

**UNIVERSITATEA BABEȘ-BOLYAI
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI GESTIUNEA
AFACERILOR**

Domeniul de doctorat al tezei:contabilitate

REZUMAT TEZĂ DE DOCTORAT

**CONTRIBUȚII LA PERFEȚIONAREA
CONTABILITĂȚII ȘI AUDITULUI FONDURILOR
EUROPENE**

Conducător de doctorat,

Prof. univ. dr. MATIȘ DUMITRU

Doctorand:

Cioara (căs.Durgheu) Liliana Marcela

**Cluj Napoca,
2015**

Cuvinte cheie în limba română: contabilitate, fonduri structurale, ue, efecte economice, audit de sistem, audit de operațiuni, nereguli organizatorice, nereguli procedurale, nereguli de implementare

CUPRINS

LISTA TABELELOR ȘI FIGURILOR	i
LISTA ABREVIERILOR FOLOSITE ÎN LUCRARE	v
INTRODUCERE.....	1
METODOLOGIA CERCETĂRII UTILIZATĂ ÎN LUCRARE.....	5
Capitolul 1. ASPECTE CONCEPTUALE ȘI REGLEMENTARE REFERITOARE LA FONDURILE EUROPENE	14
1.1. Contextul european de apariție și dezvoltare a fondurilor structurale.....	14
1.2. Cadrul instituțional european de finanțare din instrumente structurale.....	17
1.3. Cadrul de reglementări comunitare aplicabil finanțărilor din Instrumente Structurale	21
1.4. Strategia României în ceea ce privește fondurile europene.....	22
1.4.1. Planul național de dezvoltare.....	23
1.4.2. Cadrul Strategic Național de Referință.....	30
1.5. Cadrul instituțional național de finanțare din Instrumente Structurale.....	34
1.6. Cadrul de reglementări naționale aplicabil finanțărilor din Instrumente Structurale	36
Capitolul 2. FONDURILE STRUCTURALE ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ ȘI ÎN ROMÂNIA ȘI EFECTELE LOR ECONOMICE	38
2.1. Fonduri structurale și convergență în cadrul Uniunii Europene.....	40
2.2. Fondurile europene și efectele lor economice	49
2.3. Finanțările europene în România.....	52
2.4. Impactul fondurilor structurale în economia României.....	63
Capitolul 3. PARTICULARITĂȚI PRIVIND ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ȘI AUDITULUI FONDURILOR EUROPENE	66
3.1. Contabilitatea specifică proiectelor finanțate din instrumente structurale prin prisma mecanismului financiar al acestora	66
3.1.1. Prefinanțare și rambursarea cheltuielilor.....	66
3.1.2. Eligibilitatea cheltuielilor	70
3.1.3. Evidența contabilă propriu-zisă.....	84
3.2. Organizarea activității de audit a Fondurilor europene	93
3.2.1. Cadrul teoretic și conceptual al auditului	93
3.2.2. Aspecte specifice organizării activității de audit pentru fondurile europene.....	96
3.2.3. Formele auditului aplicabil fondurilor europene	98
Capitolul 4. NEREGULI ÎN AUDITUL FONDURILOR STRUCTURALE ȘI DE COEZIUNE.....	108

4.1 Sistemul de management al neregulilor	108
4.2. Prezentarea rezultatelor prin prisma auditului de sistem.....	115
4.3. Analiza și interpretarea rezultatelor auditului de sistem	126
4.4. Prezentarea rezultatelor prin prisma auditului de operațiuni.....	127
4.5. Analiza și interpretarea rezultatelor auditului de operațiuni	139
CONCLUZII	149
BIBLIOGRAFIE	154
ANEXA 1. Analize spațiale descriptive.....	162
ANEXA 2. Analiza spațială a nivelului de convergență în Uniunea Europeană pe baza PIB-ului per capita și a indicelui dezvoltării umane.....	165
ANEXA 3. Efectele economice ale fondurilor structurale în țările Uniunii Europene	168

INTRODUCERE

În prezent, Uniunea Europeană parcurge o etapă de redefinire a identității și a coeziunii sale interne, în contextul necesității de a se afirma ca actor competitiv și dinamic într-o lume în continuă globalizare, dar și pe fundalul „digerării” celui de-al cincilea val al extinderii, început în 2004 cu zece state și finalizat prin aderarea României și a Bulgariei la 1 ianuarie 2007.

Uniunea se află, de asemenea, într-un proces de reconectare cu propriii cetățeni și de recâștigare a susținerii acestora pentru proiectul politic european pe baze care să corespundă preocupărilor lor, la începutul secolului XXI, percepute diferit față de cele de la jumătatea secolului trecut.

Uniunea trebuie să facă față provocării de a se adapta permanent schimbărilor generate de o serie de factori, atât interni (adâncirea integrării, în paralel cu extinderea, îmbătrânirea și scăderea populației, necesitatea adaptării instituțiilor Uniunii, eficiența, transparența și legitimitatea deciziei la nivel comunitar, comunicarea cu proprii cetățeni), cât și externi (criza mondială a resurselor naturale și de materii prime, competiția venind din partea celorlalți poli de putere, dar nu numai, amenințarea teroristă, amenințări care țin de mediul înconjurător, cum ar fi: schimbările climatice, dezastrele naturale, pandemii, etc.).

În concluzie, UE este o construcție în mișcare într-un context internațional caracterizat, la rândul său, de o dinamică accentuată.

Aceasta face ca profilul României să țină cont de oportunitățile existente, în scopul minimizării vulnerabilităților tipice unui stat nou membru UE, al promovării unor politici coerente, având ca obiectiv creșterea bunăstării cetățenilor români.

După un deceniu de reforme structurale, legislative și instituționale, de restructurare economică și socială în vederea pregătirii aderării, România trebuie să facă față unui context semnificativ schimbat și cu un nivel crescut de interdependențe între Statele Membre, care necesită un comportament strategic rațional și eficace.

