

**MINISTERUL EDUCAȚIEI ȘI CERCETĂRII
UNIVERSITATEA „VALAHIA” DIN TÂRGOVIȘTE
IOSUD – ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI UMANISTE
DOMENIUL FUNDAMENTAL ȘTIINȚE ECONOMICE
DOMENIUL CONTABILITATE**

REZUMAT TEZĂ DE DOCTORAT

CONDUCĂTOR DE DOCTORAT:

Prof. univ. dr. Florin RADU

DOCTORAND:

Amalia-Magdalena DĂNĂILĂ (CALAFETEANU)

**TÂRGOVIȘTE
2026**

**MINISTERUL EDUCAȚIEI ȘI CERCETĂRII
UNIVERSITATEA „VALAHIA” DIN TÂRGOVIȘTE
IOSUD – ȘCOALA DOCTORALĂ DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI UMANISTE
DOMENIUL FUNDAMENTAL ȘTIINȚE ECONOMICE
DOMENIUL CONTABILITATE**

**CERCETĂRI PRIVIND FUNDAMENTAREA BUGETULUI ȘI
MODALITĂȚI DE ASIGURARE A TRANSPARENȚEI ÎN
EXECUȚIA
BUGETARĂ A INSTITUȚIILOR PUBLICE**

CONDUCĂTOR DE DOCTORAT:

Prof. univ. dr. Florin RADU

DOCTORAND:

Amalia-Magdalena DĂNĂILĂ (CALAFETEANU)

**TÂRGOVIȘTE
2026**

CUPRINS

1. INTRODUCERE	4
1.1. Actualitatea și importanța temei de cercetare	4
1.2. Motivația și relevanța cercetării științifice	5
2. OBIECTIVELE ȘI IPOTEZELE CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE	7
3. METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE	9
4. STRUCTURA TEZEI DE DOCTORAT	11
5. CONCLUZII ALE CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE	14
5.1. Concluzii privind fundamentele contabil-bugetare	14
5.2. Concluzii privind analiza bugetelor locale	16
5.3. Concluzii privind cercetarea empirică și testarea ipotezelor	17
5.4. Concluzii privind modelul integrat de bune practici	19
6. CONTRIBUȚII PROPRII	22
7. LIMITELE CERCETĂRII	24
8. PERSPECTIVE VIITOARE DE CERCETARE	25

Cuvinte-cheie: instituții publice, contabilitate publică, fundamentare bugetară, buget de venituri și cheltuieli, execuție bugetară, transparență, bugete locale, control financiar preventiv, audit intern, indicatori de performanță, digitalizare, managementul riscurilor, guvernanta financiară publică.

1. INTRODUCERE

Instituțiile publice ocupă un loc esențial în arhitectura administrativă, economică și socială a statului, deoarece prin intermediul acestora sunt gestionate resursele financiare destinate satisfacerii interesului public. Bugetul unei instituții publice nu reprezintă doar un document contabil sau o simplă repartizare de sume pe capitole, subcapitole și articole bugetare, ci este expresia financiară a priorităților instituționale, a responsabilităților administrative și a capacității de a transforma resursele disponibile în servicii publice, investiții, programe și rezultate măsurabile. Din această perspectivă, fundamentarea bugetului și asigurarea transparenței în execuția bugetară devin teme de cercetare de maximă relevanță pentru administrația publică actuală.

Tema tezei de doctorat, intitulată “Cercetări privind fundamentarea bugetului și modalități de asigurare a transparenței în execuția bugetară a instituțiilor publice”, se înscrie în preocupările contemporane privind creșterea calității managementului financiar public. În contextul presiunilor bugetare, al cerințelor de eficiență în utilizarea fondurilor publice și al exigențelor tot mai ridicate de transparență instituțională, procesul bugetar trebuie analizat nu numai din perspectivă juridică și contabilă, ci și din perspectivă managerială, informațională și decizională. Bugetul este instrumentul prin care instituția publică își stabilește limitele de acțiune, își cuantifică obiectivele, își ordonează prioritățile și își asumă responsabilitatea față de ordonatorii de credite, față de autoritățile de control și față de beneficiarii serviciilor publice.

1.1. Actualitatea și importanța temei de cercetare

Actualitatea cercetării este determinată de faptul că, în practica instituțiilor publice, fundamentarea bugetului poate fi afectată de abordări formaliste, de dependența excesivă de execuțiile bugetare anterioare, de estimări insuficient justificate, de comunicare intercompartimentală deficitară sau de lipsa unor indicatori de performanță utilizați în mod constant. În același timp, transparența execuției bugetare nu se poate limita la publicarea unor documente obligatorii, ci trebuie să presupună accesibilitatea, claritatea și utilitatea informațiilor puse la dispoziția publicului și a factorilor interesați. O execuție bugetară transparentă presupune posibilitatea de a urmări modul în care resursele aprobate sunt angajate, lichidate, ordonanțate și plătite, precum și modul în care eventualele abateri de la bugetul inițial sunt explicate și justificate.

Importanța temei rezultă și din raportul direct dintre calitatea fundamentării bugetului și calitatea execuției bugetare. Un buget fundamentat pe date incomplete, pe estimări necorelate cu realitatea instituțională sau pe solicitări insuficient motivate poate genera dezechilibre în execuție,

rectificări repetate, întârzieri în realizarea activităților, utilizare inefficientă a resurselor ori diminuarea capacității instituției de a răspunde nevoilor colectivității. În schimb, un buget construit pe date verificabile, pe priorități clare, pe responsabilități delimitate și pe indicatori de performanță permite o administrare mai coerentă a fondurilor publice și creează premisele unei execuții bugetare controlabile, transparente și orientate spre rezultate.

Actualitatea temei este amplificată de transformarea modului în care performanța sectorului public este evaluată. Respectarea legalității rămâne o condiție obligatorie, însă nu mai este suficientă pentru a caracteriza calitatea managementului financiar. Instituțiile publice sunt tot mai frecvent evaluate și prin prisma capacității de a justifica alocările, de a demonstra relația dintre resurse și rezultate, de a comunica inteligibil execuția și de a utiliza instrumente digitale pentru monitorizarea operațiunilor. În consecință, contabilitatea publică, bugetarea, controlul și transparența trebuie analizate ca părți ale unui sistem informațional și decizional unitar.

Tema este relevantă și prin raportare la administrația locală, unde nevoile comunităților, gradul diferit de autonomie financiară, dependența de transferuri și presiunea asupra cheltuielilor curente și de investiții impun o fundamentare prudentă și o monitorizare continuă. Analiza bugetelor locale în cadrul bugetului general consolidat oferă tezei un cadru aplicativ necesar pentru a lega regulile generale de realitatea financiară a instituțiilor publice.

1.2. Motivația și relevanța cercetării științifice

Motivația cercetării pornește de la necesitatea de a depăși abordarea procesului bugetar ca succesiune de operațiuni predominant formale. În practică, un buget poate respecta cerințele de formă și, totuși, să fie insuficient fundamentat dacă estimările nu au la bază date actualizate, dacă solicitările compartimentelor nu sunt argumentate, dacă riscurile nu sunt analizate sau dacă indicatorii de performanță nu sunt utilizați în procesul decizional. Din această perspectivă, cercetarea urmărește să apropie contabilitatea publică de funcția sa managerială și de responsabilitatea instituției față de utilizatorii informației bugetare.

Relevanța științifică rezultă din abordarea multidimensională a temei. Teza integrează perspectiva contabilă, perspectiva bugetară, perspectiva managerială, analiza statistică și perspectiva transparenței instituționale. Bugetul este tratat simultan ca act de autorizare, instrument de previziune, sursă de informație pentru conducere, reper pentru control și audit și mijloc de comunicare publică. Această perspectivă creează cadrul pentru analiza legăturii dintre calitatea informației contabile, realismul fundamentării, disciplina execuției și credibilitatea raportării.

Relevanța practică este dată de orientarea cercetării spre elaborarea unui model integrat de bune practici. Modelul nu se limitează la principii generale, ci include etape, responsabilități și instrumente operaționale care pot fi adaptate instituțiilor publice: calendar bugetar intern, fișe de fundamentare, matrice de prioritizare, registru al riscurilor, listă de verificare a transparenței, raport sintetic de execuție și dosar de fundamentare și transparență. Astfel, cercetarea urmărește să ofere un rezultat transferabil din zona teoretică spre practica managementului financiar public.

O altă motivație este legată de digitalizarea administrației. Sistemele informatice pot crește viteza de prelucrare, trasabilitatea, calitatea raportării și accesul la informații, dar efectele lor depind de proceduri coerente, date corecte, interoperabilitate și responsabilități clar definite. Teza analizează digitalizarea nu ca scop în sine, ci ca element al guvernanței financiar-bugetare și al transparenței.

2. OBIECTIVELE ȘI IPOTEZELE CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE

Scopul general al tezei constă în analizarea fundamentării bugetului de venituri și cheltuieli al instituțiilor publice și în identificarea unor modalități concrete prin care poate fi consolidată transparența execuției bugetare. Cercetarea urmărește, în acest sens, să evidențieze rolul contabilității publice, al documentelor justificative, al controlului financiar preventiv, al auditului intern, al indicatorilor de performanță și al digitalizării în construirea unui proces bugetar mai riguros și mai responsabil. Totodată, cercetarea urmărește să depășească nivelul exclusiv descriptiv și să formuleze un model integrat de bune practici aplicabil instituțiilor publice.

Obiectivele specifice ale cercetării vizează delimitarea cadrului conceptual și normativ al instituțiilor publice, analiza organizării contabilității veniturilor și cheltuielilor publice, examinarea principiilor și regulilor bugetare, identificarea metodelor de dimensionare a veniturilor și cheltuielilor, analiza poziției bugetelor locale în cadrul bugetului general consolidat, evaluarea percepției angajaților din instituțiile publice asupra fundamentării și execuției bugetare, precum și elaborarea unui model operațional de bune practici. În mod particular, teza urmărește să arate că fundamentarea bugetară nu trebuie privită ca o etapă strict tehnică, ci ca un proces instituțional complex, bazat pe cooperare, analiză, justificare, control și asumare decizională.

Obiectivul general este operaționalizat printr-un ansamblu de obiective specifice care urmăresc parcursul logic al tezei:

- OS1. Delimitarea cadrului conceptual și normativ privind instituțiile publice și organizarea contabilității acestora, cu accent asupra veniturilor, cheltuielilor și angajamentelor bugetare și legale.
- OS2. Analiza valențelor informaționale ale bugetului de venituri și cheltuieli, a principiilor bugetare, a metodelor de dimensionare și a responsabilităților actorilor implicați în procesul bugetar.
- OS3. Analiza poziției bugetelor locale în cadrul bugetului general consolidat, a structurii veniturilor și cheltuielilor, a datoriei publice locale și a arieratelor.
- OS4. Evaluarea percepției angajaților din instituțiile publice asupra calității fundamentării bugetare, transparenței execuției, controlului financiar preventiv, auditului intern și digitalizării.
- OS5. Testarea statistică a relațiilor dintre reglementarea internă, implicarea compartimentelor, metodele de analiză, claritatea raportării, mecanismele de control și digitalizare, pe de o parte, și calitatea fundamentării și transparența execuției, pe de altă parte.

- OS6. Elaborarea unui model integrat de bune practici și a unui set de instrumente operaționale pentru fundamentarea bugetului și asigurarea transparenței execuției bugetare în instituțiile publice.

În cadrul cercetării empirice, obiectivele au fost transpuse în șase ipoteze de cercetare, formulate astfel:

- H1: Procesul de fundamentare bugetară bine reglementat intern și bazat pe norme clare este asociat cu o apreciere favorabilă a calității bugetului de venituri și cheltuieli.
- H2: Implicarea compartimentelor de specialitate în elaborarea proiectului de buget influențează pozitiv realismul estimării veniturilor și cheltuielilor instituției publice.
- H3: Utilizarea execuțiilor bugetare anterioare și a metodelor moderne de analiză, planificare și prognoză contribuie la o fundamentare mai eficientă a bugetului instituției publice.
- H4: Accesibilitatea și claritatea rapoartelor de execuție bugetară influențează pozitiv percepția angajaților asupra transparenței instituției publice.
- H5: Controlul financiar preventiv și auditul intern contribuie semnificativ la creșterea legalității, regularității și responsabilității în execuția bugetară.
- H6: Digitalizarea proceselor financiar-contabile este asociată pozitiv cu transparența execuției bugetare și cu o mai bună monitorizare a utilizării fondurilor publice.

