

**UNIVERSITATEA BABEȘ-BOLYAI  
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI  
GESTIUNEA AFACERILOR**

*CATEDRA DE CONTABILITATE ȘI AUDIT*

**TEZĂ DE DOCTORAT  
-REZUMAT-**

**IMPLEMENTAREA SISTEMULUI DE AUDIT  
INTERN LA SOCIETĂȚILE COMERCIALE**

**Conducător științific:  
Prof. univ. dr. Dumitru Mățiș**

**Drd. Mihaela Drăgan**

**Cluj-Napoca, 2011**

## Cuprinsul rezumatului tezei de doctorat:

1	Structura tezei de doctorat	3
2	Motivația și importanța cercetării	6
3	Metodologia cercetării științifice	10
4	Sinteza capitolelor cuprinse în teza de doctorat	14
5	Sinteza concluziilor cercetării științifice	20
6	Limitele cercetării și perspectivele cercetării	26
7	Referințe bibliografice	29

Cuvinte cheie: conceptele de audit și de valoare adăugată, evoluția auditului și organizarea activității caracteristice, evaluarea departamentelor de audit, necesitatea și obiectivele auditului, externalizarea auditului intern, definirea controlului în general, a controlului intern în special, obiectivele controlului, rolul auditului în guvernanța corporativă, conceptul de risc, riscul de fraudă, metode de identificare și evaluare a riscurilor;

# ***1. Structura tezei de doctorat***

---

*LISTA FIGURILOR, GRAFICELOR ȘI TABELELOR*

*INTRODUCERE*

*MOTIVAȚIA ȘI IMPORTANȚA CERCETĂRII*

*STADIUL ACTUAL AL CUNOAȘTERII*

## **CAPITOLUL I**

### **1. ABORDĂRI CONCEPTUALE ALE AUDITULUI INTERN ȘI VALOAREA ADĂUGATĂ.**

- 1.1. Contextul apariției și evoluția auditului intern
- 1.2. Definirea conceptului de audit intern
- 1.3. Tipologia auditului
- 1.4. Obiectivele auditului intern
- 1.5. Evoluția funcției de audit intern în contextul național al României
- 1.6. Principiile auditului intern
- 1.7. Valoarea adăugată a auditului intern
  - 1.7.1 Abordări conceptuale ale valorii adăugate, modalități de evaluare și măsurare a acesteia
  - 1.7.2 Modalități de creștere a valorii adăugate

## **CAPITOLUL II**

### **2. SITUAȚIA AUDITULUI INTERN DIN ROMÂNIA ȘI PERSPECTIVELE ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN ÎN URMĂTORII ANI**

- 2.1. Starea actuală a auditului intern pe plan național și internațional
- 2.2. Practica în auditul intern
- 2.3. Perspective de organizare internă a auditului din sectorul privat
- 2.4. Contribuția externalizării auditului intern la creșterea calității
- 2.5. Direcții de perfecționare a auditului intern la societăților comerciale din România

## **CAPITOLUL III**

### **3. ABORDĂRI CONCEPTUALE PRIVIND CONTROLULUI INTERN, PARALELE ÎNTRE AUDITUL INTERN ȘI ALTE CONCEPTE**

- 3.1. Conceptul de control intern
- 3.2. Modelele de control intern
- 3.3. Activitățile de control intern
- 3.4. Delimitări și interfețe privind controlul intern
- 3.5. Studiu comparativ privind formele de control financiar
  - 3.5.1 Auditul intern și auditul extern

- 3.5.2 Auditul intern și activitatea de consultanță externă
- 3.5.3 Auditul intern și controlul de gestiune
- 3.5.4 Auditul intern și inspecția
- 3.5.5 Auditul intern și asigurarea calității

#### **CAPITOLUL IV**

### **4. RESPONSABILITĂȚI ALE AUDITULUI INTERN ÎN MANAGEMENTUL RISCULUI**

- 4.1. Abordări conceptuale privind riscul
- 4.2. Tipologia riscului
  - 4.2.1 Riscuri generale
  - 4.2.2 Alte riscuri
  - 4.2.3 Riscul de audit – elemente componente
- 4.3. Evaluarea sistemelor de management al riscurilor
  - 4.3.1 Modele de evaluare cantitative și calitative a riscurilor
- 4.4. Managementul riscului
  - 4.4.1 Gestionarea riscului
  - 4.4.2 Rolul auditului intern privind guvernanta corporativă
  - 4.4.3 Analiza riscului în audit
  - 4.4.4 Fazele analizei riscurilor
- 4.5. Abordarea riscului de fraudă de către auditor
  - 4.5.1 Responsabilitatea auditului intern în prevenirea și detectarea fraudei
- 4.6. Studiu empiric privind percepția auditorilor interni asupra riscului de audit
- 4.7. Aprecierea riscului de eșantionare într-o misiune de audit
- 4.8. Studiu privind riscul de eșantionare în auditul intern
  - 4.8.1 Justificarea alegerii tematicii cercetării
  - 4.8.2 Formularea obiectivelor cercetării
  - 4.8.3 Stabilirea metodelor de colectare a datelor
  - 4.8.4 Analiza datelor
  - 4.8.5 Evaluarea rezultatelor testării eșantionului
  - 4.8.6 Interpretarea rezultatelor
  - 4.8.7 Efectuarea testelor de detaliu folosind sondajul statistic

