestări negative cum ar fi: birocratismul și supracontrolul.

- Un **SCIM** este proiectat și pus în aplicare la nivelul entităților publice însă este necesară înțelegerea rolului și a necesității acestuia. Eficacitatea sistemului de control intern trebuie să aibă la bază organizarea adecvată a activităților importante referitoare la tratarea riscurilor, precizarea și evaluarea proceselor de control, acțiuni de îmbunătățire, diseminarea informațiilor și monitorizare continuă.

După cum s-a evidențiat în capitolul 1, controlul intern este în strânsă independență cu gestiunea riscurilor, această activitate evaluând impactul riscurilor majore asupra obiectivelor. Performanța în ansamblul său este atinsă prin exprimarea nivelului de eficiență al controlului intern și de eficiența managementului riscurilor, factori esențiali ai guvernantei corporative. **Guvernanța corporativă** se referă la regulile cu ajutorul cărora o entitate este administrată și controlată, asigurând satisfacerea nevoilor părților interesate.

- Viziunea de ansamblu a **controlului intern** este un model dual, de respectare a cerințelor de conformitate, evitarea neregulilor și fraudelor pentru a diminua gradul de expunere la risc. De obicei, angajații nu percep activitatea sistemului de control intern ca pe o atribuție separată față de celelalte menționate în fișele de post, ei fiind obișnuiți cu realizarea de planificări, liste de activități, monitorizarea și evaluarea acestora pe baza indicatorilor de performanță.
- Evoluția care se înregistrează la nivelul entităților publice nu rezidă numai în dezvoltarea de noi concepte, de alte servicii economice, ci se remarcă implementarea unui **nou mod de abordare a conceptelor de management și de control ca un substitut al inovației** care generează dobândirea unei îmbunătățiri continue a rezultatelor entității publice.
- **Controlul intern** este activitatea realizată de consiliul de administrație, managementul și întreg personalul entității publice care vin să-și aducă aportul la realizarea obiectivelor, ținând cont de eficiența și eficacitatea proceselor conform cu legislația și reglementările în vigoare.
- **SCIM** nu este abordat integral în cultura organizațională a entității publice și ca atare nu se conștientizează avantajele acestuia. Proiectarea și dezvoltarea controlului intern managerial se percepe ca o activitate suplimentară vis-a-vis de atribuțiile caracteristice. În România, mai puțin de un sfert dintre entitățile publice au un SCIM în conformitate

cu standardele de control intern managerial. SCIM-ul trebuie să fie programat și actualizat, corelat cu legislația în domeniu, cu mărimea și complexitatea activității entității publice.

Personalul implicat în activitatea de implementare și dezvoltare a SCIM trebuie să perceapă într-o manieră clară și precisă responsabilitățile asumate.

- Stadiul implementării și dezvoltării **SCIM**, la nivelul unei entități publice, trebuie să fie fundamentat pe bază de documente justificative care să devină probe ale stadiului implementării acestuia. Astfel, evaluarea obiectivă a stadiului SCIM la nivelul departamentului și la nivelul entității publice este esențială întrucât implică dispunerea unor măsuri concrete, preluate în Programul de dezvoltare a SCIM-ului. Identificarea, ulterior evaluării, a unor posibile deficiențe, poate genera arogarea unor noi obiective specifice în cadrul departamentelor.
- Derularea proceselor privind implementarea și dezvoltarea **SCIM** în cadrul entității publice, este preferabil a fi realizată prin resursele umane proprii și nu prin externalizare. Este imperios necesară frecventarea unor cursuri de perfecționare și de pregătire profesională în domeniul controlului intern managerial pentru manageri și pentru personalul executiv. Instituirea unor atribuții referitoare la implementarea și dezvoltarea SCIM, în fișele de post pentru manageri și pentru personalul executiv, acest aspect generând conștientizarea și responsabilizarea personalului referitor la preluarea activităților caracteristice SCIM, într-un cadru formalizat.
- Obiectivele specifice stabilite la nivelul departamentelor entității publice, indicatorii de performanță aferenți îndeplinirii obiectivelor, sistemul de monitorizare a rezultatelor activităților derulate pentru îndeplinirea obiectivelor și rapoartele de evaluare ale performanțelor individuale formulate anual pentru angajați, nu sunt corelate.
- O deficiență identificată în cadrul entității publice este lipsa personalului calificat și fluctuația acestuia, care, de cele mai multe ori generează probleme în procesul de implementare și dezvoltare a SCIM. Schimbările tot mai dese în organigrama entităților publice afectează negativ procesul de implementare și dezvoltare a SCIM.
- Sumarizând, acțiunile de control reprezintă un **proces de control intern managerial**, prin care entitatea publică își stabilește realizarea obiectivelor propuse. Un sistem de control corect, adaptabil și transparent, poate conduce la îndeplinirea obiectivelor unei entități publice în anumite limite cu respectarea regulamentelor, legilor, normelor și procedurilor specifice.

- Este absolut necesar ca la nivelul entității publice să existe o structură de **audit public intern** funcțională și performantă, întrucât evaluarea **SCIM** de către auditorii publici externi are în vedere rezultatele misiunilor de audit consemnate în rapoartele de audit intern.
- Responsabilitatea activității de **audit public intern** este să **evalueze** activitatea **controlului intern**, dezvoltându-se continuu, iar prin recomandările și concluziile pe care le formulează poate prezenta asigurări referitoare la capacitatea de adecvare a controlului intern. Experiența profesională a **auditorilor interni** influențează exercitarea scepticismului și a raționamentului profesional în activitatea de audit.
- **Funcția de audit intern** are obiective principale evaluarea, verificarea informațiilor furnizate de SCIM, elaborarea de concluzii, recomandări și monitorizarea implementării recomandărilor din misiuni anterioare. Auditul intern este o activitate independentă și obiectivă a entității publice iar datorită funcției pe care o exercită, manifestă și alte tipuri de verificare având relații de complementaritate cu auditul extern, cu consilierea și consultanța. Auditul intern, funcție importantă a managementului, îmbunătățește activitățile derulate în cadrul entității publice și generează plusvaloare, aducând nenumărate beneficii.
- **Auditul public intern** are un rol esențial la nivelul unei entități datorită verificării conformității cu politicile și regulamentele acesteia referitoare la governanța corporativă, procesele de management a riscurilor și a sistemelor de control. Scopul atribuțiilor de audit intern s-a amplificat și continuă să se dezvolte dincolo de limitele atribuțiilor convenționale din zona de conformitate, fiind direcționat către funcția strategică în cadrul entității, fiind considerat tot mai mult o funcție strategică a acesteia.
- În scopul percepției noțiunii de **audit public intern** se pot aborda categoriile de audit intern astfel: audit de sistem, care include auditul financiar, auditul de performanță, care include auditul operațional și auditul de conformitate. Cele mai importante obiective ale auditului intern sunt: protejarea resurselor, a elementelor patrimoniale, evaluarea nivelului de adecvare și de punere în aplicare a controalelor stabilite și realizate de către conducerea entității publice, verificarea conformității activităților prestate cu politicile, strategiile și managementul acesteia.
- Succesul entității publice presupune un control eficient asupra eficienței managementului realizat. Auditul intern este în strânsă legătură cu **managementul** entității publice și cu **sistemele de control intern** proiectate și implementate la nivelul acesteia, iar rezultatele

activității auditului intern reprezintă pilonul principal în procesul decizional în sensul amplificării performanțelor acesteia.

- **Performanța auditului public intern** este furnizată de sincronizarea obiectivelor acestuia cu obiectivele entității publice identificate prin sistemul de management, fundamentate pe planificări și resurse, pentru gestionarea eficientă și eficace a riscurilor și reducerea vulnerabilităților entității publice. Auditul intern este o profesie care s-a redefinit în timp, din nevoia de a răspunde așteptărilor în permanentă schimbare ale entităților.
- Activitatea de **audit public intern** sprijină entitățile publice să se dezvolte concomitent cu adaptarea procedurilor, instrumentelor acestuia și cu adaptarea cerințelor și așteptărilor conducerii entităților publice. Inițial auditul intern realizat era audit de conformitate, ulterior în funcție de scopul și de obiectivele propuse auditul intern a îmbrăcat forma auditului de performanță și cel de sistem la nivelul misiunilor de audit desfășurate. Cu ajutorul opiniilor și a recomandărilor elaborate, auditul intern își aduce un aport semnificativ la îmbunătățirea controlului intern la nivelul entităților publice. În auditul intern, auditorii utilizează softuri în vederea testării, analize date, documente și informații, indicatorii de performanță privind economicitatea, eficiența și eficacitatea activităților derulate.
- În realizarea proceselor de **audit public intern** se iau în considerare următoarele principii: universalitatea, independența și periodicitatea. Dezvoltarea mediului de afaceri a generat manifestarea unei relații de interdependență între organizarea și desfășurarea auditului intern la nivelul oricărei entități și gradul de pregătire al auditorilor interni, aceștia având nevoie de un nivel înalt de instruire, deținători de competențe multidisciplinare. Auditorii interni au obligația respectării unor principii precum: integritatea, obiectivitatea, confidențialitatea și competența.
- **Auditorii interni** nu au obținut pe deplin competențele necesare asigurării credibilității optime datorită afirmării unor circumstanțe: perceperea eronată a semnificației, a rolului guvernantei corporative și a gestionării riscurilor, administrarea incorectă a tehnologiei moderne a informației, manifestarea insuficientă la susținerea procesului decizional. Este necesar a se lua în considerare factorii interni: relația cu consiliul de administrație, organizarea și supravegherea controlului intern și al administrării riscurilor precum și factorii externi: opinia auditorului, interesul public și transparența datelor oferite.
- Dacă **auditul public intern** este desfășurat în mod optim, acesta își poate aduce un aport

esențial în efectuarea **auditului public extern**, schimb de experiență și idei. Astfel, se poate afirma faptul că auditul intern este o activitate periodică care se desfășoară după un plan stabilit și relaționat cu anumite programe de activitate, diseminate și avizate înainte de execuția misiunii de audit.

- Se poate menționa faptul că **auditorii interni** pot aduce îmbunătățiri permanente **sistemului de control intern**, la nivelul proceselor realizate, pe baza unei metodologii precise. Datorită tehnologiilor moderne, mediul de control intern poate fi ameliorat prin prisma prevenirii, prin intermediul verificărilor, analizei în timp util, corectarea neregulilor, adăugarea de plusvaloare cu consum diminuat de resurse.
- Sistemul de management al entității publice reprezintă obiectul **auditului public intern**, prin intermediul funcției de control și evaluare, identificând în același timp locul auditului în cadrul acestuia. Înțelegerea metodelor de evaluare utilizate în evaluarea auditului public intern este necesară întrucât stă la baza planificării misiunilor de audit, în funcție de nivelul riscurilor manifestat la nivelul entității publice, în raport cu gradul de realizare al obiectivelor.
- Prin derularea misiunilor de **audit public intern**, este imperios necesară utilizarea metodelor de evaluare caracteristice managementului: analiza diagnostic, analiza critică, în condițiile în care cadrul de reglementare și normalizare limitează utilizarea metodelor la analiza matriceală și analiza riscurilor pe baza aprecierii nivelului acestora conform unor criterii predefinite prin cadrul de normalizare.
- Activitatea de digitalizare și reconfigurare a procedurilor specifice profesiei de **audit intern** presupune o permanentă provocare. În țara noastră, structurile profesionale specifice își arată interesul permanent pentru amplificarea profesiei de auditor prin susținerea și dezvoltarea unor programe de instruire profesională, ateliere de lucru, dezbateri comune, abordări complementare a raportărilor reliefând elementele de fond (estimarea și evaluarea, probe, raționamentul profesional).
- O problemă semnificativă a activității de **audit public intern** o reprezintă influența limitărilor economice care se desfășoară prin micșorarea bugetelor, reducerea numărului de posturi, cu efecte nefavorabile în posibilitatea asigurării managementului privind modul de utilizare a resurselor. La momentul actual se manifestă legături de interdependență între organizarea și desfășurarea auditului intern la nivelul oricărei entități și gradul de pregătire al auditorului intern. Auditorii interni au nevoie de un înalt nivel de pregătire și de competențe multidisciplinare.

- Derularea și perfecționarea procesului de **audit public intern** în cadrul entităților publice este condiționată de factorul legislativ și de normalizare, nivelul de înțelegere al managementului privind importanța și problematica auditului intern și asigurarea competenței, independenței și integrității, care reprezintă factori esențiali. Performanța auditului public intern este garantată prin acțiunea indicatorilor eficienței, eficacității și economicității și respectarea codului de etică profesională și a cadrului reglementare și normalizare. Auditul intern își aduce aportul la garantarea performanței entității publice, prin evaluarea sistemului de management și a controlului intern.
- Performanța **auditului public intern** este similară cu crearea de valoare adăugată adusă entităților publice, atunci când rezultatele auditului sunt utilizate. Externalizarea auditului intern reprezintă un trend actual, prin intermediul căreia entitățile publice solicită auditul extern, pe bază de contracte de prestări de servicii. Motivele sunt date de încordările economice, reducerea unor posturi din sectorul public și asigurarea activității de audit prin contracte de prestări servicii de audit.
- Cultura organizațională ca factor determinant **al sistemului de management** reprezintă totalitatea valorilor, credințelor, aspirațiilor, comportamentelor, din fiecare entitate și care îi influențează funcționalitatea și performanțele. Este necesară separarea funcțiilor de conducere, de activitățile de execuție, de control și de evaluare.
- Activitatea de **audit intern** privită în ansamblul său, pentru a avea un rol dinamic în eficientizarea **governanței corporative** trebuie să se deruleze în armonie cu elementele componente: audit intern, audit extern și comitete de audit. Totodată, trebuie să țină cont de aspectele interne: legătura cu consiliul de administrație, organizarea și monitorizarea controlului intern și al managementului riscurilor și a raportărilor financiare și nefinanciare dar și de aspectele externe: opinia de audit, interesul public și transparența informațiilor oferite.

Auditul public intern cunoaște mai bine entitatea, având acces la informații, percepe riscurile prezente în cadrul entităților publice și poate furniza informații utile auditului extern la care acesta nu are acces. O entitate publică va funcționa mai eficient dacă există o legătură apropiată între auditul intern și auditul extern, o colaborare eficientă pentru a genera valoare adăugată pentru entitatea publică.

Motivele colaborării dintre auditul intern și cel extern sunt nenumărate: conștientizarea managementului cu privire la necesitatea activităților de audit intern în sistemul de management și de control, asigurări referitoare la independența și obiectivitatea auditului

intern, conștientizarea riscurilor, reducerea suprapunerilor și activităților excesive, schimbul de informații, înlesnirea unei comunicări eficiente, perceperea rolului de către toate părțile implicate, clarificarea obiectivelor ambelor activități, eliminarea concurenței între cele două tipuri de audit, diminuarea presiunilor la nivelul entităților auditate de către misiunile de audit externe, crearea unei culturi comune a auditului la nivelul entităților publice, corelarea cu sistemele europene asemănătoare.

- Din cercetarea studiile aplicative prezentate pe parcursul cercetării științifice se observă că se permanentizează o manifestare negativă a percepției **auditului public intern**, precum diminuarea încrederii entităților publice în capacitatea auditului intern de a crea valoare adăugată. Aceasta se poate datora incapacității autorităților de a elabora reglementări și metodologii adecvate sau nepriceperea auditorilor care pot împiedica scopul de prevenire și corectare a abaterilor, implicit blocarea producerii plusvalorii în entitatea publică.
- **Curtea de Conturi a României** prin auditul public extern evaluează permanent nivelul de conformitate al SCIM formulând recomandări pentru a căror implementare rezidă în utilizarea de resurse care de cele mai multe ori nu sunt disponibile la nivelul entităților publice.
- Din verificarea funcționării și eficienței **SCIM** al entității publice de către auditorii publici ai **Curții de Conturi a României** a reieșit faptul că, deși la nivelul entității a fost proiectat sistemul de control intern precum și controlul financiar preventiv, acestea au prezentat unele disfuncționalități, conform abaterilor constatate de echipa de audit și consemnate în raportul de control. Nivelul de încredere acordat sistemului de control intern a fost mediu. La baza verificărilor efectuate și a concluziilor formulate au stat următoarele documente: proceduri operaționale, decizii, documente controlul financiar preventiv și alte documente justificative. Auditorii publici ai Curții de Conturi a României au dispus o serie de măsuri și recomandări ca urmare a misiunii de audit. Entitatea analizată nu a respectat prevederile legale referitoare la organizarea și desfășurarea acțiunii de inventariere a patrimoniului și nici cele privind exercitarea controlului financiar preventiv. De asemenea, s-a constatat funcționarea defectuoasă a formelor de control intern, prin exercitarea unei activități necorespunzătoare și prin implementarea parțială a Standardelor de control intern managerial la nivelul entității. Din verificarea modului de organizare, implementare și menținere a sistemelor de management și control intern s-a constatat că în anul 2022, la nivelul entității nu a fost

implementat în totalitate sistemul propriu de control intern managerial. Nu s-au respectat prevederile legale privind întocmirea fișelor de post pentru consilierii numiți la cabinetele conducerii.

Ca urmare, entitatea nu a implementat în totalitate Ordinului nr. 600 din 20 aprilie 2018¹⁷. Din recomandările formulate în auditurile precedente nu au fost implementate în totalitate și cu ocazia următoarei misiunii de audit public extern se va efectua follow-up-ul pentru actualizarea stadiului recomandărilor rămase în implementare.

- Din verificarea funcționării și eficienței auditului intern al entității publice de către auditorii publici externi ai **Curții de Conturi a României**, îndeplinirea indicatorilor calitativi și cantitativi privind performanța auditului intern din entitate, s-au reținut următoarele constatări principale:
 - organizarea necorespunzătoare a activității de audit public intern prin subdimensionarea structurii de audit față de complexitatea și volumul activităților auditate;
 - entitatea nu a urmărit și nu a luat măsuri, prin includerea în programul anual de audit intern a unor misiuni de audit care să țină cont de neregulile constatate de Curtea de Conturi a României în misiunile de audit din anii anteriori, de frecvența acestora, și de punctele vulnerabile;
 - stabilirea eronată a drepturilor salariale, a sporurilor, premiilor și a altor drepturi acordate funcționarilor publici, personalului contractual și persoanelor cu funcții de conducere;
 - neîntocmirea programului anual al achizițiilor publice;
 - nerespectarea prevederilor legale privind achizițiile publice cu privire la etapa de organizare a procedurii de achiziție publică de negociere fără publicarea prealabilă a unui anunț de participare pentru atribuirea contractului de lucrări;
 - nu s-au elaborat regulamente și norme de securitate IT în ceea ce privește securitatea sistemului informatic al entității publice;
 - nu există procedură care să stabilească regimul circulației și arhivarea documentelor în cadrul entității, separat pentru fiecare an financiar.

Astfel, conducătorul nu a întreprins toate demersurile legale pentru asigurarea cadrului organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern în cadrul

¹⁷Ordinul 600 din 20 aprilie 2018 privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice, emis de Secretariatul General al Guvernului, publicat în MO nr. 387 din 7 mai 2018;

entității publice. Organizarea și funcționarea auditului public intern în entitatea publică auditată prezintă puncte slabe și disfuncționalități legate de organizarea structurii de audit public intern, de asigurarea resurselor necesare (umane, financiare, de timp etc.), de funcționarea propriu-zisă în condiții de eficacitate, de identificarea riscurilor și stabilirea misiunilor de audit intern, de urmărirea și implementarea recomandărilor formulate în misiunile de audit anterioare, securitatea sistemului IT, circuitul și arhivarea documentelor separat pentru fiecare an financiar etc.

Datorită constatărilor formulate de către auditorii publici externi ai Curții de Conturi a României, reiese faptul că entitatea auditată trebuie să-și îmbunătățească performanța de audit intern din punct de vedere cantitativ cât și calitativ.

- Îmbunătățirea performanței entității publice se poate efectua prin armonizarea obiectivelor sale cu obiectivele auditului, comunicarea, monitorizarea implementării recomandărilor și raportarea recomandărilor neimplementate, utilizarea metodelor, tehnicilor și instrumentelor de audit adecvate și respectarea independenței, integrității și competenței auditorilor și a cadrului de reglementare și normalizare.
- Referitor la principiul creșterii calității și eficienței deciziilor adoptate și a performanței activității de **audit public intern** derulate la nivelul entității publice, au fost dezvoltate și utilizate sisteme de asistare a procesului decizional bazate pe modele matematice, statistice și, rezultate, prin combinația dintre cele două, econometrice.