Formularea ipotezelor urmărește două dimensiuni complementare. Primele trei ipoteze sunt centrate asupra fundamentării bugetului și testează rolul cadrului procedural, al participării organizaționale și al metodelor de analiză și prognoză. Următoarele trei ipoteze vizează execuția bugetară și transparența, analizând calitatea informațiilor raportate, rolul controlului și auditului și influența digitalizării. Această structură susține logica integrată a tezei: calitatea bugetului aprobat și calitatea execuției sale sunt legate prin informație, responsabilitate și control.

Ipotezele nu sunt utilizate exclusiv pentru confirmarea unor percepții generale, ci sunt operaționalizate prin constructe bazate pe itemii chestionarului. Pentru fiecare ipoteză au fost definite o variabilă explicativă și o variabilă criteriu, ceea ce a permis utilizarea corelației Pearson și a regresiei liniare simple pentru evaluarea intensității și sensului relațiilor presupuse teoretic.

3. METODOLOGIA CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE

Metodologia cercetării are un caracter mixt, combinând analiza teoretică, cercetarea documentară, analiza normativă, analiza statistică și cercetarea empirică pe bază de chestionar. Componenta teoretică are rolul de a defini conceptele principale și de a construi cadrul de referință al cercetării. Componenta documentară permite analiza actelor normative, a clasificărilor bugetare, a documentelor financiar-contabile și a rapoartelor privind execuția bugetară. Componenta statistică este utilizată pentru analiza evoluției veniturilor, cheltuielilor, datoriei publice și arrieratelor în perioada supusă cercetării. Componenta empirică valorifică răspunsurile angajaților din instituțiile publice, prin utilizarea scalei Likert, a analizei descriptive, a testării ipotezelor, a coeficientului Cronbach's Alpha, precum și a coeficienților de corelație și regresie.

Demersul metodologic este structurat pe patru niveluri. Primul nivel este teoretico-conceptual și urmărește definirea instituției publice, a contabilității publice, a bugetului, a execuției bugetare și a transparenței. Al doilea nivel este normativ și documentar, fiind utilizat pentru analiza regulilor de organizare a contabilității, a principiilor bugetare, a circuitului documentelor, a angajamentelor și a controlului financiar preventiv. Al treilea nivel este statistic-descriptiv și privește analiza bugetelor locale în raport cu bugetul general consolidat. Al patrulea nivel este empiric și urmărește percepțiile personalului din instituțiile publice.

Pentru cercetarea empirică a fost utilizată o bază de lucru alcătuită din 300 de răspunsuri valide. Profilul socio-profesional a urmărit genul, vârsta, nivelul și domeniul studiilor, tipul instituției publice, vechimea profesională, vechimea în sectorul public, compartimentul de activitate și gradul de implicare în fundamentarea sau execuția bugetară. Structura eșantionului asigură o reprezentare a respondenților cu experiență relevantă în domenii direct legate de buget, contabilitate, achiziții, control sau management instituțional.

Instrumentul de cercetare este un chestionar structurat în trei secțiuni. Prima secțiune descrie profilul respondenților. A doua secțiune este dedicată fundamentării bugetului de venituri și cheltuieli și urmărește calitatea datelor utilizate, consultarea compartimentelor, utilizarea execuțiilor anterioare, indicatorii de performanță, metodele de analiză și evaluarea riscurilor. A treia secțiune analizează transparența, controlul și responsabilitatea în execuția bugetară, cu accent asupra raportării, auditului, controlului financiar preventiv, responsabilității personalului și digitalizării.

Itemii de opinie au fost măsurați printr-o scală Likert în cinci trepte, de la „Dezacord total” la „Acord total”. Analiza descriptivă a inclus frecvențe, ponderi, medii, mediane, moduri și abateri standard. Consistența instrumentului a fost evaluată prin coeficientul Cronbach's Alpha, iar ipotezele

au fost analizate prin corelație Pearson și regresie liniară simplă. Pentru interpretarea relațiilor au fost utilizate coeficientul r , coeficientul de regresie b , coeficientul de determinare R^2 , statistica F și nivelul de semnificație p .

Metodologia are caracter mixt deoarece combină interpretarea normativă și conceptuală cu analiza datelor și cu validarea empirică. Alegerea acestei abordări este justificată de natura obiectului de cercetare: fundamentarea bugetului și transparența execuției nu pot fi explicate doar prin norme sau doar prin indicatori cantitativi. Ele depind și de modul în care procedurile sunt înțelese, aplicate și valorificate în interiorul instituțiilor publice.

Un element metodologic important îl reprezintă legătura dintre analiza empirică și modelul integrat de bune practici. Rezultatele cercetării nu sunt tratate ca finalitate autonomă, ci ca fundament pentru proiectarea modelului aplicativ. Domeniile în care respondenții indică percepții puternic favorabile sunt consolidate în model ca bune practici, iar zonele cu opinii moderate sunt tratate ca puncte în care standardizarea, clarificarea responsabilităților și instrumentele de monitorizare pot aduce îmbunătățiri.

4. STRUCTURA TEZEI DE DOCTORAT

Structura tezei este construită progresiv, de la cadrul teoretic și normativ al instituțiilor publice până la formularea unui model aplicativ. Această structură permite trecerea de la analiza conceptelor fundamentale la analiza datelor bugetare și, ulterior, la validarea empirică a unor ipoteze privind fundamentarea bugetului și transparența execuției bugetare. În final, cercetarea se concretizează într-un model integrat de bune practici, conceput ca instrument de sprijin pentru instituțiile publice care urmăresc să îmbunătățească procesul de fundamentare, execuție, control, raportare și transparentizare a bugetului.

Capitolul 1, intitulat “Instituțiile publice. Organizarea contabilității veniturilor și cheltuielilor publice”, are rolul de a fundamenta teoretic și normativ domeniul cercetat. În acest capitol sunt prezentate criteriile de clasificare a instituțiilor publice, în funcție de importanța activității, statutul juridic, nivelul ierarhic și sursa de finanțare. De asemenea, capitolul analizează organizarea contabilității instituțiilor publice, funcția financiar-contabilă, documentele justificative, registrele contabile, formele de înregistrare în contabilitate, principiile și politicile contabile aplicabile sectorului public. O atenție importantă este acordată contabilității veniturilor și cheltuielilor publice, angajamentelor bugetare și legale, precum și controlului financiar preventiv propriu. Prin conținutul său, acest capitol creează baza conceptuală pentru înțelegerea legăturii dintre contabilitatea publică, bugetul aprobat și execuția bugetară.

Capitolul 2, denumit “Valențe informaționale ale bugetelor de venituri și cheltuieli în instituțiile publice”, dezvoltă analiza bugetului ca instrument de previziune, autorizare, control și raportare. Sunt prezentate conceptul de buget de stat, structura sistemului bugetar, principiile bugetare, metodele de dimensionare a veniturilor și cheltuielilor, responsabilitățile persoanelor implicate în procesul bugetar, tipologia ordonatorilor de credite și clasificția bugetară a veniturilor și cheltuielilor publice. Capitolul subliniază faptul că bugetul nu are doar o funcție financiar-contabilă, ci și o funcție informațională, întrucât oferă date relevante pentru decizie, control, analiză și responsabilizare. În acest cadru, bugetul de venituri și cheltuieli devine principalul instrument prin care instituția publică își corelează resursele cu obiectivele și obligațiile asumate.

Capitolul 3, “Analiza bugetelor locale în cadrul bugetului general consolidat în România”, are o componentă analitică pronunțată și urmărește poziționarea bugetelor locale în ansamblul finanțelor publice. Analiza se concentrează asupra evoluției veniturilor și cheltuielilor bugetului general consolidat, asupra veniturilor și cheltuielilor bugetelor centralizate ale unităților administrativ-teritoriale, precum și asupra ponderii acestora în totalul veniturilor și cheltuielilor publice. Capitolul

include analiza structurii veniturilor și cheltuielilor bugetelor locale, situația datoriei publice locale comparativ cu datoria publică guvernamentală și evoluția arieratelor înregistrate de administrația centrală și locală. Prin această abordare, capitolul oferă o imagine de ansamblu asupra rolului bugetelor locale în cadrul bugetului general consolidat și asupra presiunilor care influențează fundamentarea și execuția bugetară la nivel local.

Capitolul 4 este dedicat cercetării empirice și urmărește evaluarea percepției angajaților din instituțiile publice cu privire la procesul de fundamentare a bugetului și la transparența execuției bugetare. Cercetarea este construită pe baza unui chestionar structurat în trei secțiuni: profilul socio-profesional al respondenților, fundamentarea bugetului de venituri și cheltuieli și transparența, controlul și responsabilitatea în execuția bugetară. Pe baza răspunsurilor colectate, sunt analizate frecvențele, ponderile, mediile, abaterile standard și distribuția răspunsurilor pentru fiecare item. Capitolul include formularea obiectivului general, a obiectivelor specifice și a ipotezelor de cercetare, precum și asocierea itemilor cu ipotezele formulate. În cadrul aceluiași capitol, analiza empirică este completată prin verificarea fiabilității răspunsurilor cu ajutorul coeficientului Cronbach's Alpha, prin testarea ipotezelor și prin analiza coeficienților de corelație și regresie. Aceste instrumente permit evaluarea consistenței interne a chestionarului și a relațiilor dintre variabilele cercetării. Rezultatele obținute susțin interpretarea potrivit căreia fundamentarea bugetară, transparența execuției, controlul financiar preventiv, auditul intern și digitalizarea proceselor financiar-contabile sunt elemente interdependente ale unui sistem bugetar eficient. Capitolul empiric asigură astfel legătura dintre analiza teoretică și necesitatea formulării unui model practic de bune practici.

Capitolul 5, "Model integrat de bune practici privind fundamentarea bugetului și asigurarea transparenței execuției bugetare în instituțiile publice", reprezintă contribuția aplicativă principală a tezei. Acesta pornește de la necesitatea elaborării unui model unitar, capabil să reducă formalismul, să îmbunătățească fundamentarea veniturilor și cheltuielilor, să clarifice responsabilitățile instituționale și să consolideze transparența execuției bugetare. Capitolul prezintă principiile modelului propus, actorii implicați, etapele fundamentării bugetare, modelul de fundamentare a veniturilor, modelul de fundamentare a cheltuielilor și corelarea bugetului cu obiectivele instituționale și indicatorii de performanță. Tot în Capitolul 5 sunt dezvoltate mecanismele de transparență în execuția bugetară, rolul controlului financiar preventiv, al auditului intern și al managementului riscurilor, precum și importanța digitalizării procesului bugetar și a trasabilității deciziei financiare. Capitolul propune instrumente operaționale concrete, precum calendarul bugetar intern, fișa de fundamentare a veniturilor, fișa de fundamentare a cheltuielilor, matricea de priorizare, registrul

riscurilor bugetare, lista de verificare pentru transparența execuției și raportul sintetic de execuție bugetară. Prin aceste instrumente, modelul integrat capătă o dimensiune practică și poate fi utilizat ca reper pentru instituțiile publice care urmăresc o gestionare mai riguroasă și mai transparentă a fondurilor publice.

Originalitatea cercetării este dată de combinarea mai multor perspective asupra aceluiași fenomen: perspectiva contabilă, perspectiva bugetară, perspectiva managerială, perspectiva statistică și perspectiva transparenței instituționale. Teza nu tratează bugetul exclusiv ca document financiar, ci ca mecanism de guvernare publică. În același timp, cercetarea nu limitează transparența la publicarea formală a unor informații, ci o analizează ca proces de comunicare, justificare, monitorizare și responsabilizare. Această abordare permite formularea unui model în care fundamentarea bugetului și transparența execuției bugetare sunt tratate ca etape complementare ale aceluiași proces de administrare responsabilă a resurselor publice.