În primul rând, aderarea la UE constituie oportunitatea și mijlocul de a spori calitatea vieții cetățenilor săi, alături de toți cetățenii europeni. Faptul că România era la data intrării în UE un stat membru cu un PIB pe cap de locuitor mult sub media europeană, accentuează nevoia de folosire eficientă a resurselor proprii și a fondurilor comunitare, de stimulare mai activă a investițiilor străine și autohtone.

România are astfel nevoie de menținerea pe o perioadă cât mai lungă a creșterii economice rapide, echilibrate și durabile, de instituții puternice și eficiente, de un sistem legislativ coerent și de un sistem fiscal predictibil.

Din perspectiva convergenței, cadrul macro-economic are rolul de a susține durabilitatea creșterii economice, inclusiv prin finanțarea dezvoltării infrastructurilor fizice și a capitalului uman.

Asigurarea cadrului macroeconomic stabil pentru perioada 2007- 2013 a reprezentat un obiectiv fundamental, caracterizat prin intensificarea procesului de corelare a politicilor existente și implementarea noilor politici, continuarea consolidării fiscale, a procesului dezinflaționist și a nivelului deficitului bugetar, conform cerințelor Uniunii.

Politicile monetară, bugetară și fiscală, precum și pregătirea pentru aderarea la zona Euro vor fi astfel subsumate logicii unei programări bugetare multianuale care să aloce resursele necesare pentru sectoarele cheie (inclusiv prin dezvoltarea parteneriatelor public-privat) și să raționalizeze cheltuielile, avându-se în vedere principiul subsidiarității.

Absorbția fondurilor comunitare constituie un obiectiv în sine al strategiei post-aderare, ținând cont de contribuția însemnată pe care aceste fonduri o vor avea la recuperarea decalajelor față de nivelul de dezvoltare din statele membre UE. Accesul la aceste resurse financiare prin politica europeană de coeziune reprezintă unul dintre principalele beneficii economice.

Pentru a deveni beneficiar net al fondurilor comunitare, România trebuie să asigure un grad de absorbție cât mai ridicat al acestora. Fondurile pe care România le va primi de la UE sunt potențiale, pe când contribuția la bugetul comunitar este certă și reprezintă o obligație asumată ca stat membru.

Complementar cu fondurile comunitare, resursele bugetare ale statului și cele atrase din mediul privat sunt angajate pe direcțiile prioritare de dezvoltare.

Programele de finanțare nerambursabile au mobilizat două ramuri ale științelor economice – contabilitatea și auditul- pentru că ambele sunt garantul unei bune îndepliniri de către țara noastră dar și de către autoritățile publice a angajamentelor pe care și le-au asumat.

Conștienți fiind de implicațiile pe care le are prezenta temă de cercetare în organizarea și conducerea contabilității și mai apoi în exercitarea controlului privind modul de utilizare a resurselor dar și a certificării realității consemnate în situațiile financiare, suntem convinși că aceasta constituie primul pas în cercetarea care își propune ca obiective studiarea simplistă dar realistă a modului în care o finanțare nerambursabilă se transformă în active sau pasive așa

încât fiecare pas al finanțării nerambursabile să își găsească locul în situațiile financiare care reprezintă garantul îndeplinirii obiectivelor propuse de către acestea.

Contabilitatea și auditul au apărut în cadrul unor civilizații foarte diferite și foarte îndepărtate unele de altele din punct de vedere istoric și geografic. Dacă o incursiune în istoria contabilității releva utilitatea teoretică și practică a acestei discipline de studiu, în aceeași măsură este de așteptat ca studiul evoluției auditului financiar să pună în evidență o traiectorie de dezvoltare impusă de necesitățile practice.

În lucrarea de față identificarea ariei de studiu a pornit de la frământările existente la nivelul țării noastre încă din perioada de preaderare la Uniunea Europeană. Cu atât mai mult după momentul aderării, țara noastră a făcut și face în continuare eforturi de a răspunde cât mai bine cerințelor acquis-ului comunitar. În acest context, regăsim politica de coeziune economică și socială (PCES) derulată la nivelul UE prin intermediul căreia se urmărește reducerea disparităților de dezvoltare economică și socială între statele membre/regiunile UE; îmbunătățirea funcționării Pieței unice; promovarea dezvoltării stabile și durabile a UE.

Alegerea temei de cercetare din contextul extrem de vast al acestei politici europene este o adevărată provocare. Am pornit astfel de la obiectivele PCES care se implementează la nivelul statelor membre cu ajutorul Fondurilor structurale și de coeziune, sau a fondurilor europene, cum le numim pe scurt. Deoarece și țara noastră a accesat aceste fonduri în exercițiul 2007-2013 și privește cu încredere spre noul orizont de fonduri europene 2014-2020, ne-am gândit că ar fi o temă de cercetare interesantă și în același timp folositoare, aprecierea modului de gestionare a acestor fonduri și formularea de opinii în sprijinul îmbunătățirii gradului de absorbție a fondurilor europene pe viitor. Iar, instrumentele cu ajutorul cărora considerăm că este cel mai potrivit de realizat acest obiectiv sunt contabilitatea și auditul deoarece considerăm că ambele sunt garantul unei bune îndepliniri de către țara noastră dar și de către autoritățile publice a angajamentelor pe care și le-au asumat.

Alegerea modalităților de cercetare, precum și formularea planului, colectarea datelor și informațiilor, analiza și interpretarea datelor, precum și expunerea rezultatelor se particularizează pe fiecare capitol în parte în funcție de temele abordate.

Datorită varietății și complexității aspectelor abordate am recurs la mai multe metode și tehnici, perspectiva de cercetare fiind atât una fundamentală cât și una aplicativă, atât una descriptivă, cât și una explicativă, atât una calitativă, cât și una cantitativă.

