

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA
FACULTATEA DE ȘTIINȚE
Domeniul: CONTABILITATE**

**TEZĂ DE DOCTORAT
(REZUMAT)**

**CONDUCĂTOR DE DOCTORAT:
Prof. univ. dr. Tatiana DĂNESCU**

**DOCTORAND:
Cristian Grigore DOGAR**

**ALBA IULIA
2013**

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA
FACULTATEA DE ȘTIINȚE
Domeniul: CONTABILITATE**

**INSTRUMENTE ALE PROFESIEI CONTABILE
UTILIZATE PENTRU APRECIEREA
PERFORMANȚEI IMPLEMENTĂRII
FONDULUI SOCIAL EUROPEAN ÎN ROMÂNIA**

**CONDUCĂTOR DE DOCTORAT:
Prof. univ. dr. Tatiana DĂNESCU**

**DOCTORAND:
Cristian Grigore DOGAR**

**ALBA IULIA
2013**

Cuprinsul rezumatului tezei de doctorat

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT	4
CUVINTE CHEIE	6
INTRODUCERE	6
METODOLOGIA CERCETĂRII	10
CONȚINUT SUCCINT ȘI DIRECȚII ALE CERCETĂRII.....	11
CONCLUZII GENERALE, PROPUNERI ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII	14

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

LISTA ABREVIERILOR	5
INTRODUCERE	6
CAPITOLUL 1 AUDITUL PERFORMANȚEI IMPLEMENTĂRII FSE ÎN ROMÂNIA	20
1.1.Auditul performanței și rolul său în asigurarea bunei gestiuni financiare	20
1.2.Obiective ale auditului direct al bunei gestiuni financiare	29
1.3.Obiective ale auditului conformității în contextul bunei gestiuni financiare	37
1.4.Aprecierea bunei gestiuni financiare în implementarea programului operațional	55
1.5.Concluzii preliminare asupra auditării performanței programului operațional	59
CAPITOLUL 2 SISTEME CONTABILE ORIENTATE SPRE AUDITUL PERFORMANȚEI	61
2.1.Continutul informației contabile necesare pentru buna gestiune financiară	61
2.2.Informația contabilă relevantă managementului și recunoașterii bunei gestiuni financiare	65
2.3.Abordarea proactivă a managementului bunei gestiuni financiare	73
2.3.1.Accesul Autorității de Management la informația contabilă a entităților beneficiare	79
2.3.2.Accesul auditorilor la informația contabilă a entităților beneficiare	80
2.3.3.Concluzii privind conflictul de interese în informația contabilă	82
2.4.Sistemul contabil ca sursă a informației pentru buna gestiune financiară	85
2.4.1.Modelul bazat pe utilizarea informațiilor contabilității financiare	88
2.4.2.Modelul bazat pe agregarea informațiilor contabilității financiare	90
2.4.3.Modele bazate pe agregarea informațiilor contabilității manageriale	93
2.4.4.Sistemul contabil ca sursă a informației permanente pentru BGF	96
2.4.5.Realități ale organizării sistemelor contabile ale beneficiarilor de finanțări FSE	98
2.5.Concluzii preliminare asupra comunicării informațiilor sistemelor contabile orientate spre auditul performanțe	104
CAPITOLUL 3 PRINCIPIILE CONTROLULUI INTERN ȘI ÎNCREDEREA ÎN PROBELE AUDITULUI PERFORMANȚEI	107
3.1.Roluri, responsabilități și interese în organizarea controlului intern	107
3.2.Realități ale sistemelor controlului intern la beneficiarii contractelor de grant	116
3.2.1.Mediul controlului intern	117
3.2.2.Managementul riscurilor	128
3.2.3.Activități de control	132
3.2.4.Informația și comunicarea	137
3.2.5.Activități de monitorizare ale controlului intern	141
3.3.Concluzii asupra adecvării controalelor beneficiarilor la cerințelor principiile COSO	145
CAPITOLUL 4 UTILIZAREA METODELOR CONTABILITĂȚII	

MANAGERIALE ÎN APRECIEREA ȘI GESTIUNEA PERFORMANȚEI	147
4.1.Tabloul de bord al bunei gestiuni financiare	147
4.2.Costurile standard, criteriile obiective ale auditului performanței	151
4.3.Metoda ABC în determinarea costurilor unitare ale indicatorilor	156
4.4.Bugete statice, bugete flexibile, tratarea abaterilor	161
4.5.Costuri fixe și variabile, utilizarea metodei Direct Costing în bugetarea proiectelor	166
4.6.Concluzii preliminare ale utilizării informației contabile în contextul BGF a implementării FSE în România	168
CAPITOLUL 5 UTILIZAREA METODELOR CANTITATIVE ÎN APRECIEREA PERFORMANȚEI IMPLEMENTĂRII PROGRAMULUI OPERAȚIONAL	171
5.1.Bugetele ca variabile dependente de indicatorii bunei gestiuni financiare	171
5.2.Ipoteze ale performanței și criteriile ale regresiei lineare	177
5.3.Criteriul economicității pentru descrierea performanței.	179
5.4.Criteriul eficienței pentru descrierea performanței.	191
5.5.Concluzii asupra convergenței comportamentului național la buna gestiune financiară	199
5.6.Comportamentul regional și buna gestiune financiară, analiza spațială	203
5.6.1.Starea de fapt la nivel regional	204
5.6.2.Testarea metodei descrise pentru modelarea performanței programului de finanțare	207
5.6.3.Validarea metodei și implicații asupra auditului performanței programului	214
5.7.Concluzii asupra beneficiilor și limitărilor modelului econometric propus	218
CAPITOLUL 6 CONCLUZII GENERALE, CONTRIBUȚIA PROPRIE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII	220
6.1.Concluzii generale ale cercetării	221
6.2.Contribuții personale	227
6.3. Limite actuale și direcții de dezvoltare ale cercetării orientate spre (re)cunoașterea performanței în utilizarea fondurilor publice	228
6.3.1.Convergența abordărilor principiale în implementarea PO la criteriile performanței	229
6.3.2.Modelarea sistemelor contabile orientate spre performanță	231
6.3.3.Modelarea controalelor orientate spre performanța implementării	232
6.3.4.BGF, deziderat al utilizării bugetelor publice naționale	233
Bibliografia	234
LISTA FIGURILOR ȘI TABELELOR	241
LISTA ANEXELOR	246

CUVINTE CHEIE

Buna gestiune financiară, performanță, auditul performanței, auditul conformității funcționării sistemelor de management și control, criteriile ale auditului performanței, misiuni cu asigurare, misiuni în baza procedurilor convenite, sisteme contabile, specificitatea informației contabile, fiabilitatea informației contabile, control intern, cadrul COSO 2013, contabilitate managerială, Tabloul de bord, Costuri unitare, Costuri standard, Costuri ale activităților, ABC – Activity Based Costing, Direct Costing, bugete statice, bugete flexibile, regresie lineară, Fondul Social European, Program Operațional

INTRODUCERE

Conceptul de performanță¹, recunoscut și sub denumirea de bună gestiune financiară (BGF), corelează prin economicitate, eficiență și eficacitate, utilizarea unor resurse juste, atât cu rezultatele așteptate, cât și cu impactul asociabil intervențiilor finanțate. Aria de aplicabilitate a BGF cuprinde toate instituțiile, politicile și bugetele publice asociate punerii în practică a acțiunilor și politicilor publice. Performanța poate fi apreciată, în termeni calitativi, prin comparații cu alte operațiuni similare sau asimilabile, cu o acuratețe ce depinde însă, de claritatea și rezonabilitatea obiectivelor prestabilite, ale metodelor utilizate, de disponibilitatea informațiilor privind termenii de comparație (criterii de performanță sau audit al performanței, după caz).

