



UNIVERSITATEA BABEȘ - BOLYAI

Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor Cluj Napoca

**Școala Doctorală Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor
Cluj-Napoca**

Departamentul Contabilitate și Audit

TEZĂ DE DOCTORAT

(REZUMAT)

Student Doctorand SFETCU MARIAN

Conducător Științific

Prof. univ.dr. Partenie DUMBRAVĂ

Cluj-Napoca, 2016



UNIVERSITATEA BABEȘ - BOLYAI

Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor Cluj Napoca

**Școala Doctorală Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor
Cluj-Napoca**

Departamentul Contabilitate și Audit

TEZĂ DE DOCTORAT

**VALENȚE ALE PERFORMANȚEI AUDITULUI PUBLIC
INTERN ÎN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA
(REZUMAT)**

Student Doctorand SFETCU MARIAN

Conducător Științific

Prof. univ.dr. Partenie DUMBRAVĂ

Cluj-Napoca, 2016

PLANUL TEZEI DE DOCTORAT

INTRODUCERE.....	12
MOTIVAȚIA, RELEVANȚA ȘI SCOPUL CERCETĂRII.....	19
METODOLOGIA DE CERCETARE UTILIZATĂ.....	21
ARIA DE CERCETARE ȘI OBIECTIVELE INVESTIGAȚIEI.....	22
STADIUL CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE	25
LISTA ABREVIERILOR	28
LISTA FIGURILOR, TABELELOR ȘI A GRAFICELOR	30
Cap. I. CLARIFICĂRI CONCEPTUALE, NOȚIUNI ȘI CATEGORII PRIVIND PERFORMANȚA AUDITULUI PUBLIC INTERN.....	37
1.1. Delimitări conceptuale, importanța și rolul cercetării privind problematica auditului public intern	37
1.1.1. Delimitări conceptuale privind performanța și eficiența auditului public intern	37
1.1.2. Rolul cercetării privind problematica auditului public intern	47
1.2. Procesul evolutiv privind performanța auditului public intern	48
1.2.1. Aspecte privind evoluția contextului în care s-a cristalizat necesitatea auditului public intern.....	48
1.2.2. Aspecte privind evoluția performanței auditului public intern	53
1.3. Sistemul de indicatori privind performanța auditului public intern	66
1.3.1. Evaluare a performanței managementului – obiectiv al auditului public intern.....	66
1.3.2. Sistemul de indicatori calitativi privind performanța auditului public intern.....	73
1.3.3. Sistemul de indicatori cantitativi privind performanța auditului public intern.....	87
1.4. Metode și tehnici de evaluare utilizate în evaluarea auditului public intern.....	107
1.5. Opinii și sugestii preliminare privind conceptul, noțiunea și categoria performanței auditului public intern	125

Cap. II. DIAGNOSTICUL SISTEMULUI DE MANAGEMENT AL ENTITĂȚILOR PUBLICE DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA ȘI ROLUL AUDITULUI PUBLIC INTERN127

2.1. Analiza sistemului de management al entităților publice din învățământ127

2.2. Rolul și locul auditului public intern din învățământ în cadrul sistemului de management al entității publice138

2.3. Necesitatea de perfecționare a sistemului de management al entităților publice din învățământ organizatoare de structuri de audit intern143

2.4. Valorificarea informațiilor privind sistemul de management al entităților publice din învățământ153

2.5. Sugestii și opinii preliminare privind diagnosticul sistemului managerial al entităților publice din învățământ157

Cap. III. ETAPELE PROCESULUI DE AUDITULUI PUBLIC INTERN DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA158

3.1. Planificarea auditului în învățământ.....158

3.2. Derularea auditului public intern din învățământul de stat165

3.3. Raportarea auditului public intern din învățământul de stat180

3.4 Verificarea auditului public intern din învățământul de stat185

3.5. Opinii și sugestii preliminare privind metodele, procedurile și tehnicile utilizate în auditul public intern194

Cap. IV. PERSPECTIVE PRIVIND PERFORMANȚA AUDITULUI PUBLIC INTERN DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA196

4.1. Elemente de convergență între auditul public intern și auditul financiar196

4.2. Perspective și tendințe ale performanței auditului public intern din învățământ.....205

4.3. Modalități de cuantificare a performanței auditului public intern212

4.4. Opinii și sugestii preliminare privind perspectivele performanței auditului public intern din învățământul de stat din România215

Cap. V. CERCETARE EMPIRICĂ PRIVIND LEGĂTURA DINTRE INDICATORII DE PERFORMANȚĂ AI AUDITULUI INTERN DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA218

5.1. Organizarea cercetării științifice empirice218

5.1.1. Noțiuni, concepte și justificarea cercetării științifice empirice	218
5.1.2. Fundamentarea obiectivelor și stabilirea ipotezelor de lucru	227
5.2. Analiza relațiilor dintre itemii endogeni și factorii de influență	242
5.2.1. Analiza descriptivă a itemilor care au stat la baza cercetării.....	242
5.2.1.1. Analiza descriptivă privind preocuparea managementului pentru asigurarea unui sistem motivațional complex pentru auditori, pe baza factorului metodologic.....	244
5.2.1.2. Analiza descriptivă privind preocuparea managementului pentru asigurarea unui sistem motivațional complex pentru auditorii interni, pe baza factorului management și governanță....	247
5.2.2. Analiza descriptivă privind ameliorarea performanței structurilor auditate.....	250
5.2.2.1. Ameliorarea performanței structurilor auditate pe baza factorului metodologic	250
5.2.2.2. Ameliorarea performanței structurilor auditate pe baza factorului management și governanță	254
5.2.3. Analiza descriptivă privind recunoașterea activității de audit	261
5.2.3.1. Recunoașterea activității de audit pe baza factorului metodologic	261
5.2.3.2. Recunoașterea activității de audit pe baza factorului management și governanță	263
5.2.3.3. Recunoașterea activității de audit pe baza factorului socio – comportamental	265
5.2.4. Analiza descriptivă privind contribuția activității de audit la atingerea obiectivelor și asigurarea performanței și ameliorarea funcționării structurilor auditate	277
5.2.4.1. Contribuția activității de audit la atingerea obiectivelor, asigurarea performanței și ameliorarea funcționării structurilor auditate, pe baza factorului metodologic	277
5.2.4.2. Contribuția activității de audit la asigurarea performanței, ameliorarea funcționării structurilor auditate, pe baza factorului management și governanță	279
5.2.5. Analiza descriptivă privind contribuția activității de audit la îndeplinirea obiectivelor structurilor auditate.....	281

5.2.5.1. Contribuția activității de audit la îndeplinirea obiectivelor structurilor de audit pe baza factorului metodologic.....	281
5.2.5.2. Contribuția activității de audit la îndeplinirea obiectivelor structurilor auditate pe baza factorului management și guvernanta.....	283
5.2.5.3. Contribuția activității de audit la îndeplinirea obiectivelor structurilor auditate pe baza factorului socio-comportamental	285
5.2.6. Analiza descriptivă privind evitarea amenzilor, penalităților, de către structurile auditate prin intermediul recomandărilor formulate în Rapoartele de audit	287
5.2.6.1. Evitarea amenzilor, penalităților, de către structurile auditate prin intermediul recomandărilor formulate în Rapoartele de audit pe baza factorului metodologic	287
5.2.6.2. Evitarea amenzilor, penalităților, de către structurile auditate prin intermediul recomandărilor formulate în Rapoartele de audit pe baza factorului management și guvernanta	289
5.2.7. Analiza decriptivă privind asistarea managementului privind utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor	291
5.2.7.1. Asistarea managementului privind utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor pe baza factorului metodologic.	291
5.2.7.2. Asistarea managementului la utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor pe baza factorului management și guvernanta.....	292
5.2.7.3. Asistarea managementului la utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor pe baza factorului socio-comportamental ...	294
Aspecte desprinse din analiza descriptivă.....	296
5.3. Modelarea regresională logistică și raționamentul relațiilor de cauzalitate dintre itemii endogeni și factorii de influență	298
5.3.1. Asigurarea unui sistem motivațional complex pentru auditorii publici interni.....	303
5.3.1.1. Preocuparea managementului pentru asigurarea unui sistem motivațional complex pentru auditori pe baza factorului metodologic.....	303

5.3.1.2. Preocuparea managementului pentru asigurarea unui sistem motivațional complex pentru auditori, pe baza factorului management și guvernare	305
5.3.2. Ameliorarea performanței structurilor auditate	307
5.3.2.1. Ameliorarea performanței structurilor auditate prin activitatea de audit pe baza factorului metodologic	307
5.3.2.2. Ameliorarea performanței structurilor auditate prin activitatea de audit pe baza factorului management și guvernare	312
5.3.3. Recunoașterea activității de audit	317
5.3.3.1. Recunoașterea activității de audit pe baza factorului metodologic	317
5.3.3.2. Analiza regresională logistică privind recunoașterea activității de audit pe baza factorului management și guvernare	321
5.3.3.3. Recunoașterea activității de audit pe baza factorului socio – comportamental	328
5.3.4. Contribuția activității de audit la asigurarea performanței și ameliorarea funcționării structurilor auditate	330
5.3.4.1. Contribuția activității de audit la asigurarea performanței și ameliorarea funcționării structurilor auditate pe baza factorului metodologic	330
5.3.4.2. Contribuția activității de audit la asigurarea performanței și ameliorarea funcționării structurilor auditate pe baza factorului management și guvernare	332
5.3.5. Contribuția activității de audit la atingerea obiectivelor structurilor auditate	334
5.3.5.1. Contribuția activității de audit la atingerea obiectivelor structurilor auditate pe baza factorului metodologic	334
5.3.5.2. Contribuția activității de audit la atingerea obiectivelor structurilor auditate pe baza factorului management și guvernare	335
5.3.5.3. Contribuția activității de audit la atingerea obiectivelor structurilor auditate pe baza factorului socio – comportamental	337
5.3.6. Evitarea amenzi și penalizărilor entității prin intermediul recomandărilor formulate în rapoartele de audit	338

5.3.6.1. Evitarea amenzilor și penalizărilor entității prin intermediul recomandărilor formulate în rapoartele de audit pe baza factorului metodologic	338
5.3.6.2. Evitarea amenzilor și penalizărilor entității prin intermediul recomandărilor formulate în rapoartele de audit pe baza factorului management și guvernanta	340
5.3.7. Contribuția procedurilor de audit la asigurarea managementului de utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor.....	341
5.3.7.1. Contribuția procedurilor de audit la asigurarea managementului de utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor pe baza factorului metodologic	341
5.3.7.2. Contribuția procedurilor de audit la asigurarea managementului de utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor pe baza factorului management și guvernanta	343
5.3.7.3. Analiza regresională logistică privind contribuția procedurilor de audit la asigurarea managementului de utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor pe baza factorului socio-comportamental.....	345
Observații rezultate din cercetarea legăturilor dintre indicatorii de performanță.....	347
5.4. Analiza corelațiilor dintre caracteristicile personale ale auditorilor și variabilele comportamentale	348
5.4.1. Analiza corelațiilor dintre variabilele comportamentale și vechimea în specialitate.....	348
5.4.2. Analiza corelațiilor dintre variabilele comportamentale și nivelul de pregătire	350
5.4.3. Analiza corelațiilor dintre variabilele comportamentale și activitățile în ultimii 5 ani	352
Aspecte desprinse din cercetarea legăturilor existente dintre caracteristicile auditorilor și variabilele comportamentale.....	355
5.5. Ameliorarea performanței entității publice și justificarea activității de audit intern, din punctul de vedere al utilizatorilor rapoartelor de audit intern.....	355
5.5.1. Ameliorarea performanței entității publice prin prisma rapoartelor de audit public intern.....	355

5.5.1.1. Ameliorarea performanței entității publice prin prisma rapoartelor de audit intern, analizată descriptiv, pe baza răspunsurilor managerilor.....	355
5.5.1.2. Ameliorarea performanței entității publice prin prisma rapoartelor de audit intern, analizată regresional, pe baza răspunsurilor managerilor.....	360
5.5.1.3. Ameliorarea performanței entității publice prin prisma rapoartelor de audit intern, analizată descriptiv pe baza răspunsurilor administratorilor financiari.....	363
5.5.1.4. Ameliorarea performanței entității publice prin prisma rapoartelor de audit intern, analizată regresional, pe baza răspunsurilor administratorilor financiari	366
5.6. Justificarea activității de audit	367
5.6.1 Justificarea activității de audit analizată descriptiv, pe baza răspunsurilor managerilor.....	367
5.6.2. Justificarea activității de audit analizată regresional, pe baza răspunsurilor managerilor.....	372
5.6.3. Justificarea activității de audit analizată descriptiv, pe baza răspunsurilor administratorilor financiari.....	375
5.6.4. Justificarea activității de audit analizată regresional, pe baza răspunsurilor administratorilor financiari.....	377
5.4. Concluzii preliminare desprinse din cercetarea empirică	379
Cap. VI. CONCLUZII GENERALE DESPRINSE DIN CERCETARE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII PERFORMANȚEI AUDITULUI PUBLIC INTERN.....	387
6.1. Concluzii generale desprinse din teza de doctorat și valorificarea rezultatelor cercetării.....	387
6.1.1. Concluzii generale desprinse din abordarea doctrinară.....	387
6.1.2. Concluzii generale desprinse din cercetarea empirică.....	399
6.2. Limite ale cercetării științifice.....	401
6.3. Perspective ale cercetării științifice.....	403

BIBLIOGRAFIA.....	405
ANEXE	413
Anexa 1. Interdependența indicatorilor de performanță ai auditului public intern.....	413
Anexa 2. Planul anual de audit public intern penrtu anul 2013 la Inspectoratul Școlar Județean Giurgiu	438
Anexa 3.1. Sinteza variabilelor din chestionar adresat auditorilor.....	445
Anexa 3.2. Sinteza variabilelor din chestionar adresat utilizatorilor rapoartelor de audit.....	449
Anexa 4.1. Baza de date a cercetării științifice empirice privind răspunsurile auditorilor	451
Anexa 4.2. Baza de date a cercetării empirice științifice privind răspunsurile managerilor.....	452
Anexa 4. 3. Baza de date a cercetării empirice științifice privind răspunsurile administratorilor financiari.....	453
Anexa 5.1. Tabele de calcul regresional și tabele de corelație privind răspunsurile auditorilor interni.....	454
Anexa 5.2. Tabele de calcul regresional și tabele de corelație privind răspunsurile managerilor.....	460
Anexa 5.3. Tabele de calcul regresional și tabele de corelație privind răspunsurile administratorilor financiari.....	461
Anexa 6.1. Chestionarul privind evaluarea performanței auditului public intern aplicat auditorilor publici interni.....	462
Anexa 6.2. Chestionarul privind evaluarea performanței auditului public intern aplicat managerilor.....	466
Anexa 6.3. Chestionarul privind evaluarea performanței auditului public intern aplicat administratorilor financiari.....	468

PLANUL REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT

CUVINTE CHEIE.....	P.13
INTRODUCERE.....	13
MOTIVAȚIA, RELEVANȚA ȘI SCOPUL CERCETĂRII.....	14
METODOLOGIA DE CERCETARE UTILIZATĂ.....	15
ARIA DE CERCETARE ȘI OBIECTIVELE INVESTIGAȚIEI.....	16
STADIUL CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE	18
Cap. I. CLARIFICĂRI CONCEPTUALE, NOȚIUNI ȘI CATEGORII PRIVIND PERFORMANȚA AUDITULUI PUBLIC INTERN.....	19
1.1. Delimitări conceptuale, importanța și rolul cercetării privind problematica auditului public intern	19
1.2. Procesul evolutiv privind performanța auditului public intern	22
1.3. Sistemul de indicatori privind performanța auditului public intern	25
1.4. Metode și tehnici de evaluare utilizate în evaluarea auditului public intern.....	30
1.5. Opinii și sugestii preliminare privind conceptul, noțiunea și categoria performanței auditului public intern	31
Cap. II. DIAGNOSTICUL SISTEMULUI DE MANAGEMENT AL ENTITĂȚILOR PUBLICE DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA ȘI ROLUL AUDITULUI PUBLIC INTERN	32
2.1. Analiza sistemului de management al entităților publice din învățământ	32
2.2. Rolul și locul auditului public intern din învățământ în cadrul sistemului de management al entității publice	33
2.3. Necesitatea de perfecționare a sistemului de management al entităților publice din învățământ organizatoare de structuri de audit intern	34
2.4. Valorificarea informațiilor privind sistemul de management al entităților publice din învățământ	34
2.5. Sugestii și opinii preliminare privind diagnosticul sistemului managerial al entităților publice din învățământ	35
Cap. III. ETAPELE PROCESULUI DE AUDITULUI PUBLIC INTERN DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA	36

3.1. Planificarea auditului în învățământul de stat din România	36
3.2. Derularea auditului public intern din învățământul de stat	37
3.3. Raportarea auditului public intern din învățământul de stat	40
3.4 Verificarea auditului public intern din învățământul de stat	41
3.5. Opinii și sugestii preliminare privind metodele, procedurile și tehnicile utilizate în auditul public intern	42
Cap. IV. PERSPECTIVE PRIVIND PERFORMANȚA AUDITULUI PUBLIC INTERN DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA	42
4.1. Elemente de convergență între auditul public intern și auditul financiar	42
4.2. Perspective și tendințe ale performanței auditului public intern din învățământ. 44	44
4.3. Modalități de cuantificare a performanței auditului public intern	47
4.4. Opinii și sugestii preliminare privind perspectivele performanței auditului public intern din învățământul de stat din România	48
Cap. V. CERCETARE EMPIRICĂ PRIVIND LEGĂTURA DINTRE INDICATORII DE PERFORMANȚĂ AI AUDITULUI INTERN DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA	49
5.1. Organizarea cercetării științifice empirice	49
5.1.1. Noțiuni, concepte și justificarea cercetării științifice empirice	49
5.1.2. Fundamentarea obiectivelor și stabilirea ipotezelor de lucru	52
5.2. Analiza descriptivă a itemilor care au stat la baza cercetării.....	54
5.3. Modelarea regresională logistică și raționamentul relațiilor de cauzalitate dintre itemii endogeni și factorii de influență	56
5.4. Analiza corelațiilor dintre caracteristicile personale ale auditorilor și variabilele comportamentale	58
5.5. Ameliorarea performanței și justificarea activității de audit	59
5.6. Concluzii preliminare desprinse din cercetare, limite și perspective privind cercetarea legăturilor dintre indicatorii de performanță ai auditului intern din învățământ	60

Cap. VI. CONCLUZII GENERALE DESPRINSE DIN CERCETARE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII PERFORMANȚEI AUDITULUI PUBLIC INTERN.....	61
BIBLIOGRAFIA SELECTIVĂ PRIVIND TEZA DE DOCTORAT.....	64

CUVINTE CHEIE

Audit public intern, audit public extern, audit financiar, control intern, guvernanta corporativă, sistem de management, obiective, performanță, eficiență, eficacitate, economicitate, calitate, resurse, planificare, analiza riscurilor, comunicare, raportare, recomandări, raport de audit, ipoteză, analiza descriptivă, analiza regresională logistică, Model Logit Ordonat, factor metodologic, factor management și guvernanta, factorul socio-comportamental.

