

IOSUD - Universitatea „Dunărea de Jos” din Galați
Școala doctorală de Științe Socio-Umane
Domeniul de doctorat: Management



REZUMAT

TEZĂ DE DOCTORAT

**Rolul controlului intern managerial ca instrument al
activității de management dezvoltat în cadrul entităților
publice în detectarea și prevenirea fenomenelor de fraudă**

**Doctorand,
Constantin Daniel**

**Conducător științific,
Prof. univ. dr. habil. Nicoleta Cristache**

Seria E2 Management nr.15
GALAȚI
2022

IOSUD - Universitatea „Dunărea de Jos” din Galați
Școala doctorală de Științe Socio-Umane
Domeniul de doctorat: Management



TEZĂ DE DOCTORAT

**Rolul controlului intern managerial ca instrument al
activității de management dezvoltat în cadrul entităților
publice în detectarea și prevenirea fenomenelor de fraudă**

**Doctorand,
Constantin Daniel**

Președinte

Prof. univ. dr. habil. Adrian Micu

Universitatea „Dunărea de Jos” din Galați

Conducător științific,

Prof. univ. dr. habil. Nicoleta Cristache

Universitatea „Dunărea de Jos” din Galați

Referenți științifici

Prof. univ. dr. habil Cătălin Răzvan Dobrea

Academia de Studii Economice București

Prof.univ.dr. habil Marian Năstase

Academia de Studii Economice București

Prof.univ. dr habil Căpățînă Alexandru

Universitatea „Dunărea de Jos” din Galați

Seria E2 Management Nr.15

GALAȚI

2022

Seriile tezelor de doctorat sustinute public în UDJG începând cu 1 octombrie 2013 sunt:

Domeniul ȘTIINȚE INGINEREȘTI

Seria I 1: **Biotehnologii**

Seria I 2: **Calculatoare și tehnologia informației**

Seria I 3: **Inginerie electrică**

Seria I 4: **Inginerie industrială**

Seria I 5: **Ingineria materialelor**

Seria I 6: **Inginerie mecanică**

Seria I 7: **Ingineria produselor alimentare**

Seria I 8: **Ingineria sistemelor**

Seria I 9: **Inginerie și management în agicultură și dezvoltare rurală**

Domeniul ȘTIINȚE ECONOMICE

Seria E 1: **Economie**

Seria E 2: **Management**

Domeniul ȘTIINȚE UMANISTE

Seria U 1: **Filologie- Engleză**

Seria U 2: **Filologie- Română**

Seria U 3: **Istorie**

Seria U 4: **Filologie - Franceză**

Domeniul MATEMATICĂ ȘI ȘTIINȚE ALE NATURII

Seria C: **Chimie**

Cuprins

Cuvânt înainte

Introducere

Introduction

Capitolul I. Stadiul actual al cercetării în domeniul controlului intern managerial

1.1 Controlul intern – noțiuni introductive, definiții.

1.2 Viziunea școlilor de management asupra diferitelor componente ale controlului intern

1.2.1 Perioada preclasică

1.2.2 Școala clasică

1.2.3 Școala comportistă

1.2.4 Școala cantitativă

1.2.5 Școala contemporană

1.3 Modelul COSO

1.3.1 Mediul de control

1.3.2 Evaluarea riscului

1.3.3 Activitățile de control

1.3.4 Informarea și comunicarea

1.3.5 Monitorizarea

1.3.6 Relația dintre obiectivele entității și componentele controlului intern

1.3.7 Componente și principii

1.3.8 Limite ale controlului intern managerial

1.4 Modelul COCO

1.5 Controlul intern managerial în România

1.5.1 Scurt istoric

1.5.2 Conceptul de control intern în România

1.6 Concluzii

Capitolul II. Conceptul de fraudă. Definiții, atribute, evaluare, tipologie.

2.1 Definiții

2.2 Dimensiuni valorice

2.3 Evaluarea riscului de fraudă

2.4 Atributele fraudei

2.5 Tipologia fraudelor

2.6 Concluzii

Capitolul III. Implicațiile și dezvoltarea sistemului de control intern managerial în vederea prevenirii și detectării fraudei

3.1 Noțiuni generale referitoare la dezvoltarea controlului intern în vederea prevenirii și detectării fraudei

3.2 Prevederi în legislația națională referitoare la dezvoltarea sistemului de control intern

3.3. Dezvoltarea controlului intern conform cadrului stabilit de Comitetul Organizațiilor de

Sponsorizare al Comisiei Treadway (COSO)

3.3.1 Mediul de control

3.3.2 Evaluarea riscului de fraudă

3.3.3 Activități de control

3.3.4 Informarea și comunicarea

3.3.5 Monitorizarea

3.3.6 Concluzii

3.4. Alte metode de dezvoltare a controlului intern pentru diminuarea riscului de fraudă

3.4.1 Instruiri pentru angajați

3.4.2 Semnalele de alarmă (red flags) și materialitatea (pragul de semnificație)

3.4.3 Principiul celor patru ochi

3.4.4 Controalele tranzacțiilor

3.4.5 Arborele deciziei

3.5 Concluzii

Capitolul IV. Analiza implicării sistemului de control intern managerial în vederea prevenirii și detectării fraudei

4.1 Studiu cantitativ privind modul în care este perceput controlul intern din entitățile administrației publice în prevenirea și detectarea fraudelor

4.1.1 Analiza primară a datelor

4.1.2 Testarea ipotezelor și analiza statistică

4.1.3 Sinteza și analiza rezultatelor studiului cantitativ

4.1.4 Concluzii

4.2 Studiu calitativ privind analiza percepției publicului reflectată în mass media față de fenomenul de fraudă și față de importanța controlului intern în prevenirea fraudei

4.3 Analiza calitativ-comparativă a percepției angajaților din administrația publică locală pentru obținerea unui sistem de control intern corect implementat și funcțional

4.4 Concluzii

Capitolul V. Arborele deciziei – metodă ce poate sprijini sistemul de control intern în prevenirea și detectarea fraudelor

5.1 Introducere

5.2 Metodologia cercetării

5.3 Analiza statistică

5.4 Concluzii

Capitolul VI. Concluzii generale, contribuții originale, implicații manageriale, limitele cercetării și direcții viitoare de cercetare

6.1 Modalități de dezvoltare a controlului intern managerial în vederea prevenirii și detectării fraudei

6.2. Contribuțiile tezei doctorale în domeniul controlului intern managerial

6.3 Direcții de cercetare viitoare

6.4 Considerații etice privind cercetarea

Listă lucrări publicate și prezentate

Bibliografie

Anexe

Anexa nr.1

Anexa nr.2

Anexa nr.3.

Curriculum vitae

Introducere

Una din problemele cu care s-a confruntat și se confruntă în continuare societatea în ansamblul ei este fraudă. Aceasta nu este însă un fenomen nou, este la fel de vechi ca civilizația însăși. Motivația principală a alegerii temei de cercetare pornește de la faptul că unul din sectoarele cele mai afectate de acest plagel este sectorul public, cu toată influența negativă propagată apoi în întreaga societate. Pe lângă influența pe care o poate avea cadrul legislativ, dar și activitatea organelor de cercetare penală și a celor judecătorești în diminuarea acestui fenomen, un impact poate chiar mai mare îl poate avea un instrument care este la îndemâna managerilor din instituțiile publice, iar acest instrument este controlul intern managerial.

Scopul temei de cercetare este de a vedea cum anume poate fi configurat un sistem de control intern managerial în instituțiile publice astfel încât să poată să asigure nu doar prevenirea, ci și detectarea fraudei, care este percepția angajaților din sectorul public referitor la acest instrument astfel încât să i se poată aduce îmbunătățiri, eventual din sectorul privat, astfel încât incidența și amplitudinea fraudei să se poată reduce.

Actualitatea temei provine din cerințele legislative actuale, unde responsabilitatea managerială este definită ca fiind un raport juridic ce obligă managementul entităților publice să își îndeplinească sarcinile ce îi revin în vederea realizării obiectivelor stabilite pentru entitățile respective în mod eficient, eficace și, nu în ultimul rând, în conformitate cu prevederile legale. Acest concept include, de asemenea, comunicarea și, în același timp, răspunderea în cazul neîndeplinirii obligațiilor de management.

Având în vedere obligația pe care o are de a administra patrimoniul public și fondurile alocate pentru îndeplinirea obiectivelor pentru care au fost constituite entitățile respective, conducerea acestora are obligația de a implementa, de a menține și de a dezvolta sisteme corespunzătoare de management. Controlul intern, atunci când este implementat și funcționează eficient, este singurul instrument care poate da o asigurare la un nivel rezonabil asupra atingerii obiectivelor entității în condiții de respectare a legislației în vigoare, de minimizare a resurselor utilizate și transparență.

