

Lucrare prezentată la
cel de-al IX-lea Congres
al profesiei
de auditor financiar
din România

Auditul public extern și provocările contemporane: promovarea unui cadru integrat de performanță, reziliență și durabilitate

Prof. univ. dr. Maria NICULESCU,

*Director, Centrul de studii avansate
privind durabilitatea (CeSAD),
e-mail: maria.niculescu@durabilitate.ro*

Dr. Lorena PREDESCU,

auditor public extern, e-mail: lorena.predescu@rcc.ro

Drd. Cristina Elena VOICU,

*SEEA, Universitatea de Vest din Timișoara,
auditor public extern,
e-mail: cristina.voicu86@e-uvt.ro*

Rezumat

Auditul public extern, ca activitate independentă menită să evalueze legalitatea, regularitatea și performanța gestionării fondurilor publice, se confruntă astăzi cu provocări multiple și complexe. Provenite atât din mediul extern, cât și din cel intern, acestea alimentează schimbările de paradigmă și de practici privind auditul public extern, care a depășit rolul său tradițional de verificare financiară, orientându-se spre evaluări de conformitate și de performanță.

În ultimele două decenii, auditul performanței s-a consolidat treptat ca o practică distinctă, reglementată atât la nivel internațional, cât și național. Autorii avansează ideea potrivit căreia, în contextul mutațiilor globale actuale, marcate de catastrofe naturale, încălzire globală, conflicte internaționale, instabilitate politică și crize care fragilizează instituțiile publice, paradigma performanței este, dacă nu depășită, cel puțin limitată din punct de vedere epistemic și operațional. Reziliența organizațională și persistența în echilibru a sistemelor naturale și umane constituie fundamentul noii paradigme a durabilității, devenită de interes major atât la nivel național, cât și internațional. Inițiative precum Agenda 2030, Pactul Verde pentru Europa, dar și cadrul reglementar și normativ european în materie de durabilitate reprezintă concretizarea empirică a acestei noi direcții.

Promovarea unui cadru de integrare a triadei performanță-reziliență-durabilitate (PRD) în auditul public extern constituie firul conducător al acestei cercetări, pornind de la o întrebare centrală: care este perspectiva auditului public extern în contextul noilor exigențe de reziliență și durabilitate?

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Niculescu, M., Predescu, L., Voicu, C. E. (2026), External Public Audit and Contemporary Challenges: Promoting an Integrated Framework for Performance, Resilience, and Sustainability, *Audit Financiar*, vol. XXIV, no. 1(181)/2026, pp.149-168, DOI: 10.20869/AUDITF/2026/181/003

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2026/181/003>
Data primirii articolului: 17.08.2025
Data revizuirii: 20.08.2025
Data acceptării: 3.01.2026

Articolul propune dezvoltarea conceptuală a triadei PRD, în special a dimensiunilor emergente ale acesteia, având ca obiectiv îmbogățirea cadrului teoretic și metodologic al auditului public extern. De asemenea, acesta vizează validarea uneia dintre cele două ipoteze posibile privind promovarea triadei PRD în auditul public extern: integrarea sa în formele actuale de audit sau instituționalizarea unei noi forme de audit axate pe durabilitate, după modelul utilizat în sectorul privat. Metodologia de cercetare mobilizată în acest scop a

inclus: analiza documentară (literatură de specialitate, legislație națională și europeană, documente INTOSAI, rapoarte de audit etc.), analiza de conținut și analiza secundară a studiilor științifice relevante, precum și o cercetare calitativă, bazată pe tehnica focus-grupului.

Cuvinte cheie: performanță; durabilitate; reziliență; audit; risc; taxonomie;

Clasificare JEL: M41, M42, Q52

Introducere

Dinamica accelerată a transformărilor din sfera publică, reflectată, printre altele, de recurența crizelor climatice și sociale, reconfigurările strategice globale, instabilitatea instituțională și de intensificare a presiunilor normative și de reglementare, impune o reconceptualizare aprofundată a cadrului de gestionare și evaluare a resurselor publice. În acest context complex, auditul public extern nu poate rămâne focalizat exclusiv pe legalitate și performanță financiară, ci trebuie să răspundă provocărilor emergente legate de reziliență și durabilitate. Articolul de față explorează aceste aspecte dintr-o perspectivă integrată, oferind o analiză conceptuală și empirică, relevantă pentru cercetători, practicieni și factori de decizie.

Structura lucrării este următoarea:

1. Cadrul epistemologic și metodologic al cercetării
2. Triada „performanță–reziliență–durabilitate” (PRD) în abordare integrată
3. Viziunea Instituțiilor Supreme de Audit (SAI) privind dezvoltarea durabilă
4. Reglementările europene privind durabilitatea – sursă de inovare pentru SAI-uri
5. Rezultatele cercetării și discuții
6. Limitele și perspectivele cercetării.

1. Cadrul epistemologic și metodologic al cercetării

Reflecția asupra mizelor auditului public extern în fața provocărilor contemporane este astăzi de interes crescând, în contextul angajamentelor internaționale

asumate prin Agenda 2030, dar mai ales al politicilor și reglementărilor europene recente privind durabilitatea. Această reflecție are potențialul de a contribui la consolidarea cadrului teoretic al auditului public extern și la stimularea cercetării interdisciplinare în domeniul mai larg al dezvoltării durabile.

Din complexitatea tematică indusă de această reflecție autorii au ales ca fir conducător promovarea unui cadru integrat de abordare a triadei „performanță–reziliență–durabilitate” (PRD) în auditul public extern. Demersul pornește de la premisa că, în contextul actual al mutațiilor globale, marcate de catastrofe naturale, încălzire globală, conflicte internaționale, instabilitate politică și crize care fragilizează instituțiile publice, paradigma performanței este, dacă nu depășită, cel puțin limitată din punct de vedere epistemologic și operațional. Reziliența organizațională și persistența în echilibru a sistemelor naturale și umane constituie fundamentul noii paradigme a durabilității, care a devenit un punct de interes major, atât la nivel național, cât și internațional.

Întrebarea centrală de cercetare: *care este perspectiva auditului public extern în contextul noilor exigențe de reziliență și durabilitate?* induce numeroase întrebări secundare, dintre care am reținut trei semnificative:

- Cum sunt integrate în prezent dimensiunile rezilienței și durabilității în formele de audit extern, în special în auditul performanței?
- În ce măsură cadrul reglementar european privind durabilitatea și auditul durabilității poate constitui surse de inovație pentru sectorul public?
- Care este percepția practicienilor privind instituționalizarea unei noi forme de audit public extern axat pe reziliență și durabilitate?

Cercetarea are o poziționare epistemologică constructivistă, considerând că actul de audit este o construcție socială subiectivă a auditorului, influențată de percepțiile, interacțiunile și practicile acestuia, careia i se conferă semnificații locale, în contexte concrete de audit (Berger & Luckmann, 1966; Niculescu & Galabov, 2021).

Lucrarea se bazează pe o cercetare documentară riguroasă, utilizând surse academice, baze de date, surse secundare ale organismelor internaționale, europene și ale SAI-urilor naționale privind dezvoltarea durabilă, durabilitatea și reziliența etc. Autorii au realizat o analiză aprofundată a celor mai recente reglementări europene în materie de durabilitate, urmărind două obiective principale:

- identificarea inovațiilor juridice relevante pentru sectorul public;
- identificarea inovațiilor conceptuale și metodologice aplicate în sectorul privat, care pot constitui surse de inspirație pentru auditul public extern.

Este vorba, în special, despre: Regulamentul privind Taxonomia UE, Directiva CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive), Directiva CSDDD (Corporate Sustainability Due Diligence Directive), Regulamentul SFDR (Sustainable Finance Disclosure Regulation) etc. Cercetarea documentară a fost completată, în funcție de necesități, cu analiza de conținut. Articolul este, de asemenea, inspirat de o serie de schimburi de idei nestructurate, realizate cu experți din domeniu. Pentru validarea ipotezelor teoretice, autorii au utilizat metoda calitativă a focus-grupului.

Complexitatea subiectului explică diversitatea teoriilor mobilizate în cadrul cercetării: teorii ale dezvoltării, teorii ale performanței organizaționale, teorii ale rezilienței organizaționale etc. Acestea oferă un cadru integrator de reflecție pentru politici și practici durabile, incluzive și reziliente, indispensabile în fața provocărilor globale actuale.

Teoriile dezvoltării au evoluat de la modele economice liniare către paradigme complexe, integrate. În contextul crizelor recurente, teoriile recente integrează constrângerile epocii antropocene și promovează o dezvoltare în limitele ecosistemelor. Teoria limitelor planetare (Rockström et al., 2009) trasează un „spațiu de siguranță” ecologic, iar modelul Donut (Raworth, 2007) propune un echilibru între baza socială și granițele planetare.

În abordarea performanței, fundamentale sunt teoria agenției și teoria părților interesate. Teoria agenției (Jensen și Meckling, 1976) evidențiază provocările legate de alinierea intereselor în situațiile în care proprietatea și controlul sunt separate. Complementar, teoria părților interesate (Freeman, 1984) extinde responsabilitatea organizațională dincolo de acționari, incluzând toți actorii afectați de deciziile organizației, precum angajații, comunitățile și mediul. În sectorul public și în contextul dezvoltării durabile, această perspectivă susține evaluarea performanței prin prisma impactului, rezilienței și durabilității sistemelor economice și sociale, precum și a valorii create pentru multiple categorii de actori.

Reziliența organizațională a devenit un concept-cheie în literatura de management, fiind abordată din multiple perspective teoretice. Printre cele mai influente se numără perspectiva capacităților (Duchek, 2020), perspectiva procesuală (Lengnick-Hall et al., 2011), teoria organizațiilor de înaltă fiabilitate (Weick & Sutcliffe, 2007) și teoria capacităților dinamice (Teece, 2007).

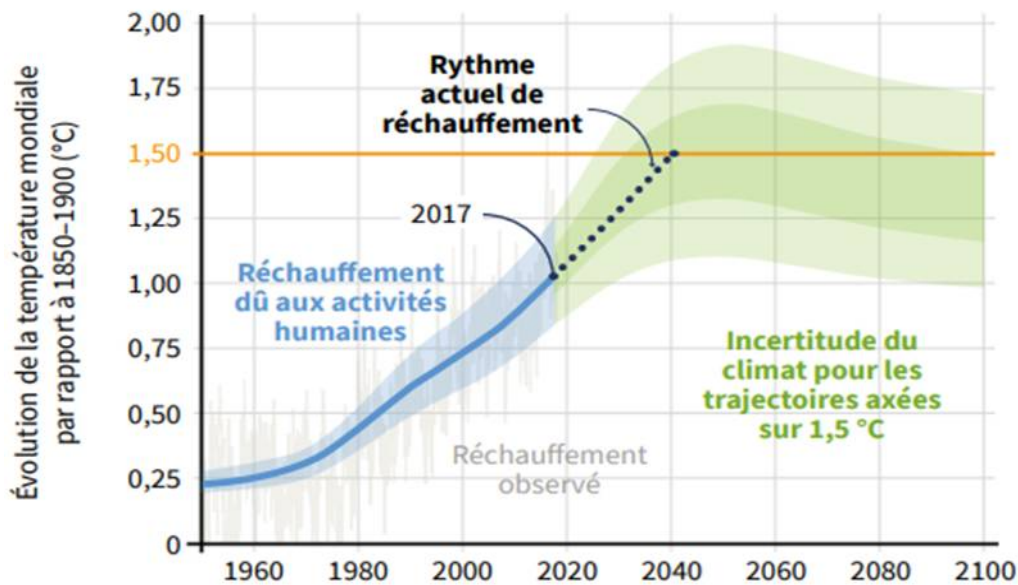
Dată fiind această complexitate, articolul nu își propune o abordare exhaustivă sau o validare empirică integrală, ci deschide mai degrabă direcții de reflecție și acțiune.