Ca variantă de analiză a conținutului am utilizat-o pe cea denumită ca fiind „orientată spre înțeles” (Smith, 2006:148), din acest punct de vedere având astfel, o cercetare de tip fenomenologic.

Tehnica de culegere a datelor este una directă, respectiv observația (observarea). Concret, colectarea datelor și a informațiilor s-a efectuat prin documentare. Documentele folosite au fost în mare parte cele primare deoarece acest domeniu de studiu, al fondurilor europene nu are un fundament științific foarte bogat, însă unul reglementar da.

Pornind de la afirmația academicianului Ionel Haiduc potrivit căreia „cercetarea fundamentală este, în primul rând, sursă de cunoștințe noi, cercetarea fundamentală este școală, este sursă de prestigiu pentru țările, comunitățile și instituțiile care o cultivă, dar și pentru indivizi (cercetători)” (Haiduc, 2009:22), cu ajutorul cercetării economice fundamentale am urmărit clarificarea bazelor teoretice atât pentru ansamblul conceptelor specifice fondurilor europene cât și pentru contabilitatea și auditul acestora.

Astfel în capitolul 1, perspectiva noastră a fost mai degrabă una descriptivă pentru cunoașterea elementară pe baza identificării și relatării aspectelor reglementare și instituționale care creionează întregul ansamblu de apariție și dezvoltare a fondurilor europene, motivând totodată necesitatea și utilitatea acestora. De asemenea am folosit și o abordare calitativă prin colectarea de informații din literatură sau din legislație pe baza cărora am formulat prezentări coerente, opinii și generalizări pe baza inducției.

Capitolul 2 face trecerea de la analiza calitativă la cea cantitativă. Pentru a putea evalua mai bine erorile și problemele întâlnite în aplicarea contabilității și auditului fondurilor europene, se cere mai întâi, o evaluare a implementării acestora la nivelul Uniunii Europene, în general, iar apoi la nivelul țării, în special. Având în vedere că partea teoretică a fost construită de la general la particular, aceeași abordare a fost aplicată și în cazul studiului practic. Astfel, pornind de la obiectivele majore ale etapei de finanțare 2007 – 2013, am căutat să evaluăm proporția în care acestea au fost atinse. Acesta este un pas extrem de important în atingerea scopului acestei cercetări, deoarece poate evidenția unde anume au fost probleme în aplicarea fondurilor europene. Este, deci, o sursă de informații vitală pentru desfășurarea ulterioară a cercetării de față. Metodele cantitative folosite aparțin spectrului econometric, pe două paliere, spațial și panel.

Evaluarea efectelor fondurilor structurale asupra economiilor țărilor membre ale Uniunii Europene și asupra economiei românești s-a făcut în capitolul 2 luând în considerare interdependențele spațiale care există între ele. De aceea, s-au folosit metode și tehnici aparținând statisticii și econometriei spațiale (vezi Mare, 2014, Dall'Erba & Le Gallo, 2008). Pentru această parte s-a folosit soft-ul de analiză spațială OpenGeoDa, varianta 1.0.

În capitolul 3, metoda calitativă ne-a ajutat să desprindem aspectele conceptuale și de tratament referitoare la contabilitate și audit, în general, respectiv la contabilitatea și auditul

fondurilor europene în special. Perspectiva noastră a fost în acest capitol, mai degrabă una explicativă deoarece am urmărit descoperirea relațiilor cauzale între contabilitate și mecanismul financiar al fondurilor europene, respectiv între reglementările de natură financiară atât de la nivel comunitar, cât și național și aportul auditului fondurilor europene la respectarea acestora. Prin aceste relații urmărim verificarea enunțurilor avansate anterior și favorizăm predicția.

În final, pentru ca ipotezele elaborate fundamental să nu rămână doar niște informații în „biblioteca” (banca de date) de soluții teoretice și pentru a vedea de unde au apărut problemele evidențiate în capitolul 2, am căutat în capitolul 4 să implementăm practic valențele auditului fondurilor europene cu ajutorul cercetării economice aplicative. Am dorit, așadar să testăm dacă scopul și obiectivele auditului de sistem și a auditului de operațiuni sunt urmărite și respectiv îndeplinite de către “actorii” implicați într-o astfel de misiune. În acest sens am recurs la o abordare cantitativă, rațională de măsurare a gradului de îndeplinire a obiectivelor propuse de către misiunile de audit, cuantificate prin prisma neregulilor constatate la nivelul Organismelor Intermediare și a Autorităților de Audit de la nivelul celor 7 Programe operaționale implementate de țara noastră în perioada 2007-2013.

Sinteză Capitolul 1

ASPECTE CONCEPTUALE ȘI REGLEMENTARE REFERITOARE LA FONDURILE EUROPENE

Acest capitol a urmărit cunoașterea elementară pe baza identificării și relatării aspectelor reglementare și instituționale care creionează întregul ansamblu de apariție și dezvoltare a fondurilor europene, motivând totodată necesitatea și utilitatea acestora.

Uniunea Europeană este o uniune economică și politică, dezvoltată în Europa, ce este compusă în prezent din 28 de state. Această uniune de țări aflate în diverse stadii de dezvoltare a impus în timp, pe măsura aderării de noi state și a adâncirii disparităților economice și sociale, o politică de convergență care să urmărească reducerea diferențelor dintre nivelurile de dezvoltare a diferitelor regiuni.

În acest context, își găsește locul Politica de Coeziune Economică și Socială (PCES). Astfel, PCES reprezintă politica fundamentală a Uniunii Europene prin intermediul căreia se urmărește reducerea disparităților de dezvoltare economică și socială între statele membre/regiunile UE; îmbunătățirea funcționării Pieței unice; promovarea dezvoltării stabile și durabile a UE. Acestei politici îi este alocat 1/3 din bugetul UE.