Capitolul I s-a bazat pe studiul bibliografic al noțiunii de control intern managerial. A fost prezentată viziunea școlilor de management asupra diferitelor componente ale controlului intern, plecând de la perioada preclasică și până la școala contemporană de management. Au fost prezentate două cadre de control intern recunoscute în prezent (modelul COSO și modelul COCO), punându-se accent pe componentele controlului intern așa cum sunt ele astăzi recunoscute (mediul de control, evaluarea riscului, activitățile de control, informarea și comunicarea, monitorizarea), relația dintre obiectivele entităților și aceste componente, dar și limitele acestuia. Pe lângă acestea, a fost prezentat conceptul de controlul intern managerial așa cum este văzut în perioada actuală în România, evoluția acestuia din punct de vedere al legislației care îl definește și îi stabilește cadrul de funcționare și dezvoltare, părțile componente și standardele pe baza cărora funcționează.

Având în vedere că dezvoltarea sistemului de control intern în contrapartidă cu riscul de fraudă nu poate fi făcută fără o cunoaștere aprofundată a acestui risc, capitolul II s-a axat

pe conceptul de fraudă. Astfel, au fost prezentate diversele definiții date de diverși specialiști, de Convenția privind protecția intereselor financiare ale Comunităților Europene, de Parlamentul European, de Codul Penal, de standardele internaționale de audit, etc. Dimensiunile valorice ale acestui fenomen și evoluția lui pe parcursul ultimilor ani a fost prezentată cu ajutorul datelor furnizate prin rapoartele publice ale Curții de Conturi a României, ale Ministerului Public și ale Ministerului Justiției, etc. Înțelegerea modului de producere a unei fraude trebuie să pornească de la evaluarea riscului de fraudă, de la înțelegerea caracteristicilor acesteia, a diverselor tipologii, astfel încât managementul să își poată aduce contribuția prin diminuarea singurului atribut al fraudei asupra căruia poate acționa: oportunitatea.

Capitolul III este dedicat dezvoltării controlului intern managerial în vederea diminuirii riscului de fraudă la care sunt supuse entitățile, existând teorii care arată faptul că sentimentul de dezinteres, de lipsă de reguli, poate conduce la apariția și amplificarea încălcării normelor și regulilor. Prevederile din legislația națională sunt destul de sumare și se referă la dezvoltarea controlului intern managerial în ansamblul său, fără a exista prevederi speciale referitoare în mod direct la riscul de fraudă, responsabilitatea gestionării acestui risc, precum și a celorlalte riscuri identificate la nivelul entităților publice, revenind în exclusivitate managementului. În schimb, prevederi amănunțite referitoare la această problemă întâlnim în cadrul stabilit de Comitetul Organizațiilor de Sponsorizare al Comisiei Treadway (COSO), fiind prezentate modul de dezvoltare a fiecăreia dintre cele cinci componente pentru combaterea fraudei.

De asemenea, în cadrul acestui capitol au fost prezentate și alte metode de dezvoltare a controlului intern pentru diminuarea riscului de fraudă, metode validate de literatura de specialitate și de utilizare în sectorul privat al economiei, dar foarte puțin sau deloc utilizate în sectorul public din România. Au fost prezentate caracteristicile pe care trebuie să le conțină instruirile antifraudă dedicate angajaților, modul de gestionare a semnalelor de alarmă ținând cont de conceptul de materialitate, principiul celor patru ochi și formele de aplicare ale acestuia, diverse controale ale tranzacțiilor și, având în vedere dezvoltarea exponențială a tehnologiei informației din ultima perioadă, arborele de decizie.

Capitolul IV este destinat analizei modului în care sistemul de control intern managerial poate fi implicat în vederea prevenirii și detectării fraudei. În prima parte a capitolului s-a prezentat studiul cantitativ efectuat privind modul în care este perceput controlul intern din entitățile administrației publice în prevenirea și detectarea fraudelor. Această cercetare a fost efectuată având la bază răspunsurile primite la un chestionar transmis la nivelul tuturor unităților administrativ teritoriale din țară și a urmărit în principal să afle care este percepția angajaților din administrația publică locală din România asupra controlului intern, văzut ca un instrument managerial care poate acționa, dacă este pe deplin implementat și utilizat corespunzător, atât înainte, cât și după producerea fraudelor dar și asupra unor tehnici de control intern mai puțin utilizate în sectorul public.

Prin studiul calitativ, care reprezintă a doua parte a capitolului IV, s-a urmărit extinderea orizontului cercetării de la angajații din sectorul public la opinia publică și la cea a specialiștilor, urmărind să afle care sunt atitudinile și opiniile publicului larg dar și ale specialiștilor în domeniu față de fenomenul de fraudă și care este importanța controlului intern, așa cum este ea percepută de public, ca instrument aflat la îndemâna managementului ce poate acționa în vederea diminuării fraudelor.

A treia parte a acestui capitol o reprezintă o analiză calitativ – comparativă prin care s-a urmărit identificarea măsurilor necesare și suficiente pentru conceperea și instituirea unui control intern capabil să prevină și să detecteze fraudele. Analiza a fost făcută pe baza

chestionarului destinat administrației publice locale din România, selectând două grupe de ipoteze: metode folosite în prezent în majoritatea instituțiilor publice din România, cunoscute de angajați, validate în analiză prin metoda cantitativă, atât în analiza corelațiilor dar și în analiza de regresie, precum și metode mai puțin sau deloc folosite în sistemul public, dar certificate de studii de specialitate și de utilizarea din sectorul privat al economiei.

Având în vedere dezvoltarea tehnologiei informațiilor, a informatizării din ce în ce mai mari a instituțiilor, capitolul V prezintă tehnica de extragere și de clasificare a datelor utilizată de arborele de decizie pentru a stabili dacă acest sistem poate fi folosit de controlul intern managerial în prevenirea și detectarea fraudelor.

Prezentarea sintetică a tezei de doctorat

Capitolul I. Stadiul actual al cercetării în domeniul controlului intern managerial

De-a lungul timpului, noțiunea de control intern a suferit numeroase modificări, fiind inventariate nu mai puțin de 57 de definiții ale controlului, toate cu diverse sensuri, încă din 1967. Chiar și în definiția managementului propusă de Henry Fayol întâlnim conceptul de control: *"a conduce înseamnă a prevedea și planifica, a organiza, a comanda și a controla"*. Astfel, una din funcțiile pe care trebuie să le îndeplinească managementul este aceea de control, de asigurare că toate activitățile se desfășoară conform cu normele anterior implementate și cu ordinele date.

Această abordare este menținută și în prezent, una dintre funcțiile importante pe care trebuie să le îndeplinească managementul fiind aceea de control.

În perioada actuală există, de asemenea, o multitudine de definiții date controlului intern de legislația din România, de Comisia Europeană, de INTOSAI, de Comitetul entităților publice de sponsorizare a Comisiei Treadway (COSO), de Standardele Internaționale de Audit, etc. Ceea ce au în comun toate aceste definiții sunt următoarele:

- este un ansamblu de politici, de proceduri, de procese implementat pe toate nivelele entităților;
- scopul principal este acela de a da o asigurare la un nivel rezonabil că obiectivele entității vor fi atinse în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate;
- asigură respectarea regulilor, normelor legale, a politicilor și deciziilor managementului.

Cu toate că abordarea integrată a controlului intern este una relativ nouă, apărută începând cu crearea Comisiei Treadway în anul 1985, referiri la diferitele componente ale controlului intern găsim în toate curentele care au marcat evoluția științei managementului, de la perioada preclasică și până la teoriile manageriale moderne.

În perioada preclasică au fost studiate de către Robert Owen, Charles Babbage sau Henry Towne concepte legate de *performanța muncii*, de *supraveghere*, de *monitorizarea performanțelor*, de *competență*, de *atribuții, funcții și sarcini*.

Pe lângă conceptele de mai sus, Frederick Taylor, Frank Gilbreth și Henry Gantt, reprezentanți ai curentului științific al școlii clasice de management aduc în discuție și altele, cum ar fi *etica și integritatea*, *structura organizatorică*, *procedurile și planificarea*. Gilbreth vorbește și despre *eficiență* atunci când definește sarcinile de lucru, spunând că acestea trebuie construite prin cea mai puțin obositoare, cea mai puțin risipitoare metodă, permițând un anumit timp pentru odihnă și un anumit timp pentru întârzierile inevitabile. O contribuție importantă în privința *planificării* o are Henry Gantt, prin introducerea relației dintre evenimente și timp cu ajutorul diagramei care îi poartă numele.