2. Triada „performanță-reziliență-durabilitate” (PRD) în abordare integrată

„Întreaga față a Pământului poartă astăzi amprenta puterii omului”¹, afirma Buffon în 1778. Relevanța observației sale este izbitoare astăzi, deoarece controlul omului asupra mediului său natural a crescut considerabil de-a lungul Antropocenului, luând dimensiuni și forme de neimaginat la vremea sa. Numeroasele date științifice despre Antropocen, inclusiv cele ale IPCC (Intergovernmental Panel on Climate Change), conform cărora încălzirea datorată activităților umane a fost cu +1°C peste nivelurile preindustriale în 2017, arată că, în acest ritm, temperaturile globale vor crește cu 1,5°C în jurul anului 2040, așa cum se arată în **Figura nr. 1**.

¹ Georges-Louis Leclerc de Buffon (1707-1788), naturalist, matematician, biolog, cosmolog, filozof și scriitor francez, a făcut această remarcă în *Les Époques de la Naturem*, Citat de Maria Niculescu în *La transparence des entreprises dans un monde plus chaud - des questionnements novateurs dans la recherche de gestion*.

Figura nr. 1. Evoluția încălzirii globale



Sursa: extras din GIEC (2019) *Réchauffement planétaire de 1,5°C*, p. 5

În acest context, se ridică în mod legitim problema rezilienței sistemelor economice și sociale într-o lume aflată într-o profundă transformare, ale cărei proiecții variază în funcție de urgența, rigoarea și amploarea măsurilor pe care societatea le va adopta, în special în domeniul climei și al gestionării resurselor. Integrarea triadei „performanță-reziliență-durabilitate” (PRD) în doctrina dezvoltării și în modelele empirice devine o necesitate și implică mobilizarea unei varietăți de concepte și de domenii științifice.

Conceptul de performanță a făcut obiectul a numeroase studii și publicații. Cu toate acestea nu există o definiție unică, care să fi rezistat testului timpului, având în vedere complexitatea subiectului, multitudinea teoriilor subiacente și diversitatea indicatorilor de măsurare. Fără a face unanimitate, acceptarea performanței ca „abilitatea întreprinderii de a-și atinge obiectivele, indiferent de natura și varietatea acestora” este una dintre cele mai frecvent menționate. De-a lungul timpului au fost propuse nenumărate alte accepțiuni ale performanței. Definiția potrivit căreia „performanța este un nivel de potențialități instabile ale întreprinderii, realizat prin tot ceea ce a contribuit la optimizarea cuplului valoare-cost și la menținerea competitivității durabile a întreprinderii în segmentele sale strategice” (Lavalette, G., Niculescu,

M., 1999), are meritul de a stabili o legătură între crearea de valoare și durabilitatea unei întreprinderi. După anul 2000, evaluarea performanței întreprinderilor a trebuit să integreze criteriile privind crearea de valoare socială și de mediu, propuse de organisme internaționale sau regionale (GRI, Comisia Europeană etc.).

Reglementările europene în materie de durabilitate, în special Taxonomia UE, CSRD, SFDR au adus inovații majore în ceea ce privește accepțiunea performanței în domeniul durabilității, definirea indicatorilor și a țintelor, precum și complementaritatea acestora cu performanța financiară. În spiritul acestor documente de referință, performanța în materie de durabilitate desemnează capacitatea unei companii de a integra aspectele de mediu, sociale și de guvernare în strategia sa, în modelul economic și în activitățile derulate, pentru a preveni sau atenua impacturile sale negative semnificative, pentru a gestiona riscurile asociate impacturilor și dependențelor sale, pentru a valorifica oportunitățile legate de tranziția durabilă, asigurând totodată viabilitatea sa financiară.

Această perspectivă este fondată pe principiile dublei materialități și ale „DNSH” (*do not significant harm* – a nu cauza prejudicii semnificative) și pe efectivitatea exercițiului de diligență rezonabilă.

Reziliența sistemelor naturale, economice și sociale la șocuri, respectiv capacitatea acestora de a reacționa la perturbări, păstrându-și în același timp identitatea, funcțiile inițiale și capacitatea de adaptare, învățare și transformare constituie astăzi o preocupare majoră a factorilor de răspundere la toate nivelurile. Abordarea rezilienței din perspectiva Instituțiilor Supreme de Audit este plasată de cercetarea noastră în contextul de reglementare european legat de încălzirea globală și de durabilitate.

Conceptul de "reziliență" provenit din cuvântul de origine latină "resilire", înseamnă capacitatea unei persoane sau a unui sistem de a rezista crizelor, de a se adapta la schimbare și de a-și reveni după șocuri externe. Reziliența este un proces complex, multidimensional, multifactorial. Problema rezilienței se poate pune la diferite niveluri: al unei persoane, a unui produs, a unei activități, a unei organizații, a unui ecosistem, a unei comunități umane, a unei comunități teritoriale, a unei economii (naționale, regionale) etc. Interesul tot mai mare pentru reziliență la nivel conceptual și empiric se datorează crizelor economice, sociale și de mediu recurente, șocurilor care afectează societatea în ansamblu, generând risc și incertitudine. Multitudinea factorilor perturbatori, pe de o parte, și a elementelor vulnerabile la acțiunea lor, pe de altă parte, au condus la declinarea conceptului general în reziliență organizațională, reziliență economică, reziliență ecologică, reziliență climatică, reziliență socială etc.

Cercetarea în management s-a concentrat, în special, pe reziliența organizațională, fără să ajungă la o definiție comună, universală. Pentru unii, reziliența este "capacitatea intrinsecă a unei organizații de a se menține sau de a-și regăsi o stare stabilă dinamic, care îi permite să-și continue activitățile după un accident major și/sau în prezența stresului continuu" (Weick, 2015). Pentru alții, înseamnă "capacitatea unei organizații de a continua, de a-și reveni, de a rezista la eșecuri, incidente, crize și perioade de perturbare, precum și de a fi suficient de flexibile pentru a se adapta la piețele și mediile în schimbare și pentru a fi pregătite pentru viitor" (van Maaren I, 2022). Cuvintele cheie în aceste definiții academice sunt "continuitate", "rezistență la șocuri" și "capacitatea de a-și reveni".

Conceptul de reziliență organizațională este adesea asociat cu cel de performanță organizațională, chiar dacă natura lor este diferită, dar nu contradictorie. Performanța înseamnă capacitatea unei organizații de a-și gestiona corespunzător resursele și de a-și atinge obiectivele în

mod eficient și eficace, în timp ce reziliența reprezintă capacitatea organizației de a face față adversităților, de a-și proteja resursele, de a rezista și de a-și reveni după șocuri. Cu toate acestea, o organizație poate avea foarte mult succes pe termen scurt, dar să nu fie rezistentă la crize. Cauzele sunt multiple: fragilitatea strategică (dependență puternică de o singură piață sau furnizor sau de o modă trecătoare), rigiditate organizațională, pericole climatice etc. În aceste cazuri, un eveniment neprevăzut, cum ar fi un război comercial, o ruptură în lanțul de aprovizionare, un cataclism..., poate genera prăbușirea acesteia. O organizație este atât performantă, cât și rezilientă dacă își controlează situația financiară, asigurându-și în același timp spațiu de manevră pentru securitatea sa în fața evenimentelor neprevăzute (Niculescu, M., Burlaud, A., 2025).

Reziliența este o preocupare recurentă a organismelor internaționale, a agențiilor de dezvoltare și a instituțiilor europene, care a devenit mai evidentă după criza COVID. Abordarea rezilienței de către acestea încorporează noi dimensiuni, cum ar fi cea a "pregătirii pentru șocuri" menționată de Banca Mondială, potrivit căreia reziliența este "capacitatea de a se pregăti pentru perturbări, de a se recupera după șocuri și de a se dezvolta după o experiență perturbatoare" (Grupul Băncii Mondiale, 2021). Mai recent, Banca Mondială a propus o definiție și o metodologie pentru evaluarea rezilienței la nivelul unui proiect de investiții, cu scopul de a informa mai bine investitorii, țările gazdă și alte părți interesate cu privire la proiectele respective. Ea a conceput un model de evaluare a rezilienței unui proiect bazat pe încrederea în capacitatea acestuia "de a integra măsuri de adaptare adecvate (...) de evitare a sub-performanței financiare, de mediu și sociale față de ceea ce se așteaptă" și de promovare a proiectelor "capabile să consolideze reziliența climatică a sectorului și a beneficiarilor vizați de proiect" (Grupul Băncii Mondiale, 2021). Această metodologie, chiar dacă nu este impusă de standardele europene, poate servi drept bază pentru reflecția analiștilor și a auditorilor și ca ghid pentru instituțiile și actorii din sectoarele public și privat.

În abordarea IPCC, reziliența este „capacitatea sistemelor sociale, economice și de mediu de a face față unei schimbări, perturbări sau evenimente periculoase, permițându-le să răspundă la acestea sau să se reorganizeze astfel încât să-și păstreze funcția, identitatea și structura fundamentală, menținând în același timp, capacitatea de adaptare, de învățare și transformare”

(IPCC, 2024). Această definiție, inspirată de Consiliul Arctic, îmbogățește abordarea cu două aspecte inovatoare referitoare la: capacitatea sistemelor de a se reorganiza după o perturbare pentru a-și păstra funcția, identitatea și structura fundamentală și capacitatea sistemelor de a-și menține capacitățile de adaptare, învățare și transformare (Niculescu, M., Burlaud, A., 2025).

Comisia Europeană a lărgit și rafinat sfera conceptului prin introducerea unei variabile axiologice importante privind echitatea socială și incluziunea: „capacitatea de a face față șocurilor economice, sociale și de mediu sau schimbărilor structurale durabile într-un mod echitabil, durabil și incluziv.” [Regulamentul (UE) 2021/241 al Parlamentului European și al Consiliului]. Componenta axiologică este în concordanță cu angajamentul european de a pune cetățenii pe primul loc și de a asigura o creștere durabilă și favorabilă incluziunii. Această abordare este încorporată și în Mecanismul de redresare și reziliență, care urmărește, printre altele, să facă statele membre mai reziliente, mai durabile și mai bine pregătite pentru provocările și oportunitățile tranziției verzi și digitale și să atingă obiectivul UE de neutralitate climatică până în 2050 [Regulamentul (UE) 2021/241 al Parlamentului European și al Consiliului].

