

UNIVERSITATEA DE VEST DIN TIMIȘOARA  
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ECONOMIE ȘI DE ADMINISTRARE A AFACERILOR  
Domeniul Contabilitate

# TEZĂ DE DOCTORAT

## -REZUMAT-

Conducător științific de doctorat:

Prof. univ. dr. HAȚEGAN Camelia-Daniela

Doctorand:

Brăneț Diana Sabina

TIMIȘOARA

2024

UNIVERSITATEA DE VEST DIN TIMIȘOARA  
ȘCOALA DOCTORALĂ DE ECONOMIE ȘI DE ADMINISTRARE A AFACERILOR  
Domeniul Contabilitate

**ROLUL AUDITULUI EXTERN ÎN  
COMBATEREA ȘI PREVENIREA FRAUDELOR  
FINANCIARE ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE**

**- REZUMAT -**

Conducător științific de doctorat:

Prof. univ. dr. HAȚEGAN Camelia-Daniela

Doctorand:

BRĂNEȚ Diana Sabina

TIMIȘOARA

2024

## *Cuprinsul tezei de doctorat*

<b>LISTA TABELELOR</b>	<b>9</b>
<b>LISTA FIGURILOR</b>	<b>10</b>
<b>LISTA ABREVIERILOR</b>	<b>11</b>
<b>INTRODUCERE</b>	<b>13</b>
<b>CAP. 1. ABORDĂRI TEORETICE PRIVIND AUDITUL PUBLIC EXTERN</b>	<b>19</b>
1.1. Delimitări conceptuale privind armonizarea contabilă, factor important în ceea ce privește calitatea auditului public	<b>19</b>
1.2. Abordări conceptuale privind Standardele Internaționale de Audit și Instituțiile Supreme de Audit	<b>22</b>
1.3. Auditul și controlul intern, instrumente suport ale auditului public extern-concepte teoretice	<b>28</b>
1.4. Analiza bibliometrică a tendințelor de cercetare privind auditul în sectorul public pentru combaterea corupției și prevenirea fraudei	<b>31</b>
1.5. Concluzii preliminare	<b>45</b>
<b>CAP. 2. ETICA PROFESIONALĂ ȘI AUDITUL PUBLIC EXTERN</b>	<b>47</b>
2.1. Aspecte conceptuale referitoare la Instituțiile Supreme de Audit și valorile etice fundamentale	<b>47</b>
2.2. Abordări privind etica auditorului public extern și rolul acestuia în combaterea și prevenirea fraudelor	<b>61</b>
2.3. Factorii relevanți privind etica auditorului și rolul acestuia în prevenirea fraudelor	<b>63</b>
2.4. Concluzii preliminare	<b>67</b>
<b>CAP. 3. AUDITUL PERFORMANȚEI PRIVIND REALIZAREA VENITURILOR ÎN SECTORUL PUBLIC</b>	<b>69</b>
3.1. Auditul performanței în cadrul sectorului public – aspecte teoretice și legislative	<b>70</b>
3.2. Studiu de caz privind relația existentă între opinia de audit și performanța financiară a instituțiilor publice	<b>75</b>
3.3. Concluzii preliminare	<b>81</b>
<b>CAP. 4. ROLUL AUDITULUI PUBLIC EXTERN ÎN COMBATERICA FRAUDELOR FINANCIARE DIN SECTORUL PUBLIC</b>	<b>82</b>
4.1. Identificarea factorilor care reflectă rolul auditului public extern în combaterea fraudelor	<b>82</b>
4.2. Analiza evoluției abaterilor identificate de auditul public extern în bugetele locale - județene și municipale	<b>92</b>
4.3. Studiu de caz al impactului misiunilor de audit în combaterea fraudelor la nivelul consiliilor județene și municipiilor din România	<b>107</b>
4.4. Studiu empiric privind relația dintre opinia de audit și indicatorii raportați de instituțiile publice în situațiile financiare -	<b>111</b>
4.5. Concluzii preliminare	<b>117</b>

<b>CONCLUZII, CONTRIBUȚII PERSONALE ȘI LIMITĂRILE</b>	<b>119</b>
<b>CERCETĂRII</b>	
Sinteza concluziilor rezultate din teza de doctorat	<b>119</b>
Contribuții formulate în urma cercetării științifice	<b>121</b>
Limitări, implicații și direcții viitoare de cercetare	<b>124</b>
<b>BIBLIOGRAFIE</b>	<b>126</b>
<b>ANEXA NR.1</b>	<b>139</b>

*Cuvinte cheie:* audit public extern, sector public, fraudă, etică, Instituții Supreme de Audit, abateri, opinie de audit.

### ***Introducere***

Auditul public extern realizat de Curtea de Conturi a României, Instituția Supremă de Audit a țării noastre, furnizează, prin rapoartele întocmite, Parlamentului și tuturor părților interesate date cu privire la modul de gestionare a patrimoniului public din perspectiva eficienței, eficacității și economicității. Astfel, prin informațiile furnizate urmare auditurilor efectuate asupra modului de formare, administrare și utilizare a resurselor financiare ale statului, contribuie activ la adoptarea de către Parlament și autoritățile publice a celor mai bune decizii și politici publice în vederea sporirii eficienței gestionării patrimoniului public și a creșterii calității serviciilor publice furnizate cetățenilor, contribuind, totodată și la combaterea și prevenirea fraudării fondurilor publice.

### ***Actualitatea și importanța tezei de doctorat***

Instituțiile Supreme de Audit dobândesc, prin profesionalism și furnizarea unor rapoarte de audit de calitate, rolul de parteneri ai autorităților publice și Guvernelor în eforturile depuse în asigurarea unei bune gestiuni financiare a bugetelor și în creșterea competitivității instituțiilor statului în contextul unui mediu economic influențat de diversitatea și complexitatea factorilor interni și externi, de contextul intern și internațional și aflat în permanentă expansiune. Auditarea situațiilor financiare oferă informații cu privire la performanța și poziția financiară a entităților, indicator important în adoptarea celor mai bune decizii în vederea creșterii performanțelor a entităților publice, ceea ce conduce implicit la creșterea gradului de încredere

al cetățenilor în instituțiile statului. De asemenea, prin recomandările formulate de către auditul public extern se are în vedere diminuarea gradului de neconformare la cadrul legal aplicabil, cât și prevenirea fraudelor și a fenomenelor de corupție. Se poate aprecia astfel că pe lângă rolul de partener al decidenților din sectorul public, auditul public extern contribuie, indirect, la dezvoltarea permanentă, întrucât un mediu public eficient și performant reprezintă un element prioritar în decizia de investire adoptată de entitățile din mediul privat.

### ***Motivația alegerii prezentei teme de cercetare***

Motivația alegerii acestei teme de cercetare rezidă din activitatea profesională desfășurată, din specificul studiilor efectuate, cât, mai ales, din importanța rolului auditului public extern în combaterea și prevenirea fraudelor financiare în sectorul public. Prin misiunile de audit public extern pot fi detectate abaterile și încălcările de la legalitate și regularitate privind veniturile și cheltuielile instituțiilor publice și, implicit, pot fi identificate abaterile care au ca și consecință fraudarea bugetelor publice, respectiv faptele de corupție ce pot apărea, oferind astfel managementului suportul necesar în luarea deciziilor corespunzătoare pentru prevenirea, combaterea și remedierea acestor deficiențe.

Alegerea acestei teme de cercetare se datorează și faptului că, în prezent, așa cum am arătat anterior, auditul public extern joacă un rol important în sectorul public, în mediul economic și cel social. Așadar, apreciez că tema de cercetare aleasă este de actualitate, de importanță și cu impact asupra dezvoltării literaturii de specialitate cât, mai ales, a cercetărilor viitoare pe această temă.

### ***Obiective de cercetare***

Analizând tema de cercetare, în vederea elaborării tezei de doctorat cu titlul „Rolul auditului extern în combaterea și prevenirea fraudelor financiare în instituțiile publice” am identificat principalele obiective ale cercetării care sunt reprezentate de:

- Cercetarea bazei teoretice și practice care reglementează auditul public extern al instituțiilor publice, auditul intern din cadrul instituțiilor publice, etica auditorului public extern și rolul acestuia în combaterea și prevenirea fraudelor în gestionarea resurselor publice, rolul auditului public extern în combaterea și prevenirea fraudelor din sectorul public.

- Cercetarea aspectelor legislative care reglementează subiectul dezbătut, a Standardelor Internaționale de Audit și a reglementărilor legale în vigoare.

- Cercetarea impactului pe care misiunile de audit îl au în combaterea fraudelor financiare asupra bugetelor publice.

- Elaborarea unui model econometric care să reflecte importanța auditului public extern în buna gestiune financiară și implicit în combaterea și prevenirea fraudelor financiare.

În vederea realizării obiectivelor de cercetare am realizat întâi etapa de documentare, mai apoi, urmare studierii literaturii de specialitate și a legislația în vigoare aplicabilă subiectului am obținut date și informații care au fost supuse propriei analize și sintetizate în cuprinsul tezei de doctorat. După etapa de documentare, utilizând datele obținute am efectuat cercetări empirice, analize calitative și cantitative care au susținut și validat obiectivele de cercetare propuse.

Mi-am propus să găsesc răspunsuri la următoarele întrebări de cercetare:

Q1. Care sunt indicatorii specifici la care se face referire în literatura de specialitate cu impact asupra activității de audit public extern precum și cei care evidențiază legătura dintre auditul public extern și controlul intern?

Q2. Ce influențe are asupra activității de audit și implicit asupra rezultatelor acesteia etica auditorului public extern și care sunt responsabilitățile acestuia în combaterea și prevenirea fraudelor financiare?

Q3. Care sunt factorii relevanți care evidențiază rolul auditului public extern în combaterea fraudelor financiare?

### ***Metodologia de cercetare***

Metodologia de cercetare științifică care a fost utilizată pentru realizarea tezei de doctorat cu titlul *Rolul auditului extern în combaterea și prevenirea fraudelor financiare în institutiile publice* a constat în aplicarea următoarelor metode de cercetare: cercetarea teoretică, cercetarea empirică, analiza bibliometrică, analiza calitativă și analiza cantitativă prin elaborarea unui model econometric.

În vederea realizării cercetărilor am revizuit și analizat literatura de specialitate și legislația specifică domeniului de studiu, am realizat evaluarea și sintetizarea datelor obținute, precum și o analiză bibliometrică efectuată prin analiza lucrărilor științifice publicate care au avut ca și temă și au dezbătut subiectul tezei de doctorat, urmată apoi de o prelucrare și interpretare a datelor cu ajutorul software-ului VOSviewer.

În vederea elaborării tezei de doctorat am efectuat analize descriptive calitative care au stat la baza sintetizării unui volum ridicat de date, reușind astfel să relievez importanța indicatorilor de măsurare a rolului pe care îl are auditul public extern în combaterea și prevenirea fraudării bugetelor publice.

De asemenea, în elaborarea cercetării am utilizat și cercetarea empirică, respectiv analiza statistică cantitativă care a avut la bază un model econometric de date panel folosind două regresii cu efecte aleatoare și două regresie cu efecte fixe.

### ***Structura pe capitole a tezei de doctorat***

Teza de doctorat cu tema *Rolul auditului extern în combaterea și prevenirea fraudelor financiare în instituțiile publice* se prezintă astfel: introducere, primele două capitole teoretice în care au fost sintetizate aspectele teoretice și delimitările conceptuale cu privire la auditul public extern, la factorii de impact asupra calității activității de audit public precum armonizarea contabilă, auditul intern sau controlul intern, precum și delimitări conceptuale referitoare la Standardele Internaționale de Audit și Instituțiile Supreme de Audit. În cadrul primului capitol a fost cuprinsă analiza bibliometrică a literaturii de specialitate care face referire la cuvintele cheie relevante pentru evidențierea relației între auditul extern în sectorul public și combaterea fraudelor, în timp ce în cadrul celui de al doilea capitol au fost realizate studii calitative cu privire la valorile etice fundamentale ale Instituțiilor Supreme de Audit și cu privire la factorii relevanți în ce privește etica auditorilor publici externi.

Teza continuă cu capitolul al treilea în cadrul căruia au fost sintetizate aspecte teoretice privind rolul auditului public extern în activitatea economică fiind realizat de asemenea un studiu de caz privind relația existentă între opinia de audit și performanța financiară a instituțiilor publice. În capitolul patru s-a realizat un model econometric în care s-a testat relația dintre

opinia de audit și factori de influență asupra acesteia. Finalul tezei este rezervat concluziilor, limitărilor, cercetării și viitoarelor direcții de cercetare, referințelor bibliografice și anexelor.

Primul capitol, *Abordări teoretice privind auditul public extern*, cuprinde noțiunile teoretice referitoare la principalele aspecte în domeniul auditului public extern, în special la cele referitoare la armonizarea contabilă ca factor important al calității activității de audit public extern, fiind de asemenea supuse studiului și Standardele Internaționale de Audit împreună cu Instituțiile Supreme de Audit. De asemenea, în cadrul acestui capitol a fost abordată și relația dintre auditul și controlul intern, acestea fiind tratate ca și elemente suport ale auditului public extern. Cercetarea efectuată în cadrul acestui capitol a presupus o analiză calitativă a unor indicatori care au importanță semnificativă în activitatea de audit, respectiv în prevenirea și combaterea corupției la nivelul bugetelor publice. Tot în cadrul acestui capitol s-a realizat și o analiză bibliometrică la baza căreia au stat lucrările științifice elaborate în domeniul temei de cercetare. Capitolul se încheie cu concluziile desprinse din studiul și analiza literaturii de specialitate.

Al doilea capitol, având titlul *Etica profesională și auditul public extern*, tratează noțiunile referitoare la principalele aspecte în ceea ce privește valorile etice ale Instituțiilor Supreme de Audit, respectiv ale auditorilor publici externi și responsabilitatea acestora în combaterea și prevenirea fraudelor.

În cadrul acestuia au fost sistematizate cele mai relevante și actuale articole care tratează rolul elementelor de natură etică în ceea ce privește auditorii publici externi, respectiv elemente de natură etică specifice Instituțiilor Supreme de Audit (SAI) din diverse țări ale lumii. Capitolul este finalizat cu principalele concluzii și opinii personale referitoare la considerațiile teoretice și studiul de caz efectuat.

Al treilea capitol cu titlul *Auditul performanței privind realizarea veniturilor în sectorul public*, dezbate cele mai relevante lucrări științifice în domeniu și urmărește evidențierea relației dintre opinia de audit exprimată de auditul public extern și gradul în care administrațiile publice locale au capacitatea de a-și autofinanța cheltuielile din resursele proprii.

De asemenea, în cadrul capitolului a fost realizat, utilizându-se metodologia calitativă, un studiu de caz prin care s-a urmărit demonstrarea importanței opiniei de audit exprimată în urma auditurilor externe în raport cu execuția bugetelor entităților publice,



precum și sublinierea relației existente între opinia de audit și buna gestiune financiară a entităților, atât din punctul de vedere al realizării veniturilor proprii cât și din punctul de vedere al cheltuielilor efectuate.

Capitolul 4 *Rolul auditului extern în combaterea și prevenirea fraudelor financiare* este rezervat revizuirii literaturii de specialitate cu privire la modul în care auditul public extern contribuie la prevenirea și combaterea fraudelor financiare din sistemul public.

În cadrul capitolului a fost mai întâi realizat un studiu calitativ care a presupus analizarea și interpretarea unor date conținute de Rapoartele publice anuale privind finanțele publice locale elaborate și publicate urmare auditurilor efectuate de către Curtea de Conturi a României, din care au fost selectați cei mai importanți indicatori în analiza importanței auditului public extern în buna gestiune financiară a bugetelor publice locale.

De asemenea, în cuprinsul acestui capitol s-a realizat și o analiză cantitativă în care s-a analizat corelația între indicatorii relevanți, obținuți din prelucrarea datelor raportate în situațiile financiare ale instituțiilor publice de rangul consiliilor județene și municipilor și opinia de audit exprimată urmare auditurilor efectuate la aceste entități. Cercetarea urmărește să identifice legătura între opinia de audit și o serie de factori care o influențează, respectiv care sunt factorii care pot conduce la schimbarea opiniei. Metodologia de cercetare este atât calitativă prin sistematizarea datelor obținute din consultarea indicatorilor financiari raportați de 109 entități în situațiile financiare anuale, cât și a datelor referitoare la rezultatele misiunilor de audit efectuate de structurile județene de audit ale Curții de Conturi a României și cuprinse în Rapoartele publice anuale privind finanțele publice locale pentru exercițiile financiare 2019-2021, cât și cantitativă, bazată pe modelul econometric reprezentat de două regresii cu efecte aleatoare și două regresii cu efecte fixe.

Variabilele dependente au fost patru indicatori care exprimă rezultatele activității auditorilor publici externi, respectiv constatarea abaterilor reprezentate de abateri financiar contabile, prejudicii și venituri suplimentare care au stat la baza opiniei de audit exprimate, iar variabilele independente au fost reprezentate de ponderea plăților unității administrativ teritoriale (UAT) în totalul plăților efectuate la nivelul județului, ponderea plăților efectuate pentru cheltuielile de personal în totalul plăților efectuate de UAT, ponderea plăților efectuate pentru cheltuielile finanțate din FEN în totalul plăților efectuate de UAT și ponderea plăților

efectuate pentru cheltuielile de investiții în totalul plăților efectuate de UAT. Eșantionul a fost format din 109 entități publice, pe perioada 2019-2021.

Rezultatele sugerează o corelație pozitivă directă între variabilele dependente: abateri financiar contabile, prejudicii, venituri suplimentare și opinia de audit exprimată, cu ponderea plăților UAT în totalul plăților efectuate la nivelul județului și ponderea plăților efectuate pentru cheltuielile de personal în totalul plăților efectuate de UAT, respectiv creșterea ponderilor plăților efectuate poate conduce la creșterea valorii abaterilor constatate de auditorii publici externi.

Capitolul a fost încheiat cu cele mai importante concluzii desprinse urmare revizuirii literaturii de specialitate și analizei și studiului realizat în cadrul său.

Principalele concluzii ale capitolului arată că prin acțiunile de audit efectuate au fost identificate abateri și formulate recomandări care să vină în sprijinul entităților publice în vederea maximizării eficienței în gestionarea bugetelor publice, abateri generatoare de venituri suplimentare, de prejudicii, cât și abateri financiar contabile.

De asemenea, fluctuațiile reduse ale valorii abaterilor identificate, care nu au crescut în același ritm cu volumul încasărilor, pe de o parte, poate fi privit ca un rezultat al acțiunilor de audit public extern, entitățile publice identificând venituri convenite bugetelor locale mai mari față de cele cuprinse în rapoartele de audit, acest aspect fiind în relație directă cu implementarea recomandărilor formulate în urma auditurilor efectuate.

### ***Sinteza concluziilor rezultate din teza de doctorat***

Studiile calitative și cantitative elaborate în cadrul tezei de doctorat m-au ajutat să găsesc răspunsuri la întrebările de cercetare propuse, respectiv:

***Q1. Care sunt indicatorii la care se face referire în literatura de specialitate cu impact asupra activității de audit public extern precum și cei care evidențiază legătura dintre auditul public extern și controlul intern?***

Indicatorii de măsurare care influențează calitatea auditului financiar au fost identificați cu ajutorul revizuirii literaturii de specialitate realizată în primul capitol al tezei precum și cu ajutorul analizei calitative efectuată în cadrul capitolului 2, fiind astfel identificați mai mulți indicatori care influențează calitatea auditului financiar, printre care cei mai relevanți sunt

experiența profesională, integritatea, , obiectivitatea, însă cel mai relevant factor este independența, atât independența auditorilor cât și independența Instituțiilor Supreme de Audit. În ce privește controlul intern, acesta reprezintă elementul suport al activității de audit public extern, existând o relație directă între gradul de implementare și funcționare al sistemului de control intern managerial și buna gestiune financiară.

***Q2. Ce influențe are asupra activității de audit și implicit asupra rezultatelor acesteia etica auditorului public extern și care sunt responsabilitățile acestuia în combaterea și prevenirea fraudelor financiare?***

Din studiile calitative prezentate în capitolul 2 a rezultat că există mai mulți factori de natură etică care influențează calitatea auditurilor efectuate în sectorul public cum ar fi independența auditorului, nivelul de pregătire al auditorului, scepticismul profesional, crearea unui climat etic adecvat activității profesionale, în concordanță cu scopurile și misiunea instituției, prevenirea și rezolvarea conflictelor etice, descurajarea practicilor lipsite de etică însă, factorul principal de care depinde calitatea și obiectivitatea rezultatelor acțiunilor de audit desfășurate este independența auditorilor.

***Q3. Care sunt factorii relevanți care evidențiază rolul auditului public extern în combaterea fraudelor financiare?***

Cel mai important factor care evidențiază rolul auditului public extern în combaterea fraudelor financiare, identificat cu ajutorul analizelor calitative și cantitative efectuate în cadrul capitolului 4 este opinia de audit, întrucât opinia exprimată urmare auditurilor efectuate rezumă rezultatele auditului raportat la abaterile identificate. Ori formularea opiniei de audit are la bază semnificația, care reprezintă un procent din cheltuieli, plăți sau venituri, de unde reiese că opinia de audit este legată și de valoarea bugetelor publice auditate.

### ***Contribuții formulate în urma cercetării științifice***

Teza de doctorat cu titlul: „Rolul auditului extern în combaterea și prevenirea fraudelor financiare în instituțiile publice” deține următoarele elemente de originalitate:

- Culegerea, analiza și sinteza datelor obținute cu ajutorul bazelor de date folosite în elaborarea părții teoretice a tezei de doctorat au contribuit la analiza și sinteza unui volum ridicat de date provenite din articole științifice publicate în baze de date internaționale, Standardele

Internaționale de Audit, Codul Etic și legislația care reglementează domeniul auditului public extern, dar și opinii ale profesioniștilor din acest domeniu.

- Analiza bibliometrică cu ajutorul căreia au fost identificate tendințele și abordările din domeniul auditului în sistemul public și prevenirea fraudelor, care au fost utilizate în lucrările științifice pentru descrierea acesteia. Legăturile puternice rezultate au contribuit la identificarea celor mai relevanți indicatori utilizați pentru analizele calitative și pentru modelele econometrice folosite în cercetarea efectuată.

- Analizele statistice descriptive cu ajutorul cărora au fost evidențiate importanța și legătura dintre subiectul de cercetare și diverși factori de influență precum: independența auditorului, nivelul de pregătire al auditorului, scepticismul profesional, crearea unui climat etic adecvat activității profesionale, în concordanță cu scopurile și misiunea instituției, prevenirea și rezolvarea conflictelor etice, descurajarea practicilor lipsite de etică dar și emiterea unor concluzii și direcții viitoare de cercetare care au contribuit la realizarea cercetării cantitative.

- Elaborarea modelelor econometrice bazate pe indicatorii de calitate studiați ca și variabile dependente și independente cu ajutorul cărora a fost validată legătura și importanța pentru tema cercetată și factorii de influență ai unui audit public extern de calitate, iar rezultatele cercetării efectuate au demonstrat actualitatea și importanța subiectului cercetat.

### ***Limite, implicații și direcții viitoare de cercetare***

Teza de doctorat are și limitările sale care conduc la perspective noi de cercetare. O primă limitare constă în faptul că a fost utilizată o singură bază de date, o parte din date au fost culese manual din situațiile financiare publicate de instituțiile publice și rapoartele publice anuale publicate de Curtea de Conturi a României, gradul de încredere al acestora fiind asigurat de faptul că situațiile financiare ale entităților publice sunt supuse analizării și aprobării organelor deliberative, iar Rapoartele Curții de Conturi sunt sintetizate și înaintate Parlamentului României. A doua limitare este reprezentată de numărul redus de date existente cu privire la aspectele analizate și studiate. Următoarea limitare o constituie posibilitatea ca modelele propuse să nu ia în considerare toți factorii de influență posibili. De asemenea, o altă limitare este reprezentată de numărul relativ redus al lucrărilor științifice identificate pe această

temă, subiectul fiind mai puțin tratat în mediul academic, o explicație posibilă fiind faptul că temele dezbătute au realizat deja acest deziderat de prevenire a fraudelor din fonduri publice.

O posibilă limitare o reprezintă posibilitatea accesării și identificării unor date doar dintr-o singură sursă, fiind astfel nevoiți a ne limita la datele conținute de rapoartele publice anuale publicate de Curtea de Conturi a României. De asemenea, o altă limitare este dată de posibilitatea de a nu lua în considerare toți factorii de influență, putând exista mai mulți factori de influență, însă pentru aceștia să nu fie accesibile informațiile care îi descriu sau cuantifică.

Cercetările viitoare ar putea contracara aceste limitări prin efectuarea unui studiu comparativ al rezultatelor misiunilor de audit public extern efectuate de Instituțiile Supreme de Audit a mai multor țări și includerea altor variabile și date noi în modele econometrice. Totodată, cercetările viitoare ar putea diminua limitările menționate prin includerea altor variabile și date noi în modele econometrice, luând în considerare faptul că toate rapoartele de audit elaborate de Curtea de Conturi a României, inclusiv cele care privesc etapa de valorificare a rezultatelor auditului sunt publice începând cu anul 2023, aceste rapoarte putând fi consultate pe pagina oficială a instituției.

De asemenea, considerăm necesară și utilă continuarea cercetării, deoarece auditul public extern deține un rol important în sporirea gradului de conformare al entităților publice cadrului legal aplicabil, fiind un subiect de interes și de actualitate, iar o cercetare mai detaliată ar putea oferi noi perspective și informații suplimentare.