Henri Fayol, ca reprezentant al managementului administrativ, a studiat și elemente componente ale controlului intern, cum ar fi *etica și integritatea*, *competența și performanța*, *procedurile*, etc. În ceea ce privește *structura organizatorică* a unei entități, Fayol vedea ca necesară existența unității de comandă, în care ordinele vin de la un singur superior, în vederea asigurării disciplinei, a respectării procedurilor stabilite intern.

În lucrările lui Max Weber, reprezentant al managementului birocratic, întâlnim diverse referiri la *competență*, *performanță*, *atribuții*, *proceduri*, etc. Tot de la Weber avem și una dintre definițiile *controlului* sau ale *controlului imperativ* (legitim).

În școala comportistă, reprezentată de Elton Mayo, Douglas McGregor, Abraham Maslow sau Frederick Herzberg, principalele referiri le găsim cu privire la *competență* și *performanță*. Accentul se pune acum pe motivație. Plecând de la ierarhizarea nevoilor propusă de Maslow, Douglas McGregor opinează că sunt două abordări care stau la baza deciziilor și a comportamentului managerial, cunoscute sub numele de teoria "X" și teoria "Y". Plecând tot de la teoria lui Maslow, Frederick Herzberg considera că există două grupe de factori ce influențează opinia angajatului față de muncă: factori motivatori sau intrinseci și factori igienici sau extrinseci.

În școala cantitativă întâlnim idei referitoare la *controlul* economic ca motiv al introducerii digitalizării, la respectarea *regulilor* prin mijloace precum comanda ierarhică, specializarea funcțiilor, uniformitatea *procedurii* și *documentația* formală (Paul J. Starr) sau *controlul riscurilor și competența* (Kenichi Ohmae).

De asemenea, și școala contemporană prin reprezentanții săi (Barnard Chester, Peter Drucker, Henry Mintzberg) se ocupă de probleme legate de *control, norme, proceduri, reguli, autoritate*, dar și despre *comunicare, structură organizatorică, performanța, misiunea și obiectivele* organizațiilor.

Astfel, cu toate că nu a fost abordat în integralitatea lui, studii despre componentele controlului intern sunt regăsite în lucrările reprezentanților tuturor curentelor care au marcat evoluția științei managementului.

Dezvoltarea controlului intern așa cum este el perceput în prezent a început cu elaborarea de către Comitetul de Sponsorizare al Organizațiilor (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) – COSO a materialului "Controlul intern – un cadru integrat". Conform acestui cadru, controlul intern cuprinde un număr de cinci mari componente integrate: *mediul de control, managementul riscului, activități de control, informare și comunicare, monitorizare*. Tot de la COSO avem o definiție cuprinzătoare dată controlului intern, văzut ca un proces construit și implementat de conducerea organizațiilor care urmărește furnizarea unei asigurări de un nivel rezonabil că obiectivele entității (grupate în trei mari categorii: eficiența și eficacitatea funcționării, fiabilitatea informațiilor furnizate prin situațiile financiare, conformarea cu legislația și normele interne) vor fi atinse.

Conform cadrului COSO, între obiectivele entității (ceea ce trebuie obținut), componentele controlului intern (ce este necesar pentru atingerea obiectivelor) și structura organizațională există o relație de interdependență, controlul intern prezentând o importanță deosebită atât pentru entitate în ansamblul său, dar și pentru fiecare post și compartiment în parte.

Cadrul general al controlului intern, așa cum a fost stabilit de COSO, este format din cinci componente, dezvoltate prin 17 principii de bază. Datorită faptului că acestea izvorăsc direct din componentele de control, o entitate poate obține un control intern efectiv aplicând toate aceste principii. Toate sunt aplicabile obiectivelor operaționale, de raportare și conformitate.

Limitele controlului intern, așa cum este el definit de COSO, țin în principal de faptul că acesta poate furniza doar un nivel rezonabil al asigurării cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizațiilor. Aceste limite provin din acțiunea pe care o au asupra sistemului de control intern o serie de factori interni și externi care îi afectează funcționarea, cum ar fi erorile umane, abuzul de autoritate, restrângerea independenței în realizarea sarcinilor de serviciu, modificările apărute în mediul intern și extern al entității, procedurile de control neadecvate sau neaplicate corespunzător. La acești factori se pot adăuga costurile de implementare a controlului intern managerial (pentru că una din caracteristicile esențiale pe care trebuie să le

aibe controlul intern este eficiența, să nu genereze cheltuieli suplimentare exagerate raportate la beneficiile obținute) și asocierea a două sau mai multe persoane sau chiar implicarea managementului entităților în eludarea controalelor.

Un alt model de control intern este cel modelul COCO, propus de Institutul Canadian al Contabililor Autorizați în anul 1985. Această definiție dată pentru controlul intern completează practic definiția dată de modelul COSO, stipulând că acesta cuprinde resursele, procedurile, normele, sarcinile de lucru și chiar cultura organizației, toate aceste folosite pentru atingerea obiectivelor. Scopul final al controlului este același, de a furniza entității o asigurare că obiectivele sale vor fi atinse.

Cadrul de control intern propus de COCO nu prevede politici sau proceduri detaliate, entitățile având libertatea de a acorda atenție diferită fiecărui criteriu prevăzut de model. Modelul propus de COCO se bazează pe următoarele componente de bază: scopul, angajamentul, implicarea, capacitatea, monitorizarea și învățarea.

În ceea ce privește controlul intern din România, tranziția la economia de piață și reformele făcute în vederea aderării la Uniunea Europeană au presupus, printre altele, și reformarea instituțiilor publice centrale și locale, precum și introducerea în cadrul acestora a unor instrumente de management care fuseseră apanajul sectorului privat.

Prima referire din legislație în care regăsim sintagma *control intern managerial* este OG nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv. Până în prezent, au fost operate o serie de modificări ale cadrului legislativ în domeniu, ultima fiind reprezentată de OSGG nr. 600/2018 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice (care abrogă OSGG nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice).

Standardele românești de control intern au fost elaborate având la bază cadrul de control intern COSO, recomandările INTOSAI, ale Comisiei Europene și ale Institutului Canadian al Contabililor Autorizați. Similar cu cadrul COSO, controlul intern managerial din România cuprinde 16 standarde, grupate pe cinci componente, conform figurii de mai jos.



Componentele și standardele de control intern din România

Sursa: prelucrare autor după legislația în vigoare

În concluzie, diferite componente ale controlului intern au fost studiate de-a lungul timpului în toate școlile de management. După elaborarea normelor actuale de control intern, așa cum au fost stabilite prin cadrele de control COSO și COCO, dar și pe baza recomandărilor INTOSAI și ale Comisiei Europene, a fost stabilit și în România pe cale legislativă cadrul de control intern managerial.

Chiar dacă aceste norme legale în vigoare au stabilit un cadru unitar, implementarea efectivă a acestuia în sectorul public a fost realizat în mod diferit de la o entitate publică la alta, în principal în funcție de gradul de implicare a conducerii, dar și de cultura organizațională existentă. Astfel, au fost constatate reticențe din partea unor ordonatori de credite în introducerea controlului intern în entitățile pe care le coordonează, reticențe ce se referă la rolul și modul în care acest sistem de management funcționează, în unele cazuri fiind constatată și indiferență în implementarea lui.

Capitolul II. Conceptul de fraudă. Definiții, atribute, evaluare, tipologie.

Pentru a putea determina care sunt modalitățile prin care controlul intern managerial poate fi dezvoltat în vederea prevenirii și detectării fraudei, este necesar mai întâi să înțelegem conceptul de fraudă, care sunt factorii care o determină, care este tipologia, cum putem evalua riscul de fraudă și cum se poate acționa în vederea diminuării acestui fenomen.

Frauda nu este un concept nou, existând mențiuni despre aceasta încă din antichitate. În prezent sunt întâlnite atât în literatura de specialitate dar și în diversele prevederi legale o serie de definiții date fraudei.

Din punct de vedere etimologic, termenul de fraudă provine din latinescul *fraus, fraudis*, dicționarul explicativ al limbii române atribuind acestui termen semnificația de hoție, de săvârșire cu rea credință, pentru a obține foloase, a unor acte de atingere a drepturilor altuia (păgubitoare pentru altă persoană). Definițiile date de diverși specialiști, de Convenția privind protecția intereselor financiare ale Comunităților Europene, de Parlamentul European, de Codul Penal, de standardele internaționale de audit au în comun următoarele elemente:

- este un act săvârșit cu intenție, cu rea-credință, prin încălcarea legii;
- aduce atingere drepturilor altei persoane;
- urmărește obținerea de foloase necuvenite.

Totodată, trebuie făcută distincția dintre fraudă și eroare, aceasta fiind definită ca fiind o greșală neintenționată.