INTRODUCERE

Dezvoltarea economică a societății contemporane conduce în mod nemijlocit la asigurarea unui climat de încredere al investitorilor, al statului, al salariaților etc., prin intermediul unei structuri organizatorice proprii, care să evalueze permanent și obiectiv gestionarea eficientă, eficace și economică a resurselor entității, precum și a întregului sistem de management.

Contextul actual, în care și entitățile publice din aria de cercetare sunt aliniată la contextul european, prin intermediul programelor de finanțare (Leonardo Da Vinci, Comenius, alte programe POSDRU etc.), obligă adaptarea acestor entități la perfecționarea permanentă a sistemului de gestionare al resurselor. Structurile de audit intern performante au capacitatea de a oferi feedback, printr-o tratare a riscurilor la un nivel ridicat de acuratețe, în concordanță cu noile politici și surse de finanțare și să asigure utilizatorilor rapoartelor de audit la un nivel de încredere ridicat. „Gestionarea eficientă a riscurilor, contribuie la ridicarea performanței entității, prin găsirea și utilizarea unor procedee și tehnici de analiză din ce în ce mai complexe, respectiv a unui sistem de indicatori de măsurare al performanței” (Brătian C., 2010).

Cercetarea legăturilor care definesc performanța auditului public intern din instituțiile de învățământ din România, conduce la înțelegerea aprofundată a problematicii auditului, la depistarea unor disfuncții în timp real și remedierea oportună a acestora. Prezentul demers științific este structurat pe cinci capitole, prin care **se încearcă surprinderea legăturilor existente între indicatorii de performanță ai auditului din învățământ și influența acestor legături asupra performanței auditului, în raport cu performanța entității publice.**

MOTIVAȚIA, RELEVANȚA ȘI SCOPUL CERCETĂRII

Importanța cercetării valențelor performanței auditului public intern din învățământ este dată de o abordare nouă a acestei problematici, de a arăta interdependența indicatorilor care definesc performanța auditului public intern, din punct de vedere calitativ, bazate pe analiza matematică, analiză statistică și utilizarea sistemului informatic. Cercetarea legăturilor performanței auditului public intern, contribuie la cunoașterea poziției actuale a auditului din aria de cercetare, prin prisma auditorilor, managerilor (directori generali, directori economici, inspectori școlari generali și inspectori școlari generali adjuncți) și administratorilor financiari, precum și analiza posibilității de asigurare a feedback-ului entităților publice din aria de cercetare prin intermediul structurilor de audit intern. Această abordare s-a născut din nevoia de cunoaștere a posibilității de adaptare a auditului public intern la noile cerințe ale dezvoltării socio-economico-tehnice, la care sunt supuse și entitățile publice.

Analiza legăturilor existente între indicatorii care definesc performanța auditului din aria de cercetare, asigură un plus de cunoaștere adus problematicii auditului. **Această analiză se înscrie în abordarea științifică a managementului structurilor de audit public intern din aria de cercetare, cu scopul de a pune în evidență contribuția acestuia la asigurarea performanței entităților publice.** În acest context, cercetarea va arăta capacitatea auditului public intern de a contribui la întărirea funcției de asigurare a managementului, de gestionarea eficientă și eficace a riscurilor și de utilizare eficientă, eficace și economică a resurselor entității publice. Cunoașterea posibilităților de asigurare a performanței structurilor de audit din aria de cercetare, conduce la: **determinarea necesităților de dezvoltare a auditului intern din acest sector public, la identificarea cauzelor care stau la baza disfuncțiilor și crearea posibilităților de elaborare și implementare a unei strategii de dezvoltare și nu în ultimul rând, asigurarea unui plus de cunoaștere în domeniul cercetării performanței auditului public intern, la nivelul învățământului.**

Cercetarea performanței auditului public intern, are în vedere impactul utilizării metodelor și tehnicilor de management prin utilizarea **Dashboard** (Niclescu O. și Verboncu I., 1999) și **Balanced scorecard** (Brătian C., 2010), în evaluarea performanței auditului public intern. De asemenea, încercăm să surprindem relațiile

existente între **sistemele de control, de guvernare, informațional și auditul public intern**, precum și modul în care auditul contribuie la performanța entității publice.

Scopul acestui demers îl reprezintă analiza legăturilor care se stabilesc între indicatorii care definesc performanța auditului intern, de a identifica vulnerabilitățile din sistemul de audit intern din învățământ și de a stabili rolul și importanța structurilor de audit în cadrul sistemului de management al entităților publice din învățământ.

Demersul științific își propune să analizeze, pe baza modelării regresionale, valențele care se stabilesc între sistemul de management al entității și auditul public intern din aria de cercetare. De asemenea, dorim să stabilim contribuția auditului la asigurarea performanței entității publice și a structurilor auditate, de a asigura managementul de utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor. Pentru aceasta, găsim semnificativ evaluarea sistemelor informațional, decizional, de control și de guvernare, din cadrul entităților publice din aria de cercetare.

METODOLOGIA DE CERCETARE UTILIZATĂ

Pentru a sublinia evoluția auditului public intern și pe cea a performanței auditului public intern în cadrul acestei cercetări științifice, am utilizat analiza istorică prin descrierea și fixarea evenimentelor care privesc evoluția controlului și a referirilor la activitatea de audit, în ordine cronologică. De asemenea, pentru analiza sistemului de management, al metodelor, procedurilor și tehnicilor utilizate în activitatea de audit, a fost utilizată analiza și deducția, metodă de cercetare care a stat la baza desprinderii concluziilor aferente. În cadrul acestei Teze, am abordat din punct de vedere cantitativ, studii de caz privind impactul deprecierei profesionale al auditorilor, pe baza modelării matematice prin utilizarea funcției exponențiale derivate, în raport cu subfinanțarea pregătirii profesionale a auditorilor publici din aria de cercetare, respectiv legătura dintre domeniile auditate și nivelul riscurilor prin utilizarea funcției χ^2 și a coeficientului de asociere C, al lui Pearson. Aceste studii de caz la nivelul structurii de audit, sunt relevante în raport cu asigurarea performanței auditului public intern.

Cercetarea empirică, s-a desfășurat prin stabilirea obiectivelor de cercetare și alegerea ca metodă de obținere a informațiilor necesare, metoda chestionarului¹ (S. Chelcea, 2007, pp. 212-213). **Întrebările formulate au avut un caracter calitativ cu posibilitatea ca răspunsurile primite din aria de cercetare, să fie cuantificabile.** Răspunsurile primite au fost analizate din punct de vedere descriptiv. De asemenea, a fost utilizată și analiza regresională logistică pentru determinarea legăturilor dintre indicatorii de performanță și cercetarea influenței acestor legături demonstrate, respectiv analiza corelațională cu testul Spearman, pentru cercetarea legăturilor dintre caracteristicile personalului din structurile de audit și variabilele comportamentale.

ARIA DE CERCETARE ȘI OBIECTIVELE INVESTIGAȚIEI

Aria de cercetare privind acest demers științific, **o reprezintă entitățile din învățământul de stat din România, organizatoare de structuri de audit, definite de către inspectoratele școlare județene pentru învățământul preuniversitar și de către universitățile din România.** La această cercetare au participat auditorii interni, managerii și administratorii financiari și contabili șefi, din cadrul acestor entități publice. Nu au făcut obiectul acestui demers, Serviciul de Audit Public Intern din cadrul Ministerului Educației Naționale care reprezintă structură de audit cu atribuții de normalizare în aria de cercetare, iar răspunsurile primite pot fi previzibile și generaliste, respectiv structurile de audit din învățământul universitar de stat din domeniul apărării și siguranței naționale, care sunt subordonate metodologic și organizatoric ministerelor de resort.

Din alt punct de vedere, aria de cercetare al acestei Teze de doctorat, o reprezintă analiza descriptivă, analiza regresională logistică și analiza corelațională asupra rezultatelor obținute în urma chestionării respondenților din aria de cercetare.

Obiectivul acestui demers științific îl reprezintă, așa cum am arătat mai sus, cercetarea relațiilor existente între indicatorii de performanță ai auditului intern din învățământul de stat din România și influența acestora asupra performanței auditului, în raport cu performanța entității publice din aria de

¹ Septimiu Chelcea, 2007 -Metodologia cercetării sociologice, metode calitative și cantitative, București, 2007 ;

cercetare, prin intermediul analizei descriptive a rezultatelor obținute de la respondenți și analiza regresională logistică.

Stabilirea locului și rolului auditului public intern în cadrul sistemului de management al entităților publice organizatoare de structuri de audit din învățământul de stat și capacitatea auditului de a asigura performanța acestor entități publice și a structurilor subordonate, a avut în vedere, după opinia noastră, următoarele considerente :

- Asigurarea și respectarea independenței structurii de audit intern de către managementul entităților publice și preocuparea acestuia pentru motivarea auditorilor;
- Subordonarea structurilor de audit intern la cel mai înalt nivel organizațional din cadrul entității publice (aspect rezultat din cadrul de reglementare și normalizare, dar și din cercetarea ipotezelor formulate mai jos);
- Impactul resurselor în raport cu conjunctura economică și socială actuală, asupra performanței auditului intern și asupra comportamentului individual al auditorilor;
- Capacitatea structurilor de audit intern de a asigura performanța entităților publice, a structurilor auditate și a feedback-ului acestora.

Considerăm că, legăturile care se stabilesc între indicatorii de performanță ai auditului public intern, urmăresc următoarele aspecte:

- Demonstrarea existenței legăturilor dintre indicatorii de performanță care guvernează auditul intern din aria de cercetare;
- Existența premiselor de asigurare a performanței structurilor de audit și a performanței entității publice, de către structurile de audit;
- Posibilitățile de dezvoltare a auditului intern din cadrul entităților publice din învățământ; Influența aspectului socio-comportamental al auditorilor asupra performanței auditului și a entității publice.

Pentru stabilirea corelațiilor dintre caracteristicile personale ale auditorilor și variabilele comportamentale, am avut în vedere următoarele considerente :

- Existența legăturilor dintre caracteristicile personale ale auditorilor din învățământ și variabilele comportamentale;

- Influența caracteristicilor personale asupra variabilelor comportamentale, pe baza legăturilor demonstrate;
- Premizele asigurării performanței auditului intern pe baza caracteristicilor personale și a performanței entității publice prin intermediul structurilor de audit, demonstrate prin prisma caracteristicilor personale.

Analiza legăturilor care definesc performanța auditului intern din aria de cercetare, s-a efectuat prin intermediul auditorilor, al managerilor entităților publice (rector, prorector, decan, prodecan, director general, inspector școlar general, inspector școlar general adjunct, inspector școlar membru în cadrul consiliului de administrație) și al administratorilor financiari (contabil șef, contabil, consilier normare - salarizare, inspector școlar resurse umane), din învățământul de stat din țara noastră. Prin coroborarea obiectivelor stabilite, ne-am propus să efectuăm o proiecție a posibilităților de dezvoltare și de asigurare a performanței auditului din învățământ, pornind de la rezultatele acestei cercetări, pe baza analizei și deducției din cercetarea calitativă efectuată.

STADIUL CERCETĂRII ȘTIINȚIFICE

Problematika auditului este vastă. Stabilirea unui stadiu al cercetării în domeniul performanței auditului intern este subiectivă în raport cu volumul foarte mare de informații existent, atât în plan național cât și în plan internațional.

Stadiul actual al cercetării în domeniul auditului public intern din țara noastră, îl reprezintă abordările în domeniul cercetării evoluției obiectivelor, de la auditul definit insuficient, cu proceduri specifice mai mult controlului, aferent perioadei de început 1999 – 2003, la auditul orientat către asigurare și consiliere (Boța Avram C. 2009), respectiv la auditul public intern profesionalizat² (HG 1259 din 2012), respectiv auditul de sistem și de performanță (HG 1086 din 2013). O altă abordare a cercetării, o reprezintă relația auditului cu managementul și rolul acestuia în cadrul guvernantei corporative (Morariu A. și colectivul, 2008; Ghiță M., 2008; Boța Avram C., 2009, Mățiș D., Boța A., 2010), locul și rolul auditului în cadrul sistemului de control al entității (Boulescu M., Cornel Bârnea, 2006; Morariu A. și colectivul, 2008; Ghiță M., 2008; Crișan C., Dumbravă P., 2007), iar în cadrul auditului financiar

² HG 1259 / 2012 pentru aprobarea Normelor privind coordonarea proceselor de atestare națională profesională a auditorilor publici interni;

(Tiron – Tudor A. și Popa I.E., 2010), autorii pun în evidență metodele, tehnicile și instrumentele utilizate în auditul financiar și lista poate continua.

Cercetarea empirică a problematicii legăturilor dintre indicatorii de performanță ai auditului public intern din învățământul din România, a fost precedată prin efectuarea unor studii de caz la nivelul compartimentului de audit public intern privind **analiza relațiilor dintre domeniile auditate și nivelul riscurilor**³ (Dumbravă P., Sfetcu M., 2013) și **impactul deprecierei profesionale a auditorilor publici interni asupra performanței auditului**⁴ (Sfetcu M., 2013). Autorii au analizat pe baza modelării matematice și statistice, influența resurselor financiare asupra deprecierei profesionale a auditorilor, ca efect al constrângerilor economice actuale asupra pregătirii profesionale a auditorilor și impactul acestei deprecieri asupra performanței auditului.

Cap. I. CLARIFICĂRI CONCEPTUALE, NOȚIUNI ȘI CATEGORII PRIVIND PERFORMANȚA AUDITULUI PUBLIC INTERN

1.1. Delimitări conceptuale, importanța și rolul cercetării privind problematica auditului public intern

Delimitări conceptuale, privind problematica auditului public intern. **Auditul public intern** reprezintă o componentă a sistemului de control al entității publice. Definiția auditului intern în sectorul public își are originea în „Standardele internaționale pentru practica profesională a auditului intern” și „Codul deontologic”, aplicabile în fiecare țară aderentă la „Institutul Auditorilor Interni” (The Institute Internal Auditors – IIA).

Performanța auditului public intern reprezintă suma indicatorilor care definesc eficiența, eficacitatea, economicitatea și calitatea auditului intern din sectorul public.

³ Dumbravă P., Sfetcu M., 2013 – Analiza legăturii dintre domeniile auditate și nivelul riscurilor, Audit Financiar, București, nr. 6 / 2013;

⁴ Sfetcu M., 2013 – Impactul deprecierei profesionale a auditorilor asupra performanței auditului public intern, Modelling the new Europe, Cluj Napoca, nr. 8 / 2013;

Eficiența este definită ca fiind raportul dintre rezultatele obținute și totalul cheltuielilor pe care le implică activitatea supusă auditului. **Eficacitatea** reprezintă activitatea care produce efecte așteptate, care are un rezultat pozitiv⁵, sau raportul dintre rezultatele obținute și rezultatele programate⁶, stabilite prin planificarea activității de audit, comunicarea și aprobarea, metode, proceduri, instrumente și tehnici de audit utilizate. **Economicitatea** reprezintă minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate⁷. **Calitatea auditului**, deși nu a fost cuprinsă până acum în definirea performanței, considerăm că reprezintă gradul de asigurare a utilizării eficiente, eficace și economică a resurselor în strânsă concordanță cu asigurarea feedback-ului și atingerea obiectivelor entității publice.