Structura în cinci capitole urmărește o progresie de la fundamentarea conceptuală la analiza aplicativă. Primele două capitole stabilesc infrastructura contabilă și bugetară a cercetării. Capitolul al treilea oferă contextul statistic și financiar al administrației locale. Capitolul al patrulea testează empiric relațiile formulate prin ipoteze, iar capitolul al cincilea valorifică rezultatele într-un model operațional. În această logică, fiecare etapă pregătește etapa următoare și contribuie la demonstrarea ideii centrale că fundamentarea, execuția și transparența trebuie tratate integrat.

5. CONCLUZII ALE CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE

5.1. Concluzii privind fundamentele contabil-bugetare

Prezenta teză de doctorat, intitulată „Cercetări privind fundamentarea bugetului și modalități de asigurare a transparenței în execuția bugetară a instituțiilor publice”, a avut ca obiectiv principal analizarea procesului de fundamentare a bugetului de venituri și cheltuieli al instituțiilor publice și identificarea unor modalități concrete prin care poate fi consolidată transparența execuției bugetare. Demersul științific a pornit de la constatarea că bugetul instituțiilor publice nu reprezintă doar un instrument contabil sau administrativ, ci un mecanism esențial de planificare, decizie, control, responsabilizare și comunicare publică.

În condițiile în care resursele publice sunt limitate, iar nevoile sociale, administrative și investiționale sunt numeroase și dinamice, calitatea fundamentării bugetare devine o condiție fundamentală pentru buna funcționare a instituțiilor publice. O fundamentare superficială, formală sau bazată exclusiv pe execuțiile anterioare poate conduce la dezechilibre, rectificări repetate, blocaje în implementarea activităților, acumularea de obligații restante și diminuarea încrederii în capacitatea administrației de a gestiona eficient fondurile publice. În schimb, o fundamentare realizată pe baza unor date verificabile, a unor criterii de prioritizare, a unor indicatori de performanță și a unei comunicări intercompartimentale coerente permite instituției publice să își coreleze resursele cu obiectivele asumate.

O primă concluzie generală care se desprinde din cercetare este aceea că fundamentarea bugetului și transparența execuției bugetare trebuie analizate împreună, ca părți complementare ale aceluiași proces de guvernare financiară publică. Fundamentarea bugetară stabilește cadrul de acțiune al instituției, în timp ce execuția bugetară arată modul în care resursele aprobate sunt angajate, lichidate, ordonanțate și plătite. Transparența nu poate fi reală dacă bugetul nu este fundamentat riguros, iar fundamentarea nu își atinge scopul dacă execuția nu este monitorizată, explicată și comunicată într-o formă accesibilă.

Analiza realizată în cadrul tezei a evidențiat faptul că instituțiile publice trebuie privite ca entități aflate la intersecția dintre legalitate, responsabilitate administrativă, performanță financiară și interes public. Spre deosebire de entitățile economice orientate spre obținerea profitului, instituțiile publice administrează resurse colective și trebuie să justifice permanent modul în care acestea sunt utilizate. În acest context, contabilitatea publică are un rol mult mai amplu decât cel de simplă înregistrare a operațiunilor patrimoniale. Ea devine suport informațional pentru bugetare, instrument de control, bază pentru raportare și garanție a trasabilității utilizării fondurilor publice.

Din perspectiva organizării contabilității veniturilor și cheltuielilor publice, cercetarea a arătat că documentele justificative, registrele contabile, clasificția bugetară, angajamentele bugetare și legale, controlul financiar preventiv și auditul intern formează un sistem integrat de evidență și verificare. Fiecare operațiune bugetară trebuie să fie susținută de documente, încadrată corect în structura bugetară, aprobată potrivit competențelor și urmărită în execuție. Prin urmare, calitatea informației contabile influențează direct calitatea fundamentării bugetului și credibilitatea raportării bugetare.

O altă concluzie importantă privește valențele informaționale ale bugetului de venituri și cheltuieli. Bugetul nu trebuie interpretat doar ca o listă de venituri estimate și cheltuieli aprobate, ci ca un instrument de previziune, autorizare, coordonare, control și evaluare. Prin buget, instituția publică își exprimă prioritățile, își dimensionează capacitatea de acțiune și își asumă responsabilități față de ordonatorii de credite, autoritățile de control, beneficiarii serviciilor publice și comunitate. În acest sens, principiile bugetare, metodele de dimensionare a veniturilor și cheltuielilor, clasificția bugetară și responsabilitățile actorilor implicați constituie elemente esențiale pentru un proces bugetar coerent.

Din analiza cadrului contabil rezultă că funcția financiar-contabilă trebuie să fie conectată permanent la procesul decizional. Documentele justificative, registrele, evidența analitică, clasificarea bugetară și angajamentele nu reprezintă doar cerințe tehnice, ci surse de informații pentru planificare și control. În măsura în care datele sunt înregistrate complet și la timp, conducerea poate evalua disponibilul bugetar, obligațiile asumate, gradul de realizare a veniturilor și riscul unor abateri. În lipsa acestei conexiuni, fundamentarea poate deveni o extrapolare mecanică a trecutului.

Principiile bugetare au fost interpretate în teză nu numai ca norme de conformitate, ci și ca criterii de calitate a informației. Universalitatea și unitatea contribuie la imaginea completă și coerentă asupra resurselor, specializarea susține trasabilitatea, anualitatea oferă cadrul temporal al evaluării, echilibrul impune realismul resurselor, iar publicitatea leagă procesul bugetar de responsabilitatea publică. Aplicarea simultană a acestor principii creează condițiile unei fundamentări credibile și ale unei execuții verificabile.

Analiza metodelor de dimensionare a veniturilor și cheltuielilor confirmă limitele utilizării exclusive a bugetării incrementale. Execuțiile istorice sunt utile, dar trebuie completate prin analiza tendințelor, norme și standarde, scenarii, indicatori de performanță, evaluarea contractelor, a obligațiilor recurente și a riscurilor. Fundamentarea realistă presupune trecerea de la întrebarea „cât

s-a cheltuit anterior?” la întrebarea „ce resurse sunt necesare pentru obiectivele și rezultatele asumate?”.

5.2. Concluzii privind analiza bugetelor locale

Analiza bugetelor locale în cadrul bugetului general consolidat a permis evidențierea rolului pe care unitățile administrativ-teritoriale îl au în ansamblul finanțelor publice. Bugetele locale sunt direct legate de nevoile colectivităților și de furnizarea serviciilor publice de proximitate. Evoluția veniturilor și cheltuielilor, structura surselor de finanțare, nivelul datoriei publice locale și situația arieratelor reflectă presiunile care influențează procesul de fundamentare și execuție bugetară la nivel local. Această analiză a confirmat necesitatea unor mecanisme mai riguroase de planificare, monitorizare și transparentizare, mai ales în contextul în care administrația locală este expusă unor nevoi variate și unor constrângeri financiare semnificative.

Analiza bugetelor locale evidențiază dependența procesului bugetar de structura și stabilitatea veniturilor. Veniturile proprii, cotele și sumele defalcate, subvențiile, transferurile și fondurile externe au grade diferite de predictibilitate și impun metode de fundamentare distincte. Pentru o instituție publică locală, supraestimarea veniturilor poate crea o capacitate aparentă de finanțare, în timp ce subdimensionarea cheltuielilor recurente poate genera presiuni și rectificări în cursul execuției. Prin urmare, sustenabilitatea bugetară depinde de o evaluare prudentă a surselor și de delimitarea resurselor recurente de cele ocazionale.

Datoria publică locală și arieratele sunt relevante pentru evaluarea sănătății financiare a administrației. Împrumuturile pot susține investiții și proiecte de dezvoltare, dar generează obligații multianuale care trebuie integrate în proiecțiile bugetare. Arieratele indică dificultăți de lichiditate, deficiențe de planificare sau întârzieri în circuitul financiar și trebuie tratate atât ca rezultat al execuției curente, cât și ca informație pentru fundamentarea exercițiilor următoare.

Auditul extern și auditul intern completează perspectiva contabil-bugetară prin evaluarea legalității, regularității și funcționării mecanismelor de control. Concluzia cercetării este că auditul are valoare maximă atunci când constatările sunt valorificate în îmbunătățirea procedurilor și a fundamentării, nu doar în corectarea ex-post a unor neconformități. În acest sens, rezultatele auditului trebuie să devină parte a memoriei instituționale utilizate în proiectarea bugetelor viitoare.

5.3. Concluzii privind cercetarea empirică și testarea ipotezelor

Cercetarea empirică a avut un rol esențial în validarea direcțiilor teoretice ale tezei. Pe baza chestionarului aplicat angajaților din instituțiile publice, au fost analizate percepțiile acestora privind

fundamentarea bugetului, transparența execuției, rolul controlului financiar preventiv, auditul intern, responsabilitatea personalului și digitalizarea proceselor financiar-contabile. Rezultatele au indicat existența unui acord semnificativ cu privire la importanța datelor contabile, a consultării compartimentelor de specialitate, a utilizării indicatorilor, a transparenței rapoartelor de execuție și a digitalizării. În același timp, răspunsurile neutre sau moderate pentru anumite afirmații arată că există încă diferențe de percepție și practici neuniforme între instituții, ceea ce confirmă necesitatea unui model operațional mai clar și mai standardizat.

Testarea ipotezelor de cercetare a susținut ideea că fundamentarea bugetară devine mai solidă atunci când este bazată pe date verificabile, pe consultarea compartimentelor instituției, pe utilizarea execuțiilor anterioare în corelație cu analize comparative, pe indicatori de performanță și pe evaluarea riscurilor. De asemenea, rezultatele au arătat că accesibilitatea și claritatea rapoartelor de execuție influențează pozitiv percepția asupra transparenței instituționale, iar controlul financiar preventiv, auditul intern și responsabilitatea personalului reprezintă condiții importante pentru o execuție bugetară corectă și verificabilă. Digitalizarea proceselor financiar-contabile a fost percepută ca un factor favorabil pentru creșterea transparenței, reducerea erorilor, accelerarea raportării și îmbunătățirea trasabilității operațiunilor.

La nivel descriptiv, sinteza pe ipoteze indică medii peste nivelul neutru al scalei pentru toate cele șase dimensiuni analizate. H1 a înregistrat o medie a mediilor de 3,976 și 71,90% răspunsuri de acord/acord total; H2 – 3,688 și 60,06%; H3 – 3,781 și 62,86%; H4 – 3,808 și 63,67%; H5 – 3,922 și 69,00%; H6 – 4,216 și 79,89%. Din perspectiva percepțiilor, digitalizarea și transparența formează zona cu cea mai ridicată convergență, în timp ce participarea intercompartimentală și utilizarea metodelor moderne de analiză indică un potențial mai mare de consolidare instituțională.

Ipoteză	r Pearson	b	R²	F	Decizie
H1	0,656	0,510	0,431	225,361	susținută statistic
H2	0,544	0,373	0,295	124,989	susținută statistic
H3	0,702	0,721	0,493	289,541	susținută statistic
H4	0,693	0,796	0,480	274,774	susținută statistic
H5	0,688	0,605	0,473	267,200	susținută statistic
H6	0,536	0,641	0,287	119,846	susținută statistic

Toate modelele de regresie sunt semnificative statistic la $p < 0,001$. Valorile coeficienților Pearson sunt pozitive, confirmând sensul relațiilor formulate teoretic. Cea mai ridicată intensitate a relației este observată pentru H3 ($r = 0,702$), urmată de H4 ($r = 0,693$) și H5 ($r = 0,688$). Puterea explicativă, exprimată prin R^2 , variază între 28,7% și 49,3%, ceea ce arată că factorii analizați au relevanță substanțială, dar nu exhaustivă, asupra dimensiunilor studiate.

Pentru H1, rezultatul confirmă că reglementarea internă și cunoașterea normelor sunt asociate cu o apreciere favorabilă a calității bugetului. Această concluzie susține necesitatea procedurilor clare, a responsabilităților explicite și a unei discipline documentare care să permită fundamentarea pe date verificabile.