Abordarea rezilienței organizaționale nu poate ignora astăzi reziliența climatică, din cauza riscurilor induse de pericolele climatice și de riscurile de tranziție. Performanța unei entități în ceea ce privește clima este determinată de capacitatea sa de a controla riscurile, de a profita de oportunitățile legate de climă și de a asigura continuitatea activităților sale și, în cele din urmă, de reziliența sa. Definiția dată de legiuitorul european rezilienței la schimbările climatice este o definiție tehnică, care sintetizează trei dimensiuni interconectate, de interes atât pentru sectorul privat, cât și pentru cel public:

- Substanțială - reziliența la schimbările climatice înseamnă capacitatea unei întreprinderi de a se adapta la schimbările climatice și la schimbările sau incertitudinile legate de schimbările climatice;
- Funcțională - reziliența la schimbările climatice implică capacitatea de a gestiona riscurile legate de climă din Scope 1 și de a profita de oportunitățile legate de climă, inclusiv capacitatea de a răspunde și de a se adapta la riscurile fizice și de tranziție;
- Structurală - reziliența climatică include atât reziliența sa strategică, cât și cea operațională la schimbările, evoluțiile sau incertitudinile legate de schimbările climatice.

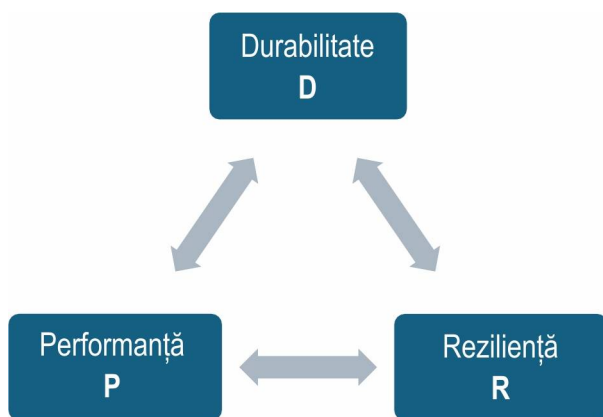
Acestea includ măsuri de atenuare a schimbărilor climatice și de adaptare, în conformitate cu angajamentele globale, inclusiv Acordul de la Paris din 2015 (Rectificare la Regulamentul delegat 2023/2772). Dimensiunea strategică implică integrarea aspectelor materiale de durabilitate în strategia unei organizații, luând în considerare vulnerabilitățile și capacitățile strategice ale acesteia, bazate pe o documentare riguroasă. Este vorba despre capacitatea sa de a înțelege provocările (dezvoltarea, în general sau problemele climatice), de a anticipa și de a se pregăti pentru a face față riscurilor și de a profita de oportunități într-un context restrictiv. Dimensiunea operațională vizează capacitatea sa de a acționa în ceea ce privește managementul, evaluarea și monitorizarea progreselor. Examinarea acțiunilor concepute și implementate pentru atenuarea vulnerabilităților și consolidarea rezilienței, a coerenței dintre politicile, acțiunile și resursele mobilizate, flexibilitatea și marjele de inflexiune în fața schimbării oferă auditorului extern o imagine de ansamblu asupra capacității de transformare a organizației și a evoluției rezilienței sale (Niculescu, M., Burlaud, A., 2025).

Conceptul de durabilitate a fost introdus în literatura de specialitate și în practica economică mai recent. În timp ce avem o definiție conceptuală universală a „dezvoltării durabile”, inspirată de raportul Brundtland, conceptualizarea „durabilității” este mai nuanțată. Dezvoltarea durabilă presupune satisfacerea nevoilor prezentului fără a compromite capacitatea generațiilor viitoare de a-și satisface propriile nevoi. „Durabilitatea” a devenit pivotul central al angajamentelor legate de ODD, conceptul fondator al anumitor instrumente juridice și cuvântul de ordine al informațiilor de divulgat de către întreprinderi și actori financiari. Cu toate acestea, semnificația și definiția sa sunt extrem de diverse, atât datorită complexității și multitudinii de percepții, cât și datorită diversității obiectivelor și cerințelor diferitelor organisme de standardizare și de promovare a dezvoltării durabile. Acest lucru generează o anumită neclaritate conceptuală, accentuată de înlocuirea, în diverse contexte, a conceptului de „durabilitate” cu alte sintagme, cum ar fi: dezvoltare durabilă, responsabilitate socială a întreprinderilor, responsabilitate ESG (mediu, social și guvernantă), responsabilitatea întreprinderilor, responsabilitate extrafinanciară a întreprinderilor etc., fără ca acestea să acopere neapărat aceleași realități.

Durabilitatea nu are o definiție juridică proprie. În absența unei definiții specifice a durabilității, legiuitorul a ales să

definească mai precis anumite sintagme care utilizează termenii „durabilitate” sau „durabil”, făcând astfel posibilă deducerea sau extinderea, prin interpretare, a unei definiții specifice pentru durabilitate: activitate economică durabilă, finanțe durabile, investiții durabile, factori de durabilitate, aspecte de durabilitate etc. Performanța, reziliența și durabilitatea sunt intrinsec legate, influențându-se reciproc, așa cum sugerează și **Figura nr. 2**.

Figura nr. 2. Diagrama relațională a triadei PRD



Sursa: autorii

Această diagramă a triadei PRD reflectă o relație funcțională și cauzală care stă la baza tuturor sistemelor complexe, fie ele tehnice, ecologice sau organizaționale. Interdependența dintre performanță și reziliență determină nu doar stabilitatea funcționării curente, ci și persistența calităților sistemului pe termen lung, adică durabilitatea.

Pe de o parte, creșterea performanței optimizează activitatea pe termen scurt, însă, fără mecanisme reziliente orice șoc extern sau perturbare conduce la declin operațional sau chiar colaps funcțional. Pe de altă parte, o reziliență crescută, în lipsa unei performanțe adecvate, poate duce la conservarea ineficienței sau la stagnare. Doar integrarea acestor două dimensiuni asigură capacitatea sistemului de a absorbi șocuri, de a reveni rapid la parametrii normali de funcționare și de a valorifica lecțiile rezultate din perturbări.

Durabilitatea rezultă, astfel, ca o dimensiune integratoare, generată de echilibrul și sinergia dintre performanță și reziliență. Orice decizie de inginerie, management sau proiectare care favorizează unilateral una dintre dimensiuni în detrimentul celeilalte va conduce în final la

compromiterea durabilității. Din această perspectivă, triada PRD devine modelul conceptual indispensabil oricărei evaluări structurale sau strategii de durabilitate.

În concluzie, integrate sistemic, performanța, reziliența și durabilitatea contribuie la realizarea angajamentelor de dezvoltare durabilă atât la nivelul entității, cât și la nivel global (Niculescu, M., Burlaud, A., 2025).

3. Viziunea Instituțiilor Supreme de Audit (SAI) privind dezvoltarea durabilă

Costul considerabil al măsurilor de protecție la șocuri, mai ales la cele legate de schimbările climatice, necesită mobilizarea unui volum enorm de resurse, atât publice cât și private. Numai investițiile în sectorul energetic au fost evaluate de TCFD (Task Force on Climate-related Financial Disclosures) la sute de miliarde de dolari anual. Astfel, după estimările acestui grup de lucru, investițiile în sectorul energetic în perioada 2016-2050 ar crește, în medie anuală, cu aproximativ 830 de miliarde de dolari (dolar EU din 2010) peste costul politicilor climatice deja în vigoare (scenariu de referință) (TCFD/GIEC, 2019). Instituțiile Supreme de Audit joacă, prin misiunea lor de control, un rol major în formarea, administrarea și folosirea resurselor financiare publice orientate spre obiectivele climatice și, în general, spre ODD-uri. Acest rol a fost reafirmat recent în cadrul Adunării generale a ONU, în decembrie 2024, care a adoptat Rezoluția 79/231 „Promoting and fostering the efficiency, accountability, effectiveness and transparency of public administration by strengthening supreme audit institutions”¹. Rezoluția subliniază rolul Instituțiilor Supreme de Audit în promovarea eficienței, responsabilității, eficacității și transparenței administrației publice din perspectiva realizării obiectivelor și priorităților dezvoltării naționale, precum și obiectivele de dezvoltare durabilă. Ea recunoaște rolul Instituțiilor Supreme de Audit în respectarea acordurilor și angajamentelor internaționale, printre care și cele legate de climat.

Extinderea rolului auditului public extern prin adoptarea unui cadru integrator privind performanța, reziliența și durabilitatea se înscrie în această viziune novatoare adoptată la nivel internațional.

¹https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/intosai_and_united_nations/79_231_2024/EN_UN_Re_sol_79_231.pdf

În acest context, INTOSAI a lansat inițiativa Climate Scanner, un instrument care permite realizarea unor evaluări independente ale acțiunilor guvernelor privind schimbările climatice, la care s-au asociat numeroase țări europene. Toate țările Uniunii Europene, printre care și România, și-au asumat o serie de angajamente în favoarea climei, devenite obligatorii din punct de vedere juridic în contextul Agendei 2030, Acordului de la Paris din 2015, Pactului verde european, Pachetului climatic "Pregătiți pentru 55" și respectiv al PNRR-ilor.

România a ratificat Acordul de la Paris prin legea nr. 57 din 2017. Instituțiile Supreme de Audit joacă un rol important în realizarea angajamentelor asumate, contribuind la eforturile guvernelor de a aborda schimbările climatice prin furnizarea unor evaluări independente și obiective ale acțiunii naționale în acest domeniu, respectiv prin evaluarea eficienței implementării politicilor publice legate de mediu și de climă, evaluarea eficienței alocării și utilizării resurselor, prin promovarea transparenței și a buneii guvernări.

La nivel național, inițiativele legate de politicile de susținere, de alocare și utilizare a resurselor financiare în favoarea ODD-urilor și a adaptării la schimbările climatice s-au multiplicat. În Franța cea de-a doua Cameră a Curții de Conturi intitulată „Energie, transport, mediu, energie și mare” acoperă domenii cheie ale ODD-urilor și ale atenuării și adaptării la schimbările climatice, ocupându-se de tranziția ecologică. Comunitatea de tranziție ecologică creată în cadrul acesteia este o modalitate de comunicare între experți, de schimb de experiență, de mutualizare a cunoștințelor. Austria a integrat considerentele privind schimbările climatice în programul său de stabilitate 2020-2024. Ministerul spaniol de finanțe a publicat în 2021 și 2022 un raport anual privind adaptarea bugetului la obiectivele de dezvoltare durabilă ale Agendei 2030 a ONU, care include un capitol specific dedicat "bugetului verde". Astfel de rapoarte au fost realizate și în alte țări, precum Norvegia, Lituania, Regatul Unit etc.

România a reglementat bugetarea verde prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/2024 și prin Hotărârea nr. 1.074 din 28 august 2024 pentru aprobarea Normelor metodologice de punere în aplicare a prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 75/2024 privind reglementarea etichetării cheltuielilor bugetare și a cheltuielilor fiscale pentru bugetarea verde, precum și a Regulamentului privind organizarea, funcționarea și atribuțiile Comitetului interministerial pentru etichetarea cheltuielilor bugetare și a cheltuielilor fiscale.