Auditul public este organizat și sub forma **auditului extern al instituțiilor publice**, reglementat și normalizat de către Curtea de Conturi a României - considerată și structură supremă de audit⁸, organizat și exercitat de către Camerele de Conturi județene. Camerele Curții de conturi efectuează activități de audit de regularitate al instituțiilor publice pe baza normelor proprii și audit de performanță al entităților publice, pe baza standardelor INTOSAI.

O altă activitate importantă a entităților publice, definită și în literatura de management⁹, o reprezintă **controlul**, obiect al auditului intern. Controlul este o funcție a managementului entității prin care performanțele acesteia sunt cuantificate și comparate cu obiectivele și standardele stabilite anterior.

La nivelul entității, sistemul de control este compus din auditul intern, controlul de gestiune, controlul financiar, controlul ierarhic, controlul administrativ, controlul financiar preventiv propriu, controlul operativ al managerilor structurilor subordonate managerului general și controlul efectuat la întocmirea documentelor din punct de vedere al respectării cadrului legislativ.

Guvernanța corporativă reprezintă un alt element important care influențează activitatea de audit intern, pe lângă gestionarea riscurilor și sistemul de

⁵ Vasile Breban - Dicționar explicativ al limbii române, Editura științifică și enciclopedică, București, 1980;

⁶ Curtea de Conturi a României – Manualul auditului performanței, București, 2005;

⁷ Legea 672 / 2002 modificată și republicată privind auditul public intern;

⁸ Legea nr. 94 / 1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, republicată;

⁹ Ovidiu Nicolescu, Ion Verboncu – Fundamentele managementului organizației, Editura Economică, București 2002 ;

control al entităţii¹⁰. În România se aplică principiile guvernantei corporative, oferite de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. Aceste principii au apărut în anul 2001 în urma adoptării acestora la Masa Rotundă organizată de către Comisia Națională a Valorilor Imobiliare, Bursa de Valori din București și Centrul OCDE, pentru dezvoltarea sectorului privat. Sistemul de guvernanză corporativă asigură separarea atribuțiilor managementului entităţii publice de entitățile ierarhic superioare, administrația publică locală și utilizatorii rapoartelor de audit. Guvernanza corporativă poate fi definită ca un sistem de standarde prin care entitățile publice sunt conduse și controlate pentru asigurarea obiectivelor prin gestionarea eficientă și eficace a riscurilor.

La nivelul entităților din sectorul privat, auditul financiar reprezintă activitatea unei persoane afiliate la o organizație profesionistă, Camera Auditorilor Financiari din România și care emite o opinie cu privire la situațiile financiare ale entităţii, în baza Standardelor Internaționale de Audit, pe baza unei evaluări independente și obiective a managementului riscurilor, controlului și a proceselor de conducere.

Rolul cercetării privind problematica auditului public intern. Cercetarea valențelor performanței auditului public intern din învățământ, s-a născut din ideea de a completa cunoașterea acestei problematici, dar fără a pretinde că este completă, în sensul că activitățile de cercetare în acest domeniu sunt dinamice și totodată în pas cu realitățile economico-sociale. Prin această cercetare, am încercat să surprindem impactul diminuării resurselor financiare și materiale, asupra activității de audit intern din aria de cercetare, dar și asupra auditorilor prin intermediul gradului de motivare, în raport cu respectarea independenței și integrității acestora. În același timp, am încercat să surprindem existența și influența legăturilor care se stabilesc între indicatorii de performanță ai auditului și să arătăm posibilitatea de înlăturare a disfuncțiilor constatate și direcția de dezvoltare a auditului intern. De asemenea, am încercat să surprindem performanța auditului prin intermediul cercetării calitative, pe baza modelărilor matematice a rezultatelor obținute din aria de cercetare, această abordare nemaifiind efectuată în cercetarea problematicii performanței auditului intern din învățământ.

¹⁰ M. Ghiță, D. Țogoe, I. Croitoru, R. Ghiță - Guvernanza corporativă și auditul intern, Editura Europlus, Galați 2010;

Cadrul de reglementare și normalizare a auditului intern din aria de cercetare este foarte rigid și nu permite abordarea unor analize, decât prin prisma celor reglementate. În activitatea curentă de audit intern situația impune utilizarea unor metode și tehnici de analiză diferite decât cele prevăzute în cadrul de normalizare, ceea ce ne-a determinat să abordăm cercetarea cunoașterii și impactul utilizării Balanced Scorecard și a Tabloului de bord în cadrul activității de audit intern, ca metode și tehnici specifice managementului. Sub aceleași aspecte, am arătat și metodele, tehnicile și instrumentele de audit financiar, în raport cu posibilitatea aplicării lor în activitățile de audit intern.

1.2. Procesul evolutiv privind performanța auditului public intern

Aspecte privind evoluția contextului în care s-a cristalizat necesitatea auditului public intern în învățământul de stat din România. Din punct de vedere etimologic termenul de audit are originea în latină și are semnificația de „a asculta”. Auditul are rădăcini în antichitate, dar cunoscut sub alte forme, orientat către control și verificare, în funcție de necesitățile sociale respective¹¹.

Izvoarele istorice au scos la iveală activități de evidență și control din vremea egiptenilor și se exercita prin consemnarea unei operațiuni economice de către doi scribi. În Evul Mediu, Luca Paciolo, în lucrarea sa¹² sunt descrise metodele și tehnicile de gestionare a patrimoniului mănăstirii sub dubla înregistrare și reprezintă bazele conceptului contabil al „dublei înregistrări” și a „fidelității patrimoniului”, care se folosesc și în zilele noastre în contabilitate, reprezentând obiect al auditului.

În anul 1855, Parlamentul Regatului Unit a promulgat „Legea companiilor britanice pe acțiuni”, prin care un acționar avea obligația de verifica operațiunile economice materializate în bilanțul contabil, apoi mai târziu, fiind verificat și de o persoană independentă, numită „verificator”.

În Statele Unite ale Americii apare conceptualizarea activității de contabilitate în anul 1887, prin înființarea Institutului American al Experților Contabili Autorizați (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA).

¹¹ Collins Lionel, Valin Gerard - Audit et contrôle interne, 4-e édition, Editura Dalloz, Paris, 1992.

¹² Luca Paciolo, Suma di aritmetica, geometria proportioni et proportionalita, 1492

În anul 1950, IIA a emis primele norme proprii de audit intern, care au devenit ulterior Standarde de audit intern, diferite de ale auditului extern. Odată cu înființarea IIA, se consideră că s-a născut și auditul intern, iar rapoartele acestora sunt elemente de analiză a auditului extern.

În spațiul Carpato–Danubiano–Pontic, elemente de control s-au descoperit de pe timpul regelui dac Burebista (82 – 44 î. Hr.)¹³. După cucerirea Daciei de către romani (106 d.Hr.), s-a consemnat în scrierile istoricului Josephus Flavius de perceptori ai veniturilor și roadelor ce le produce pământul. După retragerea Aureliană (273 d.Hr), până la perioada de formare a statelor politice în cnezate și voievodate, izvoarele istorice din România nu indică activități care să ateste elemente de control al activității administrative al acestor formațiuni sociale.

După formarea statelor politice (sec. IX – XIV), voievodul deținea prerogative militare, judecătorești și administrative, uneori impunea dări apăsătoare.

În perioada 1831 – 1858, a apărut reorganizarea finanțelor Țării prin adoptarea în Țara Românească și Moldova a „Regulamentelor organice”¹⁴, prin care se introducea controlul, care sub aspect administrativ se urmărea înregistrarea în contabilitatea ministrelor, iar miniștri erau obligați să prezinte în cadrul sesiunilor, calculele pe baza cărora s-au efectuat operațiunile respective, însoțite de documente justificative. La 24 Ianuarie 1864 Domnitorul Al.I. Cuza a promulgat Legea privind înființarea Înaltei Curți de Conturi¹⁵.

În anul 1918 s-a înființat Garda Financiară, „un corp de control fiscal. Perioada 1945 – 1990 situația economico – socială s-a schimbat, în anul 1948 prin preluarea puterii de către comuniști, s-au desființat Înalta Curte de Conturi și Garda Financiară. În anul 1959 se înființează controlul financiar intern¹⁶, cu obiective asupra contabilității întreprinderilor, subordonat directorului unității. După anul 1990, orientarea socio – economică, de la economia centralizată către economia de piață, a impus reorganizarea instituțiilor desființate în anul 1945. Se înființează Curtea de Conturi¹⁷, iar din anul 2009 instituție supremă de audit public extern este Garda

¹³ Marcu P. – Istoria dreptului românesc, Ed. Lumina Lex, București 1997, pag. 28;

¹⁴ Bostan I. -Controlul financiar, Editura Polirom, Iași, 2000, pag. 18;

¹⁵ Boulescu Mircea - Curtea de Conturi - tradiție și actualitate, Editura Expert Consult SRL, București, 1993;

¹⁶ Decizia Consiliului de Miniștri nr.1598 / 01.12.1948, și H.C.M. nr. 74 / 1959, publicată în Colecția de hotărâri și decizii a Consiliului de Miniștri nr.8 / 01.02.1959

¹⁷ Legea 96 / 1991

Financiară, instituție de control asupra activității financiar – contabile a entităților economice.

Auditul financiar s-a dezvoltat în România¹⁸, definit și auditul extern, efectuat de profesioniști independenți, membri ai Camerei Auditorilor Financiar din România, autoritate de reglementare și normalizare a acestuia, respectiv auditul intern, efectuat de către salariați ai entității economice, subordonați Consiliului de Administrație sau conducătorului acesteia.

Auditul public intern, a evoluat de la separarea de activitatea de control financiar, până la atestarea profesională a auditorilor și a organizării sistemului de cooperare, ceea ce conduce la profesionalizarea auditului public intern și întărirea încrederii în structura de audit publicintern.

Aspecte privind evoluția performanței auditului public intern. OU 119 / 1999, modificată prin OU 46 / 2000, **reprezintă certificatul de naștere al auditului public intern.** Potrivit acesteia, auditul intern este definit ca „activitate organizată independent în structura unei instituții publice și în directă subordonare a conducătorului acesteia, **care constă în efectuarea de verificări, inspecții și analize ale sistemului propriu de control intern, în scopul evaluării obiective a măsurii,** în care acesta asigură îndeplinirea obiectivelor instituției publice și utilizarea resurselor în mod economic, eficace și eficient și pentru a raporta conducerii constatările făcute, slăbiciunile identificate și măsurile propuse de corectare a deficiențelor și de ameliorare a performanțelor sistemului de control intern. Elementele principale privind evoluția performanței auditului public intern o reprezintă definitivarea cadrului de normalizare (2003), elaborarea Codului de etică profesională (2004), cooperarea structurilor de audit și certificarea profesională a auditorilor (2012) și modificarea normelor de exercitare a auditului prin apropierea de standardele IIA (2014).

Atestarea auditorilor, **reprezintă o soluționare a pregătirii profesionale, prin mutarea centrului de responsabilitate de la managementul entității publice, de alocare a creditelor bugetare privind pregătirea profesională a acestora, către interesul individual de pregătire prin mijloace personale, în raport cu dovada**

¹⁸ Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75 / 1999 și aprobată prin Legea nr. 133 / 2002;

pregătirii profesionale anuale, pentru a-și păstra atestarea și a nu-și pierde locul de muncă.

1.3. Sistemul de indicatori privind performanța auditului public intern

Evaluarea performanței managementului-obiectiv al auditului public intern. **Metoda** reprezintă un mod de cercetare, un ansamblu de tehnici utilizate în scopul obținerii unui rezultat, iar **tehnica** reprezintă un ansamblu de procedee care permit obținerea unui rezultat (Breban V., 1980). **Evaluarea performanțelor managementului** are la bază metode de analiză și de evaluare a sistemului de management, prin metode specifice, având ca finalitate stabilirea principiilor de management și re-proiectarea lor în cazul în care nu își ating obiectivele, concomitent în mod eficient, eficace și economic (Nicolescu O., Verboncu I, 2008, p. 37).

Metodele de management (Nicolescu O., Verboncu I. 1999, pp. 344 – 365), specifice activităților de conducere, sunt date în funcție de: **managementul prin obiective, managementul prin proiecte, managementul pe produs / serviciu, managementul prin bugete, managementul prin excepții, managementul participativ.**

Evaluarea performanțelor managementului entităților publice se realizează de către structura de audit intern, prin utilizarea tehnicilor de analiză critică și analiză diagnostic și **are ca obiectiv metodele de management, sistemul de obiective, implicarea personalului, evaluarea sistemului de control, adoptarea unui management motivațional complex bazat pe recompense și sancțiuni și dezvoltarea culturii organizaționale.**

Auditul public intern este o componentă a sistemului de management care asigură funcția de control – evaluare a entității publice. Din punct de vedere managerial, **evaluarea performanței structurii de audit** are la bază metode de analiză critică și analiză diagnostic, așa cum sunt definite mai sus. Evaluarea performanței entității de către structura de audit public intern, se efectuează prin îmbunătățirea permanentă a tehnicilor de analiză a riscurilor și are ca scop stabilirea modului de utilizare a resurselor și gestionarea riscurilor.

Analiza economico-financiară este o metodă utilizată de auditori pentru evaluarea performanței financiare a entității publice, prin aplicarea tehnicilor de analiză a valorii adăugate, a cheltuielilor, a gestiunii resurselor umane și materiale, pentru identificarea factorilor, cauzelor, care au determinat fenomenul și evoluția acestuia (Vâlceanu Ghe. și colectivul, 2005, p. 15) .

Analiza matematică și statistică este o metodă utilizată de auditori pentru evaluarea riscurilor în procesul de planificare al auditului și în procesul de constituire al eșantioanelor pentru efectuarea testărilor.

Balanced Scorecard, este un instrument managerial cu ajutorul căruia sunt stabilite și urmărite obiectivele principale și specifice. **Dashboard** (tabloul de bord) este un instrument managerial utilizat de către conducătorul structurii organizatorice în care informațiile curente, care privesc principalele activități ale structurii organizatorice și factorii care acționează în derularea lor, sunt prezentate sinoptic, prestabilit (Nicolescu O, Verboncu I., 1999, p. 379).

Metodele de evaluare IT sunt instrumente care asigură tratarea riscurilor pe baza aplicațiilor statistice (Buigă A. 2009), a utilizării foilor de calcul (Catedra de informatică economică, 2009).

Sistemul de indicatori calitativi privind performanța auditului public intern. Evaluarea performanței auditului public intern are la bază un sistem de indicatori constituiți din eficiența, eficacitatea și economicitatea auditului public intern.

Eficiența auditului public intern definită mai sus, ca raportul dintre rezultate și resurse, se analizează pe baza resurselor utilizate, al rezultatelor și al respectării codului etic.

Analiza resurselor utilizate, este un indicator de analiză calitativă a eficienței auditului public intern și are ca obiectiv resursele umane, financiare și materiale de care dispune structura de audit, dimensiunea ariei auditate, gestionarea riscurilor și obiectivele misiunilor de audit, stabilite pe baza analizei riscurilor și al criteriilor semnal.

Planul de pregătire profesională al auditorilor. Respectarea obiectivității în exercitarea funcției de auditor public intern, al independenței, fără constrângeri, conduce la îndeplinirea obiectivelor misiunilor și favorizează calitatea și performanța

auditului, prin formularea recomandărilor, printr-o evaluare obiectivă a riscurilor, a constatărilor și concluziilor.

Dimensionarea resurselor materiale și financiare ale structurii de audit, reprezintă un alt indicator de analiză calitativă al auditului public intern.

Pregătirea profesională și competența auditorilor (Legea 672 / 2002), sunt indicatori de analiză calitativă specifici resurselor umane din cadrul structurii de audit public intern și influențează calitatea auditului entității prin perfecționarea continuă, dezvoltarea calităților și abilităților profesionale ale auditorilor (Boța Avram C., 2009, p. 41). **Competența profesională reprezintă feedback-ul pregătirii profesionale** și este indicatorul care stă la baza analizei calității auditului public intern. Se determină prin complexitatea obiectivelor stabilite prin Planul de Pregătire Profesională, în raport cu complexitatea obiectivelor misiunilor de audit.

Obiectivitatea auditorilor, mai este definită și „independența morală” a acestora (Boța Avram C., 2009, p. 41).

Independența auditorilor se abordează prin independența organizațională, din punct de vedere al subordonării structurii de audit numai managerului, consiliului de administrație sau comitetului de audit, având o funcție distinctă și independentă de orice activitate din cadrul entității (MPA 1120 – 1; MPA 1130 – 1).

Gestionarea riscurilor are la bază un sistem de control eficient la nivelul entității, care să analizeze permanent (OMFP 946 / 2005 republicat), pe baza **Registrului riscurilor**, a activității Comisiei de implementarea / monitorizarea controlului intern (OMFP 946 / 2005) și a gradului de actualizare al acestuia.

Gradul de încărcare al auditorilor cu alte sarcini este un indicator important în definirea eficienței. Deși, este un indicator care aparține de obiectivitate și independență, generalizarea acestuia, conduce la analiza sa individuală.

Rezultatele, indicator al eficienței auditului publicului intern, sunt date de asigurarea obiectivității recomandărilor, al respectării graficului de implementare al recomandărilor, alegerea corectă și clară a destinatarilor recomandărilor și urmărirea recomandărilor cuprinse în raportul de audit, pentru a asigura feedback-ul și plusvaloarea creată.