Obiectivele de intervenție ale PCES sunt:

- Convergență – pentru regiunile unde PIB/locuitor este sub 75% din media UE;
- Competitivitate regională și ocuparea forței de muncă – pentru regiunile care nu sunt eligibile pentru obiectivul Convergență;
- Cooperare teritorială europeană – pentru regiuni, județe și zone transnaționale. (Regulamentul CE 1083/2006, art. 3).

Mijloacele financiare prin care se implementează PCES se numesc Instrumente Structurale și cuprind: Fondurile Structurale (Fondul European de Dezvoltare Regională și Fondul Social European), și Fondul de Coeziune. Aceste 3 fonduri sunt cunoscute sub denumirea generică de Fonduri Structurale și de Coeziune (FSC).

Fondurile structurale și de coeziune contribuie, fiecare la realizarea celor trei obiective, astfel:

- obiectivul de convergență este finanțat din Fondul European de Dezvoltare Regională (FEDR), Fondul Social European (FSE) și Fondul de Coeziune (FC);

- obiectivul de competitivitate regională și ocuparea forței de muncă este finanțat din Fondul European de Dezvoltare Regională (FEDR), Fondul Social European (FSE);
- obiectivul de cooperare teritorială europeană este finanțat din Fondul European de Dezvoltare Regională (FEDR).

Asistența financiară nerambursabilă în cadrul Politicii de Coeziune Economică și Socială a Uniunii Europene se acordă României prin Fondurile Structurale și de Coeziune în cadrul obiectivelor „Convergență” și „Cooperare teritorială europeană”.

Documentele de programare care stau la baza implementării FSC la nivel național sunt: Planul Național de Dezvoltare 2007-2013 (PND), Cadrul Strategic Național de Referință 2007-2013 (CSNR) și Programele Operaționale (PO).

Pentru accesul la Fondurile Structurale și de Coeziune ale Uniunii Europene, România a elaborat Planul Național de Dezvoltare 2007-2013, pe baza strategiilor sectoriale de dezvoltare și a strategiei naționale de dezvoltare regională, realizându-se astfel o programare a dezvoltării economice și sociale a țării, similară celei realizate de statele membre ale UE. (Fondurile structurale și de coeziune 2007-2013-îndrumar).

Sinteză Capitolul 2

FONDURILE STRUCTURALE ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ ȘI ÎN ROMÂNIA ȘI EFECTELE LOR ECONOMICE

Fiecare stat care a aderat la Uniunea Europeană a beneficiat de fondurile structurale. Tocmai de aceea, capitolul de față își propune să evalueze sumele absorbite de statele membre și de România și impactul acestora asupra economiilor naționale. Aceasta, deoarece scopul declarat al acestor finanțări a fost de a reduce disparitățile care există între statele și regiunile Uniunii Europene, având ca și consecință directă un proces de convergență mai rapid. Principial, deci, beneficiarii principali ai acestor fonduri ar fi trebuit să fie regiunile mai sărace, astfel încât ele să fie susținute în procesul lor de diminuare a diferențelor față de regiunile mai bogate. De la apariția acestor fonduri au fost făcute numeroase studii, pe diverse etape în dezvoltarea Uniunii Europene. Interesant este însă că ele pun în evidență, încă de la începuturile finanțărilor europene, un efect mult mai slab ca intensitate decât cel așteptat (Dall'erba & Le Gallo, 2003) sau chiar lipsa efectivă a unui proces vizibil de convergență (Rodríguez-Pose & Fratesi, 2004). Folosind metodologii de analiză diferite, studiile din acest spectru subliniază faptul că o mare parte a sumelor alocate au fost folosite în infrastructură și nu în mediul economic efectiv. Acesta ar putea fi unul dintre principalele motive care au dus la ”eșecul” atingerii scopului final, pentru că investițiile în infrastructură nu generează rezultate semnificative (Rodríguez-Pose & Fratesi, 2004). Într-o altă grupă de studii, cum sunt cele făcute de Mare et al. (2013) și Litan et al. (2013) pe România este evidențiat prin metode econometrice spațiale în primul caz, respectiv prin analize de panel în cel de al doilea, un aspect extrem de important – beneficiarii principali ai fondurilor structurale nu sunt în realitate regiunile sărace, pentru care au fost, de fapt, constituite aceste fonduri. În principiu, aceste fonduri sunt accesate tot de regiunile mai bogate, pentru că ele au, printre altele, capacitatea de susținere a contribuției beneficiarului.

Scopul acestui capitol este de a evalua la nivelul Uniunii Europene sumele avansate prin fondurile structurale (atât valoric, cât și ca grad de absorbție) și impactul pe care acestea l-au avut în economiile receptoare, pe de o parte, dar și la nivelul Uniunii, pe de altă parte. În ce măsură acestea și-au atins scopul de a crește gradul de convergență între țările Uniunii Europene, pe de o parte, și de a crește competitivitatea lor pe plan internațional, în special prin susținerea forței de muncă. Ideea a pornit de la faptul că opiniile în acest sens sunt foarte diferite (Katsarova, 2013). Părțile următoare ale acestei lucrări vor analiza mai în detaliu

problematica fondurilor europene din perspectiva contabilității și auditului acestora, cu accente pe România. Evaluând impactul lor în economiile naționale, problema se pune dacă diversele probleme apărute puteau fi soluționate prin procese de auditare la nivel de proiect de o mai bună calitate. Creșterea eficienței procedurii de audit ar putea genera un impact mai mare în economie (o eficiență mai ridicată a utilizării fondurilor)?

Analizele conduse în capitolul de față au relevat faptul că la nivelul Uniunii Europene există un proces de convergență, însă acest nu este condiționat de rata de absorbție sau de sumele efective utilizate de fiecare stat membru în parte. Mai degrabă, scopul pentru care au fost constituite fondurile europene structurale este atins printr-un simplu proces de contagiare și difuziune, bazat pe conexiunile strânse dintre statele membre. Efectele nu se resimt imediat în economiile naționale decât material, prin creșterea nivelurilor PIB-ului per capita.