Obligațiile Comisiei Europene (CE) de a asigura performanța² utilizării fondurilor politicii de coeziune, deci și a Fondului Social European (FSE), au fost delegate, prin introducerea managementului descentralizat al Fondurilor, Statelor Membre, în sarcina entităților publice componente ale sistemului național de management și control.³ În cadrul managementului descentralizat, Statul Membru creează sistemele de management, obține aprobarea CE și demarează implementarea, asigurând CE cu privire la buna gestiune financiară a implementării operațiunilor, a realității, legalității și conformității acestora, a fiabilității raportărilor (Autoritatea de Management), certificând totodată cheltuielile (Autoritatea de Certificare). CE solicită avizul anual al auditorului public extern (Autoritatea de Audit), pe care acesta îl acordă ca urmare a derulării misiunilor de audit incluse în strategia proprie, deasemenea aprobată de CE. Comisia se asigură în mod suplimentar asupra funcționării conforme a sistemului de management și control prin intermediul

¹ ISSAI 3000 *Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience*, www.issai.org

² REGULAMENTUL (CE, EURATOM) NR. 966 din 2012, art. 30.

³ Art. 60 al Regulamentului CE 1083/2006 reține asigurarea BGF a implementării Programului Operațional în sarcina Autorității de Management, iar constatarea în sarcina Comitetului de Monitorizare, prin corelarea indicatorilor cu resursa utilizată (art. 66 alin. 2). Autoritatea de Audit, în calitate de auditor public extern, respectând standardele de audit recunoscute la nivel internațional, are responsabilitatea evaluării conformității funcționării sistemului de management și control și a avizării eficienței funcționării acestuia.

auditului propriu. Ulterior aprobării prin Decizie⁴ a descrierii sistemului și a Programului Operațional (PO), entitățile parte ale sistemului național de management și control au început să funcționeze, demarând implementarea PO prin raportare la descrierea aprobată a sistemului, lansând licitații de granturi.

Auditul CE, în cadrul misiunilor din anii 2011 și 2012 a constatat abateri ale sistemului de management și control de la conformitate, sesizând și aspecte legate de buna gestiune financiară a implementării PO. Constatările au fost urmate de consecințele legale: suspendarea PO, iar ulterior acceptării planului de acțiune conținând măsurile de remediere, deblocarea, sub condiția impunerii României a unei corecții financiare forfetare.

Efectele financiare asupra României sunt importante, țara noastră pierzând astfel peste două miliarde de euro doar în cadrul POSDRU finanțat din FSE. În acest context, dezbaterile legate de buna gestiune financiară au devenit importante și de actualitate, Autoritatea de Management căutând soluții de remediere, nu doar pentru deblocarea situației, ci și pentru implementarea corespunzătoare a PO până la finalizarea actualei perioade de programare bugetară, pentru a evita noi blocaje sau corecții suplimentare.

Demersurile actuale ale Autorității de Management POSDRU sunt corecte, dar pentru a putea fi apreciată corespunzător de către auditori, buna gestiune financiară trebuie implementată într-o logică firească, prin concursul tuturor factorilor implicați, componente ale sistemului de management și control sau beneficiarii contractelor de grant, atât ca principiu, cât și ca și concept obiectiv, măsurabil prin componentele sale.

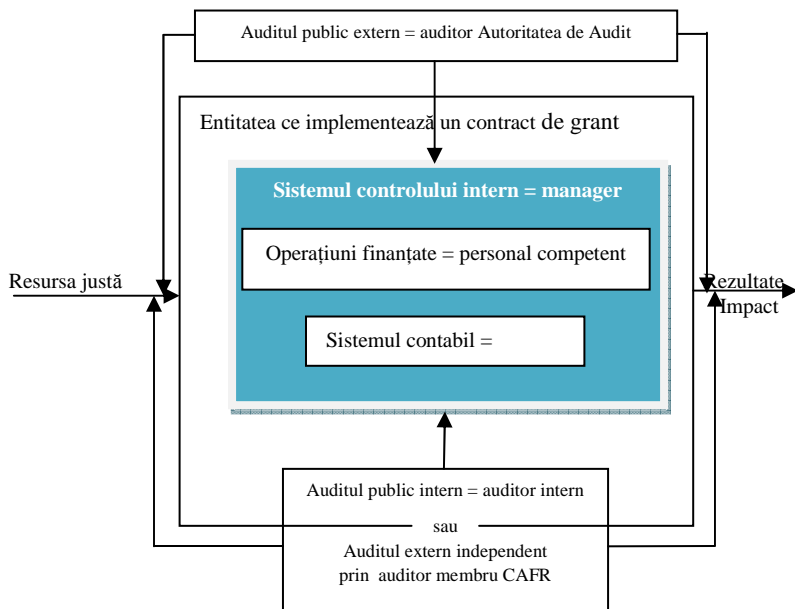
În acest context, profesioniștii contabili competenți⁵, implicați în gestiunea resurselor PO la diferite niveluri trebuie să fie implicați în abordări obiective în legătură cu buna gestiune financiară a implementării Programului Operațional. Aceștia ar trebui să utilizeze criteriile de performanță: transparente, de încredere, obiective, complete, utile și acceptate, dar și instrumente ale profesiei fundamentate corespunzător în legătură cu criteriile stabilite. Prin utilizarea unor asemenea instrumente, factorii implicați (Figura nr. 1), pot efectua aprecieri asupra performanței implementării la momente diferite și în legătură cu obiective diferite.

O logică firească a implementării bunei gestiuni financiare pornește chiar de la definirea acesteia prin considerarea rezultatelor în raport cu resursele. Efectuarea unor asemenea rapoarte necesită informație contabilă specifică, relevantă, actuală, fiabilă, provenind din cadrul sistemelor contabile ale beneficiarilor contractelor de grant. Existența, prelucrarea, utilizarea și raportarea unei asemenea informații contabile ar satisface nevoi împărtășite ale managementului proiectelor și al managementului programului operațional vizând asigurarea implementării performante a proiectelor și pe cale de consecință a programului.

⁴ Decizia Comisiei Europene nr. 2007/RO051PO001 din 22.11.2007 privind aprobarea POSDRU

⁵ Referirea la competența personalului implicat în gestiunea resurselor financiare ale UE este conținută în Regulamentul Financiar al UE, aplicarea prevederii fiind deci obligatorie în toate Statele Membre.

Figura nr. 1. Profesioniști contabili implicați în aprecierea performanței implementării proiectelor FSE în România



Sursa: abordare proprie

Organizarea unor sisteme contabile complementare ale AM cu ale beneficiarilor, sisteme prin care AM să colecteze informații ale contabilității manageriale de la beneficiari și să le prelucreze în interesul bunei gestiuni financiare (BGF) are sens doar dacă informația utilizată este una fiabilă. De aici interesul pentru sistemele controlului intern la beneficiari, dar și pentru obținerea unor constatări independente asupra corectitudinii informației contabilității manageriale ce ar putea fi utilizată. Auditorii interni, prin funcția de asistență managerială, sau cei externi independenți, membri ai CAFR, prin realizarea unor misiuni în baza unor proceduri convenite, pot comunica managementului constatările factuale necesare acestuia pentru asigurarea fiabilității așteptate a informației contabile. Dacă informația contabilă este garantată de către management, profesioniștii contabili pot utiliza criteriile și instrumentele ale profesiei relevante implementării performante a proiectelor/programului. O asemenea abordare logică, implicând modificări oportune ale descrierii sistemului de management și control, cu referire directă la îndrumările pe care AM ar trebui să le acorde beneficiarilor în organizarea sistemelor contabile și ale controlului intern, sau la rolul sporit pe care îl pot avea auditorii externi independenți, membri ai CAFR, poate oferi auditorului public extern noi posibilități

de a emite o opinie anuală necalificată⁶. O asemenea opinie ar putea să fie fundamentată pe concluzii ale misiunilor de audit, astfel:

- în cadrul misiunilor auditului de conformitate, asupra introducerii unor reguli de eligibilitate ce implică buna gestiune financiară,
- în cadrul misiunilor auditului de sistem, asupra îmbunătățirii eficacității procedurilor, dar și,
- în cadrul misiunilor auditului operațional, asupra eligibilității cheltuielilor declarate de către beneficiari, în condițiile în care BGF poate fi perceput și ca și criteriu de eligibilitate.

