

Universitatea "Babeș-Bolyai" Cluj-Napoca
Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor
Catedra de Contabilitate și Audit



TEZĂ DE DOCTORAT

Conducător științific:
Prof. univ. dr. Partenie Dumbravă

Doctorand:
Popescu Pușa Viorica

2011

Universitatea "Babeș-Bolyai" Cluj-Napoca
Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor
Catedra de Contabilitate și Audit



TEZĂ DE DOCTORAT

CONTABILITATEA ȘI CONTROLUL FORMĂRII ȘI UTILIZĂRII RESURSELOR BUGETARE

Conducător științific:
Prof. univ. dr. Partenie Dumbravă

Doctorand:
Popescu Pușa Viorica

2011

Cuprinsul rezumatului

Cuprinsul tezei de doctorat.....	2
Cuvinte cheie.....	5
Introducere.....	5
Motivația cercetării.....	5
Prezentarea sintetică a capitolelor.....	7
Concluziile, limitele și perspectivele cercetării.....	9
Bibliografie.....	24

CUPRINS

Motivația și importanța cercetării	6
Stadiul actual al cunoașterii	9
Metodologia cercetării științifice	20
Lista tabelelor, graficelor și figurilor	29
Abrevieri	31

CAPITOLUL 1

BUGETUL DE STAT ȘI SISTEMUL RESURSELOR FINANCIARE PUBLICE, FORMARE ȘI UTILIZARE	33
1.1. BUGETUL DE STAT COMPONENTĂ FUNDAMENTALĂ A FINANTELOR PUBLICE, CONȚINUT ȘI CARACTERISTICI	35
1.2. PRINCIPII ȘI REGULI BUGETARE	40
1.2.1. <i>Principii bugetare</i>	40
1.2.2. <i>Reguli bugetare</i>	49
1.3. TIPURI DE BUGETE UTILIZATE ÎN PRACTICA INTERNAȚIONALĂ	51
1.4. METODE DE DIMENSIONARE A VENITURILOR ȘI CHELTUIELILOR BUGETARE	54
1.4.1. <i>Metode clasice de dimensionare a indicatorilor bugetari</i>	54
1.4.2. <i>Metode moderne de dimensionare a indicatorilor bugetari</i>	56
1.4.2.1. <i>Metoda de Planificare, programare, bugetizare (P.P.B.S.)</i>	57
1.4.2.2. <i>Metoda Managementului prin obiective (M.B.O.)</i>	59
1.4.2.3. <i>Metoda Bază bugetară zero (Z.B.B.)</i>	60
1.4.2.4. <i>Metoda Raționalizării opțiunilor bugetare (R.C.B.)</i>	61
1.5. CONȚINUTUL ȘI CARACTERISTICILE PROCESULUI BUGETAR	62
1.6. ETAPELE PROCESULUI BUGETAR	64
1.7. STRUCTURA RESURSELOR BUGETARE ȘI SISTEMUL CHELTUIELILOR PUBLICE	67
1.7.1. <i>Structura resurselor financiare publice</i>	67
1.7.2. <i>Sistemul cheltuielilor publice</i>	70
1.8. IMPACTUL FISCALITĂȚII ȘI EVAZIUNII FISCALE ASUPRA FORMĂRII ȘI UTILIZĂRII RESURSELOR BUGETARE	72
1.8.1. <i>Fiscalitatea, concept și mod de manifestare</i>	72
1.8.2. <i>Evaziunea fiscală</i>	85
1.9. DEZBATERI PRIVIND NOUL SISTEM DE MANAGEMENT PUBLIC	88
1.10. CONCLUZII PRELIMINARE	100

CAPITOLUL 2

CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE	102
2.1. ORGANIZAREA ȘI CONDUCEREA CONTABILITĂȚII INSTITUȚIILOR PUBLICE	104
2.2. NORMALIZAREA ȘI ARMONIZAREA CONTABILITĂȚII PUBLICE	106
2.2.1. <i>Trecerea de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente</i>	106

2.2.2. Implementarea IPSAS	109
2.2.3. Beneficiile contabilității de angajamente	116
2.3. PARTICULARITĂȚI PRIVIND CONTABILITATEA TREZORERIEI	120
2.4. CALITATEA, EXPRESIVITATEA ȘI ACCESIBILITATEA INFORMAȚIILOR DIN CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE	128
2.5. SITUAȚIILE FINANCIARE ALE INSTITUȚIILOR PUBLICE, PREZENTARE ȘI RAPORTARE	129
2.5.1. Componenta situațiilor financiare în instituțiile publice	129
2.5.2. Situație comparativă privind raportarea în situațiile financiare din țara noastră și IPSAS	134
2.6. CERCETARE EMPIRICĂ PRIVIND PERCEPȚIA AUDITORILOR PUBLICI EXTERNI A IMAGINII FIDELE OFERITE DE SITUAȚIILE FINANCIARE	141
2.6.1. Argumente în favoarea alegerii tematicii de cercetare	141
2.6.2. Formularea ipotezelor de lucru care vor fi testate	142
2.6.3. Stabilirea eșantionului și stabilirea metodelor de colectare a datelor	145
2.6.4. Analiza datelor obținute și confirmarea sau neconfirmarea ipotezelor formulate	148
2.6.5. Limitele studiului realizat	165
2.7. CONCLUZII PRELIMINARE	166

CAPITOLUL 3

CONTROLUL FORMĂRII ȘI UTILIZĂRII RESURSELOR BUGETARE 169

3.1. CONTROLUL FINANCIAR: CONCEPT, CLASIFICARE, PERIMETRU DE MANIFESTARE, OBIECTIVE	171
3.2. INSTITUȚII DE CONTROL FINANCIAR	177
3.2.1. Structuri de control financiar organizate pe lângă Parlamentul României	177
3.2.2. Structuri de control financiar organizate pe lângă Guvernul României	180
3.3. CONTROLUL INTERN	183
3.3.1. Modelul COSO	186
3.3.2. Modelul CoCo	188
3.4. AUDITUL INTERN	191
3.5. AUDITUL EXTERN	196
3.5.1. Auditul de stat din țările Uniunii Europene	196
3.5.2. Auditul extern al situațiilor financiare exercitat de Curtea de Conturi a României	198
3.5.3. Studiu privind auditul situațiilor financiare efectuat de Camera de Conturi Satu Mare	202
3.5.4. Auditul fondurilor europene	218
3.6. CONTROLUL INTERN ȘI AUDITUL INTERN LA INSTITUȚIILE PUBLICE	221
3.7. RAPORTUL ÎNTRE AUDITUL INTERN ȘI AUDITUL EXTERN	227
3.8. CONCLUZII PRELIMINARE	231

CAPITOLUL 4

CONCLUZII GENERALE ȘI PERSPECTIVELE CERCETĂRII 234

4.1. CONCLUZII GENERALE DEGAJATE DIN CERCETAREA ÎNTREPRINSĂ	235
4.2. PERSPECTIVELE CERCETĂRII PRIVIND FORMAREA ȘI UTILIZAREA RESURSELOR PUBLICE	250
ANEXA 1 – CHESTIONAR	253
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ	258

Cuvinte cheie

Contabilitate, control, audit, resurse bugetare, cheltuieli publice, buget, situații financiare, imagine fidelă.

Introducere

În pofida scopului propus prin chiar denumirea prezentului proiect de cercetare ”*Contabilitatea și controlul formării și utilizării resurselor bugetare*”, o acoperire deplină a subiectului nu a stat în intenția autorului, știindu-se că epuizarea subiectului este departe de a fi posibilă într-o lucrare. Mai mult, în aceste vremuri de criză economico-financiară și de transformări prin care trece întreaga lume, orice lucrare cu acest subiect nu poate fi decât incompletă. Deși tema prezentului proiect de cercetare este destul de complexă și de dificil de tratat, importanța sa pretinde ducerea acesteia la bun sfârșit, cercetătorul asumându-și riscurile aferente, respectiv limitele la care este supus proiectul de cercetare.

Motivația și importanța cercetării

Realizarea unei lucrări de o asemenea amploare, precum cea din cadrul unui program de studii doctorale, este condiționată de existența unei motivații și a unui set de argumente care să justifice credibil motivația care a stat la baza alegerii tematicii respective de cercetare. Pentru rezultate eficiente și realmente utile în urma activității de cercetare este absolut necesar ca acela care se află în postura de cercetător să găsească cele mai eficiente și eficace metode și tehnici de cercetare a temei alese.

Primul pas pe care cercetătorul trebuie să-l realizeze înainte de a purcede la realizarea unui demers științific de o asemenea anvergură este acela de a-și stabili o strategie de abordare a tematicii propuse spre cercetare, iar această strategie trebuie să fie ancorată în jurul a cel puțin următoarelor centre de interes:

- **Motivația:** *prezentarea argumentelor care justifică necesitatea unor eforturi reale de cunoaștere în acest domeniu;*
- **Utilitatea:** *potențialele beneficii ale unui astfel de proiect de cercetare și criteriile care justifică importanța unui astfel de studiu;*
- **Limitele potențiale ale cercetării.**

În determinarea *argumentelor care să justifice necesitatea reală de cunoaștere în acest domeniu* este necesar, în primul rând, să delimităm domeniul asupra căruia ne îndreptăm eforturile de cercetare. Contabilitatea de angajamente (*accrual accounting*) a devenit un standard în majoritatea administrațiilor publice din Europa, Comisia Europeană fiind promotoarea acestei metode alături de Federația Internațională a Contabililor. Comisia Europeană s-a angajat să modernizeze și să îmbunătățească sistemul contabil din Uniunea Europeană, care pun accent pe transparență și acuratețe. Astfel, pe data de 17 decembrie 2002, Comisia Europeană a adoptat decizia asupra modernizării sistemului contabil propriu. Reforma a constat în trecerea de la contabilitatea de numerar (cash) la cea pe bază de angajamente (accrual), începând cu data de 1 ianuarie 2005, pentru că furnizează o imagine mai clară a activelor și datoriilor la orice moment în timp. Cerințe noi privind îmbunătățirea

calității informațiilor financiare furnizate de situațiile financiare din sectorul public au fost precizate în *Regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Comunității Europene nr.1605/2002* și în *Regulamentul Comisiei Europene privind regulile detaliate de implementare a Regulamentului financiar nr.2342/2002, capitolul "Prezentarea conturilor și a contabilității"*

Nevoia de *convergențe și armonizări* privind *contabilitatea instituțiilor publice din România* cu Regulamentele Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public a rezultat dintr-o serie de responsabilități pe care țara noastră și le-a asumat pentru a deveni țară membră a Uniunii Europene. Astfel, prin *Documentul de poziție* la capitolul 11 "*Uniunea Economică și Monetară*", România și-a asumat răspunderea raportării datelor privind finanțele publice în conformitate cu prevederile Sistemului European de Conturi, ceea ce presupune respectarea regulilor contabile prevăzute și a momentului înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare.

Procesul de aderare a României la Uniunea Europeană a pus în fața profesionistului contabil probleme de atitudine, de raționament, de etică și de strategie. Teoria, practica și experiența propriei domeniului contabil oferă alternative pe care contabilul trebuie să le judece pentru a alege. În acest context, marea provocare căreia profesia contabilă trebuie să-i facă față este dată de *reconstrucția credibilității și încrederii categoriilor de utilizatori asupra realității datelor furnizate de contabilitate și produsul său final – situațiile financiare.*

Cunoașterea sistemului patrimonial, a capacității acestuia de a genera profit la un moment dat este asigurată cu ajutorul contabilității cât și printr-un *control* exigent și eficient. Se poate spune că atât la nivel macroeconomic cât și microeconomic controlul reprezintă o funcție eficientă și necesară a conducerii.

Controlul este o necesitate atât obiectivă cât și subiectivă, dar nu ca un scop în sine, ci ca un *mijloc de perfecționare* a oricărei *activități* și chiar a *procesului de conducere*. Cunoașterea conținutului controlului necesită acordarea importanței cuvenite pe toate treptele piramidale decizionale, de la terminologia folosită până la determinarea rolului informației furnizate de către acesta.

În literatura de specialitate și în practica unor țări dezvoltate apar unii termeni care nu sunt utilizați corespunzător conținutului lor. De altfel, și în țara noastră sunt o serie de confuzii privind definirea și delimitarea controlului.