Acestea au ca obiectiv de a asigura gestionarea responsabilă a resurselor financiare care contribuie la protecția mediului și la combaterea schimbărilor climatice. Astfel, cheltuielile bugetare și cheltuielile fiscale pot fi încadrate în următoarele categorii: cheltuieli "verzi", cheltuieli "maro", cheltuieli "mixte", cheltuieli "neutre", cheltuieli "neetichetate", de la efectul cel mai favorabil, respectiv "cheltuieli verzi", la efectul nefavorabil, respectiv "cheltuieli maro".

Aceste exemple de abordări naționale evidențiază o evoluție semnificativă a rolului SAI-urilor în guvernanta publică modernă, prin poziționarea acestora ca facilitatori ai tranziției spre durabilitate și catalizatori ai alinierii strategiilor financiare la obiectivele de dezvoltare durabilă.

4. Reglementările europene privind durabilitatea – sursă de inovare pentru SAI-uri

Dezvoltarea durabilă se află de mult timp în centrul politicilor Uniunii Europene și al inițiativelor sale de dezvoltare, dimensiunea lor socială și de mediu fiind inclusă în tratatele Uniunii încă de la început. În conformitate cu articolul 11 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, "*cerințele de protecție a mediului trebuie integrate în definiția și punerea în aplicare a politicilor și acțiunilor Uniunii, în special, în vederea promovării dezvoltării durabile*" (TFUE, 2012). În ceea ce privește aspectele sociale, o serie de articole fac referire la drepturile sociale fundamentale și la respectarea Cartei sociale europene (Torino, 1962), a Cartei europene a drepturilor fundamentale (2012) etc.

Instituțiile europene și-au exprimat în mod repetat îngrijorarea cu privire la consecințele tot mai nocive ale schimbărilor climatice și ale epuizării resurselor pentru societățile noastre. În ultimii ani, în special în contextul crizei Covid 19, acestea s-au mobilizat pentru a promova o dezvoltare care să răspundă nevoilor generațiilor actuale și viitoare, angajamente care constituie principiul director al politicilor și strategiilor europene¹ [CE, COM (2021) 390 final].

UE s-a angajat să devină primul continent neutru din punct de vedere climatic până în 2050, să își reducă emisiile de gaze cu efect de seră cu cel puțin 55% până în

¹ Comisia Europeană, COM (2021) 390 final, *Finanțarea tranziției către o economie durabilă*, p. 1

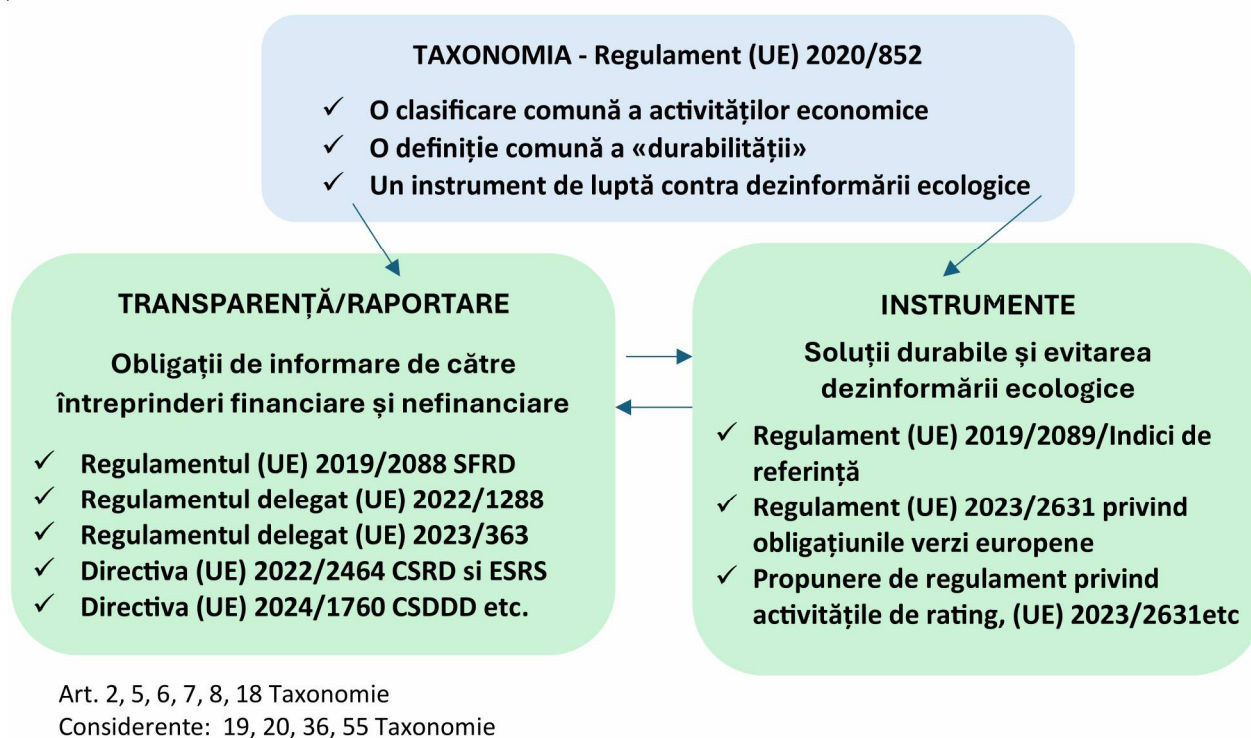
2030 față de nivelurile din 1990, să își consolideze reziliența în fața schimbărilor climatice, să inverseze pierderea biodiversității și degradarea generală a mediului, să nu lase pe nimeni în urmă în acest proces și să contribuie la realizarea obiectivelor de dezvoltare durabilă.

Principalele documente de orientare a politicilor de dezvoltare durabilă sunt:

- Planul de acțiune - Finanțarea creșterii durabile (2018);
- Pactul verde pentru Europa (2019);
- Strategia de finanțare a tranziției către o economie durabilă (2021).

Acestea au fost urmate de un set de acte legislative grupate în jurul sintagmei „finanțe durabile”. O parte dintre acestea sunt sintetizate în **Figura nr. 3**.

Figura nr. 3. Elemente ale cadrului reglementar european privind durabilitatea



Sursa: Niculescu, M., Burlaud, A., 2025

După cum se poate observa, cadrul reglementar și normativ european reflectă o abordare complexă, fundamentată pe dovezi științifice și proporționale cu provocările actuale ale durabilității. Acesta integrează numeroase elemente de inovație, marcând o ruptură semnificativă față de reglementările anterioare și, în special, față de standardele voluntare.

Este vorba de acte juridice cu miză societală, a căror aplicare ar trebui să conducă la schimbări profunde ale modului de producție și de consum ale vieții în societate. Consolidarea rezilienței la schimbările climatice este un

obiectiv transversal al tuturor acestor reglementări, fiind o prioritate europeană și națională.

Reglementările europene privind durabilitatea și reziliența constituie - sau ar trebui să constituie - repere și pentru Instituțiile Supreme de Audit. Regulamentul Taxonomie instituie criteriile pentru a determina dacă o activitate economică se califică drept durabilă din punctul de vedere al mediului în scopul stabilirii gradului în care o investiție este durabilă din punctul de vedere al mediului. Acestea prezintă interes pentru sectorul public, mai ales în contextul elaborării bugetelor verzi. Cadrele legislative

naționale ar trebui să respecte în procesul de etichetare a cheltuielilor bugetare principiile generale, precum și obiectivele de mediu prevăzute de Taxonomia europeană la art. 9, și anume: atenuarea schimbărilor climatice; adaptarea la schimbările climatice; utilizarea durabilă și protecția resurselor de apă și a celor marine; tranziția către o economie circulară; prevenirea și controlul poluării; protecția și refacerea biodiversității și a ecosistemelor.

De asemenea, Regulamentul privind informațiile de durabilitate în sectorul serviciilor financiare (SFRD) stabilește cadrul de direcționare a fluxurilor de investiții spre activități/sectoare de durabilitate, contribuind astfel la consolidarea rezilienței economiei reale și a stabilității sistemului financiar. CSRD merge mai departe aducând o serie de inovații conceptuale și substanțiale în materie de durabilitate și reziliență organizațională (Niculescu M., Burlaud A., 2023). Directiva impune întreprinderilor publice și private să analizeze și să publice în declarația de durabilitate informații privind reziliența modelului și a strategiei lor de afaceri în raport cu riscurile asociate factorilor de durabilitate și în special factorilor climatici. Mai mult, această directivă a introdus obligativitatea auditării declarațiilor de durabilitate de către un auditor extern, pe baza standardelor de audit acreditate. Acest lucru este în concordanță cu ambiția legiuitorului european de a pune informațiile privind durabilitatea pe picior de egalitate cu raportarea financiară. Această inovație adusă de CSRD consolidează credibilitatea informației de durabilitate în fața participanților la piața de capital (investitori), a forței de muncă (angajați), a bunurilor sau serviciilor (consumatori și utilizatori) și a comunităților (Burlaud A., Niculescu M., Predescu, L., 2024).

În timp ce Directiva CSRD stabilește cadrul conceptual și principiile generale privind informațiile referitoare la durabilitate ce trebuie raportate de către actorii economici și financiari, Regulamentul delegat de aplicare privind Standardele Europene de Raportare privind Sustenabilitatea (European Sustainability Reporting Standards – ESRS) definește normele tehnice precise pentru elaborarea și prezentarea acestor rapoarte. Standardele ESRS constituie o sursă incontestabilă de inovație inclusiv pentru sectorul public, oferind o serie de elemente de referință, dintre care se pot menționa următoarele: clarificări conceptuale riguroase; recomandări metodologice riguroase privind stabilirea și validarea obiectivelor și a țintelor de durabilitate; o metodologie științific fundamentată pentru evaluarea și monitorizarea performanțelor în domeniul factorilor de

mediu, sociali și de guvernare (ESG); un set coerent de indicatori relevanți, capabili să reflecte în mod fidel progresul înregistrat în timp; precum și formalizarea unor procese interne esențiale pentru asigurarea transparenței, cum sunt analiza dublei materialități și desfășurarea procesului de *due diligence*.

Transpunerea exigențelor acestor reglementări în practică variază de la o regiune la alta și de la o țară la alta, în funcție de circumstanțele specifice, de eficiența organismelor publice responsabile, precum și de capacitatea de mobilizare a organizațiilor profesionale și academice vizate. Această diversitate este explicabilă prin faptul că nu există o cale unică de tranziție climatică și socială și nici o modalitate unitară de monitorizare a progreselor în direcția unui viitor rezilient și durabil.

5. Rezultatele cercetării și discuții

Prezentarea principalelor rezultate ale cercetării privind modul în care triada PRD este integrată în practica actuală a auditului public extern, precum și perspectiva auditului public extern în contextul noilor exigențe de reziliență și durabilitate este structurată astfel:

- Rezultatele cercetării documentare privind integrarea rezilienței și durabilității în auditul public extern;
- Perspective ale consolidării auditului public extern prin abordarea integrată a PRD;
- Validarea rezultatelor cercetării.