Pentru surprinderea performanței auditului public intern, s-a efectuat această cercetare empirică, pornind de la indicatorii cantitativi, abordarea cantitativă fiind previzibilă (recomandări formulate și implementate, număr de misiuni efectuate, număr de posturi, număr de proceduri formalizate). Metoda de cercetare utilizată a fost coeficientul de corelație Pearson și regresia liniară multiplă.

Prin analiza corelației dintre stadiul recomandărilor formulate, numărul de misiuni de audit intern efectuate, numărul de posturi de auditori interni, procedurile formalizate la nivelul entității studiate, s-a observat faptul că raportul de determinație arată că 82.8% din variația variabilei *număr misiuni de audit intern* este explicată de variația simultană a variabilelor *număr posturi audit intern* și *Proceduri formalizate*.

Stadiul de implementare a recomandărilor formulate de către auditorii externi ai Curții de Conturi a României este influențat de numărul de misiuni de audit intern derulate la nivelul entității publice. Parametrii modelului de regresie estimat demonstrează faptul că planificarea misiunilor de audit public intern a fost fundamentată deficitar, aproape

exclusiv pe numărul posturilor de auditori interni și mai puțin pe numărul procedurilor formalizate în cadrul entității. Din analiza matricei de corelație reiese faptul că cea mai puternică legătură, 0.986 este între variabilele numărul de misiuni de audit intern efectuate, numărul de posturi de auditori interni, urmată de corelația puternică de 0.941 între numărul de posturi de auditori interni și procedurile formalizate.

În studiul considerat, prin modelul de regresie s-a urmărit dacă stadiul recomandărilor poate fi explicat de variația simultană a numărului de misiuni de audit intern și al numărului de posturi de auditori interni. Prin urmare, ca variabilă dependentă se consideră recomandările formulate de către auditorii publici externi, iar variabilele independente sunt reprezentate de număr misiuni audit și număr posturi auditori interni. Creșterea performanțelor auditului interni este direct corelată cu creșterea posturilor de auditori publici interni. Valoarea termenului liber conduce spre afirmația faptului că indicatorii care nu fac parte din acest model de regresie contribuie semnificativ asupra stadiului de implementare a recomandărilor formulate și neimplementate sau parțial implementate.

- Potrivit cercetării empirice efectuate, activitatea de **audit public intern** din cadrul entității publice studiate își justifică activitatea prin ridicarea gradului de încredere al utilizatorilor rapoartelor de audit. De asemenea, la ridicarea gradului de încredere în activitatea de audit public intern, contribuie certificarea competențelor acestora, asigurată de pregătirea profesională continuă, ca obligație a acestora pentru obținerea și păstrarea certificatului de atestare. Pe baza acestor considerente, a evoluției performanței auditului public intern analizată pe seama aspectelor calitative, considerăm că nu mai este necesar să arătăm evoluția performanței sub aspect calitativ, deoarece direcția de dezvoltare a auditului este dată în viitor de cadrul de reglementare și normalizare.

Concluziile ce au rezultat din modelarea matematică a prelucrării datelor statistice obținute, au condus la elaborarea unui set de recomandări ce ar trebui implementate de entitățile auditate de **Curtea de Conturi a României** în vederea îmbunătățirii activității.

- Principalele concluzii care rezultă din această lucrare științifică sprijină ideea potrivit căreia, pentru **managementul riscurilor** în cadrul entităților publice, este necesară amplificarea activității de **audit public intern** în vederea asigurării eficienței, eficacității, economicității utilizării resurselor și realizarea obiectivelor propuse. Deci un factor esențial este conștientizarea activității de audit și perceperea valențelor performanței acesteia.

- **SCIM-ul** entității publice, **governanța corporativă**, **auditul public intern și extern** subliniază faptul că auditul public intern este în strânsă interdependență cu celelalte activități și își aduce aportul la majorarea încrederii în entitatea publică, fundamentate pe o abordare etică, responsabilitate și bunele practici.
- Performanța **auditului public intern** este generată de corelarea obiectivelor sale cu obiectivele entității publice propuse de sistemul de management (inclusiv controlul intern), pe baza planificărilor și a utilizării resurselor, pentru managementul adecvat a riscurilor și reducerea nivelului de vulnerabilitate al entității publice.
- Rezultatele cercetării scot în evidență perspectiva asigurării performanței **auditului public intern**, asigurarea realizării obiectivelor prin menținerea independenței și a integrității, a competenței prin eforturi, consolidarea încrederii utilizatorilor rapoartelor de audit și prin dezvoltarea unei strategii la nivelul Compartimentului de Audit din cadrul entității alese ca studiu de caz.

Dacă din punct de vedere al analizei descriptive, la nivelul cercetării empirice, performanța auditului public intern este influențată negativ de constrângerile economice, modelarea matematică utilizată, arată faptul că există legătură între indicatorii care o caracterizează.

Rezultatul măsurilor formulate de **Curtea de Conturi a României** asupra unei entități publice se poate evalua prin îmbunătățirea activității entității controlate, îndeplinirea obiectivelor entității, obținerea unor rezultate superioare, diminuarea cheltuielilor, asigurarea economicității, eficienței și eficacității în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului.

- **Auditorul public extern**, prin recomandările și măsurile formulate și prin urmărirea implementării acestora, contribuie la întărirea managementului financiar, dar răspunderea pentru manifestarea unui management adecvat, performant și eficient, este și va rămâne în responsabilitatea a celor care administrează fondurile publice și patrimoniul public, care vor trebui să corijeze neregulile constatate, aplicând măsurile și recomandărilor formulate, care să preîntâmpine producerea unor nereguli.

Auditorii publici interni trebuie să-și lărgescă aria de responsabilități, să identifice noi instrumente sau proceduri adaptate la nevoile curente, care să vină în sprijinul utilizatorilor.

- La nivelul entității publice se impune adecvarea sistemului de **governanță corporativă** printr-o implementare eficientă, sprijinirea unei culturi organizaționale sustenabile,

identificarea unor modalități de motivare a personalului și nu în ultimul rând sprijinirea unui comportament conform codului etic.

Prezentarea contribuțiilor proprii și a limitelor

Lucrarea de cercetare se evidențiază prin realizarea unui tablou de ansamblu asupra unor aspecte teoretice și aplicative controversate și complicate a activităților privind organizarea și funcționarea **sistemului de control intern managerial (SCIM)** și de **audit public intern** în cadrul entităților publice. Prin conținut, studiul efectuat este substanțial iar rezultatele obținute sunt necesare în implementarea eficientă a SCIM și dezvoltarea activității de audit public intern în cadrul entităților publice din România. Aceasta cu atât mai mult cu cât se manifestă încă multe disfuncționalități în organizarea și funcționarea acestor activități. Astfel, contribuțiile proprii constau, în primul rând în sintetizarea problemelor esențiale din evoluția controlului intern managerial și a auditului public intern la entitățile publice din România și propunerea de diverse și numeroase acțiuni prezentate în cele ce urmează:

- Problemă esențială rezultată din studiul realizat, o constituie impactul nefavorabil al mediului economic care s-a afirmat prin reducerea bugetelor, diminuarea numărului de posturi, cu efecte nedorite în asigurarea managementului referitor la modalitatea de utilizare a resurselor. Desfășurarea și îmbunătățirea activității de **audit public intern** este corelată cu aspectul normativ și legislativ, nivelul de percepere al managementului referitor la importanța auditului public intern și asigurarea competenței, independenței și integrității, care constituie aspecte esențiale.

S-a apreciat faptul că, activitatea de audit public intern și modalitatea în care raportul de audit este elaborat la momentul actual, nu oferă utilizatorilor, o oglindă clară și reală a activității economice a entității publice verificate, ci reprezintă doar una din sursele de informare ale utilizatorilor.

- Pe baza analizei **SWOT a sistemului de audit public intern** s-au identificat punctele slabe și amenințările auditului din România. Acestea au susținut formularea de **propuneri** de îmbunătățire a auditului public intern, iar contribuțiile personale se sintetizează după cum urmează:
 - expunerea evoluției auditului public intern și extern din punct de vedere istoric, al conceptului și al obiectivelor;
 - realizarea unei analize comparative între controlul intern managerial, auditul public intern și auditul public extern;

- efectuarea unei examinări a organismelor profesionale și de reglementare a auditului în România;
 - consolidarea funcției de asigurare a managementului de către auditul public intern din zona de cercetare, la administrarea eficientă, eficace și economică a resurselor entității publice și contribuția acestora la realizarea obiectivelor;
 - stabilirea direcției de dezvoltare a auditului public intern prin identificarea vulnerabilităților și a cauzelor care afectează negativ procesul de audit din zona de cercetare;
 - formularea unei strategii de consolidare a activității și de dezvoltare a auditului intern din entitatea publică;
 - crearea de plus valoare în aria cercetării științifice a performanței auditului intern;
 - prezentarea importanței oferirii unei informații credibile, certificate cu ajutorul raportului de audit, astfel încât utilizatorii să poată avea o imagine reală și clară asupra situației entității publice;
 - identificarea unor diferențe între percepțiile auditorilor care elaborează raportul de audit și utilizatorii acestuia, referitor la activitatea de audit și la informațiile furnizate;
 - evidențierea rolului esențial al auditului în cadrul entității publice ca și aspect de certificare, menit să ofere încrederea participanților la viața economică;
 - formularea unui set de propuneri pentru îmbunătățirea punctelor slabe identificate cu ajutorul analizei SWOT;
 - realizarea unui model econometric, respectiv regresia multiplă liniară privind corelația dintre stadiul recomandărilor formulate, numărul de misiuni de audit intern efectuate, numărul de posturi de auditori interni, procedurile formalizate la nivelul entității studiate.
- Provocarea majoră la care trebuie să răspundă activitatea de **audit public intern** și funcția de auditor, este de a stabili și îmbunătăți reglementările și standardele de audit astfel încât să se reconstituie echilibrul credibilității în opinia exprimată de auditori în urma derulării unei misiuni de audit.
 - Auditorii publici externi din cadrul **Curții de Conturi a României** își exercită atribuțiile asupra activităților desfășurate de entitățile publice, în scopul validării în fața cetățeanului și promovarea interesului public printr-un ”**cvartet**” de **concepte**, respectiv **transparență ↔ responsabilitate ↔ administrare ↔ bună guvernare**. Astfel, în contextul prezentei cercetări științifice relevăm faptul că, prin intervenția auditorilor

publici externi, angajații CCR contribuie fără echivoc la monitorizarea / controlul / evaluare constituirii, gestionării și utilizării resurselor entităților publice și implicit perfecționarea activităților entității prin intermediul unor măsuri corective asociate disfuncționalității / abaterii constatate, stabilirea responsabililor acestora, precum și recuperarea pagubelor / prejudiciilor.

Nu trebuie neglijat caracterul corectiv al intervenției auditului public extern, care prin măsurile formulate elimină / diminuează materializarea riscurilor pentru disfuncționalități similare în viitorul economic al entității publice, dar mai ales în sistemul de control intern, urmărind exclusiv conformitatea cu standardele din domeniu aplicate de către specialiști tuturor departamentelor / structurilor funcționale de la nivelul entității.

- Ținând cont de evenimentele economice recente, cea mai valoroasă incitare este ca entitățile să identifice **echilibrul între risc, resurse și semnificație**, în circumstanțele favorabile unui avantaj substanțial de natura generării de rezultate relevante cu ieșiri de resurse minime, însă cu precizarea clară a riscurilor esențiale cu care se pot confrunta entitățile publice utilizând cel mai la îndemână instrument, respectiv auditul intern și SCIM-ul. Astfel, din studiul teoretic, metodologic și aplicativ s-a reținut faptul că, actualmente auditul intern se poate concentra fără dubii asupra desfășurării activităților tradiționale de asigurare, însă provocarea rezidă din posibilitatea desfășurării unor noi activități care sporesc valoarea economică a entității publice.

Propuneri pentru eficientizarea sistemului de control intern managerial (SCIM) și a misiunilor de audit intern

- Fiecare încercare referitoare la aplicarea standardelor de control intern managerial și amplificarea **sistemului de control intern** în cadrul entității publice va trebui să dețină startul în perceperea semnificației și necesității acestuia. Identificarea obiectivelor generale și specifice ale entității publice este esențială împreună cu exercitarea unui management adecvat și eficient.

De fapt, **controlul intern managerial** vine în rezolvarea și diminuarea tuturor abaterilor și deficiențelor consemnate la nivelul entității publice, însă reprezintă un avertizor în timp util a managementului privind riscurile care se pot manifesta, îngrădind realizarea obiectivelor entității publice. De-a lungul timpului, controlul intern managerial a fost intensificat prin dispersarea proceselor și mobilizarea unor experți pe diverse

compartimente și actualizarea normelor legislative referitoare la modalitatea de exercitare a managementului privind creșterea eficacității. Intensificarea controlului intern managerial a generat perfecționarea modului de conducere a entităților publice, care a condus la următoarele avantaje:

- îndeplinirea obiectivelor majore și specifice conform principiului „3 E” pe baza economicității, eficienței și eficacității în utilizarea resurselor financiare;
 - satisfacerea cerințelor reglementărilor și normelor în vigoare referitoare la activitățile desfășurate în cadrul entității publice;
 - ocrotirea activelor și a datelor contra oricărui proces fraudulos;
 - preîntâmpinarea și detectarea abaterilor și fraudelor și luarea de măsuri de prevenire și de corectare a acestora;
 - îndeplinirea standardelor referitoare la întocmirea documentelor;
 - realizarea de informații adecvate și fiabile referitoare la activitatea entității;
 - îmbunătățirea performanței entității publice.
- În asigurarea reușitei în proiectarea și dezvoltarea **controlului intern managerial**, este necesar luarea în considerare a următoarelor aspecte:
 - conștientizarea viziunii, misiunii, obiectivelor și strategiilor entității;
 - perfecționarea procesului de luare a deciziilor;
 - proiectarea și dezvoltarea unei politici de aplicare și dezvoltare a controlului intern managerial de așa manieră încât să se bazeze pe principiile SCIM.
- În funcție de concluziile acestei diagnoze se inițiază deciziile utile perfecționării controlului intern managerial actualizat conform caracteristicilor și diversității activităților specifice entității publice. Această activitate de perfecționare a controlului intern managerial este continuă, aceasta fiind necesară funcționării adecvate și eficiente a întregii structuri de management. Pentru a atinge gradul de conștientizare în care SCIM este perceput ca o necesitate și nu ca o povară, este necesară punerea accentului pe cultura organizațională, modificarea percepției de către întreg personalul din cadrul entității publice. Calea spre performanță vine în întâmpinarea respectării principiilor și a proceselor subsidiare controlului intern.
- Nici o activitate referitoare la perfecționarea **controlului intern managerial** nu reprezintă o presiune adițională, ci una coroborată cu procesele curente din cadrul entității publice. Verificarea fiecărei deficiențe de organizare internă, din punctul de vedere al instrumentelor de control, va scoate la lumină punctele forte și punctele slabe,

deficiențele sistemului și oportunitățile de îmbunătățire a activităților, factorii care influențează utilizarea ineficientă a resurselor publice.

- Un **control intern managerial performant** trebuie să pună în valoare competențele, cunoștințele și experiența întregului personal la nivelul entității publice. Conducerea entității trebuie să fie în măsură să valorifice toate atuurile, să înțeleagă profund situația reală a activităților de la toate nivelurile entității publice. O diagnoză optimă a controlului intern trebuie să fie în măsură să stabilească următoarele:
 - stabilirea variabilelor determinante ale controlului intern și raportarea acestora la cerințele standardelor de control intern managerial acceptate;
 - stabilirea tuturor componentelor de la nivel organizatoric, tehnic, financiar, instituțional, care pot contribui la fundamentarea unui control intern managerial în perspectivă;
 - precizarea nivelului de percepere a angajaților față de obligativitatea implementării SCIM;
 - constatarea ariilor vulnerabile ale proceselor, unde se pot ivi decalări, neconcordanțe și costuri auxiliare în derularea activităților caracteristice entității publice.
- Pentru ca **SCIM-ul** să fie realizat în mod adecvat și eficient sunt necesare mobilizări de resurse în special resurse umane, prin îndrumări metodologice.
- Sprijinirea procesului de implementare și dezvoltare continuă a **SCIM** se poate realiza prin propuneri de soluții sau recomandări referitoare la stabilirea precisă a obiectivelor, a indicatorilor de performanță care cuantifică nivelul de îndeplinire privind stabilirea, cuantificarea și managementul riscurilor, vizând monitorizarea modalităților de control stabilite pentru gestionarea riscurilor și privind procesul anual de raportare al SCIM.
- Nivelul de încredere privind structura de **audit public intern** în cadrul entității publice analizate este la un nivel acceptabil, cu precizarea că mai sunt necesare eforturi adiacente pentru diminuarea vulnerabilităților și confuziilor care influențează activitatea de audit intern. Eficientizarea activității de audit generează o probabilitate mai amplă în identificarea și raportarea neregulilor și corijarea acestora, contribuind la perfecționarea managementului riscurilor privind stabilirea și raportarea unor erori în cadrul entității publice, ceea ce ar putea contribui la o mai performanță superioară.
- Cooperarea dintre **auditul intern** și **managementul riscurilor** contribuie la o creștere a performanței, o eficientizare a alocării resurselor entității publice și o îmbunătățire a comunicării la nivelul managementului, furnizând o imagine reală a riscurilor ce se

manifestă în activitatea sa.

- Selectarea precisă a **auditorilor interni** pe criterii profesionale, abilități și competențe, vizează: capacitatea de câștiga încrederea managementului, atenția la detalii, capacitatea de sinteză a informațiilor colectate și abilitatea de raportare a concluziilor într-o manieră concretă și precisă. Competențele fundamentale pentru a un bun auditor intern se referă la următoarele aspecte: abordarea de ansamblu, crearea unui cadru eficient pentru adoptarea deciziilor și o comunicare de succes.
- Întărirea **funcției de audit intern** la nivelul entităților publice în direcția de generare a valorii adăugate se poate dobândi prin regândirea planurilor de audit intern, identificarea proceselor de verificare în funcție de resursele umane disponibile, stabilirea operațiunilor corelate cu obiectivele entității prin conformarea permanentă la reglementările în vigoare, stabilirea unor criterii adecvate, dezvoltarea unor metode bazate pe riscuri și pe modificările continue la nivelul activității entității publice.
- **Auditul public intern** trebuie să aprofundeze noutățile, monitorizând performanțele, identificând îmbunătățiri corelate cu perspectivele care se manifestă în cadrul entității publice.

Din analiza și interpretarea informațiilor cuprinse în studiile aplicative dezvoltate pe parcursul demersului științific se rețin următoarele aspecte:

- monitorizarea performanțelor activității de **audit public intern** este insuficient dezvoltată la nivelul compartimentelor de audit public intern, acestea neavând stabiliți indicatorii de performanță, ceea ce conduce la manifestarea unor obstacole;
- măsurarea anuală a indicatorilor nu oferă decât un rol de constatare a performanțelor obținute, fără a stabili corecții;
- se impune necesitatea îmbunătățirii modalității de stabilire a indicatorilor astfel încât aceștia să fie clari, măsurabili și relevanți;

În rezolvarea problemelor expuse, se recomandă perfecționarea metodelor de audit intern, ținând cont de rolul auditului intern în cadrul managementului riscurilor și evaluarea eficacității sistemului de management al riscurilor să fie realizată bazându-se pe procesele entității.

- Argumentele referitoare la colaborarea dintre **auditul public intern și extern** sunt: conștientizarea managementului referitoare la necesitatea activităților de audit intern în propriul sistem de management și de control, oferirea unei asigurări suplimentare privind independența și obiectivitatea auditului intern, evaluarea corectă a riscurilor, reducerea

suprapunerilor și activităților excesive sau inutile, schimbul de informații și garantarea unei comunicări adecvate, conștientizarea rolului fiecărei părți de către cealaltă parte, stabilirea riguroasă a obiectivelor celor două activități, minimizarea conflictelor instituționale sau oricărei forme de competiție între cele două activități, diminuarea presiunilor manifestate asupra entităților auditate de către misiunile de audit externe, conceperea unei culturi împărtășite a auditului la nivelul sectorului public, dobândirea compatibilității cu structurile europene asemănătoare.