Controlul pătrunde în esența fenomenelor și contribuie efectiv la conducerea științifică și eficientă, sesizează aspectele negative în momentul în care acestea se manifestă ca tendință și intervine operativ pentru *prevenirea și lichidarea cauzelor.*

Controlul, ca formă de cunoaștere este lipsit de sens dacă nu se manifestă și ca formă de perfecționare a modului de gestionare a patrimoniului și de organizare și conducere a activității entității. Prin control se acționează în direcțiile esențiale ale cerințelor sociale, se acordă atenție deosebită problemelor economice și financiare concrete, trecerii de la faza de preocupări generale, de program, la asigurarea continuității practice eficiente.

În același timp, în cadrul relațiilor dintre agenții economici, care se creează în condițiile economiei de piață, controlul poate contribui nu numai la bunăstarea și prosperitatea

agenților economici ca atare, ci și la creșterea economică, la progresul tehnic și economico-social, la competitivitatea și deschiderea economiei românești atât de necesare.

Perioada de criză prin care trece economia autohtonă, presupune un control eficient și ferm la toate nivelele, control care să asigure respectarea legalității, atât în sectorul public cât și în cel privat, înlăturând și prevenind abuzul, fraudele, corupția, evaziunea fiscală, și alte asemenea aspecte negative care din păcate s-au amplificat în ultimii ani.

Conform legislației în vigoare, în România, distingem existența controlului exercitat de instituții specializate de control, ce aparțin de regulă statului și care exercită controlul unităților patrimoniale din afara acestora, deci realizează un *control extern*, indiferent de apartenența capitalului entităților patrimoniale controlate. Necesitatea controlului extern este determinată de: stabilirea, urmărirea și încasarea veniturilor bugetare fără de care nici un stat nu poate exista; urmărirea modului în care se cheltuiește banul public; asigurarea respectării reglementărilor din domeniul public; funcționarea instituțiilor statului de drept, precum și a asistenței sociale a populației (sub toate formele sale) și verificarea gestionării tuturor unităților din proprietatea statului.

Controlul extern vizează probleme de ansamblu, dar și unele *aspecte de detaliu* ale economiei naționale și *implicațiile lor* în viața social-politică a țării.

Pornind de la aceste premise am considerat tematica ”*Contabilitatea și controlul formării și utilizării resurselor bugetare*” ca fiind de actualitate, necesitând o laborioasă muncă de cercetare și documentare, de coroborare și asamblare a informațiilor și cunoștințelor necesare dezvoltării ei.

Importanța acestui proiect de cercetare se justifică din cel puțin următoarele considerente:

- contribuie la dezvoltarea orizontului de cunoaștere în domeniul contabilității și controlului în general, și asupra contabilității publice și a controlului resurselor bugetare în special;
- contribuie la cunoașterea principalelor coordonate care au influențat evoluția contabilității publice și a controlului resurselor bugetare, printr-o abordare de la internațional la național;
- se asigură posibilitatea identificării contribuției auditorilor publici externi la progresul temei cercetate.

Prezentarea sintetică a capitolelor

O expunere succintă a structurii și conținutului lucrării are următoarea prezentare:

Capitolul 1. Bugetul de stat și sistemul resurselor financiare publice, formare și utilizare

Primul scop în cadrul acestui capitol a fost acela de-a *prezenta o imagine de ansamblu a bugetului de stat*, în diferite țări ale lumii și în România, printr-o abordare juridică și alta economică. Ulterior am dorit să *analizăm principiile și regulile bugetare*, analiză care ne-a permis să identificăm situațiile speciale ce constituie excepții și derogări de la principiile

bugetare, precum și ralierea la anumite concepte și formularea unor concluzii și opinii personale.

Un alt aspect important urmărit în cadrul acestei etape a cercetării noastre a fost *identificarea tipurilor de bugete utilizate în practica internațională*, care ne-a condus la susținerea concepției generalizării bugetului pe programe întrucât, constituie o nouă etapă în evoluția practicilor bugetare.

Datorită faptului că, elaborarea unui buget modern presupune folosirea tehnicilor de previziune și a analizei macro-economice, am considerat pertinentă îndreptarea eforturilor de cercetare spre *analiza metodelor clasice și moderne de dimensionare a veniturilor și cheltuielilor bugetare*, care permit evidențierea impactului economic, social și politic al opțiunilor privind procurarea resurselor și efectuarea cheltuielilor, pentru a identifica care este (după părerea noastră) metoda cea mai potrivită pentru România.

În ce privește *sistemul resurselor publice în țara noastră*, prima etapă, a fost centrată pe surprinderea aspectelor esențiale care caracterizează procesul bugetar, sub aspectul conținutului, caracteristicilor și etapelor acestuia.

Ulterior am dorit să analizăm, *structura resurselor financiare publice și alocarea acestora* având în vedere că în toate țările se constată o cerere sporită de resurse financiare generată de creșterea nevoilor sociale într-un ritm mai rapid decât al evoluției produsului intern brut.

Am considerat că este necesară îndreptarea eforturilor de cercetare spre *analiza fiscalității* ca și concept și mod de manifestare, încercând să *identificăm specificul sistemului fiscal românesc față de țările UE* și cauzele și formele sub care se manifestă *evaziunea fiscală*.

La finele capitolului am încercat să surprindem diverse accepțiuni cu privire la conținutul *noului sistem de management public* (NMP) și să prezentăm *avantajele implementării* conceptelor NMP în țara noastră.

Capitolul 2. Contabilitatea instituțiilor publice

Unul din obiectivele acestui capitol din cadrul prezentei lucrări a fost acela de-a urmări organizarea și conducerii contabilității instituțiilor publice. După prezentarea modului de organizare și conducere a contabilității publice sunt *definite procesele de normalizare și armonizare a contabilității publice și prezentate IPSAS*.

Atenția cuvenită a fost acordată particularităților *contabilității trezoreriei și calității, expresivității și accesibilității informațiilor* din contabilitatea instituțiilor publice.

În vederea avansării cunoașterii domeniului supus cercetării am considerat oportun prezentarea unui *studiu comparativ* asupra tratamentului contabil și al raportării în situațiile financiare, potrivit normelor contabile naționale pentru sectorul public și Regulamentele europene și IPSAS, prin care au fost identificate elementele de convergență dar și cele de diferențe, între IPSAS și normelor naționale.

Unul din *obiectivele majore* ale acestui capitol a fost acela de a vedea care este *percepția imaginii fidele* din perspectiva auditorilor publici externi din cadrul Curții de Conturi, implicați în auditarea situațiilor financiare ale instituțiilor publice. Această cercetare

empirică bazată pe chestionar a fost construită pornind de la un sistem de ipoteze, care în urma prelucrării și analizei datelor obținute au fost validate sau infirmate.

Capitolul 3. Controlul formării și utilizării resurselor bugetare

În cadrul acestui capitol activitatea de cercetare a fost centrată pe surprinderea *aspectelor esențiale care privesc controlul financiar*, respectiv: concept, clasificare, perimetru de manifestare și obiective. Ulterior acestei prezentări am abordat *controlul intern* în condițiile principiilor generale de bună practică care compun acquis-ul comunitar, prezentând totodată elementele cheie ale celebrelor modele COSO și CoCo.

Datorită importanței *auditului intern*, am considerat pertinent îndreptarea eforturilor spre *prezentarea* acestuia ca o profesie menită să răspundă necesităților organizațiilor în continuă schimbare. Auditul intern axat la începuturile sale pe probleme contabile, a devenit astăzi un instrument puternic de depistare a principalelor riscuri ale organizației.

Am prezentat în continuare succint auditul de stat din țările membre UE pentru ca apoi să ne îndreptăm eforturile spre auditul extern al situațiilor financiare exercitat de Curtea de Conturi a României. Am considerat oportun efectuarea unui *studiu asupra constatărilor auditorilor publici externi*, pentru a surprinde aspectele cu impact asupra situațiilor financiare.

Am încercat să acordăm atenția cuvenită principalelor *particularități ale controlului intern și auditului intern*, evidențiind faptul că în literatura de specialitate și chiar în legislația românească, *există* încă unele *confuzii*, unele *neclarificări* ale celor două concepte.

La finalul capitolului am prezentat o serie de particularități și deosebiri între auditul intern și auditul extern.

Concluziile, limitele și perspectivele cercetării

Obiectivul major al acestei părți finale a lucrării de doctorat este acela de a realiza o sinteză a rezultatelor finale ale cercetării întreprinse, iar extragerea celor mai importante concluzii și sintetizarea lor pe parcursul a câtorva pagini nu este o sarcină deloc ușoară ținând cont de amploarea eforturilor de cercetare pe care le presupune realizarea unei lucrări de doctorat. Pentru a reuși să surprindem o prezentare cât mai succintă și elocventă a celor mai importante concluzii care se degajă în urma muncii depuse pentru realizarea acestei lucrări, ne propunem să apelăm la o structurare a acestor rezultate pe următoarele direcții principale:

1. Rezultatele și concluziile desprinse în urma activității de cercetare cu caracter teoretic;

2. Rezultatele și concluziile desprinse în urma activității de cercetare empirică și a studiilor de caz;

3. Relevanța și contribuția științifică a rezultatelor cercetării la dezvoltarea tematicii de cercetare abordate.

În cele ce urmează, ne propunem ca pentru toate cele trei direcții principale enunțate mai sus, să oferim o imagine concisă, clară și completă a principalelor rezultate desprinse în urma activității de cercetare.

1. Rezultatele și concluziile desprinse în urma activității de cercetare cu caracter teoretic

Prima etapă pe care ne-am propus să o abordăm în activitatea de studiu dedicată cercetării contabilității și controlului formării și utilizării resurselor bugetare a fost legată de *dimensionarea stadiului actual al cunoașterii* privind tematica abordată. Importanța acestei etape în cercetarea noastră este dată de faptul că trebuie să cunoaștem de unde am plecat, unde suntem și spre ce ne îndreptăm.

Reforma contabilă în România a început odată cu apariția *Legii Contabilității nr.82/1991* care a vizat și vizează perfecționarea sistemului contabil românesc pe baza unor principii și reguli prevăzute de directivele europene, astfel încât situațiile financiare întocmite de entități să corespundă cerințelor unor categorii cât mai largi de utilizatori. Planul de acțiune al Guvernului României prin Programul pentru 2000-2004 cuprindea *restructurarea contabilității sectorului public* prin: *îmbunătățirea* clasificăției bugetare; *stabilirea priorității clasificăției economice* față de clasificăția funcțională și instituțională; *suplimentarea contabilității pe bază de numerar cu contabilitatea pe bază de angajamente*.

La sfârșitul anului 2002, MFP aprobă *normele metodologice privind organizarea și conducerea contabilității patrimoniului instituțiilor publice, planul de conturi și monografia principalelor operațiuni* (Ordinul 1746/2002). Prevederile se aplică experimental pe un număr de 13 ordonatori principali de credite începând cu semestrul I al anului 2003, în paralel cu reglementările existente, pentru ca începând cu 1 ianuarie 2004, să fie obligatorii la toate instituțiile publice.

Prin OG 81/2003 *se introduce amortizarea* pentru a se reflecta valoarea reală a bunurilor și prezentarea prin situațiile financiare a unei imagini fidele asupra patrimoniului prin care s-a dorit, aducerea imobilizărilor la costul curent sau la valoarea de intrare actualizată, concomitent cu elaborarea normelor metodologice privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe prin OMFP 1487/2003 și ulterior prin OMFP nr.3471/2008.

Pași importanți pentru *trecerea la contabilitatea de angajamente* au fost emiterea *OMFP nr.520/2003* pentru aprobarea *Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității veniturilor bugetare*, care prevede obligativitatea *înregistrării* în contabilitate a veniturilor, *în momentul datorării acestora* și apariția *OMFP nr.1954/2005* pentru aprobarea *Clasificației indicatorilor privind finanțele publice*, prin care a fost introdusă *noua clasificăție bugetară*, aplicabilă din 2006 conformă cu cerințele SEC 95 pentru respectarea standardelor organismelor internaționale privind compilarea și prezentarea statisticilor privind finanțele publice, în vederea îmbunătățirii structurii și a transparenței operațiunilor desfășurate pe seama fondurilor publice, precum și a angajamentului României privind implementarea acquis-ului comunitar în domeniul finanțelor publice, asumat prin documentul de poziție la Capitolul 11 - Uniunea Economică și Monetară.