Urmărirea recomandărilor. Este indicator calitativ al eficienței auditului public intern și este analizat pe baza Graficului de implementare al recomandărilor cuprinse în raportul de audit public intern. Persoanele care trebuie să primească și să

gestioneze informațiile cuprinse în raportul de audit, se stabilesc la începerea descinderii la fața locului prin consemnarea în **Minuta ședinței de deschidere**.

Eficacitatea auditului public intern, definită ca raportul dintre rezultatele obținute și rezultatele programate, așa cum este prevăzută și de Standardele INTOSAI, se poate aplica și auditului intern din entitățile publice.

Rolul auditului public intern este de a asigura managementul, privind obiectivele fundamentale, derivate și specifice, să poata fii îndeplinite cu utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor entității publice.

Planificarea activității de audit intern se realizează pe baza pe analizei riscurilor pentru stabilirea priorității obiectivelor auditabile, astfel încât să rezulte plus-valoarea structurii auditate.

Din practica auditului intern al entităților publice, planificarea auditului se materializează în **Planul de audit anual** și are la bază **Referatul de justificare**, aprobate de conducătorul entității și avizate de șeful structurii superioare de audit, ca garant al asigurării independenței structurii de audit, prin subordonarea ei la cel mai înalt nivel.

Comunicare și aprobare. Este indicator de analiză calitativă a eficacității auditului public intern și are la bază independența structurii de audit a entității publice, subordonată nemijlocit conducătorului acesteia (Legea 672 / 2002 modificată și republicată).

Procedurile de audit. Din punct de vedere al analizei calitative a sistemului indicatorilor de performanță al auditului public intern, procedurile de audit, ca indicator specific eficacității auditului, analiza este condiționată de fiabilitatea și obiectivitatea procedurilor utilizate la analiza riscurilor, a eșantionării și reducerea riscului de audit, a eșantionării și testării obiectelor auditabile, respectiv conținutul și modul de utilizare al instrumentelor de audit utilizate.

Economicitatea, indicator calitativ care contribuie la performanța auditului public intern, definită ca raportul dintre minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate.

Cercetarea sistemului de indicatori **din punct de vedere cantitativ**, întrește aria cercetării calitative și oferă o imagine completă de ansamblu, al ariei de

cercetare. Abordarea cantitativă a indicatorilor care stau la baza performanței auditului public intern, asigură surprinderea dinamicii acestora sub aspect evolutiv.

Eficiența. Abordarea cantitativă a eficienței auditului public intern, asigură analiza evolutivă a acestui sistem de indicatori, prin cuantificarea individuală a indicatorilor care compun sistemul, analizați din punct de vedere calitativ.

Pregătirea profesională a auditorilor depinde de mărimea bugetului alocat în acest sens. Pregătirea profesională se realizează prin intermediul Planului de pregătire profesională, prin Rportul anual al activității de audit public intern din cadrul entității publice.

Pentru a pune în evidență importanța pregătirii profesionale, a fost abordată o cercetare empirică asupra nivelului mediu de salarizare al auditorilor din învățământul preuniversitar și nevoia de asigurare financiară a pregătirii profesionale, rezultate din numărul de norme pentru personalul din învățământul preuniversitar din județul Giurgiu în raport cu numărul de elevi, numărul de norme existente și bugetul aprobat prin legile bugetului de stat, din perioada de referință. Metoda de cercetare utilizată a fost analiza cantitativă¹⁹ cu ajutorul funcției exponențiale pe baza metodelor și tehnicilor de modelare matematică. **Din studiul de caz prezentat, desprindem concluzia** că utilizarea modelărilor matematice în auditul public intern, contribuie la creșterea rolului auditului în cadrul entității publice prin evaluarea științifică a riscurilor, respectiv a planificării pregătirii profesionale a auditorilor și depistarea nevoilor de pregătire a acestora. Deși aceste deficiențe pot fi remediate prin externalizarea auditului, problematica gestionării riscurilor la nivelul entității publice nu poate fi ameliorată, din următoarele puncte de vedere: auditul efectuat pe bază de contract de prestări servicii, se efectuează numai la nivelul obiectivelor stabilite prin contract și se exercită numai la nivelul managementului financiar – contabil, celelalte activități (resurse umane, juridic, inspecție școlară) nu sunt auditate, față de auditul public intern, care auditează toate activitățile entității publice; din practică s-a constatat că auditul extern care efectuează auditul entităților pe bază de contracte de prestări servicii, prezintă vicii de independență față de management, în sensul că, pentru a

¹⁹ Chelcea S., (2007) - Metodologia cercetării sociologice, metode cantitative și calitative, Ediția a III-a, Editura Economică, București;

păstra contractul, auditorii externi întocmesc rapoartele de audit într-o formă acceptată de management²⁰.

Acest studiu de caz demonstrează că utilizarea modelărilor matematice în analiza deprecierii profesionale a auditorilor, reprezintă un instrument eficient la îndemâna auditorilor dar și a managerilor de resurse umane.

Obiectivitatea auditorilor, deși este un indicator calitativ, se cuantificată prin evaluările structurilor superioare, UCAAPI, evaluarea structurilor Curții de Conturi sau evaluarea de către managementul entității publice, pe baza **Declarației de independență**, a **Fișei de evaluare a misiunii de audit**, sau din documentele misiunii de audit (liste de verificare, teste, documente de constatare, minuta ședinței de consiliere, raportul misiunii de audit).

1.4. Metode și tehnici de evaluare utilizate în evaluarea auditului public intern

Evaluarea performanței auditului public intern a fost efectuată prin analizarea cantitativă și calitativă a sistemului de indicatori grupați în eficiență, eficacitate și economicitate. Analiza calitativă și cantitativă ai acestor indicatori a fost efectuată pe baza metodelor și tehnicilor de evaluare specifice.

Metodele de evaluare a performanței managementului entității publice variază în funcție de activitățile desfășurate și în funcție de specificul și mediul în care entitatea publică își desfășoară activitatea. Prin definiție, **metoda reprezintă modul de cercetare al realității obiective, iar instrumentele sunt elemente cu ajutorul cărora sunt analizate metodele** (S. Chelcea, p. 68).

Evaluarea performanței managementului se efectuează cu ajutorul metodelor / instrumentelor **Balaței Scorecard** și **ai indicatorilor de performanță**, a sistemelor Enterprise Resource Planning - ERP (Reș M. D., 2010) și a **Tabloului de bord** (datshboard). Avantajele utilizării Balanced Scorecard sunt date de definirea strategiei entității publice, dezvoltarea comunicării inter și intrainstituționale, dezvoltarea profesională a resurselor umane și motivarea complexă a resurselor umane, pe baza

²⁰ A. Tiron Tudor și I.E. Popa – suport de curs, p. 11;

recompenselor și a sancțiunilor. Ca limitări, sunt considerate suportul tehnologic deficitar, integrarea deficitară cu alte sisteme și resurse umane și financiare limitate. Tabloul de bord cuprinde informații echilibrate, accesibile, adaptabile și oportune și reprezintă un instrument managerial eficient care ajută la depistarea riscurilor în timp real, datorită posibilității comparării informațiilor și stabilirea evoluției în timp a indicatorilor de interes. În acest sens instrumentele și tehnicile de evaluare sunt **analiza matematică, analiza economico – financiară, analiza statistică**, utilizate în activitatea de evaluare a indicatorilor de performanță financiari și nefinanciari, ai sistemelor ERP și ai indicatorilor care definesc Balanced Scorecard și Tabloul de bord.

Analiza economico – financiară reprezintă o metodă de evaluare a performanței economico – financiare (Mărgulescu D., 1994) a entității publice.

Rolul auditului public intern în evaluarea performanțelor entităților publice, se exercită prin gestionarea riscurilor pe baza evaluării permanente a sistemului de indicatori de performanță integrat la nivelul entității, a sistemului de management și modul de îndeplinire al obiectivelor.

1.5. Opinii și sugestii privind conceptul, noțiunea și categoria performanței auditului public intern

Din analiza efectuată, desprindem concluzia că, **sistemul de management al entităților publice reprezintă obiectul auditului public intern**, prin intermediul funcției de control – evaluare și totodată stabilește locul auditului în cadrul acestuia. Cunoașterea metodelor de management, este necesară deoarece stă la baza planificării misiunilor de audit de sistem, de performanță sau de regularitate, în funcție de criteriile semnal sau de nivelul riscurilor existent la nivelul entității publice, în raport cu gradul de îndeplinire al obiectivelor. Deși, tendința auditului public intern este orientată către asigurarea îndeplinirii obiectivelor entității publice, prin efectuarea misiunilor de audit de performanță sau de sistem (HG 1086 / 2014), este mai mult decât necesar, utilizarea metodelor de evaluare specifice managementului – analiza diagnostic, analiza critică, în condițiile în care cadrul de reglementare și normalizare limitează utilizarea metodelor la analiza matriceală (OMECTS 5281 / 2003) și analiza riscurilor pe baza aprecieri nivelului acestora conform unor criterii prestabilite prin

cadrul de normalizare (HG 1086 / 2014), pentru a determina nivelul acestora. Cea mai importantă problemă desprinsă din analiza efectuată, o reprezintă **influența negativă a constrângerilor economice** care s-a manifestat prin **diminuarea bugetelor, reduceri de posturi, cu efecte negative** în posibilitatea asigurării managementului privind modul de utilizare a resurselor. Funcționalitatea și îmbunătățirea auditului este condiționată de factorul legislativ și de normalizare, gradul de înțelegere al managementului privind importanța și problematica auditului intern și **asigurarea competenței, independenței și integrității, care reprezintă factori decisivi.**

Cap. II. DIAGNOSTUCUL SISTEMULUI DE MANAGEMENT AL ENTITĂȚILOR PUBLICE DIN ÎNVĂȚĂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA ȘI ROLUL AUDITULUI PUBLIC INTERN

2.1. Analiza sistemului de management al entităților publice din învățământ

Sistemul managerial al entității publice, reprezintă obiectul auditului intern, prin care analiza acestuia contribuie la cunoașterea mediului entității publice, iar prin depistarea disfuncțiilor, asigură performanța acesteia. Prezentarea lui, asigură cunoașterea în detaliu a mecanismelor de funcționare a entității publice de către structura de audit, pentru a asigura evaluarea acestuia pe baza misiunilor de audit de sistem, audit de performanță și audit de regularitate. Calitatea recomandărilor formulate în rapoartele de audit, asigură performanța entității publice prin abordarea științifică a analizei riscurilor (metode tehnici și instrumente noi de analiză).

Sistemul de management are o structură complexă specifică entităților moderne, bazate pe cunoaștere și informație (Fătu T., Țugui A., 2010; Drăgănescu M., 2007), iar proiectarea lui este condiționată: de mărimea entității, structura organizatorică; resursele umane și financiare; relațiile interne și externe; cultura organizațională; precum și alte elemente stabilite în funcție de specificul entității, care să conducă la asigurarea principiilor de management și îndeplinirea obiectivelor. Nicolescu O. și Verboncu I. (2008, p. 57), susțin că activitatea managerială este operațională numai prin participarea întregului colectiv al entității.

Sistemul de management al entității este alcătuit din componente care răspund caracteristicilor structurii organizatorice și a funcțiilor entității. Performanța auditului este dată de capacitatea structurii de audit de a sincroniza obiectivele strategice rezultate din planul multianual și a celor derivate, cu obiectivele entității publice, prin implicarea resurselor și gestionarea riscurilor. Obiectivele, funcțiunea și organizarea, reprezintă elemente componente ale subsistemului organizatoric. Performanța auditului este dată și de capacitatea acestuia de a culege date și informații și tratarea acestora cu ajutorul sistemului informatic, elemente componente ale subsistemului informațional. Tendința actuală, o reprezintă dezvoltarea subsistemului informatic la nivelul funcțiilor și al posturilor și integrarea acestuia la nivelul entității publice. Subsistemul decizional este alcătuit din obiective, decidenți și riscuri decizionale, iar subsistemul de control este format din obiective, resurse, mediul de control și evaluarea controlului.

Sistemul de management al entității publice reprezintă obiectul evaluării de către auditul public intern, ca funcție de bază a acestuia.

2.2. Rolul și locul auditului public intern din învățământ în cadrul sistemului de management al entității publice

Așa cum rezultă din cadrul de reglementare al auditului public intern (Legea 672 / 2002, republicată și modificată), acesta are rolul de a asigura managementul de buna gestionare a resurselor entității publice prin gestiunea riscurilor, evaluarea metodică și sistematică a sistemului de management al entității, pentru îndeplinirea obiectivelor acesteia. Asigurarea îndeplinirii obiectivelor entității publice are la bază evaluarea sistemului de management, prin utilizarea unor metode specifice activității de audit (fiind o evaluare metodică) și cuprinderea misiunilor de audit în planul de audit, pe baza evaluării sistematice. Structura de audit public intern participă la îndeplinirea obiectivelor entității prin misiuni de audit de asigurare (auditul de regularitate și conformitate), misiuni de consiliere / consultanță și misiuni de audit de sistem.

Asigurarea managementului de buna gestionare a riscurilor, pe baza evaluării controlului intern, a utilizării eficiente, eficace și economice a resurselor și a asigurării calității auditului, este necesară **ameliorarea auditului** prin redefinirea

paradigmelor care guvernează auditul public intern: **de la auditor vs. auditat, la auditor și auditat, un sistem; de la selecția auditorilor, la profesionalizare prin atestare națională și pregătire profesională; de la acceptarea riscurilor, la controlul (gestionarea) riscurilor.**

Redefinirea paradigmelor menționate este posibil numai printr-o cultură organizațională orientată către conștientizarea importanței și a rolului auditului public intern, întărirea încrederii în auditul public intern prin profesionalizare.

2.3. Necesitatea de perfecționare a sistemului de management al entităților publice din învățământ organizatoare de structuri de audit intern

Necesitatea perfecționării sistemului de management al entității publice are ca scop asigurarea performanței entității și performanța auditului, prin utilizarea unor metode adecvate: prin standardizare și procedurare, gestionarea și analiza riscurilor prin utilizarea metodelor matematice și statistice și integrarea sistemelor informatice.

Standardizarea și procedurarea sunt elemente de management care conduc perfecționarea auditului public intern și a sistemului managerial. Gestionarea riscurilor, reprezintă un alt element care conduce la performanța auditului, prin utilizarea calculului matematic și statistic, care să conducă la un grad ridicat de acuratețe și fiabilitate, cu ajutorul unui sistem informatic integrat și definirea paradigmei “**sistem de management = sistem informatic integrat**”.

2.4. Valorificarea informațiilor privind sistemul de management al entităților publice din învățământ

Cunoașterea organizării sistemului de management al entității publice din aria de cercetare, de către auditul intern, conduce la asigurarea performanței prin îndeplinirea obiectivelor, ridicarea gradului de asigurare al managementului și îmbunătățirea sistemului de management al riscurilor. Valorificarea informațiilor privind sistemul de management, conduce la cunoașterea modului de gestionare a riscurilor cu ajutorul subsistemului informațional, analiza acestora prin aplicarea metodelor științifice de evaluare a actului managerial, combinate cu mijloace

automatizate de tratare a informațiilor, cu efect în reducerea costurilor privind culegerea și tratarea datelor și a informațiilor. Perfecționarea sistemului de management trebuie să se bazeze pe stabilirea obiectivelor în raport cu cerințele mediului înconjurător, a structurilor organizatorice interne și asigurarea eficienței, eficacității și economicității acestuia. Un alt aspect al valorificării sistemului de management îl reprezintă stabilirea unui sistem de indicatori de performanță, în raport cu obiectivele entității publice, obiect al auditului, prin evaluarea permanentă a acestora.

Structura de audit a entității publice asigură evaluarea permanentă a sistemului managerial și contribuie la realizarea performanței entității. Rolul auditului public intern este de a evalua modul de gestionare al riscurilor, de a determina permanent gradul de îndeplinire al obiectivelor și modul de îndeplinire al acestora, care conduc la realizarea performanței entității publice. Componentele sistemului de management al performanței din practica auditului public intern.

2.5. Sugestii și opinii privind diagnosticul sistemului managerial al entităților publice din învățământ.

Sistemul de management este structurat pe subsistemul organizatoric, subsistemul decizional, subsistemul informațional și subsistemul de control intern. Funcționalitatea entității reprezintă rezultatul acțiunii sistemului de management care îi conferă acesteia un caracter deschis, flexibil, adaptabil la schimbările de mediu (schimbări legislative, sociale – prin variația numărului de persoane angajate, organizatorice etc.).

Performanța entității este asigurată de performanța fiecărei structuri manageriale, inclusiv de performanța auditului intern.

Corelarea sistemului de obiective cu componentele sistemului de management reprezintă o altă condiție care asigură performanța entității, pe baza definirii unei strategii care să definească obiectiv misiunea entității publice. Potrivit autorilor (Nicolescu O și Verboncu I., 2008, p. 137), misiunea entității constă în „prefigurarea pe termen lung, enunțarea cuprinzătoare a scopurilor fundamentale și a concepției privind evoluția și desfășurarea activităților firmei”.