- Colaborarea dintre structurile de **audit public intern** și structurile de **audit public extern** din cadrul **Curții de Conturi a României** generează o succesiune de privilegii pentru cele două părți, dar și pentru entitățile auditate. Pe de o parte, auditul public intern percepe mai clar riscurile manifestate la nivelul entităților publice și poate furniza informații relevante auditului extern. Pe de altă parte, auditul public intern înțelege mai bine entitatea, profitând de accesul la informații la care auditul extern nu are acces, deci, colaborarea între cele două categorii de structuri este necesară. Prin colaborarea cu auditul extern, auditul intern poate să își perfecționeze propriile metodologii, să își dezvolte programele de testare și să dispună de asigurările elaborate de către auditul extern de pe urma desfășurării misiunilor.
- Utilizând aceste considerente ca punct de plecare, apreciem faptul că ar fi propice realizarea unor întâlniri tehnice în vederea elaborării unui protocol de colaborare între cele două structuri de auditori. Această colaborare ar trebui să fie inițiată de către auditorii externi, ținând cont de necesitatea unei evaluări sistematice a entităților publice, iar cele două structuri de audit ar trebui să fie într-o complementaritate deplină.
- Funcția de **audit public intern** trebuie valorificată mai complet și mai intens de către conducerea entității publice, fiind o funcție ce trebuie să aducă plus-valoare prin recomandările formulate de către **auditorii publici externi ai Curții de Conturi a României**, astfel încât managerii să fie interesați de îmbunătățirea performanțelor auditului intern din entitate. În acest sens, la entitatea publică studiată, se impune:
 - îmbunătățirea organizării și exercitării auditului intern, inclusiv prin asigurarea necesarului de personal calificat pentru desfășurarea acestei activități;
 - asigurarea formării profesionale continue pentru auditorii publici interni, pentru persoanele care acordă viză de control financiar preventiv, pentru personalul IT care asigură securitatea datelor și circuitul electronic al documentelor; personalul implicat în achizițiile publice etc.;

- încurajarea colaborării între compartimente, manageri, conducerea entității publice;
 - asigurarea unei baze de date actualizate la nivel de compartiment pentru efectuarea de analize reale și concrete, monitorizarea recomandărilor parțial implementate sau neimplementate, a procedurilor formalizate la nivelul entității publice;
 - includerea în documentele de planificare a obiectivelor generale și a celor specifice formulate SMART, sub rezerva transpunerii acestora în termeni de cost;
 - definirea și respectarea realizării indicatorilor de performanță ai auditului intern. Aceștia trebuie să fie relevanți, cuantificabili și corelați cu input-urile (efortul financiar privit prin prisma alocările bugetare);
 - implementarea unei proceduri eficiente de monitorizare a modului în care sunt implementate recomandările auditului public extern, prin utilizarea unor indicatori de rezultate și de eficiență;
 - creșterea gradului de informatizare, prin investiții în dotarea cu echipamente software, dar și interconectarea programelor informatice existente;
 - întărirea disciplinei financiar-contabile, care să conducă la respectarea principiilor de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate în gestionarea și utilizarea resurselor alocate;
 - creșterea gradului de utilizare a resurselor alocate entității, urmărind atingerea indicatorilor de performanță stabiliți;
 - intensificarea eforturilor privind implementarea în totalitate a recomandărilor formulate de către auditorii Curții de Conturi a României, inclusiv analiza prejudiciilor sesizate și luarea măsurilor necesare pentru stabilirea modului de recuperare a acestora;
 - identificarea unei game extinse a riscurilor manifestate la nivelul entității publice, prin diversificarea procedurilor de audit aplicate, inclusiv utilizarea unor modele econometrice, contribuie, date fiind obligațiile de raportare către autoritățile de reglementare impuse auditorilor financiari externi, și la accentuarea rolului social al profesiei.
- O altă acțiune de interes este elaborarea unui model econometric destinat cuantificării impactului activității de **audit public intern** și a numărului de auditori interni la nivelul unei entități asupra constatărilor rezultate în urma misiunilor de audit public extern. Totodată, ne propunem o implicare în viitoarele acțiuni în identificarea unor probleme cu care se confruntă auditorii publici interni și a cauzelor reticenței entităților publice în ceea ce

privește auditul public intern.

- În vederea perfecționării performanțelor activității de **audit public intern** se remarcă următoarelor direcții de interes:
 - emiterea unui ghid în ceea ce privește monitorizarea performanțelor în activitatea de audit public intern de către personal cu competențe și specializare în acest domeniu, care să asigure îmbunătățirea identificării indicatorilor performanței în cadrul entităților publice;
 - identificarea unui set minim de indicatori privind performanța în activitatea de audit public intern care să înlesnească comparabilitatea rezultatelor obținute de diferite compartimente de audit public intern și să permită perfecționarea acestora;
 - organizarea unor vizite de studiu cu auditorii care au drept scop schimbul de experiență în domeniul auditului intern, sesiuni de instruire în vederea îmbunătățirii competențelor, mai ales în ceea ce privește funcționarea, performanța, eficiența și raportarea activității de audit intern.
- Activitatea de **audit public intern** a devenit o activitate tot mai importantă în depistarea neregulilor și a fraudelor fiind astfel necesare identificarea regulilor care să descrie activitățile și măsurile care trebuie luate în situația în care regulile stabilite sunt încălcate.

Potențiale direcții și acțiuni viitoare

- Pe baza acestui studiu au fost stabilite câteva propuneri și direcții de perspectivă pentru diminuarea disfuncționalităților, în cadrul entității și în cadrul fiecărui compartiment. Astfel, Teza de doctorat realizată a vizat o abordare generală a impactului activității de audit extern al Curții de Conturi a României asupra activității de audit public intern în cadrul unei entități publice în condițiile bunelor practici de guvernare corporativă cu efecte asupra performanței. În acest context, considerăm un demers firesc în evidențierea viitoarelor posibile direcții de cercetare precum:
 - extinderea dezbaterilor, atât teoretice, cât și empirice privind implicațiile auditului intern asupra gestiunii riscului corporativ;
 - aprofundarea cercetărilor teoretice referitoare la legătura dintre controlul intern managerial, activitatea de audit intern, managementul riscurilor, auditul public extern și guvernarea corporativă;
 - analiza și stabilirea unor noi metode de eficientizare a activității de audit intern;
 - cercetarea și identificarea unui model care să studieze aspectele esențiale ale

caracteristicilor auditului intern și cele de guvernare corporativă care să ia în calcul și alte variabile utile care să caracterizeze efectele factorilor de decizie în a respecta principiile de guvernare corporativă și standardele internaționale de audit intern;

- Interesul pentru prezenta cercetare științifică nu se finalizează, aducând noi direcții de cercetare referitoare la amplificarea impactului și eficientizarea activității de audit. Astfel, rezultatele temei de cercetare vor înlesni în viitor, celor interesați, aprofundarea unor dificultăți, deja abordate, dezvoltând contribuțiile originale din prezenta lucrare științifică. În vederea implementării recomandărilor elaborate în teza doctorală vor trebui efectuate studii de impact pe baza unor informații relevante furnizate de autoritățile cu atribuții relevante în domeniu.
- În pofida diversității care definește abordarea conceptuală a plus valorii generate, dacă activitatea de audit intern urmărește în mod real să își dezvolte aportul, atunci trebuie să răspundă provocării de evaluare respectivei valori adăugate, demonstrând managementului că poate genera valoare reală asupra proceselor derulate la nivelul entității publice.

8. Cuprinsul tezei de doctorat

CUPRINS

	Pag.
<i>Mulțumiri</i>	2
<i>Cuprins</i>	3
INTRODUCERE	9
<i>I.1. Motivarea cercetării științifice</i>	9
<i>I.2. Stadiul și interesul actual al cunoașterii – argumente ale demersului științific</i> ...	10
<i>I.3. Problematika, obiectivele și ipotezele de lucru ale cercetării științifice</i>	13
<i>I.4. Metodologia cercetării științifice</i>	15
<i>I.5. Conținutul lucrării – structură, cuvinte cheie</i>	17
<i>1.5.1. Arhitectura cercetării științifice</i>	17
<i>1.5.2. Conținutul pe scurt al lucrării de doctorat</i>	19
<i>I.6. Diseminarea rezultatelor cercetării științifice</i>	21
 CAPITOLUL 1	
CONTROLUL INTERN MANAGERIAL – ELEMENT CHEIE AL GUVERNANȚEI CORPORATIVE ÎN CADRUL ENTITĂȚILOR PUBLICE: ABORDĂRI ȘI REPERE CONCEPTUALE, REGLEMENTĂRI, STADIUL SINOPTIC ACTUAL	25
<i>1.1. Originea, evoluția și definirea conceptului de control intern managerial</i> .	25
<i>1.1.1. Controlul intern managerial – emanație a guvernancei corporative; relația control intern – control intern managerial</i>	25
<i>1.1.1.1. Noțiuni introductive în aria controlului intern</i>	25
<i>1.1.1.2. Dezbateri introductive asupra conceptului</i>	

	governanței corporative	27
1.1.2.	Controlul intern managerial – definiție, evoluție și dezvoltare în plan internațional și național	28
1.2.	Arealul controlului intern managerial – scop, obiective, principii, aria de cuprindere, tipologie	38
1.2.1.	Scopul, obiectivele, principiile și aria de cuprindere a controlului intern managerial	38
1.2.2.	Tipologia controlului intern managerial	42
1.3.	Componentele sistemului de control intern managerial	50
1.3.1.	Considerente generale privind sistemul de control intern – componentă a guvernării corporative	50
1.3.2.	Definiția sistemului de control intern managerial (SCIM)	52
1.3.3.	Componentele sistemului de control intern managerial (SCIM)	54
1.4.	Managementul riscurilor și sistemul de control intern managerial (SCIM) – complementaritate sau subordonare?	59
1.4.1.	Abordarea riscului – definiție, caracteristici, tipologie	59
1.4.2.	Managementul riscurilor – identificare, evaluare, tratare, monitorizare	64
1.4.3.	Activitățile de control intern managerial – fundamentarea răspunsurilor la riscurile inerente	73
1.5.	Cadrul național actual privind controlul intern managerial	79
1.5.1.	Categoriile de entități publice	79
1.5.2.	Cadrul de reglementare național în funcționarea controlului intern managerial	80
1.6.	Schimbarea viziunii asupra controlului intern; transformări ale cadrelor naționale privind controlul intern managerial	81
1.6.1.	Codul controlului intern managerial	81
1.6.2.	Registrul riscurilor	82
1.6.3.	Modelul de procedură operațională / formalizată / de sistem	84
1.6.4.	Situația centralizatoare privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial (SCIM)	87
1.7.	Provocări și perspective de dezvoltare a controlului intern managerial la entitățile publice	89
1.8.	Concluzii degajate din analiza aspectelor prezentate în capitolul I	90

CAPITOLUL 2

AUDITUL INTERN – FUNCȚIE STRATEGICĂ ȘI DE CONFORMITATE LA NIVELUL ENTITĂȚII PUBLICE: ABORDĂRI CONCEPTUALE ȘI VALOAREA ADAUGATĂ A ACESTUIA		94
2.1.	Dimensiunea conceptuală a auditului intern	94
2.1.1.	Contextul apariției și evoluția auditului intern	95
2.1.2.	Definiția și tipologia auditului intern	103
2.2.	Fundamente ale auditului intern	110
2.2.1.	Obiectivele și sfera de acțiune a auditului intern	110
2.2.2.	Principii și reguli de conduită specifice auditorilor interni	115
2.3.	Valoarea adăugată a auditului intern – concept, modalități de evaluare și comensurare	119
2.4.	Reglementarea auditului intern și convergența la exigențele europene și internaționale	123

2.4.1.	<i>Situația actuală a auditului intern pe plan național și internațional</i>	123
2.4.2.	<i>Cadrul internațional de practici profesionale ale auditului intern (IPPF); Cadrul pentru eficacitatea auditului intern</i>	127
2.4.3.	<i>Nevoia de normalizare și standardizare a auditului intern – Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern</i>	129
2.4.4.	<i>Cadrul legal național aplicabil pentru organizarea activității de audit intern</i>	132
2.5.	<i>Interferențe și interdependențe între auditul intern, controlul intern managerial și guvernanta corporativă</i>	134
2.5.1.	<i>Dimensiunea auditului intern și interdependențele acestuia cu guvernanta corporativă și procesul decizional al entității publice</i>	134
2.5.2.	<i>Auditul intern – funcție strategică la nivelul entității publice și mijloc de prevenire a fraudelor</i>	138
2.6.	<i>Direcții de perfecționare a auditului intern la entitățile publice</i>	141
2.7.	<i>Abordarea auditului intern – metodologii aplicabile</i>	143
2.7.1.	<i>Standardele de calificare și standarde de performanță</i>	143
2.7.2.	<i>Planificarea misiunilor de audit intern pe baza evaluării sistemelor de management al riscurilor</i>	143
2.7.2.1.	<i>Relația audit intern – risc în contextul bunelor practici de guvernanta</i>	146
2.7.2.2.	<i>Implicațiile auditului intern asupra managementului riscului la entitățile publice</i>	149
2.7.2.3.	<i>Implicațiile auditului intern asupra performanței entității publice</i>	150
2.7.3.	<i>Abordarea metodologică a auditului intern</i>	153
2.7.3.1.	<i>Documente de referință ale misiunilor de audit intern</i>	153
2.7.3.2.	<i>Tipuri de misiuni de asigurare și structurarea obiectivelor</i>	154
2.7.3.3.	<i>Metodologia de derulare a misiunii de audit intern</i>	155
2.8.	<i>Consolidarea funcției de audit intern la entitățile publice</i>	157
2.8.1.	<i>Respectarea codului deontologic al auditorilor interni</i>	157
2.8.2.	<i>Auditul intern – interferențe și interdependențe în procesul decizional</i>	158
2.9.	<i>Abordări privind perspectiva auditului intern în era informațională / transformării continue: rol și oportunități</i>	160
2.10.	<i>Concluzii la Capitolul 2</i>	166

CAPITOLUL 3

EVALUAREA SISTEMULUI DE CONTROL INTERN MANAGERIAL (SCIM) ȘI A FUNCȚIEI DE AUDIT INTERN LA ENTITĂȚILE PUBLICE PRIN PRISMA CERINȚELOR AUDITULUI PUBLIC EXTERN AL CURȚII DE CONTURI

168

3.1. Evaluarea sistemului de control intern managerial (SCIM)

168

3.1.1. Autoevaluarea SCIM de către entitatea auditată

168

3.1.1.1. Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern

	<i>managerial</i>	<i>176</i>
3.1.1.2.	<i>Situația sintetică a rezultatelor evaluării</i>	<i>178</i>
3.1.1.3.	<i>Raportul asupra sistemului de control intern managerial</i>	<i>180</i>
3.1.2.	<i>Evaluarea gradului de conformitate a sistemului de control intern managerial prin prisma cerințelor auditului public extern al Curții de Conturi</i>	<i>182</i>
3.1.2.1.	<i>Verificarea funcționării sistemului de control intern managerial al entității publice auditate – cerințele unui control intern performant</i>	<i>195</i>
3.1.2.2.	<i>Abateri/vulnerabilități identificate de către auditorii publici ai Curții de Conturi – matricea corelațiilor dintre erorile raportate privind sistemul de control managerial</i>	<i>198</i>
3.1.2.3.	<i>Propuneri de îmbunătățire a controlului intern managerial din entitățile publice</i>	<i>208</i>
3.2.	<i>Evaluarea performanțelor și eficienței auditului intern la entitățile publice</i>	<i>211</i>
3.2.1.	<i>Delimitări conceptuale privind performanța și eficiența auditului intern</i>	<i>211</i>
3.2.2.	<i>Sistemul de indicatori calitativi și cantitativi privind performanța auditului intern</i>	<i>216</i>
3.2.3.	<i>Metode și tehnici de evaluare utilizate în evaluarea auditului intern</i>	<i>219</i>
3.2.4.	<i>Modalități de cuantificare a performanțelor auditului public intern</i>	<i>221</i>
3.3.	<i>Raportarea activităților de audit intern la entitățile publice</i>	<i>223</i>
3.4.	<i>Verificarea funcționării și eficienței auditului intern de către auditorii publici ai Curții de Conturi</i>	<i>226</i>
3.5.	<i>Concluzii, opinii privind aspectele prezentate în Capitolul 3</i>	<i>230</i>

CAPITOLUL 4

	CERCETARE APLICATIVĂ PRIVIND EVALUAREA SISTEMULUI DE CONTROL INTERN MANAGERIAL (SCIM) ȘI A FUNCȚIEI DE AUDIT INTERN ÎN CIRCUMSTANȚELE GENERATE DE EXERCITAREA AUDITULUI PUBLIC EXTERN DE CĂTRE CURTEA DE CONTURI LA NIVELUL ENTITĂȚILOR PUBLICE DIN SECTORUL TRANSPORTURI	234
4.1.	<i>Discurs informațional asupra cercetării aplicative privind evaluarea sistemului de control managerial și a funcției de audit intern în contextul cerințelor auditului public extern al Curții de Conturi a României la o entitate publică din domeniul transporturilor</i>	<i>235</i>
4.2.	<i>Scurtă prezentare a entității publice ce face obiectul cercetării</i>	<i>239</i>
4.3.	<i>Sistemul de control managerial al entității: organizare, funcționare, autoevaluare - evaluarea SCIM – cercetare aplicativă</i>	<i>241</i>
4.3.1.	<i>Autoevaluarea sistemului de control intern managerial (SCIM) de către entitatea publică auditată</i>	<i>246</i>
4.3.2.	<i>Chestionarul de autoevaluare a stadiului de implementare a standardelor de control intern managerial</i>	<i>247</i>
4.3.3.	<i>Situația sintetică a rezultatelor evaluării</i>	<i>248</i>

	4.3.4. <i>Raportul asupra sistemului de control intern managerial</i>	249
4.4.	<i>Evaluarea gradului de conformitate și a eficienței sistemului de control intern managerial (SCIM) din entitate, prin prisma cerințelor auditului public extern al Curții de Conturi</i>	250
	4.4.1. <i>Verificarea funcționării și eficienței sistemului de control intern managerial (SCIM) al entității publice de către auditorii publici ai Curții de Conturi – cerințele unui control intern performant</i>	250
	4.4.2. <i>Abateri identificate de către auditorii publici ai Curții de Conturi – Proces verbal de constatare privind sistemul de control managerial</i>	265
	4.4.3. <i>Identificarea principalelor vulnerabilități ale sistemului de control intern managerial (SCIM) existente la nivelul entității publice, pe baza deficiențelor constatate de auditorii publici externi ai Curții de Conturi și consemnate în rapoartele anuale ale acesteia</i>	268
	4.5. <i>Evaluarea performanțelor și eficienței auditului intern - cercetare aplicativă</i>	276
	4.5.1. <i>Auditul public intern la nivelul entității publice auditate - organizare, funcționare, metodologii aplicabile, raportare ...</i>	276
	4.5.2. <i>Implementarea metodologiei auditului intern în entitate</i>	280
	4.5.2.1. <i>Carta auditului intern din entitate</i>	280
	4.5.2.2. <i>Procedura generală a desfășurării auditului intern în cadrul entității</i>	280
	4.5.2.3. <i>Planul anual al misiunilor de audit intern din entitate</i>	282
	4.5.2.4. <i>Raportarea și supervizarea misiunilor de audit intern – urmărirea recomandărilor</i>	282
	4.6. <i>Evaluarea gradului de conformitate și a eficienței auditului intern prin prisma cerințelor auditului public extern al Curții de Conturi</i>	283
	4.6.1. <i>Verificarea funcționării și eficienței auditului intern al entității publice de către auditorii publici ai Curții de Conturi – îndeplinirea indicatorilor calitativi și cantitativi privind performanța auditului intern din entitate</i>	283
	4.6.2. <i>Abateri identificate de către auditorii publici ai Curții de Conturi privind organizarea, funcționarea și eficiența auditului intern din entitatea auditată</i>	295
	4.6.3. <i>Propuneri de optimizare a funcției de audit intern la entitățile publice din sectorul transporturi. Direcții și modalități de acțiune pentru eficientizare</i>	295