Importanța implementării unui sistem de control intern apt să prevină și să detecteze fraudele derivă din dimensiunile valorice ale acestui fenomen și din modul în care el afectează societatea în ansamblul său. Conform raportului către națiuni al ACFE, din datele globale analizate, pierderile medii aferente celor trei mari tipuri de fraude sunt următoarele: 150.000 USD / caz de corupție, 100.000 USD / caz de deturnare de active, 593.000 USD / caz de fraudă în situațiile financiare. Un alt element important este acela că fraudatorii nu se limitează la o singură metodă, ci pot folosi mai multe metode de fraudare simultan.

În vederea evaluării situației acestui fenomen din țara noastră, am analizat datele în funcție de succesiunea logică în combaterea acestui fenomen: detecția, instrumentarea dosarului de către organele de cercetare penală, urmate de transmiterea acestora în fața instanțelor de judecată. În urma prelucrării datelor furnizate prin rapoartele publice ale Curții de Conturi a României, ale Ministerului Public și ale Ministerului Justiției, a rezultat că fenomenul prezintă o anumită constanță a numărului de cazuri aflate pe parcursul acestui circuit.

Efectele pe care fraudă le produce societății în ansamblu pot fi de trei tipuri:

- efecte financiare, care conduc la diminuare a veniturilor statului și la disfuncționalități în modul în care acesta își îndeplinește funcțiile;
- efecte sociale, datorită cărora obiectivele social-economice din programele de guvernare nu mai pot fi realizate;
- efecte politice, ce conduc la un sentiment de neîncredere în forțele politice responsabile de guvernare.

În ceea ce privește evaluarea riscului de fraudă la care poate fi supusă o entitate, aceasta se realizează prin parcurgerea succesivă a cinci etape: stabilirea probabilității de apariție a fraudei și a impactului acesteia (riscul brut), evaluarea eficacității controalelor actuale, evaluarea riscului net având la bază eficacitatea controalelor existente, evaluarea efectului controalelor suplimentare (riscul rezidual) și stabilirea riscului tolerabil (riscul net).

Motivul care stă la baza comiterii fraudelor reprezintă un punct critic în prevenirea acestui fenomen. Una din teoriile larg acceptate în literatura de specialitate este cea formulată de criminalistul Donald Cressey în așa-numitul triunghi al fraudei. Astfel, există trei elemente care stă la baza comiterii fraudelor: oportunitatea, justificarea și presiunea financiară. Conform acestei teorii, este imposibilă existența fraudei fără aceste trei elemente, iar gravitatea fraudei depinde de puterea fiecărui element. Se consideră în acest mod că prevenirea poate fi realizată doar în zona elementului oportunitate, aceasta fiind singura în care entitățile pot interveni.

Bineînțeles că nici această teorie, pe lângă interesul cu care a fost primită de cercetători, nu a fost lipsită de critici, dar mai ales de îmbunătățiri. Celor trei elemente componente prezentate mai sus li s-a adăugat astfel un al patrulea, și anume capacitatea, care la rândul ei cuprinde un număr de șase trăsături sau abilități necesare fraudatorului (deținerea unei poziții sau funcții în organizație pentru a putea profita de diversele oportunități de fraudare, deținerea expertizei adecvate, încrederea în sine, abilitatea de a-i obliga pe alții să participe la activități frauduloase, abilitatea de a face față stresului asociat cu comiterea fraudei și capacitatea de disimulare).

În ceea ce privește tipologia fraudelor, metodele de clasificare a acestora sunt multiple, în funcție de criteriul folosit (canalul exploatat, poziția fraudatorului față de entitatea fraudată, entitatea fraudatoare, intenție, motivare, capacitatea fraudatorului, durata în timp, persistență, etc.). Una dintre metodele cele mai cunoscute de clasificare este cea propusă de Asociația Experților Autorizați în Investigația Fraudelor, plecând de la domeniile vulnerabile ale entității, pe baza cărora a fost întocmit arborele fraudei. Conform acestuia, distingem trei mari categorii de fraudă (frauda în situațiile financiare, deturnarea de active și corupție), fiecare categorie conținând numeroase alte subcategorii.

Capitolul III. Implicațiile și dezvoltarea sistemului de control intern managerial în vederea prevenirii și detectării fraudei

Conștientizarea faptului că există controale preventive și detective eficiente poate deveni unul dintre cele mai puternice mijloace de descurajare a fraudei. Necesitatea existenței sistemelor de apărare împotriva fraudelor derivă din teoria conform căreia lipsa de reguli poate conduce la apariția și amplificarea încălcării normelor și regulilor (spre exemplu, teoria geamurilor sparte introdusă de profesorul Philip Zimbardo de la Universitatea Stanford).

În același timp, trebuie făcută distincția dintre prevenire și detectare. Activitatea de prevenire cuprinde politici, proceduri, instruire și comunicare care împiedică apariția fraudei, în timp ce detectarea se concentrează pe activități și tehnici de recunoaștere a apariției fraudei. Tehnicile de prevenire nu pot da o asigurare completă că o fraudă nu va fi comisă, astfel că este nevoie de completarea lor cu tehnici de detectare adevată. Controalele detective îmbunătățesc eficacitatea programului de management al riscului de fraudă, demonstrând funcționarea controalelor preventive și identificând dacă fraudă are sau a avut loc, pentru că nu toate fraudele pot fi prevenite sau pot fi prevenite dar nu în mod eficient din punct de vedere economic.

În legislația națională este prevăzut un flux prin care sistemul de control intern managerial poate fi dezvoltat odată ce acesta a fost implementat, dezvoltarea acestuia referindu-se practic la un set de activități și responsabilități pentru care se stabilește un cadru pentru implementarea integrală a standardelor. Nu există prevederi speciale referitoare în mod direct la riscul de fraudă, responsabilitatea gestionării acestui risc, precum și a celorlalte riscuri identificate la nivelul entităților publice, revenind în exclusivitate conducerii entităților publice.

În schimb, cadrul de control intern al COSO prevede un model de dezvoltare a acestuia în vederea diminuării riscului de fraudă. Astfel, sunt prevăzute măsuri corespunzătoare pentru fiecare componentă a controlului intern, măsuri care să conducă la îmbunătățirea acestuia în vederea prevenirii și detectării fraudei.

Măsuri de îmbunătățire pentru prevenirea și detectarea fraudelor prevăzute de cadrul de control intern COSO.

Sursa: prelucrare autor după Internal Control – Integrated Framework

Componenta controlului intern	Măsuri de îmbunătățire pentru prevenirea și detectarea fraudelor
Mediul de control	<ul style="list-style-type: none">- promovarea unui comportament onest și etic, inclusiv gestionarea etică a conflictelor de interese;- conformarea cu legile, regulile și reglementările în vigoare;- raportarea internă promptă a încălcărilor codului;
Codul de etică	<ul style="list-style-type: none">- aplicabilitate pentru toți angajații dar pentru persoane care au o influență semnificativă asupra relațiilor cu furnizorii, clienții, investitorii, creditorii, asiguratorii, concurenții, auditorii, etc.;- aducerea la cunoștință în mod eficient atât la angajare dar și ulterior în mod periodic.

Mecanisme de raportare (programe de avertizare)	de	<ul style="list-style-type: none"> - implementarea de proceduri pentru primirea, păstrarea și tratarea informațiilor despre presupuse incidente; - administrarea programului de către o terță parte independentă pentru a asigura confidențialitatea mecanismului și independența față de managementul entității; - aducerea la cunoștința angajaților despre existența acestui program.
Angajare promovare	și	<ul style="list-style-type: none"> - stabilirea de standarde pentru angajarea și promovarea celor mai calificate persoane; - efectuarea de investigații de fond asupra persoanelor care sunt luate în considerare pentru angajare sau pentru promovare; - interviurile cu referințe independente.
Investigare remediere	și	<ul style="list-style-type: none"> - stabilirea unor metode adecvate de investigare și remediere; - luarea de măsuri adecvate pentru a aborda deficiențele semnificative identificate.
Evaluarea riscului de fraudă	riscului	<ul style="list-style-type: none"> - evaluarea riscului de fraudă de către management ar trebui să se facă la nivelul întregii entități în mod periodic, dar și atunci când apar diverse evenimente neprevăzute; - natura și amploarea activităților de evaluare a riscurilor ar trebui să fie proporționale cu dimensiunea entității și cu complexitatea operațiunilor acesteia.
Activități de control		<ul style="list-style-type: none"> - activitățile de control antifraudă (de genul aprobărilor, autorizărilor, verificărilor, reconcilierilor, separării sarcinilor, revizuirilor, securității activelor) ar trebui să aibă loc în întreaga organizație, la toate nivelurile și în toate funcțiile; - managementul trebuie să implementeze și să mențină controale adecvate, automate sau manuale, asupra informațiilor generate electronic.
Informarea comunicarea	și	<ul style="list-style-type: none"> - conținutul politicilor antifraudă, împreună cu responsabilitățile de revin fiecărui angajat, trebuie comunicate angajaților în mod eficient, într-un mod și în cuprinsul unui interval temporal care să le permită să își îndeplinească responsabilitățile; - fiecare angajat trebuie să știe ce comportament este așteptat sau acceptabil și ce este inacceptabil; - asigurarea unui mijloc eficient de a comunica informații semnificative referitoare la fraudă în interiorul organizației; - comunicarea eficientă cu privire la politicile antifraudă trebuie să aibă loc și între entitate și părțile externe.
Monitorizarea		<ul style="list-style-type: none"> - programele și politicile antifraudă ale unei entități trebuie să fie supuse unor evaluări continue și periodice ale performanței; - cadrul de control intern COSO identifică două tipuri de astfel de activități, monitorizarea continuă și monitorizarea separată; - monitorizarea continuă are loc în cursul operațiunilor zilnice efectuate și ar trebui să fie integrată în activitățile operaționale normale ale entității; - în funcție de evaluarea riscurilor de fraudă și de eficiența activității de monitorizare continuă se va stabili aria de cuprindere și intervalul de timp dintre evaluările separate.