Prin *OMFP nr.1917/2005* au fost aprobate *Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia* și astfel se marchează *trecerea efectivă de la sistemul de contabilitate pe bază de numerar spre cel pe bază de angajament*, începând cu 1 ianuarie 2006.

Contabilitatea de angajamente (*accrual accounting*) a devenit un standard în majoritatea administrațiilor publice din Europa, Comisia Europeană fiind promotoarea acestei metode alături de Federația Internațională a Contabililor. Comisia Europeană s-a angajat să modernizeze și să îmbunătățească sistemul contabil din Uniunea Europeană, care pun accent pe transparență și acuratețe. Astfel, pe data de 17 decembrie 2002, Comisia Europeană a adoptat decizia asupra modernizării sistemului contabil propriu. Reforma a constat în trecerea de la contabilitatea de numerar (cash) la cea pe bază de angajamente (accrual), începând cu data de 1 ianuarie 2005, pentru că furnizează o imagine mai clară a activelor și datoriilor la orice moment în timp. Cerințe noi privind îmbunătățirea calității informațiilor financiare furnizate de situațiile financiare din sectorul public au fost precizate în *Regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Comunității Europene nr.1605/2002* și în *Regulamentul Comisiei Europene privind regulile detaliate de implementare a Regulamentului financiar nr.2342/2002, capitolul "Prezentarea conturilor și a contabilității"*

Nevoia de *convergențe și armonizări* privind *contabilitatea instituțiilor publice din România* cu Regulamentele Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public a rezultat dintr-o serie de responsabilități pe care țara noastră și le-a asumat pentru a deveni țară membră a Uniunii Europene. Astfel, prin *Documentul de poziție* la capitolul 11 "*Uniunea Economică și Monetară*", România și-a asumat răspunderea raportării datelor privind finanțele publice în conformitate cu prevederile Sistemului European de Conturi, ceea ce presupune respectarea regulilor contabile prevăzute și a momentului înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare.

Procesul de aderare a României la Uniunea Europeană a pus în fața profesionistului contabil probleme de atitudine, de raționament, de etică și de strategie. Teoria, practica și experiența propriei domeniului contabil oferă alternative pe care contabilul trebuie să le judece pentru a alege. În acest context, marea provocare căreia profesia contabilă trebuie să-i facă față este dată de *reconstrucția credibilității și încrederii categoriilor de utilizatori asupra realității datelor furnizate de contabilitate și produsul său final – situațiile financiare.*

Armonizarea cu Directivele Uniunii Europene reclamă îmbunătățirea cadrului legislativ și în privința *controlului* care să stabilească principiile de funcționare, independența acestuia, metodele, tehnicile și procedeele specifice, dar și eliminarea paralelismelor și suprapunerilor în exercitare. Locul și rolul controlului, plasat în centrul fluxurilor de informații, este tocmai de a primi informațiile, de a le prelucra, analiza și apoi transmite operativ factorilor de decizie, care le utilizează pentru a menține sau modifica anumite configurații ale sistemului condus.

Rolul controlului ca atribut al conducerii economice a unei întreprinderi, organizații sau instituții, este astăzi unanim recunoscut. Încă de la începutul secolului trecut, Henry Fayol (considerat alături de F.W. Taylor, drept părinte al științei conducerii), definea conducerea întreprinderii prin cinci atribuții principale: prevederea, organizarea, comanda, coordonarea și *controlul*.

Integrarea în UE a facilitat obținerea unei viziuni generale din ce în ce mai clare asupra sistemelor de control și audit utilizate de diferite țări. România s-a caracterizat prin ample procese de reformă economică, financiară și socială, ale căror obiective au reprezentat

promovarea și implementarea unor metodologii ale căror obiective trebuiau armonizate atât pe plan intern, cât și pe plan extern.

Integrarea în Uniunea Europeană a impus României găsirea unor noi căi pentru eficientizarea activității economice și înlăturarea unor neconcordanțe întâlnite atât în activitatea întreprinderilor cât și a instituțiilor publice. Astfel, pe lângă adoptarea Standardelor Internaționale de Contabilitate la nivelul agenților economici, trecerea la un nou sistem contabil, bazat pe Sistemul European de Conturi la instituțiile publice, precum și alte îmbunătățiri legate de legislația economică și fiscală, s-a impus și *organizarea activității de audit*, atât la agenții economici, cât și la instituțiile publice.

Aderarea la Uniunea Europeană a impus ca cerință existența unor sisteme solide de management financiar, dar și modalități de control al acestora, ca urmare a faptului că țara noastră utilizează fonduri comunitare, care trebuie folosite cu maxim de eficiență.

2. Rezultatele și concluziile desprinse în urma activității de cercetare empirică și a studiilor de caz

Un organism profesional supra-național nu poate impune standardele contabile, date fiind particularitățile fiecărui stat sau regiuni, precum și legislația națională. Consiliul de lucru pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS Board) dezvoltă standarde care să fie convergente cu IFRS-urile, dar se abat de la acestea acolo unde sunt motive specifice sectorului public. IPSAS Board recunoaște dreptul guvernelor și normalizatorilor naționali de a stabili standarde contabile și îndrumări pentru raportarea financiară, dar încurajează guvernele pentru trecerea la contabilitatea de angajamente, adoptarea IPSAS și armonizarea cerințelor naționale cu IPSAS. Din aceste considerente *IPSAS nu pot fi implementate în totalitate* dar constituie o bază bună de consultare.

Finalitatea contabilității publice este de a garanta obținerea imaginii fidele asupra situației poziției financiare, a performanței financiare, dar și asupra fluxurilor de trezorerie și execuției bugetului de venituri și cheltuieli.

În condițiile celor prezentate, în cadrul capitolului 2, am prezentat studiul comparativ asupra tratamentului contabil și al raportării în situațiile financiare, potrivit normelor contabile naționale pentru sectorul public aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.917/2005, cu modificările și completările ulterioare și Regulamentul financiar aplicabil bugetului general al Comunității Europene nr.1605/2002, Regulamentul Comisiei Europene privind regulile detaliate de implementare a Regulamentului financiar nr.2.342/2002 și IPSAS, publicate pe site-ul IFAC în luna martie 2008. Scopul acestui studiu a fost acele de a prezenta elementele de convergență și de diferență între normele naționale și IPSAS.

Concluziile desprinse în urma studiului prezentat sunt următoarele:

- prin preluarea de normele naționale a modelului situațiilor financiare (Bilanț, Cont de rezultat economic, Situația fluxurilor de trezorerie, Contul de execuție bugetară pentru venituri și cheltuieli), care se bazează pe IPSAS 1 *”Prezentarea situațiilor financiare”* și IPSAS 2 *”Situația fluxurilor de trezorerie”*, dar și principiile care stau la baza întocmirii acestora (continuitatea activității, prudența, permanența metodelor etc.), se poate afirma că s-a realizat armonizarea contabilității instituțiilor publice cu Regulamentul financiar aplicabil

bugetului general consolidat al Comunității Europene nr.1605/2002 și Regulamentul Comisiei Europene privind regulile detaliate de implementare a Regulamentului financiar nr. 2342/2002, capitolul referitor la ”Prezentarea conturilor și a contabilității”.

- în sectorul public, *IPSAS 1 ”Prezentarea situațiilor financiare”* include următoarea cerință: ”*Situațiile financiare nu trebuie declarate ca fiind conforme cu IPSAS decât dacă ele sunt conforme cu toate cerințele fiecăruia dintre IPSAS*”. Comisia Europeană nu a aprobat o directivă specifică referitoare la contabilitatea instituțiilor publice, așa cum e cazul sectorului privat, unde potrivit Regulamentului CE nr.1.606/2002 privind aplicarea IAS, Comisia decide cu privire la aplicabilitatea în cadrul Comunității, a IAS.

În aceste condiții, *se poate vorbi* mai degrabă despre o *convergență* a normelor naționale cu *IPSAS decât de conformitate*, care este definită ca fiind procesul prin care este apreciată concordanța în conținutul regulilor de prezentare și întocmire a situațiilor financiare, reprezentând o armonizare a reglementărilor naționale cu regulile prezentate de organismele regionale și internaționale de normalizare contabilă, în timp ce *convergența* constituie preluarea pe plan național a spiritului IPSAS și a cadrului conceptual, respectiv adoptarea unora dintre tratamentele contabile prevăzute în normele internaționale.

Concluzia desprinsă din studiul comparativ prezentat este că, calitatea informațiilor furnizate prin situațiile financiare poate și trebuie să fie îmbunătățită continuu pentru a furniza informații relevante, credibile și totodată pentru a asigura comparabilitatea între perioadele de raportare, dar și între entități publice din aceeași țară sau din țări diferite, precum și comparabilitatea conturilor naționale între state.

Acest deziderat se poate realiza prin creșterea în continuare a gradului de convergență cu IPSAS, prin:

- adaptarea formatului de bilanț și cont de rezultat economic în acord cu cerințele standardului;
- întocmirea fluxului de trezorerie prin utilizarea celor două metode: metoda directă și metoda indirectă, prevăzute de standard;
- prezentarea unor informații suplimentare în notele la situațiile financiare referitoare la: modificările bugetului inițial, erorile perioadelor anterioare, data la care situațiile financiare au fost autorizate pentru emitere/depunere etc.;
- îmbunătățirea normelor naționale referitoare la: evenimente ulterioare care conduc la ajustarea situațiilor financiare, evenimente care nu conduc la ajustarea situațiilor financiare, efectuarea reevaluării pentru întreaga clasă din care face parte activul reevaluat, prezentarea metodelor pentru calculul deprecierei activelor, introducerea activelor și datoriilor contingente etc.

În ciuda faptului că nivelul de asigurare oferit de auditul public extern cu privire la calitatea imaginii fidele furnizate de situațiile financiare nu este unul absolut, totuși contribuția auditului la restabilirea încrederii publicului în calitatea sistemului de raportare financiară are o semnificație deosebită. Auditorul, ca și membru al profesiei contabile în ansamblul său, este acela de la care expectanțele privind restabilirea încrederii în utilitatea sistemului de raportare financiară sunt foarte mari, iar modul în care aceste cerințe ale

utilizatorilor de situații financiare vor fi satisfăcute va influența semnificativ viitorul profesiei contabile.

Pornind de la aceste premise, ne-am propus realizarea unei cercetări dedicate analizei modului în care auditorii publici externi percep și utilizează conceptul de imagine fidelă în realizarea activității lor, iar eșantionul abordat a fost determinat de populația auditorilor publici externi din cadrul Curții de Conturi a României. Conceperea chestionarului pe care s-a sprijinit realizarea acestui studiu a fost fundamentată în mod obiectiv pe munca de cercetare din domeniu depusă până la acel moment, axându-se pe aspectele regăsite în lucrările studiate, scopul urmărit fiind acela de a adăuga acestor aspecte teoretice studiate, concluziile practice privind analiza calității imaginii fidele furnizate de situațiile financiare, din perspectiva auditorilor publici externi.