CAPITOLUL 5

CERCETARE EMPIRICĂ PRIVIND IDENTIFICAREA UNOR POSIBILITĂȚI DE PERFECTIONARE A CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL ȘI A AUDITULUI INTERN LA ENTITĂȚILE PUBLICE PRIN PRISMA CERINȚELOR AUDITULUI PUBLIC EXTERN EXERCITAT DE CURTEA DE CONTURI

	5.1. <i>Discurs informațional introductiv asupra cercetării empirice</i>	313
	5.2. <i>Argumentarea studiului</i>	315

5.3.	<i>Aspecte metodologice privitoare la realizarea demersului științific Stabilirea metodologiei cercetării</i>	316
5.4.	<i>Corelarea și atingerea obiectivelor demersului științific prin cercetare aplicată asupra ipotezelor de lucru</i>	319
5.4.1.	<i>Stabilirea obiectivelor operaționale și definirea ipotezelor de lucru asociate acestora</i>	319
5.4.2.	<i>Realizarea cercetării aplicative din perspectiva impactului cerințelor auditului extern exercitat de Curtea de Conturi asupra SCIM și auditului intern ale entităților publice cu influență directă a performanțelor acestora</i>	320
5.4.2.1.	<i>Stabilirea eșantionului și descriere grup țintă</i>	320
5.4.2.2.	<i>Elaborarea și lansarea chestionarelor</i>	321
5.4.2.3.	<i>Colectarea datelor</i>	322
5.5.	<i>Analiza critică, prelucrarea răspunsurilor și interpretarea rezultatelor prin aplicații Excel și programul SPSS. Validarea / invalidarea ipotezelor</i>	323
5.5.1.	<i>Chestionar pentru evaluarea sistemului de control intern managerial, adresat președinților comisiilor de monitorizare din entități publice – companii naționale, societăți naționale, regii autonome</i>	323
5.5.2.	<i>Chestionar pentru evaluarea sistemului de control intern managerial (SCIM), adresat directorilor generali din entități publice și auditorilor publici externi din structurile Curții de Conturi a României</i>	334
5.5.3.	<i>Chestionar pentru evaluarea performanței auditului public intern adresat șefilor structurilor de audit public intern</i>	351
5.5.4.	<i>Chestionar pentru evaluarea performanței auditului public intern, adresat directorilor generali din entități publice și auditorilor publici externi din structurile Curții de Conturi a României</i>	367
5.5.5.	<i>Studiu calitativ - analiza critică, prelucrarea răspunsurilor și interpretarea rezultatelor, validarea / invalidarea ipotezelor ..</i>	379
 CAPITOLUL 6		
CONCLUZII FINALE, CONTRIBUȚII PROPRII LIMITELE CERCETĂRII, DISEMINAREA REZULTATELOR CERCETĂRII, DIRECȚII ȘI ACȚIUNI VIITOARE		
6.1.	<i>Prezentarea concluziilor finale</i>	387
6.2.	<i>Prezentarea contribuțiilor proprii și a limitelor</i>	400
6.3.	<i>Propuneri pentru eficientizarea sistemului de control intern managerial (SCIM) și a misiunilor de audit intern</i>	402
6.4.	<i>Potențiale direcții și acțiuni viitoare</i>	407
 <i>Bibliografie</i>		
		409
<i>Anexe</i>		
		418
<i>Indexul abrevierilor și adnotărilor</i>		
		499
<i>Indexul figurilor</i>		
		499
<i>Indexul reprezentărilor grafice</i>		
		501
<i>Indexul tabelor și machetelor</i>		
		502

9. Curriculum Vitae



Curriculum vitae Europass

Informații personale

Nume / Prenume	Giurea Gabriela
Adresa	Aurel Botea, nr 1A, bl. D24, sc. 1, ap. 3, Sector 3, București
Telefon	0724019515
E-mail	gabriela.giurea@gov.ro
Naționalitate	Româna
Data nașterii	05.02.1987
Sex	Feminin

Locul de muncă vizat / Domeniul ocupațional

Expert implementare proiect „Consolidarea sistemului de management prin implementarea Cadrului comun de autoevaluare (CAF) și sistemului de management al calității conform ISO 9001:2015”, finanțat prin fonduri europene, desfășurat pe perioada 2020-2023

Experiența profesională

Perioada 17.09.2015 - Prezent

Funcția sau postul ocupat

Consilier

Activități și responsabilități principale

- ✓ Colaborează la elaborarea și actualizarea strategiei în domeniul controlului intern managerial
- ✓ Implementează și monitorizează aplicarea cerințelor generale și specifice controlului intern în strategiile de la nivel național
- ✓ Inițiază și fundamentează propuneri pentru îmbunătățirea cadrului normativ privind Codul controlului intern managerial al entităților publice
- ✓ Contribuie la elaborarea și actualizarea cadrului metodologic general privind coordonarea, îndrumarea metodologică și supravegherea stadiului implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial la entitățile publice
- ✓ Implementează și gestionează programe finanțate din fonduri europene în domeniul controlului intern managerial
- ✓ Asigură secretariatul tehnic al Comisiei de Monitorizare la nivelul Secretariatului General al Guvernului
- ✓ Analizează și centralizează raportările privind sistemul de control intern managerial de la ordonatorii principali de credite
- ✓ desfășoară misiuni de îndrumare metodologică privind modul de implementare și dezvoltare a sistemului de control intern managerial la nivelul entităților publice, conform Normelor Metodologice în domeniu, în baza Ordinului emis de către Secretarul General al Guvernului

*Posibilități de perfecționare a controlului intern și auditului intern la entitățile publice
prin prisma cerințelor auditului extern exercitat de curtea de conturi
- 2023 -*

	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Elaborează documentele în urma misiunilor de îndrumare metodologică și propune recomandări pentru îmbunătățirea implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial la nivelul entităților publice ✓ Analizează și elaborează <i>Raportul anual</i> privind stadiul implementării sistemului de control intern managerial la nivelul entităților publice, ordonatori principali de credite ✓ Inițiază activități de conștientizare și diseminare a controlului intern managerial la nivelul administrației publice centrale și locale ✓ Asigură asistență pentru interpretarea unitară a reglementărilor în domeniul sistemului de control intern managerial, prin elaborarea de răspunsuri la solicitări de puncte de vedere, scrisori, adrese înregistrate la nivelul direcției ✓ Respectă aplicarea normelor interne privind organizarea și funcționarea instituției ✓ Asigură buna funcționare a derulării procesului de management al documentelor la nivelul direcției ✓ Colaborează cu organisme și organizații naționale și internaționale din țările membre UE, în curs de aderare sau din alte țări în domeniul sistemului de control intern.
Numele și adresa angajatorului	Secretariatul general al Guvernului, București Str. Piața victoriei, nr. 1, Sector 1, București
Perioada	01.08.2016 – 01.03.2017
Funcția sau postul ocupat	<i>Expert SCIM</i> Proiect „Consolidarea implementării standardelor de control intern managerial la nivel central și local” SIPOCA 34 – Solicitant SECRETARIATUL GENERAL AL GUVERNULUI Proiect cofinanțat din Programul Operațional Capacitate Administrativă 2014–2020.
Activități și responsabilități principale	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Realizează activități de documentare în scopul implementării activităților din proiect (cu accent pe metodologii, analize și legislație în domeniul SCIM) ✓ Desfășoară misiunile de evaluare pe tematica SCIM ✓ Elaborează, alături de experții SCIM din cadrul instituției Partenerului 1, metodologiile și instrumentele de lucru în domeniul SCIM (Metodologia de management al riscurilor, Ghidul de realizare a procedurilor de sistem și operaționale, Manualul de implementare a SCIM, modificare act normativ, etc) ✓ Participă la evenimentele din cadrul proiectului (conferințe, cursuri, sesiuni de informare și consultare) ✓ Urmărește respectarea graficului de realizare a metodelor SCIM ✓ Asigură suport în realizarea indicatorilor proiectului
Perioada	10.07.2014 - 16.09.2015
Funcția sau postul ocupat	<i>Auditor intern</i>
Activități și responsabilități principale	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Exerciți misiuni de audit public intern asupra tuturor activităților desfășurate în sectorul 2; ✓ Efectuează activități de audit public intern, pe bază de ordin de serviciu, colectează și prelucrează informațiile cu caracter general despre structura auditată, în vederea pregătirii misiunii de audit public intern, identifică obiectivele misiunii de audit și efectuează analiza riscurilor asociate acestora în vederea ierarhizării operațiunilor ce urmează a fi auditate;

*Posibilități de perfecționare a controlului intern și auditului intern la entitățile publice
prin prisma cerințelor auditului extern exercitat de curtea de conturi
- 2023 -*

	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Realizează testări pentru producerea dovezilor de audit public intern, în baza cărora formulează constatări, concluzii și recomandări, întocmește formularele constatărilor de audit public intern în cazul identificării unor disfuncții/iregularități; ✓ Elaborează un proiect de raport de audit public intern la sfârșitul fiecărei misiuni de audit și îl transmite structurii auditate, analizează punctele de vedere transmise de structura auditată și organizează reuniunea de conciliere; ✓ Transmite raportul de audit public intern finalizat structurii auditate, pentru analiză și avizare; ✓ Urmărește și verifică recomandările formulate în raportul de audit public intern pentru implementare în termenii stabilite ✓ Respectă etapele, procedurile și întocmește toate documentele prevăzute de Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern
Numele și adresa angajatorului	Primăria Sectorului 2 București St 25.09.2013-01.07.2014
Perioada	<i>Manager Relații Clienți</i>
Funcția sau postul ocupat	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Inițierea, întreținerea și dezvoltarea relației cu clienții retail sub aspectul activității de vânzare combinată a tuturor produselor și serviciilor băncii din sfera retail;
Activități și responsabilități principale	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Reprezintă forța de vânzări a segmentului de clienți persoane fizice; ✓ Promovarea imaginii, a produselor și serviciilor retail către clienții persoane fizice, inclusiv prin vizite și prezentări organizate la sediul unor companii/instituții în vederea vânzării de produse retail, în condiții de profitabilitate pentru bancă; ✓ Vânzarea încrucișată a unor produse non-bancare (bancassurance, unități de fonduri de investiții etc.) așa cum vor fi ele comunicate în nivelul minim de performanță; ✓ Promovarea imaginii băncii și implicarea în acțiuni și campanii specifice de atragere de clienți sau de creștere a utilizării unor produse și/sau servicii de retail.
Numele și adresa angajatorului	UniCredit Ţiriac Bank Bd. Expoziției Nr.1F, Sect 1, București, Cod Postal 012101, România
Perioada	01.02.2008-20.09.2013 <i>Manager Complex Turistic</i>
Funcția sau postul ocupat	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Planificarea activităților unității, conducerea compartimentelor operaționale și funcționalei ale unității, coordonarea administrării resurselor umane, fundamentarea și implementarea programelor de marketing, coordonarea activităților realizate prin furnizori și parteneri, gestionarea patrimoniului și a resurselor financiare, adaptarea la cerințele pieței prin promovarea inovației și schimbării în unitate, asigurarea sistemului de organizare funcțională a unității, elaborarea strategiilor de dezvoltare a unității, conducerea proceselor pentru ameliorarea continuă a calității în unitate.
Activități și responsabilități principale	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Stabilirea unor relații optime cu furnizorii, pentru rezolvarea în timp util și în bune condiții a tuturor problemelor ocazionale. ✓ Prospectarea pieței de profil în vederea optimizării continue a serviciilor oferite, având ca scop final realizarea obiectivelor asumate.
	S.C. Argentina S.R.L. Str. Green Port, nr. 2, Mangalia, Romania

*Posibilități de perfecționare a controlului intern și auditului intern la entitățile publice
prin prisma cerințelor auditului extern exercitat de curtea de conturi
- 2023 -*

Educație și formare	2015-Prezent Doctorand în Științe Economice, Universitatea Valahia Târgoviște																									
Perioada	2010-2012 Masterand Facultatea Politehnica București, Specializarea Impactul producerii și utilizării energiei asupra mediului; 2009-2011 Masterand Facultatea de Științe Economice în cadrul Universității Ovidius Constanța, Specializarea Administrarea Afacerilor în Comerț, Turism și Servicii; 2006-2010 Licențiat Facultatea Politehnica București, Specializarea Ingineria Mediului; 2006-2009 Licențiat Facultatea de Științe Economice în cadrul Universității Ovidius Constanța; Specializarea Economia Comerțului, Turismului și Servicii; 2002-2006 Colegiu Național „MIRCEA CEL BATRAN” Constanța, Filiera Teoretică, Profil Real																									
Aptitudini și competențe personale	Româna																									
Limba maternă	Engleza, Franceza, Spaniola																									
Limbi străine cunoscute																										
	<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Înțelegere</th> <th colspan="2">Vorbire</th> <th>Scriere</th> </tr> <tr> <th>Ascultare</th> <th>Citire</th> <th>Participare la conversație</th> <th>Discurs oral</th> <th>Exprimare scrisa</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>FOARTE BINE</td> <td>FOARTE BINE</td> <td>FOARTE BINE</td> <td>FOARTE BINE</td> <td>FOARTE BINE</td> </tr> <tr> <td>SATISFACĂTOR</td> <td>SATISFACĂTOR</td> <td>SATISFACĂTOR</td> <td>SATISFACĂTOR</td> <td>SATISFACĂTOR</td> </tr> <tr> <td>BINE</td> <td>BINE</td> <td>BINE</td> <td>BINE</td> <td>BINE</td> </tr> </tbody> </table>	Înțelegere		Vorbire		Scriere	Ascultare	Citire	Participare la conversație	Discurs oral	Exprimare scrisa	FOARTE BINE	FOARTE BINE	FOARTE BINE	FOARTE BINE	FOARTE BINE	SATISFACĂTOR	SATISFACĂTOR	SATISFACĂTOR	SATISFACĂTOR	SATISFACĂTOR	BINE	BINE	BINE	BINE	BINE
Înțelegere		Vorbire		Scriere																						
Ascultare	Citire	Participare la conversație	Discurs oral	Exprimare scrisa																						
FOARTE BINE	FOARTE BINE	FOARTE BINE	FOARTE BINE	FOARTE BINE																						
SATISFACĂTOR	SATISFACĂTOR	SATISFACĂTOR	SATISFACĂTOR	SATISFACĂTOR																						
BINE	BINE	BINE	BINE	BINE																						
Competențe și aptitudini de utilizare a calculatorului	MS Office 2007, Explorer, Excel, PowerPoint, Acces																									
Cursuri de specializare	07-09.07.2015 Curs de perfecționare pentru ocupația Auditor Intern în sectorul public 27-29.04.2014 Participare curs „Metodologia de desfășurare a misiunilor de audit public intern” organizat de către Ministerul Finanțelor Publice, la centrul zonal Râmnicu-Vâlcea; 04-06.11.2013 Curs de perfecționare profesională „Implementarea și evaluarea stadiului implementării Sistemului de Control Intern Managerial ” 11-15.10.2013 Curs de perfecționare pentru ocupația Auditor Intern în sectorul public 05.07.2010 Manager în Activitatea de Turism însoțit de Competență Lingvistică în Turism; 22.07.2010 Auditul Sistemelor de Management de Mediu; 30.01.2010 Inspector Protecție Civilă; 02.03.2009 Manager Sisteme de Management de Mediu																									
Alte competențe și aptitudini	Creativitate, capacitatea de a lua decizii, capacitatea de coordonare; Aptitudini de comunicare interpersonală; Rezistență la efort intelectual; Spirit de echipă; Capacitate de analiză și organizare, perseverență, responsabilitate, spirit intuitiv																									
Pasiuni(hobbyuri)	Natura, Voluntariat pentru Ecologie, Muzica, Filme, Echitație																									
Permis de conducere	B																									



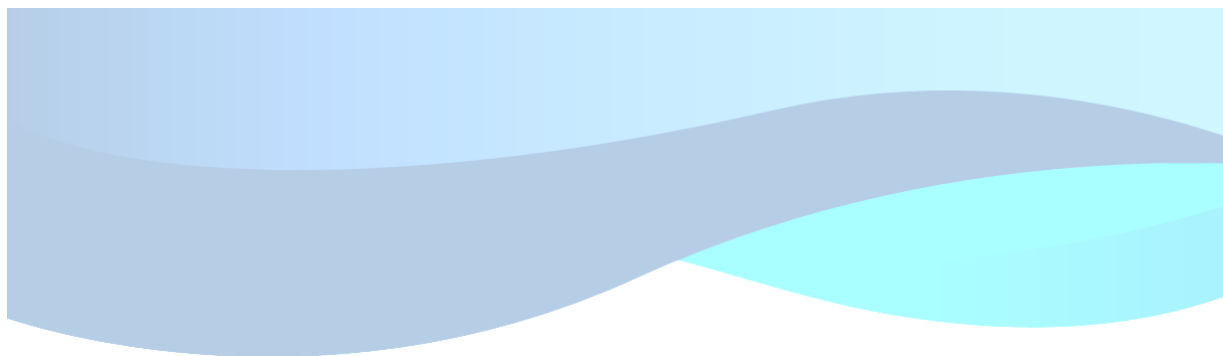
MINISTRY OF EDUCATION
"VALAHIA" UNIVERSITY of TÂRGOVIȘTE
IOSUD – DOCTORAL SCHOOL OF ECONOMIC SCIENCES AND HUMANITIES
FUNDAMENTAL FIELD ECONOMIC SCIENCES
ACCOUNTING FIELD

**POSSIBILITIES OF IMPROVING INTERNAL
CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN PUBLIC
ENTITIES
THROUGH THE REQUIREMENTS OF THE
EXTERNAL AUDIT EXERCISED BY THE COURT
OF ACCOUNTS**

**PhD SUPERVISOR:
Professor Victor MUNTEANU, PhD**

**PhD CANDIDATE:
Gabriela (GIUREA) MANGU**

**TÂRGOVIȘTE
2023**



Acknowledgements

Here the long-awaited moment has arrived, but also the most exciting one associated with the doctoral school, the moment of concluding a stage of cognitive accumulation in the field of economics with a focus on the spheres of accounting, financial control, internal audit and external audit dedicated to stimulating the strengthening of the economic-financial discipline at the level of public entities.

*I owe the success of this scientific approach embodied in this PhD thesis entitled: **Possibilities of improving Internal control and Internal audit in public entities through the requirements of the external audit exercised by the Court of Accounts**, Mr. Professor Victor MUNTEANU, PhD, a generous intellectual, who believed in me even though we didn't work together from the beginning of this project, getting involved both professionally and emotionally and encouraging me in critical moments. More than that, Mr. Professor Victor MUNTEANU PhD understood my goal, but also my vision on the subject under debate of this scientific approach, contributing unequivocally to my success and bringing this dream into reality.*

Particular thanks go to my professors at the doctoral school who contributed to my professional development through theoretical, methodological and applied contributions, ensuring consistency in knowledge and action.

Last but not least, I want to thank my family who constantly supported, encouraged and tolerated me.

*Gabriela (GIUREA) MANGU
Târgoviște, 2023*

CONTENTS

	Page
Acknowledgements	2
Contents	3
Keywords	3
1. The current state and interest of knowledge – arguments of the scientific approach	4
2. The motivation of scientific research.....	7
3. The scientific research objectives and working hypotheses	8
4. The methodology of scientific research	10
5. The content of the work – structure	12
6. The dissemination of the results of scientific research	16
7. Conclusions, own contributions, research limits, the dissemination of research results, directions and future actions	18
8. The contents of the PhD thesis	40
9. Curriculum vitae	46

Keywords:

Internal audit; external audit; SCIM self-assessment; conformity; internal control; Court of Accounts; deficiencies; public entity; SCIM external assessment; efficiency; effectiveness; economy; SCIM efficiency; the efficiency of the internal audit; the strategic and compliance function of internal audit; corporate governance; management; risk management; performance; the decision-making process; risk; responsibility; the Internal Managerial Control System (SCIM); standards; SCIM vulnerabilities.

1. The current state and interest of knowledge – arguments of the scientific approach

Internal control is an activity carried out by an organisation's management, its Board of Directors (BoD) and its employees, responsible for providing adequate assurance regarding the achievement of strategic, operational, compliance and financial objectives. Thus, the role of internal control is to provide the key element to achieve the objectives of the entity, regardless of its size. **Internal managerial control** is reflected in the responsibility of the management of public entities, which is responsible for its design, implementation and continuous development, by the proposed objectives and specific legislation, to ensure the management of resources in an economic, efficient and effective manner. This type of control refers to **risks** that may influence the entity's business model. Its role is to **ensure that the financial management and sustainability of the entity are vigorous**.