Performanța managementului entității publice se realizează prin flexibilizarea cadrului de reglementare și normalizare, crearea premiselor atragerii investitorilor prin clarificări aduse cadrului de reglementare, evitarea blocajelor financiare și promovarea unui management performant prin numirea profesioniștilor la conducerea entității și prioritizarea finanțării investițiilor și nu prin reducerea alocărilor bugetare în acest sector.

Cap. III. ETAPELE PROCESULUI DE AUDIT PUBLIC INTERN DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA

3.1. Planificarea auditului în învățământul de stat din România

Planifierea auditului public intern este activitatea pe baza căreia sunt angrenați indicatori cantitativi precum resursele umane, timp, resursele financiare și indicatori calitativi precum competența, obiectivitatea și independența.

Potrivit cadrului de normalizare al auditului public intern (OMFP 5281 / 2003), planificarea este asigurată prin două direcții: planificarea anuală și multianuală și planificarea misiunii de audit public;

Prawitt D.F. (Prawitt D.F., 2003) consideră că **planificarea anuală și planul multianual, reprezintă abordarea strategică a activității de audit, specifică managementului prin îndeplinirea obiectivelor derivate specifice funcțiunii de audit** (la nivelul conducătorului structurii de audit).

Planificarea misiunii de audit, așa cum consideră Hubbard (Hubbard L.D., 2000), aferentă obiectivelor specifice ale funcțiunii de audit, **este orientată către întinderea misiunii de audit, relația stabilită cu managementul structurii auditate și competențele necesare auditorilor pentru asigurarea îndeplinirii obiectivelor misiunii de audit.** După Ghiță M. (Ghiță M., 2009, p. 99), planificarea este un proces continuu, care trebuie să asigure completarea planului pe tot parcursul anului. Pentru atingerea scopului planificării, ca formă de acțiune a sistemului de guvernare și a sistemului de management, aceasta trebuie să asigure performanța entității prin stabilirea corectă a obiectivelor, a riscurilor și resurselor alocate – din punct de vedere cantitativ și coerența canalelor informaționale care se stabilesc în raport cu obiectivele stabilite și comunicarea- din punct de vedere calitativ.

În sectorul privat, planificarea auditului intern este asemănătoare cu planificarea auditului public intern, comparativ cu auditul financiar (extern) și asigură caracterul de activitate permanentă la nivelul entității, ca funcțiune subordonată managementului. Planificarea auditului financiar se realizează numai la proiectarea misiunii de audit, pe baza contractelor încheiate cu clientul (IFAC, IAS 210 - Condițiile misiunilor de audit) și nu o planificare anuală sau multianuală.

Planificarea auditului (multianuală, anuală și planul misiunii de audit) are la bază identificarea riscurilor, cuantificarea acestora și selectarea riscurilor cu gradul cel mai ridicat de acțiune. Prin planificare, analiza riscurilor trebuie să asigure un impact redus al acestora și un risc de audit scăzut și un grad de semnificație ridicat. De asemenea, planificarea are la bază referatul de justificare, document care cuprinde analiza riscurilor în raport cu obiectivele stabilite, resursele alocate, timpul aferent și aria de audit, respectiv competența, independența și obiectivitatea auditorilor, aprobat de conducătorul entității publice și însoțește permanent planul de audit anual și multianual.

3.2. Derularea auditului public intern din învățământ

Misiunea de audit public intern are la bază planificarea auditului și se derulează procedurilor de inițiere, analiză a riscurilor și descinderea la fața locului, raportarea și urmărirea recomandărilor.

Potrivit cadrului de normalizare, **inițierea auditului** are la bază emiterea **Ordinului de serviciu** și a **Notificării structurii auditate** și întocmirea **Declarației de independența auditorilor**.

Ordinul de serviciu este documentul în baza căruia se declanșează misiunea de audit. **Reprezintă legătura dintre planul de audit și misiunea de audit** (resurse și obiective) și **cadrul juridic de efectuare a misiunii de audit care se stabilește între structura de audit și structura auditată.**

Ordinul de serviciu reprezintă o extensie a planului de audit din care sunt preluate obiectivele, perioada auditată și echipa de auditori. Ordinul de serviciu asigură trecerea de la obiectivele fundamentale sau derivate rezultate din planificare specifice managementului superior (auditul sistemului decizional,

auditul sistemului informatic, fiabilitatea sistemului financiar contabil, achizițiile publice etc.), la obiectivele specifice care aparțin posturilor (pregătirea personalului, acoperirea cu personal, gradul de adecvare al activităților, gradul de acoperire cu proceduri, activitățile de control etc.). Reprezintă legătura juridică care se stabilește între structura de audit și structura auditată, privind derularea misiunii de audit, dreptul legal de a solicita documente justificative pentru stabilirea concluziilor și formularea recomandărilor, elemente care definesc performanța auditului.

Conform cadrului de normalizare (OMFP 38 / 2003 sau OMECT 5281 / 2003), **Notificarea** este documentul pe baza căruia structura de audit comunică structurii auditate, efectuarea misiunii de audit și tipul acesteia (de regularitate, planificată sau ad – hoc), scopul și obiectivele misiunii, perioada auditată, perioada desfășurării misiunii de audit, respectiv descinderea la fața locului. Acest document extinde legătura juridică a ordinului de serviciu, pe baza căreia sunt puse la dispoziția auditorilor, toate necesitățile (documente auditate, resurse materiale- birou, calculator, conexiune la rețeaua de INTERNET etc.), necesare asigurării îndeplinirii obiectivelor.

Carta auditului public intern reprezintă documentul care **definește rolul și scopul auditului la nivelul entității publice** (MPA 1000 – 1 Carta de audit intern). **Prin Carta auditului public intern sunt stabilite obiectivele funcției de audit, aria auditabilă, definește cadrul de reglementare și normalizare al acestei funcțiuni și asigură independența, obiectivitatea și competența auditorilor.** În acest document sunt stabilite tipurile de misiuni de audit (de asigurare sau de consiliere, de sistem, de performanță), cu asigurarea independenței auditorilor. **Ca o cerință a asigurării calității auditului și a performanței entității, Carta auditului public intern trebuie să fie permanent actualizată, în raport cu schimbările survenite în mediul intern sau extern al entității publice.** Asigură diferențierea auditului de activitatea de control și contribuie la ameliorarea paradigmei “auditor vs. auditat = auditor, auditat, un sistem”, prin înțelegerea de către auditați a rolului auditului public intern.

Declarația de independență este documentul care stă la baza unui audit de calitate prin asigurarea conducătorului structurii de audit că auditorii respectă această condiție esențială. Standardele IIA (MPA IIA 1100 – 1 Independență și obiectivitate), definesc independența auditorilor prin exercitarea activității în mod liber, obiectiv, imparțial și fără prejudecăți, fiind în concordanță cu Ordinul 5281 / 2003.

Colectarea și prelucrarea informațiilor este procedura în care auditorii culeg informațiile generale cu privire la structura aditată, în concordanță cu obiectivele misiunii, cu scopul de a asigura cunoașterea mediului intern și extern al structurii auditate, funcționarea sistemului de control intern și identificarea oricărei surse de informații pertinente pentru depistarea riscurilor și îndeplinirea obiectivelor misiunii.

Identificarea și analiza riscurilor este procedura prin care sunt determinate și analizate riscurile plecând de la general la particular (Boța Avram C., 2009, p. 225), de la obiectivele stabilite în planul de audit, obiecte auditabile, stabilirea riscurilor și determinarea pragului de semnificație. În practică nivelul de semnificație este dat de riscurile medii și riscurile mari, cuantificate pe baza analizei acestora pe baza determinării vulnerabilității, a impactului și a controlului intern.

Descinderea la fața locului debutează prin organizarea ședinței de deschidere a misiunii de audit, organizată de către auditori la structura auditată în baza notificării acesteia și a ordinului de serviciu. La ședința de deschidere participă auditorii, șeful structurii auditate și personalul implicat sau care are legătură cu obiectivele auditate. În cadrul ședinței de deschidere, auditorii prezintă obiectivele auditate, rolul auditului în cadrul sistemului de control intern al entității și prezentarea echipei de audit. Reprezintă momentul în care auditorii contribuie la înțelegerea de către auditați, a rolului și importanței auditului, pe baza abilităților de comunicare a acestora și întărirea încrederii în auditul intern, a orientării structurii auditate către cultura organizațională bazată pe performanță. Consolidează paradigma “auditor-auditat, un sistem”.

Intervenția la fața locului reprezintă munca de teren a auditorilor și se materializează prin aplicarea tehnicilor și instrumentelor de audit asupra obiectivelor, obiectelor / activităților auditate, pe baza listelor de verificare, chestionarelor de control intern, listelor de control, a testelor și documentelor de constatare.

Cadrul de normalizare al auditului public intern (HG 1086 / 2014 și OMECTS 5281 / 2003) stabilește ca tehnici de audit următoarele: **verificarea, comparația, examinarea, recalcularea, confirmarea, punerea de acord, garantarea, urmărirea, observarea fizică, interviul și analiza.**

Principalele instrumente de audit intern utilizate, sunt: **chestionarul : chestionarul de loare la cunoștința și cel de control intern; chestionarul-lista de**

verificare, tabloul de prezentare a circuitului auditului; testele de control; documentele de constatare; formularul de constatare și raportare a iregularităților; fișa de identificare și analiză a problemei (FIAP).

Ședința de închidere a intervenției la fața locului este momentul în care auditorii au finalizat activitatea de teren și etapa în care sunt comunicate recomandările către structura auditată.

3.3. Raportarea auditului public intern din învățământ

Raportarea auditului public intern din învățământ se realizează pe baza subordonării directe a structurii de audit a entității publice, nemijlocit conducătorului acesteia (rectorul universității sau inspectorului școlar general) dar și a subordonării față de Serviciul de Audit Public Intern din cadrul Ministerului Educației și Cercetării Științifice (Ordinul 5281 / 2003).

Prin raportarea activității de audit al entităților publice asigură la nivel național informarea Serviciului de Audit Public Intern din cadrul Ministerului Educației și Cercetării Științifice, de modul în care sunt utilizate resursele la nivel teritorial (universități și inspectorate școlare), asigură elaborarea politicilor strategice privind auditul public intern din învățământ, prin îmbunătățirea cadrului de normalizare și reglementare privind auditul public intern, buna gestiune a fondurilor comunitare și cooperează cu Curtea de Conturi pentru îmbunătățirea modului de control al riscurilor. Raportarea auditului are ca scop informarea managementului de modul în care au fost gestionate resursele prin intermediul funcționării controlului intern, a sistemului organizatoric, decizional și informațional.

Observație: Raportarea activității de audit este un element care se sprijină pe funcționabilitatea sistemului organizatoric, decizional, informațional, a controlului intern și stă la baza deciziilor managerilor și a persoanelor implicate. Funcționarea corectă a canalelor, conduce la emiterea de către management a unor decizii fiabile, oportune, fundamentate, pe baza recomandărilor auditului, care au ca finalitate asigurarea performanței structurii de audit și a structurii auditate.

Raportarea auditului are la bază planul de audit, raportul misiunilor de audit și conduce la asigurarea plus-valorii structurii auditate, prin recomandările formulate în rapoartele de audit, urmărirea acestora și raportarea celor neimplementate.

3.4 Verificarea auditului public intern din învățământ

Auditul public intern este o activitate complexă și totodată o componentă de bază a sistemului de management al entității, care asigură evaluarea sistemelor de management și de control intern, printr-o abordare planificată și permanentă (Legea 672 / 2002). Pornind de la planificare, inițierea, derularea și raportarea misiunii, auditul public intern asigură performanța entității publice prin recomandările formulate de către auditori, pe baza respectării obiectivității, independenței, integrității și competenței auditorilor.

În sectorul privat auditul este evaluat de către autoritatea de reglementare prin Camera Auditorilor Financiari din România (OU 75 / 1999). Scopul evaluării este de a asigura calitatea serviciilor de audit financiar și consultanță, prin pregătirea profesională permanentă și îmbunătățirea cadrului de normalizare.

În sectorul public auditul intern este evaluat prin acțiunea cadrului de reglementare (Legea 672 / 2002; OMFP 38 / 2003; OMECTS 5281 / 2003 și a HG 1086 / 2012), atât de către structura ierarhic superioară / UCAAPI, cât și de către Camerele de Conturi locale. Cadrul de normalizare al auditului public intern din aria de cercetare stabilește două modalități de verificare: **Verificarea internă**, **Verificarea externă**.

Verificarea internă a auditului se realizează de către șeful entității publice (acolo unde structura de audit este încadrată cu un auditor), sau de către șeful structurii de audit (acolo unde structura de audit este încadrată cu cel puțin 2 auditori) și are caractere de permanență (la fiecare procedură a misiunii de audit). Privește respectarea independenței, obiectivității, competenței și a cadrului de reglementare și normalizare care guvernează auditul publicintern dar și cel al obiectivelor misiunii de audit. Evaluarea externă se realizează o dată la 5 ani de către structura de audit cu stribuții de normalizare privind auditul public din învățământ. Această evaluare privește respectarea cadrului de normalizare privind drularea auditului. Evaluarea externă mai este efectuată de către Camerele locale ale Curții de Conturi, în cadrul fiecărei misiuni de audit financiar al execuției bugetareși privește respectarea codului etic și a controlului intern al entității publice auditate.

3.5. Opinii și sugestii privind metodele, procedurile și tehnicile utilizate în auditul public intern

Comparativ cu Standardele IIA, (MPA 2330 A1 – 1 Controlul dosarelor de audit), care definesc condițiile de difuzare a unor informații sau documente din dosarul de audit, cadrul de reglementare și normalizare al auditului public intern nu definește regimul documentelor din dosarul misiunii de audit care fac obiectul unor solicitări ale unor persoane din exteriorul entității sau instituții abilitate precum Camerele de Conturi, instituțiile de cercetare judiciară etc. și care stau la baza unor concluzii sau recomandări.

Performanța auditului public intern este asigurată prin acțiunea indicatorilor eficienței, eficacității și economicității și respectarea codului de etică profesională și a cadrului reglementare și normalizare. Auditul intern contribuie la asigurarea performanței entității, prin evaluarea sistemului de management și a controlului intern.

Cap. IV. PERSPECTIVE PRIVIND PERFORMANȚA AUDITULUI PUBLIC INTERN DIN ÎNVĂȚĂMÂNTUL DE STAT DIN ROMÂNIA

4.1. Elemente de convergență între auditul public intern și auditul financiar

Performanța auditului intern al entităților publice, analizată pe baza Standardele de performanță ale auditului entităților publice INTOSAI²¹ este dată de eficiența și eficacitatea auditului public și reprezintă obiective ale evaluării ale auditului public extern.

Auditul financiar poate fi efectuat și în cadrul sectorului public. Standardele de Audit emise de IIA s-au preluat și în sectorul public și a avut la bază și auditul financiar. Deși cele două activități sunt total diferite, există situații în care auditorii publici interni și auditorii financiari sunt puși să efectueze împreună misiuni de audit la entitățile publice, ca urmare a unor situații date, pentru evaluarea obiectivă și

²¹ Curtea de Conturi a României – Manualul auditului performanței, București 2005

independentă a controlului intern. Standardele internaționale de audit intern elaborate de IIA, respectiv Standardele Internaționale de Audit pe baza cărora auditorii financiari își exercită profesia, permit efectuarea unor astfel de misiuni la entitățile publice pentru obiectivele enumerate.

Această colaborare este permisă de Standardele internaționale de audit²², prin care se reglementează activitățile fiecărui auditor, să fie coordonate și organizate reuniuni periodice, pentru discutarea subiectelor de interes reciproc, astfel încât obiectivele misiunii să nu se suprapună. Performanțele auditorilor trebuie să acopere următoarele puncte esențiale cu privire la experiență, cunoștințe profesionale, cunoașterea sectorului de activitate, independență, prestarea de servicii specializate, anticiparea necesităților entității și a modului de răspuns la acestea, continuitatea personalului, menținerea calității în relațiile de lucru, respectarea angajamentelor contractuale de către auditorul financiar și plusul de valoare adus de serviciile prestate entității. Șeful compartimentului de audit public intern trebuie să consulte auditorii financiari cu privire la aspectele privind factorii care influențează independența auditorilor, punctele vulnerabile ale controlului intern, erorile și iregularitățile, acte de fraudă, raționamente ale managementului și estimările contabile, ajustările importante privind auditul, posibilitatea existenței unui dezacord cu conducerea și dificultățile întâlnite pe parcursul desfășurării misiunii de audit.

Un alt aspect al coordonării îl presupune acoperirea domeniilor de audit pe baza planului de audit, deciziile luate în urma reuniunilor periodice cu privire la programul de lucru, accesul reciproc la dosarele de lucru cu respectarea confidențialității informațiilor, înțelegerea reciprocă a tehnicilor, metodelor și a termenilor.

În cadrul activității de audit din sectorul public, conducătorul structurii de audit intern al entității publice trebuie să încurajeze contactul cu auditorii financiari în baza unei colaborări pentru schimbul de experiență, gestionarea mai eficientă a riscurilor și abordarea unor tehnici mai eficiente cu privire la evaluarea controlului intern al entității. Această cooperare trebuie să se bazeze pe respectul reciproc și

²² Standardul 2050 / MPA 2050 – 1 „Coordonarea” și în Standardul Internațional de audit 610 „Luarea în considerare a activității de audit intern”;

încredere și este preluată și de Curtea de Conturi a României²³, care stabilește colaborarea mai strânsă între Camera de Conturi locală în calitate de auditor suprem cu rol în evaluarea auditului public intern și compartimentul de audit public intern al entităților publice.