O prezentare mult mai detaliată a rezultatelor cercetării este redată în cadrul capitolului 2 al prezentei lucrări, însă în cele ce urmează, vom reda sintetic cele mai importante concluzii ale acestui studiu empiric:

- în viziunea a 82,35% dintre auditorii publici externi *rolul auditorului financiar* este acela de a furniza o asigurare rezonabilă, prin exprimarea unei opinii asupra gradului în care situațiile financiare reflectă o imagine fidelă. O altă parte a auditorilor (11,77%) consideră că rolul auditorului financiar este acela de *verificare independentă a informațiilor contabile în acord cu un set de criterii prestabilite, care se presupune a reflecta dorințele și nevoile utilizatorilor*;

- analiza răspunsurilor privind factorii care influențează *independența auditorilor publici externi*, 88,23% dintre repondenți declară că factorul cu cea mai mare influență este considerat a fi *relațiile financiare, personale sau de altă natură cu entitatea auditată sau cu alte persoane din cadrul acesteia*. Pe de altă parte observăm și alți factori cu impact semnificativ asupra independenței auditorilor publici externi: *îndatorarea materială sau sub altă formă, către angajații entității auditate* (82,35%), precum și *relațiile de rudenie sau afini până la gradul al patrulea inclusiv, în cadrul entității auditate* (64,70%). Sunt de remarcat și opiniile potrivit cărora independența auditorului public extern poate fi influențată și de *presiunile politice sau din partea unor grupuri de interese interne sau externe entității, precum și de implicarea auditorilor în elaborarea și implementarea sistemelor de management și control ale entității verificate*;

- printre factorii care afectează într-o măsură foarte mare *eficiența în munca de audit financiar* se remarcă *resursele de timp insuficiente alocate misiunii de audit*, în opinia a 64,70% dintre repondenți. Tot într-o măsură foarte mare, afectează munca de audit financiar și *imposibilitatea instrumentării unor abateri cu caracter financiar din lipsa de competență legislativă*. Nu este de neglijat faptul că 29,42% dintre repondenți consideră ca factor cu influență foarte mare *activitatea de control intern neorganizată și neexercitată*;

- fiecare componentă a setului de *situații financiare* este apreciată ca având o anumită *importanță* în oglindirea tabloului integral al realității imaginii furnizate de situațiile financiare. Procentajul cel mai mare (94,12%) a fost acordat de repondenți *conturilor de execuție bugetară*. Considerăm că această pondere este justificată de faptul că auditorii publici externi *certifică* acuratețea și veridicitatea datelor din conturile de execuție verificate;

- cei mai importanți factori în opinia repondenților în ceea ce privește aprecierea veridicității probelor de audit ar fi *pertinența probei de audit* (64,7%) și *gradul de independență al sursei de proveniență* (47,05%). Importante în aprecierea probelor de audit sunt considerate *obiectivitatea acestora* (52,92%), precum și *forma probei* (47,05%). Privind în ansamblu aceste rezultate, constatăm din partea repondenților acordarea unei mai mari importanțe caracteristicilor calitative ale probelor de audit, decât celor cantitative. Suficiența din punct de vedere cantitativ este apreciată ca fiind doar *oarecum importantă* din perspectiva a 58,83% dintre repondenți;

- în ce privește *exprimarea opiniei de audit* cu privire la imaginea fidelă furnizată de situațiile financiare, constatăm un aspect îngrijorător și anume 88,24% dintre repondenți au exprimat întotdeauna o *opinie adversă* respectiv *niciodată opinia fără rezerve*;

- în viziunea majorității auditorilor publici externi, *imaginea fidelă reprezintă un principiu ce trebuie respectat de situațiile financiare*;

- majoritatea entităților publice *nu au cunoștință de reglementările* legale privind politicile contabile iar cele care au cunoștință de aceste reglementările *nu au elaborat politici contabile*, care să asigure o imagine fidelă a rezultatelor și poziției financiare;

- părerile privind *necesitatea extinderii evaluării la valoarea justă la toate elementele bilanțiere*, sunt împărțite aproape egal între susținători și opozanți.

Această cercetare empirică bazată pe chestionar a fost construită pornind de la un sistem de ipoteze, care în urma prelucrării și analizei datelor obținute au fost validate sau infirmate. În tabelul următor prezentăm o sinteză a ipotezelor de lucru formulate evidențiind decizia de acceptare sau refuzare a acestora, rezultată în urma testării acestora prin intermediul cercetării empirice derulate.

Sinteza ipotezelor de lucru formulate

Ipoteza de lucru formulată	Acceptată/Respinsă
<i>Is.1. Auditorii publici externi percep sensul conceptului de imagine fidelă, ca fiind cel mai apropiat de conformitatea cu legislația contabilă și cu standardele contabile internaționale</i>	<i>Respinsă</i>
<i>Is.2. Auditorii publici externi consideră că au o contribuție relevantă la îmbunătățirea calității imaginii fidele furnizate de situațiile financiare ale entității pe care o auditează</i>	<i>Respinsă</i>
<i>Is.3. În viziunea majorității auditorilor publici externi, imaginea fidelă reprezintă o cerință sau un principiu</i>	<i>Acceptată</i>
<i>Is.4. Majoritatea entităților publice nu au cunoștință de reglementările legale privind politicile contabile</i>	<i>Acceptată</i>
<i>Is.5. Majoritatea entităților publice (care au cunoștință de reglementările legale) nu au elaborat politici contabile care să asigure o imagine fidelă a rezultatelor și poziției financiare</i>	<i>Acceptată</i>

Ipoteza de lucru formulată	Acceptată/Respinsă
<i>Is.6. Evaluarea la valoarea justă ar trebui extinsă la toate elementele bilanțiere</i>	Respinsă
<i>Is.7. Confuzia dintre valoarea justă și valoarea de piață, ceea ce îngreunează aplicarea valorii juste în practică atunci când nu există o piață activă</i>	Acceptată
<i>Is.8. Normele contabile nu fac o delimitare clară între valoarea justă și aplicațiile sau interpretările ei, și astfel valoarea justă nu apare un concept bine fundamentat</i>	Acceptată
<i>Is.9. Necesitatea pregătirii adecvate a profesionistului contabil în domeniul evaluării</i>	Acceptată
<i>Is.10. Costul ridicat pe care-l presupune utilizarea unui evaluator autorizat</i>	Acceptată

Ca și o *concluzie generală*, desprinsă în urma acestei cercetări, putem spune că în ciuda faptului că definirea conceptului de imagine fidelă este atât de controversată, la momentul actual neavând încă o definiție cu adevărat consacrată și general acceptată, auditorii publici externi care au ca menire emiterea unei opinii asupra situațiilor financiare ale entităților publice înfruntă această provocare, având o preocupare permanentă de a-și perfecționa metoda astfel încât să obțină un grad cât mai ridicat de obiectivitate și siguranță în exprimarea opiniei referitoare la imaginea fidelă.

În vederea cunoașterii modului de respectare de către instituțiile publice a reglementărilor privind formarea și utilizarea resurselor bugetare, precum și a prezentării cu acuratețe a datelor în conturile de execuție, am considerat oportun efectuarea unui studiu asupra activității auditorilor publici externi din cadrul Camerei de Conturi Satu Mare, în anul 2010. Scopul acestui studiu a fost acela de a surprinde aspectele cele mai semnificative consemnate de auditorii publici externi care au impact asupra situațiilor financiare.

Concluziile desprinse în urma studiului efectuat sunt următoarele:

- *slaba preocupare* din partea conducerilor entităților verificate cu privire la identificarea, înregistrarea și urmărirea încasării veniturilor cuvenite bugetelor locale, ceea ce pune sub semnul întrebării și modul de inventariere a masei impozabile;
- *conducerile entităților publice „interpretează”* actele normative care reglementează drepturile salariale ale personalului din sectorul bugetar și încheie contracte/acorduri colective de muncă, ”după bunul lor plac”, ceea ce conduce la efectuarea de cheltuieli nejustificate;
- *există o imaginație debordantă în a inventa drepturi și sporuri* care eludează atât cadrul legal cât și o atitudine rezonabilă și profesională din partea aparatului administrației publice locale;
- *activitatea concentrată a Curții de Conturi vizând respectarea legii în ceea ce privește acordarea unor drepturi salariale și recuperarea prejudiciilor create la buget nu a fost însoțită*

de acțiuni suficient susținute din partea celorlalte entități cu atribuții de monitorizare și control, respectiv MMPS, MFP, MAI, ANFP;

- s-a constatat o *practică neunitară din partea instanțelor de contencios administrativ* în judecarea acțiunilor care au ca obiect legalitatea acordării diverselor drepturi pecuniare. În cele mai multe cazuri, *deciziile Curții de Conturi vizând recuperarea sumelor* aferente plăților nelegale au fost *anulate în instanță*, considerându-se că măsurile dispuse constituie o depășire a competenței instituită prin lege;

- există *insuficiență și neclaritate în reglementarea unor texte legislative* care dau naștere la interpretări și abordări diferite de punere în aplicare;

- *pentru stoparea acestui fenomen de acordare de drepturi înafara cadrului legal și luând în considerare cele menționate anterior considerăm că se impune:*

- *modificarea Legii dialogului social nr. 62 din 10 mai 2011 astfel încât MMFPS, prin structurile teritoriale (inspectoratele teritoriale de muncă), să aibă competența de a nu înregistra și aviza contractele colective de muncă, în care au fost negociate clauze referitoare la drepturi ale căror acordare și quantum sunt stabilite prin dispoziții legale;*
- *modificarea cadrului legislative astfel încât ANFP, să aibă competența de a înregistra și aviza acordurile colective încheiate cu sindicatele, în sensul că acestea să conțină clauze în concordanță cu prevederile Legii nr.188/1999, republicată și ale altor acte normative conexe în domeniul funcției publice și a funcționarilor publici. Totodată, se impune ca această agenție să stabilească un Acord colectiv-cadru, care să cuprindă clauzele prevăzute de legiuitor, pentru a fi negociate.*

- *ordonatorii de credite/primarii unităților administrativ teritoriale, în general, nu au pregătire de specialitate, nu înțeleg mecanismul de evidențiere și înregistrare în evidența contabilă a operațiunilor patrimoniale, și ca urmare nu acordă importanța cuvenită în ce privește acuratețea și veridicitatea datelor din conturile de execuție. Menționăm că, de multe ori, nici personalul cu atribuții financiar contabile nu are pregătire temeinică și nu stăpânește reglementările legale în domeniu;*

- *conducerea entităților verificate nu prezintă interes în ceea ce privește reevaluarea patrimoniului și gestionarea patrimoniului public și privat al UAT în conformitate cu reglementările legale;*

- *la nivelul entităților auditate există organizat controlul financiar preventiv, dar este exercitat în majoritatea cazurilor, în mod superficial și formal;*

- *necesitatea perfecționării profesionale a auditorilor publici interni;*

- *nefiind elaborate și implementate standardele de management/control intern există riscul de neatingere a obiectivelor, a neasigurării unei convergențe și coerențe a acestora, fiind compromis în acest fel întregul sistem de control intern la nivelul instituției;*

- *sistemul de control și audit intern la nivelul județului Satu Mare funcționează defectuos, superficial și ca atare nu își atinge scopul, în cele mai multe cazuri.*

Concluzia generală care se desprinde din studiul de caz prezentat este aceea a unui management defectuos la nivelul U.A.T., în ce privește contabilitatea și controlul formării și utilizării resurselor bugetare.

În urma concluziilor desprinse, am considerat necesar extinderea studiului prin efectuarea unei *evaluări a activității de audit intern* exercitat la nivelul UAT din județul Satu Mare, cu scopul de a identifica motivele funcționării defectuoase și a găsi eventuale soluții care să conducă la eficientizarea activității de audit intern. Studiul efectuat a condus la concluzia că, *organizarea activității de audit intern* la nivelul administrației publice locale a ridicat probleme, dat fiind numărul redus al entităților publice de interes local la care s-a exercitat această activitate.

Pe baza experienței practice acumulate în exercitarea controlului/auditului public extern, *pot afirma* că *neconstituirea structurilor de audit public intern* la nivelul tuturor entităților publice care, aveau această obligație, a avut un impact negativ semnificativ asupra performanțelor sistemului de conducere și control intern ale acestora ce s-a concretizat, în principal, în următoarele consecințe:

- producerea unor fenomene de păgubire a patrimoniului public;
- deturnarea unor fonduri publice și europene;
- utilizarea inefficientă și ineficace a patrimoniului public;
- realizarea unor achiziții publice fără aplicarea procedurilor legale, excese în aplicarea procedurii de achiziție prin negociere cu o singură sursă;
- lipsă de transparență în efectuarea operațiunilor economico-financiare.

Atât în anul 2009 cât și în anul 2010, s-a menținut un număr ridicat al UAT, în care activitatea de audit s-a desfășurat cu un singur auditor intern sau cu auditori angajați cu ½ sau ¼ de normă, ceea ce generează o serie de neajunsuri, dintre care menționăm:

- neexercitarea prerogativelor manageriale în activitatea de audit intern;
- imposibilitatea realizării activității de supervizare a misiunilor, activitate esențială, care garantează calitatea muncii de audit intern;
- limitarea auditului, având în vedere că un singur auditor intern nu poate avea nivelul de competență necesar pentru toate activitățile care formează domeniul auditabil dintr-o instituție, și ce să mai vorbim de cazul auditorilor care efectuează auditul la 3-4 entități. De exemplu, *la nivelul niciunei entități publice nu au fost auditate niciodată:* sistemul de luare a deciziilor; sistemele de conducere și control (precum și riscurile asociate unor astfel de sisteme) și sistemele informatice.