In a widely adopted definition of managerial control, Anthony R.N.¹ suggested that there is a hierarchy of planning control, where strategic planning, managerial control and operational control are separated. Strategic planning takes place at the global level, making decisions about the organisation's goals and the resources needed to achieve those goals. Managerial control is used to ensure that resources are used effectively in achieving the organisation's objectives. Operational control ensures the efficient performance of specific tasks. In the government sector internationally, **the internal audit** has been linked to the current Institutional Control Body. In the foreground was **the external audit** as a **means and tool for improving the internal audit** organized at the level of the public entity, related to the consolidation of **SCIM** with **significant influence** on the **decision-making process**, in the circumstances imposed by the requirements of **corporate governance**.

The content of this scientific approach was developed by a series of works, studies and articles published in international and national specialized literature, which drew our attention to this vast and highly interesting field, of which the most relevant from the perspective of controlling internal and internal audit, we consider them to be:

- Bortone Aşi Roşaj M.,² assesses the **internal control** systems of decentralized and

¹Anthony, R. N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Boston, Boston Graduate School of Business Administration, Harvard University, (1965);

²Bortone N.C.A., & Rojas Z.E.M., *Los sistemas de control interno en los entes descentralizados estadales y municipales desde la perspectiva COSO. Visión gerencial*, (1), 5-17, (2010);

municipal state entities, from the perspective of the COSO conceptual model in the direction of ascertaining the control systems of these organisations with the mentioned standard, by identifying strengths and weaknesses.

- According to Arwinge O.³, **the particular characteristics of internal control**, reside in its attributes as a means of ensuring the **quality of financial reporting**, but also the way to prevent and **detect fraudulent activity** that can occur both at the level of public and private organisations.
- Graham L.⁴ presents a broad approach to **internal control and internal audit compliance** by one of the most appropriate frameworks, namely COSO, guiding both the auditors and entity managers on how to document and test internal controls. Thus, the COSO model, presented by the author, aims to debate the seventeen principles, each of which is explained in detail to help readers understand new and emerging best practices for efficiency and effectiveness.
- Constantin D., Culea MS, & Cristache N.⁵ deal **with the role of the managerial internal control system in the prevention and detection of fraud** to achieve the specific objectives of the entity in terms of legality, performance and transparency.
- Carataş A.M.⁶, dedicated a work focused exclusively on the appropriate approach to the **internal audit**, but also to **the internal control** in the parameters of the functioning of the organisational culture at the level of economic entities, observing the fact that, at present, nationally, **there are managers who do not show the necessary concern** in the directions specified.
- Oprean I.⁷, presents an extensive debate on **internal control and internal auditing** in the context of corporate governance.
- Dănescu T, Prozan M.⁸, deal with **the internal audit** from the perspective of the interferences created between its theory and practice. At the same time, the authors

³Arwinge O., *Internal control: a study of the concept and themes of internal control* (Doctoral dissertation, Linköping University Electronic Press), (2010);

⁴https://www.books-express.ro/internal-control-audit-and-compliance-documentation-and-testing-under-the-new-coso-framework/p/kff.9781118996218?gad=1&gclid=CjwKCAjwpayjBhAnEiwA-Zena_wuh1kDGyuIViY0K7nKiWABHT5KUJWtPSfbSbk4JZXPOstTOASFmRoCO90QAvD_BwE, Hoboken, United States, September 2022;

⁵Constantin D., Culea MS, & Cristache N. *Internal Managerial Control-Perspectives on Some Modern Methods of Reducing the Risk of Fraud in Public Administration. Annals of the University Dunarea de Jos of Galati: Fascicle: I, Economics & Applied Informatics*, 28(2), (2022);

⁶Carataş M.A., *Audit intern, control intern și cultură organizațională*, Editura Economică, (2020);

⁷https://file.ucdc.ro/cursuri/21_2_5416_Control_si_audit_intern_Prof_dr_Ioan_Oprean.pdf September 2022;

⁸Dănescu T., Prozan M., *Auditul intern. Interferențe între teorie și practică*. Editura Economică, (2019);

focused on the activity of **internal control** in the scope of the internal audit, connecting it with its role in corporate governance.

- The work of the authors Morariu A., Suciu GH., Stoian F.⁹, represents a consistent approach to **the internal audit** and its importance in corporate governance, an essential subject with the object of this scientific research.
- According to the authors Zecheru V. and Năstase M.¹⁰, we have acquired a technical approach to **the complexity of the internal audit issue from the perspective of analyzing and evaluating the management** of an entity to **assure its solvency**.
- The work of Professor Munteanu V. (coordinator)¹¹, represents an **information base both for practitioners in the field of the internal audit**, as well as managers of public entities with an extension to specialists in the field of accounting.
- According to Littan S.¹², **corporate system reporting** of sustainability-related information continues to gain in popularity, but the practice is still not standardized. Although not a sustainability reporting framework per se, **COSO** provides a possible direction for entities wishing to adjust their internal processes to enable useful reporting of sustainability information, but also to articulate the benefits of applying the framework's principles.
- Authors Furtună C. and Ciucioi A.¹³ make a broad presentation on the role of the internal audit in the era of continuous transformation, positioned among the strategic pillars of the public entity. The subject of the paper focuses on three visible directions of the economic environment, namely corporate governance, risk management and, last but not least, internal control, which are of broad interest to authorities, shareholders and the general public. Moreover, the work under discussion "*offers an overview of the priorities identified by companies in the field of internal audit and aims to reveal opportunities to improve the efficiency and effectiveness of the work of internal audit departments*"¹⁴.

The present research is based on an in-depth study of the literature to substantiate the

⁹ Morariu A, Suciu Gh., Stoian F., *Audit intern și guvernarea corporativă*, Editura Universitară, 2008;

¹⁰ Zecheru V., Năstase M., *Managementul "Obiect" de audit intern . Sinteze teoretico-metodologice, proceduri utilizabile și aplicații*, Editura Economică, 2005;

¹¹ Munteanu V., Zuca M., Zuca Șt., *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice*, Editura Wolterskluwer 2010;

¹² <https://www.cpajournal.com/2019/07/29/the-coso-internal-control-framework-and-sustainability-reporting/> September 2022;

¹³ Furtună C., Ciucioi A., *Auditul intern în era transformării continue. Sondaj de opinie a auditorilor interni din România*, Revista Audit financiar, XVII, nr. 3(155)/2019, 353-373;

¹⁴ Furtună C., Ciucioi A., *Auditul intern în era transformării continue. Sondaj de opinie a auditorilor interni din România*, Revista Audit financiar, XVII, nr. 3(155)/2019, 353-373;

theoretical terms and concepts, while also relying on the gaps identified at a practical level based on empirical research conducted at the level of public entities in Romania.

2. The motivation for scientific research

Modernization, globalization of the economy and competition in the organisational environment have contributed to the generation of the need to design, approve and implement various internal control procedures, to ensure as much as possible the orderly conduct of public and private entities, this being one of the main purposes of organisational management.

In this context, the only way to cope and survive the new business environment is to adopt **strategies oriented towards evolution and development**, in which entities show responsiveness and adaptability to changes, which is why these entities must be competitive, to present flexibility in the way of organizing the activity.

For the modern administrative management of a public entity, an adequate understanding of the importance of an **internal control system** and a specific internal audit structure are key factors in the objective of efficient and effective use of resources, in correlation with corporate governance mechanisms. Therefore, it is considered that all entities must have **adequate internal control**, because, through the correct management of the activity, its management style can be evaluated, allowing the detection of possible problems within the processes. At the same time, emphasis is also placed on **the role of internal audit** in ensuring that **an entity's risk management, governance and internal control processes are working effectively**.

Technological advances are rapidly changing not only how entities operate, but also how the internal audit function approaches risks and controls. **New digital tools enable, in today's conditions, internal audit departments to develop new capabilities and operate more efficiently, allowing them to manage strategic risks and focus on relevant value-added activities.**

In the face of these new challenges, public entities are beginning to recognize the value that internal audit brings and to understand the role of managerial internal control, but in this new reality, it is important to keep the focus on the core activities of internal auditors, especially since the function has adapted to a more flexible model of risk assessment and analysis.

The Internal Managerial Control System (SCIM) constitutes the fundamental support that must ensure and guarantee the fulfilment of the objectives and goals that each of the public entities proposes to achieve in the set of recorded results. This must be seen, not only as a way

of establishing an appropriate development internally but as a way of establishing a better position in an increasingly competitive institutional context, a position that must be maintained and developed by meeting the demands and needs of its users. Currently, the constant evaluation of the SCIM must be a constant concern of the people responsible for the management of the public entity, to face the making of an internal audit which in a broad sense ends up leading to the objective, systematic, professional and independent examination of the activity of the public entity.

The purpose of the **internal audit** is to provide an independent and professional evaluation of the performance and public entities in Romania, to improve administrative management, the use of resources, the transparency of their activities and accountability, verify compliance with the objectives and goals expressly indicated in their institutional operating plans satisfying permanent **corporate governance** requirements.

3. The scientific research objectives and working hypotheses

Starting scientific research involves, first of all, establishing a general question that clearly, realistically and pertinently highlights the issue addressed¹⁵. Thus, also in the case of the present research, it was necessary to formulate the central question around which the entire scientific approach revolves, by the identified problem, as follows: **Is the decision-making process of public entities stimulated by the influence of the external public audit of the Court of Accounts on the Internal Managerial Control System (SCIM) and the internal audit activity?**

This scientific research presents an objective perspective on the viability of the current SCIM existing at the level of public entities in Romania and the performance of the internal audit function, paying additional attention to the proposals for their optimization and improvement through the recommendations of the external auditors of the Romanian Court of Accounts.

The general objective of the scientific approach was defined as follows: **The identification through conceptual and applied research of the possibilities of improving the Internal Managerial Control System (SCIM) correlated with the internal audit activity in public entities through the requirements of the external public audit exercised by the Court of Accounts in the direction of the performance of the decision-making process.**

The general objective of the research was structured in the following **operational**

¹⁵ Nicolescu M., Vasile N., *Epistemologie. Perspectiva interdisciplinară*, Editura Bibliotheca, Târgoviște, 2011;

objectives:

Objective no. 1: **The identification and evaluation of the influence of internal managerial control on the quality of the decision-making process carried out at the level of the public entity under the conditions of corporate governance.**

Objective no. 2: **Assessing the extent of the strategic and compliance function of internal audit at the public entity level in the circumstances created by corporate governance.**

Objective no. 3: **The integrated evaluation of the Internal Managerial Control System (SCIM) vs. internal audit exercised in public entities from the perspective of the requirements of the external public audit of the Romanian Court of Accounts.**

These objectives aimed to achieve the purpose of the research, respectively:

i) the evaluation of the impact of the external public audit of the Court of Accounts on the operation and efficiency of the SCIM and the internal audit of public entities;

ii) the identification of the main vulnerabilities of the Internal Managerial Control Systems existing at the level of public entities based on the deficiencies noted by the external public auditors of the Court of Accounts and recorded in its annual reports.

The research hypothesis was the starting point of applied scientific research. Within the present scientific approach, the following general hypothesis was formulated by the identified problem of the research: **The Internal Managerial Control System (SCIM) and the internal audit, by exercising the external public audit of the Court of Accounts, can be perfected and generate benefits in the decision-making process of the audited public entity.**

The work associated with the operational objectives was formulated as follows:

The working hypotheses associated with Objective No. 1:

H. 1.1.: **The internal managerial control established at the public entity level represents the emanation of corporate governance requirements.**

H. 1.2.: **Internal managerial control and internal control are in a complementary relationship in the context of corporate governance applied by public entities.**

H. 1.3.: **Internal managerial control is a key element of corporate governance for any public entity.**

H. 1.4. **An effective internal/managerial control system requires the real implementation of risk management within the public entity.**

The working hypotheses associated with Objective No. 2:

H. 2.1.: **The internal audit, as a means and tool for creating and adding value to the**

public entity in the context of corporate governance.

H. 2.2.: The internal audit, is a useful activity and managerial tool in the prevention of fraud the at public entity level.

H. 2.3.: The internal audit and the decision-making process are interdependent in the efficient operation of the entity of public interest in the context created by corporate governance.

The working hypotheses associated with Objective No. 3:

H. 3.1.: For efficiency purposes, the Internal Managerial Control System (SCIM) and internal audit are subject to self-evaluation and external evaluation.

H. 3.2.: The external public audit exercised by the Court of Accounts of Romania contributes to increasing the degree of compliance of the Internal Managerial Control System (SCIM).

H. 3.3.: The external public audit exercised by the Court of Accounts of Romania stimulates the improvement of the internal audit activity as a strategic function of the public entity in the context of corporate governance.

The validation of the working hypotheses pursued in the research was carried out through empirical research by confronting the data obtained through observation and measurement.

4. The scientific research methodology

The scientific methodology is the backbone of any economics research that aims to produce knowledge or aspires to observe and understand behaviour and socio-economic change. Scientific endeavours also play a fundamental role in government planning and the organisation of institutions and can be an important source of information for the work of public entities. Therefore, it is important to **adopt a scientific methodology** in any research aimed at understanding the public entity and developing policies, programs or projects to bring about positive development or change within it.

Scientific research is a **dynamic process** that makes it possible to **examine phenomena, solve problems and obtain precise answers** from investigations, characterised by systematisation and rigour, which are decisive in the acquisition of new knowledge. The functions of research are to describe, explain, understand, control, and predict facts, phenomena and behaviours. Scientific rigour is guided by the notion of objectivity.

The specialized literature proposes three major directions of scientific research

converging to the interest of the present scientific research, as follows:

The quantitative approach through which observable and quantifiable data was collected. This type of research consisted of describing, explaining, controlling and anticipating based on the observation of facts and events, independently of the researcher objectively. This method was based on quantitative research tools or data collection techniques, the reliability and validity of which were guaranteed in principle using questionnaires.

The result of the quantitative approach resides in figures that allow descriptive analyses, tables and graphs, statistical analyzes identifying new connections between variables or factors, correlation or association analyses, etc. To bring the theoretical statements closer to reality, but also to confront the hypotheses with observation, the concepts were operationalized, establishing a systematic relationship between them and the observable reality.

The qualitative approach is used to present a concrete situation involving a certain phenomenon that must be understood and not demonstrated, proven or controlled. Thus, the meaning was given to the phenomenon through or beyond observation, description, interpretation and appreciation of the context and the phenomenon as presented.

Through this method, qualitative research techniques useful in studying specific facts were used (case studies, observation, semi-structured / unstructured interviews, etc.), so that the qualitative mode provided content data and not numerical data.

The qualitative approach, through observation and questionnaires, made it possible to collect a substantial amount of information, some of which was unexpected. Moreover, the quantitative approach was based on a theoretical corpus that made it possible to formulate hypotheses in the empirical phase by conducting a consistent set of questionnaires. In this scientific approach, the questionnaire method used for the evaluation of the internal managerial control and the internal audit was chosen. The questionnaire was built from closed questions with four answer options, being considered as the research tool whose elaboration requires attention and a good knowledge of the research hypotheses and objectives.

The present scientific research is of descriptive-applicative-deductive type since the way and form in which the SCIM was appreciated, as well as the evaluation of the performance of the internal public audit, based on the answers obtained, is an important aspect that contributed to the identification of new directions and methods of action for the efficiency and optimization of these activities at the level of public entities in Romania.

The research was carried out at **the descriptive-explanatory-causal level**, as it describes and explains the procedures used by SCIM to evaluate the transparency of its activities and

accountability, especially concerning the results obtained based on the existence of effective internal controls to guarantee the efficiency of the services offered by the public entities under review.

The statistical program Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) and descriptive statistics were used to process the information and to test the hypotheses of data processing techniques, such as ordering, classification, registration, and also using the Pearson correlation coefficient. In the present investigation, the survey data collection technique based on a questionnaire was used as a way of obtaining information about the subject of study. The processing of data obtained from the collected questionnaires was checked and validated, to be processed in the form of a database, using the Microsoft Excel program. This data analysis procedure was made possible through coding and tabulating information, which consisted of classification and ordering in tables and tables.

Once the information was tabled and ordered, it was subjected to a process of analysis and/or treatment using Pearson correlation statistical techniques in SPSS statistical software to measure the relationship between two variables: the internal audit and the managerial internal control.

The mixed approach was present during the scientific research as it is a combination of the two previous ones and allowed the mobilization of the advantages of the quantitative and qualitative methods. Thus, this behaviour allowed the control of the phenomenon in all its dimensions.

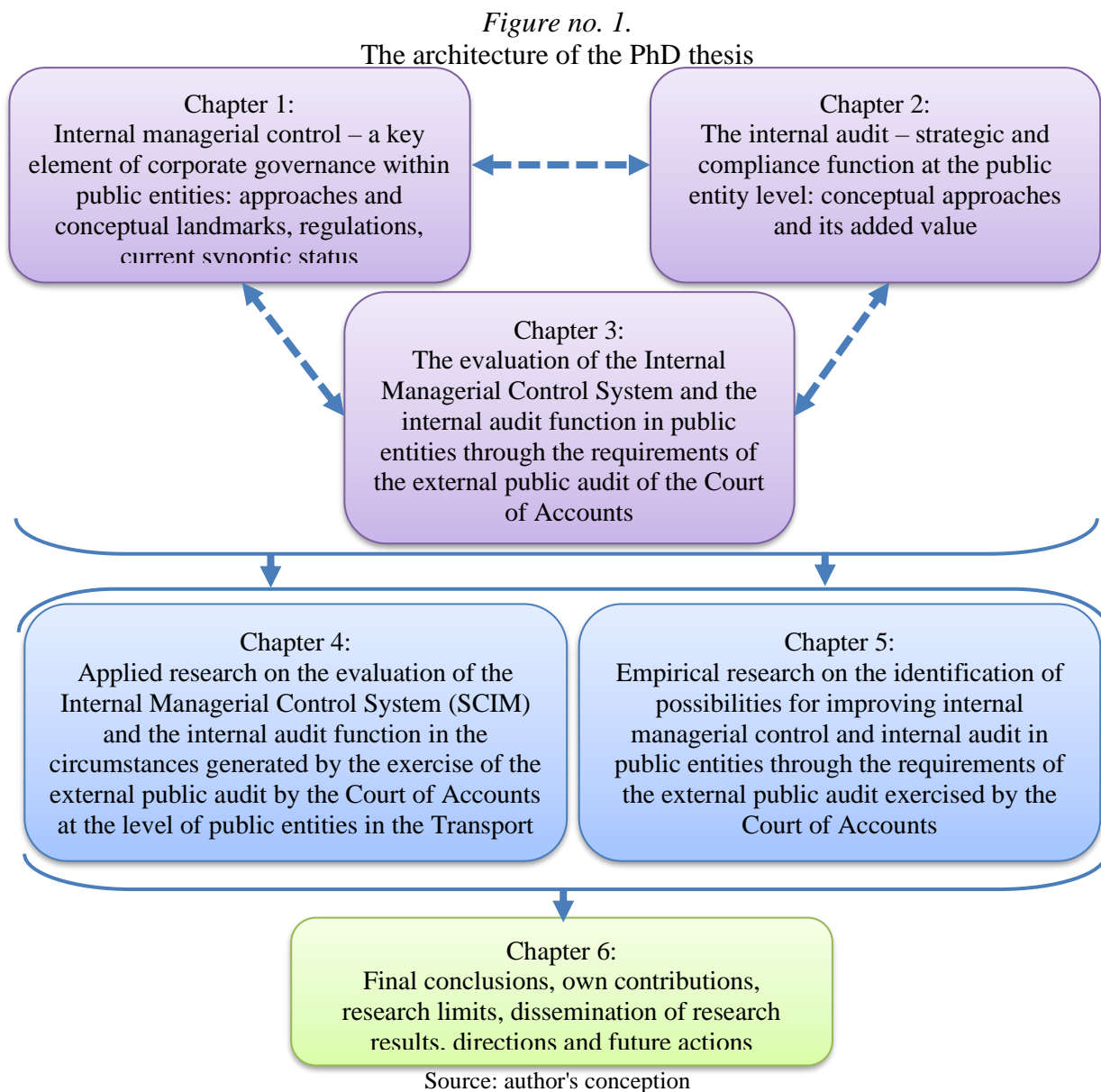
5. The content of the paper - structure

The plan of a scientific research paper must respond to the contradictory requirements distributed in the trinomial of functions: heuristic, communication and last but not least, argumentation¹⁶. The present PhD thesis addresses *the possibility of improving the SCIM and the internal public audit*, starting with theories, concepts and methods of analysis of the information base created from prestigious works of international and national bodies and institutions, of researchers in the field, along with the author's contribution, under the careful guidance of the scientific leader, Mr Professor Victor MUNTEANU, PhD.