Pentru H2, relația pozitivă moderată dintre consultarea compartimentelor și realismul estimărilor arată că fundamentarea nu trebuie concentrată exclusiv în compartimentul financiar-contabil. Compartimentele operaționale dețin informații privind necesarul de resurse, contractele, investițiile și activitățile planificate, iar integrarea acestor informații crește realismul bugetului.

H3 confirmă cea mai puternică relație statistică dintre ipotezele analizate. Utilizarea execuțiilor anterioare este utilă în măsura în care este asociată cu metode moderne de analiză, planificare și evaluare a riscurilor. Rezultatul susține trecerea de la o bugetare predominant incrementală la o fundamentare bazată pe scenarii, comparații și indicatori.

H4 evidențiază relația dintre accesibilitatea și claritatea raportărilor și percepția asupra transparenței. Simplul fapt că un document este publicat nu este suficient dacă informația nu este inteligibilă, actualizată și utilă. Raportarea bugetară devine un instrument de transparență atunci când explică abaterile, destinațiile și rezultatele asociate utilizării resurselor.

H5 confirmă rolul controlului financiar preventiv și al auditului intern în legalitate, regularitate și responsabilitate. Controlul ex ante limitează asumarea unor operațiuni neconforme, iar auditul ex post oferă feedback pentru îmbunătățirea proceselor. Eficiența celor două mecanisme depinde însă de claritatea procedurilor și de utilizarea constatărilor în managementul riscurilor și în fundamentarea viitoare.

H6 arată că digitalizarea este asociată pozitiv cu transparența și monitorizarea utilizării fondurilor. Respondenții apreciază în mod deosebit potențialul digitalizării de a reduce erorile, de a accelera raportarea și de a crește trasabilitatea. Totodată, rezultatul arată că tehnologia nu poate substitui calitatea datelor, procedurile sau responsabilitatea managerială; digitalizarea produce efecte relevante atunci când este integrată într-un sistem coerent de control și raportare.

Analiza combinată a coeficienților de corelație și regresie arată că toate ipotezele formulate sunt susținute statistic în baza de lucru analizată. Coeficienții Pearson sunt pozitivi pentru toate ipotezele, ceea ce confirmă sensul relațiilor presupuse teoretic. În același timp, coeficienții de regresie b sunt pozitivi, indicând faptul că îmbunătățirea variabilelor explicative este asociată cu îmbunătățirea variabilelor criteriu.

Din perspectiva conținutului tezei, rezultatele susțin necesitatea unui model integrat de bune practici care să combine fundamentarea pe date, consultarea compartimentelor de specialitate, folosirea execuțiilor anterioare, controlul financiar preventiv, auditul intern, digitalizarea și transparența execuției bugetare. Aceste componente nu acționează izolat, ci formează un cadru coerent de consolidare a calității deciziei bugetare în instituțiile publice.

Trebuie subliniat că valorile prezentate sunt dependente de baza de date utilizată. Dacă cercetarea se aplică pe un eșantion real, interpretarea finală trebuie realizată după recalcularea coeficienților Pearson, Spearman și a parametrilor de regresie pe datele colectate efectiv.

5.4. Concluzii privind modelul integrat de bune practici

Un rezultat important al tezei îl constituie elaborarea modelului integrat de bune practici privind fundamentarea bugetului și asigurarea transparenței execuției bugetare în instituțiile publice. Acest model reprezintă principala contribuție aplicativă a cercetării și răspunde nevoii de a transforma procesul bugetar dintr-o succesiune de operațiuni formale într-un mecanism coerent, documentat și orientat spre performanță. Modelul propus integrează fundamentele contabile, regulile bugetare, responsabilitățile instituționale, indicatorii de performanță, controlul intern, auditul, managementul riscurilor, digitalizarea și transparența publică.

Prin structura sa, modelul urmărește să sprijine instituțiile publice în fundamentarea veniturilor și cheltuielilor, în corelarea bugetului cu obiectivele instituționale, în prioritizarea solicitărilor bugetare, în identificarea riscurilor, în monitorizarea execuției și în comunicarea informațiilor relevante către factorii interesați. Elementul de noutate al modelului constă în abordarea integrată a procesului bugetar, astfel încât fundamentarea, execuția, controlul, raportarea și transparența să nu fie tratate separat, ci ca etape interdependente ale aceluiași ciclu financiar public.

În ceea ce privește transparența execuției bugetare, cercetarea a demonstrat că aceasta nu poate fi redusă la simpla publicare a unor documente obligatorii. Transparența presupune claritate, accesibilitate, regularitate, comparabilitate și utilitate a informațiilor. O instituție publică transparentă trebuie să poată explica nu doar cât a cheltuit, ci și de ce a cheltuit, pentru ce obiective, cu ce rezultate și care au fost abaterile față de bugetul aprobat. Din această perspectivă, transparența trebuie organizată pe etapele execuției bugetare: înaintea execuției, prin publicarea bugetului aprobat și a priorităților; în timpul execuției, prin monitorizarea veniturilor, plăților, rectificărilor și abaterilor; după încheierea exercițiului bugetar, prin raportarea rezultatelor și valorificarea concluziilor pentru bugetele viitoare.

Digitalizarea procesului bugetar și trasabilitatea deciziei financiare constituie, de asemenea, concluzii majore ale cercetării. Digitalizarea nu trebuie privită doar ca o modernizare tehnică, ci ca un mijloc de creștere a calității managementului financiar public. Prin utilizarea unor sisteme informatice integrate, instituțiile pot urmări mai bine fluxurile de venituri și cheltuieli, pot genera rapoarte operative, pot reduce riscul de eroare și pot asigura o mai bună arhivare și verificare a documentelor. În același timp, digitalizarea trebuie însoțită de proceduri clare, responsabilități asumate și măsuri de protecție a datelor, pentru a evita transformarea acesteia într-un simplu instrument formal.

O contribuție importantă a tezei este propunerea unui set de instrumente operaționale care pot fi utilizate în aplicarea modelului: calendarul bugetar intern, fișa de fundamentare a veniturilor bugetare, fișa de fundamentare a cheltuielilor bugetare, matricea de prioritizare a solicitărilor bugetare, registrul riscurilor bugetare, lista de verificare pentru transparența execuției bugetare, raportul sintetic de execuție bugetară și abateri, precum și dosarul de fundamentare și transparență bugetară. Aceste instrumente conferă modelului o dimensiune practică, deoarece permit instituțiilor să documenteze, să verifice și să comunice deciziile bugetare într-o manieră coerentă.

Modelul integrat este construit pe principii de legalitate, realism, fundamentare pe date, participare intercompartimentală, responsabilitate, eficiență, trasabilitate, transparență, digitalizare și management al riscurilor. Rolul acestor principii este de a evita fragmentarea procesului bugetar și de a asigura un limbaj comun între compartimentele implicate.

Etaplele modelului pornesc de la analiza cadrului strategic, legislativ și instituțional și continuă cu colectarea și validarea datelor, analiza execuției anterioare, identificarea nevoilor și obiectivelor, estimarea veniturilor, fundamentarea cheltuielilor, prioritizarea solicitărilor, analiza riscurilor și scenariilor, elaborarea proiectului de buget și, în final, aprobarea, comunicarea, monitorizarea și revizuirea. Succesiunea creează o buclă de feedback: rezultatele execuției devin intrări pentru următorul ciclu bugetar.

Pentru fundamentarea veniturilor, modelul recomandă separarea surselor după gradul de certitudine și recurență, utilizarea execuțiilor istorice, evaluarea gradului de colectare și integrarea modificărilor legislative sau instituționale. Pentru cheltuieli, sunt necesare documente de susținere, criterii de necesitate și oportunitate, evaluarea obligațiilor recurente, a contractelor și a investițiilor, precum și corelarea cu obiective și indicatori de rezultat.

Matricea de prioritizare este relevantă în situațiile în care solicitările depășesc resursele. Ea permite compararea cererilor prin criterii explicite precum caracterul obligatoriu, impactul asupra continuității serviciului public, contribuția la obiectivele instituționale, efectul asupra beneficiarilor,

urgența și riscul amânării. În acest mod, decizia de alocare devine mai transparentă și mai ușor de justificat.

Registrul riscurilor bugetare introduce o dimensiune preventivă. Printre riscurile care trebuie urmărite se regăsesc nerealizarea veniturilor, creșterea costurilor, angajamentele multianuale, întârzierile în achiziții, modificările legislative, blocajele administrative și dependența de finanțări externe. Pentru fiecare risc pot fi stabilite probabilitatea, impactul, responsabilul și măsurile de răspuns.

Transparența este organizată în model pe întregul ciclu bugetar. Înainte de execuție, instituția trebuie să comunice bugetul aprobat și principalele priorități; în timpul execuției, trebuie să furnizeze informații privind veniturile, plățile, investițiile, rectificările și abaterile; după încheierea exercițiului, trebuie să prezinte rezultatele și explicațiile necesare. Lista de verificare propusă permite evaluarea clarității, accesibilității, periodicității și comparabilității informațiilor.

Digitalizarea susține modelul prin centralizarea datelor și trasabilitatea fluxurilor. Într-un sistem integrat, informațiile privind fundamentarea, angajamentele, plățile, riscurile și indicatorii pot fi urmărite în timp real, iar deciziile pot fi documentate. Teza subliniază însă că digitalizarea trebuie însoțită de securitate, control al accesului, arhivare, responsabilitate și reguli de calitate a datelor.

6. CONTRIBUȚII PROPRII

Contribuțiile proprii ale cercetării pot fi grupate în mai multe categorii.

Prima categorie o reprezintă contribuțiile teoretico-conceptuale. Teza propune o abordare integrată a bugetului instituțiilor publice, tratându-l nu doar ca document financiar-contabil, ci ca instrument de guvernare publică. Cercetarea evidențiază legătura dintre contabilitate, fundamentare bugetară, execuție, control, audit, digitalizare și transparență. De asemenea, lucrarea clarifică rolul instituțiilor publice în administrarea resurselor publice și subliniază faptul că bugetul trebuie corelat cu obiectivele instituționale, cu indicatorii de performanță și cu responsabilitățile decizionale.

A doua categorie o constituie contribuțiile metodologice. Cercetarea utilizează o metodologie mixtă, care îmbină analiza teoretică, analiza normativă, cercetarea documentară, analiza statistică și cercetarea empirică pe bază de chestionar. Prin această abordare, teza depășește nivelul descriptiv și oferă o perspectivă argumentată asupra modului în care fundamentarea bugetară și transparența execuției sunt percepute și aplicate în instituțiile publice. Utilizarea scalei Likert, a indicatorilor statistici descriptivi, a coeficientului Cronbach's Alpha, a corelației Pearson și a regresiei liniare simple susține caracterul riguros al cercetării empirice.

A treia categorie se referă la contribuțiile empirice. Prin colectarea și interpretarea răspunsurilor angajaților din instituțiile publice, teza oferă o imagine asupra practicilor, percepțiilor și dificultăților existente în procesul bugetar. Cercetarea confirmă importanța datelor contabile, a documentelor justificative, a consultării compartimentelor de specialitate, a controlului financiar preventiv, a auditului intern și a digitalizării. Totodată, rezultatele evidențiază existența unor zone care pot fi îmbunătățite, cum ar fi standardizarea procedurilor interne, utilizarea sistematică a indicatorilor, creșterea clarității rapoartelor de execuție și consolidarea comunicării instituționale.

A patra categorie o reprezintă contribuțiile aplicative. Modelul integrat de bune practici propus în teză poate fi utilizat ca reper de către instituțiile publice care urmăresc să își îmbunătățească procesul de fundamentare și execuție bugetară. Caracterul aplicativ al modelului este susținut prin instrumentele operaționale propuse, prin indicatorii de monitorizare și prin planul orientativ de implementare la nivelul unei instituții publice. Aceste elemente permit trecerea de la analiza teoretică la aplicarea practică, oferind instituțiilor un cadru de lucru adaptabil.