Principala cauză a disfuncționalităților menționate, o reprezintă dificultățile de selecție pe plan local a personalului adecvat pentru activitatea de audit, dar și restricțiile bugetare ce conduc la finanțarea cel mult a unui singur post de auditor intern. În același timp, acordarea statutului de comună, respectiv de trecere de la un nivel inferior la unul superior al unităților administrativ-teritoriale, nu ține cont de capacitatea instituțională limitată, care să permită implementarea unor sisteme complexe de control intern, necesare unei bune gestiuni financiare.

Pe lângă aceste restricții obiective, organizarea necorespunzătoare a auditului intern are la bază și cauze subiective, determinate de înțelegerea insuficientă de către conducătorii entităților publice a rolului și importanței auditului intern.

După părerea noastră depășirea acestei stări de lucruri, impune acțiunea conjugată pe două paliere, și anume:

- măsuri hotărâte de aplicare a prevederilor cadrului normativ în vigoare ce reglementează funcția de audit public intern, coroborate strâns cu măsuri de natură să reducă rezistența la schimbare a celor vizați;
- adoptarea unor modalități flexibile pentru asigurarea funcției de audit public intern în toate entitățile publice. Dintre acestea, din punctul nostru de vedere, *cea mai benefică modalitate* ar fi aceea de concentrare a resursei de audit prin crearea unor structuri de audit public intern care să asigure exercitarea funcției la mai multe entități publice. Asocierea entităților publice la o structură de audit public intern s-ar putea realiza având în vedere cel puțin următoarele criterii: criteriul domeniilor și al activităților cu conținut asemănător, criteriul geografic (asocierea mai multor entități publice din aceeași arie geografică) și criteriul valorii bugetelor (spre exemplu, între 400-900.000 de euro).

Implementarea soluțiilor propuse nu se poate realiza fără modificarea actualului cadru normativ de organizare și exercitare a funcției de audit public intern (Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern și Normele metodologice generale de exercitare a auditului public intern) prin *introducerea unor prevederi* care să vizeze:

- definirea cazurilor și a modalităților de realizare a structurii de audit public intern care să ofere asigurare și consiliere pentru mai multe entități publice mici și mijlocii;
- stabilirea criteriilor de arondare a entităților publice la o structură de audit public intern, precum și contribuția acestora la finanțarea cheltuielilor structurii constituite.

Considerăm că această propunere de efectuare a auditului prin asociere este viabilă și va contribui la desfășurarea unor misiuni de audit în conformitate cu prevederile standardelor internaționale și a normelor proprii, în condițiile asigurării independenței și obiectivității auditorilor interni.

Printre *căile de îmbunătățire a eficacității auditului public intern* și a căror implementare ar conduce la modificarea în bine a imaginii percepute despre auditul public intern și la alinierea acestei funcții la acquis-ul comunitar, *opinăm*, că se numără și următoarele:

- *introducerea practicii* de examinare de către auditorii interni, alături de obiectivele specifice domeniului auditat și a altor *obiective* care să ajute entitatea publică în diminuarea *riscului de fraudă*, referitor la:

- existența regulilor scrise care să descrie activitățile interzise și măsurile care trebuie luate în cazul în care regulile stabilite sunt încălcate;
- stabilirea și menținerea unor reguli de autorizare pentru fiecare operațiune;
- circuitele informaționale sunt fiabile și permit managementului să obțină date adecvate, corecte și la timp asupra proceselor desfășurate;

- se impun eforturi susținute pentru *trecerea* de la auditul centrat pe verificarea respectării regularității tranzacțiilor, a conformității activităților cu legea, pe protejarea activelor, la *auditul de sistem* și cel de *performanță*, prin adăugarea de analize pertinente privind atingerea obiectivelor în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate;

- planificarea misiunilor de audit public intern cu accent pe *verificarea zonelor cu risc ridicat* din cadrul fiecărei instituții publice;

- *oferirea consultanței și asigurării necesare în derularea proceselor și programelor majore ale instituțiilor publice;*
- *modernizarea pregătirii și diversificarea calificării auditorilor interni;*
- *perfecționarea sistemului activităților de consiliere care să conducă la prevenirea iregularităților și a producerii fraudei;*
- *amplificarea rolului de consiliere al auditului intern și a implementării unor noi forme de desfășurarea a activităților de consiliere. Apreciem, că orientarea în direcția creșterii ponderii activităților de consiliere în totalul activităților auditului intern reprezintă o abordare modernă și o ”schimbare” în concepția auditului intern prin deplasarea efortului de pe identificarea problemelor, pe prevenirea apariției acestora, ceea ce determină consecințe benefice asupra creșterii performanțelor sistemelor de conducere și de control intern la nivelul entităților publice;*
- *schimbarea percepției unor manageri că auditului public intern, este o frână în realizarea priorităților și atingerea obiectivelor acestora;*
- *orientarea misiunilor de audit către procesele și subsistemele domeniilor de activitate ale instituțiilor publice (și nu către structuri), a căror verificare profesionistă ar scoate la iveală informații importante și relevante privind rezervele de optimizare a mecanismelor cadrului normativ și procedural ce guvernează activitatea instituției, precum și căile și modalitățile de creștere a eficienței sistemelor de conducere și control intern, pe baza analizei și a gestiunii riscului;*
- *în cazul auditării sistemelor de conducere, auditul intern nu trebuie să se orienteze spre emiterea de opinii cu privire la obiectivele strategice ale conducerii entității, ci spre evaluarea gradului de adecvare a deciziilor ordonatorului de credite pentru realizarea obiectivelor entității. Desigur, un astfel de audit în actuala etapă, în care auditorul se află în directă subordonare a conducătorului entității publice este greu de realizat, dar nominalizarea unui auditor din structurile superioare care să realizeze această misiune ar produce efecte benefice în plan calitativ;*
- *sunt necesare îmbunătățiri cu privire la modul de urmărire a implementării recomandărilor de către auditori, având în vedere că, în cazul recomandărilor neimplementate în termenul preconizat, nu a intrat încă în practica auditorilor informarea managementului instituției, precum și desfășurarea de acțiuni pentru conștientizarea conducerii asupra necesității implementării acestora, prin prezentarea consecințelor neimplementării în contrast cu aportul de valoare adus în cazul realizării acestora.*

În consolidarea auditului public intern, ne exprimăm totodată convingerea că, *implicarea mai activă a MFP și a Curții de Conturi în implementarea activității de audit intern, prin conștientizarea conducerii entității în ceea ce privește rolul și importanța acestei activități în buna gestionare a fondurilor publice puse la dispoziție, ar avea efecte benefice.*

3. Relevanța și contribuția științifică a rezultatelor cercetării la dezvoltarea tematicii de cercetare abordate;

Utilitatea și valoarea oricărei lucrări de cercetare cu caracter științific se justifică atunci când în urma acestui proces rezultă valoare adăugată la cunoașterea științifică a

tematicii supuse spre cercetare. Pornind de la acest deziderat considerăm oportun să prezentăm în cele ce urmează, elementele esențiale care contribuie la adăugarea de valoare problematicii supuse cercetării, cu precizarea că prezentarea acestor elemente va urma firul logic care ne-a coordonat structura lucrării:

➤ **Bugetul de stat și sistemul resurselor financiare publice, formare și utilizare**

- *Prezentarea conținutului și caracteristicilor bugetului de stat printr-o abordare de la internațional la național;*
- *Prezentarea principiilor și regulilor bugetare;*
- *Identificarea principalelor tendințe care au marcat evoluția deficitului bugetar atât pe plan internațional cât și în plan național;*
- *Prezentarea tipurilor de bugete utilizate în practica internațională;*
- *Prezentarea principalelor metode de dimensionare a veniturilor și cheltuielilor bugetare;*
- *Prezentarea conținutului, caracteristicilor și etapelor procesului bugetar;*
- *Prezentarea unei imagini de ansamblu a structurii resurselor bugetare și a sistemului cheltuielilor publice;*
- *Identificarea impactului fiscalității și evaziunii fiscale asupra formării și utilizării resurselor bugetare;*
- *Analiza evoluției ponderii impozitelor directe în veniturile fiscale și veniturile bugetului de stat în țara noastră;*
- *Identificarea specificului sistemului fiscal românesc față de țările UE;*
- *Identificarea formele sub care se manifestă evaziunea și a cauzelor care le determină;*
- *Identificarea avantajelor implementării noului sistem de management public.*

➤ **Contabilitatea instituțiilor publice**

- *Prezentarea organizării și conducerii contabilității instituțiilor publice;*
- *Prezentarea normalizării și armonizării contabilității publice;*
- *Identificarea beneficiilor contabilității de angajamente;*
- *Prezentarea particularităților privind contabilitatea trezoreriei;*
- *Prezentarea calității, expresivității și accesibilității informațiilor din contabilitatea instituțiilor publice;*
- *Prezentarea unui studiu comparativ pentru identificarea elementelor de convergență dar și cele de diferențe, între IPSAS și normelor naționale;*
- *Realizarea unei cercetări empirice pentru a analiza modul în care auditorii publici externi abordează imaginea fidelă în realizarea activității lor.*

➤ **Controlul formării și utilizării resurselor bugetare**

- *Identificarea aspectelor esențiale care privesc controlul financiar, respectiv: concept, clasificare, perimetru de manifestare, obiective;*
- *Prezentarea controlului intern în condițiile principiilor generale de bună practică care compun acquis-ul comunitar;*
- *Identificarea specificului controlului intern și stabilirea obiectivelor acestuia din abordarea modelelor COSO și CoCo;*

- *Dimensionarea principalelor aspecte definiții ale auditului intern ca instrument puternic de depistare a principalelor riscuri ale organizației,*
- *Prezentarea auditului extern al situațiilor financiare;*
- *Realizarea unui studiu asupra constatărilor auditorilor publici externi pentru a surprinde aspectele care au avut impact asupra situațiilor financiare;*
- *Prezentarea principalelor constatări rezultate din misiunile de audit ale Autorității de Audit;*
- *Identificarea principalelor particularități ale controlului intern și auditului intern;*
- *Identificarea și prezentarea punctelor comune și diferențelor între auditul intern și auditul extern.*

În finalul demersului științific, s-a impus a fi menționate anumite aspecte privind **limitele** acestei lucrări precum și **perspectivele** unei cercetări viitoare.

În ceea ce privește **limitele**, orice cercetare științifică oricât de bine fundamentată ar fi, tot nu poate face abstracție de riscul existenței unor limite care pot să afecteze sau nu rezultatele obținute în urma cercetării. De la această regulă enunțată anterior nu face excepție nici cercetarea științifică derulată în cadrul acestei lucrări. Există o serie de limite pe care le-am identificat în realizarea cercetării noastre empirice, dar fără ca aceste limite să aibă efecte semnificative asupra desfășurării în bune condiții a studiului empiric și fără să afecteze relevanța concluziilor obținute din analiza rezultatelor. Aceste limite le-am putea clasifica în două categorii: limite legate de aspectele de formă ale problematicilor abordate și limite de natură organizatorică. În ceea ce privește *limitele legate de aspectele de formă ale problematicilor abordate* în cadrul cercetării empirice realizate, enumerăm:

- natura interdisciplinară a tematicii de cercetare (contabilitate, finanțe) care nu este îndeajuns satisfăcută în mediul de cercetare;
- anumite bariere legate de lipsa unei literaturi de specialitate bogate în domeniul controlului în general și în special a controlului resurselor bugetare;
- caracterul efemer al acestor studii prin însăși natura normelor contabile și de control care sunt în permanentă schimbare;
- datorită timpului destul de scurt în care am dorit să ne încadrăm pentru a nu răpi prea mult din timpul repondenților, astfel încât aceștia să nu fie descurajați în completarea acestuia, am fost nevoiți ca în construcția chestionarului utilizat să ne îndreptăm atenția doar asupra aspectelor cele mai relevante din tematica cercetată.

În ceea ce privește *limitele de natură organizatorică* considerăm că întinderea acestor cercetări pe perioade mai lungi de timp, precum și retransmiterea unor scrisori de reamintire prin care să insistăm pentru completarea chestionarelor ar fi determinat obținerea unor rate mult mai bune de răspuns.

Referindu-se la potențialii factori Ball & Foster (1982) sintetizează foarte succint și pertinent principalii factori care influențează ratele de răspuns în realizarea studiilor:

1. *motivele reale care se ascund în spatele unei decizii a repondentului;*
2. *de multe ori este destul de neclar cine este responsabil în cadrul unei organizații pentru o anumită decizie;*

3. *uneori răspunsurile la chestionar sunt date cu intenția de a semnala ceva și nu cu intenția de a declara ceva.*

Considerăm că o cercetare interdisciplinară de acest gen ar avea un succes mult mai mare, dacă ea ar fi realizată sub egida unei instituții cu o bună reputație în cercetare, pentru a reuși o acoperire mai amplă a tematicii studiate și pentru a obține rezultate cu un grad mult mai ridicat de utilitate.