Sinteză Capitolul 3

PARTICULARITĂȚI PRIVIND ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ȘI AUDITULUI FONDURILOR EUROPENE

În acest capitolul am analizat aspectele conceptuale și de tratament referitoare la contabilitate și audit, în general, respectiv la contabilitatea și auditul fondurilor europene în special. Perspectiva noastră a fost în acest capitol, mai degrabă una explicativă deoarece am urmărit descoperirea relațiilor cauzale între contabilitate și mecanismul financiar al fondurilor europene, respectiv între reglementările de natură financiară atât de la nivel comunitar, cât și național și aportul auditului fondurilor europene la respectarea acestora.

Potrivit prevederilor Regulamentul CE 1083/2006, statele membre trebuie să ia măsurile adecvate pentru a garanta buna funcționare a sistemelor lor de gestiune și de control. În acest scop, art (63) al reglementării amintite mai înainte, prevede necesitatea desemnării unei autorități de gestionare unică pentru fiecare program operațional, precum și necesitatea precizării responsabilităților și funcțiilor Autorității de Audit.

Contabilitatea unui proiect trebuie să reflecte atât cheltuielile eligibile cât și cheltuielile neeligibile. Nu este recomandat să fie incluse în contabilitatea proiectului alte cheltuieli ocazionate de implementarea acestuia care au fost susținute din bugetul propriu, dar care nu au fost luate în considerare la întocmirea bugetului proiectului.

Nu putem încheia o discuție referitoare la organizarea contabilității fără a discuta despre **documentele contabile**, respectiv documentele justificative financiar-contabile pe baza cărora se înregistrează în contabilitate cheltuielile efectuate în cadrul proiectului. Aceste documente trebuie păstrate în original la departamentul financiar-contabil sau de către contabilul organizației.

Toate documentele trebuie păstrate de regulă pentru o perioadă de minim 5 ani de la finalizarea Programului Operațional din care a fost finanțat proiectul. Pot exista însă și alte precizări referitoare la perioada obligatorie de păstrare a documentelor contabile, în contractul de finanțare.

În ceea ce privește stadiul implementării și înființării funcțiilor de control, management financiar și audit aplicate asupra fondurilor comunitare în cadrul agențiilor de implementare, s-a procedat la:

- organizarea controlului financiar preventiv propriu, care este organizat și exercitat asupra tuturor proiectelor de operațiuni de către persoane autorizate în acest sens, în sfera răspunderii manageriale. Controlul financiar preventiv delegat este organizat și exercitat de către Ministerul Finanțelor Publice, prin corpul controlorilor delegați, în toate agențiile de implementare a fondurilor comunitare.
- aplicarea procedurilor de audit public intern pentru acele instrumente financiare de pre și post aderare.
- înființarea Autorității de Audit de pe lângă Curtea de Conturi, cu atribuții în auditarea fondurilor acordate României de Uniunea Europeană, ce are atribuții, respectiv proceduri de lucru proprii.

Sinteză Capitolul 4

NEREGULI ÎN AUDITUL FONDURILOR STRUCTURALE ȘI DE COEZIUNE

Sistemul de management al neregulilor semnifică totalitatea instituțiilor / organizațiilor naționale și europene implicate în procesul de prevenire, detectare, semnalare, investigare, raportare și monitorizare a neregulilor și de recuperare a sumelor plătite nejustificat, precum și relațiile stabilite între acestea în derularea acestui proces.

Managementul neregulilor este un proces participativ ce presupune starea de alertă permanentă și contribuția următorilor actori în procesul de gestiune a fondurilor:

- Beneficiarii
- Organismele intermediare
- Autoritățile de Management
- Autoritatea de Certificare și Plată
- Autoritatea de Audit
- Departamentul de Luptă Antifraudă
- Departamentul Național Anticorupție
- Curtea de Conturi Europeană
- Oficiul European de Luptă Antifraudă

Pentru îndeplinirea obiectivului nostru, respectiv acela de detectare a erorilor întâlnite la nivelul programelor operaționale, cu ajutorul misiunilor de audit desfășurate de către Autoritatea de Audit, am analizat Rapoartele publice anuale ale Curții de Conturi a României, la secțiunea *Auditul public extern desfășurat de Autoritatea de Audit*, pe perioada 2008-2012 și am efectuat o structurare a rezultatelor acestor misiuni, pe 3 paliere, prin prisma **auditului de sistem**:

- 1) **Nereguli organizatorice/administrative** referindu-ne aici la aspecte de natură precontractuală, respectiv la nereguli întâlnite în procesul de evaluare a proiectelor, nereguli în organizarea și funcționarea Autorităților de Management și a

Organismelor Intermediare, precum și lacune/scăpări la nivelul reglementărilor emise de către Autoritățile de Management de la nivelul Programelor Operaționale.

- 2) **Nereguli procedurale** acestea sesizând cazurile de nerespectare/încălcare a diverselor prevederi legale, pornind de la legislația comunitară și pâna la nivelul unor proceduri emise de către Autoritățile de management de la nivelul programelor operaționale
- 3) **Nereguli de implementare**, după cum ne spune și denumirea, surprind aspecte legate de implementarea efectivă a proiectelor, negestionate corect fie de către beneficiari, fie de către Autoritățile de management sau Organismele intermediare.