Pe lângă măsurile de dezvoltare ale controlului intern în vederea diminuării riscului de fraudă, cadrul de control COSO stabilește și o serie de deficiențe semnificative ale controlului intern, precum și acțiunile cheie pentru implementarea unui program antifraudă eficient.

În completarea acestor modalități de dezvoltare a controlului intern, în literatura de specialitate mai sunt cunoscute și alte metode de acțiune împotriva fraudelor, cele mai cunoscute și mai utilizate fiind cele legate de instruirea angajaților, de semnalele de alarmă, principiul celor patru ochi, diverse controale ale tranzacțiilor, precum și metodele automate de detectare a fraudelor.

Importanța instruirii angajaților în privința recunoașterii și raportării fraudelor derivă din faptul că aceștia sunt implicați în activitățile și procesele zilnice și, eventual, lucrează cot la cot cu potențiali fraudatori. Necesitatea dezvoltării acestor zone de acțiune reiese, de exemplu, și din raportul ACFE către națiuni din anul 2020, care arată că 43% din cazurile de fraudă sunt identificate prin diverse "ponturi" și doar 50% din acestea provin de la angajați. Instruirea angajaților ar trebui să conțină prezentarea domeniilor sensibile la fraudă ale entității, activitățile, procesele, comportamentele și tranzacțiile ce pot fi considerate suspecte, caracteristicile fraudatorilor, motivele care îi determină să săvârșească astfel de fapte, etc. Alt aspect important care ar trebui să fie conștientizat de către angajat îl reprezintă repercusiunile pe care îl are fraudă asupra angajatului și a entității.

Semnalele de alarmă sau indicatorii de risc de fraudă sunt o altă metodă de combatere a acestui fenomen, recomandat de diversele autorități de reglementare. O serie de astfel de "red flags" sunt prezentate și de instituții din România, în funcție de domeniile de activitate în care activează (spre exemplu DNA pentru abuzul în serviciu, ONPCSB pentru infracțiunile de spălare de bani, OLAF pentru diversele fraude legate de achiziții publice, etc.).

Principiul celor patru ochi reprezintă o formă de control utilizată îndeosebi pentru activități și operațiuni vulnerabile sau sensibile, un document fiind verificat în mod independent de minim două persoane, separându-se pozițiile de decizie de cele de execuție și măbind astfel și transparența proceselor.

Suplimentar față de celelalte metode de detectare a fraudelor, organizațiile pot utiliza analiza datelor, tehnici de audit continuu (analiza datelor în mod continuu sau în timp real) și alte instrumente IT pentru a detecta activitatea frauduloasă. Importanța acestor metode crește pe măsură ce se înregistrează dezvoltarea exponențială a sectorului tehnologiei informației.

Listă lucrări publicate și prezentate

Lucrări publicate în reviste indexate BDI

Constantin Daniel, Culea Marius Silviu, *Internal Control Mechanisms During the State of Emergency – Challenges in Efficient Use of Public Funds*, PROCEEDINGS OF THE 14th INTERNATIONAL MANAGEMENT CONFERENCE - Managing Sustainable Organizations, ISSN 2286-1440, ISSN-L 2286-1440, ISSN online 2783 – 9214, 2020, http://conferinta.management.ase.ro/archives/2020/PDF/5_12.pdf

Culea Marius Silviu, Constantin Daniel, *Challenges in Managing the Risks of Error and Fraud in Public Procurement During the State of Emergency Generated by the Covid-19 Virus*, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series Volume XX ISSUE 2/2020, ISSN 2393 - 3127, ISSN-L 2393 – 3119, 2020, <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/wp-content/uploads/2021/03/Section%204/8.pdf>

Culea Marius Silviu, Constantin Daniel, *Covid-19 Crisis and the New Challenges for Supreme Audit Institutions Management*, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, Volume XXI, Issue 1/2021, ISSN 2393 - 3127, ISSN-L 2393 – 3119, 2021, <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/2021/Section%204/8.pdf>

Constantin Daniel, Culea Marius Silviu, Cristache Nicoleta, *The Perception of Employees in Public Institutions on Internal Managerial Control as a Tool in Preventing and Combating the Fraud Phenomenon*, PROCEEDINGS OF THE 15th INTERNATIONAL MANAGEMENT CONFERENCE "Managing People and Organizations in a Global Crisis" 4th– 5th November 2021, București, ISSN 2286-1440, e-ISSN 2783 – 9214, http://conferinta.management.ase.ro/archives/2021/pdf%20IMC%202021/5%20PDF%20S5%20IMC%202021/5_9.pdf

Constantin Daniel, Culea Marius Silviu, Cristache Nicoleta, *A few modern ways to mitigate the risk of fraud in public procurement*, Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati, Fascicle I. Economics and Applied Informatics, 2022, ISSN-L 1584-0409, ISSN-Online 2344-441X, http://eia.feaa.ugal.ro/images/eia/2022_2/ConstantinCuleaCristache1.pdf

Constantin Daniel, Culea Marius Silviu, Cristache Nicoleta, *Internal managerial control – perspectives on some modern methods of reducing the risk of fraud in public administration*, Annals of "Dunarea de Jos" University of Galati, Fascicle I. Economics and Applied Informatics, 2022, ISSN-L 1584-0409, ISSN-Online 2344-441X, http://eia.feaa.ugal.ro/images/eia/2022_2/ConstantinCuleaCristache2.pdf

Culea Marius Silviu, Micu Angela Eliza, Constantin Daniel, *Solidarity versus Management in Local Public Administration in the Context of Spending Public Resources on Humanitarian Aid to Refugees in Ukraine*, Ovidius University Annals. Economic Sciences Series, 2022, <https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/ENG/full-text/> - *publicare în curs.*

Culea Marius Silviu, Zhan Xiaoyu, Constantin Daniel, *Analysis of Public Funds, a Suitable Tool to Support Decision Making for Sustainable Regional Development in Romania*, 3 rd International Conference Global Interferences of Knowledge Society, Universitatea Valahia din Târgoviște, 2022, <https://upg-bulletin-se.ro/archive/> - publicare în curs.