The theoretical basis accumulated through the study of the specialized literature, in

¹⁶ Rauveyran J.C., *Le guide de la these: du projet a soutenance*, Maisonneuve & Larose Publishing House, Paris, (1999);

complementarity with the empirical research carried out during the scientific approach, as well as the available statistical data, constituted the pillar of the elaboration of the present work, the architecture of which is presented in Figure no. 1.:



Brief content of the PhD thesis

The work is made up of six chapters, starting with the presentation of the theories and methodologies formulated over time, in which the author's contributions are added, and ending with their application to process and interpret the results obtained. Briefly addressed, the key aspects of each chapter are presented as follows:

Chapter 1 entitled *Internal managerial control - a key element of corporate governance within public entities: approaches and conceptual landmarks, regulations, current synoptic status* illustrates the preamble of the research and has as its essential objective

the presentation of the current status of research in the field of internal managerial control. In this chapter, the systematization of the concept of internal managerial control, the definition, evolution and components of this system at the level of public entities were subject to debate. This allowed the definition of one of the main objectives of this thesis, namely the presentation, from the theoretical-methodological perspective, of the concept of internal managerial control in correlation with the mechanisms of corporate governance, but also the comparative analysis of the national internal managerial control frameworks dedicated to highlighting the transformations borne by them.

Chapter 2 entitled *The Internal Audit – strategic and compliance function at the public entity level: conceptual approaches and their added value* presents the conceptual bases related to the two key notions of our research. First of all, the definition of the concept of internal audit will be preceded by a historical overview and a reminder of the emergency factors and the fundamental characteristics of the internal audit. This point is important as it will help to identify the applicable national and international framework in the organisation of the audit mission.

The second part of the chapter will continue with a critical review of the interferences and interdependencies created between internal audit and internal managerial control, as well as with a presentation of directions for improving internal audit at the level of public entities.

Chapter 3 entitled *Assessing the Internal Managerial Control System (SCIM) and the Internal Audit Function in Public Entities through the Requirements of the Court of Accounts, External Public Audit* provides an exposition of the examination of the system of internal control through policies, plans and programmes at the level of public entities. Moreover, the evaluation of the performance and efficiency of the internal audit in public entities allowed the verification of the functioning and efficiency of the internal audit by the public auditors of the Court of Accounts.

Chapter 4 entitled *Applied Research on the Evaluation of the Internal Managerial Control System (SCIM) and the Internal Audit Function in the circumstances generated by the Exercise of the external public audit by the Court of Accounts at the Level of public entities in the Transport Sector* is dedicated to carrying out a practical study at the level of departments regarding internal managerial and internal audit control, their organisation and operation. The first stage consisted of identifying the objectives and activities related to their operation. The next stage consisted of attaching the risks related to the activities carried out and the measures identified to reduce and prevent them within a public entity.

A public entity active in the field of transportation, a national company subordinate to

the Ministry of Transport and Infrastructure that carries out activities of national public interest, was chosen as the object of the applied research.

To carry out the study, it was decided to use the **econometric model, as a scientific analysis tool**, which consists of the simplified representation of a certainty, by identifying the links between the quantitative indicators of the performance of the internal audit, the understanding and the impact of the control activities of the external auditors of the Court of Accounts. The analysis of the correlation between the actions of the Romanian Court of Accounts and the performance indicators of the internal audit activity at the entity level starts from the premise that the implementation of the external auditors' recommendations will positively influence the internal public audit activity at the entity level.

Considering that, among the quantitative indicators of the internal audit performance in the entity, the degree of implementation of the recommendations best reflects the sufficiency of the internal public audit missions and how the entity's human resources were used during a financial year, multiple linear regression was used to measure the dependence between these and the other variables included in the analysis. The testing of this hypothesis was carried out by using the statistical methodology, namely **the Pearson correlation coefficient and the multiple linear regression**. The analysis of this study was built based on the data obtained as a result of the external public audit report of the Court of Accounts.

The statistical units are the recommendations of the Court of Accounts, and the variables used in the correlation analysis are the number of internal audit missions, the number of positions of internal public auditors, and the number of procedures formalized at the level of the studied public entity.

Chapter 5 entitled *Empirical research regarding the Identification of some possibilities for improving internal managerial control and internal audit in public entities through the Requirements of the external public audit exercised by the Court of Accounts* begins by presenting the research methodology used to carry out the scientific approach, correlated with the achievement of the objectives of the paper through applied research on working hypotheses. At the same time, the content of the chapter presents the implementation of applied research regarding the identification of influences on internal audit and internal managerial control in the context of the requirements of the external public audit exercised by the Court of Accounts. Moreover, the chapter includes the empirical research carried out based on an opinion survey carried out using the questionnaire method, applied by distribution to four types of respondents, respectively the external public auditors of the Romanian Court of

Accounts, the general directors of public entities, the heads of the internal public audit or presidents of monitoring commissions.

The chapter ends with a critical analysis, and the processing of the answers and the interpretation of the results was carried out through Excel applications and the SPSS program to validate/invalidate the working hypotheses and implicitly fulfil the objectives of the scientific research.

Chapter 6 entitled *Conclusions, own contributions, research limits, dissemination of research results, directions and future actions* emphasizes the concentration of the essential results obtained as a result of the research carried out, the validation/invalidation of the research hypotheses, presenting the most important conclusions, own contributions, the limits and future research perspectives.

6. Dissemination of scientific research results

The present scientific research must meet two pillar requirements, namely originality and sustainability, and the original character is revealed by the author's contributions emphasizing the fact that the objectives of the present doctoral thesis with the topic *Possibilities of improving internal control and internal audit in public entities through the requirements of the external audit exercised by the Court of Accounts* were met and the intended purpose was achieved.

The high-level valorization of the expressed results is supported by the research activity embodied in the following works, according to Table No. 1.

Table no. 1.
Dissemination of results

1. Attending conferences			
No. crt.	University preparation activity	Institution	Venue
1.	International Conference "Global Economy Under Crisis" - 10th edition - December 2021 - participation with the article <i>Improving the internal managerial control and the internal audit in relation to the external audit - sole author</i>	Organized by the Faculty of Economic Sciences of the "Ovidius" University of Constanța	Online
2.	International Conference "Global Economy Under Crisis" - 10th edition - December 2021 - participation with article <i>Study on the need to regulate the audit profession and the determinants of the improvement of the internal managerial control and the internal audit in relation to the external audit - sole</i>	Organized by the Faculty of Economic Sciences of the "Ovidius" University of Constanța	Online

	author		
3.	International Conference "Axis of European identity" - June 2022 - participation with the article <i>Aspects concerning the effects of overvaluation and overvaluation of intangible assets - applicative particularities.</i> – lead author	Organized by the Faculty of Economic Sciences within the “Danubius” University of Galați	Online
4.	International Conference "Axis of European identity" - May 2022 - participation with the article <i>The Validation and Capitalization of the Accounting Truth and of the Appropriate Image in Accountancy by Means of Financial Audit -Practical Specifics.</i> – lead author	Organized by the Faculty of Economic Sciences within the “Danubius” University of Galați	Online
5.	International Conference "Axis of European identity" - May 2023 - participation with article <i>The ifrs' impact on financial reporting as well as the asymmetry of financial and accounting information.</i> – lead author	Organized by the Faculty of Economic Sciences within the “Danubius” University of Galați	Online
6.	International Conference "Axis of European identity" - June 2023 - participation with article <i>The possibilities of detecting the manipulation risk of information presented in the annual economic entities' financial statements - theoretical and practical particularities.</i> – lead author	Organized by the Faculty of Economic Sciences within the “Danubius” University of Galați	Online
7.	OASR 2022 fall national scientific conference - participation with article <i>The role of science in solving contemporary crises</i> - co-author	"Iuliu Hașeganu" University of Medicine and Pharmacy, Cluj-Napoca.	Online
8.	The ISSD International Conference 2023, Malta – 10th edition – April 2023 - participation with article (co-author) - <i>The challenges and influences of the social economy in the context of the multiple economic crises in Romania</i> - co-author	Organized by the Faculty of Economics, “Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu	Online

2. Publication of articles in specialized journals

No. crt.	Item name	Link	Name of the Magazine
1.	Improving the internal managerial control and the internal audit in relation to the external audit. - sole author	https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/ovidius-university-annals-economic-sciences-series-volume-xxi-issue-2/	Online publication of Volume XXI, no. 2/2021 of <i>the Annals of Ovidius University. Series: Economic Sciences (Ovidius University Annals. Economic Sciences Series)</i> - December 2021
2.	Study on the need to	https://stec.univ-	Online publication of

	regulate the audit profession and the determinants of the improvement of the internal managerial control and the internal audit in relation to the external audit. - sole author	ovidius.ro/html/anale/RO/ovidius-university-annals-economic-sciences-series-volume-xxi-issue-2/	Volume XXI, no. 2/2021 of the <i>Annals of Ovidius University. Series: Economic Sciences (Ovidius University Annals. Economic Sciences Series)</i> - December 2021
3.	Issues concerning the effects of overstatement and underassessment of intangible assets - application particularities. – lead author	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/AUDOE/article/view/2059	Acta Universitatis Danubius. (Economica
4.	The Validation and Capitalization of the Accounting Truth and of the Appropriate Image in Accountancy by Means of Financial Audit – Practical Specifics. – lead author	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/AUDOE/article/view/2010	Acta Universitatis Danubius.(Economica
5.	The ifrs' impact on financial reporting as well as the asymmetry of financial and accounting information. – lead author	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/AUDOE/article/view/2183	Acta Universitatis Danubius.(Economica
6.	The possibilities of detecting the manipulation risk of information presented in the annual economic entities' financial statements - theoretical and practical particularities. – lead author	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/JAM/article/view/2321	Acta Universitatis Danubius.(Economica
7.	The use of accounting judgment in the application of creative accounting policies and practices. - co-author	https://dj.univ-danubius.ro/index.php/AUDOE/article/view/2083	
8.	Social economy in the context of the multiple economic crises in Romania. - co-author	Participation in the debate through public presentation.	"Iuliu Hașeganu" University of Medicine and Pharmacy, Cluj-Napoca. 2022 OASR Fall National Scientific Conference.

7. Conclusions, own contributions, research limits, the dissemination of research results, directions and future actions

The presentation of the conclusions

The research work carried out required a complex approach, both in terms of theoretical and empirical literature review. In this scientific approach, **it was aimed to underline the premise that a public entity will carry out its activity more effectively if there is a close connection between the internal control, the internal audit and the external public audit.** These activities must be **properly and efficiently consolidated to generate added value** for public entities.

The research carried out in the field of **internal managerial control, internal public audit and external public audit**, especially the techniques used in their implementation, allowed the development of some main conclusions during the research, in summary, these are the following:

- **The Internal control**, regardless of the manner in which it is established and implemented, can present an assurance that the objectives of the public entity are achieved. The possibility of achieving the objectives is affected by the limits of the internal control manifested under the influence of some factors that were not taken into account during its design and implementation. Thus, among the factors that can negatively influence the activity of the public entity and which were identified during the scientific approach, we mention: the occurrence of human error, the excess of power displayed by the management staff, restricting freedom in the performance of official duties, changes in the public entity's environment, non-compliant control activities and procedures, additional internal control costs and incompetent staff.
- Currently, in Romania, the **SCIM** is not fully adopted at the level of public entities because its benefits are not fully perceived. The implementation of internal managerial control is assimilated as an additional activity to the current ones. Employees involved in SCIM implementation and development do not always carry out their duties correctly.
- Accountability of senior management requires sound financial management and an appropriate level of performance at the level of the public entity. **SCIM** must be integrated at all levels, involving all employees in all activities. The centralised statements on the status of SCIM implementation and development should be based on evidence and documentation of the status of SCIM implementation. There is a lack of

competent staff and staff turnover, which disrupts the process of designing, implementing and developing SCIM.

The objectives set must be correlated with performance indicators and annual reports. The control of **SCIM** implementation and operation must follow the application of internal control regulations and processes, on each hierarchical level, from validation, authorization, testing, and evaluation to the separation of duties. To increase the performance of the public entity, it is necessary to avoid negative manifestations such as bureaucracy and over-control.

- A **SCIM** is designed and implemented at the level of public entities, but it is necessary to understand its role and necessity. The effectiveness of the internal control system must be based on the proper organisation of important activities relating to the treatment of risks, specification and evaluation of control processes, improvement actions, dissemination of information and continuous monitoring.

As highlighted in Chapter 1, internal control is closely independent of risk management, this activity assesses the impact of major risks on objectives. Performance as a whole is achieved by expressing the level of effectiveness of internal control and the effectiveness of risk management, essential factors of corporate governance. **Corporate governance** refers to the rules by which an entity is managed and controlled, ensuring that the needs of its stakeholders are met.

- The overall view of **the internal control** is a dual model, to comply with compliance requirements, and avoid irregularities and fraud to reduce the degree of risk exposure. Usually, employees do not perceive the activity of the internal control system as a separate assignment from the others mentioned in the job descriptions, as they are used to making plans, lists of activities, monitoring and evaluating them based on performance indicators.
- The evolution that is registered at the level of public entities does not reside only in the development of new concepts, of other economic services, but the implementation of a **new way of approaching management and control concepts as a substitute for innovation** that generates the acquisition of a continuous improvement of the results of the public entity.
- **Internal control** is the activity carried out by the board of directors, the management and all the staff of the public entity that contribute to the achievement of the objectives, taking into account the efficiency and effectiveness of the processes by the legislation and

regulations in force.

- **SCIM** is not fully addressed in the organisational culture of the public entity and as such its advantages are not realised. The design and development of internal managerial control is seen as an additional activity to the core tasks.

In Romania, less than a quarter of public entities have a SCIM in line with the internal managerial control standards. The SCIM must be programmed and updated in line with the relevant legislation and the size and complexity of the public entity's activity.

Staff involved in SCIM implementation and development must have a clear and precise understanding of their responsibilities.

- The stage of implementation and development **of the SCIM**, at the level of a public entity, must be substantiated based on supporting documents that become evidence of the stage of its implementation. Thus, an objective assessment of the state of SCIM at departmental and public entity levels is essential as it implies the provision of concrete measures, taken over in the SCIM Development Programme. The subsequent identification of possible shortcomings may lead to the assignment of new specific objectives within departments.
- The running of processes related to the implementation and development of **SCIM** within the public entity is preferable to be carried out by own human resources and not by outsourcing. There is an urgent need for further training and refresher courses in managerial internal control for managers and executive staff. Establishing tasks related to the implementation and development of SCIM in the job descriptions for managers and executive staff will create awareness and responsibility among staff for taking on SCIM activities in a formalised framework.
- The specific objectives set at the level of the departments of the public entity, the performance indicators related to the achievement of the objectives, the system for monitoring the results of the activities carried out to achieve the objectives and the individual performance evaluation reports drawn up annually for employees are not correlated.
- A deficiency identified within the public entity is the lack of qualified staff and their turnover, which often leads to problems in the process of implementing and developing SCIM. Increasingly frequent changes in the organisation chart of public entities negatively affect the process of implementing and developing SCIM.
- In summary, control actions are an internal **management control process** through which

the public entity determines the achievement of its objectives. A correct, adaptable and transparent control system can lead to the fulfilment of the objectives of a public entity within certain limits in compliance with specific regulations, laws, rules and procedures.

- It is essential that the public entity has a functioning and efficient **public internal audit** structure, as the assessment of the **SCIM** by the external public auditors takes into account the results of the audit engagements recorded in the internal audit reports.
- The responsibility of the **internal public audit** activity is to **evaluate** the activity of **the internal control**, developing continuously, and through the recommendations and conclusions it formulates it can present assurances regarding the adequacy of the internal control. The professional experience of the **internal auditors** influences the exercise of scepticism and professional judgment in the activity of the audit.
- **The internal audit function** has the main objectives of evaluating, verifying the information provided by SCIM, drawing up conclusions, and recommendations and monitoring the implementation of recommendations from previous missions. The internal audit is an independent and objective activity of the public entity and due to the function it exercises, it also manifests other types of verification having complementary relations with the external audit, counselling and consultancy. The internal audit, an important management function, improves the activities carried out within the public entity and generates added value, bringing countless benefits.
- **The internal public audit** plays an essential role at the level of an entity due to the verification of compliance with its policies and regulations regarding corporate governance, risk management processes and control systems. The purpose of internal audit duties has expanded and continues to develop beyond the limits of conventional duties in the area of compliance, being directed towards the strategic function within the entity, being increasingly considered a strategic function of it.
- To understand the notion of **internal public audit**, the categories of internal audit can be approached as follows: the system audit, which includes the financial audit, the performance audit, which includes the operational audit and the compliance audit. The most important objectives of the internal audit are protecting resources, patrimonial elements, assessing the level of adequacy and implementation of the controls established and carried out by the management of the public entity, and verifying the compliance of the activities with its policies, strategies and management.
- The success of the public entity requires effective control over the efficiency of the

management performed. The internal audit is closely related to **the management** of the public entity and **the internal control systems** designed and implemented at its level, and the results of the internal audit activity represent the main pillar in the decision-making process in order to increase its performance.

- **The performance of the internal public audit** is provided by the synchronization of its objectives with the objectives of the public entity identified by the management system, based on planning and resources, for the efficient and effective management of risks and the reduction of vulnerabilities of the public entity. The internal audit is a profession that has redefined itself over time, due to the need to respond to the constantly changing expectations of entities.
- The work of **the public internal** audit helps public entities to develop while adapting its procedures, tools and the requirements and expectations of public entity management. Initially, the internal audit performed was a compliance audit, later, depending on the purpose and the proposed objectives, the internal audit took the form of the performance audit and the system audit at the level of the audit missions carried out. With the help of the opinions and recommendations developed, the internal audit makes a significant contribution to the improvement of internal control at the level of public entities. In the internal audit, the auditors use software for testing, data analysis, documents and information, performance indicators regarding the economy, efficiency and effectiveness of the activities carried out.
- In carrying out **internal public audit** processes, the following principles are taken into account: universality, independence and periodicity. The development of the business environment has generated the manifestation of an interdependent relationship between the organisation and the conduct of the internal audit at the level of any entity and the degree of training of the internal auditors, who need a high level of training, possessing multidisciplinary skills. The internal auditors must respect principles such as integrity, objectivity, confidentiality and competence.
- **The internal auditors** did not fully obtain the skills necessary to ensure optimal credibility due to the assertion of some circumstances: the erroneous perception of the meaning, the role of corporate governance and risk management, the incorrect administration of modern information technology, the insufficient manifestation in support of the decision-making process. It is necessary to take into account internal factors: the relationship with the board of directors, the organisation and supervision of

internal control and risk management, as well as external factors: the auditor's opinion, the public interest and the transparency of the data provided.

- If **the internal public audit** is carried out optimally, it can make an essential contribution to the performance of the external public audit, and the exchange of experience and ideas. Thus, it can be stated that the internal audit is a periodic activity that is carried out according to an established plan and related to certain activity programs, disseminated and approved before the execution of the audit mission.
- It can be mentioned that the **internal auditors** can make permanent improvements to the internal control system, at the level of the processes carried out, based on a precise methodology. Thanks to modern technologies, the internal control environment can be improved through prevention, checks, timely analysis, correction of irregularities, adding added value with reduced consumption of resources.
- The management system of public entities is the object of **the internal public audit**, through the control and evaluation function, identifying at the same time the place of the audit within it. An understanding of the assessment methods used in the evaluation of public internal audits is necessary as it underpins the planning of audit assignments based on the level of risk at the level of the public entity in relation to the achievement of objectives.
- In carrying out **public internal audit** assignments, it is imperative to use assessment methods characteristic of management: diagnostic analysis, critical analysis, given that the regulatory and standardisation framework limits the use of methods to matrix analysis and risk analysis based on the assessment of their level according to criteria predefined by the standardisation framework.
- The activity of digitization and reconfiguration of procedures specific to the **internal audit** profession involves a permanent challenge. In our country, the specific professional structures show their permanent interest in enhancing the auditor profession by supporting and developing professional training programs, workshops, joint debates, and complementary approaches to reporting highlighting the substantive elements (estimation and evaluation, evidence, professional reasoning).
- A significant problem of the **internal public audit** activity is the influence of economic limitations that are carried out by reducing budgets and reducing the number of positions, with unfavourable effects on the possibility of ensuring management regarding the way resources are used. There are currently interdependent links between the organisation and

the conduct of internal audits in any entity and the level of training of the internal auditor. Internal auditors need a high level of training and multidisciplinary skills.