Rezultatele acestor misiuni referitoare la neregulile constatate sunt prezentate în tabelul 9, după cum urmează:

Tabelul 9. Numărul neregulilor pe PO în perioada 2008-2012

PO	2008			2009			2010			2011			2012		
	NO	NP	NI	NO	NP	NI	NO	NP	NI	NO	NP	NI	NO	NP	NI
POSCCE	7			4			6			6			9		
	2	5	0	1	2	1	0	4	2	3	2	1	4	1	4
POR	14			4			6			1			3		
	5	3	6	4	0	0	1	3	2	0	0	1	0	0	3
POSM	17			7			8			6			5		
	10	5	2	1	6	0	4	3	1	1	4	1	2	2	1
POST	-			5			4			3			6		
	-	-	-	2	2	1	1	1	2	0	1	2	0	1	5
POSDRU	-			6			11			12			16		
	-	-	-	4	1	1	5	4	2	2	4	6	1	2	13
PODCA	5			3			3			3			4		
	4	1	0	1	2	0	0	1	2	1	0	2	0	0	4
POAT	4			-			-			2			4		
	4	0	0	-	-	-	-	-	-	1	1	0	0	2	2

NO- nereguli organizatorice, NP – nereguli procedurale, NI – nereguli de implementare

Sursa: Proiecția autoarei

Din analiza acestor date, observăm că în afară de 2 programe operaționale, respectiv POR și POSM, la nivelul celorlalte 5 programe operaționale, neregulile au crescut pe măsură ce timpul a trecut. În încercarea de a oferi o explicație, formulăm 2 ipoteze posibile:

Ipoteza 1: Pe de o parte ne-am aștepta ca aceste nereguli să scadă pe măsură ce dobândim experiență în implementarea fondurilor, respectiv pe măsură ce misiunile de audit au fost tot

mai multe de la un an la altul (*a se vedea Tabelul nr. 2 – Evoluția misiunilor de audit*). Ne permitem să sesizăm, astfel, o slăbiciune în sistemul de audit al fondurilor europene, în sensul că acesta este preocupat doar de constatarea neregulilor și nu urmărește și aplicarea de la un an la altul a corecțiilor care se impun.

Ipoteza 2: Pe de altă parte, am putea emite ipoteza că este oarecum firesc ca aceste nereguli să crească pe măsură ce sunt atrase tot mai multe fonduri (*a se vedea Tabelul nr. 3 – Evoluția Gradului de contractare a fondurilor și a plăților către beneficiari*) tot mai diversificate, tot mai de amploare.

În acest context, considerăm că cel puțin unul dintre obiectivele misiunilor de audit și anume acela de „urmărire a modului de implementare de către entitățile auditate a recomandărilor formulate de către Autoritatea de Audit în cadrul misiunilor anterioare” nu este îndeplinit.

În cazul **auditului de sistem**, rezultatele neregulilor constatate cu ajutorul misiunilor de audit desfășurate de către Autoritatea de Audit, din analiza Rapoartele publice anuale ale Curții de Conturi a României, la secțiunea *Auditul public extern desfășurat de Autoritatea de Audit*, pe perioada 2008-2012 sunt prezentate în tabelul 46, și fac referire la:

Figura 46. Lista celor mai frecvente nereguli

N1 Utilizarea eronată „experiența experților”

N2 Nerespectare principiului achiziției publice

N3 Conflict de interese

N4 Încălcarea „circumstanțelor imprevizibile”

N5 Încălcarea condițiilor de achiziție BLS

N6 Nerespectarea condițiilor de eligibilitate

N7 Deficiențe privind Salariile și onorariile

N10 Alte nereguli

Sursa: Proiecția autoarei

După cum am sesizat și în analiza rezultatelor auditului de sistem, și în acest caz, al auditului de operațiuni, observăm că neregulile cu ponderea cea mai însemnată se repetă, continuu de la un an la altul. Desigur, observăm și faptul că unele nereguli, cum este și cazul N1 care în

anul 2009 este în fruntea clasamentului, în 2010 scade masiv, urmând ca în 2011 și 2012 să nu mai pară deloc, cel puțin nu în Rapoartele publice ale Curții de Conturi, pe care noi le-am analizat și de unde am preluat informațiile. Cu toate acestea, neregulile cele mai frecvente de la nivelul achizițiilor publice, în special, persistă, acest lucru motivându-ne să concluzionăm că forța coercitivă a misiunilor de audit nu acționează potrivit, neurmărindu-se modul de implementare de către entitățile auditate a recomandărilor formulate de către Autoritatea de Audit în cadrul misiunilor anterioare.

Considerăm că dacă misiunile de audit ar fi pus un accent mai mare și pe urmărirea aplicării recomandărilor formulate în misiunile anterioare, multe din neregulile sesizate nu ar fi fost repetate. De asemenea, considerăm că semnalele de alarmă trase prin misiunile de audit trebuie să își găsească ecou și în reglementările naționale, care trebuie îmbunătățite, actualizate și adaptate permanent pentru a se evita orice interpretare greșită a acestora.

CONCLUZII

Fondurile europene au fost gândite cu scopul de a ajuta statele membre să reducă disparitățile dintre ele. Deci beneficiarii neîși ai acestora ar fi trebuit să fie statele cele mai sărace. Analizele derulate au evidențiat însă faptul că tocmai cele mai dezvoltate țări, cum ar fi Germania, au absorbit sumele cele mai însemnate. Acesta este rezultatul returnat de analiza spațială pe baza hărților. Mai mult, tocmai Grecia, care a absorbit sumele cele mai mari dintre țările mai nou intrate a fost cea mai lovită de criza internațională, punând în pericol stabilitatea Uniunii Europene, în general, și pe cea a Zonei Euro în special. O evaluare a efectelor fondurilor structurale și a implicațiilor lor economice este foarte importantă în discutarea problemelor legate de misiunile de audit pe aceste fonduri. Aceasta, deoarece, fondurile structurale trebuie considerate împreună cu obiectivele declarate ale acestor programe. Este important de văzut dacă aceste obiective au fost îndeplinite și în ce măsură. Dacă nu, cât din eșec se datorează diverselor erori ce pot să apară, evident, cu accentul pus în cadrul acestei cercetări pe problematica auditului fondurilor europene.