Participări la conferințe internaționale

Participarea la *THE 14th INTERNATIONAL MANAGEMENT CONFERENCE “Managing Sustainable Organizations”*, 5-6.11.2020, București, cu prezentarea lucrării: Constantin Daniel, Culea Marius Silviu, *Internal control mechanisms during the state of emergency - challenges for the efficient use of public funds*, <http://conferinta.management.ase.ro/wp-content/uploads/2020/11/IMC2020-program-FINAL.pdf>

Participarea la *The 9th edition of The International Conference “Global economy under crisis”, December 10th - 12th 2020, Constanta, Romania* cu prezentarea lucrării: Culea Marius Silviu, Constantin Daniel, *“Challenges in Managing the Risks of Error and Fraud in Public Procurement During the State of Emergency Generated by the Covid-19 Virus”*, <https://stec.univ-ovidius.ro/images/2020/conference/GEUC%20online%20program.pdf>

Participarea la *SCIENTIFIC CONFERENCE OF DOCTORAL SCHOOLS, 10-11.06.2021, Universitatea Dunărea de Jos din Galați*, cu prezentarea lucrării: Constantin Daniel, Culea Marius Silviu, *A few modern ways to mitigate the risk of fraud in public procurement*, <http://www.cssd-udjg.ugal.ro/index.php/2020-2/programme-22>

Participarea la *The International Conference Present Issues of Global Economy, Universitatea Ovidius din Constanța*, 1 – 3.07.2021, cu prezentarea lucrării: Culea Marius Silviu, Constantin Daniel, *Covid-19 Crisis and the New Challenges for Supreme Audit Institutions Management*, https://stec.univ-ovidius.ro/images/2021/conferinta_PIGE/PIGE%202021%20Program%20final.pdf

Participarea la *International Conference—XXIIth Edition Risk in Contemporary Economy, Universitatea Dunărea de Jos din Galați*, 04.06.2021, cu prezentarea lucrării: Constantin Daniel, *Closing the Opportunities - Mechanism for Breaking the “Fraud Triangle*, http://www.rce.feaa.ugal.ro/images/stories/RCE2021/Conference_Program_Sections.pdf

Participarea la *International Conference—XXIIth Edition Risk in Contemporary Economy, Universitatea Dunărea de Jos din Galați*, 04.06.2021, cu prezentarea lucrării: Constantin Daniel, *Development of Anti-Fraud Culture - Methods of Understanding the Risks and Consequences*, http://www.rce.feaa.ugal.ro/images/stories/RCE2021/Conference_Program_Sections.pdf

Participarea la *THE 15th INTERNATIONAL MANAGEMENT CONFERENCE “Managing People and Organizations in a Global Crisis”*, 4 – 5.11.2021, București, cu prezentarea lucrării: Constantin Daniel, Culea Marius Silviu, Cristache Nicoleta, *The Perception of Employees in*

Rolul controlului intern managerial ca instrument al activității de management dezvoltat în cadrul entităților publice în detectarea și prevenirea fenomenelor de fraudă

Public Institutions on Internal Managerial Control as a Tool in Preventing and Combating the Fraud Phenomenon, <http://conferinta.management.ase.ro/archives/2021/contents.html>

Participarea la *The International Conference Present Issues of Global Economy – 19th edition, 14 – 16.07.2022, Universitatea Ovidius din Constanța*, cu prezentarea lucrării: Culea Marius Silviu, Micu Angela Eliza, Constantin Daniel, *Solidarity versus Management in Local Public Administration in the Context of Spending Public Resources on Humanitarian Aid to Refugees in Ukraine*, <https://stec.univ-ovidius.ro/images/2021-2022/conferinte/PIGE%202022%20Program.pdf>

Bibliografie

- [1] Bîrcă A. Studiu de sinteză privind elementele controlului intern. *Revista Economică*, <https://oaji.net/articles/2017/1425-1541769141.pdf> (2018, accessed 1 June 2022).
- [2] Rathe AW. *Management controls in business*. New York: Wiley, 1960.
- [3] Fayol H. *General and Industrial Management*. London: Sir Isaac Pitman & Sons Ltd., 1954.
- [4] Guvernul României. Ordonanța nr.119 din 31.08.1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv.
- [5] Parlamentul României. LEGE nr. 672 din 19 decembrie 2002 privind auditul public intern.
- [6] Secretariatul General al Guvernului. ORDIN nr. 600 din 20 aprilie 2018 privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice.
- [7] Comisia Europeană. Public Internal Control Systems in the European Union, https://ec.europa.eu/budget/pic/lib/docs/2017/CD_02_DP_IllustratingEssentialElements.pdf (2017, accessed 1 June 2022).
- [8] International Organization of Supreme Audit Institutions. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9100_e.pdf (2019, accessed 1 June 2022).
- [9] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control – Integrated Framework, <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf> (2013, accessed 1 June 2022).
- [10] International Auditing and Assurance Standards Board. *Manualul de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*. 2018th ed. International Federation of Accountants, 2018.
- [11] Owen R. *A new view of society and other writings*. London: J. M. Dent & Sons Ltd., 1922.
- [12] Babbage C. *On the economy of machinery and manufactures*. London: John Murray, 1846.
- [13] Towne HR. *The General Principles of Organization Applied to an Individual Manufacturing Establishment*. New York, 1912.
- [14] Taylor FW. *Shop management*. Tokyo: John Weatherhill Inc., 1964.
- [15] Taylor FW. *The principles of scientific management*. Tokyo: John Weatherhill Inc., 1964.
- [16] Gilbreth FB. *Primer of scientific management*. New York: D. Van Nostrand Company, 1912.
- [17] Wallace C. *The Gantt chart. A working tool of management*. Second Printing. New York: The Roland Press Company, 1923.
- [18] Gantt HL. *Industrial leadership*. Oxford University Press, 1916.
- [19] Gantt HL. *Work, wages and profits*. Second Edition. New York: The Engineering Magazine Co., 1913.
- [20] Gantt HL. *Organizing for work*. New York: Harcourt, Brace and Howe, 1919.
- [21] Weber M. *The theory of social and economic organization*. Fifth printing. New York: The Free Press, 1968.
- [22] Mayo E. *The social problems of an industrial civilization*. London: Routledge & Kegan Paul Ltd., 1949.

- [23] McGregor D. *The human side of enterprise*. 1st ed. McGraw Hill, 2006.
- [24] Maslow A. A theory of human motivation. *Psychological Review* 1943; 50(4): 370–396.
- [25] Herzberg F. One More Time: How do You Motivate Employees. *Harvard Business Review*, https://www.insidemarketing.it/wp-content/uploads/2020/08/one_more_time_-_how_do_you_motivate_employees.pdf (1987, accessed 1 June 2022).
- [26] Starr PJ. The Liberal State in a Digital World. *Governance*; 23. Epub ahead of print 2010. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1468-0491.2009.01464.x>.
- [27] Kenichi O. *The mind of the strategist*. McGraw-Hill, 1982.
- [28] Barnard CI. *The functions of the Executive*. Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, <https://archive.org/details/in.ernet.dli.2015.499300/page/n5/mode/2up> (1960, accessed 1 June 2022).
- [29] Buchanan L. The Wisdom of Peter Drucker from A to Z. *Inc Magazine*, <https://www.inc.com/articles/2009/11/drucker.html> (2009, accessed 1 June 2022).
- [30] Drucker PF. *The Five Most Important Questions: You Will Ever Ask About Your Organization*. Jossey-Bass, 2008.
- [31] Mintzberg H. The fall and rise of strategic planning. *Harvard Business Review*, January–February 1994.
- [32] Renard J. *Teoria si practica auditului intern*. 4th ed. Bucuresti: Ministerul Finantelor Publice, 2003.
- [33] Popescu PV. Controlul intern. *Revista Curții de Conturi a României* 2017; 38–42.
- [34] Curtea de Conturi a României. *Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice*. București, 2011.
- [35] Drucker PF. *Despre profesia de manager*. București: Meteor Press, 1998.
- [36] Secretariatul General al Guvernului. Metodologie de management al riscurilor, <https://sgg.gov.ro/1/wp-content/uploads/2018/07/Metodologia-de-management-al-riscurilor-2018.pdf> (2018, accessed 1 June 2022).
- [37] International Auditing and Assurance Standards Board. International standard on auditing 240. The auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements., <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf> (2004, accessed 1 June 2022).
- [38] Ghiță M, Croitoru I, Menu M, et al. *Guvernanța corporativă și auditul intern*. Chișinău: Editura TEHNICA-INFO, 2009.
- [39] Comisia Europeană, Direcția Generală Buget. Compendium of the public internal control systems in the EU Member States 2014 : Romania : public internal control, <https://op.europa.eu/ro/publication-detail/-/publication/23553002-f34f-11e6-8a35-01aa75ed71a1/language-ro> (2017, accessed 1 June 2022).
- [40] Comisia Europeana. Romania May 2006 Monitoring Report, https://www.mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/control_prev/Capitolul28.htm (2006, accessed 1 June 2022).
- [41] Ministerul Finanțelor Publice. Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România pentru perioada 2014-2016, <http://www.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/Strategie20142016.pdf> (2014, accessed 1 June 2022).
- [42] Parlamentul României. Legea nr. 500 din 11 iulie 2002 privind finanțele publice.
- [43] Parlamentul României. Legea nr. 69 din 16 aprilie 2010 a responsabilității fiscal-bugetare.
- [44] Parlamentul României. Legea nr. 82 din 24 decembrie 1991 a contabilității.