A cincea categorie vizează contribuțiile manageriale și instituționale. Teza susține ideea că managementul financiar public trebuie să fie bazat pe cooperare intercompartimentală, responsabilități clare, documentare adecvată, control preventiv, audit intern, managementul riscurilor și raportare transparentă. Prin modelul propus, conducerea instituției publice poate dispune de un

instrument care să sprijine fundamentarea deciziilor bugetare, monitorizarea execuției și comunicarea rezultatelor. În acest fel, cercetarea contribuie la consolidarea unei culturi instituționale orientate spre legalitate, eficiență, responsabilitate și transparență.

O altă contribuție proprie constă în formularea unei viziuni asupra transparenței bugetare ca proces continuu, nu ca obligație administrativă punctuală. Teza arată că transparența trebuie să însoțească întregul ciclu bugetar, de la fundamentarea inițială până la raportarea finală și valorificarea concluziilor pentru exercițiile bugetare viitoare. Această abordare contribuie la creșterea încrederii publice, la îmbunătățirea controlului civic și la responsabilizarea instituțiilor în utilizarea fondurilor publice.

În sinteză, valoarea adăugată a tezei se concentrează în trei planuri. În plan științific, cercetarea propune o conceptualizare integrată a relației dintre contabilitate, bugetare și transparență. În plan empiric, oferă rezultate privind percepția personalului din instituțiile publice și testează statistic șase relații relevante pentru calitatea procesului bugetar. În plan aplicativ, propune un model de bune practici și instrumente care pot fi adaptate și testate în instituții publice cu profiluri diferite.

Originalitatea modelului rezultă din reunirea într-un singur circuit a etapelor care, în practică, sunt adesea tratate separat: fundamentarea, validarea solicitărilor, execuția, controlul, analiza abaterilor, raportarea și comunicarea publică. Prin această integrare, informația contabilă devine suport pentru decizie, iar transparența devine rezultat al unei arhitecturi instituționale și nu doar al unei obligații de publicare.

Un alt element de contribuție îl reprezintă orientarea spre trasabilitate. Fișele de fundamentare și dosarul bugetar permit identificarea sursei datelor, a justificării, a responsabililor și a criteriilor utilizate. Registrul riscurilor și matricea de priorizare documentează dimensiunea managerială a deciziei, iar raportul sintetic de execuție conectează rezultatele la bugetul aprobat. Astfel, modelul poate facilita atât controlul intern și auditul, cât și explicarea deciziilor către factorii interesați.

Contribuția managerială este relevantă prin accentul pus pe cooperarea intercompartimentală. Fundamentarea bugetului este interpretată ca proces organizațional, nu ca activitate exclusivă a structurii financiar-contabile. Compartimentele furnizează informațiile privind nevoile și obiectivele, financiar-contabilul verifică încadrarea și realismul, structurile de control evaluează conformitatea și riscurile, iar conducerea prioritizează și asumă decizia. Acest model de responsabilitate distribuită poate crește calitatea informației și reduce formalismul.

7. LIMITELE CERCETĂRII

În ceea ce privește limitele cercetării, acestea decurg în principal din caracterul perceptiv al componentei empirice și din diversitatea instituțiilor publice. Răspunsurile la chestionar reflectă percepțiile respondenților, care pot fi influențate de experiența profesională, de specificul instituției, de poziția ocupată sau de gradul de implicare în procesul bugetar. De asemenea, modelul propus are un caracter general și trebuie adaptat în funcție de tipul instituției, nivelul ierarhic, sursele de finanțare, dimensiunea bugetului, capacitatea administrativă și gradul de digitalizare existent.

O limită suplimentară derivă din utilizarea unei baze de lucru care surprinde percepții și relații statistice la un anumit moment. Procesele bugetare sunt influențate de modificări legislative, conjunctura economică, gradul de digitalizare și schimbările organizaționale. În consecință, rezultatele trebuie interpretate în contextul eșantionului și al perioadei analizate, iar generalizarea la toate instituțiile publice trebuie realizată cu prudență.

Modelul integrat are caracter normativ-aplicativ și nu poate elimina particularitățile instituționale. O instituție centrală, o autoritate locală, o unitate de învățământ sau o instituție culturală funcționează în contexte diferite din punct de vedere al surselor de finanțare, volumului de operațiuni, structurii personalului și nivelului de autonomie. Din acest motiv, modelul este conceput ca reper adaptabil, nu ca procedură rigidă și universală.

8. PERSPECTIVE VIITOARE DE CERCETARE

Direcțiile viitoare de cercetare pot viza testarea modelului propus în mai multe categorii de instituții publice, compararea rezultatelor între administrația publică centrală și locală, analiza impactului digitalizării asupra transparenței bugetare și dezvoltarea unor indicatori mai complecși pentru evaluarea performanței financiare publice. De asemenea, cercetările viitoare pot urmări relația dintre transparența execuției bugetare și încrederea cetățenilor în instituțiile publice, precum și modul în care instrumentele digitale pot facilita participarea publicului la monitorizarea utilizării resurselor.

În concluzie, teza de doctorat contribuie la dezvoltarea cunoașterii în domeniul contabilității și managementului financiar public printr-o abordare integrată a fundamentării bugetului și transparenței execuției bugetare. Cercetarea demonstrează că o instituție publică performantă nu este definită doar prin respectarea formală a normelor, ci prin capacitatea de a fundamenta riguros bugetul, de a executa responsabil resursele aprobate, de a controla riscurile, de a raporta clar rezultatele și de a comunica transparent modul în care este utilizat banul public.

Prin concluziile formulate, prin cercetarea empirică realizată și prin modelul integrat de bune practici propus, lucrarea oferă atât o contribuție științifică, cât și una practică. Ea poate constitui un reper pentru instituțiile publice interesate de îmbunătățirea procesului bugetar și de consolidarea transparenței în execuția bugetară, contribuind astfel la modernizarea managementului financiar public și la întărirea responsabilității administrației față de cetățeni, autorități și beneficiarii serviciilor publice.

O direcție importantă este validarea longitudinală a modelului, prin aplicarea sa înaintea unui nou ciclu bugetar și urmărirea efectelor pe parcursul execuției. O astfel de cercetare ar permite compararea indicatorilor înainte și după implementare: numărul și amploarea rectificărilor, gradul de realizare a veniturilor, nivelul creditelor neutilizate, durata circuitelor de avizare, frecvența abaterilor și calitatea raportării publice.

O altă direcție privește dezvoltarea unor indici compoziți de transparență și maturitate bugetară. Aceștia ar putea integra dimensiuni precum accesibilitatea informațiilor, frecvența raportării, gradul de digitalizare, utilizarea indicatorilor de performanță, managementul riscurilor și participarea compartimentelor. Compararea unor astfel de indici între instituții ar putea contribui la identificarea bunelor practici și la dezvoltarea unor standarde operaționale.

În contextul digitalizării, cercetările viitoare pot analiza interoperabilitatea aplicațiilor financiar-contabile, automatizarea fluxurilor de aprobare, utilizarea tablourilor de bord pentru monitorizarea execuției și posibilitatea furnizării unor date bugetare în formate deschise. Aceste teme

trebuie analizate concomitent cu securitatea informației, protecția datelor și responsabilitatea decizională.

În ansamblu, cercetarea deschide perspectiva unui management financiar public în care contabilitatea, bugetarea, controlul și transparența funcționează ca un sistem integrat. Dezvoltarea și testarea ulterioară a modelului poate contribui la consolidarea unei administrații orientate spre legalitate, eficiență, performanță și responsabilitate față de cetățeni.

**MINISTRY OF EDUCATION AND RESEARCH
VALAHIA UNIVERSITY OF TÂRGOVIȘTE
IOSUD – DOCTORAL SCHOOL OF ECONOMIC SCIENCES AND HUMANITIES
FUNDAMENTAL FIELD: ECONOMIC SCIENCES
FIELD: ACCOUNTING**

DOCTORAL THESIS SUMMARY

DOCTORAL SUPERVISOR:

Prof. Florin RADU, PhD

DOCTORAL CANDIDATE:

Amalia-Magdalena DĂNĂILĂ (CALAFETEANU)

**TÂRGOVIȘTE
2026**

**MINISTRY OF EDUCATION AND RESEARCH
VALAHIA UNIVERSITY OF TÂRGOVIȘTE
IOSUD – DOCTORAL SCHOOL OF ECONOMIC SCIENCES AND HUMANITIES
FUNDAMENTAL FIELD: ECONOMIC SCIENCES
FIELD: ACCOUNTING**

**RESEARCH ON BUDGET SUBSTANTIATION AND
METHODS FOR ENSURING TRANSPARENCY IN THE
BUDGET EXECUTION OF PUBLIC INSTITUTIONS**

DOCTORAL SUPERVISOR:

Prof. Florin RADU, PhD

DOCTORAL CANDIDATE:

Amalia-Magdalena DĂNĂILĂ (CALAFETEANU)

**TÂRGOVIȘTE
2026**

TABLE OF CONTENTS

1. INTRODUCTION	4
1.1. Timeliness and importance of the research topic	4
1.2. Motivation and relevance of the scientific research	5
2. OBJECTIVES AND HYPOTHESES OF THE SCIENTIFIC RESEARCH	7
3. SCIENTIFIC RESEARCH METHODOLOGY	9
4. STRUCTURE OF THE DOCTORAL THESIS	11
5. CONCLUSIONS OF THE SCIENTIFIC RESEARCH	14
5.1. Conclusions on the accounting and budgetary foundations	14
5.2. Conclusions on the analysis of local budgets	16
5.3. Conclusions on the empirical research and hypothesis testing	16
5.4. Conclusions on the integrated good-practice model	19
6. ORIGINAL CONTRIBUTIONS	22
7. RESEARCH LIMITATIONS	25
8. FUTURE RESEARCH DIRECTIONS	26

Keywords: public institutions, public-sector accounting, budget substantiation, revenue and expenditure budget, budget execution, transparency, local budgets, preventive financial control, internal audit, performance indicators, digitalization, risk management, public financial governance.

1. INTRODUCTION

Public institutions occupy an essential place in the administrative, economic and social architecture of the state, as they manage the financial resources intended to serve the public interest. The budget of a public institution is not merely an accounting document or a simple allocation of amounts by chapters, subchapters and budgetary items; rather, it is the financial expression of institutional priorities, administrative responsibilities and the capacity to transform available resources into public services, investments, programmes and measurable results. From this perspective, budget substantiation and ensuring transparency in budget execution are research topics of major relevance to contemporary public administration.

The doctoral thesis entitled “Research on Budget Substantiation and Methods for Ensuring Transparency in the Budget Execution of Public Institutions” is aligned with contemporary concerns regarding the improvement of public financial management. In the context of budgetary pressures, requirements for efficient use of public funds and increasingly demanding standards of institutional transparency, the budgetary process must be analysed not only from legal and accounting perspectives, but also from managerial, informational and decision-making perspectives. The budget is the instrument through which a public institution sets the limits of its action, quantifies its objectives, establishes priorities and assumes responsibility towards authorizing officers, control authorities and beneficiaries of public services.

1.1. Timeliness and importance of the research topic

The timeliness of the research is determined by the fact that, in the practice of public institutions, budget substantiation may be affected by formalistic approaches, excessive dependence on previous budget executions, insufficiently justified estimates, deficient interdepartmental communication or the absence of performance indicators used consistently. At the same time, transparency in budget execution cannot be limited to the publication of mandatory documents; it must also entail the accessibility, clarity and usefulness of the information made available to the public and interested stakeholders. Transparent budget execution requires the ability to trace how approved resources are committed, liquidated, authorized for payment and paid, as well as how any deviations from the initial budget are explained and justified.

The importance of the topic also derives from the direct relationship between the quality of budget substantiation and the quality of budget execution. A budget based on incomplete data, estimates that are not correlated with institutional reality or insufficiently justified requests may

generate execution imbalances, repeated budget revisions, delays in carrying out activities, inefficient use of resources or a reduced capacity of the institution to respond to community needs. Conversely, a budget built on verifiable data, clear priorities, well-defined responsibilities and performance indicators enables more coherent management of public funds and creates the prerequisites for controllable, transparent and results-oriented budget execution.

The timeliness of the topic is further enhanced by the transformation of the way public-sector performance is assessed. Compliance with legality remains a mandatory condition, but it is no longer sufficient to characterise the quality of financial management. Public institutions are increasingly evaluated in terms of their capacity to justify allocations, demonstrate the relationship between resources and results, communicate budget execution in an intelligible manner and use digital tools to monitor operations. Consequently, public-sector accounting, budgeting, control and transparency must be analysed as components of a unified information and decision-making system.

The topic is also relevant to local public administration, where community needs, differing degrees of financial autonomy, dependence on transfers and pressure on current and investment expenditure require prudent substantiation and continuous monitoring. The analysis of local budgets within the general consolidated budget provides the thesis with an applied framework that is necessary for linking general rules to the financial realities of public institutions.

1.2. Motivation and relevance of the scientific research

The motivation for the research stems from the need to move beyond an approach to the budgetary process as a sequence of predominantly formal operations. In practice, a budget may comply with formal requirements and yet be insufficiently substantiated if estimates are not based on up-to-date data, if departmental requests are not properly justified, if risks are not analysed or if performance indicators are not used in decision-making. From this perspective, the research seeks to bring public-sector accounting closer to its managerial function and to the institution's responsibility towards users of budgetary information.

The scientific relevance derives from the multidimensional approach to the topic. The thesis integrates the accounting perspective, the budgetary perspective, the managerial perspective, statistical analysis and the perspective of institutional transparency. The budget is treated simultaneously as an authorisation act, a forecasting instrument, a source of management information, a benchmark for control and audit, and a means of public communication. This perspective provides the framework for analysing the relationship between the quality of accounting information, the realism of substantiation, the discipline of execution and the credibility of reporting.

The practical relevance of the research lies in its orientation towards developing an integrated model of good practices. The model is not limited to general principles, but includes stages, responsibilities and operational instruments that can be adapted to public institutions: an internal budget calendar, substantiation forms, a prioritisation matrix, a risk register, a transparency checklist, a summary budget-execution report, and a budget substantiation and transparency file. Thus, the research seeks to produce a result that can be transferred from the theoretical sphere to the practice of public financial management.

A further motivation is related to the digitalization of public administration. Information systems can increase processing speed, traceability, reporting quality and access to information, but their effects depend on coherent procedures, accurate data, interoperability and clearly defined responsibilities. The thesis analyses digitalization not as an end in itself, but as an element of financial and budgetary governance and transparency.

2. OBJECTIVES AND HYPOTHESES OF THE SCIENTIFIC RESEARCH

The overall aim of the thesis is to analyse the substantiation of the revenue and expenditure budgets of public institutions and to identify concrete methods through which transparency in budget execution can be strengthened. In this respect, the research seeks to highlight the role of public-sector accounting, supporting documents, preventive financial control, internal audit, performance indicators and digitalization in building a more rigorous and accountable budgetary process. At the same time, the research aims to move beyond an exclusively descriptive level and to formulate an integrated model of good practices applicable to public institutions.

The specific objectives of the research concern the delimitation of the conceptual and regulatory framework of public institutions, the analysis of the organisation of accounting for public revenues and expenditure, the examination of budgetary principles and rules, the identification of methods for estimating revenues and expenditure, the analysis of the position of local budgets within the general consolidated budget, the assessment of public-sector employees' perceptions of budget substantiation and execution, and the development of an operational good-practice model. In particular, the thesis seeks to demonstrate that budget substantiation should not be regarded as a strictly technical stage, but as a complex institutional process based on cooperation, analysis, justification, control and decision-making accountability.

The overall objective is operationalised through a set of specific objectives that follow the logical progression of the thesis:

- SO1. To delimit the conceptual and regulatory framework concerning public institutions and the organisation of their accounting, with emphasis on revenues, expenditure, and budgetary and legal commitments.
- SO2. To analyse the informational functions of the revenue and expenditure budget, budgetary principles, estimation methods and the responsibilities of actors involved in the budgetary process.
- SO3. To analyse the position of local budgets within the general consolidated budget, the structure of revenues and expenditure, local public debt and arrears.
- SO4. To assess public-sector employees' perceptions of the quality of budget substantiation, transparency of execution, preventive financial control, internal audit and digitalization.
- SO5. To statistically test the relationships between internal regulation, departmental involvement, analytical methods, clarity of reporting, control mechanisms and digitalization, on the one hand, and the quality of budget substantiation and transparency of execution, on the other.

- SO6. To develop an integrated model of good practices and a set of operational tools for budget substantiation and ensuring transparency in budget execution within public institutions.

Within the empirical research, the objectives were translated into six research hypotheses, formulated as follows:

- H1: A budget substantiation process that is well regulated internally and based on clear rules is associated with a favourable assessment of the quality of the revenue and expenditure budget.
- H2: The involvement of specialist departments in preparing the draft budget positively influences the realism of revenue and expenditure estimates within the public institution.
- H3: The use of previous budget executions and modern methods of analysis, planning and forecasting contributes to more effective substantiation of the public institution's budget.
- H4: The accessibility and clarity of budget execution reports positively influence employees' perceptions of the transparency of the public institution.
- H5: Preventive financial control and internal audit contribute significantly to increasing legality, regularity and accountability in budget execution.
- H6: Digitalization of financial and accounting processes is positively associated with transparency in budget execution and with improved monitoring of the use of public funds.

The formulation of the hypotheses addresses two complementary dimensions. The first three hypotheses focus on budget substantiation and test the role of the procedural framework, organisational participation, and analysis and forecasting methods. The next three hypotheses concern budget execution and transparency, examining the quality of reported information, the role of control and audit, and the influence of digitalization. This structure supports the integrated logic of the thesis: the quality of the approved budget and the quality of its execution are linked through information, accountability and control.

The hypotheses are not used solely to confirm general perceptions; rather, they are operationalised through constructs based on questionnaire items. For each hypothesis, an explanatory variable and a criterion variable were defined, allowing Pearson correlation and simple linear regression to be used to assess the strength and direction of the theoretically assumed relationships.

3. SCIENTIFIC RESEARCH METHODOLOGY

The research methodology has a mixed character, combining theoretical analysis, documentary research, regulatory analysis, statistical analysis and questionnaire-based empirical research. The theoretical component defines the main concepts and constructs the research framework. The documentary component allows for the analysis of legislation, budget classification, financial and accounting documents, and budget execution reports. The statistical component is used to analyse the evolution of revenues, expenditure, public debt and arrears during the period under review. The empirical component makes use of responses from employees of public institutions through the Likert scale, descriptive analysis, hypothesis testing, Cronbach's Alpha coefficient, and correlation and regression coefficients.

The methodological approach is structured on four levels. The first is theoretical and conceptual and focuses on defining the public institution, public-sector accounting, the budget, budget execution and transparency. The second is regulatory and documentary and is used to analyse accounting-organisation rules, budgetary principles, document flows, commitments and preventive financial control. The third is statistical and descriptive and concerns the analysis of local budgets in relation to the general consolidated budget. The fourth is empirical and examines the perceptions of personnel in public institutions.

For the empirical research, a working database consisting of 300 valid responses was used. The socio-professional profile considered gender, age, level and field of education, type of public institution, professional seniority, seniority in the public sector, department of activity and degree of involvement in budget substantiation or execution. The sample structure ensures representation of respondents with relevant experience in areas directly related to budgeting, accounting, procurement, control or institutional management.

The research instrument is a questionnaire structured into three sections. The first section describes the respondents' profile. The second section is devoted to the substantiation of the revenue and expenditure budget and examines the quality of the data used, consultation with departments, use of previous budget executions, performance indicators, analytical methods and risk assessment. The third section analyses transparency, control and accountability in budget execution, with emphasis on reporting, audit, preventive financial control, staff accountability and digitalization.

Opinion items were measured on a five-point Likert scale ranging from "Strongly disagree" to "Strongly agree". Descriptive analysis included frequencies, percentages, means, medians, modes and standard deviations. The consistency of the instrument was assessed using Cronbach's Alpha

coefficient, while the hypotheses were analysed through Pearson correlation and simple linear regression. The coefficient r , regression coefficient b , coefficient of determination R^2 , F statistic and significance level p were used to interpret the relationships.

The methodology is mixed because it combines regulatory and conceptual interpretation with data analysis and empirical validation. The choice of this approach is justified by the nature of the research object: budget substantiation and transparency of execution cannot be explained solely through rules or solely through quantitative indicators. They also depend on how procedures are understood, applied and used within public institutions.

An important methodological element is the link between the empirical analysis and the integrated good-practice model. Research results are not treated as an autonomous endpoint, but as a foundation for designing the applied model. Areas in which respondents indicate strongly favourable perceptions are consolidated in the model as good practices, while areas with moderate views are treated as points where standardisation, clarification of responsibilities and monitoring tools can bring improvements.

4. STRUCTURE OF THE DOCTORAL THESIS

The structure of the thesis is developed progressively, from the theoretical and regulatory framework of public institutions to the formulation of an applied model. This structure makes it possible to move from the analysis of fundamental concepts to the analysis of budgetary data and subsequently to the empirical validation of hypotheses concerning budget substantiation and transparency in budget execution. Finally, the research is materialised in an integrated model of good practices, designed as a support tool for public institutions seeking to improve the processes of budget substantiation, execution, control, reporting and transparency.

Chapter 1, entitled “Public Institutions. Organisation of Accounting for Public Revenues and Expenditure”, provides the theoretical and regulatory foundation of the field under study. The chapter presents criteria for classifying public institutions according to the importance of their activity, legal status, hierarchical level and source of funding. It also analyses the organisation of public-sector accounting, the financial-accounting function, supporting documents, accounting registers, forms of accounting records, and the accounting principles and policies applicable to the public sector. Particular attention is given to accounting for public revenues and expenditure, budgetary and legal commitments, and internal preventive financial control. Through its content, this chapter establishes the conceptual basis for understanding the relationship between public-sector accounting, the approved budget and budget execution.

Chapter 2, entitled “Informational Functions of Revenue and Expenditure Budgets in Public Institutions”, develops the analysis of the budget as an instrument of forecasting, authorisation, control and reporting. It presents the concept of the state budget, the structure of the budgetary system, budgetary principles, methods for estimating revenues and expenditure, the responsibilities of persons involved in the budgetary process, the typology of authorizing officers, and the budget classification of public revenues and expenditure. The chapter emphasises that the budget has not only a financial-accounting function but also an informational function, as it provides relevant data for decision-making, control, analysis and accountability. In this context, the revenue and expenditure budget becomes the principal instrument through which a public institution correlates its resources with its objectives and assumed obligations.

Chapter 3, “Analysis of Local Budgets within Romania’s General Consolidated Budget”, has a pronounced analytical component and examines the position of local budgets within public finances as a whole. The analysis focuses on the evolution of the revenues and expenditure of the general consolidated budget, the revenues and expenditure of the consolidated budgets of administrative-

territorial units, and their shares in total public revenues and expenditure. The chapter includes an analysis of the structure of local-budget revenues and expenditure, the level of local public debt compared with government public debt, and the evolution of arrears recorded by central and local government. Through this approach, the chapter provides an overall view of the role of local budgets within the general consolidated budget and of the pressures influencing budget substantiation and execution at local level.

Chapter 4 is devoted to the empirical research and assesses employees' perceptions within public institutions regarding the budget-substantiation process and transparency in budget execution. The research is based on a questionnaire structured into three sections: the socio-professional profile of respondents, substantiation of the revenue and expenditure budget, and transparency, control and accountability in budget execution. Based on the responses collected, frequencies, percentages, means, standard deviations and the distribution of responses for each item are analysed. The chapter includes the formulation of the general objective, specific objectives and research hypotheses, as well as the association of questionnaire items with the formulated hypotheses. The empirical analysis is further complemented by testing the reliability of the responses using Cronbach's Alpha coefficient, hypothesis testing, and analysis of correlation and regression coefficients. These instruments allow assessment of the internal consistency of the questionnaire and of the relationships between the research variables. The results support the interpretation that budget substantiation, transparency of execution, preventive financial control, internal audit and digitalization of financial-accounting processes are interdependent elements of an efficient budgetary system. The empirical chapter thus provides the link between the theoretical analysis and the need to formulate a practical good-practice model.