Două obiective majore au fost considerate în cadrul acestei analize – convergența și piața muncii. Literatura de specialitate evaluează cel dintâi aspect folosind, în general, ca proxy PIB-ul în varianta per capita. Pornind de la această idee, cercetarea de față extinde analiza prin considerarea și a altor aspecte mai puțin materiale care pot furniza detalii legate de nivelul de trai și de intensitatea procesului de reducere a discrepanțelor în cadrul Uniunii. Astfel, utilizând tehnici econometrice spațiale și de panel, nivelul de convergență indus de fondurile europene a fost studiat atât asupra PIB-ului pe locuitor, cât și asupra indicelui dezvoltării umane. Acesta din urmă este construit prin utilizarea atât de aspecte monetare, cât și de aspecte calitative, mai greu de cuantificat. Scopul utilizării acestui indicator a fost de a vedea dacă influența fondurilor structurale se manifestă pe termen scurt și asupra calității vieții, nu doar asupra creșterii PIB-ului.

Rezultatele obținute în capitolul 2 arată clar o sensibilitate mai ridicată a PIB-ului în fața sumelor utilizate și a ratei de absorbție, în comparație cu indicelui dezvoltării umane. Deci efectele monetare se întrevăd imediat, însă îmbunătățirea efectivă la nivel calitativ are loc doar ulterior și cu o intensitate mult redusă.

O altă explicație este strâns legată de tema cercetării de față și se referă la o incorectă utilizare a fondurilor europene, fapt care poate influența negativ atingerea scopului lor final. În ce măsură misiunile de audit au descoperit erori, care au fost tipurile lor și în ce măsură aceste

erori au fost considerate în implementarea ulterioară a programelor finanțate din fonduri structurale.

Concluziile desprinse de analizele globale au deschis calea analizei de bază a acestei cercetări – evaluarea fondurilor structurale prin prisma procedurilor de audit. Astfel, ideea pe care s-a mers a fost faptul că dacă fondurile structurale nu au fost folosite corect, o procedură de audit performantă ar trebui să descopere acest lucru. Dacă nici misiunea de audit nu relevă sursa erorilor, înseamnă că și aceasta se derulează cu erori care se cere a fi găsite și înlăturate.

Pentru îndeplinirea acestor deziderate, Curtea de Conturi a României, prin Autoritatea de Audit exercită misiuni de audit prin intermediul cărora „veghează” asupra respectării de către instituțiile implicate în gestionarea fondurilor structurale și de coeziune a legislației comunitare, a legislației naționale, a prevederilor contractuale, etc. Între atribuțiile AA regăsim și atenția noastră se concentrează mai mult pe urmărirea modului de implementare de către entitățile auditate a recomandărilor formulate de către AA în cadrul misiunilor anterioare.

Analizând Rapoartelor publice anuale ale Curții de Conturi a României pe perioada 2008-2012, am constatat că cele mai multe dintre nereguli persistă, se repetă de la un an la altul, acesta fiind un argument în favoarea susținerii primei ipoteze. Un alt argument în favoarea primei ipoteze vine tocmai din structurarea neregulilor pe cele 3 paliere. Astfel, considerăm că ar fi firesc ca pe măsura trecerii timpului și a dobândirii experienței în gestionarea fondurilor nerambursabile, cel puțin la nivelul NO și NP neregulile să scadă de la un an la altul. Dar, lucrurile nu stau așa, chiar dacă pe anumite PO se sesizează la un moment dat o tentativă de scădere, în ultimii 2 ani se revine pe scară ascendentă, iar la nivelul NI tendința este clar de creștere pe toate PO.

În acest context, considerăm că cel puțin unul dintre obiectivele misiunilor de audit și anume acela de „urmărire a modului de implementare de către entitățile auditate a recomandărilor formulate de către Autoritatea de Audit în cadrul misiunilor anterioare” nu este îndeplinit.

După cum am sesizat și în analiza rezultatelor auditului de sistem, și în acest caz, al auditului de operațiuni, am observat că neregulile cu ponderea cea mai însemnată se repetă continuu de la un an la altul. Desigur, am observat și faptul că unele nereguli, cum este și cazul N1 care în anul 2009 era în fruntea clasamentului, în 2010 scade masiv, urmând ca în 2011 și 2012 să nu mai pară deloc. Cu toate acestea, neregulile cele mai frecvente în special de la nivelul achizițiilor publice, persistă, acest lucru motivându-ne să concluzionăm că forța coercitivă a

misiunilor de audit nu acționează potrivit, neurmărindu-se modul de implementare de către entitățile auditate a recomandărilor formulate de către AA în cadrul misiunilor anterioare.

Ceea ce dorim, însă, să subliniem noi prin acest studiu nu este nici o critică la adresa reglementărilor, nici un reproș la nivelul beneficiarilor, ci o remarcă pe linia atribuțiilor auditului de la nivelul FSC. Ca sugestii de îmbunătățire a activității de audit, considerăm absolut necesară desfășurarea misiunilor de audit în perioada de implementare a proiectelor și într-un mod corespunzător, nu pe grabă, nu fără formularea unor sugestii de corectare, de îmbunătățire a activității de implementare a FSC, aspect benefic tuturor părților implicate.

O altă recomandare este de uniformizare a modalităților de înregistrare a datelor și de raportare a lor. Se cere o standardizare a întregului proces dacă se dorește eficientizarea utilizării fondurilor structurale europene. Pentru că doar în acest mod rezultatele pot fi urmărite și corectate greșelile, corelat cu misiunile de audit.

Limite și perspective ale cercetării

Limitele cercetării constau în faptul că partea de cercetare științifică este destul de precară în acest domeniu. Primează cercetarea reglementară, iar aceasta are de cele mai multe ori un grad de efemeritate și interpretabilitate foarte ridicat. De asemenea, sursele de informare, fie ele site-uri oficiale sau rapoarte ale instituțiilor abilitate să vegheze la buna desfășurare și implementare a FSC, conțin uneori informații diferite și implicit derutante.