- [45] Parlamentul României. Legea nr. 94 din 8 septembrie 1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi.
- [46] Parlamentul României. LEGE nr. 188 din 8 decembrie 1999 privind Statutul funcționarilor publici.
- [47] Parlamentul României. LEGE nr. 115 din 28 iunie 1999 privind responsabilitatea ministerială.
- [48] Parlamentul României. Legea nr. 273 din 29 iunie 2006 privind finanțele publice locale.
- [49] Parlamentul României. LEGE nr. 514 din 28 noiembrie 2003 privind organizarea și exercitarea profesiei de consilier juridic.
- [50] Ministerul Finanțelor Publice. ORDIN nr. 946 din 4 iulie 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial.
- [51] Guvernul României. ORDONANȚĂ DE URGENȚĂ nr. 109 din 30 noiembrie 2011 privind guvernarea corporativă a întreprinderilor publice.
- [52] Ministerul Finanțelor Publice. ORDIN nr. 923 din 11 iulie 2014 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv și a Codului specific de norme profesionale pentru persoanele care desfășoară activitatea de control financiar preventiv propriu.
- [53] Singleton TW, Singleton AJ. *Fraud Accounting and Forensic Accounting*. Fourth edition. John Wiley & Sons Inc., 2010.
- [54] Academia Română. *Dicționarul explicativ al limbii române*. Univers Enciclopedic, 2016.
- [55] Înalta Curte de Casație și Justiție a României. Decizia nr. 1386/2014, [http://www.scj.ro/1093/Detaili-jurisprudenta?customQuery\[0\].Key=id&customQuery\[0\].Value=108255](http://www.scj.ro/1093/Detaili-jurisprudenta?customQuery[0].Key=id&customQuery[0].Value=108255) (2014, accessed 1 June 2022).
- [56] Garner BA, Campbell HB. *Black's Law Dictionary*. 8th Edition. Thomson West, 2004.
- [57] Comisia Europeană. Convenție elaborată în temeiul articolului K.3 din Tratatul privind Uniunea Europeană, privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:41995A1127\(03\)&from=RO](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:41995A1127(03)&from=RO) (1995, accessed 1 June 2022).
- [58] Parlamentul European, Consiliul European. Directiva (UE) 2017/1371 a Parlamentului European și a Consiliului din 5 iulie 2017 privind combaterea fraudelor îndreptate împotriva intereselor financiare ale Uniunii prin mijloace, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L1371&from=RO> (2017, accessed 1 June 2022).
- [59] Parlamentul României. Legea nr.286 din 17 iulie 2009 - Codul Penal.
- [60] Curtea de Conturi a României. Regulament privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități.
- [61] Association of Certified Fraud Examiners. Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2016-report-to-the-nations.ashx> (2016, accessed 1 June 2022).
- [62] Association of Certified Fraud Examiners. Report to the nations. 2020 global study on occupational fraud and abuse, <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf> (2020, accessed 1 June 2022).

- [63] Association of Certified Fraud Examiners. Occupational Fraud 2022: A Report to the nations, <https://acfepublic.s3.us-west-2.amazonaws.com/2022+Report+to+the+Nations.pdf> (2022, accessed 1 June 2022).
- [64] Curtea de Conturi a României. Raport de activitate pe anul 2019, https://www.curteadeconturi.ro/uploads/14c6d5e8/708c97f7/65e75ee9/fc5a16e7/2f6ff0a2/7260cbc5/3281db33/d3b01e07/Raport_de_activitate_pe_anul_2019.pdf (2020, accessed 1 June 2022).
- [65] Curtea de Conturi a României. Raport de activitate pe anul 2020, https://www.curteadeconturi.ro/uploads/c9bdc530/8abe592f/2f119ca1/a351d4ab/af97b450/d3f35915/66802bf0/05a372b4/Raport_de_activitate_pe_anul_2020.pdf (2021, accessed 2 June 2022).
- [66] Curtea de Conturi a României. Raport de activitate pe anul 2021, https://www.curteadeconturi.ro/uploads/24bac389/6995020b/fce3babd/7d36d28e/6456d7a9/285c8cd1/46fbaf96/a7dab147/Raportul_de_activitate_pe_anul_2021.pdf (2022, accessed 2 June 2022).
- [67] Curtea de Conturi a României. Sinteza - Rapoarte Finanțe Publice Locale 2014 – 2018, <http://www.curteadeconturi.ro/> (2019, accessed 2 June 2022).
- [68] Ministerul Public. Raport de activitate pe anul 2020, https://www.mpublic.ro/sites/default/files/PDF/raport_activitate_2020.pdf (2021, accessed 1 June 2022).
- [69] Ministerul Justiției. Situația cauzelor privind infracțiuni de corupție, infracțiuni economice și conflict de interese, precum și situația persoanelor condamnate pentru aceste categorii de infracțiuni (2013 – 31.03.2022), <https://www.just.ro/date-statistice/> (2022, accessed 1 June 2022).
- [70] Comisia Europeană, Direcția Generală. Evaluarea riscului de fraudă și măsuri antifraudă eficiente și proporționale, https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_fraud_risk_assessment_ro.pdf (2014, accessed 1 June 2022).
- [71] Cressey DR. *Other People's Money*. Montclair: Patterson Smith, 1973.
- [72] Howe MA, Malgwi CA. Playing the Ponies: A \$5 Million Embezzlement Case. *null* 2006; 82: 27–33.
- [73] Cendrowski H, Martin J, Petro L. *The Handbook of Fraud Deterrence*. 1st edition. John Wiley & Sons Inc., 2006.
- [74] Schuchter A, Levi M. The Fraud Triangle Revisited. *Security Journal* 2016; 29: 107–121.
- [75] Wolfe DT, Hermanson DR. The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *CPA Journal* 2004; 74.12: 38–42.
- [76] Onwubiko C. Fraud matrix: A morphological and analysis-based classification and taxonomy of fraud. *Computers&Security*, 96. Epub ahead of print 2020. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.cose.2020.101900>.
- [77] Thomas B, Clergue J, Schaad A, et al. A Comparison of conventional and online fraud. *Securing Critical Infrastructures*, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.194.1307&rep=rep1&type=pdf> (2004, accessed 1 June 2022).
- [78] Avizienis A, Laprie J, Randell B, et al. Basic concepts and taxonomy of dependable and secure computing. *IEEE Transactions on Dependable and Secure Computing* 2004; 1: 11–33.

- [79] van Ruth SM, Luning PA, Silvis ICJ, et al. Differences in fraud vulnerability in various food supply chains and their tiers. *Food Control* 2018; 84: 375–381.
- [80] Tsikerdekis M, Morse T, Dean C, et al. A taxonomy of features for preventing identity deception in online communities and their estimated efficacy. *Journal of Information Security and Applications* 2019; 47: 363–370.
- [81] Wall J, Fogarty TJ. Robbing the Rich? ‘Robin Hood’ Fraud in the Securities Markets, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3220026> (2018, accessed 1 June 2022).
- [82] UK Cabinet Office. HMG IA Standard No. 1 Technical Risk Assessment, <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.177.1833&rep=rep1&type=pdf> (2009, accessed 1 June 2022).
- [83] Gino F, Ayal S, Ariely D. Self-Serving Altruism? When Unethical Actions That Benefit Others Do Not Trigger Guilt. *Harvard Business School Working Paper*, <http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:9544595> (2012, accessed 1 June 2022).
- [84] Association of Certified Fraud Examiners. What is fraud?, <https://www.acfe.com/fraud-101.aspx> (accessed 1 June 2022).
- [85] Association of Certified Fraud Examiners. Occupational fraud and abuse classification system (the fraud tree), <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/2022-rttn-fraud-tree.ashx> (accessed 1 June 2022).
- [86] Institute of Internal Auditors, American Institute of Certified Public Accountants, Association of Certified Fraud Examiners. Managing the Business Risk of Fraud – A Practical Guide, <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/forthepublic/auditcommitteeeffectiveness/guidanceandresources/downloadabledocuments/managing-the-business-risk-of-fraud.pdf> (2008, accessed 1 June 2022).
- [87] Comisia Europeană, Direcția Generală. Fondurile structurale și de investiții europene. Orientări pentru statele membre și autoritățile programului. Evaluarea riscului de fraudă și măsuri antifraudă eficace și proporționale, https://ec.europa.eu/regional_policy/sources/docgener/informat/2014/guidance_fraud_risk_assessment_ro.pdf (2014, accessed 1 June 2022).
- [88] Zimbardo PG. The human choice: Individuation, reason, and order versus deindividuation, impulse, and chaos., <https://stacks.stanford.edu/file/gk002bt7757/gk002bt7757.pdf> (1969, accessed 1 June 2022).
- [89] Hinkle J, Weisburd D. The irony of broken windows policing: A micro-place study of the relationship between disorder, focused police crackdowns and fear of crime. *Journal of Criminal Justice* 2008; 36: 503–512.
- [90] PricewaterHouseCoopers. Key Elements of Antifraud Programs and Controls, <http://www.davidbeam.com/global-compliance-legacy/pdf/Key%20Elements%20of%20AntiFraud%20Progs%20-%20PwC.pdf> (2003, accessed 1 June 2022).
- [91] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Internal Control – Integrated Framework*, <https://www.coso.org/Shared%20Documents/Framework-Executive-Summary.pdf> (2013, accessed 2 June 2022).
- [92] Cullinan CP, Sutton SG. Defrauding the public interest: A critical examination of reengineered audit processes and the likelihood of detecting fraud. *Critical Perspectives on Accounting* 2002; 13: 297–310.

- [93] Bowen RM, Call AC, Rajgopal S. Whistle-Blowing: Target Firm Characteristics and Economic Consequences. *The Accounting Review* 2010; 85: 1239–1271.
- [94] Wilde JH. The Deterrent Effect of Employee Whistleblowing on Firms' Financial Misreporting and Tax Aggressiveness. *The Accounting Review* 2017; 92: 247–280.
- [95] Heese J, Krishnan R, Ramasubramanian H. The Department of Justice as a gatekeeper in whistleblowerinitiated corporate fraud enforcement: Drivers and consequences. *Journal of Accounting and Economics*; 71. Epub ahead of print 2021. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jaccco.2020.101357>.
- [96] Bedard JC, Graham L. Reporting on internal control. In: *The routledge companion to auditing*. Routledge, 2014, pp. 333–344.
- [97] Mao MQ, Yu Y. Analysts' Cash Flow Forecasts, Audit Effort, and Audit Opinions on Internal Control. *Journal of Business Finance & Accounting* 2015; 42: 635–664.
- [98] Kanagaretnam K, Lee J, Lim CY, et al. Societal trust and corporate tax avoidance. *Review of Accounting Studies* 2018; 23: 1588–1628.
- [99] Sarens G, Christopher J. The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices. *Managerial Auditing Journal* 2010; 25: 288–308.
- [100] Liu B, Huang W, Chan KC, et al. Social trust and internal control extensiveness: Evidence from China. *Journal of Accounting and Public Policy*; 41. Epub ahead of print 2022. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2022.106940>.
- [101] Creek-Tatom ML. Prevent Fraud Before It Happens: How to Train Employees to Be Fraud Detectors. *ACFE insights News and analysis on the global fight against fraud*, <https://www.acfeinsights.com/acfe-insights/2020/11/16/prevent-fraud-before-it-happens-how-to-train-employees-to-be-fraud-detectors> (2020, accessed 1 June 2022).
- [102] PriceWaterHouseCoopers. *Global economic crime survey*, <https://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/pdf/global-economic-crime-survey-2009.pdf> (2009, accessed 2 June 2022).
- [103] Pincus KV. The efficacy of a red flags questionnaire for assessing the possibility of fraud. *Accounting, Organizations and Society* 1989; 14: 153–163.
- [104] Guvernul României. Hotărârea nr. 875 din 31 august 2011 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 66/2011 privind prevenirea, constatarea și sancționarea neregulilor apărute în obținerea și utilizarea fondurilor europene și/sau a fondurilor publice naționale aferente acestora.
- [105] Direcția Națională Anticorupție. Abuzul în serviciu în achizițiile publice, <http://www.pna.ro/obiect2.jsp?id=309> (2018, accessed 1 June 2022).
- [106] Oficiul National de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor. Ghid privind indicatorii de suspiciune și tipologii de spălare a banilor, <http://www.onpcsb.ro/pdf/Ghid%20privind%20indicatorii%20de%20suspiciuni%20si%20tipologii%20-%20editia%20decembrie%202020.pdf> (2020, accessed 1 June 2022).
- [107] Comisia Europeană. Oficiul European de Luptă Antifraudă (OLAF). Identificarea conflictelor de interese în procedurile de achiziții publice referitoare la acțiuni structurale, <https://ec.europa.eu/sfc/sites/default/files/sfc-files/guide-conflict-of-interests-RO.pdf> (2013, accessed 1 June 2022).
- [108] International Federation of Accountants (IFAC). *International Standard on Auditing 320. Materiality in planning and performing an audit*.

- [109] International Federation of Accountants (IFAC). *International Standard on Auditing 450. Evaluation of misstatements identified during the audit*.
- [110] Gullkvist B, Jokipii A. Perceived importance of red flags across fraud types. *Critical Perspectives on Accounting* 2013; 24: 44–61.
- [111] Hollander G. Real World Information Management Use Case: Four-Eye Review and Approval, <https://resources.m-files.com/blog/real-world-information-management-use-case-four-eye-review-and-approval> (2020, accessed 1 June 2022).
- [112] Bahzad TJ, Adnan MA. Classification Based on Decision Tree Algorithm for Machine Learning. *Journal of Applied Science and Technology Trends* 2021; 02: 20–28.
- [113] Zou Q, Luo Y, Yin D, et al. Predicting diabetes mellitus with machine learning techniques. *Frontiers in genetics* 2018; 9: 515.
- [114] Pejić Bach M, Dumičić K, Žmuk B, et al. Internal fraud in a project-based organization: CHAID decision tree analysis. *Procedia Computer Science* 2018; 138: 680–687.
- [115] Sarker IH, Alqahtani H, Alsolami F, et al. Context pre-modeling: an empirical analysis for classification based user-centric context-aware predictive modeling. *Journal of Big Data*; 7. Epub ahead of print 2020. DOI: <https://doi.org/10.1186/s40537-020-00328-3>.
- [116] Sathiyarayanan P, Pavithra S, Sai Saranya M, et al. Identification of Breast Cancer Using The Decision Tree Algorithm. pp. 1–6.
- [117] Ramadhan I, Sukarno P, Nugroho MA. Comparative Analysis of K-Nearest Neighbor and Decision Tree in Detecting Distributed Denial of Service. Yogyakarta, Indonesia. Epub ahead of print 2020. DOI: 10.1109/ICoICT49345.2020.9166380.
- [118] Joudaki H, Rashidian A, Minaei-Bidgoli B, et al. Using Data Mining to Detect Health Care Fraud and Abuse: A Review of Literature. *Global Journal of Health Science*; 7. Epub ahead of print 2015. DOI: 10.5539/gjhs.v7n1p194.
- [119] Zakaria KM, Nawawi A, Salin ASAP. Internal controls and fraud – empirical evidence from oil and gas company. *Journal of Financial Crime* 2016; 23: 1154–1168.
- [120] IBM SPSS Statistics (Statistical Package for the Social Sciences), <https://www.ibm.com/analytics/spss-statistics-software> (2001).
- [121] Fischer, Ronald Aylmer, Yates, Frank. *Statistical tables for biological, agricultural and medical research*. Sixth Edition. Edinburgh: Oliver & Boyd, 1963.
- [122] University of Queensland. Leximancer, <https://www.leximancer.com/> (accessed 1 June 2022).
- [123] Ragin CC. *The Comparative Method: Moving Beyond Qualitative and Quantitative Strategies*. Berkeley and Los Angeles: University of California Press, 1987.
- [124] Rihoux B. Bridging the Gap between the Qualitative and Quantitative Worlds? A Retrospective and Prospective View on Qualitative Comparative Analysis. *Field Methods* 2003; 15: 351–365.
- [125] Berg-Schlosser D, Cronqvist L. „Macro-Quantitative vs. Macro-Qualitative Methods in the Social Sciences — An Example from Empirical Democratic Theory Employing New Software“. *Historical Social Research / Historische Sozialforschung* 2005; 30: 154–175.
- [126] Dușa A. *Elemente de analiză comparativă*. Tritonic, 2014.
- [127] Ragin CC. Fuzzy-Set Social Science. *Chicago today (University of Chicago)*.
- [128] Schneider CQ, Wagemann C. *Set-Theoretic Methods for the Social Sciences: A Guide to Qualitative Comparative Analysis*. Cambridge: Cambridge University Press. Epub ahead of print 2012. DOI: 10.1017/CBO9781139004244.

- [129] Rangin C, Davey S. fsQCA (fuzzy set Qualitative Comparative Analysis), <https://www.socsci.uci.edu/~cragin/fsQCA/software.shtml>.
- [130] Singleton TW, Singleton AJ, Bologna J, et al. *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. Third Edition. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2006.
- [131] Makki S, Haque R, Taher Y, et al. Fraud Analysis Approaches in the Age of Big Data - A Review of State of the Art. 2017, pp. 243–250.
- [132] Bertsimas D, Dunn J. Optimal classification trees. *Machine Learning* 2017; 106: 1039–1082.
- [133] Parlamentul României. Legea nr. 571 din 14 decembrie 2004 privind protecția personalului din autoritățile publice, instituțiile publice și din alte unități care semnalează încălcări ale legii.