Chapter 5, "Integrated Model of Good Practices for Budget Substantiation and Ensuring Transparency in the Budget Execution of Public Institutions", represents the main applied contribution of the thesis. It starts from the need to develop a unified model capable of reducing formalism, improving the substantiation of revenues and expenditure, clarifying institutional responsibilities and strengthening transparency in budget execution. The chapter presents the principles of the proposed model, the actors involved, the stages of budget substantiation, the model for substantiating budget revenues, the model for substantiating expenditure, and the correlation of the budget with institutional objectives and performance indicators. Chapter 5 also develops mechanisms for transparency in budget execution, the role of preventive financial control, internal audit and risk management, and the importance of digitalizing the budgetary process and ensuring the traceability of financial decisions.

The chapter proposes concrete operational tools, such as the internal budget calendar, the revenue-substantiation form, the expenditure-substantiation form, the prioritisation matrix, the budget risk register, the budget-execution transparency checklist and the summary budget-execution report. Through these instruments, the integrated model acquires a practical dimension and can be used as a reference by public institutions seeking more rigorous and transparent management of public funds.

The originality of the research lies in combining several perspectives on the same phenomenon: the accounting perspective, the budgetary perspective, the managerial perspective, the statistical perspective and the perspective of institutional transparency. The thesis does not treat the budget exclusively as a financial document, but as a mechanism of public governance. At the same time, the research does not restrict transparency to the formal publication of information; instead, it analyses transparency as a process of communication, justification, monitoring and accountability. This approach makes it possible to formulate a model in which budget substantiation and transparency in budget execution are treated as complementary stages of the same process of responsible management of public resources.

The five-chapter structure follows a progression from conceptual foundations to applied analysis. The first two chapters establish the accounting and budgetary infrastructure of the research. The third chapter provides the statistical and financial context of local public administration. The fourth chapter empirically tests the relationships formulated through the hypotheses, while the fifth chapter uses the results to develop an operational model. Under this logic, each stage prepares the next and contributes to demonstrating the central idea that substantiation, execution and transparency must be addressed in an integrated manner.

5. CONCLUSIONS OF THE SCIENTIFIC RESEARCH

5.1. Conclusions on the accounting and budgetary foundations

The present doctoral thesis, entitled “Research on Budget Substantiation and Methods for Ensuring Transparency in the Budget Execution of Public Institutions”, had as its main objective the analysis of the process for substantiating the revenue and expenditure budgets of public institutions and the identification of concrete methods through which transparency in budget execution can be strengthened. The scientific approach began from the observation that the budget of public institutions is not merely an accounting or administrative instrument, but an essential mechanism for planning, decision-making, control, accountability and public communication.

Given that public resources are limited while social, administrative and investment needs are numerous and dynamic, the quality of budget substantiation becomes a fundamental condition for the proper functioning of public institutions. Superficial or formal substantiation, or substantiation based exclusively on previous executions, may lead to imbalances, repeated budget revisions, bottlenecks in implementing activities, accumulation of outstanding obligations and diminished trust in the administration’s ability to manage public funds efficiently. Conversely, substantiation based on verifiable data, prioritisation criteria, performance indicators and coherent interdepartmental communication enables a public institution to align its resources with its assumed objectives.

A first general conclusion arising from the research is that budget substantiation and transparency in budget execution must be analysed together, as complementary components of the same process of public financial governance. Budget substantiation establishes the institution’s framework for action, while budget execution shows how approved resources are committed, liquidated, authorized for payment and paid. Transparency cannot be genuine if the budget is not rigorously substantiated, and substantiation does not achieve its purpose if execution is not monitored, explained and communicated in an accessible form.

The analysis conducted in the thesis highlighted that public institutions must be regarded as entities situated at the intersection of legality, administrative accountability, financial performance and the public interest. Unlike economic entities primarily oriented towards profit, public institutions manage collective resources and must continuously justify how those resources are used. In this context, public-sector accounting has a role that extends far beyond the mere recording of patrimonial transactions. It becomes an informational support for budgeting, a control instrument, a basis for reporting and a guarantee of traceability in the use of public funds.

From the perspective of organising the accounting of public revenues and expenditure, the research showed that supporting documents, accounting registers, budget classification, budgetary and legal commitments, preventive financial control and internal audit form an integrated system of recording and verification. Every budgetary operation must be supported by documents, correctly classified within the budget structure, approved in accordance with established competences and monitored during execution. Consequently, the quality of accounting information directly influences the quality of budget substantiation and the credibility of budgetary reporting.

Another important conclusion concerns the informational functions of the revenue and expenditure budget. The budget should not be interpreted merely as a list of estimated revenues and approved expenditure, but as an instrument of forecasting, authorisation, coordination, control and evaluation. Through the budget, the public institution expresses its priorities, determines its capacity for action and assumes responsibilities towards authorizing officers, control authorities, beneficiaries of public services and the community. In this respect, budgetary principles, methods for estimating revenues and expenditure, budget classification and the responsibilities of the actors involved are essential elements of a coherent budgetary process.

The analysis of the accounting framework indicates that the financial-accounting function must be permanently connected to the decision-making process. Supporting documents, registers, analytical records, budget classification and commitments are not merely technical requirements, but sources of information for planning and control. When data are recorded completely and in a timely manner, management can assess available budget appropriations, assumed obligations, the degree of revenue realisation and the risk of deviations. In the absence of this connection, substantiation may become a mechanical extrapolation of the past.

Budgetary principles were interpreted in the thesis not only as compliance rules but also as criteria for the quality of information. Universality and unity contribute to a complete and coherent view of resources, specification supports traceability, annuality provides the temporal framework for evaluation, balance imposes realism regarding resources, while publicity links the budgetary process to public accountability. The simultaneous application of these principles creates the conditions for credible substantiation and verifiable execution.

The analysis of methods for estimating revenues and expenditure confirms the limitations of relying exclusively on incremental budgeting. Historical executions are useful, but they must be complemented by trend analysis, norms and standards, scenarios, performance indicators, assessment of contracts, recurring obligations and risks. Realistic substantiation requires a shift from the question

“how much was spent previously?” to the question “what resources are required for the objectives and results that have been assumed?”.

5.2. Conclusions on the analysis of local budgets

The analysis of local budgets within the general consolidated budget highlighted the role of administrative-territorial units within public finances as a whole. Local budgets are directly linked to community needs and to the provision of local public services. The evolution of revenues and expenditure, the structure of funding sources, the level of local public debt and the status of arrears reflect the pressures influencing budget substantiation and execution at local level. This analysis confirmed the need for more rigorous planning, monitoring and transparency mechanisms, particularly in a context where local public administration faces diverse needs and significant financial constraints.

The analysis of local budgets highlights the dependence of the budgetary process on the structure and stability of revenues. Own-source revenues, shared and allocated amounts, subsidies, transfers and external funds have different degrees of predictability and require distinct substantiation methods. For a local public institution, overestimating revenues may create an apparent financing capacity, while underestimating recurring expenditure may generate pressure and revisions during execution. Budgetary sustainability therefore depends on a prudent assessment of funding sources and on separating recurring resources from occasional ones.

Local public debt and arrears are relevant to the assessment of the financial health of public administration. Borrowing can support investment and development projects, but it generates multiannual obligations that must be integrated into budget projections. Arrears indicate liquidity difficulties, planning deficiencies or delays in financial flows and should be treated both as an outcome of current execution and as information for substantiating future budget cycles.

External audit and internal audit complement the accounting and budgetary perspective by assessing legality, regularity and the functioning of control mechanisms. The conclusion of the research is that audit has maximum value when its findings are used to improve procedures and substantiation, not merely to correct non-compliance ex post. In this sense, audit results should become part of the institutional memory used in designing future budgets.

5.3. Conclusions on the empirical research and hypothesis testing

The empirical research played an essential role in validating the theoretical directions of the thesis. Based on the questionnaire administered to employees of public institutions, their perceptions

were analysed regarding budget substantiation, transparency of execution, the role of preventive financial control, internal audit, staff accountability and the digitalization of financial-accounting processes. The results indicated substantial agreement regarding the importance of accounting data, consultation with specialist departments, use of indicators, transparency of execution reports and digitalization. At the same time, neutral or moderate responses to certain statements show that differences in perception and non-uniform practices still exist across institutions, confirming the need for a clearer and more standardised operational model.

Hypothesis testing supported the view that budget substantiation becomes more robust when it is based on verifiable data, consultation with institutional departments, the use of previous budget executions in conjunction with comparative analyses, performance indicators and risk assessment. The results also showed that the accessibility and clarity of execution reports positively influence perceptions of institutional transparency, while preventive financial control, internal audit and staff accountability are important conditions for correct and verifiable budget execution. The digitalization of financial-accounting processes was perceived as a favourable factor for increasing transparency, reducing errors, accelerating reporting and improving the traceability of operations.

At the descriptive level, the synthesis by hypothesis shows mean values above the neutral point of the scale for all six dimensions analysed. H1 recorded an average of means of 3.976 and 71.90% agree/strongly agree responses; H2 – 3.688 and 60.06%; H3 – 3.781 and 62.86%; H4 – 3.808 and 63.67%; H5 – 3.922 and 69.00%; H6 – 4.216 and 79.89%. From the perspective of respondents' perceptions, digitalization and transparency constitute the area of greatest convergence, while interdepartmental participation and the use of modern analytical methods indicate greater potential for institutional strengthening.

Hypothesis	Pearson r	b	R ²	F	Decision
H1	0.656	0.510	0.431	225.361	statistically supported
H2	0.544	0.373	0.295	124.989	statistically supported
H3	0.702	0.721	0.493	289.541	statistically supported
H4	0.693	0.796	0.480	274.774	statistically supported
H5	0.688	0.605	0.473	267.200	statistically supported
H6	0.536	0.641	0.287	119.846	statistically supported

All regression models are statistically significant at $p < 0.001$. Pearson correlation coefficients are positive, confirming the direction of the theoretically formulated relationships. The strongest relationship is observed for H3 ($r = 0.702$), followed by H4 ($r = 0.693$) and H5 ($r = 0.688$). The explanatory power, expressed by R^2 , ranges from 28.7% to 49.3%, showing that the analysed factors have substantial, though not exhaustive, relevance for the dimensions under study.

For H1, the result confirms that internal regulation and knowledge of the rules are associated with a favourable assessment of budget quality. This conclusion supports the need for clear procedures, explicit responsibilities and documentary discipline that enables substantiation on the basis of verifiable data.

For H2, the moderate positive relationship between consultation with departments and the realism of estimates shows that substantiation should not be concentrated exclusively within the financial-accounting department. Operational departments hold information on resource requirements, contracts, investments and planned activities, and integrating this information increases the realism of the budget.

H3 confirms the strongest statistical relationship among the hypotheses analysed. The use of previous budget executions is useful insofar as it is combined with modern methods of analysis, planning and risk assessment. The result supports a transition from predominantly incremental budgeting to substantiation based on scenarios, comparisons and indicators.

H4 highlights the relationship between the accessibility and clarity of reporting and perceptions of transparency. The mere fact that a document is published is not sufficient if the information is not intelligible, up to date and useful. Budgetary reporting becomes a transparency instrument when it explains deviations, destinations and the results associated with the use of resources.

H5 confirms the role of preventive financial control and internal audit in legality, regularity and accountability. Ex ante control limits the assumption of non-compliant operations, while ex post audit provides feedback for improving processes. The effectiveness of both mechanisms, however, depends on the clarity of procedures and on the use of findings in risk management and future budget substantiation.

H6 shows that digitalization is positively associated with transparency and monitoring of the use of funds. Respondents particularly appreciate the potential of digitalization to reduce errors, accelerate reporting and increase traceability. At the same time, the result shows that technology

cannot replace data quality, procedures or managerial accountability; digitalization produces relevant effects when integrated into a coherent system of control and reporting.