În ceea ce privește ***perspectiva cercetărilor viitoare***, o lucrare științifică, oricât de complex elaborată ar fi, nu poate să aibă pretenția elucidării tuturor aspectelor referitoare la tematica cercetată ci dimpotrivă valoarea acesteia este dată de capacitatea acesteia de a găsi răspunsurile la întrebările care au stat la baza determinării interesului pentru cercetarea tematicii respective, dar și de abilitatea acesteia de a genera noi întrebări în căutare de răspunsuri. În cazul nostru, dată fiind complexitatea tematicii abordate, suntem conștienți că această tematică mai are multe surprize pentru cercetătorii dornici să o străbată. Speranța noastră este că prin realizarea acestei lucrări am reușit să mai punem o cărămidă la consolidarea domeniului studiat, mai ales în contextul noilor provocări complexe cărora profesia contabilă trebuie să le facă față cu succes iar activitatea organelor de control necesită o creștere a eficienței și eficacității, pentru a-și întări imaginea și credibilitatea.

Perspectivile cercetărilor viitoare sunt în mare măsură legate de limitele prezentului demers științific. La nivelul cercetărilor teoretice, acestea ar putea urma unor exemple din literatura de specialitate, prin analiza problematicii din domeniul contabilității și controlului resurselor bugetare. În privința cercetărilor empirice viitoare, acestea ar putea avea în vedere extinderea analizei și la alți utilizatori ai situațiilor financiare.

În consecință, rezultatele cercetării, reflectate pe larg în secțiunea dedicată concluziilor, ne încurajează să urmărim pe viitor evoluția contabilității publice și a controlului resurselor bugetare, precum și să identificăm și implementăm modalități concrete de aplicabilitate și dezvoltare practică a prezentei cercetări.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

A. ARTICOLE PUBLICATE ÎN JURNALE/REVISTE DE SPECIALITATE SAU VOLUME ALE CONFERINTELOR NAȚIONALE ȘI INTERNAȚIONALE

1.	Aisbit, S. & Nobes, C. (2001)	<i>The true and fair view requirement in recent national implementations</i> , Accounting and Business Research, vol. 31, no.2, p.83-90
2.	Alecu, G., (2009)	<i>Armonizare, convergență sau conformitate în contabilitatea instituțiilor publice</i> , Revista Tribuna Economică, 32, p.31-40
3.	Alecu, G., (2010)	<i>Prezentarea elementelor patrimoniale în bilanțul instituțiilor publice la sfârșitul exercițiului financiar. Convergența cu Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS)</i> , Revista Finanțe Publice și Contabilitate, Seria nouă, anul XXI, Nr.1/ianuarie, p.3-10
4.	Alexander, D. & Archer, S., (2003)	<i>On economic reality, representational faithfulness and the true and fair override</i> , Accounting and Business Research, Vol.33, No.I, p.3-17
5.	Alexander, D., (1995)	<i>Science-Friend or Foe?</i> http://faculty.smu.edu/jclam/science_religion/alexander_friend.html
6.	Alexander, D., (2006)	<i>Legal Certainty, European-ness and Real Politik</i> , Accounting in Europe, vol. 3, p.142-145
7.	Allen & Carletti, (2008)	<i>Mark-to-market accounting and liquidity pricing</i> , Journal of Accounting and Economics, http://7/finance.wharton.upenn.edu/aleenf/download/Wita/Allen-Carletti-MMA-200706
8.	Alm, J., McClelland, G., Schulze, W., (1992)	<i>Why do people pay taxes?</i> Journal of Public economies, vol.48, p.21-38
9.	Ardelean, V., (2007)	<i>Fluxurile de numerar ale entității în context decizional</i> , Revista Tribuna Economică nr.35, p.83-85
10.	Bailey, D., (1995)	<i>Accounting in Transition in the Transitional Economy</i> , European Accounting Review, vol.4, nr.4, p.595-623
11.	Ball, R., Kothari, S.P., Robin, A., (2000)	<i>The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings</i> , Journal of Accounting and Economics, vol.29, p.1-5
12.	Baralexis, S., (2004)	<i>Creative accounting in small advancing countries</i> , Managerial Auditing Journal, vol.19, no.3, p.440-461
13.	Benston, G.J., (2003)	<i>The Regulation of Accountants and Public Accounting Before and After Enron</i> , Emory Law Journal, Vol. 53, No.3

14.	Bizon, M., (2010)	<i>Controverse create de utilizarea valorii juste în condițiile economice actuale</i> , Revista Finanțe Publice și Contabilitate, Seria nouă, anul XXI, Nr.3/martie, p.11-15
15.	Boța-Avram, F., (2008)	<i>Abordări conceptuale privind situațiile financiare și utilitatea acestora în reflecția imaginii fidele</i> , studia Universitatis "Vasile Goldiș" Arad, No.18, Partea I, p.301-311
16.	Boulescu, M., (2010)	<i>Luarea în considerare a legislației în auditul financiar</i> , Revista Tribuna Economică 34, p.38-42
17.	Boulescu, M., (2010)	<i>Auditul statutar al entităților de interes public</i> , Revista Tribuna Economică 17, p.44-48
18.	Budurca, D., (2006)	<i>U.E. ne cere creșterea impozitelor și taxelor</i> , Adevărul, 28 aprilie 2006
19.	Buruiană, D., (2008)	<i>Auditorii și contabilii pot contribui la asanarea economiei</i> , Financiarul, 29 octombrie, http://www.financiarul.com/articol/16089
20.	Carson, A.B., (1965)	<i>Cash Movement:the Heart of Income Measurement</i> , The Accounting review, Vol.40, No.2
21.	Colase, B., (1995)	<i>A quoi sert la recherche comptable?</i> Revue francaise de Comptabilite nr. 264/1995
22.	Deloitte & Touche (2003)	<i>Quality of Financial Position,The Balance Sheet and Beyond</i> , Octombrie, www.deloitte.com
23.	Deloitte & Touche (2003)	<i>Beyond Information Quality to Information Value: Making the Business Case for a New Information Strategy</i> , www.deloitte.com
24.	Diaconu, A., (2004)	<i>Valoarea justă-cerință a convergenței contabile</i> , Congresul profesiei contabile din România, Armonizare sau convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate, CECCAR, p.195-206
25.	Diaconu, A., (2010)	<i>Valoarea justă în Standardele Internaționale de Raportare Financiară</i> , Revista Finanțe Publice și Contabilitate, Seria nouă, anul XXI, Nr.4/aprilie, p.5-9
26.	Dumbravă P, Crișan C., (2008)	<i>Auditul intern și managementul - parteneri în realizarea obiectivelor entității</i> , Revista Audit Financiar nr.5 și nr.6/2008
27.	Durand, R., (1994)	<i>A propos du concept de „management par les chiffres”</i> , Revue Francaise de Comptabilite nr. 254/1994
28.	Elliot, R.K., Jacobson, P.D., (2002)	<i>The evolution of the Knowledge Professional</i> , Accounting Horizons, Vol.16, No.1, p.69-80
29.	Epstein, M.J., Geiger, M.A., (1994)	<i>Investor Views of Audit Assurance:Recent Evidence of the Expectation Gap</i> , Journal of Accountancy, Vol.177, No.1
30.	Evans., L., (2004)	<i>Translation and problem of international accounting communication</i> , Accounting; auditing and Accountability Journal, vol.17, Issue 2, p.210-248

31.	Feleagă, N., (2001)	<i>1+1=3 în profesia contabilă liberală românească</i> , Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr.5, p.4-5
32.	Fischer, C., Rupert, T., Wartick, M., (2001)	<i>Tax policy and planning implications of hidden taxes: effective marginal tax rate exercises</i> , Journal of Accounting Education, vol.19, Issue 1, p.63-67
33.	Francis, J., Khurama, I., Pereira, R., (2003)	<i>The role of accounting in corporate governance and the development of financial markets around the world</i> , The International Journal of Accounting, vol.11, Issue 1, p.1-30
34.	Frederickson, H.G., (1996)	<i>Comparing the Reinventing Government Movement with the New Public Administration</i> , in <i>Public Administration Review</i> , Volume 56 Number 3, May/June, pp. 263-270
35.	Ghiță, M., Popescu, M., Popa, A., (2010)	<i>Considerații privind implementarea Comitetelor de audit în entitățile publice din România</i> , Revista Finanțe Publice și Contabilitate, Seria nouă, anul XXI, Nr.7-8/iulie/august, p.3-10
36.	Graham, C., Neru, D., (2003)	<i>Accounting for globalization</i> , Accounting Forum, vol.27, Issue 4, p.449-471
37.	Greceanu, V., (2010)	<i>Reglementări contabile conforme cu Directiva a IV a CEE</i> , Revista Tribuna Economică nr.3, p.29-33
38.	Greceanu, V., (2010)	<i>Măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale</i> , Revista Tribuna Economică nr.27, p.29-34
39.	Haller, A., (2002)	<i>Financial accounting developments in the European Union: past events and future prospects</i> , European Accounting Review, vol.1, Issue 1, p.153-190
40.	Hoogendoorn, M., (1996)	<i>Accounting and taxation in Europe-comparative overview</i> , The European Accounting Review, vol.5, p.783-794
41.	Ionăș, C., (2008)	<i>Interpretarea situațiilor financiare</i> , Congresul profesiei contabile din România, Profesia contabilă între reglementare și interesul public, CECCAR, p.229-242
42.	Ionescu, C., (2005)	<i>Contabilitatea în fața provocărilor ingineriilor financiare</i> , Revista Economie teoretică și aplicată, pp.101-104, www.ectap.ro
43.	Ispir, O., (2004)	<i>Auditul public extern în țările Uniunii Europene</i> , Revista Controlul Economic Financiar, nr.8/2004
44.	Julean, M., (2009)	<i>Evaluarea la valoarea justă în situațiile financiare. Metode de evaluare prevăzute de Reglementările contabile conform cu directivele europene aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice 3055/2009</i> , Revista Finanțe Publice și Contabilitate, Seria nouă, anul XXI, Nr.5 mai, p.7-10

45.	Lăcrița, G.N., Florescu, N., (2010)	<i>De ce scad investițiile străine?</i> Revista Impozite și taxe, Anul XVI, decembrie, p.49-51
46.	Lăcrița, G.N., (2009)	<i>Impozitul forfetar-necesitate, oportunitate și eficiență,</i> revista Tribuna economică, nr.11, p.48-60
47.	Lăcrița, G.N., (2009)	<i>Noi reglementări contabile în vigoare de la 1 ianuarie 2010,</i> Revista Tribuna Economică, nr.7, p.29-34
48.	Marton, A. (2004)	<i>Evaziunea fiscală,</i> Revista Finanțe Publice și contabilitate nr.2/2004
49.	Moroșan, I., Oprea, Șt., (2009)	<i>Contabilitatea și fiscalitatea profitului. Studii de caz,</i> Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, Revista CECCAR, nr.2, p.53-59
50.	Napier, C.J., (2009)	<i>Accounts of change:30 years of historical accounting research,</i> Accounting, organizations and Society, vol.31, p.445-507
51.	Nobes, C., (2004)	<i>On accounting clasification and the international harmonization debate,</i> Accounting, organizations and Society, vol.29, p.189-200
52.	Noga, T., Arnold, V., (2002)	<i>Do tax decision support systems affect the accuracy of tax compliance decisions?,</i> The International Journal Accounting, vol.3, p.125-144
53.	Pătroi D., (2004)	<i>Fiscalitatea excesivă și economia subterană:cauze și efecte,</i> Revista Finanțe Bănci Asigurări, nr.4/2004
54.	Petcu, M., (2004)	<i>Fluxurile de trezorerie în evaluarea echilibrului financiar,</i> Revista Finanțe Bănci asigurări, nr.7, p.36-37
55.	Pop, A., (2004)	<i>Abordări normative actuale în contabilitate,</i> Conferința internațională „Audit și convergență contabilă”, Cluj Napoca 18-19 iunie 2004, Editura Sincron, p.66.
56.	Popa, I.E., (2006)	<i>Imagine fidelă sau imagini fidele?</i> Revista Tribuna Economică, Gestiunea și contabilitatea firmei, nr.10-11, p.58-60
57.	Popescu, D., (2009)	<i>Analiza fluxurilor de numerar,</i> Revista Tribuna Economică nr.14, p.70-71
58.	Popescu, P.V., (2009)	<i>Pentru România descentralizarea este vitală,</i> Școala Sătmăreană, Anul VI-Nr.11, aprilie, p.11-13
59.	Popescu, P.V., (2009)	<i>Bugetizarea activității instituțiilor publice-o nouă abordare,</i> Școala Sătmăreană, Anul VI-Nr.11, aprilie, p.14-16
60.	Popovici, I., (2010)	<i>Colectarea creanțelor fiscale,</i> Revista Tribuna Economică nr.5, p.29-38
61.	Popovici, I., (2010)	<i>Reguli de evaluare a elementelor prezentate în situațiile financiare anuale conform reglementărilor contabile în vigoare în anul 2010,</i> Revista Tribuna Economică 16, p.31-40
62.	Roman, M., (2010)	<i>Controlul obligațiilor fiscale ale contribuabililor,</i> Revista Tribuna Economică nr.2, p.47-52