- The development and improvement of the **public internal audit** process in public entities is conditioned by the legislative and standardisation factors, the level of management understanding of the importance and issues of internal audit and the assurance of competence, independence and integrity, which are essential factors. The performance of the internal public audit is guaranteed by the action of the indicators of efficiency, effectiveness economy and compliance with the code of professional ethics and the regulatory and normalization framework. The internal audit contributes to guaranteeing the performance of the public entity, by evaluating the management system and internal control.
- The performance **of the internal public audit** is similar to the creation of added value brought to public entities when the audit results are used. The outsourcing of internal audits is a current trend, through which public entities request external audits, based on service contracts. The reasons are economic strains, cuts in some public sector posts and the provision of audit work through audit service contracts.
- The organisational culture as a determining factor **of the management system** represents the totality of values, beliefs, aspirations, and behaviours, from each entity and which influence its functionality and performance. It is necessary to separate management functions from execution, control and evaluation activities.
- The **internal audit** activity seen as a whole, to have a dynamic role in the efficiency of corporate governance, must be carried out in harmony with the component elements: internal audit, external audit and audit committees. It must also take into account internal aspects: the link with the board of directors, the organisation and monitoring of internal control and risk management and financial and non-financial reporting, as well as external aspects: the audit opinion, the public interest and the transparency of the information provided.

The internal public audit knows the entity better, has access to information, perceives the risks present within public entities and can provide useful information to the external audit to which it does not have access. A public entity will work more efficiently if there is a close link between the internal audit and the external audit, an effective collaboration to generate added value for the public entity.

The reasons for collaboration between internal and external audit are countless:

management awareness of the need for internal audit activities in the management and control system, assurances regarding the independence and objectivity of internal audit, risk awareness, reduction of overlaps and excessive activities, information exchange, facilitating effective communication, perception of the role by all involved parties, clarifying the objectives of both activities, eliminating the competition between the two types of audit, reducing the pressure on audited entities by external audit missions, creating a common audit culture at the entity level public, correlation with similar European systems.

- From the research of the applied studies presented during the scientific research, it is observed that a negative manifestation of the perception **of the internal public audit** is perpetuated, such as the decrease of the confidence of public entities in the capacity of the internal audit to create added value. This may be due to the inability of the authorities to develop appropriate regulations and methodologies or the lack of skill of the auditors that may hinder the goal of preventing and correcting deviations, implicitly blocking the production of added value in the public entity.
- **The Romanian Court of Accounts**, through the external public audit, constantly evaluates the level of compliance of the SCIM by formulating recommendations for the implementation which resides in the use of resources that are mostly not available at the level of the public entity.
- From the verification of the operation and efficiency **of the SCIM** of the public entity by the public auditors of the Romanian Court of Accounts, it emerged that, although the internal control system, as well as the preventive financial control, was designed at the entity level, they presented some dysfunctions, according to the detected deviations by the audit team and recorded in the control report. The level of trust in the internal control system was medium. The following documents were used as a basis for the verifications carried out and the conclusions reached: operational procedures, decisions, preventive financial control documents and other supporting documents. The public auditors of the Romanian Court of Accounts ordered a series of measures and recommendations as a result of the audit mission.

The entity under review did not comply with the legal provisions relating to the organisation and conduct of the inventory of assets and the exercise of preventive financial control. It was also found that the forms of internal control were not functioning properly, through inadequate work and partial implementation of the Internal Managerial

Control Standards at the level of the entity. From the verification of the organisation, implementation and maintenance of management and internal control systems, it was found that in 2022, the entity did not fully implement its Internal Managerial Control System. The legal provisions regarding the preparation of job descriptions for the advisers appointed to the management offices were not respected.

As a result, the entity did not fully implement Order No. 600 from April 20, 2018¹⁷. Of the recommendations formulated in the previous audits, they were not fully implemented, and on the occasion of the next external public audit mission, a follow-up will be carried out to update the status of the recommendations remaining in the process of implementation.

- From the verification of the operation and efficiency of the internal audit of the public entity by the external public auditors of **the Romanian Court of Accounts**, the fulfilment of the qualitative and quantitative indicators regarding the performance of the internal audit in the entity, the following main findings were noted:
 - inadequate organisation of the public internal audit activity by under-sizing the audit structure in relation to the complexity and volume of audited activities;
 - the entity did not follow up and did not take measures, by including in the annual internal audit program some audit missions that take into account the irregularities found by the Romanian Court of Accounts in the audit missions from previous years, their frequency, and vulnerabilities;
 - incorrect determination of salary entitlements, bonuses, rewards and other entitlements granted to civil servants, contract staff and managers;
 - failure to prepare the annual public procurement program;
 - failure to comply with the legal provisions on public procurement concerning the stage of organising the negotiated procurement procedure without prior publication of a contract notice for the award of the works contract;
 - no IT security regulations and rules have been developed regarding the security of the public entity's IT system;
 - there is no procedure to establish the regime of circulation and archiving of documents within the entity, separately for each financial year.

Thus, the leader did not take all the legal steps to ensure the organisational and functional

¹⁷Order 600 of April 20, 2018, regarding the approval of the Code of Internal Managerial Control of Public Entities, issued by the General Secretariat of the Government, published in MO no. 387 of May 7, 2018;

framework necessary to carry out the internal public audit activity within the public entity. The organisation and functioning of the public internal audit in the audited public entity present weaknesses and dysfunctions related to the organisation of the internal public audit structure, the provision of the necessary resources (human, financial, time, etc.), the effective functioning, the identification of risks and the establishment of internal audit assignments, the follow-up and implementation of the recommendations made in previous audit missions, the security of the IT system, the circulation and archiving of documents separately for each financial year, etc.

Due to the findings made by the external public auditors of the Romanian Court of Accounts, it emerges that the audited entity must improve its internal audit performance both quantitatively and qualitatively.

- Improving the performance of the public entity can be done by harmonizing its objectives with the audit objectives, communicating, monitoring the implementation of recommendations and reporting unimplemented recommendations, using appropriate audit methods, techniques and tools and respecting the independence, integrity and competence of auditors and the regulatory and normalization framework.
- Regarding the principle of increasing the quality and efficiency of the decisions adopted and the performance of the **internal public audit** activity carried out at the level of the public entity, decision-making support systems based on mathematical and statistical models and, results, through the combination of the two, were developed and used, econometrics.

In order to capture the performance of the internal public audit, this empirical research was carried out, starting from the quantitative indicators, the quantitative approach being predictable (formulated and implemented recommendations, number of missions carried out, number of positions, number of formalized procedures). The research method used was the Pearson correlation coefficient and multiple linear regression.

By analysing the correlation between the status of the recommendations made, the number of internal audit assignments performed, the number of internal audit positions, and the procedures formalized at the level of the studied entity, it was observed that the determination ratio shows that 82.8% of the variation of the variable *number of internal audit assignments* is explained by the simultaneous variation of the variables *number of internal audit positions* and *formalized procedures*.

The stage of implementation of the recommendations formulated by the external auditors

of the Romanian Court of Accounts is influenced by the number of internal audit missions carried out at the level of the public entity. The parameters of the estimated regression model demonstrate the fact that the planning of internal public audit missions was insufficiently substantiated, almost exclusively on the number of internal auditor positions and less on the number of procedures formalized within the entity. The analysis of the correlation matrix shows that the strongest link, 0.986, is between the variables the number of internal audit missions performed, and the number of internal auditor positions, followed by the strong correlation of 0.941 between the number of internal auditor positions and formalized procedures.

In the considered study, the regression model was used to determine whether the level of recommendations can be explained by the simultaneous variation in the number of internal audit missions and the number of internal auditor positions. Therefore, the recommendations formulated by the external public auditors are considered the dependent variable, and the independent variables are represented by the number of audit missions and the number of internal auditor positions.

The increase in internal audit performance is directly correlated with the increase in the number of internal public auditor positions. The value of the free term leads to the statement that the indicators that are not part of this regression model contribute significantly to the implementation stage of the formulated and unimplemented or partially implemented recommendations.

- According to the empirical research carried out, the **internal public audit** activity within the studied public entity justifies its activity by increasing the level of trust of users of audit reports. Also, the certification of their competencies, ensured by continuous professional training, as their obligation to obtain and keep the attestation certificate, contributes to raising the level of confidence in the internal public audit activity. Based on these considerations, the evolution of the performance of the internal public audit is analysed on account of qualitative aspects, we consider that it is no longer necessary to show the evolution of the performance under a qualitative aspect because the direction of development of the audit is given in the future by the regulatory and normalization framework.

The conclusions resulting from the mathematical modelling of the statistical data processing led to the development of a set of recommendations that should be implemented by the entities audited by **the Romanian Court of Accounts** to improve

the activity.

- The main conclusions resulting from this scientific paper support the idea that, for **risk management** within public entities, it is necessary to amplify the internal public audit activity in order to ensure the efficiency, effectiveness, and economy of the use of resources and the achievement of the proposed objectives. So an essential factor is the awareness of the audit activity and the perception of the valence of its performance.
- **The SCIM of the** public entity, corporate governance, and internal and external public audit emphasizes the fact that the internal public audit is closely interdependent with the other activities and contributes to increasing trust in the public entity, based on an ethical approach, responsibility and good practices.
- The performance of **the internal public audit** is generated by the correlation of its objectives with the objectives of the public entity proposed by the management system (including internal control), based on planning and the use of resources, for adequate risk management and reducing the level of vulnerability of the public entity.
- The results of the research highlight the perspective of ensuring the performance of **the internal public audit**, ensuring the achievement of objectives by maintaining independence and integrity, competence through efforts, strengthening the trust of users of audit reports and by developing a strategy at the level of the Audit Department within the entity chosen as a study case.

If from the point of view of descriptive analysis, at the level of empirical research, internal public audit performance is negatively influenced by economic constraints, the mathematical modelling used shows that there is a link between the indicators that characterize it.

The result of the measures formulated by **the Romanian Court of Accounts** on a public entity can be evaluated by improving the activity of the controlled entity, fulfilling the entity's objectives, obtaining superior results, reducing expenses, ensuring economy, efficiency and effectiveness in the use of public funds and in the administration of assets.

- **The external public auditor**, through the recommendations and measures formulated and the follow-up of their implementation, contributes to the strengthening of financial management, but the responsibility for the manifestation of adequate, efficient and effective management is and will remain the responsibility of those who administer public funds and public assets, who will have to correct the irregularities found, applying the measures and recommendations formulated, which will prevent the occurrence of

irregularities.

Internal public auditors must widen their area of responsibilities, and identify new tools or procedures adapted to current needs, to support users.

- At the level of the public entity, the adequacy of the **corporate governance** system is required through effective implementation, supporting a sustainable organisational culture, identifying ways to motivate staff and, last but not least, supporting behaviour according to the ethical code.

The presentation of own contributions and limits

The research work stands out by creating an overview of some controversial and complicated theoretical and applied aspects of the activities regarding the organisation and operation **of the Internal Managerial Control System (SCIM) and internal public audit** within public entities. In terms of content, the study carried out is substantial and the results obtained are necessary for the efficient implementation of SCIM and the development of the internal public audit activity within public entities in Romania. This is all the more so since there are still many dysfunctions in the organisation and operation of these activities. Thus, my contributions consist, first of all, of synthesizing the essential issues from the evolution of internal managerial control and internal public audit in public entities in Romania and the proposal of various and numerous actions presented in the following:

- The essential problem resulting from the study is the unfavourable impact of the economic environment, which has been affirmed by the reduction of budgets, and the decrease in the number of posts, with undesirable effects on the management of the way resources are used. The implementation and improvement of the **internal public audit** activity are correlated with the normative and legislative aspects, the level of perception of the management regarding the importance of the internal public audit and the assurance of competence, independence and integrity, which are essential aspects.

It was considered that the internal public audit activity and how the audit report is currently prepared do not provide users with a clear and accurate reflection of the economic activity of the audited public entity, but are only one of the sources of information for users.

- Based on the **SWOT analysis of the internal public audit system**, the weaknesses and threats of the audit in Romania were identified. They supported the formulation of **proposals** to improve the internal public audit, and the personal contributions are

summarized as follows:

- outlining the evolution of the internal and external public audit from the historical point of view, the concept and the objectives;
 - carrying out a comparative analysis between internal managerial control, internal public audit and external public audit;
 - examining professional and regulatory audit bodies in Romania;
 - strengthening the management assurance function by the internal public audit in the research area, to the efficient, effective and economic administration of the public entity's resources and their contribution to the achievement of the objectives;
 - establishing the development direction of the internal public audit by identifying vulnerabilities and causes that negatively affect the audit process in the research area;
 - formulating a strategy to consolidate the activity and develop the internal audit in the public entity;
 - creating added value in the area of scientific research on internal audit performance;
 - presenting the importance of providing credible information, certified with the help of the audit report, so that users can have a real and clear picture of the situation of the public entity;
 - identifying some differences between the perceptions of the auditors who prepare the audit report and its users, regarding the audit activity and the information provided;
 - highlighting the essential role of the audit within the public entity as a certification aspect, intended to provide confidence to the participants in economic life;
 - formulating a set of proposals to improve the weak points identified with the help of the SWOT analysis;
 - the creation of an econometric model, namely the multiple linear regression regarding the correlation between the stage of the formulated recommendations, the number of internal audit missions carried out, the number of internal auditor positions, and the formalized procedures at the level of the studied entity.
- The major challenge to which the **internal public audit** activity and the auditor function must respond, is to establish and improve audit regulations and standards to restore the balance of credibility in the opinion expressed by auditors following the performance of an audit mission.
 - The external public auditors of **the Romanian Court of Accounts** exercise their powers over the activities carried out by public entities, to validate them to the citizens and

promote the public interest through a "**quartet**" of concepts, namely **transparency** ↔ **accountability** ↔ **administration** ↔ **good governance**. Thus, in the context of this scientific research, we reveal the fact that, through the intervention of external public auditors, the CCR employees contribute unequivocally to the monitoring/control/evaluation of the establishment, management and use of resources of public entities and implicitly the improvement of the entity's activities using corrective measures associated with dysfunctionality/deviation found, the establishment of those responsible, as well as the recovery of damages/prejudices.

The corrective nature of the intervention of the external public audit should not be neglected, which through the formulated measures eliminates/reduces the materialization of risks for similar dysfunctions in the economic future of the public entity, but especially in the internal control system, aiming exclusively for compliance with the standards in the field applied by the specialists to all departments / functional structures at the entity level.

- Given recent economic events, the most valuable incentive is for entities to identify **the balance between risk, resources and materiality**, in conducive circumstances to a substantial advantage like generating relevant results with minimal resource outflows, but with clear specification of the key risks that public entities may face using the most handy tool, i.e. the internal audit and the SCIM. Thus, from the theoretical, methodological and applied study it was noted that, currently, the internal audit can undoubtedly focus on the performance of traditional insurance activities, but the challenge lies in the possibility of performing new activities that increase the economic value of the public entity.

Proposals for the efficiency of the Internal Managerial Control System (SCIM) and internal audit missions

- Each attempt related to the application of internal managerial control standards and the amplification **of the internal control system** within the public entity will have to start with perceiving its significance and necessity. Identifying the general and specific objectives of the public entity is essential together with the exercise of adequate and efficient management.

In fact, **internal managerial control** comes in solving and reducing all deviations and deficiencies recorded at the level of the public entity, but it represents a timely warning

of the management regarding the risks that may manifest, hindering the achievement of the objectives of the public entity. Over time, internal managerial control has been intensified by dispersing the processes and mobilizing some experts in various departments and updating the legislative norms regarding the way of exercising management regarding the increase in effectiveness. The intensification of internal managerial control generated improvement in the management of public entities, which led to the following advantages:

- the fulfilment of major and specific objectives according to the "3 E" principle based on economy, efficiency and effectiveness in the use of financial resources;
 - satisfying the requirements of the regulations and rules in force regarding the activities carried out within the public entity;
 - protecting assets and data against any fraudulent process;
 - preventing and detecting deviations and frauds and taking measures to prevent and correct them;
 - meeting the standards related to the preparation of documents;
 - generating adequate and reliable information about the activity of the entity;
 - improving the performance of the public entity.
- In ensuring success in the design and development of **internal managerial control**, it is necessary to consider the following aspects:
 - awareness of the entity's vision, mission, objectives and strategies;
 - improving the decision-making process;
 - the design and development of a policy for the application and development of internal managerial control in a way as to be based on the principles of SCIM.Depending on the conclusions of this diagnosis, the decisions useful for the improvement of the updated internal managerial control are initiated according to the characteristics and diversity of the specific activities of the public entity. This activity of improving internal managerial control is continuous, as it is necessary for the proper and efficient functioning of the entire management structure. To achieve the degree of awareness where SCIM is perceived as a necessity and not as a burden, it is necessary to focus on the organisational culture and change the perception of all the staff within the public entity. The path to performance comes in meeting the principles and processes subsidiary to the internal control.
- No activity related to the improvement of **the internal managerial control** is additional

pressure, but one in conjunction with current processes within the public entity. The verification of each internal organisation deficiency, from the point of view of control tools, will bring to light the strengths and weaknesses, system deficiencies and opportunities to improve activities, and factors that influence the inefficient use of public resources.

- A **high-performing internal managerial control** must value the skills, knowledge and experience of all staff at the level of the public entity. The management of the entity needs to be able to leverage all the strengths, to have a deep understanding of the real situation of the activities at all levels of the public entity. An optimal diagnosis of internal control must be able to establish the following:
 - establishing the determining variables of the internal control and relating them to the requirements of accepted internal managerial control standards;
 - establishing all the organisational, technical, financial and institutional components that can contribute to the foundation of a forward-looking managerial internal control;
 - specifying the level of employee perception of the obligation to implement the SCIM;
 - identification of vulnerable areas of processes, where there may be delays, inconsistencies and additional costs in carrying out the activities characteristic of the public entity.
- For **the SCIM** to be carried out adequately and efficiently, resource mobilization is necessary, especially human resources, through methodological guidelines.
- Supporting the process of implementation and continuous development of the **SCIM** can be achieved by proposing solutions or recommendations on the precise setting of objectives, performance indicators that quantify the level of achievement on the establishment, quantification and management of risks, on the monitoring of the control arrangements established for risk management and on the annual reporting process of the SCIM.
- The level of trust in the **internal public audit** structure in the public entity under review is at an acceptable level, with the observation that further work is needed to reduce the vulnerabilities and confusion that influence internal audit activity. More efficient audit work leads to a greater probability of identifying and reporting irregularities and correcting them, contributing to improved risk management in the identification and reporting of errors within the public entity, which could contribute to better performance.
- Cooperation between **internal audit** and risk management contributes to increased

performance, more efficient allocation of the public entity's resources and improved communication at the management level, providing a true picture of the risks that manifest themselves in its work.

- Accurate selection of **internal auditors** based on professional criteria, skills and competencies, covers the ability to gain management's trust, attention to detail, the ability to synthesise the information gathered and the ability to report conclusions in a concrete and accurate manner. The fundamental competencies for a good internal auditor refer to the following aspects: the overall approach, creating an effective framework for adopting decisions and successful communication.
- Strengthening the **internal audit function** at the level of public entities in the direction of generating added value can be achieved by rethinking internal audit plans, identifying audit processes according to the human resources available, establishing operations linked to the entity's objectives through continuous compliance with the regulations in force, establishing appropriate criteria, developing risk-based methods and continuous changes in the activity of the public entity.
- **The internal public audit** needs to delve deeper into what's new, monitor performance, and identify improvements linked to the perspectives emerging within the public entity. From the analysis and interpretation of the information contained in the application studies developed during the scientific approach, the following aspects stand out:
 - performance monitoring of **internal public audit** activity is insufficiently developed at the level of internal public audit departments, which do not have established performance indicators, leading to obstacles;
 - the annual measurement of the indicators only provides a role of ascertaining the performances achieved, without establishing corrections;
 - there is a need to improve the way of establishing the indicators so that they are clear, measurable and relevant;

In addressing the issues above, it is recommended that internal audit methods be improved, taking into account the role of internal audit in risk management and that the effectiveness of the risk management system is assessed based on the entity's processes.