În cadrul misiunilor de audit, **procedurile de fond includ testele asupra detaliilor operațiunilor, procedurile analitice de fond și testele asupra detaliilor soldurilor conturilor, cu ajutorul testelor asupra detaliilor operațiunilor, asupra procedurilor analitice, testele asupra detaliilor soldurilor conturilor și eșantionarea în audit**²⁴.

Formularea opiniei și Raportul de audit. Opinia auditorului rezultă din definiția auditului financiar, ca finalitate a misiunii de audit efectuate privind examinarea situațiilor financiare ale entității și poate fi **opinia fără rezerve, opinia cu rezerve, opinia contrară și imposibilitatea exprimării unei opinii**, după caz.

Raportul de audit, este partea de încheiere a angajamentului de audit, se întocmește și pentru acționari, Consiliului de Administrație, sau oricare altă persoană solicită aceasta, în baza unui angajament încheiat cu un client care este organizat în acest mod.

4.2. Perspective și tendințe ale performanței auditului public intern din învățământ

Perspectivile eficacității și eficienței auditului intern sunt orientate către activitatea de planificare, evaluarea și asigurarea calității, abordarea relației dintre structura de audit intern – management – comitet de audit și îmbunătățirea evaluării sistemelor de management al riscurilor.

Îmbunătățirea relației entitate – utilizatorii rapoartelor de audit se va asigura și se va consolida de către structura de audit intern și constă în gestionarea obiectivă a riscurilor într-un mod eficace, prin fundamentarea planurilor de audit pe baza analizei riscurilor și realitățile sistemului structură

²³ Legea nr. 94 / 1992 modificată și actualizată în anul 2008 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a României;

²⁴ M. Boulescu, Bârnea C., 2006 – Audit financiar, Ed. România de Măine, București, p. 182, 189;

de audit – management – comitet de audit, prin asigurarea unui climat puternic normalizat de proceduri, reglementări, standarde, respectiv identificarea în permanență a riscurilor și consolidarea rolui de consultant pe care îl oferă structura de audit.

Conștientizarea importanței auditului de către management, monitorizarea permanentă a acestuia, eficientizarea timpului aferent derulării planului de audit, analiza riscurilor pe baza metodelor de analiză matematică cu ajutorul software-lor specializate, reprezintă tendințe actuale ale auditului public intern

Tendințe performanței auditului intern al entităților publice. Performanța auditului intern al entităților publice este sinonimă cu crearea de plusvaloare adusă entităților publice, atunci când rezultatele auditului sunt utilizate și asigură feedback-ul acestora.

Externalizarea auditului intern este o tendință actuală a auditului intern, atât pe plan intern cât și pe plan extern, prin care entitățile renunță la structurile de audit intern și apelează la auditul extern, pe bază de contracte de prestări de servicii. Cauzele sunt date de contracțiile economice de reducerea unor posturi din sectorul public și asigurarea funcției de audit prin contracte de prestări servicii de audit, sau de nevoia de asigurare profesionistă și independentă a managementului. Un aspect negativ al externalizării auditului îl reprezintă calitatea rapoartelor, în care, practica a deonstrat că auditorii interni nu reflectă fidel în rapoartele încheiate situația patrimoniului prezentată în situațiile financiare, pentru a nu pierde aceste contracte.

Cultura organizațională este o latură a sistemului de management ca fiind ansamblul valorilor, credințelor, aspirațiilor, comportamentelor, din fiecare entitate și care îi influențează funcționalitatea și performanțele²⁵. Este nevoie de separarea activităților de conducere, de activitățile de execuție, de control și de evaluare.

Dezvoltarea gestionării riscurilor asigură performanța auditului intern pe baza aplicării tehnicilor de evaluare a riscurilor prin intermediul programelor informatice, ca efect al volumului foarte mare de informații care privește activitatea entităților publice din aria de cercetare.

²⁵ O. Nicolescu, I. Verboncu – Management, Ed. Economică, ediția a III- a, București 1999, p. 402;

Guvernanța corporativă este definită în funcție de specificul entității și se adaptează obiectivelor ei. Această idee este preluată de la alți autori²⁶. Guvernanța urmărește dezvoltarea performanței entității publice prin responsabilizarea managementului, a auditului intern și a celor interesați.

Constituirea comitetelor de audit și certificarea auditorilor interni ai entităților publice, este o tendință a auditului intern din România materializată în Legea 672 / 2002 privind auditul intern al entităților publice, privind constituirea comitetelor de audit, dar numai pentru entitățile publice care derulează un buget anual de 2 mlrd. lei. Această limită impusă de cadrul de reglementare, nu conduce la ameliorarea auditului în sensul arătat, aceasta fiind posibil numai la structurile de audit organizate la nivelul instituțiilor publice centrale, la nivelul entităților publice subordonate, bugetul derulat de aceste sub această limită.

Cooperarea entităților publice în asigurarea funcției de audit intern se efectuează în baza unui acord de cooperare. În acest sens entitatea organizatoare va dimensiona structura de audit intern cu resurse umane calificate în funcție de volumul de activitate și mărimea riscurilor asociate. Se previzionează încadrarea structurii de audit cu 6 persoane și 10 entități publice locale asociate și respectiv 2 – 3 misiuni de audit / structură asociată.

Înființarea Comitetelor de audit este obligatorie la entitățile care derulează un buget anual de 2 mlrd. lei, așa cum am arătat mai sus și este format din 5 – 9 persoane, condus de un președinte pentru un mandat de 3 ani și un secretar.

Certificarea auditorilor interni se efectuează de către autoritatea de reglementare a auditului intern al entităților publice²⁷ (UCAAPI), pentru auditorii care îndeplinesc condiția de pregătire profesională, demonstrată pe baza actelor de studii recunoscute, în domeniul auditului intern, guvernanță corporativă, management, contabilitate, drept, finanțe publice, IT și condiția de experiență de peste 5 ani în activitatea de audit.

²⁶ Laurențiu Dobroțeanu, 2011 – Probleme de actualitate cu privire la măsurarea nivelului de guvernanță corporativă în România, Audit financiar, nr. 1 / 2011, București;

²⁷ ***HG 1259 / 2012 pentru aprobarea Normelor privind coordonarea și desfășurarea proceselor de atestare națională a auditorilor publici interni;

Atât înființarea comitetelor de audit, cât și certificarea auditorilor, sunt elemente reglementate și normalizate, dar autoritatea în auditul public intern (UCAAPI), nu a dispus implementarea acestui aspect.

4.3. Modalități de cuantificare a performanței auditului public intern

Cuantificarea performanței auditului intern al entităților publice se bazează, în cele mai multe cazuri, pe analiza cantitativă a indicatorilor, care asigură crearea de plusvaloare în cadrul entității publice și întregeste definirea performanței auditului public intern. Evaluarea auditului și respectarea cadrului de normalizare și reglementare, pregătirea profesională și gradul de încărcare al auditorilor cu alte sarcini, influențează performanța auditului, prin diminuarea timpului atribuit desfășurării misiunilor, prin creșterea riscului de nedetectare al riscurilor, fraudelor, neasigurarea planului anual de audit. Din analiza efectuată asupra indicatorilor de performanță ai auditului public intern, rezultă existența unei strânse legături, iar un dezechilibru intervenit (reducerea resurselor financiare, influențează dotarea cu resurse materiale, alterarea competenței prin diminuarea finanțărilor pentru pregătirea profesională etc.).

Activitatea financiar – contabilă și controlul intern al entităților publice din aria de cercetare, reprezintă cele mai importante obiective ale auditului, fiind considerate și cele mai importante surse de informații din care auditul poate să stabilească mărimea indicatorilor cantitativi. În sensul asigurării performanței entităților publice prin intermediul auditului intern, prejudiciile pot fi grupate prin intermediul indicatorilor cantitativi după proveniența disfuncțiilor și stadiul lor (prejudicii depistate prin documente de constatare, prejudicii recuperate, în curs de recuperare sau nerecuperate), după indicatori privind proveniența finanțării (prejudicii aduse bugetului local, de stat, al programelor cu finanțare externă, asigurărilor sociale, sau prejudicii aduse bugetului propriu entității publice-autofinanțare), după modul de recuperare (prejudicii recuperate pe baza recomandărilor, prejudicii recuperate de către Serviciul de Investigare Fraude pe baza FCRI, prejudicii recuperate prin hotărâri judecătorești, sau prejudicii nerecuperate).

O altă modalitate de măsurare a performanței auditului public intern o reprezintă analiza calitativă a indicatorilor care definesc performanța auditului public

intern (eficiența, eficacitatea, economicitatea și calitatea auditului), cu ajutorul metodelor mataematice prezentate explicit în cadrul capitolului 5 din această teză de doctorat.

4.4. Opinii și sugestii privind perspectivele performanței auditului public intern din învățământul de stat din România

Definirea conceptelor privind auditul, controlul intern și governanța cororativă, sunt necesare pentru înțelegerea corectă a funcției și rolului auditului intern, a utilizării eficiente a instrumentelelor și tehnicilor adecvate pentru evaluarea controlului, utilizate de către managementul entităților publice din aria de cercetare și stabilirea responsabilităților privind gestionarea riscurilor, dar și a legăturilor care se stabilesc între indicatorii care definesc performanța auditului public intern.

Performanța auditului intern din sectorul privat are la bază nu numai indicatorii de eficiență și eficacitate, ci și colaborarea cu auditul financiar (audit extern), reglementat de către CAFR. Cadrul normativ privind auditul în sectorul privat permite această colaborare, prin intermediul Standardelor Internaționale de Audit²⁸. . Auditul financiar se desfășoară în cadrul sectorului public în situația în care acesta este dispus de către instanțele de judecată sau de către Camerele de Conturi pentru recomandările neînsușite de către management, externalizarea auditului intern sau auditul finanțării programelor externe stabilite în mod expres prin Ghidul programului derulat de către entitatea publică. Obiectivele auditului financiar sunt cele stabilite prin contractul încheiat în acest sens, față de obiectivele auditului public intern, care cuprinde toate activitățile entității publice.

Legătura dintre auditul intern al entităților publice și auditul financiar este asigurată prin definirea în cadrul Standardelor de audit²⁹. Pe baza Standardelor, auditorul financiar se asigură de evaluarea controlului intern al entității publice auditate, dacă testele aplicate de auditul intern asigură o gestionare a riscurilor în limite acceptabile, astfel încât să corespundă cu o opinie fără rezerve din partea auditului financiar. Sub acest aspect structura de audit intern este obligată prin

²⁸ MPA 2050 – 1 Coordonarea și IAS 610 Luarea în considerare a activității de audit intern

²⁹ SAI 610 „Luarea în considerare a activității auditului intern”;

efectul juridic al asigurării managementului de buna gestionare a fondurilor publice, gestionarea eficientă a riscurilor și îndeplinirea obiectivelor entității³⁰, să coopereze cu auditul financiar în calitate de evaluator al controlului intern.

Tendențele auditului public intern din aria de cercetare sunt orientate către implementarea Balanced Scorecard, ameliorarea relației structura de audit-management-comitet de audit (funcțională numai în cadrul entităților din sectorul privat), extinderea aplicabilității modelelor de control CoCo și COS și utilizarea tot mai largă a software-lor specializate pentru calculul riscurilor, pe baza aplicațiilor statistice și matematice.

Cap. V. CERCETARE EMPIRICĂ PRIVIND LEGĂTURA DINTRE INDICATORII DE PERFORMANȚĂ AI AUDITULUI INTERN DIN ÎNVĂȚĂMÂNT

5.1. Organizarea cercetării științifice empirice

5.1.1. Noțiuni, concepte și justificarea cercetării științifice empirice

Pentru surprinderea performanței auditului public intern, am efectuat această cercetare empirică, pornind de la indicatorii calitativi, în raport cu delimitările conceptuale privind eficiența, eficacitatea, economicitatea și calitatea auditului public intern, respectiv locul și rolul auditului public intern din cadrul entităților publice din aria de cercetare, dar și în cadrul sistemului de management al acestora, prezentate în capitolele anterioare. De asemenea, am analizat posibilitatea utilizării Balanced scorecard ca metodă de analiză managerială actuală, Dashboard-ul, indicatorii de performanță financiari și nefinanciari utilizați în învățământ, **de unde am considerat că indicatorii de eficiență, eficacitate, economicitate și de calitate, pot fi analizați și prin utilizarea modelărilor matematice de analiză calitativă.** Abordarea cantitativă este previzibilă (număr de misiuni efectuate, buget derulat, disfuncții constatate, recomandări formulate și implementate etc.), dar și cercetată în alte lucrări, față de performanța auditului abordată prin prisma aspectului calitativ, capabilă să surprindă comportamentul personal al auditorilor, intențiile acestora, considerate de noi, definiții pentru asigurarea performanței auditului pe baza

³⁰ Legea 672 / 2002 republicată privind auditul intern al entităților publice;

rerespectării independenței, competenței auditorilor în raport cu diminuările bugetare existente.

Metoda de cercetare utilizată a fost **Modelului Logit Ordonat**³¹ și a avut la bază **analiza variabilelor calitative** ale căror variante de răspuns au fost exprimate prin coduri³².

Avantajul major al modelului logit ordonat utilizat, îl reprezintă posibilitatea acestuia de adaptare la cerințele impuse de cercetarea variabilelor calitative și acuratețea rezultatelor obținute.

Pentru **analiza performanței auditului public intern**, pe baza **resurselor materiale, financiare și umane** au fost utilizate chestionare elaborate pe baza unor itemi adunați în scale care vizau: **pregătirea profesională, obiectivitatea și independența, motivarea auditorilor, dimensiunea ariei auditului, gestiunea riscurilor, gradul de încărcare cu alte sarcini al auditorilor, urmărirea recomandărilor și rezultatele obținute. Indicatorii analizați, definesc eficiența auditului, așa cum a fost analizată în capitolele anterioare, eficacitatea (obiectivele auditului, planificarea auditului, comunicarea și aprobarea, procedurile, tehnicile și instrumentele de audit), consilierea și economicitatea, a fost analizată pe baza indicatorilor specifici, pe baza obiectivelor, și resursele utilizate (umane, financiare și materiale), prin răspunsul la itemii analizată la indicatorul eficiența. Calitatea auditului a fost analizată pe baza independenței, competenței și pregătirea profesională a auditorilor și a rezultatelor obținute la acest indicator analizat la indicatorul eficiența, dar și evaluarea auditului. Analiza performanței auditului public intern, s-a măsurat pe baza itemilor destiați ameliorării performanței structurilor și a recunoașterii activității de audit intern**

Justificarea cercetării și modul de efectuare, se realizează prin definirea obiectivului acestei teze de doctorat și îl reprezintă **analiza relațiilor existente între indicatorii care definesc performanța auditului public intern**, așa cum rezultă și din titlul lucrării, din care se desprind următoarele obiective derivate:

³¹Hosmer D.W., Lemeshow S., Sturdivant R.X., 2013 - Applied Logistic Regression, Ed. Wiley-Blackwell, p.528.

³² Dragoș C., 2006 - Elemente de econometria variabilelor calitative cu aplicații în finanțe, editura Presa universitară clujeană, p. 63.

- stabilirea locului și rolului structurii de audit în cadrul sistemului de management al entității publice din aria de cercetare, pentru ameliorarea analizei riscurilor și îndeplinirea obiectivelor entității publice, pe baza cercetării empirice, efectuată prin analiză statistică descriptivă³³ (Buiga A. et all, 2010, p. 13) a rezultatelor obținute;

- de a demonstra existența relațiilor (Buiga A. et all, 2010, p. 182), dintre indicatorii de performanță ai auditului public intern din aria de cercetare, pe baza cercetării empirice prin analiză staistică regresională³⁴ Dragoș C., 2006, pp: 78 – 80);

- de a evidenția importanța utilizării metodelor (Kaplan R. S. și Norton D. P., 1996) și tehnicilor de management (Nicolescu O., Verboncu I, 1999, 378), în activitatea curentă de audit public intern, în asigurarea performanței entității publice;

Scopul acestui demers este **de a aduce un plus de cunoaștere în cadrul auditului public intern din aria de cercetare și de dezvoltare a acestuia, pe baza concluziilor desprinse din această cercetare**, prin determinarea vulnerabilităților existente la nivelul auditului public intern din aria de cercetare și asigurarea direcției de dezvoltare; armonizarea metodelor, tehnicilor și instrumentelor de management moderne cu activitatea de audit public intern, pentru asigurarea performanței entității publice, respectiv armonizarea politicilor de dezvoltare a auditului public intern din aria de cercetare, pe baza rezultatelor cercetării empirice.

Pentru analiza obiectivelor propuse, a fost constituit un eșantion format **din 91 de entități publice** care au organizat structuri de audit public intern, din învățământul din România, reprezentând 100 %.