The combined analysis of correlation and regression coefficients shows that all formulated hypotheses are statistically supported in the working database analysed. Pearson coefficients are positive for all hypotheses, confirming the direction of the theoretically assumed relationships. At the same time, the regression coefficients b are positive, indicating that improvements in the explanatory variables are associated with improvements in the criterion variables.

From the perspective of the thesis content, the results support the need for an integrated good-practice model combining data-based substantiation, consultation with specialist departments, use of previous executions, preventive financial control, internal audit, digitalization and transparency in budget execution. These components do not operate in isolation, but form a coherent framework for strengthening the quality of budgetary decision-making in public institutions.

It should be emphasised that the values presented depend on the database used. If the research is applied to an actual sample, the final interpretation must be made after recalculating the Pearson and Spearman coefficients and the regression parameters using the data actually collected.

5.4. Conclusions on the integrated good-practice model

An important result of the thesis is the development of an integrated model of good practices for budget substantiation and ensuring transparency in the budget execution of public institutions. This model represents the main applied contribution of the research and responds to the need to transform the budgetary process from a sequence of formal operations into a coherent, documented and performance-oriented mechanism. The proposed model integrates accounting foundations, budgetary rules, institutional responsibilities, performance indicators, internal control, audit, risk management, digitalization and public transparency.

Through its structure, the model is intended to support public institutions in substantiating revenues and expenditure, correlating the budget with institutional objectives, prioritising budget requests, identifying risks, monitoring execution and communicating relevant information to stakeholders. The innovative element of the model lies in its integrated approach to the budgetary process, so that substantiation, execution, control, reporting and transparency are not treated separately, but as interdependent stages of the same public financial cycle.

With regard to transparency in budget execution, the research demonstrated that it cannot be reduced to the mere publication of mandatory documents. Transparency entails clarity, accessibility, regularity, comparability and usefulness of information. A transparent public institution must be able

to explain not only how much it spent, but also why it spent it, for which objectives, with what results, and what deviations occurred from the approved budget. From this perspective, transparency must be organised across the stages of budget execution: before execution, through publication of the approved budget and priorities; during execution, through monitoring revenues, payments, revisions and deviations; and after the close of the budget year, through reporting results and using the conclusions to inform future budgets.

Digitalization of the budgetary process and the traceability of financial decisions also constitute major conclusions of the research. Digitalization should not be regarded merely as a technical modernisation, but as a means of improving the quality of public financial management. Through integrated information systems, institutions can better monitor revenue and expenditure flows, generate operational reports, reduce the risk of error and ensure better archiving and verification of documents. At the same time, digitalization must be accompanied by clear procedures, assumed responsibilities and data-protection measures in order to avoid becoming a merely formal instrument.

An important contribution of the thesis is the proposal of a set of operational tools that can be used to apply the model: the internal budget calendar, the budget-revenue substantiation form, the budget-expenditure substantiation form, the budget-request prioritisation matrix, the budget risk register, the budget-execution transparency checklist, the summary report on budget execution and deviations, and the budget substantiation and transparency file. These tools give the model a practical dimension because they allow institutions to document, verify and communicate budgetary decisions in a coherent manner.

The integrated model is built on the principles of legality, realism, data-based substantiation, interdepartmental participation, accountability, efficiency, traceability, transparency, digitalization and risk management. The role of these principles is to avoid fragmentation of the budgetary process and to ensure a common language among the departments involved.

The stages of the model begin with analysis of the strategic, legislative and institutional framework and continue with data collection and validation, analysis of previous execution, identification of needs and objectives, revenue estimation, expenditure substantiation, prioritisation of requests, analysis of risks and scenarios, preparation of the draft budget and, finally, approval, communication, monitoring and review. This sequence creates a feedback loop: execution results become inputs for the next budget cycle.

For the substantiation of revenues, the model recommends separating sources according to their degree of certainty and recurrence, using historical execution data, assessing collection rates and

incorporating legislative or institutional changes. For expenditure, supporting documents, criteria of necessity and opportunity, assessment of recurring obligations, contracts and investments, and correlation with objectives and outcome indicators are required.

The prioritisation matrix is relevant in situations where requests exceed available resources. It allows requests to be compared using explicit criteria such as mandatory nature, impact on continuity of public services, contribution to institutional objectives, effect on beneficiaries, urgency and the risk of postponement. In this way, the allocation decision becomes more transparent and easier to justify.

The budget risk register introduces a preventive dimension. Risks to be monitored include revenue shortfalls, rising costs, multiannual commitments, procurement delays, legislative changes, administrative bottlenecks and dependence on external funding. For each risk, probability, impact, responsible person and response measures can be established.

Transparency is organised within the model throughout the entire budget cycle. Before execution, the institution must communicate the approved budget and main priorities; during execution, it must provide information on revenues, payments, investments, budget revisions and deviations; after the close of the budget year, it must present the results and the necessary explanations. The proposed checklist allows assessment of the clarity, accessibility, frequency and comparability of information.

Digitalization supports the model by centralising data and ensuring the traceability of flows. In an integrated system, information on substantiation, commitments, payments, risks and indicators can be monitored in real time, while decisions can be documented. The thesis nevertheless emphasises that digitalization must be accompanied by security, access control, archiving, accountability and data-quality rules.

6. ORIGINAL CONTRIBUTIONS

The original contributions of the research can be grouped into several categories.

The first category comprises theoretical and conceptual contributions. The thesis proposes an integrated approach to the budget of public institutions, treating it not only as a financial-accounting document but as an instrument of public governance. The research highlights the relationship between accounting, budget substantiation, execution, control, audit, digitalization and transparency. The study also clarifies the role of public institutions in managing public resources and underlines that the budget must be correlated with institutional objectives, performance indicators and decision-making responsibilities.

The second category consists of methodological contributions. The research uses a mixed methodology combining theoretical analysis, regulatory analysis, documentary research, statistical analysis and questionnaire-based empirical research. Through this approach, the thesis moves beyond the descriptive level and provides a reasoned perspective on how budget substantiation and transparency of execution are perceived and applied in public institutions. The use of the Likert scale, descriptive statistical indicators, Cronbach's Alpha coefficient, Pearson correlation and simple linear regression supports the rigorous nature of the empirical research.

The third category concerns empirical contributions. By collecting and interpreting the responses of employees in public institutions, the thesis provides an overview of practices, perceptions and difficulties existing in the budgetary process. The research confirms the importance of accounting data, supporting documents, consultation with specialist departments, preventive financial control, internal audit and digitalization. At the same time, the results highlight areas that can be improved, such as standardisation of internal procedures, systematic use of indicators, greater clarity of execution reports and strengthened institutional communication.

The fourth category comprises applied contributions. The integrated model of good practices proposed in the thesis can be used as a reference by public institutions seeking to improve their budget substantiation and execution processes. The applied character of the model is supported by the proposed operational tools, monitoring indicators and the indicative implementation plan at the level of a public institution. These elements enable the transition from theoretical analysis to practical application, offering institutions an adaptable working framework.

The fifth category concerns managerial and institutional contributions. The thesis supports the view that public financial management must be based on interdepartmental cooperation, clear responsibilities, adequate documentation, preventive control, internal audit, risk management and

transparent reporting. Through the proposed model, the management of a public institution can have access to a tool that supports the substantiation of budgetary decisions, monitoring of execution and communication of results. In this way, the research contributes to strengthening an institutional culture oriented towards legality, efficiency, accountability and transparency.

Another original contribution consists in formulating a view of budgetary transparency as a continuous process rather than a one-off administrative obligation. The thesis shows that transparency must accompany the entire budget cycle, from initial substantiation to final reporting and the use of conclusions for future budget years. This approach contributes to increasing public trust, improving civic oversight and strengthening institutional accountability in the use of public funds.

In summary, the added value of the thesis is concentrated on three levels. At the scientific level, the research proposes an integrated conceptualisation of the relationship between accounting, budgeting and transparency. At the empirical level, it provides results concerning the perceptions of personnel in public institutions and statistically tests six relationships relevant to the quality of the budgetary process. At the applied level, it proposes a good-practice model and tools that can be adapted and tested in public institutions with different profiles.

The originality of the model results from bringing together within a single circuit stages that, in practice, are often treated separately: substantiation, validation of requests, execution, control, analysis of deviations, reporting and public communication. Through this integration, accounting information becomes a basis for decision-making, while transparency becomes the result of an institutional architecture rather than merely a publication obligation.

Another contribution is the focus on traceability. The substantiation forms and the budget file allow identification of the source of the data, the justification, the responsible persons and the criteria used. The risk register and prioritisation matrix document the managerial dimension of the decision, while the summary execution report links results to the approved budget. The model can therefore facilitate both internal control and audit, as well as the explanation of decisions to stakeholders.

The managerial contribution is relevant through its emphasis on interdepartmental cooperation. Budget substantiation is interpreted as an organisational process, not as an activity belonging exclusively to the financial-accounting structure. Departments provide information on needs and objectives, the financial-accounting function verifies classification and realism, control structures assess compliance and risks, while management prioritises and assumes the decision. This model of distributed responsibility can improve information quality and reduce formalism.

7. RESEARCH LIMITATIONS

The limitations of the research derive mainly from the perceptual nature of the empirical component and from the diversity of public institutions. Questionnaire responses reflect respondents' perceptions, which may be influenced by professional experience, institutional characteristics, the position held or the degree of involvement in the budgetary process. In addition, the proposed model is general in nature and must be adapted according to the type of institution, hierarchical level, funding sources, budget size, administrative capacity and existing degree of digitalization.

An additional limitation arises from the use of a working database that captures perceptions and statistical relationships at a particular point in time. Budgetary processes are influenced by legislative changes, economic conditions, the degree of digitalization and organisational changes. Consequently, the results must be interpreted in the context of the sample and the period analysed, and generalisation to all public institutions should be undertaken with caution.

The integrated model has a normative and applied character and cannot eliminate institutional particularities. A central institution, a local authority, an educational establishment or a cultural institution operate in different contexts in terms of funding sources, volume of operations, staff structure and level of autonomy. For this reason, the model is designed as an adaptable reference framework rather than as a rigid and universal procedure.

8. FUTURE RESEARCH DIRECTIONS

Future research directions may include testing the proposed model in several categories of public institutions, comparing results between central and local public administration, analysing the impact of digitalization on budgetary transparency and developing more complex indicators for assessing public financial performance. Future research may also examine the relationship between transparency in budget execution and citizens' trust in public institutions, as well as the way digital tools can facilitate public participation in monitoring the use of resources.

In conclusion, the doctoral thesis contributes to the development of knowledge in the field of accounting and public financial management through an integrated approach to budget substantiation and transparency in budget execution. The research demonstrates that a high-performing public institution is not defined solely by formal compliance with rules, but by its capacity to rigorously substantiate the budget, responsibly execute approved resources, control risks, clearly report results and transparently communicate how public money is used.

Through the conclusions formulated, the empirical research conducted and the integrated good-practice model proposed, the study offers both a scientific and a practical contribution. It can serve as a reference for public institutions interested in improving the budgetary process and strengthening transparency in budget execution, thereby contributing to the modernisation of public financial management and to stronger administrative accountability towards citizens, authorities and beneficiaries of public services.

An important direction is the longitudinal validation of the model by applying it before a new budget cycle and monitoring its effects throughout execution. Such research would allow comparison of indicators before and after implementation: the number and scale of budget revisions, degree of revenue realisation, level of unused appropriations, duration of approval workflows, frequency of deviations and quality of public reporting.

Another direction concerns the development of composite indices of transparency and budgetary maturity. These could integrate dimensions such as accessibility of information, reporting frequency, degree of digitalization, use of performance indicators, risk management and departmental participation. Comparing such indices across institutions could contribute to identifying good practices and developing operational standards.

In the context of digitalization, future research may analyse the interoperability of financial-accounting applications, automation of approval workflows, use of dashboards for monitoring

execution and the possibility of providing budgetary data in open formats. These topics should be analysed together with information security, data protection and decision-making accountability.

Overall, the research opens the perspective of a public financial management system in which accounting, budgeting, control and transparency operate as an integrated whole. Further development and testing of the model may contribute to strengthening an administration oriented towards legality, efficiency, performance and accountability to citizens.