5.1. Rezultatele cercetării documentare privind integrarea rezilienței și durabilității în auditul public extern

Principalele constatări rezultate în urma analizei cadrului normativ, instituțional și operațional privind modul în care exigențele rezilienței și durabilității sunt reflectate în activitatea de audit public extern (atât în documentele de referință, cât și în practica auditului) s-au axat pe standardele și ghidurile emise de INTOSAI, pe documentele naționale de referință la nivel național (reglementări și politici publice), precum și pe rapoartele de audit al performanței realizate de către Curtea de Conturi a României (CCR).

Reglementările și ghidurile INTOSAI recomandă SAI-urilor, de manieră generală, abordarea aspectelor de performanță, reziliență și durabilitate prin includerea acestora, în special, în auditul performanței sau al

politicilor publice. În funcție de necesități, aceste aspecte pot fi corelate cu cele ale auditurilor financiare și de conformitate, având în vedere impactul financiar al pericolelor și riscurilor legate de mediu sau de gestionarea resurselor. Pentru o mai bună cunoaștere a situației actuale privind integrarea triadei PRD în auditul public extern, am realizat o analiză lexicală (vezi **Anexa 1**), combinată cu o analiză de conținut a ghidurilor și standardelor recente aflate în vigoare ale INTOSAI.

Principalele concluzii ale analizei sunt:

- a) Conceptul de performanță (P) domină în toate ghidurile și standardele majore (ex: GHID 4910, GHID 9020, GHID 5200 etc.), confirmând faptul că în doctrina auditului public extern evaluarea performanței (eficiență, eficacitate, economicitate) rămâne centrul de greutate. Acesta rămâne, în multe cazuri, restrâns la dimensiuni tehnico-financiare, fără integrarea dimensiunilor sociale sau ecologice. Standardul ISSAI 3000 „Standardul auditului performanței” definește auditul performanței ca o evaluare independentă a economicității, eficienței și eficacității activităților publice. Lexicul documentului folosește frecvent termeni asociați precum: „eficiență”, „obiectiv”, „audit de performanță”, „criterii de audit”, „rezultate”, „evaluare”, „calitate”. Analiza de conținut arată că standardul promovează performanța ca obiectiv central, structurând procesele de audit pe baza indicatorilor de performanță și pe articularea clară a obiectivelor. În același timp, performanța nu este un scop izolat, ci este corelată cu eficiența utilizării resurselor, calitatea managementului, valoarea publică și transparența.
- b) Conceptul de reziliență (R) are o frecvență scăzută, fiind asociat în principal auditului dezastrelor și evaluării politicilor publice (ex: GHID 5330, GHID 9020). Standardele și ghidurile recente INTOSAI tratează reziliența preponderent din perspectiva managementului riscului și al reacției la situații de urgență (GHID 5330). De altfel, Ghidul 5330 „Auditul managementului dezastrelor” este singurul care abordează aspectele de reziliență. Analiza lexicală arată că termenii centrali sunt „adaptare”, „prevenție”, „capacitate instituțională”, „continuitate” și „criză”. Abordarea rezilienței este adesea sectorială, neintegrând pe deplin componenta sistemică, anticipativă, cerută de provocările actuale (ex: schimbări climatice, digitalizare, șocuri socio-economice). Aspecte cheie precum capacitatea de inovare, adaptare instituțională și managementul proactiv al incertitudinii nu sunt suficient tratate.

- c) Conceptul de durabilitate (D) apare mai frecvent decât cel de reziliență, mai ales în ghidurile despre auditurile de mediu și dezvoltare (GHID 5202, GHID 5330), fiind adesea corelat cu concepte precum: „sustenabilitate”, „resurse naturale”, „impact pe termen lung”, „politici de mediu”, „echitate intergenerațională”. Analiza de conținut evidențiază un cadru structurat pentru auditarea activităților cu impact ecologic, evaluarea politicilor de dezvoltare și implicarea responsabilității socio-ecologice. Dar, deși există o structură lexicală complexă, durabilitatea rămâne insuficient integrată în ciclul complet de audit. Adesea nu se corelează direct cu indicatorii de performanță sau cu mecanismele de reziliență, iar legătura cu echilibrul generațional și cu obiectivele de dezvoltare durabilă globale (SDG) poate fi consolidată.

În concluzie, triada performanță-reziliență-durabilitate (PRD) nu este (încă) integrată în mod structurat și sistemic în reglementările oficiale ale INTOSAI: performanța domină cadrul actual, dar într-o formă clasică; durabilitatea este în curs de afirmare; reziliența este foarte puțin prezentă, ceea ce indică o zonă-cheie pentru inovație instituțională și metodologică.

Această analiză sugerează existența unor piste de inovare, în sensul extinderii și aprofundării abordărilor legate de durabilitate și reziliență, ca piloni esențiali pentru auditul public extern în fața provocărilor secolului XXI.

Dacă ne raportăm la cadrul legislativ național, respectiv documente de politici publice, reglementări de punere în aplicare a strategiilor naționale adoptate de Guvern în procesul de îndeplinire a ODD, analiza lexicală (vezi **Anexa 2**), combinată cu analiza de conținut relevă o evoluție semnificativă spre integrarea multidimensională a conceptelor de performanță, reziliență și durabilitate (PRD) în discursul strategic și normativ. Termenul de „performanță” continuă să fie central, asociat cu eficiența, competitivitatea și impactul asupra dezvoltării, însă, treptat, acesta migrează dinspre sensul exclusiv tehnico-financiar către o abordare mai cuprinzătoare, în care impactul social și ecologic devine indispensabil. „Reziliența” câștigă teren ca element definitoriu pentru capacitatea de adaptare, managementul riscurilor și continuitatea politicilor publice, fiind tot mai des legată de procesele de transformare urbană și de strategiile climatice. În același timp, „durabilitatea” se impune categoric ca pilon lexical și conceptual, regăsindu-se frecvent în titluri, obiective, acțiuni și indicatori ai documentelor, consolidând discursul orientat pe

sustenabilitate, economie circulară și responsabilitate generațională. Această densitate semantică indică o maturizare progresivă a cadrului normativ și lingvistic, reflectând atât presiunile antropocene, cât și exigențele de aliniere la standardele și indicatorii internaționali de dezvoltare durabilă

O sinteză corelată arată că standardele INTOSAI prioritizează performanța (clasic), urmată de durabilitate și parțial de reziliență, în timp ce reglementările naționale reflectă o integrare mult mai echilibrată a triadei PRD, în special în strategii climatice, urbane și de mediu, în fața provocărilor contemporane.

Analiza a fost aprofundată și la nivel de SAI pe exemplul Curții de Conturi a României, folosind drept bază de studiu rapoarte de audit al performanței din anii 2023-2024 (**Anexa 3**). Analiza lexicală a acestor rapoarte relevă o predominanță clară a conceptului de „performanță”, reflectată atât în frecvența ridicată a termenului, cât și în focalizarea asupra eficienței, eficacității și calității în evaluarea serviciilor publice (ex.: servicii de apă, energie din surse regenerabile, agricultură și investiții în gaze naturale). Lexicul este centrat, în principal, pe indicatori de rezultat, competitivitate, eficiența utilizării resurselor și realizarea obiectivelor strategice. „Reziliența” apare sporadic în rapoarte, fiind asociată cu acțiuni de prevenire a riscului, reacții la inundații sau la schimbări climatice, dar rareori este tratată ca principiu sistemic sau ca pilon separat al auditului. Conceptul de „durabilitate” este legat în special de tematici ce vizează resurse naturale, independența energetică și echitatea accesului la servicii.

Comparativ cu reglementările internaționale și naționale analizate anterior, rapoartele CCR se concentrează pe performanță în accepțiunea tradițională, cu unele deschideri către durabilitate la nivel sectorial și o abordare limitată a rezilienței. Această structură lexicală și de conținut confirmă necesitatea extinderii și aprofundării integrării triadei PRD în auditul public extern și sugerează direcția de evoluție a acestuia: de la performanță clasică la evaluări complexe, proactive și durabile, în linie cu cerințele antropocenului și strategiile globale.

5.2. Perspective ale consolidării auditului public extern prin abordarea integrată a PRD

Cadrul legislativ european în materie de durabilitate, reprezentat de Regulamentul privind Taxonomia UE, Regulamentul SFRD, Directiva CSRD și Directiva

CSDDD, vizează cu precădere sectorul privat și piețele financiare. Obiectivul fundamental al acestor instrumente juridice constă în creșterea transparenței întreprinderilor privind aspectele de durabilitate, prin instituirea unui cadru standardizat și armonizat de raportare, dublat de cerințe de asigurare independentă, menite să consolideze încrederea părților interesate.

Prin inovațiile conceptuale și normative pe care le aduc, aceste reglementări consacră Uniunea Europeană drept un actor global de referință în promovarea durabilității. În pofida controverselor generate de unele modificări recente propuse prin așa-numita Directivă Omnibus, arhitectura legislativă europeană privind durabilitatea rămâne un cadru de referință atât pentru practica economică și financiară internațională, cât și pentru cercetarea științifică.

Deși Instituțiile Supreme de Audit (SAI) nu se află în mod direct sub incidența acestor reglementări, amploarea transformărilor pe care acestea le presupun, alături de accentul tot mai pronunțat pe performanță, reziliență, durabilitate și responsabilitate, creează premisele unei integrări strategic fundamentate a principiilor promovate de acest cadru în activitatea de audit public extern. În acest context, cadrul reglementar european constituie un catalizator al transformării practicilor de audit public extern, contribuind la consolidarea calității guvernantei financiare și a gestiunii fondurilor publice.

Cercetarea noastră a identificat următoarele piste de consolidare a auditului public extern prin integrarea triadei PRD:

- a) *Generalizarea utilizării Taxonomiei UE la evaluarea „ex ante” și „ex post” a politicilor publice legate de factorii de durabilitate*

Referențialul Taxonomie (Regulamentul Taxonomie și regulamentele delegate) constituie o referință mondială în ce privește crearea unui limbaj comun relativ la durabilitate, respectiv la înțelegerea comună a criteriilor ce definesc o activitate durabilă din punct de vedere al mediului (Niculescu, M., Voicu, C., 2024). Valențele sale cognitive și operaționale, rolul motor în realizarea obiectivelor finanțelor verzi îl recomandă drept instrument eficace de evaluare a eficienței implementării politicilor publice legate de mediu și de schimbările climatice. El poate fi utilizat în fundamentarea studiilor de impact al politicilor publice legate de mediu atât *ex-ante* pentru fundamentarea acestora, cât și *ex-post* pentru a evalua consecințele acțiunii publice asupra mediului și a

schimbărilor climatice. Aceasta deoarece metodologia Taxonomiei se bazează pe criteriile tehnice de examinare (CTE) riguroase, care definesc nivelurile de performanță pe care trebuie să le atingă o activitate economică pentru a se califica drept o activitate care aduce o contribuție substanțială la unul dintre obiectivele "climă" sau "mediu".

CTE-urile permit identificarea celor mai relevante contribuții potențiale la obiectivul de mediu în cauză, luând în considerare atât impactul pe termen scurt, cât și pe termen lung al unei anumite activități economice. Criteriile Taxonomiei se bazează, după caz, pe legislația UE în vigoare, pe cele mai bune practici, standarde și metodologii, precum și pe standarde, practici și metodologii consacrate elaborate de organisme publice recunoscute la nivel internațional. Ele țin cont, pe cât este posibil, de indicatorii de durabilitate, de sistemele de

etichetare și certificare ale Uniunii, de clasificările statistice ale Uniunii și de orice legislație relevantă în vigoare. Utilizarea principiilor și criteriilor din Taxonomia UE în elaborarea bugetelor publice și în gestionarea fluxurilor financiare la nivel național constituie o direcție cu un potențial considerabil de inovație pentru Instituțiile Supreme de Audit (SAI).

b) *Integrarea sistemică a unor exigențe legate de reziliență și durabilitate în auditul de performanță*

Manualul de audit al performanței cuprinde o serie de sugestii privind testele legate de mediu. Acestea pot fi îmbogățite considerabil prin includerea unor exigențe legate de reziliență și durabilitate, inspirate din standardele ESRS, așa cum sugerează **Tabelul nr. 1**.

Tabelul nr. 1. Exemple de complementaritate între auditul performanței și dimensiunile rezilienței/durabilității

Teme de audit al performanței *	Sugestii de teme din standardele ESRS
<i>Calitatea obiectivelor și a stabilirii țintelor</i>	Calitatea obiectivelor și a stabilirii țintelor privind adaptarea la schimbările climatice <i>NB/ Regulamentul delegat al CSRD cuprinde norme de stabilire a țintelor și a obiectivelor climatice (angajamente internaționale, probe științifice, etc)</i>
<i>Auditul sistemelor de control al riscurilor organizaționale</i>	Auditul sistemelor de control al riscurilor climatice Auditul sistemelor de control al riscurilor organizaționale legate de corupție, mită și lobby în legătură cu aspectele de mediu
<i>Mediu, schimbările climatice și dezvoltarea durabilă</i>	Auditul unor aspecte novatoare evocate de standardele de mediu: ESRS E1 Schimbările climatice ESRS E2 Poluare ESRS E3 Resursele de apă și cele marine ESRS E4 Biodiversitatea și ecosistemele ESRS E5 Utilizarea resurselor și economia circulară

* Conform Manualului de audit al performanței, CCR, 2023 și CSRD/ESRS

Sursa: autorii

c) *Consolidarea formelor actuale de audit prin introducerea de teme legate de controlul riscurilor climatice*

Așa cum a rezultat din analiza de conținut, Ghidul INTOSAI 5330 *Îndrumări privind auditul managementului dezastrelor* este cel mai orientat spre aspectele de reziliență. El ar putea fi actualizat prin luarea în considerare a clasificării pericolelor climatice, fizice și de

tranziție propuse de Taxonomia europeană, mai adaptată la contextul actual și la stadiul încălzirii globale. În recomandările sale din 2017, *Task Force on Climate-Related Financial Disclosures* (TCFD), înființat sub egida Consiliului pentru stabilitate financiară al G20, a identificat două categorii de riscuri climatice: *riscurile fizice*, și anume riscurile care rezultă din daunele cauzate direct de fenomenele meteorologice și climatice, și *riscurile de tranziție*, și anume riscurile care rezultă din efectele

punerii în aplicare a unui model economic cu emisii reduse de carbon. TCFD face distincție între *riscurile acute* și cele *cronice*. *Riscurile acute* sunt declanșate de evenimente de tipul dezastrelor naturale a căror frecvență și gravitate ar putea crește: furtuni, uragane, inundații etc. *Riscurile cronice* sunt legate de modificări pe termen lung ale tiparelor climatice, cum ar fi creșterea temperaturilor, cu următoarele consecințe: creșterea nivelului mării, căldură cronică, modificarea tiparelor precipitațiilor și creșterea variabilității, dispariția anumitor resurse etc.

Conform TCFD, *riscurile de tranziție* acoperă următoarele patru categorii de riscuri: de reglementare și juridice, tehnologice, de piață și reputație. *Riscurile de reglementare și juridice* sunt legate de o schimbare a politicilor publice privind atenuarea sau adaptarea la schimbările climatice sau de pierderile și daunele rezultate în urma unei astfel de schimbări. Această categorie de riscuri este preocupantă pentru orice tip de organizație, având în vedere dinamica politicilor publice în acest domeniu, precum și schimbările climatice la care asistăm în prezent. *Riscurile tehnologice* sunt generate de inovațiile și descoperirile tehnologice care contribuie la combaterea schimbărilor climatice (noi tehnologii în domeniul energiei regenerabile, stocarea energiei, captarea carbonului etc.). De asemenea, acestea sunt în creștere rapidă, având un impact asupra structurii activelor publice și private prin apariția de active blocate și asupra rezilienței acestora.

Riscurile de reputație sunt generate de schimbările în percepția părților interesate cu privire la contribuția unei organizații la tranziția către o economie cu emisii scăzute de carbon. Această clasificare, care a servit ca bază pentru Taxonomia UE, constituie o direcție de perfecționare a analizei riscului în auditul public extern.

d) *Promovarea transparenței și a bunei guvernări legate de mizele de durabilitate în sectorul public*

Calitatea auditului este condiționată, în bună măsură, de disponibilitatea informațiilor și de calitatea lor. Aceste premise nu sunt întotdeauna asigurate în cazul instituțiilor publice. În sectorul privat, obligația de publicare a declarației de durabilitate pe baza unor standarde aplicabile pentru anumite tipuri de întreprinderi (care depășesc un anumit volum de activitate), conform directivei CSRD și normelor de aplicare, constituie un real progres. Întreprinderile sunt obligate să comunice informațiile necesare pentru înțelegerea impactului activității lor asupra aspectelor de durabilitate și informațiile necesare pentru înțelegerea modului în care

aspectele de durabilitate afectează dezvoltarea, performanța și poziția întreprinderii. Principalele impacturi, riscuri și oportunități sunt identificate și raportate în temeiul principiului dublei materialități, constituind surse credibile pentru auditul de durabilitate, inclusiv a unor aspecte de reziliență. Prin urmare, exigențele de raportare în materie de durabilitate sunt mult mai riguroase în sectorul privat decât în sectorul public, unde o astfel de declarație de tip extra-financiar nu este impusă. Această asimetrie necesită găsirea unor soluții de promovare a transparenței și a bunei guvernări legate de mizele climatice și de reziliență în sectorul public.

e) *Introducerea unei noi forme de audit public extern ca „audit al durabilității”*

Deși aflată într-un stadiu incipient, ideea elaborării unor rapoarte sau declarații de durabilitate de către instituțiile publice se conturează tot mai clar ca o posibilă obligație viitoare, în concordanță cu tendințele europene de extindere a cerințelor de raportare non-financiară în sectorul public. O astfel de perspectivă deschide calea unei noi forme de audit, „auditul durabilității”, similar celui introdus recent în sectorul privat.

5.3. Validarea rezultatelor cercetării

Pentru validarea rezultatelor cercetării, autorii au utilizat două metode:

- metoda focus- grup;
- metoda confruntării rezultatelor cercetării documentare cu exemple de bune practici în domeniul abordării integrate a triadei PRD în auditul public extern.

A. Metoda focus - grup

Obiectivul principal al cercetării calitative a fost explorarea percepțiilor, experiențelor și opiniilor specialiștilor cu privire la integrarea dimensiunilor rezilienței și durabilității în cadrul auditului public extern. De asemenea, cercetarea a vizat validarea propunerilor de integrare a triadei PRD (performanță, reziliență, durabilitate) în practicile actuale de audit public extern.

Focus-grupul a reunit 20 de profesioniști, iar colectarea datelor s-a realizat prin intermediul unor schimburi de idei (care au durat 60 de minute), structurate în jurul a trei întrebări deschise, menite să surprindă complexitatea subiectului analizat:

- În ce măsură formele actuale de audit public extern integrează componentele de reziliență și durabilitate?

- Care este opinia dumneavoastră cu privire la consolidarea practicilor actuale de audit prin includerea explicită a dimensiunilor rezilienței și durabilității?
- Cum apreciați oportunitatea introducerii unei forme distincte de audit al durabilității, inspirată de modelul instituit prin Directiva CSRD pentru sectorul privat?

a) *Concluzii privind percepția actuală asupra auditului public extern*

Participanții au semnalat că, în practică, auditul public extern este încă predominant orientat spre reglementările interne și standardele INTOSAI, fără o integrare clară a cadrului european de reglementare privind durabilitatea. Există o lipsă de familiarizare cu instrumentele și metodologiile europene recente (ex: Regulamentul privind Taxonomia), iar termeni precum „durabilitate” și „dezvoltare durabilă” sunt utilizați interschimbabil, fără claritate conceptuală.

b) *Concluzii privind integrarea exigențelor privind reziliența și durabilitatea în auditul public extern*

Majoritatea participanților au considerat că integrarea rezilienței și durabilității este posibilă în cadrul auditului performanței, fără a fi necesară dezvoltarea unui nou tip distinct de audit al durabilității în sectorul public. Totuși, au fost exprimate rezerve privind capacitatea instituțională actuală de a aborda aceste noi dimensiuni, în special din perspectiva competențelor profesionale și a cadrului metodologic necesar.

c) *Concluzii privind perspectiva unei forme distincte de audit public extern*

Opinie majoritară: necesitatea unui audit distinct al durabilității în sectorul public nu este susținută la acest moment, fiind preferată abordarea integratoare în cadrul auditului performanței. Argumentele invocate includ: redundanța metodologică, lipsa unui cadru de reglementare clar, riscuri de fragmentare instituțională.

În concluzie, perspectivele identificate prin cercetarea documentară, în sens larg, au fost validate doar parțial prin metoda focus-grupului. Propunerea privind introducerea unei noi forme de audit public extern sub forma auditului durabilității nu a întrunit consensul participanților, fiind considerată, în această etapă, prematură sau dificil de aplicat în practică.

B. *Metoda confruntării rezultatelor analizei documentare cu bune practici în domeniu*

Metoda confruntării rezultatelor analizei documentare cu bune practici se regăsește frecvent în literatura de specialitate (Manes-Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. 2020; Veltri, S., De Luca, F., & Silvestri, A., 2022). În vederea acestei confruntări am făcut o documentare amplă pe site-urile SAI-urilor din țările membre ale Uniunii Europene.

Prima constatare, de ordin general, este următoarea: modalitățile prin care SAI-urile din statele membre UE răspund acestor provocări variază semnificativ, în funcție de tradiția administrativă, capacitatea instituțională, mobilizarea organismelor profesionale din contabilitate și audit, nivelul învățământului superior și al cercetării, gradul de deschidere către inovație etc. Analiza documentară a surselor publice disponibile relevă faptul că anumite jurisdicții, precum Austria, Germania, Franța, Italia, dar și Ungaria sau Polonia, se află deja în stadii diferite de operaționalizare a unor componente ale cadrului european privind durabilitatea în auditul public extern. Lucrarea de față nu își propune o cartografiere exhaustivă a acestui proces, însă reține câteva exemple ilustrative de SAI-uri care se afirmă prin demersuri inovatoare, cu valoare demonstrativă în contextul tranziției către o guvernare publică sustenabilă.

Analiza comparativă evidențiază faptul că anumite Instituții Supreme de Audit (SAI), precum Curtea de Conturi a Austriei, desfășoară misiuni tematice focalizate pe evaluarea eficienței utilizării fondurilor publice pentru proiectele cu impact ecologic, precum și pe verificarea conformității acestora cu criteriile prevăzute de Taxonomia Uniunii Europene atât la nivel de execuție bugetară, cât și investițional. Totodată, instituția evaluează procesul de implementare a directivei CSRD, inclusiv gradul de conformitate al întreprinderilor mari și al instituțiilor de interes public cu cerințele actualizate privind raportarea sustenabilității. Începând cu anul 2025, standardele ESRS sunt adoptate ca reper metodologic pentru verificarea calității, completitudinii și acurateței informațiilor nefinanciare incluse în rapoartele de sustenabilitate auditate.

Un demers comparabil este regăsit și în activitatea Curții de Conturi a Italiei, care realizează audituri tematice orientate spre analiza gradului de implementare a inițiativelor de durabilitate, evaluarea politicilor publice de mediu, examinarea alocărilor bugetare și monitorizarea

conformității acestora cu legislația și strategiile naționale corelate cadrului normativ european. Un aspect deosebit de relevant în contextul cercetării este reprezentat de auditarea gradului de aliniere la Taxonomia UE pentru cheltuielile și investițiile verzi ale sectorului public și ale statului. În cadrul procesului de monitorizare a măsurilor asociate *Planului național de redresare și reziliență*, se evaluează conformitatea investițiilor publice cu cerințele Taxonomiei UE, cu obiectivele tranziției ecologice, precum și respectarea criteriilor DNSH („Do No Significant Harm”) stipulate de regulamentele delegate ale Taxonomiei Uniunii Europene.

Integrarea reglementărilor europene privind durabilitatea în auditul public extern cunoaște un avans remarcabil în Germania, unde Curtea de Conturi Federală (Bundesrechnungshof), în calitate de instituție supremă de audit, urmărește integrarea cadrului normativ european în domeniul durabilității atât în practica propriu-zisă de audit extern, cât și în metodologia evaluărilor de politici publice cu impact asupra mediului și sustenabilității. Auditul public extern vizează, pe de o parte, implementarea acestor norme la nivel guvernamental și, pe de altă parte, conformitatea entităților publice cu cerințele de raportare și transparență.

Încă din 2021, instituția supremă de audit germană a publicat un raport către Comisia pentru Buget a Bundestagului („Bericht an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages, 2021”), privind implementarea Taxonomiei UE și impactul acesteia asupra măsurilor de finanțare durabilă din Germania. Curtea de Conturi Federală evaluează corelația dintre rapoartele de durabilitate elaborate în baza ESRS/CSRD și rapoartele bugetare naționale, semnalând riscurile de neconformitate și propunând ajustări procesuale și legislative, acolo unde este cazul. De asemenea, printre inițiativele sale cele mai relevante, instituția emite recomandări detaliate pentru alinierea metodologică și operațională la cerințele europene, consolidând capacitatea structurilor publice de a integra criteriile de durabilitate în gestionarea și raportarea fondurilor publice.

Franța reprezintă un exemplu edificator de stat membru aflat într-un stadiu avansat de integrare a cadrului european de reglementări privind durabilitatea în auditul public extern, constituind un reper metodologic la nivelul Uniunii Europene. Astfel, Curtea de Conturi a Franței utilizează în mod direct Taxonomia UE ca „gramatică comună” pentru clasificarea activităților economice și a finanțelor verzi atât la nivel guvernamental, cât și pentru

fluxurile bugetare publice. Rapoartele oficiale ale Curții de Conturi evidențiază faptul că, deși taxonomia și normele ESRS/CSRD vizează preponderent sectorul privat, metodologia este recomandată și pentru instituțiile publice de o anumită dimensiune. Curtea recomandă ca, începând cu 2025, toate entitățile publice relevante să aplice cotarea cheltuielilor conform criteriilor „budget vert” (bazate pe Taxonomia UE) și să adopte sisteme de raportare compatibile cu cerințele CSRD și ESRS.

În Polonia, Curtea de Conturi integrează reglementările europene, inclusiv Taxonomia UE, CSRD și ESRS, în metodologie, practică și tematica auditului public extern, cu accent pe conformitate, transparență, eficiență și evaluarea impactului durabilității asupra resurselor publice și politicilor guvernamentale. Auditarea conform acestor reglementări este deja parte a programului de activitate al acestei instituții și a rapoartelor publice recente.

Curtea de Conturi a Ungariei își adaptează metodologia de audit public extern la noile cerințe europene. Astfel, rapoartele oficiale, metodologia de audit, tematicile abordate și sintezele publicate după 2024 includ explicit referințe la Taxonomia UE, CSRD și ESRS. Rolul său este centrat pe verificarea conformității, evaluarea transparenței și a dublei materialități și pe formularea de recomandări pentru îmbunătățiri structurale în raportarea de durabilitate la nivel public și privat.

Integrarea reglementărilor europene de durabilitate în auditul public extern la Curtea de Conturi a României se află în faza de pregătire procedurală, demersurile în curs având ca obiectiv revizuirea metodologiilor de audit pentru alinierea cu cerințele reglementărilor europene în materie de durabilitate.

Coroborarea propunerilor dezvoltate în cadrul cercetării cu exemplele de bune practici existente în domeniu contribuie la consolidarea validității metodologice a demersului și confirmă relevanța sa științifică în contextul extinderii funcției auditului public extern către dimensiuni legate de durabilitate și reziliență

6. Limitele și perspectivele cercetării

Autorii sunt conștienți de limitele inerente acestei lucrări, în principal datorate complexității și gradului ridicat de tehnicitate al temei abordate. Amploarea câmpului de cercetare a impus anumite compromisuri privind

profundimea analizei unor dimensiuni, în ciuda importanței lor științifice și practice evidente.

Volumul și diversitatea surselor de documentare din domeniul dezvoltării durabile, precum și din segmente conexe, cum ar fi politicile climatice, cele de mediu și sociale, sunt semnificative. Încadrarea și interpretarea acestor surse prin prisma triadei PRD (performanță-reziliență-durabilitate) s-au dovedit a fi un demers metodologic inedit și provocator. Rezultatele cercetării noastre au fost numai parțial validate. În schimb, această cercetare a adus contribuții conceptuale și substanțiale de interes major pentru teoria și practica națională, oferind totodată un cadru relevant pentru formularea unor noi întrebări de cercetare. Ea deschide direcții relevante pentru cercetări viitoare, inclusiv pentru tinerii cercetători interesați de domeniu:

- Cum poate fi asigurată echitatea normativă și procedurală între sectorul public și cel privat în materie de reziliență și durabilitate?

- În ce măsură standardele INTOSAI, cu recunoaștere internațională, pot integra inovațiile promovate de Uniunea Europeană – lider global în materie de reglementare a durabilității?
- Este oportună și fezabilă publicarea de către stat sau instituțiile publice a unui raport de durabilitate auditabil, echivalent al declarației de durabilitate din sectorul privat?
- Cum poate fi garantată coerența guvernancei naționale în domeniul durabilității?

Răspunsurile la aceste întrebări presupun un efort colectiv de reflecție și acțiune, care implică mobilizarea coordonată a actorilor instituționali și non-instituționali: profesioniști din domeniu, cercetători, factori de decizie, societate civilă și alte părți interesate afectate sau capabile să influențeze tranziția către o guvernare publică durabilă.

Anexe

Anexa 1: Rezultatele analizei lexicale a unor documente INTOSAI

Reglementări de audit pentru SAI-uri	Anul revizuirii	Frecvența conceptului		
		P	R	D
INTOSAI P 12 <i>Valoarea și beneficiile instituțiilor supreme de audit de a face diferența în viața cetățenilor</i>	2019	6	0	0
INTOSAI P 20 <i>Principii de transparență și responsabilitate</i>	2019	5	0	0
ISSAI 3000 <i>Standardul auditului performanței</i>	2019	101	0	0
ISSAI 4000 <i>Standardul auditului de conformitate</i>	2019	1	0	0
GHID 3910 <i>Concepte centrale pentru auditul performanței</i>	2019	125	0	0
GHID 3920 <i>Procesul auditării performanței</i>	2019	134	0	0
GHID 4900 <i>Reglementări relevante aplicabile și criteriile de luat în considerare în examinarea aspectelor de regularitate/corectitudine în auditul de conformitate</i>	2020	0	0	1
GHID 5090 <i>Auditul instituțiilor internaționale</i>	2019	11	0	0
GHID 5100 <i>Auditul sistemelor informatice</i>	2019	18	0	0
GHID 5200 <i>Activități cu o perspectivă asupra mediului</i>	2019	74	0	23
GHID 5201 <i>Auditul de mediu în contextul AF și AC</i>	2019	25	0	26
GHID 5202 <i>Dezvoltarea durabilă: Rolul SAI-urilor</i>	2019	39	0	273
GHID 5203 <i>Cooperarea în auditurile acordurilor internaționale privind mediul</i>	2019	4	0	9
GHID 5250 <i>Îndrumări privind auditul datoriei publice</i>	2020	42	0	41
GHID 5330 <i>Îndrumări privind auditul managementului dezastrelor</i>	2020	12	14	9
GHID 9020 <i>Evaluarea politicilor publice</i>	2016	30	0	0
GHID 9040 <i>Bune practici privind transparența SAI-urilor</i>	2019	22	0	1

Sursa: Prelucrare autori

Anexa 2 : Rezultatele analizei lexicale a unor documente privind politici și reglementări naționale

Reglementări naționale	Anul revizuirii	Frecvența conceptului		
		P	R	D
SNDDR adoptată prin HG nr. 877 din 9 noiembrie 2018	2018	11	15	6
Planul Național de Acțiune pentru implementarea SNDDR	2022	2	3	120
Planul național de acțiune pentru implementarea Strategiei naționale privind adaptarea la schimbările climatice pentru perioada 2023-2030	2023	4	12	20
HG nr. 1010 din 14 august 2024 pentru aprobarea Strategiei naționale privind adaptarea la schimbările climatice pentru perioada 2024-2030, cu perspectiva anului 2050	2024	20	226	161
HG nr. 1215 din 29 noiembrie 2023 privind aprobarea Strategiei pe termen lung a României pentru reducerea emisiilor de gaze cu efect de seră - România Neutră în 2050	2023	0	38	91
HG nr. 1172 din 21 septembrie 2022 pentru aprobarea Strategiei naționale privind economia circulară	2022	27	5	428
OUG nr. 108 din 30 iunie 2022 privind decarbonizarea sectorului energetic	2022	0	5	0
HG nr. 1575 din 28 decembrie 2022 privind aprobarea Strategiei naționale de dezvoltare urbană integrată pentru orașe reziliente, verzi, incluzive și competitive 2022-2035 - Politică urbană a României	2022	18	54	27
HG nr. 1034 din 27 noiembrie 2020 - aprobarea Strategiei naționale de renovare pe termen lung pentru sprijinirea renovării parcului național de clădiri rezidențiale și nerezidențiale, atât publice, cât și private, și transformarea sa treptată într-un parc imobiliar cu un nivel ridicat de eficiență energetică și decarbonat până în 2050	2020	113	5	3
HG nr. 1076 din 4 octombrie pentru aprobarea Planului național integrat în domeniul energiei și schimbărilor climatice 2021-2030	2021	89	34	136
Planului național integrat în domeniul energiei și schimbărilor climatice 2025-2030 – actualizat în octombrie 2024 ¹	2024	14	7	136
NORME METODOLOGICE din 28 august 2024 de punere în aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 75/2024 privind reglementarea etichetării cheltuielilor bugetare și cheltuielilor fiscale pentru bugetarea verde	2024	0	1	11
REGULAMENT din 28 august 2024 privind organizarea, funcționarea și atribuțiile Comitetului interministerial pentru etichetarea cheltuielilor bugetare și cheltuielilor fiscale	2024	0	0	2

Sursa: prelucrarea autorilor

Anexa 3: Rezultatele analizei lexicale a unor rapoarte de audit al performanței

Rapoarte de audit al performanței	Anul	Frecvența conceptului		
		P	R	D
Politici publice în domeniul serviciului public de apă și canalizare. Echitate vs. disparitate privind accesul populației la aceste servicii	2024	20	5	9
Energia din surse regenerabile și contribuția la asigurarea independenței energetice	2023	3	5	1
Evaluarea eficienței și eficacității programelor, acțiunilor și măsurilor întreprinse pentru prevenirea riscului de inundații, răspunsul și refacerea după efectele produse de acestea pe teritoriul României în perioada 2014 - 2021	2023	18	1	0
Performanța privind implementarea strategiilor și politicilor în domeniul investițiilor și producției de gaze naturale	2023	74	0	0

¹ În dezbateri publice pe site-ul www.gov.ro

Rapoarte de audit al performanței	Anul	Frecvența conceptului		
		P	R	D
Prevenirea și combaterea efectelor schimbărilor climatice în agricultura românească	2023	24	6	4
Evaluarea eficienței și eficacității programelor, acțiunilor și măsurilor întreprinse pentru prevenirea riscului de inundații, răspunsul și refacerea după efectele produse de acestea pe teritoriul României în perioada 2014-2021	2023	15	0	0

Sursa: prelucrarea autorilor

Anexa 4: Clasificarea pericolelor legate de climă

	Riscuri legate de temperatură	Riscuri legate de vânt	Riscuri legate de ape	Riscuri legate de masa solidă
Cronice	Schimbarea temperaturii (aer, apă dulce, apă de mare)	Schimbarea regimului vântului	Schimbarea regimului precipitațiilor și a tipurilor de precipitații (ploaie, grindină, zăpadă/gheață)	Eroziunea costieră
	Stresul termic		Precipitații sau variabilitate hidrologică	Degradarea solului
	Variabilitatea temperaturii		Acidificarea oceanelor	Eroziunea solului
	Topirea permafrostului		Intruziunea salină	Solifluxiune
			Creșterea nivelului mării	
Acute	Val de căldură	Ciclone, uragan, taifun	Secetă	Avalanșă
	Val de frig/îngheț	Furtună (inclusiv viscole și furtuni de praf și de nisip)	Precipitații abundente (ploaie, grindină, zăpadă/gheață)	Alunecare de teren
	Incendiu forestier	Tornadă	Inundație (costieră, fluvială, pluvială, subterană)	Subsidență
			Golirea bruscă a lacurilor glaciare	

Sursa: TCFD - Task Force on Climate-related Financial Disclosures

Bibliografie

Articole și cărți

- Arctic Council. (2013). *Glosar de termeni*. În *Arctic Resilience Interim Report 2013*, Stockholm Environment Institute și Stockholm Resilience Centre, Stockholm, Suedia, p. viii.
- Comisia Europeană. (2021). *Finanțarea tranziției către o economie durabilă*, COM (2021) 390 final, p. 1.
- Duchek, S. (2020). Organizational resilience: A capability-based conceptualization. *Business Research*, 13(1), 215–246. <https://doi.org/10.1007/s40685-019-0085-7>
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pitman.
- Grupul Băncii Mondiale. (2021). *Sistemul de evaluare a rezilienței: o metodologie pentru construirea și urmărirea rezilienței la schimbările climatice*. Banca Mondială, p. 7. <http://hdl.handle.net/10986/35039>
- IPCC. (2019). *Raport special privind impactul încălzirii globale cu 1,5 °C peste nivelurile preindustriale și traiectoriile globale asociate emisiilor de gaze cu efect de seră*, p. 88.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360.

8. Lavalette, G., & Niculescu, M. (1999). *Les stratégies de croissance*. Economica, Paris.
9. Lengnick-Hall, C. A., Beck, T. E., & Lengnick-Hall, M. L. (2011). Developing a capacity for organizational resilience through strategic human resource management. *Human Resource Management Review*, 21(3), 243–255.
10. Manes-Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2020). Sustainability, popular and integrated reporting in the public sector: A fad and fashion perspective. *Sustainability*, 12(2), 1–19. <https://doi.org/10.3390/su12020603>
11. Niculescu, M. (2024, octombrie). *Le nouveau cadre européen en matière de développement durable, l'intérêt pour les entreprises de l'espace francophone*. Conferință OIF – Agence Roumaine pour l'Investissement et le Commerce Extérieur.
12. Niculescu, M., & Burlaud, A. (2023). From non-financial disclosure to sustainability reporting: New challenge for financial analysts and auditors. *Audit Financiar*, 21(4), 685–714.
13. Niculescu, M., & Burlaud, A. (2025). *Durabilité et RSE. Analyse et audit de durabilité*. Foucher, Paris.
14. Niculescu, M., & Burlaud, A. (2023). La déclaration de durabilité : recherche d'un nouveau rapport entre les règles de droit et la réalité sociale. *Revue Interdisciplinaire Droit et Organisations*, 6, 13–46. <https://www.revue-rido.com/wp-content/uploads/RIDO-6-Revue-Interdisciplinaire-Droit-et-Organisations-2023-BP.pdf>
15. Niculescu, M., Burlaud, A., & Predescu, L. (2024). Expectation Gap: The story of the auditor's necessary and impossible mission. *Audit Financiar*, 22(4), 695–723. <https://doi.org/10.20869/AUDITF/2024/176/023>
16. Niculescu, M., & Voicu, C. (2024, octombrie). Le passage du soft law au hard law en matière de durabilité. L'impact du nouveau rapport entre les règles de droit et la réalité sociale sur la théorie et la pratique du management. *The 5th International Conference GIKS 2024 – Global Interferences of Knowledge Society*, Universitatea Valahia din Târgoviște.
17. Niculescu, M., Galabov, A. (2021). Epistemologia cercetării în științele organizațiilor, *Ed. Pro Universitaria*
18. Raworth, K. (2017). Doughnut Economics: Seven Ways to Think Like a 21st-Century Economist. *Chelsea Green Publishing*. ISBN: 9781603586740
19. Rockström, J., Steffen, W., Noone, K., Persson, Å., Chapin, F. S., Lambin, E. F., ... & Foley, J. A. (2009). A safe operating space for humanity. *Nature*, 461(7263), 472–475. <https://doi.org/10.1038/461472a>
20. Teece, D. J. (2007). Explicating dynamic capabilities: The nature and microfoundations of (sustainable) enterprise performance. *Strategic Management Journal*, 28(13), 1319–1350.
21. van Maaren, I. (2022). Un model de referință pentru auditarea rezilienței organizaționale. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 96(7/8), 201–211. <https://doi.org/10.5117/mab.96.89573>
22. Veltri, S., De Luca, F., & Silvestri, A. (2022). A decade of integrated reporting studies: State of the art and future research implications. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 36(2), 479–503. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2021-5490>
23. Weick, K. E., & Sutcliffe, K. M. (2007). *Managing the Unexpected: Resilient Performance in an Age of Uncertainty*. Wiley.
24. Weick, K., & Sutcliffe, M. (2015). *Gestionarea neașteptatului: performanță susținută într-o lume complexă*. John Wiley & Sons. <https://doi.org/10.1002/9781119175834>

Legislație

1. Regulamentul (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iunie 2020 privind stabilirea unui cadru pentru investiții durabile și de modificare a Regulamentului (UE) 2019/2088/ (Regulamentul privind taxonomia);
2. Regulamentul delegat (UE) 2021/2139 al Comisiei din 4 iunie 2021 de completare a Regulamentului (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului cu criteriile de revizuire tehnică pentru a stabili în ce condiții se poate considera că o activitate economică contribuie în mod substanțial la atenuarea schimbărilor climatice sau la adaptarea la acestea și dacă activitatea economică respectivă nu aduce prejudicii semnificative niciunui dintre celelalte obiective de mediu (Regulamentul delegat privind clima);
3. Regulamentul (UE) 2019/2088 al Parlamentului și al Consiliului din 27 noiembrie 2019 privind informațiile referitoare la durabilitate în sectorul serviciilor financiare / SFDR (Sustainable Finance Disclosure Regulation);
4. Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014 și a Directivelor 2004/109/CE, 2006/43/CE și 2013/34/UE în ceea ce privește publicarea de către întreprinderi a informațiilor privind durabilitatea / CSRD (Corporate Sustainability Reporting Directive);

5. Directiva (UE) 2024/1760 a Parlamentului European și a Consiliului din 13 iunie 2024 privind diligența necesară în materie de durabilitate a întreprinderilor și de modificare a Directivei (UE) 2019/1937 și a Regulamentului (UE) 2023/2859/CS3D.
6. Regulamentul delegat (UE) 2023/2772 AL COMISIEI din 31 iulie 2023 de completare a Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește standardele de raportare privind durabilitate;
7. Regulamentul (UE) 2019/2089 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 noiembrie 2019 de modificare a Regulamentului (UE) 2016/1011 în ceea ce privește indicatorii de referință ai Uniunii privind tranziția climatică, indicatorii de referință ai Uniunii privind Acordul de la Paris și publicarea informațiilor privind durabilitatea pentru indicatorii de referință;
8. Regulamentul (UE) 2023/2631 al Parlamentului European și al Consiliului din 22 noiembrie 2023 privind obligațiunile verzi europene și publicarea opțională de informații pentru obligațiunile comercializate ca obligațiuni sustenabile din punct de vedere al mediului și pentru obligațiunile sustenabile;
9. Regulamentul (UE) 2021/241 al Parlamentului European și al Consiliului din 12 februarie 2021 de instituire a Mecanismului de redresare și reziliență;
10. Hotărâre nr. 1.074 din 28 august 2024 pentru aprobarea Normelor metodologice de punere în aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 75/2024 privind reglementarea etichetării cheltuielilor bugetare și cheltuielilor fiscale pentru bugetarea verde, precum și a Regulamentului privind organizarea, funcționarea și atribuțiile Comitetului interministerial pentru etichetarea cheltuielilor bugetare și cheltuielilor fiscale;
11. Ordonanță de urgență nr. 75 din 21 iunie 2024 privind reglementarea etichetării cheltuielilor bugetare și cheltuielilor fiscale pentru bugetarea verde