În cadrul învățământului preuniversitar de stat, auditul este organizat în structuri de audit public intern la nivelul inspectoratelor școlare județene (42 de entități publice organizatoare de structuri de audit), iar la nivelul învățământului universitar, auditul public intern este organizat la nivelul universităților (49 de entități publice organizatoare de audit public intern). La acest demers au participat auditorii publici interni și utilizatorii rapoartelor de audit, așa cum au fost definiți mai sus.

³³ Buiga A., Dragoș C., Lazăr D., Mare C., Parpucea I., 2010, Statistică descriptivă, Editura Mediamira, Cluj Napoca;

³⁴ Dragoș C., 2006 – Elemente de econometria variabilelor calitative cu aplicații în finanțe, Editura Presa Universitară Clujeană, Cluj Napoca, 2006;

Au fost primite chestionarele adresate auditorilor publici interni din cadrul a 31 de structuri de audit din cadrul inspectoratelor școlare județene și din cadrul a 37 de structuri de audit public intern din învățământul universitar, respectiv din cadrul a 4 structuri de audit din cadrul administrației publice locale cu atribuții în învățământ, reprezentând 72 de entități publice, respectiv 79,12 %.

Au fost primite chestionarele adresate managerilor (rector, prorector, decan, prodeca, șef de departament, director general, inspector școlar general, inspector școlar general adjunct, contabil șef / șef de birou, inspectori școlari resurse umane) din cadrul a 39 de inspectorate școlare județene și din cadrul a 36 de universități, reprezentând 75 de entități publice, respectiv 82,42%.

Au fost primite chestionarele adresate administratorilor financiari (administratori financiari și administratori de patrimoniu, consilieri IT, resurse umane, referenți-contabilitate) din cadrul a 40 de inspectorate școlare județene și din cadrul a 35 de universități, reprezentând 75 de entități publice, respectiv 82,42%.

Răspunsurile primite din aria de cercetare, de 79,12% pentru auditorii publici interni, și 82,42 % pentru managerii și administratorii financiari, din totalul de 91 de entități publice, reprezintă peste 50% din pragul de reprezentativitate, ne îndreptățeste să formulăm o concluzie generală privind performanța auditului public intern și tendința indicatorilor analizați într-o perioadă viitoare.

5.1.2. Fundamentarea obiectivelor și stabilirea ipotezelor de lucru

Obiectivul principal al acestui demers îl constituie **demonstrarea existenței relației dintre indicatorii care definesc performanța auditului public intern din învățământ și posibilitatea asigurării performanței acestuia.**

Abordarea pe baza factorului metodologic a avut în vedere surprinderea influenței activității de audit din structurile organizatoare de audit public intern, de către cadrul de reglementare și normalizare.

Abordarea pe baza factorului management și guvernanta, a avut în vedere surprinderea influenței activității de audit, de către managementul acestora și al celor însăcinați cu guvernanta;

Abordarea prin prisma factorului socio-comportamental³⁵ al auditorilor, a avut în vedere surprinderea influenței activității de audit din entitățile publice organizatoare de audit public intern, de către personalitatea individuală a auditorilor, pentru a surprinde gradul de respectare a independenței, competenței și integrității auditorilor. **Abordarea cercetării prin prisma factorului socio-comportamental, s-a efectuat numai supra variabilelor endogene (rezultat) pentru care variabilele factoriale au obținut valori semnificative din punct de vedere statistic.**

Abordarea prin prisma utilizatorilor rapoartelor de audit, surprinde disponibilitatea managerilor și a administratorilor financiari, de a asigura performanța auditului public intern prin ameliorarea performanței entităților publice din aria de cercetare prin intermediul activității de audit și justificarea activității de audit în cadrul entității publice din punct de vedere al decidenților și al executanților.

Obiectivul nr. 1. Locul și rolului structurii de audit în cadrul sistemului de management al entității, pentru ameliorarea performanței entității publice și a structurilor auditate, pe baza analizei descriptive;

Obiectivul nr. 2. Relațiile stabilite între indicatorii de performanță ai auditului public intern pe baza modelării regresionale a relațiilor dintre itemii endogeni și factorii de influență.

Obiectivul nr. 3. Analiza corelațiilor dintre caracteristicile personale ale auditorilor și variabilele comportamentale

Obiectivul nr. 4. Ameliorarea performanței entității publice prin prisma activității de audit intern și justificarea activității de audit intern, din punctul de vedere al utilizatorilor rapoartelor de audit intern.

Pentru fiecare obiectiv au fost formulate ipoteze prin abordarea factorilor de mai sus, analizată din punct de vedere descriptiv și regresional.

³⁵ Rohrmann B., 2005, Risk Attitude Scales: Concepts, Questionnaires, Utilizations. Project Report University Melbourne, Australia, January;

5.2. Analiza descriptivă a itemilor care au stat la baza cercetării

Potrivit autorilor³⁶, analiza statistică descriptivă are ca scop culegerea, organizarea și prelucrarea datelor rezultate în urma chestionării auditorilor respondenților din aria de cercetare pe baza mediei și a abaterii standard. **Analiza rezultatelor primite în urma chestionarelor transmise către utilizatorii rapoartelor de audit**, a fost efectuată identic ca cele adresate auditorilor, cu excepția calculului mediei aritmetice și abaterii standard. Am considerat că din analiza regresională, abordată prin calcularea valorilor erorii standard, coeficientului de regresie, ale valorilor lui z și p-value, răspund cerințelor noastre de analiză.

Analiza descriptivă a variabilelor endogene pe baza variabilelor factoriale care definesc factorul metodologic, factorul manegemant și guvernantă și factorul socio-comportamental, au aceleași valori și sunt identice, pentru toate variabilele rezultat. De asemenea, în acest studiu, factorul socio-comportamental a fost analizat numai pentru 3 variabile endogene, cele mai reprezentative, el fiind aplicabil la toate variabilele analizate din punct de vedere descriptiv.

Din răspunsurile analizate prin metoda analizei staistice descriptive, se desprinde concluzia că, **structurile de audit din aria de cercetare sunt subordonate la cel mai înalt nivel orgaizatoric, rectorului sau inspectorului școlar general, ceea ce contribuie la asigurarea independenței auditului. Există un cadru de normalizare și reglementare, care se aplică în toate structurile de audit analizate din aria de cercetare și există preocuparea managementului pentru asigurarea performanței în cadrul acestor structuri de audit.**

De asemenea, **mediul economic actual în care își desfășoară activitatea structurile de audit, din cadrul entităților publice organizatoare de structuri de audit din învățământ, care s-a manifestat prin reducerea bugetară, restructurări de posturi, prin acte normative (Legea 329 / 2009, Ordonanța de urgență nr. 77 / 2013 – constatată neconstituțională ulterior, dar care a produs efecte), au contribuit direct la frânarea activității de audit, cu efecte directe în asigurarea performanței. O altă cauză care contribuie la distorsionarea activității de audit o reprezintă politicile de management ale Ministerului Educației Naționale care a**

³⁶Buiga A., Dragoș C., Lazăr D., Mare C. Parpucea I., 2010, Statistică descriptivă, Editura Mediamira, Cluj Napoca, p. 6;

promovat până în anul 2015, personal în funcțiile de conducere din învățământul preuniversitar, fără pregătire managerială (inspectori școlari generali și inspectori școlari generali adjuncți, directorii caselor corpului didactic-numiți de către Ministerul Educației Naționale și Cercetării Științifice și directorii unităților școlare - numiți de către inspectoratele școlare prin inspectorul școlar general și consiliile de administrație), **prin instituția detașării în interesul învățământului și nu prin evaluarea competențelor și aptitudinilor pe bază de examen. Această practică, devenită cutumă în învățământul preuniversitar în perioada 2009 - 2015, are un efect nociv pentru performanța entităților publice aflate în aceste situații. În sensul arătat, în situația detașării nu sunt încheiate contracte de management, din care să rezulte acte juridice privind drepturile și obligațiile rezultate din aceste contracte, ceea ce personalul în cauză nu răspunde direct de disfuncțiile / prejudiciile create.**

O altă cauză care contribuie la diminuarea performanței auditului, o reprezintă poziția de pasivitate a structurii de audit din cadrul Ministerului Educației Naționale și Cercetării Științifice, care are atribuții de normalizare în auditul din învățământ. Acest aspect rezultă din două situații: Ordinul comun al ministrului educației, ministrului administrației și internelor și ministrul finanțelor publice nr. 4576 / 2011 privind validarea fluxurilor financiare pentru plata cheltuielilor cu personalul din învățământ, prin care implică auditorii interni din aria de cercetare să avizeze aceste fluxuri³⁷, ceea ce reprezintă o încălcare a independenței auditului, deoarece aceste operațiuni fac obiectul auditului. A doua situația, la nivelul Serviciului de Audit Public Intern din cadrul Ministerului Educației Naționale și Cercetării Științifice nu a elaborat o strategie de dezvoltare a auditului din aria de competență a acestuia, care să cuprindă elemente de pregătire profesională prin programe adecvate, asigurarea independenței, dezvoltarea unui sistem de motivare complexă și a culturii organizaționale etc., prin accesări de fonduri nerambursabile externe.

³⁷ OMECTS 4576 / 2011 privind validarea fluxurilor financiare pentru plata cheltuielilor cu personalul din învățământ, art. 4 al. (3), care stipulează că «verificarea și validarea statelor de personal și a statelor de plată, se fac de către compartimentul salarizare sau audit din cadrul inspectoratului școlar județean/Inspectoratului Școlar al Municipiului București».

5.3. Modelarea regresională logistică și raționamentul relațiilor de cauzalitate dintre itemii endogeni și factorii de influență

Realizarea analizei regresionale privind relațiile de cauzalitate dintre variabilele rezultat (endogene) și variabilele factoriale (de influență), a avut la bază răspunsurile date de respondenții din aria de cercetare, la întrebările formulate în chestionarul aplicat. **Prin întrebările formulate adresate auditorilor și utilizatorilor rapoartelor de audit, am încercat să surprindem performanța obținută de către auditorii publici interni, prin urmărirea competenței (pregătirea profesională, analiza riscurilor, utilizarea metodelor și tehnicilor noi, formularea recomandărilor și urmărirea acestora, calitatea rapoartelor de audit întocmite și asigurarea feedback-ului, reguli de bună practică), a independenței și comportamentul socio-profesional (respectarea Codului de etică profesională și asigurarea independenței și integrității), dar și a structurii de audit prin finanțarea și dotarea cu resurse materiale a acesteia, a pregătirii profesionale a auditorilor.**

Așa cum am arătat, analiza rezultatelor primite de la respondenții din aria de cercetare, în urma chestionării pe baza întrebărilor formulate și pentru evitarea erorilor, am utilizat programul informatic de analiză statistică STATA, prin aplicarea metodei de analiză matematică privind Modelul Logit Ordonat, definit prin expresiile de mai jos:

$$\text{Prob}(y_i = j | x, b, c) = F(c_{j+1} - x_i b) - F(c_j - x_i b) \quad (1);$$

$$\text{Prob}(y_i = j | x, b, c) = \frac{\exp(c_{j+1} - x_i b)}{1 + \exp(c_{j+1} - x_i b)} - \frac{\exp(c_j - x_i b)}{1 + \exp(c_j - x_i b)} \quad (2);$$

unde,

$i = \overline{1, N}$ indexează respondenții la chestionar;

y_i = valoarea variabilei endogene (itemul pe care îl consideram ca rezultat);

$y_i = 1$ dacă respondentul a răspuns “niciodată”;

$y_i = 2$ dacă respondentul a răspuns “uneori”;

$y_i = 3$ dacă respondentul a răspuns “deseori”;

$y_i = 4$ dacă respondentul a răspuns “întotdeauna”;

x_i = vectorul variabilelor explicative (itemii pe care îi considerăm ca factori);

b = vectorul coeficienților;

$c_j, j = \overline{1,5}$ valori-prag estimate prin model;

$c_1 = -\infty, c_j \leq c_{j+1}, c_5 = +\infty$, condiții care asigură că suma probabilităților pentru fiecare respondent este egală cu 1;

Prob = probabilitatea;

exp = funcția exponențială e^x ;

Aceste elemente arată influența variabilelor factoriale asupra variabilelor endogene, pe baza condițiilor modelării regresionale, astfel încât, **p-value arată existența legăturilor semnificative din punct de vedere statistic, stabilite între variabilele analizate în intervalul (0 și 0,1] și valorile lui z care arată gradul de influență al variabilelor factoriale asupra variabilei endogene, care poate lua valori pozitive sau negative. Cu cât valorile lui z sunt > 0, cu atât influența este mai mare, iar valorile pozitive sau negative obținute, arată influența negativă sau pozitivă, după caz.**

Din rezultatele analizei regresionale logistice, **se desprinde concluzia că există legătură între variabilele rezultat și variabilele factoriale**, analizate în tabelele de analiză regresională, demonstrată de valorile lui p-value obținute, p-value < 0,1 și valorile lui z > 0 și z < 0, condiții stabilite prin modelul regresional logistic.

Analiza a fost efectuată prin prelucrarea variabilelor factoriale după criteriul stabilit de factorul metodologic, management și guvernare și factorul socio-comportamental. **Din analiza rezultatelor variabilelor factoriale, se observă că acestea influențează variabilele rezultat, dar cu valori diferite, dar semnificative din punct de vedere statistic** la un prag de semnificație de 1 %, 5 % și 10 %, care diferă de la variabila rezultat la variabila rezultat analizată.

Din analiza regresională logistică, așa cum am arătat mai sus, **au fost obținute valori pentru p-value < 0,1, și valorile lui z > 0 și z < 0, din care desprindem concluzia că variabilele factoriale analizate conform tabelelor de analiză regresională, că performanța auditului și a entităților publice din aria de cercetare poate fi asigurată prin intermediul variabilelor factoriale analizate,**

pentru valorile lui $z > 0$, sau poate să diminueze asigurarea performanței strecturii auditate, a auditului și a entității publice, pentru valorile lui $z < 0$. Din această concluzie deducem că există premisele asigurării performanței prin intermediul variabilelor rezultat sub acțiunea variabilelor factoriale.

5.4. Analiza corelațiilor dintre caracteristicile personale ale auditorilor și variabilele comportamentale

În analiza corelațiilor rezultatelor cercetării empirice am introdus coeficientul de corelație al lui Spearman pentru a urmări existența legăturilor dintre variabilele analizate. Deoarece în toate corelațiile studiate, cel puțin o variabilă este ordinală. Ca urmare, utilizarea coeficientului de corelație poate fi inadecvat, așa cum am arătat mai sus, în special pentru estimarea probabilitatii de respingere a ipotezei nule (p-value). Condițiile de stabilite de metoda utilizată (coeficientul lui Spearman), avem:

- $z < 0,3$ = legătură slabă;
- $0,3 < z < 0,7$ = legătură medie;
- $z > 0,7$ = legătură puternică.

De asemenea, putem considera că există legatură între variabile, dacă p-value $< 0,01$ sau $0,00$. Din analiză se desprinde situația că există relații între variabile, dar nu sunt puternice, din cauza numărului mare de factori care influențează variabila endogenă, iar influența acestora se diminuează în raport cu numărul lor. Considerăm că, există legatură dacă p-value < 0.01 sau 0.05 , iar tabelele conțin numai corelațiile care au putut fi demonstrate.

Potrivit analizei, managerii consideră că reducerea resurselor structurii de audit, reprezintă o frână în asigurarea performanței entității publice. **Ameliorarea performanței entității publice se poate realiza prin corelarea obiectivelor sale cu obiectivele auditului, comunicarea, urmărirea implementării recomandărilor și raportarea recomandărilor neimplementate, utilizarea metodelor, tehnicilor și instrumentelor de audit adecvate și respectarea independenței, integrității și competenței auditorilor și a cadrului de reglementare și normalizare.**

5.5. Ameliorarea performanței auditului public intern și justificarea activității de audit

Din analiza răspunsurilor date de către manageri și administratorii financiari, pe baza chestionarelor primite, din punct de vedere descriptiv, rezultă că atât personalul cu atribuții de conducere și competențe decizionale, cât și personalul de conducere, performanța auditului public intern este susținută prin calitatea rapoartelor de audit (rezultat al respectării cadrului de reglementare și normalizare, a independenței, integrității și competenței auditorilor), stabilirea obiectivelor, oportunitatea recomandărilor formulate și urmărirea recomandărilor, ce reflectă un nivel adecvat al riscurilor. Analiza regresională logistică, demonstrează că managementul și administratorii financiari consideră că rapoartele de audit public intern asigură că reprezintă probabilitatea cea mai mare pentru ameliorarea performanței auditului public intern. De asemenea, managerii și administratorii financiari, consideră că diminuarea resurselor o frână privind performanța auditului public intern, ceea ce rezultă că aceste categorii de salariați conștientizează importanța activității de audit și impactul resurselor asupra auditului.

Din punct de vedere al justificării activității de audit public intern, analiza descriptivă și regresională, arată că managerii și administratorii financiari, consideră că activitatea de audit public intern este necesară în cadrul entității publice, iar pe baza calității rapoartelor de audit întocmite (recomandări formulate obiectiv, pe baza înțelegerii mediului entității publice și a probelor de audit, a concluziilor), a acceptării recomandărilor formulate și urmărirea acestora, asigură performanța entității publice și îndeplinirea obiectivelor. Un aspect important rezultat din analiza regresională, îl reprezintă rezultatele obținute privind acceptarea și însușirea recomandărilor formulate în rapoartele de audit, prin care utilizatorii rapoartelor de audit, sunt interesați de oportunitatea recomandărilor și nu acceptă recomandări formulate fără temeinicie, iar înțelegerea mediului entității publice nu are nici o relevanță, în raport cu atestarea profesională a auditorilor, care ridică gradul de încredere în activitatea de audit.