O altă limită foarte importantă este legată de lipsa datelor în ceea ce privește sumele absorbite, utilizate, etc în România. Înafara statisticilor oficiale ale Uniunii Europene, datele naționale pe cele 7 mari tipuri de proiecte sunt raportate de fiecare autoritate într-un alt format, ceea ce face imposibilă compararea lor sau utilizarea lor comună în analize. Astfel, modul și proporția în care obiectivele sunt, întradevăr, atinse prin aceste proiecte nu poate fi evaluat. Intervenția autorităților ar trebui, deci, să apară în primul rând în uniformizarea modului de raportare a rezultatelor.

Perspectivă cercetării ar fi de continuare a studiului neregulilor, erorilor și slăbiciunilor de la nivelul Curții de Conturi Europene, pentru a verifica dacă ceea ce se întâmplă în România din acest punct de vedere este valabil la nivelul întregii UE. De asemenea, am dori să realizăm un studiu prin care să urmărim dacă reglementările în domeniul achizițiilor publice, de exemplu, pentru că aici am sesizat cele mai multe și mai persistente nereguli, țin cont de sesizările AA. Cu alte cuvinte, am dori să verificăm dacă există o corelație între modificările legislative, destul de dese, și sesizările auditului de sistem și de operațiuni, deoarece nu de puține ori cauza neeligibilității unor cheltuieli a fost înțelegerea și/sau interpretarea greșită de către cei implicați în implementarea FSC a legislației comunitare și naționale.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVA

Boulescu Mircea, *Auditul Financiar: Repere Normative Naționale*, București, Economica, 2003

Boulescu Mircea, *Auditul Sistemelor Informatice Financiar- Contabile*, București, Tribuna Economică, 2005

Colasse B., *Gestion financière de l'entreprise – problématique, concepts et methodes*, P.U.F., Paris, 1987

Mare Codruta, *Scenarios and Perspectives Regarding the Euro Introduction on the Romanian Market*, 2010, publicată online la adresa: <http://hdl.handle.net/10077/3485>

Pitulice M., Pitulice C., *Auditul proiectelor finanțate din fonduri europene - delimitări legislative și raționament profesional* în Revista Audit Financiar, nr. 6/2009

Tiron T.A., Fulop M., Cîrstea A., Iosivan R., Covaciu L., Costea A., *Fundamentele auditului financiar*, Editura Accent, Cluj Napoca

Curtea de Conturi a României, Autoritatea de audit, *Manual de audit pentru fonduri structurale și de coeziune - perioada de programare 2007-2013*

Curtea de Conturi a României, *Raportul public pe anul 2008*

Curtea de Conturi a României, *Raportul public pe anul 2009*

Curtea de Conturi a României, *Raportul public pe anul 2010*

Curtea de Conturi a României, *Raportul public pe anul 2011*

Curtea de Conturi a României, *Raportul public pe anul 2012*

Curtea de Conturi Europeană, *Raportul anual de activitate pentru anul 2008*

Curtea de Conturi Europeană, *Raportul anual de activitate pentru anul 2009*

Curtea de Conturi Europeană, *Raportul anual de activitate pentru anul 2010*

Curtea de Conturi Europeană, *Raportul anual de activitate pentru anul 2011*

Curtea de Conturi Europeană, *Raportul anual de activitate pentru anul 2012*

Guvernul României, *Raportul Strategic Național 2012 privind implementarea Fondurilor Structurale și de Coeziune*

Government of Romania, National Reform Programme 2011-2013

Guvernul României, *Raportul Strategic Național 2012 privind implementarea Fondurilor Structurale și de Coeziune. 2013*

***, *Cadrul Strategic Național de Referință 2007 – 2013*

- ***, *Ghid informativ privind prevenirea neregulilor la nivelul Beneficiarilor*, 2009
- ***, *Ghidul Comisiei Europene pentru exercițiul de evaluare a conformității*
- ***, *Ghid - proceduri contabile aferente proiectelor co-finanțate din fonduri europene structurale și de coeziune*, CCID, 2011
- ***, *Standardele de audit INTOSAI*
- ***, *Hotărârea nr. 497/2004* privind stabilirea cadrului instituțional pentru coordonarea, implementarea și gestionarea instrumentelor structurale
- ***, *Hotărârea 457/2008* privind Cadrul instituțional de coordonare și de gestionare a instrumentelor structurale
- ***, *Hotărârea Guvernului nr. 759/2007* privind regulile de eligibilitate a cheltuielilor efectuate în cadrul operațiunilor finanțate prin programele operaționale, cu modificările și completările ulterioare
- ***, *Ordonanța de urgență nr. 64/2009* privind gestionarea financiară a instrumentelor structurale și utilizarea acestora pentru obiectivul convergență împreună cu *Normele metodologice de aplicare reglementate prin OMFP nr.2548/2009* modificat prin *Ordinul nr. 2359/2011* și prin *HG 218/2012*
- ***, *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34* privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii
- ***, *Ordonanței Guvernului nr. 79/2003* privind controlul și recuperarea fondurilor comunitare, precum și a fondurilor de cofinanțare aferente utilizate necorespunzător căreia i s-au adus unele modificări prin *Ordonanța Guvernului nr. 20/2008* și prin *Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 66 din 29 iunie 2011* privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora
- ***, *Rapoartele financiare anuale ale Uniunii Europene*
- ***, *EU funds macroeconomic impact assessment*, Second stage report, Contract No. FM 2007/ERAF – 5.2.3. – 2, Deputy State Secretary of EU Funds Issues, Latvia, p. 1 – 20
- *** *Hotărârea nr.130 a Plenului Curții de Conturi a României pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități*