

CUPRINS

I. Introducere	9
II. Stadiul actual al cercetării.....	15
III. Obiective	20
IV. Metodologia cercetării	25

CAPITOLUL 1. Poziționări și delimitări privind trinomul guvernanță corporativă-contabilitate-raportare financiară.....	29
1.1. Guvernanța corporativă și contabilitatea, între teorie și empirism	29
1.2. Guvernanța corporativă – interes conceptual în viziunea economică.....	36
1.2.1. Provocări istorice privind evoluția conceptuală a guvernanței corporative	38
1.2.2. Aprecieri teoretice asupra guvernanței corporative în context economic	41
1.3. Dimensiunea contabilă și interdependențele acesteia cu guvernanța corporativă și raportarea	45
1.3.1. Interdependențe între contabilitate și procesul deciziei manageriale cu impact economic	47
1.3.2. Abordări privind modelul Lentilelor lui Brunswik.....	48
1.3.3. Judecata probabilistică în dimensiunea contabilă	51
1.3.4. Comportamentul pre-decizional contabil.....	53
1.3.5. Abordarea cognitivă în contextul decizional contabil.....	54
1.3.6. Reflecții asupra laturii vizuale a contabilității.....	56
1.4. Raportarea – dimensiunea consensuală sau coercitivă a manifestării guvernanței corporative	58
1.4.1. Aserțiuni sinergice spre raportarea sustenabilă	60
1.4.2. Raportarea financiară din perspectiva nevoii de performanță.....	62
1.4.3. Stadiul actual al raportării nefinanciare.....	64
1.5. Strategii de performanță a guvernanței corporative în sectorul public.....	66
1.5.1. Definirea entităților publice.....	68
1.5.2. Tendințe ale guvernanței corporative a întreprinderilor publice și dezvoltarea locală.....	70
1.5.3. Scurtă incursiune în cercetarea raportării sustenabile în contextul românesc	75

CAPITOLUL 2. Abordări și proiecții privind neconformarea în relația guvernanță corporativă-contabilitate -raportare financiară	79
2.1. Reflecții asupra neconformității din perspectiva managerială și contabilă	81
2.1.1. Aserțiuni și reflecții privind trinomul risc-cost-beneficiu.....	86
2.1.2. Componentele sistemului de control intern	90

2.1.3. Rolul și cerințele controlului intern în România.....	95
2.1.4. Opinii privind relația guvernanță corporativă – neconformitate în sectorul public din România.....	100
2.2. Neconformitatea din perspectiva raportării rezultatelor și a evaluării performanței manageriale.....	101
2.2.1. Considerații privind modelele de evaluare a performanței guvernanței corporative	102
2.2.2. Provocări privind evaluarea performanței în entitățile publice românești.....	105
2.2.3. Tendințe în modernizarea metodelor românești de evaluare a guvernanței corporative	109
2.2.4. De la neconformitate la construirea unui sistem de cunoaștere.....	112
2.3. Studiu asupra modului de atribuire a indicatorilor de performanță corporativă în România.....	113
2.3.1. Metodologia cercetării.....	114
2.3.2. Prezentarea rezultatelor	115
2.3.3. Reflecții asupra rezultatelor și opinii.....	119
CAPITOLUL 3. Evaluarea impactului guvernanței corporative din perspectiva controlului	121
3.1. Indicatori globali de apreciere a guvernanței.....	121
3.1.1. Dinamica indicatorilor globali de apreciere a guvernanței în România comparativ cu țările vecine	124
3.1.2. Reflecții privind evoluția indicatorilor globali de apreciere a guvernanței în România.....	127
3.2. Abordări și metode de evaluare a guvernanței corporative	128
3.2.1. Dimensiunea neconformităților identificate de autoritățile statului la nivelul entităților publice din România	131
3.3. Studiu privind evaluarea controlului managerial al entităților publice în România.....	135
3.3.1. Metodologia cercetării.....	135
3.3.2. Prezentarea rezultatelor	139
3.3.3. Reflecții asupra rezultatelor și opinii.....	150
3.4. Analiza – diagnostic asupra neconformităților financiare și tratarea acestora prin măsuri de control intern.....	151
3.4.1. Metodologie, implicații teoretice și empirice ale cercetării.....	152
3.4.2. Prezentarea rezultatelor cercetării	169
3.4.3. Concluzii și opinii.....	173
3.5. Evaluarea interdependențelor dintre controlul intern și neconformitate	175
3.5.1. Metoda de evaluare a controlului intern pornind de la riscul financiar, din perspectiva contabilității pozitive	180
CAPITOLUL 4. Acțiuni împotriva măsurilor de control în România: un indicator al orientării spre reglementare	183
4.1. Succintă dezbateră a contextului general.....	183
4.2. Studiu asupra sancțiunilor aplicate prin misiuni de control în România....	186
4.2.1. Metodologia cercetării.....	187
4.2.2. Dezbateră rezultatelor	188

4.2.3. Concluzii și opinii.....	193
4.3. Studiu asupra demersurilor de contestare a actelor fiscale în România.....	194
4.3.1. Metodologia cercetării.....	195
4.3.2. Prezentarea rezultatelor	196
4.3.3. Reflecții asupra rezultatelor și opinii	202
CAPITOLUL 5. Concluzii.....	203
Referințe bibliografice.....	219
Lista abrevierilor și acronimelor.....	233
Lista tabelelor	234
Lista figurilor	236

I. INTRODUCERE

Guvernanța corporativă este percepută ca fiind un concept complex, cu înrâuriri teoretice ample și utilitate practică diversă, care prezintă un interes intens de cercetare. Înțelegerea mecanismelor guvernantei corporative sau aplicarea lor, trecute prin filtrul valoric al contabilității, produce dihotomii, naște întrebări și solicită răspunsuri a căror miză nu este mărginită într-un cadru instituțional restrâns, ci influențează economic, social, politic și cultural. Prezenta teză de doctorat este preocupată de răsfrângerea conceptuală a guvernantei asupra empirismului specific mediului economic, explorând îndeosebi sectorul public, acolo unde profitabilitatea este înlocuită cu eficiența și cu performanța, iar abilitatea profesională concurează spre îndeplinirea binelui comun.

La nivel principial, guvernanța vizează factorii cu putere decizională angrenați în implementarea mecanismelor sale și reprezintă o agregare sistemică de obiective și metode, tehnici și responsabilități orientate sinergic către atingerea performanței (Kaufmann et al., 2019). Se poate vorbi astfel, despre guvernanță la nivel corporatist, sectorial, național, european, între acestea existând evidente relații de subordonare, dar și de coexistență născută din obiective și viziuni comune (Meyer & Rowan, 1977).

Concepută inițial ca un demers de unificare ideologică orientată spre performanță la nivel comunitar, reglementarea guvernantei corporative în sectorul public s-a dovedit a fi o provocare și o necesitate în scopul agregării strategiilor de dezvoltare integrată și de diminuare a posibilităților de fraudare sau utilizare nejudicioasă a patrimoniului public (Almqvist et al., 2013). Entitățile publice sunt catalizatori ai resurselor strategice, astfel că buna gestiune, responsabilitatea și încrederea față de expresia valorică difuzată declarativ a performanțelor corporative augmentează importanța studiului și înțelegerea utilității practice a mecanismelor guvernantei (Nicholson-Crotty et al., 2017).

Conștientizarea cerințelor de legiferare s-a îndreptat spre recunoașterea atributelor raportărilor financiare ca o cerință a guvernantei publice,

respectiv ca o propensiune de creștere a vizibilității și de cuantificare a actului managerial (Wright, 2001). În continuarea acestui consens, se recunoaște rolul dimensiunii contabile de a sprijini demersul managerial corporatist în fundamentarea și culegerea informației la nivel instituțional și, deopotrivă, de a plăsmui imaginea financiară a sistemului de guvernare care reflectă și probează poziția și performanțele operaționale sau eficiența, eficacitatea și economicitatea demersului managerial (Aguilera et al., 2008). Deopotrivă, controlul intern orientat preponderent spre eficientizarea operațiunilor și a rezultatelor economice ale activității, a atras preocuparea de cercetare atât din perspective teoretice, cât și empirice (Dechow & Mouritsen, 2003; Cavaliere et.al, 2008; Adams, 2015; Afiah et.al, 2015). Totuși, dimensiunea controlului intern, deși fascinează cercetarea, totuși nu regăsește aceeași vibrație de interes și în practică. Controlul intern este cercetat ca un instrument managerial, este regăsit util în diverse ipostaze ale cercetării mediului privat (Gramling et al., 2004; Spira & Page, 2003), însă în sectorul public, sub reținerea particulară a cadrului românesc, el îmbracă încă o formulă documentară, fără o rezonanță practică dovedită.

Printr-o abordare critică a stadiului empiric al cunoașterii, Kaufmann et al. (2019) recomandă dezvoltarea de studii asupra performanței în sectorul public prin investigarea unor variabile noi, recunoscută fiind interpretarea teoretică a cauzalității dintre creșterea transparenței în difuzarea rezultatelor corporative și nivelurile scăzute de neconformitate (Kaufmann & Kraay, 2002). Tot sub o notă critică, cercetătorii arată amploarea abordărilor convenționale privind performanța guvernării în sectorul public bazate pe variabile precum salarizarea, meritocrația sau corupția (Dimant & Tosato, 2018) și nevoia de dezvoltare a unor piste noi de analiză.

Literatura de specialitate remarcă necesitatea amplificării cercetării în direcția analizei impactului neconformității în sectorul public (Purda & Skillicorn, 2015). Sunt propuse piste de investigare empirică privind relația dintre guvernare și dimensiuni variate, precum reglementarea, raportarea integrată (Hoque, 2017), măsurarea performanței în sectorului public (Leuz & Wysocki, 2016), identificarea interdependențelor dintre diversele compartimente instituționale și investigarea diverselor forme de aport ale contabilității față de îndeplinirea obiectivelor corporatiste (Morales & Sponem, 2017). Atitudinea față de neconformare, percepută ca o eroare sau o fraudă (Locatelli et al., 2017; Amiram et al, 2018) reprezintă o altă problemă actuală semnalată de literatura de specialitate.

Deopotrivă, Amiram et al (2018) susțin impulsul spre dezvoltarea studiilor empirice pentru explorarea fenomenului conformării în sfera contabilității și atitudinea față de eroare, iar Newman et al. (2017) sugerează investigarea empirică a contextului trecut.

În cazul României, implementarea reglementărilor privind guvernanta corporativă în întreprinderile din sectorul public a debutat sub impulsul de conformare față de repertoriul normativ european, cunoscând în timp o dihotomie între formalism și necesitate. Percepția cetățenilor privind calitatea serviciilor publice, implementarea politicilor, aplicarea practicilor de guvernanta, credibilitatea și asumarea răspunderii sunt marcate de nevoia dezvoltării literaturii științifice (Dumitrașcu et al., 2015; Oncioiu et al., 2020; Peculea, 2015). Există o nevoie convingătoare de abordări inovatoare pentru soluționarea multor probleme urgente care implică guvernanta corporativă (Feleagă et al., 2011) și fidelitatea raportărilor financiare. Astfel de abordări sunt mai susceptibile de a avea succes atunci când se bazează pe cercetări și aplicații solide (Herlocker et al, 2004).

Pornind de la interpretarea teoretică diacronică a relației dintre guvernanta corporativă și dimensiunea financiar-contabilă focalizată asupra României, prezenta teză de doctorat își propune să analizeze impactul imprimat de demersul decizional privind difuzarea publică a rezultatelor corporative prin intermediul raportărilor financiare, asupra percepției de fidelitate atribuită actului de comunicare, cu observarea distinctă a inferențelor neconformării sau a neregulilor. Prezenta cercetare dezvoltă perspective plurivalente de analiză statistică asupra unor fenomene organizaționale probate prin diverse forme ale raportării și se răsfrânge asupra problemelor amorse și adesea ascunse ale vieții instituționale din sectorul public, nepătrunse de sistemele de control intern.

Literatura științifică privind înțelegerea comportamentului organizațional în domeniul public (Almqvist et al., 2013) s-a orientat spre studiul comportamentelor dezirabile care facilitează performanța indivizilor, a echipelor și a sistemelor în promovarea obiectivelor organizaționale (Oliver, 1991). Puțină atenție a fost acordată cercetării neconformității sau comportamentelor incorecte organizaționale care pot fi disfuncționale în promovarea obiectivelor organizației în sectorul public românesc.

Decizia managerială în sectorul public nu este orientată *sine qua non* către profitabilitate, ci interesul performanței este orientat preponderent de nevoia cetățenilor de rând (Kettl, 1997), de contextul politic, social și, în perioadele prezente, de situația excepțională generată de un fenomen

pandemic mondial. În aceste condiții, identificarea unor noi metode de investigare și tratare a riscului devin imperios necesare, eficiența și economicitatea prevalează și se opun sinecurii, iar dezvoltarea unor studii empirice concrete pot concura la obținerea unor beneficii economice, normative și sociale pe termen lung.

Orientarea demersului științific este una de actualitate, ce prezintă relevanță practică amplă, atât din perspectiva profesioniștilor implicați în demersul decizional sau de control, cât și din perspectiva calibrării normative în contextul actual. Interesul propunerii de abordare este canalizat de tipul de analiză uzitat, prin contopirea a două dimensiuni. Studiul explorează metode de evaluare diacronice a performanței pornind de la identificarea coerențelor și incoerențelor, conformității și neconformității înglobate în raportările istorice ale guvernantei corporative. Totodată, impactul efectiv este dezvoltat prin prognoze liniare ale informațiilor curente, direcționate către observarea dinamicii contextuale a indicatorilor guvernantei. În acest cadru, actualitatea subiectului poate fi considerată univocă, atât la nivelul entităților publice românești, cât și la nivelul entităților de evaluare a eficienței și performanței de gestionare a resurselor publice.

Originalitatea prezentei lucrări este susținută de modalitatea de analiză, printr-o abordare de tip multi-caz menită să exploreze viziuni variate și cât mai cuprinzătoare ale realității fenomenului guvernantei corporative în contextul public românesc, pornind de la nivelul de raportare financiară și explorând dimensiunea neconformităților semnalate de entități independente cu sarcini de control. Scopul sinergic al analizelor este acela de a evalua și explica diverse inflexiuni ale performanței asupra organizării corporatiste, asupra mizelor socio-economice implicate sau asupra publicului beneficiar al serviciului public. Demersul științific conjugă spre o analiză de tip diagnostic asupra guvernantei corporative, în care abaterile constatate în baza evidențelor financiare sunt articulate analitic sub forma unor indicatori de risc, iar eficiența instituțională este augmentată prin implementarea unor mecanisme performante de control intern cu rol de tratare a riscurilor calculate. Deopotrivă, aserțiunile empirice și evidențierea limitărilor identificate pe parcursul cercetării doctorale în privința incidențelor normative, de transparență sau de conformare față de percepțiile raportării contribuie la probarea originalității tezei.

Scopul principal al acestui demers de cercetare doctorală constă în realizarea unei evaluări dinamice a contextul guvernantei corporative în

sectorul public românesc și de a identifica și măsura impactul demersului deciziei manageriale asupra fiabilității performanței declarate de raportările financiare. În contextul actual când pandemia generată de virusul SARS-COV-2 a adus în atenție și în discuția publică rigorile eficienței și organizării performante a instituțiilor publice românești, când fondurile publice necesită calibrare și transparență în utilizare mai mult decât oricând, un asemenea demers științific de cercetare nu este doar oportun, ci primește o conotație de presiune.

Prezentul demers științific este direcționat de patru ipoteze de cercetare. Prima ipoteză promovează cunoașterea teoretică diacronică a contextului, a utilității și a interdependențelor dintre mecanismele guvernăncei corporative și contabilitate, ale căror rezultate sunt exprimate declarativ prin raportări financiare și nefinanciare. Cea de-a doua ipoteză de studiu este că înțelegerea rezultatelor și, implicit, a studiului neconformităților, pot conlucra spre dezvoltarea stadiului cunoașterii sub o expresie a transformării trecutului într-o lecție de viitor. Cele două ipoteze sunt testate preponderent în primele două capitole ale tezei de doctorat și primesc confirmare prin parcursul cercetării și concluziilor prezentei lucrări.

Culegerea informațiilor și dezvoltarea cercetării, prin îmbinarea evaluării cantitative cu analiza calitativă, prin dezvoltarea comparațiilor și corelarea permanentă a studiului cu rezultatele contextului actual în sensul dezvoltării unor metode de cercetare a performanței în sectorul public, constituie cea de-a treia ipoteză de cercetare, menită să imprime tezei un pronunțat caracter de oportunitate practică. Modalitatea de comunicare a rezultatelor este completată prin prezentări vizuale a rezultatelor (Davison & Warren, 2009, 2017), astfel încât conferă dinamism ideilor prezentei lucrări, imprimând temei de cercetare a relației dintre guvernarea corporativă și raportarea financiară o conotație interdisciplinară modernă, unde contabilitatea canalizează contextele economice, politice, fiscale sau normative și transpune operațiunile în informații valorice. Această ipoteză de lucru este testată și confirmată în capitolele trei și patru ale tezei.

Cea de-a patra ipoteză de cercetare înrăurește din rezultatele estimate ale celorlalte trei ipoteze și constă în formularea unui set de recomandări de calibrare normativă privind optimizarea transparenței financiare și centralizarea coerentă a indicatorilor publici, menite să amelioreze contextul guvernăncei corporative din sectorul public românesc.

Rezultatele cercetării doctorale sunt exprimate în cuprinsul secțiunilor subsecvente ale prezentului context introductiv. Interesul

dezvoltării premiselor de cercetare sunt animate de stadiul actual al cunoașterii (II), care primește o secțiune distinctă în cadrul acestui capitol introductiv, cu rol de sintetizare a esenței ce a motivat prezenta teză de doctorat și, deopotrivă, care este continuată în fiecare dintre capitolele tezei. Obiectivele propuse spre investigare sunt descrise în secțiunea dedicată, împreună cu maniera de structurare a capitolelor pentru adresarea fiecărui demers propus (II), iar metodologia de cercetare este expusă în ultima parte a acestui capitol introductiv (III).