Această abordare ar implica utilizarea de către profesioniștii contabili competenți a unor instrumente adecvate pentru prelucrarea și interpretarea informației contabile relevante și fiabile, la cele patru niveluri identificate, astfel:

- Contabilii implicați în gestiunea proiectelor ar sprijini managementul în asistarea deciziei privind implementarea strategiilor și planificarea performanței activităților perioadelor viitoare⁷, prin monitorizarea permanentă a încadrării operațiunilor în limitele criteriilor de performanță fixate,
- Auditorii interni ar putea sprijini managementul proiectelor, în limitele legii, prin funcția de asistență managerială, comunicând acestuia constatări cu privire la respectarea îndrumărilor AM cu privire la eficacitatea organizării sistemelor contabil și al controlului intern proprii, testând totodată operațiunile deja realizate de către contabilii implicați în gestiune,
- Auditorii externi independenți ar constata respectarea regulilor de eligibilitate, din perspectiva performanței implementării proiectului, testând la rândul lor operațiunile deja realizate de către contabilii implicați în gestiune, comunicând apoi constatările managementului proiectului și implicit al programului,
- Auditorul public extern ar concluziona favorabil în cadrul celor trei tipuri de misiune pe care le poate derula, din trei perspective diferite, asupra performanței implementării PO, beneficiind de constatările auditorilor externi independenți care au verificat anterior toate tranzacțiile beneficiarilor.

Instrumentele propuse în cadrul tezei de doctorat cu titlul „**Instrumente ale profesiei contabile utilizate pentru aprecierea performanței implementării Fondului Social European în România**” vizează adaptarea oportună a metodelor contabilității manageriale și a metodelor cantitative de tipul regresiiilor lineare la specificul și contextul implementării Programului Operațional.

⁶ *Opinia necalificată atestă că sistemul de management și control s-a conformat la cerințe, a funcționat eficace, asigurând rezonabil CE asupra corectitudinii declarațiilor de cheltuieli, asupra corectitudinii și legalității tranzacțiilor care au stat la baza efectuării cheltuielilor. Opinia calificată diferă de cea necalificată prin anumite excepții, care trebuiesc precizate în raport, iar opinia nefavorabilă reprezintă imposibilitatea auditorului de a oferi o asigurare.*

⁷ *Definition of Management Accounting, Institute of Management Accountants, 2008, www.imanet.org*

METODOLOGIA CERCETĂRII

Cercetarea aplicativă multidisciplinară, orientată spre cunoaștere, ce face obiectul tezei de doctorat abordează din perspectivă duală, internă (a beneficiarilor contractelor de grant) și externă (a sistemului de management și control), problematica utilizării de către profesioniștii contabili implicați (având ocupații de contabili, auditori, sau alt personal însărcinat cu gestiunea) a unor instrumente ale profesiei fundamentate pe metode cantitative și ale contabilității manageriale validate, în vederea aprecierii performanței implementării operațiunilor finanțate din FSE în România.

Tabelul nr. 1. Cadrul logic general al cercetării

Obiectivul general al cercetării: Dezvoltarea unor instrumente ale profesiei contabile care să poată fi utilizate în contextul actual, de către auditorii implicați în acțiunile coerente și corect fundamentate privind aprecierea bunei gestiuni financiare a PO finanțat din FSE în România		
Obiective specifice	Capitolul	Ipotezele testate în cadrul obiectivului specific
Obiectiv specific 1: Clarificări conceptuale ale auditului performanței implementării PO finanțat din FSE în România.	1. Auditul performanței implementării FSE în România	1. Performanța este obiectiv determinabilă și nu este un principiu abstract
		2. Responsabilitatea privind managementul și aprecierea bunei gestiuni financiare a PO există
Obiectiv specific 2: Clarificări referitoare la relevanța informației contabile disponibile pentru aprecierea bunei gestiuni financiare în cadrul sistemului de management și control al implementării FSE în România.	2. Sisteme contabile orientate spre auditul performanței	4. Nu există preocupări suficiente pentru îndrumarea beneficiarilor în organizarea sistemelor contabile proprii care să le faciliteze obținerea de informații pentru fundamentearea acțiunilor corective, sau efectuării de raportări necesare managementului și aprecierii BGF
Obiectiv specific 3: Clarificări referitoare la fiabilitatea informației contabile disponibile pentru aprecierea bunei gestiuni financiare.	3. Principiile controlului intern și încrederea în probele auditului performanței	3. Nu există preocupări suficiente pentru îndrumarea beneficiarilor în organizarea sistemelor proprii de controlului intern care să le permită fundamentarea aserțiunilor referitoare la economicitatea și eficiența implementării operațiunilor proprii
Obiectiv specific 4: Identificarea metodelor profesiei contabile adecvate aprecierii BGF în cadrul contextului clarificat	4. Utilizarea metodelor contabilității manageriale în aprecierea performanței	5. Există oportunitatea creșterii preocupărilor profesioniștilor implicați în cadrul sistemului de management și control pentru utilizarea unor instrumente necesare abordării obiective a BGF, atât în etapa de implementare a PO, cât și în cea de apreciere ulterioară a performanței.
	5. Utilizarea metodelor cantitative în aprecierea performanței implementării programului operațional	

Sursa: abordare proprie

Lucrarea de față îmbină elemente ale cercetării descriptive și explicative, utilizate în analiza stadiului cunoașterii cu instrumente ale cercetării exploratorii, utilizate în scopul identificării și testării contribuției proprii.

Pentru a asigura acuratețea necesară demersului științific aparținând curentului pozitivist, au fost formulate cinci ipoteze de lucru, prin utilizarea raționamentului deductiv⁸. Lucrarea este structurată pe capitole, organizate în logica coerenței obiectivelor specifice, subsumate obiectivului general al cercetării (Tab. I).

Principala problemă a României în contextul general al cercetării deja menționat o reprezintă, în opinia noastră, inexistența unor acțiuni coerente, corect fundamentate, ale entităților parte a sistemului național de management și control, referitoare la aprecierea performanței implementării PO. Asemenea acțiuni, ar permite tratarea abaterilor constatate cu impact asupra BGF a PO pe termen lung, precum și facilitarea recunoașterii, de către CE a îndeplinirii de către fiecare din entitățile componente, a obligațiilor legale ce le revin raportat la acest subiect. Această recunoaștere ar permite accelerarea deciziei referitoare la aprobarea noilor PO, pentru perioada de programare 2014 – 2020. Un obiectiv corespunzător acestei probleme ar putea viza desfășurarea unor acțiuni ale entităților cu responsabilități în domeniu.

Nereprezentând părți ale sistemului de management și control, nu putem să ne propunem ca obiectiv derularea unor acțiuni concrete în sensul menționat. Putem însă aprecia asupra oportunității organizării unor asemenea acțiuni, propunând totodată și instrumentele profesiei contabile, fundamentate corespunzător, ce pot fi utilizate în aprecierea performanței implementării în condițiile date ale contextului actual. Ne propunem așadar, ca obiectiv general al cercetării, dezvoltarea unor instrumente ale profesiei contabile care să poată fi utilizate în contextul actual precizat, de către auditorii implicați în acțiunile coerente și corect fundamentate privind aprecierea bunei gestiuni financiare a PO finanțat din FSE în România. Obiectivul general al cercetării, îndeplinind criteriile de recunoaștere SMART⁹ poate fi realizat printr-o succesiune a abordării obiectivelor specifice, într-o logică de tipul cauză – efect cu ipotezele considerate (Tabelul nr. I).

CONȚINUT SUCCINT ȘI DIRECȚII ALE CERCETĂRII

Lucrarea este structurată în sensul facilitării parcurgerii și înțelegerii temei studiate, a coerenței concluziilor din cadrul fiecărui capitol cu ipotezele de lucru inițial fixate (Tabelul nr. I).

Capitolul 1 - Auditul bunei gestiuni financiare: Obiectivul specific al acestui capitol constă în clarificarea conceptuală a auditului performanței implementării PO finanțat din FSE în România. În acest sens am prezentat

⁸ Ristea A.L., Franc V.I. *Metodică în cercetarea științifică*, 2009, București, Editura Expert, pag.61

⁹ *Project Cycle Management Handbook, European Commission:* http://ec.europa.eu/europeaid/multimedia/publications/publications/manuals-tools/t101_en.htm

contextualizat performanța, am prezentat descrierile misiunilor de audit al performanței, realizând propuneri pentru criteriile de audit și obiective ale auditului direct al performanței, precum și pentru creșterea implicării auditorilor externi independenți prin modificarea actualelor proceduri convenite, cu referire directă la verificarea exhaustivă a controalelor interne ale beneficiarilor și la recunoașterea în cadrul verificării eligibilității cheltuielilor a criteriului de eligibilitate „buna gestiune financiară” (contribuția proprie). Ipotezele testate și validate în cadrul acestui capitol se referă la obiectivitatea conceptului performanței și la existența responsabilității legale cu privire la asigurarea implementării performante a PO finanțat din FSE în România.

Capitolul 2 - Informația contabilă pentru buna gestiune financiară:

Obiectivul specific al acestui capitol constă în obținerea de clarificări referitoare la relevanța informației contabile disponibile pentru aprecierea bunei gestiuni financiare în cadrul sistemului de management și control al implementării FSE în România. În acest sens, în cadrul acestui capitol am identificat fluxurile și conținutul informației contabile necesare aprecierii și managementului performanței, disponibilitatea, circulația și conflictul de interese în informația relevantă BGF, modelele sistemelor contabile care ar putea asigura în mod eficient informația contabilă necesară aprecierii și managementului performanței, realizând în partea de final a capitolului o analiză a situației actuale a modului de organizare al sistemelor contabile ale beneficiarilor contractelor de grant finanțate în cadrul PO (contribuția proprie). Ipoteza testată și validată în cadrul acestui capitol se referă la lipsa preocupărilor referitoare la îndrumarea beneficiarilor în organizarea sistemelor contabile proprii care să le faciliteze obținerea de informații pentru fundamentarea acțiunilor corective, sau efectuării de raportări necesare managementului și aprecierii BGF.

Capitolul 3 - Principiile controlului intern și încrederea în probele auditului performanței: Obiectivul specific al acestui capitol constă în obținerea de clarificări referitoare la fiabilitatea informației contabile disponibile pentru aprecierea bunei gestiuni financiare în cadrul sistemului de management și control al implementării FSE în România. În acest sens, în cadrul acestui capitol am identificat rolurile, interesele și responsabilitățile părților implicate în organizarea controlului intern, am efectuat un studiu comparativ privind principiile controlului intern în INTOSAI GOV 9100, OMF 946/2003, Cadrul COSO 2013 și standardele CE în SEC(2007)1341, cu includerea analizei privind modul în care controalele beneficiarilor sunt organizate cu respectarea celor mai bune practici. Au fost comparate aici, din perspectiva unor principii relevante, controalele interne ale beneficiarilor: ce este și ce ar fi trebuit să fie. Ipoteza testată și validată în cadrul acestui capitol se referă la lipsa preocupărilor suficiente referitoare la îndrumarea beneficiarilor în organizarea sistemelor proprii ale controlului intern care să le permită fundamentarea aserțiunilor referitoare la economicitatea și eficiența proiectelor proprii.

Capitolul 4 – Utilizarea metodelor contabilității manageriale în aprecierea și gestiunea performanței: Obiectivul specific al acestui capitol constă în identificarea metodelor profesiei contabile adecvate aprecierii performanței în

cadrul contextului clarificat al implementării FSE în România. În acest sens, în cadrul acestui capitol am identificat relevanța, particularizat și prezentat instrumente ale profesiei ce utilizează: tabloul de bord, costurile standard, costurile activităților, costurile directe, indirecte, variabile și fixe bugetele statice și flexibile ale proiectelor finanțate în cadrul PO (contribuția proprie). Ipoteza testată și validată în cadrul acestui capitol se referă la existența oportunității creșterii preocupărilor profesioniștilor implicați în cadrul sistemului de management și control pentru utilizarea unor instrumente necesare abordării obiective a BGF, atât în etapa de implementare a PO, cât și în cea de apreciere ulterioară a performanței (ipoteza 5). Instrumentele prezentate pot fi utilizate de către contabilii și managerii proiectelor, în etapele de elaborare și gestiune a bugetelor, de către auditorii externi independenți în cadrul misiunilor pe baza procedurilor convenite pentru constatarea eligibilității din perspectiva considerării BGF ca și criteriu de eligibilitate și de către auditorul public extern în legătură cu obiectivul auditului operațional „cheltuielile declarate de către beneficiar sunt conforme cu regulile naționale și comunitare privind eligibilitatea”¹⁰.

Capitolul 5 – Utilizarea metodelor cantitative în aprecierea performanței implementării programului operațional: Obiectivul specific al acestui capitol constă în identificarea metodelor profesiei contabile adecvate aprecierii performanței în cadrul contextului clarificat al implementării FSE în România. În acest sens, în cadrul acestui capitol am identificat relevanța utilizării metodei regresiei lineare și particularizat instrumente derivate prin luarea în considerare separat, a criteriilor economicității și eficienței. Ulterior determinării, am testat modelul prin analiza spațială aplicată și am constatat că acesta se validează prin reducerea dispersiilor regionale, în paralel cu creșterea corelațiilor între variabila dependentă și cea independentă (contribuția proprie). Ipoteza testată și validată în cadrul acestui capitol se referă la existența oportunității creșterii preocupărilor profesioniștilor implicați în cadrul sistemului de management și control pentru utilizarea unor instrumente necesare abordării obiective a BGF, atât în etapa de implementare a PO, cât și în cea de apreciere ulterioară a performanței (ipoteza 5). Instrumentul prezentat poate fi utilizat de către auditorul public extern în legătură cu obiectivul auditului de sistem „verificarea funcționării eficiente a sistemului de management și control”¹¹.

Capitolul 6 – Concluzii generale, contribuția proprie și perspective ale cercetării: În cadrul acestui capitol au fost prezentate șapte concluzii generale, așa cum au rezultat acestea din analiza concluziilor preliminare ale fiecărui capitol, corelate la rândul lor obiectivelor specifice precizate. Au fost listate deasemenea acele contribuții proprii, care pot fi asimilate rezultatelor cercetării aplicative orientate spre cunoaștere. Aceste instrumente ale profesiei contabile, prin prelucrare și aplicare de către personalul competent și avizat, pot determina îmbunătățiri ale aprecierii performanței implementării FSE în România.

¹⁰ Curtea de Conturi a României, Autoritatea de Audit, *Manual de Audit pentru fonduri structurale și de coeziune pentru perioada 2007 - 2013*

¹¹ *Idem* cu mai sus

În scopul prezentării organizate a relațiilor dintre fenomenele studiate pentru realizarea obiectivelor specifice și general al cercetării au fost utilizate 235 de trimiteri la 124 referințe bibliografice, alături de 82 tabele și 51 figuri.

Rezultatele cercetării au fost diseminate parțial prin prezentarea la 4 conferințe internaționale a 10 articole ca unic autor, sau coautor.

CONCLUZII GENERALE, PROPUNERI ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII

Concluziile preliminare ale capitolelor au fost codificate în scopul formulării concluziilor generale, din perspectiva utilității pentru publicul avizat al profesioniștilor contabili, în cadrul obiectivului general al cercetării aplicative, orientate spre cunoaștere. Pentru facilitarea urmăririi combinărilor concluziilor preliminare în cele generale, anexăm lista concluziilor preliminare codificate.

Concluzia generală relevantă managementului contractelor de grant finanțate din FSE:

*Concluzia Generală (C.G.) 1. Cu toate că manifestă reactivitate față de BGF, beneficiarii contractelor de grant ar trebui să accepte criteriile de performanță și să pună în practică îndrumări ale AM referitoare la organizarea sistemelor proprii contabil și al controlului intern care să le permită contabililor să utilizeze informație relevantă și fiabilă în cadrul unor mecanisme de implementare simplificate ce implică utilizarea instrumentelor profesiei bazate pe **utilizarea metodelor contabilității manageriale** de tipul celor prezentate și propuse în cadrul capitolului 4.*

Concluzia generală relevantă personalului implicat în elaborarea documentelor de programare, a modificării acestora:

*C.G. 2. Atunci când propune spre aprobare CE documente naționale de programare (de exemplu un nou PO), **personalul implicat** trebuie să aibă în vedere că în virtutea responsabilităților sale, Statul Membru trebuie să trateze performanța ca pe un concept obiectiv, a cărui determinare trebuie demonstrată prin cuprinderea în descrierea sistemului de management și control al PO a îndrumărilor ce vor fi acordate beneficiarilor pentru a putea colecta, prelucra și raporta informație contabilă relevantă și fiabilă, în cadrul unor abordări simplificate, vizând **utilizarea unor metode ale contabilității manageriale** de tipul celor descrise în capitolul 4.*

Concluziile generale relevante managementului PO finanțat din FSE:

*C.G. 3. Atunci când constată reactivitatea beneficiarilor la BGF, **managementul PO** ar trebui să-și asume responsabilitatea prin acordarea de îndrumări referitoare la implementarea unor sisteme contabile și de control intern corespunzătoare nevoilor BGF, precum și de verificare și constatare a eventualelor abateri, în cadrul simplificat propus de către CE prin introducerea **utilizării metodelor contabilității manageriale** de tipul celor prezentate în capitolul 4.*

În legătură cu această concluzie generală mai poate fi formulată una complementară:

*C.G. 4. Constatările privitoare la performanța implementării fiecărui proiect în parte pot fi obținute de către **managementul PO** prin creșterea implicării auditorilor externi independenți, în verificarea exhaustivă a controalelor și a BGF, în cadrul misiunilor pe care aceștia le pot realiza în baza procedurilor convenite. Verficările aferente BGF pot avea la bază, în cadrul propus de CE pentru simplificarea implementării granturilor, instrumentele bazate pe **utilizarea metodelor contabilității manageriale** prezentate pe larg în capitolul 4.*

Misiunile auditorilor externi independenți pot avea loc în contextul deja existent al constatărilor privind eligibilitatea cheltuielilor.

Concluziile generale relevante auditorilor externi membri CAFR:

*C.G. 5. Fiabilitatea informației beneficiarilor nu este asigurată, AM neefectuând verificări sistematice asupra controalelor beneficiarilor, iar în consecință, **auditorii externi** ar trebui să utilizeze **raționamentul profesional** pentru a constata existența și modul în care sunt respectate cadrul legal, iar dacă acesta lipsește (cazul entităților private), ar trebui să constate conformarea beneficiarilor la îndrumările AM referitoare la organizarea controalelor conforme celor mai bune practici internaționale.*

În legătură cu această concluzie generală mai poate fi formulată una complementară:

*C.G. 6. În cazul în care informația contabilă relevantă poate fi considerată de încredere, **auditorii externi** pot efectua constatări asupra îndeplinirii de către beneficiari a criteriilor de eligibilitate legate de BGF. Verficările aferente BGF pot avea la bază, în cadrul propus de CE pentru simplificarea implementării granturilor, instrumentele bazate pe **utilizarea metodelor contabilității manageriale** prezentate pe larg în capitolul 4.*

Introducerea unor asemenea modificări procedurilor convenite ar obliga auditorii externi independenți să constate, din perspectiva performanței implementării fiecărui contract de grant în parte, atât conformitatea funcționării sistemelor contabil și al controlului intern la cadrul legal aplicabil, la normele și instrucțiunile în vigoare ale AM, cât și valoarea cheltuielilor neeligibile rezultate ca efect al neconformităților sesizate. Un asemenea raport al constatărilor factuale va putea să determine, pe de o parte, o reacție proporțională a AM în ceea ce privește tratamentul abaterilor din perspectiva considerării eligibilității cheltuielilor, iar pe de altă parte va permite auditorului public să verifice și să recunoască, în cadrul misiunilor proprii, preocupările eficiente și eficiente ale AM în a asigura managementul performant al implementării PO.

Concluziile generale relevante auditorului public extern:

*C.G.7. În cadrul responsabilităților sale privind BGF, **auditorul public extern** ar trebui să considere performanța ca pe un concept obiectiv și să includă în obiectivele celor trei tipuri de misiuni pe care le poate desfășura, elemente relevante*

aprecierii respectării principiului și totodată criteriilor de eligibilitate asociate BGF. În cazul **auditului operațional** auditorul public extern poate utiliza pentru aceasta instrumentele propuse în cadrul capitolelor 4 și 5 bazate pe utilizarea **metodelor cantitative și ale contabilității manageriale**, iar în cadrul misiunilor de **audit de sistem** poate utiliza, în mod direct instrumente bazate pe **metode cantitative**, conform descrierilor din cadrul capitolului 5. Aceste instrumente, oferind indicii relevante, nu pot fi totuși utilizate decât indirect pentru efectuarea de constatări în cadrul **auditului de conformitate**.

Auditorul public extern poate utiliza instrumentele în cadrul misiunilor de audit operațional, cu mențiunea asupra necesității recunoașterii și acceptării de către toate părțile interesate a criteriilor utilizate.

Inductorul concluziilor generale este constituit din trei componente majore:

- AM oferă îndrumări beneficiarilor cu privire la organizarea controalelor interne;
- AM oferă îndrumări beneficiarilor cu privire la organizarea sistemelor contabil orientate spre performanță (prin utilizarea metodelor contabilității de gestiune)
- AM extinde obiectivele auditroilor externi independenți și asupra controalelor, solicitând în plus includerea în obiectivul misiunii a verificării respectării criteriilor de eligibilitate asociate BGF.

Această nouă abordare ar constitui în mod cert o îmbunătățire a situației actuale, fiind recunoscută și acceptată în diversele perspective ale publicului competent, avizat, după cum urmează:

1. Managementul beneficiarilor contractelor de grant:

- Sprijin pentru organizarea contabilității manageriale, cu efect în creșterea calității informației contabile utilizate în cadrul managementului intern al beneficiarului în general (deficiență constatată în concluziile capitolului 2), orientarea acestuia spre competitivitate;
- Sprijin pentru organizarea sistemului controlului intern propriu, insuficient organizat (concluzie a capitolului 3), cu efect asupra dezvoltarea culturii organizaționale, a evitării și prevenirii fraudelor, neregulilor, a asigurării fiabilității raportărilor financiar-contabile;
- Diminuarea riscului legat de efectuarea unor cheltuieli neeligibile;
- Diminuarea riscului privind declararea cheltuielilor neeligibile.

2. Personalul implicat în elaborarea noilor PO pentru implementarea FSE în România:

- Sprijin pentru o mai clară descriere a sistemului de management și control pentru noua perioadă de programare 2014 – 2020, a modului în care entitățile parte a acestuia își asumă responsabilități cu privire la performanța implementării FSE în România, cu efecte în scurtarea perioadelor de aprobare la CE;
- Sprijin pentru evaluarea finală a PO, cu efect în reorientarea anumitor priorități în exercițiul următor;

- Facilitarea comunicării către publicul larg a politicilor sprijinite prin finanțarea FSE, a rezultatelor și impactului acestor politici, cu efect în creșterea acceptării acestora la cetățeni;
3. Managementul general și al verificărilor:
- Creșterea acurateții verificărilor din perspectiva implementării performante a PO;
 - Mai buna fundamentare a aserțiunilor privitoare la eficiența și eficacitatea operațiunilor, la managementul riscurilor apariției neregulilor și fraudelor;
 - Eficientizarea activităților auditorilor externi independenți, din perspectiva creșterii importanței constatărilor factuale ale acestora;
4. Auditul extern al proiectelor și al PO în ansamblul său:
- Apariția și dezvoltarea unor criterii ale auditului performanței constând în norme implementabile de către beneficiarii contractelor de grant, costuri standard, etc.;
 - Creșterea relevanței și acurateții informației contabile, probe utilizate în cadrul misiunilor, prin reorientarea sistemelor contabile ale beneficiarilor, în urma orientărilor AM, către utilizarea instrumentelor având la bază metode ale contabilității manageriale (deficiență constatată în concluziile capitolului 2);
 - Creșterea încrederii în informația contabilă utilizată în cadrul probelor, ca urmare a îmbunătățirii funcționării sistemelor controlului intern la beneficiari, în urma orientărilor AM, raportat la actuala funcționare necorespunzătoare (deficiență constatată în concluziile capitolului 3)

Contribuția proprie

Descriem în continuare acele contribuții care, din perspectiva utilității, pot constitui un rezultat al cercetării aplicative ce poate fi preluat în primul rând de către profesioniștii contabili practicieni aparținând publicului țintă avizat.

- a. *Identificarea și prezentarea unor criterii de performanță/audit al performanței ce pot fi utilizate în implementarea contractelor de grant și pot sprijini raționamentul profesional al auditorilor în legătură cu îndeplinirea obiectivelor misiunilor acestora corelate performanței implementării contractelor de grant sau a PO finanțat din FSE în ansamblul său.*

Au fost identificate criteriile de audit corespunzătoare celor trei elemente ale performanței: economicitatea, eficiența și eficacitatea, aferente auditului direct al performanței.

- b. *Identificarea și descrierea secvenței logice a operațiunilor pe care AM ar trebui să le întreprindă pentru îndeplinirea obligațiilor sale legale referitoare la asigurarea performanței implementării PO raportat la contractele de grant finanțate din acesta. Au fost prezentate propuneri referitoare la clarificarea situației indicatorilor PO, la modificarea criteriilor de selecție, la modificarea abordărilor în contractarea proiectelor, în implementare și validarea cheltuielilor.*

Au fost descrise intervenții oportune pe care AM le-ar putea întreprinde în toate etapele implementării proiectelor: programare, selecție evaluare, contractare, implementare, rambursare.

- c. ***Identificarea și prezentarea eficacității unor modele ale sistemelor contabile orientate spre performanță, în condițiile actuale ale conflictului de interese legat de informația contabilă pentru buna gestiune financiară a implementării FSE în România..***

Au fost descrise opțiunile referitoare la centralizarea și prelucrarea informației contabile provenind de la beneficiari, din perspectiva nevoilor managementului și auditului performanței. A fost realizată analiza SWOT a modelelor identificate.

- d. ***Identificarea și descrierea instrumentelor profesiei contabile bazate pe utilizarea metodelor contabilității manageriale pentru managementul și aprecierea performanței în implementarea proiectelor individuale și a întregului PO.***

Metodele particularizate pentru implementarea FSE sunt: Tabloul de bord, Standard Cost, Activity Based Costing – ABC, Direct Costing. Raportat la situația actuală a implementării a fost particularizat și un model de determinare al abaterilor prin utilizarea metodei bugetelor flexibile. Am prezentat și o propunere de combinare a metodelor ABC și Standard Cost în scopul propunerii unui instrument eficace din perspectiva segregării componentei variabile a costurilor unitare. Instrumentele pot fi utilizate în totalitate de către auditorul public extern în cadrul misiunilor acestuia de audit al operațiunilor.

- e. ***Identificarea și descrierea modului de utilizare a instrumentelor profesiei contabile ce urmăresc aplicarea metodelor cantitative în aprecierea performanței implementării PO.***

Modelul, destinat utilizării auditorului public extern, abordează din două perspective diferite comportamentul populației proiectelor contractate, al economicității și al eficienței, propunând segmentări ale populației totale până la identificarea, din fiecare perspectivă, cu luarea în considerare a ipotezelor fixate, a comportamentului statistic probabil, firesc, al dependenței bugetului aprobat de indicatorii propuși. Funcțiile de regresie astfel determinate pot fi utilizate pentru aprecierea abaterilor comportamentului elementelor sistemului de management și control de la criteriile considerate. Simularea aplicării modelului asupra datelor reale, poate furniza concluzii extrem de utile auditorului public extern, nu neapărat referite la valori absolute, ci la dispersia comportamentală a componentelor care ar trebui să funcționeze unitar, prin utilizarea aceluiași reguli. Instrumentul poate fi utilizat în cadrul auditului de sistem în vederea determinării abaterilor relative ale comportamentelor Organismelor Intermediare, cu impact, bineînțeles asupra bunei gestiuni financiare.

BIBLIOGRAFIA SELECTIVĂ

Cărți și lucrări de autor în edituri

1. *** Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, *Manual de Reglementari Internaționale de Control al Calitatii, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, Ediția 2012*, București 2013, ISBN 978-973-0-14676-9
2. Albu N., Albu C., *Instrumente de management al performanței, Contabilitate de gestiune, vol.1*, București, Editura Economică, 2003
3. Armstrong M., *Managementul Resurselor Umane*, București, Editura CODECS, 2003, ISBN 973-8060-60-5
4. Benedict G., Keravel R., *Evaluation du controle interne*, Paris, Editura Coptables Malesherbes, 1996
5. Boardman A.E., Greenberg D.H., Vining A.R., et al, *Analiza cost-beneficiu, concepție și practică Ediția a doua*, Chișinău, Editura Arc, 2006, ISBN 9975-61-337-
6. Bodea G., Ban I., *Economie aplicată*, Cluj-Napoca Editura Risoprint, 2009, ISBN 978-973-53-0131-6
7. Bouquin H., *Contabilitate de gestiune*, Iași, Editura Tipo Moldova, 2004
8. Briciu S., Jaradat M. H., Socol A., et al, *Managementul prin costuri*, Cluj-Napoca, Editura Risoprint, 2003, ISBN 975-656-590-4
9. Briciu S., *Contabilitatea Managerială, Aspecte teoretice și practice*, București, Editura Economică, 2006, ISBN 978-973-709-257-1
10. Briciu S. Căpșuneanu S., Rof L. et al, *Contabilitate și control de gestiune, Instrumente pentru evaluarea performanței entității*, Alba Iulia, Editura Aeternitas, 2010
11. Briciu S., Ghiță M., et al *Auditul intern*, București, Editura Ulise, Alba Iulia, 2005
12. Buiga A., Dragoș C., Lazăr D., et al, *Statistică descriptivă*, Cluj-Napoca Editura Mediamira, 2010, ISBN 978-973713-279-6
13. Bunget O.C. *Audit Financiar – Contabil*, Timișoara, Editura Mirton, 2010, ISBN 978-973-52-0760-1
14. Chambers A., *Corporate Governance Handbook*, Croydon, Lexis/Nexis Butterworths, Tolley, 2002
15. Cardoso I.R. *Contabilitate managerială și calculația costurilor trecut, prezent și viitor*, Cluj-Napoca, Editura Alma Mater, 2010, ISBN 978-606-504-102-8
16. Carney C., Bohâlța M., Dogar C, et al *Ghid de bune practici în domeniul managementului financiar al proiectelor finanțate de FSE în România*, Cluj-Napoca Editura EIKON, 2011, ISBN 978-973-757-528-9
17. Cocioc P., Jula O., *Complemente de microeconomie*, Cluj-Napoca, Editura Risoprint 2005, ISBN 973-651-000-3
18. Collier P., *Accounting for managers*, Willey, 2003
19. Cooke W. P. *Quantitative methods for management decisions*, New Yirk, McGraw-Hill Company, 1985, ISBN 0-07-012518-X
20. Collins L., Vallin G., *Audit et Controle Interne*, Paris, Editura Dallaz, 1992
21. Crețu C., *România Europeană*, București, Editura Scripta, 2009, ISBN 978-973-8238-30-2
22. Cristea H., *Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*, București, CECCAR, 2003
23. Cristea H., *Costuri și prețuri*, Editura Mirton, Timișoara, 1991

24. Dragos Cristian, *Metode econometrice utilizate in analiza absorbtiei finantărilor provenind din fondurile structurale si de coeziune*, Editura Eikon, Cluj-Napoca, 2013;
25. Dănescu T, *Audit financiar, Convergențe între teorie și practică*, București, Editura Irecson, 2007
26. Dănescu T, *Proceduri și tehnici de audit financiar*, București, Editura Irecson, 2007, ISBN 978-973-7694-27-0
27. Diaconu P., *Contabilitate managerială*, Editura Economică, București, 2002
28. Dumitru C. G., Ioanaș C., *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*, Bucuresti, Editura Universitara, 2005, ISBN 973-778-774-9
29. Fătăcean Gh., *Contabilitate managerială*, Cluj-Napoca, Editura Alma Mater 2009, ISBN 978-606-504-062-5
30. Faur U.M. *Legalitate și moralitate*, Cluj-Napoca, Editura Risoprint, 2013, ISBN 978-973-109-433-5
31. Ghiță M., *Auditul intern*, București, Editura Economică 2004
32. Ghița M., Briciu S., Sas F, *Guvernanta corporativa si auditul intern*, Alba Iulia, Editura Aeternitas 2009, ISBN 978-973-1890-21-0
33. Horngren C.T., Datar S.M. & Foster G. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială, ediția a 11- ea*, Chișinău, Editura ARC, 2006, ISBN 978-9975-61-343-9
34. Ienciu I. A., Bonaci C. G., *Auditul public extern în cadrul proiectelor cu finanțare europeană*, Cluj-Napoca, Editura EIKON, 2013, ISBN 978-973-757-862-4
35. Loebbecke A, *Audit, o abordare integrată, ediția a 8 - a*, Chișinău, Editura ARC, 2006, ISBN 9875-60-290-3
36. Mateș D., Bunget O., Dumitrescu A., et al, *Contabilitatea finanțării europene*, Cluj-Napoca, Editura EIKON, 2013, ISBN 978-973-757-861-7
37. Matis D, Pop A, *Contabilitate financiară, ediția a III a*, Cluj-Napoca, Editura Casa Cartii de Stiinta 2010, ISBN 978-973-133-665-7
38. Muțiu A.I., *Control de gestiune, suport de curs an universitar 2011 - 2012*, Cluj-Napoca, Editura Risoprint, 2011, ISBN 978-973-53-0393-8
39. Neamțu H., Roman A. G., Țurlea E, *Audit financiar, Misiuni de asigurare și servicii conexe*, București, Editura Economică, 2012, ISBN: 978-973-709-583-1
40. Nistor R. L., Munteanu V. P. *Managementul proiectelor europene*, Cluj-Napoca, Editura EIKON, 2013, ISBN 978-973-757-856-3
41. Noll P., Bachmann H. R., *Machiavelli in lumea afacerilor*, Bucuresti, Editura Meteor Press 2008, ISBN 978-973-728-260-6
42. Oprean I, Popa I.E., Lenghel R.D., *Procedurile auditului și ale controlului financiar*, Cluj-Napoca, Editura Risoprint, 2007, ISBN 978-975-751-445-5
43. Pascal I., Vlad M, Deaconu Ș, Vrabie C, *Controlul financiar* București, Editura Dacris, 2004, ISBN 976-86951-2-0
44. Popa L. E. A., *Conducerea întreprinderii prin costuri, Recursul la modelele contabilității manageriale*, București, Editura Economică, 2005
45. Popa I., *Management general*, București, Editura ASE, 2005
46. Ristea A.L., Franc V.I. (2009) *Metodică în cercetarea științifică*, București, Editura Expert, 2009, ISBN 976-973-618-200-6
47. Ristea M., Possler L., Ebbeken K., *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București, 2000
48. Rotariu T., Iluț P., *Ancheta sociologică și sondajul de opinie, terorie și practică*, Editura Polirom, Iași, 2006

49. Spence D., *Comisia Europeană*, București, Editura Monitorul Oficial. 2008, ISBN 978-973-567-625-4
50. Tabără N., *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Tipo Moldova Iași, 2004
51. Tabără N., *Control de gestiune*, Editura Tipo Moldova Iași, 2009

Resurse disponibile în format electronic:

1. *Choosing the right FABRIC, a Framework for Performance Information*, HM Treasury, Cabinet Office, National Audit Office, Audit Commission, Office for National Statistics, <http://www.hm-treasury.gov.uk/>
2. *Definition of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, 2008, www.imanet.org
3. *Documentul Cadru de Implementare al Programului Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane*, pe www.fseromania.ro
4. *Evaluating and improving costing in organisations*, Professional Accountants Business Committee, 2009, www.ifac.org
5. *Financial and Compliance Audit Manual*, European Court of Auditors, www.eca.europa.eu
6. *Guidance document on management verifications to be carried out by Member States on operations co-financed by the Structural Funds and the Cohesion Fund for the 2007 – 2013 programming period*. European Commission, www.europa.eu.int
7. *Internal Control – Integrated Framework 2013*, COSO, disponibil pe site-ul www.coso.org accesat la data de 27.07.2013
8. *INTOSAI GOV 9100, GUIDELINES FOR INTERNAL CONTROL STANDARDS FOR THE PUBLIC SECTOR* disponibil pe <http://www.issai.org/composite-194.htm> accesat în 18.12.2012
9. *ISSAI 3000 Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience*, www.issai.org
10. *ISSAI 3100 Performance audit guidelines – key principles*, www.issai.org
11. *ISSAI 4000 - 4200 Compliance Audit Guidelines*, INTOSAI, www.issai.org
12. *Manualul Auditului Performanței*, Curtea de Conturi a României 2005, disponibil pe <http://www.curteadeconturi.ro/sites/ccr/RO/Control%20si%20Audit/Pagini/Manualul%20Auditului%20Performanței.aspx> accesat la data de 21.01.2013
13. *Manualul beneficiarului POSDRU*, pe www.fseromania.ro
14. *Performance Audit Manual*, European Court of Auditors, Performance Audit Manual, www.eca.europa.eu
15. *Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane*, www.fseromania.ro
16. *Project Appraisal Using Discounted Cash-Flow*, International Good Practice Guidance, Professional Accountants Business Committee, 2008, disponibil pe www.ifac.org,
17. *Project Cycle management Handbook*, European Commission: http://ec.europa.eu/europeaid/multimedia/publications/publications/manuals-tools/t101_en.htm accesat la data de 21.01.2013,
18. *Revision of the Internal Control Standards and Underlying Framework - Strengthening Control Effectiveness, SEC(2007)1341 of 16/10/2007, Internal Control Standards for Effective Management (annexes 1 to 4 to the Communication SEC(2007)1341)*, disponibil pe: http://ec.europa.eu/budget/biblio/documents/control/control_en.cfm#ci_risk

Article:

1. Aminah, R. F. *Activity-based job costing for integrating estimating, scheduling, and cost control*. Cost Engineering, 2001, 43(8), 23-32
2. Baker, W. M. *Take another look at activity-based costing*. Industrial Management, 1996, 38(1), 19-19
3. Barbara, L. F., & Kren, L. *More effective planning in a traditional two-stage cost system with activity-based management*. 2012, Cost Management, 26, 6-11.
4. Bunget O., Bliidișel R., Popa A., Farcane N., *Sensitivity of investments to cash flow in the European funds absorption process of the Romanian SMEs*, susținut în cadrul conferinței internaționale 8th International Conference Accounting and Management Information System, ASE, București 12-13 Iunie 2013 <http://www.cig.ase.ro/amis2013/fisiere/FinalExtendedProgramAMIS2013.pdf>
5. Bunget O. C., Cristea D.H., *The independent auditor's report-a product of the audit engagement*, publicat în volumul Conferinței Accounting and Auditing Perspectives, <http://www.aapconference.ro/files/AAP%202012%20%20program%20%26%20abstracts.pdf>
6. Chivaka, R., & Cairney, C. *STRATEGIC COST MANAGEMENT: An activity-based costing approach*. 2007, Accountancy SA, , 28-31
7. Circa C., Megan O., *A fair view upon the European Grants*, susținut în cadrul conferinței TIMTED, Timișoara, 6-8 Iunie 2013 <http://www.ecreb.ro/ted2013/wp-content/uploads/2013/05/TIMTED-2013-accepted-papers.pdf>
8. Cooper, R., & Kaplan, R. S. *Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage*. 1992, Accounting Horizons,6(3), 1-1
9. Dumitrescu A., Deliu D., *Audit expectation gap: the dynamics of perception controversies regarding external audit under the impact of the global financial crisis*, publicat în volumul Conferinței Accounting and Auditing Perspectives <http://www.aapconference.ro/files/AAP%202012%20%20program%20%26%20abstracts.pdf>
10. Eduardo Tomé. *European Social Fund in Portugal: A complex question for human resource development*. 2012, European Journal of Training and Development, 36(2), 179-194
11. Gervais, M., Levant, Y., & Ducrocq, C. *Time-driven activity-based costing (TDABC): An initial appraisal through a longitudinal case study*. 2010, Journal of Applied Management Accounting Research, 8(2), 1-20
12. Hategan Camelia, *Studiu privind activitatea de audit independent a proiectelor europene din Romania*, publicat în revista Audit Financiar nr. 6/2013
13. Hurbean L., *Redifining project management information systems with new IT services*, publicat în jurnalul Acta Universitatis Danubius. (Economica, vol 9, no 2, 2013 <http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/1846>
14. Ienciu A. I., Popa I. E., *Conceptual delimitations on sustainable development*, susținut în cadrul conferinței EINCO 2013,
15. J, T. S., & Harper, C. *AMIfs bank cost analysis model (BCAM) implementing activity-based cost management in a financial institution*. 2001, The Journal of Bank Cost & Management Accounting, 14(2), 16-60
16. Litan C., Mare C., Popa I., *A brief perspective on the regional distribution of SOPHRD financing in Romania*, acceptat pentru a fi publicat în revista Virgil Madgearu-Review of Economic Studies and Research, ISBN 1844-3699, nr. 2/2013.

17. Mak, Y. T., & Roush, M. L. *Flexible budgeting and variance analysis in an activity-based costing environment*. 1994, Accounting Horizons, 8(2), 93-93
18. Mare C., Dragos C., *Small operations vs big operations – mathematical modelling of optimality in audit sample*, International Research Journal of Applied Finance, Vol. II, Issue 11, pg. 1362-1368, November 2011, http://irjaf.com/uploads/irjaf_Vol_2_Issue_11_Abstracts.pdf
19. Mare C., Span G., Popa I., *Environmental protection in Romania through European Structural Funds – spatial econometrics approach*, susținut în cadrul conferinței EINCO 2013, Facultatea de Științe Economice din cadrul Universității din Oradea, 24-25 Mai 2013
20. Matis, D., *Locul și rolul contabilității în cadrul sistemului informațional economic*, în Studia Universitatis Babeș Bolyai, Negotia, XLI nr 1-2, 1996, pag 101 – 108
21. Mates D., Mot I., Domil A., *Conceptual Approaches Concerning Government Grants (Romanian Case Study)*, susținut în cadrul simpozionului Managementul dezvoltării durabile, organizat de Universitatea de Științe Agricole și Medicină Veterinară a Banatului, Timișoara, 30-31 Mai 2013;
22. Michael, A. K., & Ebben, S. *Using activity-based costing to implement behavioural cost initiatives successfully*. 2004, Journal of Facilities Management, 3(2), 184-192.
23. Munteanu V., Brancu L., Gligor D., *Critical factors in HRD projects' implementation: evidence from public universities in Romania*, susținut în cadrul conferinței EINCO 2013, Facultatea de Științe Economice din cadrul Universității din Oradea, 24-25 Mai 2013
24. Nachtmann, H., & Kim, L. N. *Methods for handling uncertainty in activity based costing systems*. 2003, The Engineering Economist, 48(3), 259-282
25. Namazi, M. *Performance-focused abc: A third generation of activity-based costing system*. 2009, Cost Management, 23, 34-46.
26. Nistor R. L., Popa I. E., Lacurezeanu R., Zagan-Zelter D., Zagan-Zelter S., *Impact factors and risk factors in structural and cohesion funds absorption. A case study for Romania. Three years after the launch*, Management of Technological Changes, The 7th International Conference on MTC, Alexandroupolis, Greece, September 2011;
27. Nistor R. L., Muresan I., *Means of improving the management of projects financed by the European Union*, Review of International Comparative Management, Vol. 13, Issue 4, București, Noiembrie 2012,
28. Popa I.E., Tiron Tudor A., Șpan G.A., *Raționamentul profesional-factor determinat în creșterea calității misiunilor de asigurare*, Audit financiar, nr. 2, Februarie 2012 <http://revista.cafr.ro/revista.php?id=87&p=articol&aid=669>
29. Popa I. E., Mihăilescu I., Șpan G. A., Stănescu N., *Considerații privind exercitarea raționamentului profesional în cadrul Standardelor Internaționale de Audit*, Audit financiar, nr. 8, August 2012, Șpan G. A., Popa I. E., *Mathematical modeling of optimal division small operations versus big operations and the optimal percentage of operations in each category to be audited*, American Journal of Applied Sciences, vol. 9, Issue 8, pp. 1290-1293, September 2012,

Alte resurse

1. Curtea de Conturi a României, Autoritatea de Audit, Manual de Audit pentru fonduri structurale și de coeziune pentru perioada 2007 – 2013:
2. Ministerul Finanțelor Publice, Direcția de Audit Public Intern, Serviciul de Audit Intern pentru Fonduri Externe, Direcția de Audit Intern, privind cheltuielile realizate din fondurile europene aferente perioadei de programare 2007 – 2013.

Articole în reviste recunoscute de CNCIS, articole acceptate și prezentate la conferințe internaționale - indexate în baze de date internaționale prin care au fost diseminate rezultatele cercetării;

1. Andreica H.T., Scorte C. Dogar C. *Verificarea informației contabile și fiscale prin control electronic*, 2010, Revista "Calitatea acces la succes", vol.11 nr.113 Special p.196, ISSN :1582-2559
2. Dogar C., Kelemen A. *Use of econometric instruments in determining the financial resources needed for professional skills development projects*, 2010, Analele Universității Oradea revistă cotate B+ ISSN 1582-5450;
3. Dogar C. *Management accounting in European Social Fund financed projects in Romania*, 2012, Analele Universității Oradea, ISSN 1582-5450 TOM XXI, pag 688 - 693 vol 2;
4. Dănescu T, Dogar C, *Romania's facts about internal control environment of European Social Fund financed projects*, 2012, Analele Universității Oradea ISSN 1582-5450 TOM XXI, pag 903 - 908 in vol 1;
5. Dănescu T, Dogar C, *COSO principles and European Social Fund funded projects in Romania*, 2012, Procedia - Social and Behavioral Sciences, vol. 62/2012, ISSN 18770428 pag 901 - 905
6. Dănescu T, Dogar C, Andreica H. T. *Accounting information and internal control COSO's convergencies in European Social Fund projects in România*, 2013, Revista Metalurgia Internațional nr. 8-2013, ISSN 1582-2214.
7. Dănescu T, Dogar C, *Conflicts of interests in the accounting reporting area of European Social Fund financed operations in Romania* – articol acceptat, în curs de publicare - Social and Behavioural Sciences, ISSN 18770428
8. Dogar C, *Accounting management tools in Romanian European Social Fund implementation* – articol acceptat, în curs de publicare - Social and Behavioural Sciences, ISSN 18770428
9. Dogar C. Mare C. *Quantitative methods for sound financial management decisions in Romanian European Social Fund implementation* – articol acceptat, în curs de publicare in Procedia - Social and Behavioural Sciences, ISSN 18770428
10. Dogar C. Mare C. *A "what if" analysis for sound financial management decisions in Romanian European Social Fund grants evaluation* – articol acceptat, în curs de publicare in Procedia - Social and Behavioural Sciences, ISSN 18770428

Participarea la conferințe internaționale:

2010 - European Integration, New Challenges (EINCO 2010), Oradea, România;
2012 - 1st World Conference on Business, Economics and Management (BEM – 2012), Antalya, Turcia;
2012 - European Integration, New Challenges (EINCO 2012), Oradea, România;
2013 - 2nd World Conference on Business, Economics and Management (BEM – 2013), Antalya, Turcia;