5.6. Concluzii preliminare desprinse din cercetare, limite și perspective privind cercetarea legăturilor dintre indicatorii de performanță ai auditului intern din învățământ

Cercetarea empirică s-a efectuat prin formularea unor întrebări de ordin calitativ, stabilite prin chestionarele care au fost transmise în aria de cercetare. Prin întrebările formulate de noi, am încercat să surprindem „o fotografie” a locului și rolului auditului intern în sistemul de învățământ din România și a legăturilor dintre indicatorii care definesc performanța auditului din învățământ, a comportamentului auditorilor în raport cu performanța auditului și legătura dintre caracteristicile personale ale auditorilor și variabilele comportamentale analizate. Analiza nu a urmărit evoluția în timp a performanței auditului public intern din aria de cercetare, ci a urmărit surprinderea acestor indicatori la momentul acesta și pe baza rezultatelor obținute, să depisteze nevoile de asigurare a acestui indicator și crearea premiselor de asigurare a feedback-ului acestor entități publice, prin funcția de audit.

Potrivit cercetării empirice efectuate pe baza analizei regresionale logistice, funcția de audit din cadrul entităților publice analizate își justifică activitatea prin ridicarea gradului de încredere al utilizatorilor rapoartelor de audit și al situațiilor financiare, asigurarea managementului entității publice de utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor. De asemenea, la ridicarea gradului de încredere în auditorii publici interni, contribuie certificarea competențelor acestora, asigurată de pregătirea profesională continuă, ca obligație a acestora pentru obținerea și păstrarea certificatului de atestare. Pe baza acestor considerente, a evoluției performanței auditului public intern analizată pe seama aspectelor calitative, credem că nu mai este necesar să arătăm evoluția performanței sub aspect cantitativ, deoarece direcția de dezvoltare a auditului este dată în viitor de cadrul de reglementare și normaizare. Modelul Logit Ordonat (Hosmer D.W. et all, 2013, p. 528), instrument care a stat la baza analizei variabilelor stabilite prin chestionarele aplicate, este utilizat mai mult în analiza de marketing și mai puțin utilizat în problematica auditului, dar credem că avantajele oferite de acesta nu se cunosc pentru aplicarea lui și în domeniul auditului, sau cercetările în domeniu, care au vizat numai aspecte cantitative, care se prelucrează cu ajutorul instrumentelor oferite de statistică (Smirnov-Kolmogorov, Spearman, Kendall etc.).

Prin intermediul ipotezelor formulate, putem desprinde concluzia că **este asigurată independența structurii de audit de către managementul entităților publice și există preocuparea managementului de motivarea auditorilor. Structurile de audit din aria de cercetare, sunt subordonate la cel mai înalt nivel organizatoric, respectiv rectorului sau inspectorului școlar general, după caz, așa cum rezultă și din cadrul de reglementare. Subordonarea auditului din aria de cercetare la nivelul cel mai înalt, este asigurată independența organizatorică, dar din punctul de vedere al cercetării științifice privind această subordonare, arată că managementul a intervenit în activitatea structurii de audit, în urma restructurărilor care au avut loc în perioada anterioară. Aceste limitări conduc la un comportament dual, fictiv, evitarea asumării răspundrii și a neimplicării, respectiv tratarea superficială a actului de audit și orientat către avantaje personale, de către auditori. Prin valorile obținute (p-value și z), există probabilitatea asigurării performanței auditului și a entităților publice de către structura de audit, iar indicatorii analizați (în funcție de valoarea pozitivă sau negativă a lui z), contribuie sau diminuează la asigurarea performanței. Putem să afirmăm că există legături între indicatorii de performanță, iar structurile de audit pot să își asigure performanța și totodată pot să asigure performanța entității publice.**

Din perspectiva utilizatorilor rapoartelor de audit, (categoriile de personal reprezentând managerii și administratorii financiari), prin activitatea de audit se asigură ameliorarea performanței entităților publice din aria de cercetare și totodată aceștia consideră că auditul intern își justifică activitatea și contribuie la îndeplinirea obiectivelor entității publice.

Cap. VI. CONCLUZII GENERALE DESPRINSE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII PERFORMANȚEI AUDITULUI PUBLIC INTERN

Principalele concluzii desprinse din acest demers științific, care susțin ideea conform căreia, pentru gestionarea riscurilor și menținerea acestora la un nivel acceptabil, nivelului entităților publice din aria de cercetare, este necesară dezvoltarea

capacității structurii de audit de a asigura managementul de eficiența, eficacitatea, economicitatea utilizării resurselor și îndeplinirea obiectivelor, în condițiile economico-sociale actuale. Asadar este esențială înțelegerea activității de audit și cunoașterea valențelor performanței acesteia. Considerăm că, rezultatele acestei cercetări științifice vor contribui la:

- întărirea funcției de asigurare a managementului de către auditul public intern din aria de cercetare, la gestionarea eficientă, eficace și economică a resurselor entităților publice și contribuția acestora la îndeplinirea obiectivelor;
- determinarea direcției de dezvoltare a auditului public intern prin identificarea vulnerabilităților și a cauzelor care distorsionează activitatea de audit din aria de cercetare;
- elaborarea unei strategii de întărire a funcțiunii și de dezvoltare a auditului public intern din învățământ;
- aduce un plus de cunoaștere în domeniul cercetării științifice a performanței auditului public intern din învățământ și poate fi un punct de plecare privind viitoarele cercetări în acest domeniu.

De asemenea, sistemul de control al entității publice, auditul financiar și guvernanta corporativă, demonstrează că auditul public intern se află într-o strânsă legătură cu aceste activități și contribuie la creșterea încrederii în entitatea publică, pe baza unei abordări etice, responsabilitate socială, bunele practici în domeniul învățământului și evaluarea sistemului de management și de control, de către auditori.

Performanța auditului public intern este dată de sincronizarea obiectivelor sale cu obiectivele entității publice stabilite prin sistemul de management (organizatoric, informațional, decizional, control intern), pe baza planificărilor și a implicării resurselor sale, pentru gestionarea eficientă și eficace a riscurilor și diminuarea gradului de vulnerabilitate a entității publice. Din analiza sistemului de management, **considerăm că auditul public intern este o funcțiune și nu o activitate, aspect susținut și de alți autori** (Dumbravă P., 2007). Planificarea auditului reprezintă, legătura dintre obiective, resurse și performanță, în raport cu aria auditului și riscurile semnificative. Elementele cele mai importante ale planificării auditului sunt reprezentate de analiza riscurilor, metodele de analiză utilizate (matematice, statistice), precum și instrumentele de analiză. Deoarece în cadrul entităților publice

din aria de cercetare, auditul intern poate fi externalizat, recomandările stabilite prin deciziile Camerelor de Conturi și neimplementate, derularea unor programe cu finanțare externă, impunerea de către instanțele de judecată a unor opinii profesioniste asupra unor aspecte financiare privind entitatea publică, aceste aspecte pot fi soluționate cu ajutorul auditului financiar. Analiza riscurilor, eșantionarea și testele abordate, raționamentul auditorilor în raport cu obiectivele, sunt elemente care pot fi utilizate atât în practica auditului financiar cât și în practica auditului public intern.

Performanța auditului public intern reprezintă o instituție, care este dată de complexitatea și aria de competență, importanța și întinderea auditului, ca activitate care asigură utilizatorii rapoartelor de audit din cadrul societății, a instituțiilor publice etc., de buna gestiune a resurselor. Pornind de la definiția auditului public intern, de a asigura managementul de utilizarea eficientă, eficace și economică a resurselor, performanța reprezintă capacitatea acestuia de a asigura această funcție.

Dacă din punct de vedere al analizei descriptive, în cadrul cercetării empirice, **performanța auditului public intern este diminuată de constrângerile economice actuale, modelarea matematică utilizată, demonstrează că există legătură între indicatorii care o definesc.** Rezultatele cercetării arată că există probabilitatea asigurării performanței auditului, asigurarea îndeplinirii obiectivelor și a feedback-ului în cadrul entităților publice, în ciuda situației economice generale, prin păstrarea independenței și integrității, a experienței, asigurarea competenței prin eforturi proprii sau prin finanțări din fonduri externe, întărirea încrederii utilizatorilor rapoartelor de audit în activitatea de audit și prin întărirea funcțiunii de audit în aria de cercetare, prin dezvoltarea unei strategii la nivelul Serviciului de Audit din cadrul Ministerului Educației Naționale și Cercetării Științifice.

Limitele cercetării, sunt date de aria largă de cuprindere ce pune accentul pe problematica performanței auditului public intern din învățământ, metodologia de analiză abordată, aceasta din urmă fiind capabilă de a genera un oarecare grad de subiectivism. De asemenea, abordarea unitară și nu separată a cercetării performanței auditului public intern, organizat în cadrul învățământului universitar și auditul public intern organizat în cadrul învățământului preuniversitar, termenul de transmitere a chestionarelor și de primire a răspunsurilor foarte mare, reticența respondenților la

întrebările formulate privind factorul socio – comportamental al auditorilor și abordarea cercetării prin utilizarea factorului calitativ, considerăm că reprezintă limite ale acestei cercetări. De asemenea, utilizarea modelării matematice ca metodă de analiză a variabilelor, mai puțin aplicată în cercetarea științifică în domeniul performanței auditului public intern. Proiectarea acestui model matematic a fost executată prin respectarea unui grad rezonabil de asigurare a rezultatelor față de realitate, reducerea gradului de complexitate și a ariei de analiză, la numărul de variante de răspuns și numărul de variabile analizate în funcție de variabila rezultat, a contribuit de asemenea, la creșterea perioadei de elaborare a acestui demers.

Un alt element pe care îl considerăm în acest sens, îl reprezintă fluctuația cadrului de reglementare și de normalizare ceea ce modificările privind practica auditului public intern aceste nu au putut fi corectate în chestionarele transmise, deși, aceste modificări nu sunt relevante pentru demersul nostru.

Perspectivile cercetării sunt orientate către efectuarea unui demers care să abordeze problematica performanței auditului public intern și din punct de vedere al analizei cantitative. De asemenea, abordarea unei cercetări mai complexe privind auditul public din învățământ, elaborarea unor programe de dezvoltare a auditului public intern din aria de cercetare finanțate din fonduri externe, în care obiectivul principal să îl reprezinte nevoia de perfecționare a acestei resurse umane, reprezintă unele perspective privind cercetarea științifică în domeniul performanței auditului public intern. O altă perspectivă o reprezintă analizarea riscurilor pe baza metodelor de analiză matematică prin aplicarea modelărilor matematice, prin stabilirea timpului de viață al acestora.

BIBLIOGRAFIA SELECTIVĂ PRIVIND TEZA DE DOCTORAT

Borooh V.K., 2010 - Logit and Probit: Ordered and Multinomial Models (series: Quantitative Applications in the Social Sciences), Editura Sage Publications, p. 238.

Boța Avram C., 2009 – Auditul intern al societăților comerciale, Ed. Risoprint, Cluj Napoca;

Boulescu M., Bârnea C., 2006 – Auditul financiar, Ed. România de Măine, București;

Breban Vasile, 1980 – Dicționar explicativ al limbii române, Editura Științifică și Enciclopedică, București;

Cardoș V.D., 2010 – Auditul sistemelor informaționale contabile, Editura Alma Mater, Iuj Napoca;

Chelcea S., 2007 -Metodologia cercetării sociologice, metode calitative și cantitative, București.

Chițu A., Opreș M.E., 2014 - Indicatorii de performanță ai perspectivei clienți din balanced scorecard: designul hărții strategice la o companie de leasing, Audit financiar nr. 8 / 2014, București;

Diloitte, 2010 – Îmbunătățirea relației dintre auditul intern, management și comitetul de audit, IIA, Aprilie;

Dragoș C., 2006 - Elemente de econometria variabilelor calitative cu aplicații în finanțe, editura Presa universitară clujeană, p. 63.

Dumbravă P., Sfetcu M., 2013 – Analiza legăturii dintre domeniile auditate și nivelul riscurilor, Audit Financiar, București, nr. 6 / 2013;

Dumbravă P., Sfetcu M., 2014 – Asigurarea eficienței activității entităților publice pe baza recomandărilor auditorilor publici interni, Audit Financiar, București, nr. 12 / 2014;

Dumbravă P., 2007 - Obiective, atribuții, și răspunderi ale controlului intern și ale auditului intern în entitățile publice, Audit financiar nr. 3 / 2007;

Drăgănescu M., 2007 – Societatea informațională și a cunoașterii. Vectorii societății cunoașterii, Academia Română, București;

Ghiță M., 2007 – Audit Intern, Ediția a II – a, Editura Economică, București;

Homocianu D., Airinei D., 2015, Tablouri de bord dinamice on-line în activități de audit, Audit financiar nr. 5 / 2015, București;

Hosmer D.W., Lemeshow S., Sturdivant R.X., 2013 - Applied Logistic Regression, Ed. Wiley-Blackwell, p.528.

Hurghiș R., Tiron-Tudor A., Boța-Avram C., 2014, Analiza practicilor comitetului de audit în contextul guvernancei corporative, Audit financiar nr. 10 / 2014;

Kaplan R. S., Norton, D. P., 1996, Using the Balanced Scorecard as a strategic management system, Harvard Business Review, Ianuarie-Februarie, 1996, pp. 75-85.

Morariu A., Suci Ghe., Stoian F., 2008, Auditul intern și guvernancea corporativă, Editura Universitară, București;

Nicolescu O, Verboncu I., 2008, Fundamentele managementului organizației, Ediție nouă, Editura Universitară, București;

Pop. A și Mătiș D., 2010 - Contabilitate financiară, Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca;

Popa I., Man Alex., Rus A., 2009 – Auditul financiar de la teorie la practică – Ghid practic, Editura Risoprint, Cluj Napoca;

Rohrmann B., 2005, Risk Attitude Scales: Concepts, Questionnaires, Utilizations. Project Report University Melbourne, Australia, January;

Sfetcu M., 2013 – Impactul deprecierei profesionale a auditorilor asupra performanței auditului public intern, Modelling the new Europe, Cluj Napoca, nr. 8 / 2013;

Sfetcu M. 2013 – Metode și tehnici de management utilizate în activitatea de audit public intern, AFASES 2013, Scientific research and education in the air force, Brașov, 23-25 May;

Sfetcu M., 2014 – Analiza posibilității asigurării unui sistem motivațional complex pentru auditorii publici interni de către management, AFASES 2014, Scientific research and education in the air force, 22-24 May, Brașov;

Tiron Tudor A., Popa I. E., 2010 – Audit financiar contabil, suport de curs, Editura Eikon, Cluj Napoca;

Vasile Breban, 1980 - Dicționar Explicativ al Limbii Române, Editura științifică și enciclopedică, București;

Vâlceanu Ghe., Robu V, Georgescu N., 2005 – Analiză economico – financiară, Editura Economică, București;

.....
CECCAR România, 2012, Standarde Internaționale de Audit, Editura CECCAR, București;

CAFR - Codul de conduită profesională a auditorilor financiari;

Curtea de Conturi a României, 2010, Manualul auditului performanței, București;

Asociația Auditorilor din România, 2014, Norme profesionale ale auditului intern, Modalități practice de aplicare, IIA;

Asociația Auditorilor din România – Codul de etică profesională;

*** **Legea 96 / 1991** modificată privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a României;

*** **Legea 329 / 2010** privind reorganizarea unor autorități și instituții publice, raționalizarea cheltuielilor publice

*** **Ordonanța de Guvern nr. 119 / 1999** privind organizarea și exercitarea controlului financiar și auditul intern;

*** **Hotărârea 1086 din 2013** pentru aprobarea Normelor generale de exercitare a activității de audit public intern punctul 3.2 și punctul 3.3 din Anexa 1 la Normele generale;

*** **Ordonanța de Urgență nr. 77 / 2013** privind asigurarea funcționalității administrației publice locale, a numărului de posturi și reducerea cheltuielilor la instituțiile și autoritățile publice;

*** **Ordonanța de Urgență nr. 75 / 1999** privind auditul financiar aprobată prin Legea 133 / 2002;

*** **Ordinul Ministrului Educației nr. 5 281 / 2003** pentru aprobarea Normelor de organizare și exercitare a auditului public intern în cadrul MECT și în structurile subordonate;

*** **Legea pentru modificarea Legii 672 / 2002** modificată privind auditul public intern și Expunerea de motive pentru Legea de modificare a Legii 672 / 2002;

Conferința Organizației Internaționale de Audit Suprem – „INTOSAI – partener activ în rețeaua internațională anticorupție. Asigurarea transparenței pentru promovarea securității sociale și reducerea sărăciei”, Viena 11 – 13.02.2009;

xxx - www.aair.ro

xxx - www.cafr.ro

xxx - www.curteadeconturiaromaniei.ro

xxx - www.theia.org

xxx - www.mfinante/audit public intern /ghiduri

xxx - www.scopus.com;