63.	Rusu, F., (2010)	<i>În jungla fiscală din România nici aurul nu mai strălucește</i> , Săptămâna Financiară, Nr.283, 15 Noiembrie
64.	Sasu, H., (2010)	<i>Derularea controlului fiscal</i> , Revista Tribuna Economică 11, p.44-50
65.	Sasu, H., (2010)	<i>Când instanțele fac dreptate în domeniul fiscal</i> , Revista Tribuna Economică nr.44, p.45-51
66.	Shackelford, D., Veerrecchia, R., (2002)	<i>Intertemporal tax discontinuities</i> , Journal of Accounting Forum, vol.29, p.325-343
67.	Szabo, I.A., (2004)	<i>Fapte penale și răspunderea penală</i> , Revista Controlul Economic-Financiar, Editura Tribuna Economică, nr.2/2004
68.	Szabo, I.A., (2008)	<i>Controlul intern și auditul intern la entitățile publice</i> , Tribuna Economică, nr.51-21/2008, p.71
69.	Tabără, N., Horomnea, E., (2000)	<i>Dimensiunile etice ale profesiei contabile</i> , Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, nr.12/2000
70.	Ștefan, A., (2010)	<i>Absorbția fondurilor europene</i> , Revista Tribuna Economică 28/2010, p.18-20
71.	Tiron Tudor, A., Muțiu, A., (2006)	<i>Cash versus accrual accounting in public sector</i> , Conferința internațională "Strategic leadership in the context of globalization and regionalization", secțiunea Contabilitate și finanțe, Cluj Napoca
72.	Toma, M., (2008)	<i>Criza financiară și profesia contabilă într-o economie globalizată</i> , Curierul Național, anul 13, nr.5312, 4 decembrie

B. CĂRȚI DE SPECIALITATE ȘI TEZE DE DOCTORAT

1.	Academia de Studii Economice, Facultatea de Economie Generală (2003)	<i>Economie, Ediția a șasea</i> , Editura Economică, București
2.	Academia Republicii Populare Române (1958)	<i>Dicționarul limbii române contemporane</i> , Editura, București
3.	Academia Română - Institutul de lingvistică „Iorgu Iordan” (1998)	<i>Dicționarul Explicativ al Limbii Române</i> , Editura Univers Enciclopedic, București
4.	Androniceanu, A., (2007)	<i>Noutăți în managementul public</i> , Ed. Universitara, București
5.	Ardant, G., (1972)	<i>Histoire de l'impôt</i> , livre II, Librairie Artheme Fayard, Paris
6.	Aslău, T., (2001)	<i>Controlul de gestiune dincolo de aparențe</i> , Editura Economică, București

7.	Baciu, A., Mătiș, D., (2001)	<i>Bazele contabilității</i> , Editura Risoprint, Cluj Napoca
8.	Barrere, A., (1958)	<i>Politique financiere</i> , Libraires Dalloz, Paris
9.	Bălan, E., (1999)	<i>Drept financiar</i> , Editura All-Beck, București
10.	Bălănescu, R., (1994)	<i>Sistemul de impozite</i> , Editura Economică, București
11.	Bătrâncea, I., Dumbravă, P., Bătrâncea, L.M., (2006)	<i>Bilanțul entităților economice</i> , Editura Alma Mater, Cluj Napoca
12.	Bebeșelea, M., (2010)	<i>Fluxul financiar contabil al impozitelor și taxelor în România</i> , Teză de doctorat, Cluj-Napoca
13.	Belverd, E., Needles, Jr., Henry, R.A., James, C.C., (2000)	<i>Principiile de bază ale contabilității</i> , Editura Arc, Chișinău
14.	Bigaut, C., (1991)	<i>Finances publiques, droit budgétaire</i> , Editions Eyrolles, Paris
15.	Bistriceanu ,Gh., (1981)	<i>Lexicon de finanțe-credit, Contabilitate și informatică financiar-contabilă</i> , vol.I, Ed. Didactică și Pedagogică, București
16.	Bojian, O., (2000)	<i>Contabilitatea generală</i> , Editura Eficient, București
17.	Boțea, P. I.,(1999)	<i>Metode și tehnici fiscale</i> , Editura Someșul, Satu Mare
18.	Boulescu, M., Bârnea, C., Ispir, O., (2004)	<i>Control financiar intern și audit intern la entitățile publice</i> , Editura Economică, București
19.	Bourguignon, A., (2000)	<i>Performance et controle de gestion</i> , Encyclopedie de Comptabilite, Controle de gestion et Audit, Ed. Economica, Paris
20.	Brezeanu,P., Marinescu, I., (1998)	<i>Finanțe publice și fiscalitate</i> , Editura Fundației „România de Măine”, București
21.	Brown, C.V., Jackson, P.M., (1991)	<i>Public sector economics</i> , 4 th edition, Basil Blackwell, Oxford, U.K.
22.	Capron, Michel., (1994)	<i>Contabilitatea în perspectivă</i> , traducere, Editura Humanitas, București,
23.	Cătinianu, F., (2000)	<i>Finanțe publice</i> , Editura Marineasa, Timișoara
24.	Chiriac,L.T., Costăș, C. F., Minea, M.Ș., (2005)	<i>Dreptul finanțelor publice</i> , Editura Accent, Cluj Napoca
25.	Christensen, T., Lægreid, P., (2001)	<i>New Public management: the transformation of ideas and practice</i> , Aldershot, Ashgate
26.	Colasse, B., (1993)	<i>Contabilitate generală</i> , Ediția IV, Editura Economică, București
27.	Collins, L., Valin, G., (1992)	<i>Audit et control interne</i> , Ed. Dalloz, Paris
28.	Condor, I., (1994)	<i>Drept financiar</i> , Regia Autonomă Monitorul Oficial, București
29.	Condor, I., (1996)	<i>Drept fiscal și financiar</i> , Editura Tribuna Economică, București

30.	Corduneanu, C., (1998)	<i>Sistemul fiscal în știința finanțelor</i> , Editura Codecs, București
31.	Cosma, D., Lăbuneț, A., Mutașcu, M., (2001)	<i>Bugetul și trezoreria publică</i> , Editura Bion, Satu Mare
32.	Cossu, C., (1995)	<i>Inmelanges en l'honneur de Professeur Claude Perochon</i> , Editions Foucher
33.	Crișan, C., Dumbravă, P., Breban, L., (2008)	<i>Managementul, evidența, bugetarea, controlul și auditarea entităților publice</i> , Editura ALMA MATER, Cluj-Napoca
34.	Danziger, R., (2000)	<i>Enciclopedie de Contabilite, Controle de gestion et audit</i> , Ed.Economica, Paris
35.	Dascălu, D., Alexandru, C., (2005)	<i>Explicațiile teoretice și practice ale Codului de Procedură Fiscală</i> , Editura Rosetti, București
36.	David, N. H., (1987)	<i>Public Finance</i> , the Dryden Press, North Carolina State University.
37.	Deaconu, A., (2009)	<i>Valoarea justă concept contabil</i> , Editura Economică, București
38.	Demetrescu, C., (1972)	<i>Istoria contabilității</i> , Editura Științifică, București
39.	Demetrescu, C., Puchiță, V., Possler L., Voica V., (1979)	<i>Contabilitatea, știință fundamentală și aplicativă</i> , Editura Scrisul românesc, Craiova
40.	Doinea, O., (2005)	<i>Situațiile financiare anuale</i> , Editura Universitaria, Craiova
41.	Drehuță, E., Neamțu, Gh., Voicu, E., (2000)	<i>Bugetul public și contabilitatea unităților bugetare</i> , Editura Agora, Bacău
42.	Dumbravă, P., (2000)	<i>Contabilitatea de gestiune în construcții</i> , Editura Intelcredo, Deva
43.	Dumbravă, P., (2005)	<i>Contabilitate financiară</i> , Editura Alma Mater, Cluj-Napoca
44.	Dumbravă, P., Bătrâncea, L.M., (2008)	<i>Managementul contabil</i> , Editura Risoprint, Cluj-Napoca
45.	Dumbravă, P., Berinde, S., Răchișan, R.P., Bătrâncea, L.M., Pop, I., (2010)	<i>Contabilitatea managerială de gestiune</i> , Editura Alma Mater, Cluj Napoca
46.	Dumitriu, A., (1992)	<i>Teorie, știință, sistem</i> , Editura Fundației Culturale Române, București,
47.	Duverger, M., (1956)	<i>Institution financieres</i> , Coll. Themis, Presses Universitaires de France, Paris
48.	Duverger, M., (1978)	<i>Finances publiques</i> , P.U.F., Paris
49.	Șerban, C.V., (2011)	<i>Estimări și evaluări contabile</i> , Teză de doctorat, Cluj-Napoca
50.	Esnault, B., Hoarau, C., (1994)	<i>Comptabilite financiere</i> , Presses Universitaires de France, Paris
51.	Euzéby, A., Herschtel, M.L., (1990)	<i>Finances publiques</i> , Dunod, Paris

52.	Faur, Gh., (2003)	<i>Finanțe publice</i> , Editura Gutenberg, Arad
53.	Feleagă, N., (1992)	<i>Pledoarie pentru o doctrină contabilă</i> , Editura Academiei universitare „Athenaeum”, București
54.	Feleagă, N., (1996)	<i>Îmblânzirea junglei contabilității – concept și normalizare în contabilitate</i> , Editura Economică, București
55.	Feleagă, N., (1999)	<i>Sisteme contabile comparate</i> , Ediția a II-a, Editura Economică, București
56.	Feleagă, N., (2002)	<i>Bazele contabilității</i> , Editura Economică, București
57.	Flesher, D.L., (1996)	<i>Internal Auditing: Standards and Practices</i> , Altamonte Springs, Fl: The Institute of Internal Auditors
58.	Florescu, G., (2005)	<i>Fiscalitatea în România-reglementare, doctrină și jurisprudență</i> , Editura AllBack, București
59.	Forsell, A., (2003)	<i>„Reform Theory Meets New Public Management” in New Public Management – The Transformation of Ideas and Practice</i> , Edited by Tom Christensen and Per Lægreid, Ashgate, Cornwall
60.	Gaudement, P.M., (1983)	<i>Finances publiques</i> , Editions Montchrestien, Paris
61.	Gensse, P., (1985)	<i>Systeme compatible et variations monetaires</i> , Editura Economică, Paris
62.	Georgescu, F., (2002)	<i>Starea economico-socială a României în anul 2000</i> , Editura Expert, București
63.	Ghiță M., Sprănceană M., (2004)	<i>Auditul intern al instituțiilor publice</i> , Editura Tribuna Economică, București
64.	Ghiță, M., (2004)	<i>Auditul intern</i> , Ed. Economică, București
65.	Gliga, I., (1996)	<i>Drept financiar</i> , Editura Argonaut, Cluj-Napoca
66.	Gliga, I., (1998)	<i>Drept financiar</i> , Editura Humanitas, București
67.	Haiduc, L., (2004)	<i>Contribuția sistemului fiscal la prevenirea și combaterea evaziunii fiscale</i> , Editura Fundația România de Măine, București
68.	Herbei, M., Cristea, A., Mazuru, L., Horj, S., (2002)	<i>Finanțe</i> , Editura Mirton, Timișoara
69.	Hoanță, N., (1997)	<i>Evaziunea fiscală</i> , Editura Tribuna Economică, București
70.	Hoanță, N., (2000)	<i>Economie și finanțe publice</i> , Editura Polirom, Iași
71.	Holmes, G., Sugden, A., Gee, P., (2002)	<i>Interpreting company reports and accounts</i> , Pearson Education
72.	Howard, K., & Sharp, J.A., (1983)	<i>The Management of a Student Research Project</i> , edGower 1983, p.6
73.	Hyman, D.N., (1987)	<i>Public finance</i> , the Dryden Press, North Carolina State University
74.	Iancu, A., (1993)	<i>Tratat de economie</i> , vol. 1, Editura Economică, București