- The arguments for collaboration between **internal and external public audits** are Management's awareness of the need for internal audit activities in their own management and control system, providing additional assurance on the independence and objectivity of an internal audit, accurate risk assessment, reducing overlaps and excessive

or unnecessary activities, exchanging information and ensuring proper communication, awareness of each other's role, setting rigorous objectives for the two activities, minimising institutional conflicts or any form of competition between the two activities, minimising pressure on audited entities from external audit missions, developing a shared public sector audit culture, achieving compatibility with similar European structures.

- The collaboration between the **internal public audit** structures and the **external public audit** structures of the **Romanian Court of Accounts** generates a succession of privileges for both parties, but also for the audited entities. On one hand, the internal public audit perceives more clearly the risks manifested at the level of public entities and can provide relevant information to the external audit. On the other hand, the internal public audit understands the entity better, taking advantage of the access to information to which the external audit does not have access, therefore, the collaboration between the two categories of structures is necessary. By collaborating with the external audit, the internal audit can refine its methodologies, develop its testing programs, and dispose of the assurances developed by the external audit following engagements.
- Using these considerations as a starting point, we believe that it would be appropriate to hold technical meetings to draw up a cooperation protocol between the two audit bodies. This collaboration should be initiated by the external auditors, taking into account the need for a systematic assessment of public entities, and the two audit structures should be fully complementary.
- The **internal public audit** function needs to be more fully and intensively exploited by the management of the public entity, being a function that should bring added value through the recommendations made by the external public auditors of the Romanian Court of Accounts, so that managers are interested in improving the internal audit performance of the entity. In this regard, at the studied public entity, it is required:
 - improving the organisation and exercise of the internal audit, including ensuring the necessary qualified staff to carry out this activity;
 - providing continuous training for internal public auditors, for persons granting preventive financial control visas, for IT staff ensuring data security and electronic document circulation; staff involved in public procurement, etc.;
 - encouraging collaboration between departments, managers and the management of the public entity;
 - ensuring an updated database at the departmental level for real and concrete analysis,

- monitoring of partially implemented or non-implemented recommendations, and formalized procedures at the public entity level;
- the inclusion in the planning documents of the general and specific SMART objectives, subject to their transposition in cost terms;
 - defining and complying with the performance indicators of the internal audit. They must be relevant, quantifiable and correlated with the inputs (the financial effort viewed from the point of budget allocations);
 - the implementation of an efficient procedure for monitoring how the recommendations of the external public audit are implemented, by using results and efficiency indicators;
 - increasing the degree of computerization, through investments in the provision of software equipment, but also the interconnection of existing computer programs;
 - strengthening the financial-accounting discipline, which leads to compliance with the principles of legality, regularity, economy, efficiency and effectiveness in the management and use of allocated resources;
 - increasing the degree of use of the resources allocated to the entity, aiming to achieve the established performance indicators;
 - intensifying efforts regarding the full implementation of the recommendations formulated by the auditors of the Romanian Court of Accounts, including the analysis of the reported damages and taking the necessary measures to establish the way of their recovery;
 - the identification of a wide range of risks at the level of the public entity, by diversifying the audit procedures applied, including the use of econometric models, also contributes, given the reporting obligations to regulators imposed on external financial auditors, to enhancing the social role of the profession.
- Another action of interest is the development of an econometric model intended to quantify the impact of the **internal public audit** activity and the number of internal auditors at the level of an entity on the findings resulting from external public audit missions. At the same time, we propose to be involved in future actions to identify some of the problems faced by internal public auditors and the causes of the reluctance of public entities to internal public audit.
 - To improve the performance of the **internal public audit** activity, the following areas of interest are highlighted:

- issuing a guide regarding performance monitoring in the internal public audit activity by staff with skills and specialization in this field, which ensures the improvement of the identification of performance indicators within public entities;
 - the identification of a minimum set of performance indicators in the internal public audit activity that would facilitate the comparability of the results obtained by different internal public audit departments and allow their improvement;
 - the organisation of study visits with auditors aimed at exchanging experience in the field of internal audit, training sessions to improve skills, especially in relation to the operation, performance, efficiency and reporting of internal audit work.
- The **Internal public audit** activity has become an increasingly important activity in the detection of irregularities and fraud, thus it is necessary to identify the rules that describe the activities and the measures that must be taken when the established rules are violated.

Potential future directions and actions

- based on this study, several proposals and future directions for reducing dysfunctions within the entity and each department were established. Thus, the PhD thesis aimed at a general approach to the impact of the external audit activity of the Romanian Court of Accounts on the internal public audit activity within a public entity under the conditions of good corporate governance practices with effects on performance. In this context, we consider it a natural step in highlighting possible future research directions such as:
 - expanding the debates, both theoretical and empirical, regarding the implications of internal audit on corporate risk management;
 - the deepening of the theoretical research on the connection between internal managerial control, internal audit activity, risk management, external public audit and corporate governance;
 - analysis and establishment of new methods to make the internal audit activity more efficient;
 - the research and identification of a model that studies the essential aspects of the characteristics of the internal audit and those of corporate governance that also takes into account other useful variables that characterize the effects of decision-makers in complying with the principles of corporate governance and international standards of internal auditing;
- The interest in the present scientific research does not end, bringing new research

directions on increasing the impact and efficiency of audit work. Thus, the results of the research theme will make it easier in the future, for those interested, to deepen some difficulties, already addressed, developing the original contributions of this scientific work.

To implement the recommendations developed in the PhD thesis, impact studies will have to be carried out on the basis of relevant information provided by the relevant authorities.

- Despite the diversity that defines the conceptual approach to value-added, if the internal audit activity aims to develop its contribution, then it must respond to the challenge of assessing that added value by demonstrating to management that it can generate real value on the processes carried out at the level of the public entity.

8. The content of the PhD thesis

CONTENTS

	Page
Acknowledgements	2
Contents	3
<i>INTRODUCTION</i>	9
<i>I.1. The motivation of scientific research</i>	9
<i>I.2. The current state and interest of knowledge - arguments of the scientific approach</i>	10
<i>I.3. The issues, objectives and working hypotheses of scientific research</i>	13
<i>I.4. The methodology of scientific research</i>	15
<i>I.5. The content of the paper – structure, keywords</i>	17
<i>1.5.1. The architecture of scientific research</i>	17
<i>1.5.2. Brief content of the PhD thesis</i>	19
<i>I.6. The dissemination of scientific research results</i>	21
 <i>CHAPTER 1</i>	
<i>THE INTERNAL MANAGERIAL CONTROL – KEY ELEMENT OF CORPORATE GOVERNANCE WITHIN PUBLIC ENTITIES: CONCEPTUAL APPROACHES AND MARKERS, REGULATIONS, CURRENT SYNOPTIC STATE</i>	25
<i>1.1. The origin, evolution and definition of the concept of internal managerial control</i>	25
<i>1.1.1. The Internal managerial control – emanation of corporate governance; the relationship between internal control and internal managerial control</i>	25
<i>1.1.1.1. Introduction to the area of internal control</i>	25
<i>1.1.1.2. Introductory debates on the concept of corporate governance</i>	27
<i>1.1.2. The Internal managerial control – definition, evolution and development at international and national level</i>	28

1.2.	<i>The area of internal managerial control - purpose, objectives, principles, scope, typology</i>	38
1.2.1.	<i>The Purpose, objectives, principles and scope of internal managerial control</i>	38
1.2.2.	<i>The typology of internal managerial control</i>	42
1.3.	<i>The components of the managerial internal control system</i>	50
1.3.1.	<i>General considerations regarding the internal control system – component of corporate governance</i>	50
1.3.2.	<i>Definition of the Internal Managerial Control System (SCIM)</i>	52
1.3.3.	<i>The components of the Internal Managerial Control System (SCIM)</i>	54
1.4.	<i>Risk management and the Internal Managerial Control System (SCIM) – complementarity or subordination?</i>	59
1.4.1.	<i>Risk approach - definition, characteristics, typology</i>	59
1.4.2.	<i>Risk management – identification, assessment, treatment, monitoring</i>	64
1.4.3.	<i>internal managerial control activities – substantiating responses to inherent risks</i>	73
1.5.	<i>The current national framework regarding internal managerial control</i>	79
1.5.1.	<i>Categories of public entities</i>	79
1.5.2.	<i>The national regulatory framework in the operation of internal managerial control</i>	80
1.6.	<i>Changing the vision on internal control; transformations of national frameworks regarding internal managerial control</i>	81
1.6.1.	<i>Internal managerial control code</i>	81
1.6.2.	<i>Register of risks</i>	82
1.6.3.	<i>The operational / formalized / system procedure model.....</i>	84
1.6.4.	<i>The centralizing situation regarding the stage of implementation and development of the Internal Managerial Control System (SCIM)</i>	87
1.7.	<i>Challenges and prospects for the development of internal managerial control in public entities</i>	89
1.8.	<i>Conclusions derived from the analysis of the aspects presented in chapter I</i>	90
CHAPTER 2		
THE INTERNAL AUDIT – STRATEGIC AND COMPLIANCE FUNCTION AT PUBLIC ENTITY LEVEL: CONCEPTUAL APPROACHES AND ITS ADDED VALUE		
2.1.	<i>The conceptual dimension of internal audit</i>	94
2.1.1.	<i>The background of the emergence and evolution of internal audit</i>	95
2.1.2.	<i>Definition and typology of internal audit</i>	103
2.2.	<i>Fundamentals of the internal audit</i>	110
2.2.1.	<i>Objectives and scope of action of the internal audit</i>	110
2.2.2.	<i>Principles and rules of conduct specific to internal auditors ...</i>	115
2.3.	<i>The added value of the internal audit – concept, methods of evaluation and commensuration</i>	119

2.4.	<p>.....</p> <p><i>Internal audit regulation and convergence to European and international requirements</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>2.4.1. The current situation of the internal audit at the national and international level</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>2.4.2. International Professional Practices Framework for Internal Auditing (IPPF); The framework for the effectiveness of the internal audit</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>2.4.3. The need for normalization and standardization of internal auditing – International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>2.4.4. The applicable national legal framework for the organisation of the internal audit activity</i></p>	123 123 127 129 132
2.5.	<p><i>Interferences and interdependencies between the internal audit, the internal managerial control and the corporate governance</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>2.5.1. The size of the internal audit and its interdependencies with the corporate governance and the decision-making process of the public entity</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>2.5.2. The internal audit – strategic function at the level of the public entity and a means of fraud prevention</i></p>	134 134 138
2.6.	<i>Directions for improving the internal audit in public entities</i>	141
2.7.	<i>The internal audit approach – applicable methodologies</i>	143
	<i>2.7.1. Qualification standards and performance standards</i>	143
	<i>2.7.2. Planning of internal audit missions based on the assessment of risk management systems</i>	143
	<i>2.7.2.1. The relationship between the internal audit and risk in the context of good governance practices</i>	146
	<i>2.7.2.2. The implications of the internal audit on risk management in public entities</i>	149
	<i>2.7.2.3. The implications of the internal audit on the performance of the public entity</i>	150
	<i>2.7.3. The methodological approach of the internal audit.....</i>	153
	<i>2.7.3.1. Reference documents of the internal audit missions</i>	153
	<i>2.7.3.2. Types of assurance missions and structuring objectives</i>	154
	<i>2.7.3.3. The methodology for carrying out the internal audit mission</i>	155
2.8.	<i>Consolidation of the internal audit function in public entities</i>	157
	<i>2.8.1. Compliance with the code of ethics of internal auditors</i>	157
	<i>2.8.2. The internal audit – interferences and interdependencies in the decision-making process</i>	158
2.9.	<i>Approaches to the perspective of the internal audit in the age of information / of continuous transformation: role and opportunities.....</i>	160
2.10.	<i>Conclusions of Chapter 2</i>	166

CHAPTER 3

THE EVALUATION OF THE INTERNAL MANAGERIAL CONTROL SYSTEM

<i>(SCIM) AND THE INTERNAL AUDIT FUNCTION IN PUBLIC ENTITIES THROUGH THE REQUIREMENTS OF THE EXTERNAL PUBLIC AUDIT OF THE COURT OF ACCOUNTS</i>	168
<i>3.1. Evaluation of the Internal Managerial Control System (SCIM)</i>	168
<i>3.1.1. The SCIM self-assessment by the audited entity</i>	168
<i>3.1.1.1. The self-assessment questionnaire of the implementation stage of internal managerial control standards</i>	176
<i>3.1.1.2. The synthetic situation of the evaluation results ...</i>	178
<i>3.1.1.3. The report on the Internal Managerial Control System</i>	180
<i>3.1.2. Evaluation of the degree of compliance of the Internal Managerial Control System through the requirements of the external public audit of the Court of Accounts</i>	182
<i>3.1.2.1. Verification of the operation of the Internal Managerial Control System of the audited public entity - the requirements of a performing internal control</i>	195
<i>3.1.2.2. Deviations/vulnerabilities identified by the public auditors of the Court of Accounts – matrix of correlations between reported errors regarding the managerial control system</i>	198
<i>3.1.2.3. Proposals to improve internal managerial control in public entities</i>	208
<i>3.2. Evaluation of the performance and efficiency of the internal audit in public entities</i>	211
<i>3.2.1. Conceptual delimitations regarding the performance and efficiency of the internal audit</i>	211
<i>3.2.2. The system of qualitative and quantitative indicators regarding the performance of the internal audit</i>	216
<i>3.2.3. Evaluation methods and techniques used in internal audit evaluation</i>	219
<i>3.2.4. Methods of quantifying the performance of the internal public audit</i>	221
<i>3.3. Reporting of internal audit activities to public entities</i>	223
<i>3.4. Verification of the functioning and efficiency of the internal audit by the public auditors of the Court of Accounts</i>	226
<i>3.5. Conclusions, opinions regarding the aspects presented in Chapter 3</i>	230

CHAPTER 4

<i>APPLIED RESEARCH ON THE EVALUATION OF THE INTERNAL MANAGERIAL CONTROL SYSTEM (SCIM) AND THE INTERNAL AUDIT FUNCTION IN THE CIRCUMSTANCES GENERATED BY THE EXERCISE OF THE EXTERNAL PUBLIC AUDIT BY THE COURT OF ACCOUNTS AT THE LEVEL OF PUBLIC ENTITIES IN THE TRANSPORTATION SECTOR</i>	234
--	-----

<i>4.1. Informative speech on the applied research regarding the evaluation of the managerial control system and the internal audit function in the</i>	
---	--

	<i>context of the requirements of the external public audit of the Romanian Court of Accounts in a public entity in the field of transportation</i>	235
4.2.	<i>Brief presentation of the public entity that is the object of the research ...</i>	239
4.3.	<i>The entity's managerial control system: organisation, operation, self-evaluation - SCIM evaluation - applied research</i>	241
4.3.1.	<i>Self-assessment of the Internal Managerial Control System (SCIM) by the audited public entity</i>	246
4.3.2.	<i>The self-assessment questionnaire of the implementation stage of internal managerial control standards</i>	247
4.3.3.	<i>The synthetic situation of the evaluation results</i>	248
4.3.4.	<i>The report on the Internal Managerial Control System</i>	249
4.4.	<i>Evaluation of the degree of compliance and efficiency of the Internal Managerial Control System (SCIM) in the entity, in light of the requirements of the external public audit of the Court of Accounts</i>	250
4.4.1.	<i>Verification of the operation and efficiency of the public entity's Internal Managerial Control System (ICSM) by the public auditors of the Court of Accounts - the requirements of a high-performance internal control</i>	250
4.4.2.	<i>Deviations identified by the public auditors of the Court of Accounts - Report on the management control system</i>	265
4.4.3.	<i>Identification of the main vulnerabilities of the Internal Managerial Control System (SCIM) existing at the level of the public entity, based on the deficiencies found by the external public auditors of the Court of Accounts and recorded in its annual reports</i>	268
4.5.	<i>Evaluation of the performance and efficiency of the internal audit - applied research</i>	276
4.5.1.	<i>The internal public audit at the level of the audited public entity - organisation, operation, applicable methodologies, reporting</i>	276
4.5.2.	<i>Implementation of the internal audit methodology in the entity</i>	280
4.5.2.1.	<i>Charter of the internal audit in the entity</i>	280
4.5.2.2.	<i>The general procedure for carrying out the internal audit within the entity</i>	280
4.5.2.3.	<i>Annual plan of internal audit missions in the entity</i>	282
4.5.2.4.	<i>Reporting and supervision of internal audit missions – follow-up on recommendations</i>	282
4.6.	<i>Evaluation of the degree of compliance and efficiency of the internal audit through the requirements of the external public audit of the Court of Accounts</i>	283
4.6.1.	<i>Verification of the operation and efficiency of the internal audit of the public entity by the public auditors of the Court of Accounts - the fulfilment of the qualitative and quantitative indicators regarding the performance of the internal audit in the entity</i>	283
4.6.2.	<i>Deviations identified by the public auditors of the Court</i>	

<i>of Accounts regarding the organisation, functioning and efficiency of the internal audit in the audited entity</i>	295
<i>4.6.3. Proposals to optimize the internal audit function in public entities in the transport sector. Directions and methods of action for efficiency</i>	295
 CHAPTER 5	
EMPIRICAL RESEARCH REGARDING THE IDENTIFICATION OF SOME POSSIBILITIES OF IMPROVING INTERNAL MANAGERIAL CONTROL AND INTERNAL AUDIT IN PUBLIC ENTITIES THROUGH THE REQUIREMENTS OF THE EXTERNAL PUBLIC AUDIT EXERCISED BY THE COURT OF ACCOUNTS	
.....	313
5.1. <i>Introductory informational speech on empirical research</i>	313
5.2. <i>Argumentation of the study</i>	315
5.3. <i>Methodological aspects regarding the realization of the scientific approach</i>	
<i>Establishing the research methodology</i>	316
5.4. <i>Correlation and achievement of the objectives of the scientific approach through applied research on working hypotheses</i>	319
5.4.1. <i>Establishing the operational objectives and defining the working hypotheses associated with them</i>	319
5.4.2. <i>Carrying out applied research from the perspective of the impact of the requirements of the external audit exercised by the Court of Accounts on SCIM and the internal audit of public entities with direct influence on their performances</i>	320
5.4.2.1. <i>Establishing the sample and describing the target group</i>	320
5.4.2.2. <i>Development and launch of questionnaires</i>	321
5.4.2.3. <i>Data collection</i>	322
5.5. <i>Critical analysis, processing of answers and interpretation of results through Excel applications and the SPSS program. Validation/invalidation of hypotheses.....</i>	323
5.5.1. <i>Questionnaire for the evaluation of the Internal Managerial Control System addressed to the presidents of the monitoring commissions in public entities - national companies, national societies, autonomous administration.....</i>	323
5.5.2. <i>Questionnaire for the evaluation of the Internal Managerial Control System (SCIM), addressed to the general directors of public entities and external public auditors from the structures of the Romanian Court of Accounts</i>	334
5.5.3. <i>Questionnaire for evaluating the performance of the internal public audit addressed to the heads of the internal public audit structures</i>	351
5.5.4. <i>Questionnaire for evaluating the performance of the internal public audit addressed to the general directors of public entities and external public auditors from the structures of the Court of Accounts of Romania</i>	367
5.5.5. <i>Qualitative study - critical analysis, processing of responses</i>	

<i>and interpretation of results, validation/invalidation of hypotheses</i>	<i>379</i>
---	------------

CHAPTER 6

<i>FINAL CONCLUSIONS, OWN CONTRIBUTIONS LIMITATIONS OF RESEARCH, DISSEMINATION OF RESEARCH RESULTS, FUTURE DIRECTIONS AND ACTIONS</i>	<i>387</i>
<i>6.1. Presentation of the conclusions</i>	<i>387</i>
<i>6.2. Presentation of own contributions and limits</i>	<i>400</i>
<i>6.3. Proposals for the efficiency of the Internal Managerial Control System (SCIM) and internal audit missions</i>	<i>402</i>
<i>6.4. Potential future directions and actions</i>	<i>407</i>

<i>Bibliography</i>	<i>409</i>
<i>Annexes.....</i>	<i>418</i>
<i>Index of Abbreviations and Annotations</i>	<i>499</i>
<i>Index of figures</i>	<i>499</i>
<i>Index of graphic representations</i>	<i>501</i>
<i>Index of tables and layouts</i>	<i>502</i>