75.	Iftimoaie, C., (2003)	<i>Administrația publică locală în România în perspectiva integrării europene</i> , Editura Economică, București
76.	Jeze G., (1922)	<i>Cours de science des finances et de legislation financiere francaise</i> , Iveme ed., Paris
77.	Kuhn, Th., (1976)	<i>Structura revoluțiilor științifice</i> , Editura Științifică și Enciclopedică, București
78.	Lalumiere, P., (1970)	<i>Les finances publiques</i> , Librairie Armand Colin, Paris
79.	Lauzon, L.P., (1985)	<i>Le cadre theorique de la comptabilite financiere</i> , Editeur Gaeton Morin
80.	Lăcrița, G.N., (2007)	<i>Fiscalitate:controverse și soluții</i> , Editura Irecson, București
81.	Loebbecke, A., (2003)	<i>Audit, o abordare integrată</i> , ediția a 8-a, Editura ARC, Chișinău
82.	Marcu, F., Măneacă, C., (1978)	<i>Dicționar de neologisme</i> , Editura Academiei, București
83.	Matei, L., (2006)	<i>Managementul public</i> , Editura Economică, București
84.	Matiș D., (2010)	<i>Bazele contabilității</i> , Ed. Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
85.	Matiș, D., (2005)	<i>Bazele contabilității</i> , Editura Alma Mater, Cluj Napoca
86.	Matiș, D., (2010)	<i>Bazele contabilității. Fundament și premise pentru un raționament profesional autentic</i> , Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca
87.	Minea, M.Ș., Chiriac, L.T., Costăș, C.F., (2005)	<i>Dreptul finanțelor publice</i> , Editura Accent, Cluj Napoca
88.	Moșteanu, T., Vuță, M., Câmpeanu, E., Gyorgy, A., Vasilescu, D., Savelciuc, B., (2004)	<i>Buget și trezorerie publică</i> , Editura Universitară, București
89.	Moșteanu, T., Câmpeanu, E., Țătu, L., Tudor, R., Panaite, A.I., Cataramă, D., Gyorgy, A., Stoian, D., Brașoveanu, I., Miricescu, E., (2005)	<i>Finanțe publice</i> , Editura Universitară, București
90.	Munteanu, V., (1998)	<i>Control și audit financiar</i> , Editura Lucman Serv, București
91.	Musgrave, R., Musgrave, P., (1984)	<i>Public Finance in Theory and Practice</i> , Fourth Edition, Mc Graw-Hill Book Company, New York
92.	Muzellac, R., (1989)	<i>Finances publiques</i> , Editions SYREY
93.	Oprean, I., Popa, I., (2001)	<i>Bazele contabilității</i> , Editura Intelcredo, Deva
94.	Oprean, I., Popa, I., Nistor, C., Oprean, D., (2002)	<i>Bazele contabilității. Logica înregistrărilor contabile. Aplicații practice</i> , Editura Dacia, Cluj-Napoca

95.	Oprean, I., Popa, I.E., Lenghel, R.D., (2007)	<i>Procedurile auditului și ale controlului financiar</i> , Editura Risoprint, Cluj Napoca
96.	Pântea I.P., Pop A.,(2004)	<i>Contabilitatea financiară a întreprinderii</i> , Editura Dacia, Cluj Napoca
97.	Pântea, P.I., Bodea, Gh., (2003)	<i>Contabilitatea Românească armonizată cu Directivele Contabile Europene</i> , Editura Intelcredo, Deva
98.	Pop, A., (2002)	<i>Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele Contabile Europene Standardele Internaționale de Contabilitate</i> , Editura Intelcredo, Deva
99.	Popeangă, P., (1999)	<i>Controlul financiar contabil</i> , Editor Tribuna Economică, București
100.	Popeangă, P., Popeangă, G., (2004)	<i>Control financiar și fiscal</i> , Editura CECCAR, București
101.	Raude, V., Pagat, J.C., (1991)	<i>Cours sur les règles de la comptabilité publique</i> , École nationale des services du Trésor, Paris
102.	Renard, J., (2003)	<i>Teoria și practica auditului intern</i> , ediția a 4-a, Editat de M.F.P, București
103.	Rusu, D., (1991)	<i>Fra Luca di Borgo și doctrinele contabilității în cultura economică românească</i> , Editura Junimea, Iași
104.	Sahlin, K., A., (2003)	<i>National, International and Transnational Constructions of New Public Management</i> , in „New Public Management – The Transformation of Ideas and Practice – Edited by Tom Christensen and Per Lægveid”, England, Cornwall, Editura Ashgate
105.	Sempe, H., (1998)	<i>Budget et tresor</i> , Editions Cujas, Paris
106.	Smith, A., (1965)	<i>Avuția națională</i> , vol.II, Editura Academiei Populare Române, București
107.	Talpoș, I., (1996)	<i>Finanțele României</i> , vol I, Editura Sedona, Timișoara
108.	Teller, R., (1985)	<i>Les hypotheses implicites du modele comptable classique</i>
109.	Tiron Tudor, A., Gherasim I., Tecar, S., (2003)	<i>Contabilitatea instituțiilor publice de învățământ superior</i> , Editura Dacia, Cluj Napoca
110.	Tiron Tudor, A., Gherasim, I., (2002)	<i>Contabilitatea instituțiilor publice</i> , Editura Dacia, Cluj Napoca
111.	Topciu, C., (1981)	<i>Buget și evidență bugetară</i> , Ed. Didactică și Pedagogică, București
112.	Tulai, C., (1985)	<i>Teorie și practică financiară</i> , Ghid alfabetic, Ed. Dacia, Cluj-Napoca
113.	Tulai, C., (1999)	<i>Finanțele și controlul financiar în actualitate</i> , Editura Dimitrie Cantemir, Târgu-Mureș
114.	Tulai, C., (2003)	<i>Finanțele publice și fiscalitatea</i> , Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca

115.	Văcărel, I., (1981)	<i>Finanțe publice. Teorie și practică</i> , Editura Științifică și Enciclopedică, București
116.	Văcărel, I., (1996)	<i>Politici economice și financiare de ieri și de azi</i> , Editura Economică, București
117.	Văcărel, I., (2002)	<i>Bugetul pe programe multianual - concepții, reglementări, rezultate, perspective</i> , Editura Expert, București
118.	Văcărel, I., Bistriceanu, Gh.D., Anghelache, G., Bodnar, M., Bercea, F., Moșteanu, T., Georgescu, F., (1999)	<i>Finanțe publice</i> , Ediția a II-a, Editura Didactică și Pedagogică, București
119.	Văcărel, I., Bistriceanu, Gh.D., Anghelache, G., Bodnar, M., Bercea, F., Moșteanu, T., Georgescu, F., (2003)	<i>Finanțe publice</i> , Ediția a IV-a, Editura Didactică și Pedagogică, București
120.	Wagner A., (1909)	<i>Traite de la Science de Finances</i> , Paris, 1909

C. ALTE SURSE INFORMAȚIONALE

1.	***	Constituția României 2003, forma republicată a Constituției din 1991, revizuită prin Legea nr. 429/2003 aprobată prin Referendum național, confirmat prin Hotărârea nr. 3 din 22 octombrie 2003 a Curții Constituționale.
2.	***	Directiva a IV-a europeană (78/660/EEC) privind conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți comerciale
3.	***	Legea contabilității nr.82/1991, cu modificările și completările ulterioare
4.	***	Legea din 24 ianuarie 1864 pentru Curtea de Conturi
5.	***	Legea din 31 iulie 1929 privind reorganizarea Înaltei Curți de Conturi
6.	***	Legea nr. 30 din 22 martie 1991 - (*actualizată*) privind organizarea și funcționarea controlului financiar și a Gărzii financiare
7.	***	Legea nr. 94 din 8 septembrie 1992, privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, cu modificările și completările ulterioare
8.	***	Legea nr. 99 din 26 mai 1999, privind unele măsuri pentru accelerarea reformei economice, cu modificările și completările ulterioare
9.	***	Legea privind finanțele publice nr.500 din 13 august 2002, cu modificările și completările ulterioare

10.	***	Legea nr. 672 din 19 decembrie 2002, privind auditul public intern, cu modificările și completările ulterioare
11.	***	Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
12.	***	Hotărârea nr. 720 din 10 octombrie 1991 privind aprobarea Normelor de organizare și exercitare a controlului financiar elaborate de Ministerul Economiei și Finanțelor
13.	***	Hotărârea nr. 495 din 23 mai 2007, privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală
14.	***	Hotărârea nr. 533 din 30 mai 2007, privind organizarea și funcționarea Gărzii Financiare
15.	***	Hotărârea nr. 1 din 4 februarie 2009 pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități
16.	***	Hotărârea nr. 109 din 18 februarie 2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală
17.	***	Hotărârea nr. 130 din 4 noiembrie 2010 pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități
18.	***	Ordonanță nr. 75 din 1 iunie 1999 (*republicată*) privind activitatea de audit financiar
19.	***	Ordonanța nr. 119 din 31 august 1999, privind controlul intern și controlul financiar preventiv.
20.	***	Ordinul MFP nr. 1.746 din 17 decembrie 2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității patrimoniului instituțiilor publice, a Planului de conturi pentru instituții publice și a Monografiei privind înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni
21.	***	Ordinul MFP nr. 38 din 15 ianuarie 2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern
22.	***	Ordinul MFP nr. 520 din 15 aprilie 2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității veniturilor bugetare
23.	***	Ordinul MFP nr. 1.487 din 30 octombrie 2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice și al persoanelor juridice fără scop patrimonial

24.	***	Ordonanța nr. 81 din 28 august 2003 privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe aflate în patrimoniul instituțiilor publice
25.	***	Ordonanța nr. 92 din 24 decembrie 2003 (*republicată*) privind Codul de procedură fiscală
26.	***	Ordinul MFP nr. 1.753 din 22 noiembrie 2004, pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv
27.	***	Ordinul MFP nr. 1.954 din 16 decembrie 2005 pentru aprobarea Clasificației indicatorilor privind finanțele publice
28.	***	Ordinul MFP nr. 889 din 24 iunie 2005 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aparatul de control financiar al statului din cadrul Ministerului Finanțelor Publice
29.	***	Ordinul MFP nr. 946 din 4 iulie 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial
30.	***	Ordinul MFP nr. 1.702 din 14 noiembrie 2005 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice
31.	***	Ordinul MFP nr. 1917 din 12 decembrie 2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia
32.	***	Ordinul MFP nr. 1.121 din 4 iulie 2006 privind aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară
33.	***	Ordinul MFP nr. 3.471 din 25 noiembrie 2008 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale aflate în patrimoniul instituțiilor publice
34.	***	Ordinul MEF nr. 3.512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile
35.	***	Ordinul MFP nr. 3.055 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene
36.	***	I.F.A.C.I - Norme profesionale de audit intern, elaborate de The Institute of Internal Auditors, www.cafr.ro
37.	***	Standarde de Audit Intern, elaborate de The Institute of Internal Auditors - I.I.T -www.cafr.ro

38.	***	Standardele internaționale de audit (ISA), elaborate de IFAC, www.cafr.ro
39.	***	IPSAS-Standarde internaționale pentru contabilitate publică, www.ifac.org/Bookstore/Publications/PublicAccounting

www.accaglobal.com

www.acis.ro

www.acp.ro

www.apdrp.ro

www.apia.org.ro

www.cafr.ro.

www.fasb.com

www.iasb.org

www.ifac.org

www.insee.ro

www.mfinante.ro

www.sapard.ro

www.ziare.ro

<http://epp.eurostat.cec.eu.int>