#### **CAPITOLUL V**

### **5. METODOLOGIA DERULĂRII MISIUNILOR DE AUDIT INTERN**

- 5.1. Domeniul de aplicare a misiunii de audit intern
- 5.2. Obiectivele misiunilor de audit intern
- 5.3. Implementarea metodologiei auditului intern, definirea procedurii generale a

- desfășurării auditului intern la o societate comercială
- 5.3.1 Elaborarea cărții auditului intern a societății comerciale
  - 5.3.2 Inițierea auditului
  - 5.3.3 Definierea procedurii generale a desfășurării auditului intern în cadrul societății
- 5.4. Aplicație practică privind evaluarea activității de inventariere din cadrul societății
- 5.4.1 Procedura privind întocmirea ordinului de misiune
  - 5.4.2 Procedura privind întocmirea declarației de independență.
  - 5.4.3 Procedura privind întocmirea notificării de declanșare a misiunii de audit intern
  - 5.4.4 Procedura privind colectarea și prelucrarea informațiilor generale
  - 5.4.5 Analiza riscului
  - 5.4.6 Procedura privind planificarea misiunii de audit
  - 5.4.7 Procedura privind ședința de deschidere
  - 5.4.8 Colectarea dovezilor
  - 5.4.9 Prezentarea constatărilor în auditul intern
  - 5.4.10 Ședința de închidere a intervenției pe teren
  - 5.4.11 Elaborarea raportului de audit intern
  - 5.4.12 Supervizarea misiunii de audit intern
  - 5.4.13 Urmărirea recomandărilor

## **CAPITOLUL VI**

### **6. CERCETARE EMPIRICĂ PRIVIND SISTEMUL DE AUDIT INTERN EXISTENT LA SOCIETĂȚILE COMERCIALE**

- 6.1. Abordarea teoretică.
- 6.2. Argumentarea studiului
- 6.3. Prezentarea și interpretarea datelor obținute
  - 6.3.1 Stabilirea metodologiei cercetării și calendarul cercetării.
  - 6.3.2 Stabilirea eșantionului
  - 6.3.3 Realizarea și testarea chestionarului
  - 6.3.4 Colectarea datelor
- 6.4. Analiza datelor
- 6.5. Finalitatea studiului

*CONCLUZII GENERALE, LIMITELE ȘI PERSPECTIVELE CERCETĂRII*

*REFERINȚE BIBLIOGRAFICE*

*ANEXE*

## ***2. Motivația și importanța cercetării***

---

Motivația alegerii acestei teme de cercetare este dublu justificată pe de o parte de faptul că funcția de audit intern cunoaște o apreciere și recunoaștere din ce în ce mai mare, ceea ce determină necesitatea creșterii numărului de specialiști în audit intern, pe de altă parte mediu complex, aflat într-un continuu trend ascendent, cu care se confruntă managerii în conducerea entităților, motiv pentru care, gestionarea tuturor aspectelor ce derivă din viața practică capătă un caracter previzionar, determină creșterea caracterului indispensabil al unui serviciu de audit intern, care treptat trebuie să existe în cadrul fiecărei entități. Un argument în acest sens este dezvoltarea pe care a început să o cunoască funcția de audit intern în cadrul entităților mari, mijlocii.

Se confirmă din ce în ce mai mult situarea serviciilor de audit intern la nivelul cel mai înalt din entitate, deoarece pe de o parte ele sunt direct subordonate managerului general, iar pe de altă parte se constată o creștere a creditului acordat recomandărilor sale, apreciindu-se că auditul intern înseamnă mai mult decât un simplu control de conformitate raportat la un sistem referențial stabilit, mai exact el poate fi privit și din perspectiva unui audit de eficacitate ceea ce aduce un plus de valoare muncii de audit intern.

Datorită complexității auditului intern îl considerăm un domeniu important de cercetare, tematica „Implementarea sistemului de audit intern la societățile comerciale”, este de actualitate, evoluția pe care o are necesită o muncă de cercetare și documentare, de culegere a informațiilor și cunoștințelor pentru dezvoltarea ei.

Definițiile auditului intern variază de la cele care pun accentul pe rolul auditului intern în evaluarea controalelor interne(Pickett S.H.K.&Vinten G.,1997), către acele definiții care cuprind cele mai multe dintre funcțiile și rolul auditului intern (Sawyer, L.B.,2003), treptat către sfârșitul secolului 20, auditorii interni asigură consilieri și recomandări pentru managementul general, ajungând să ia parte la procesele de management ale riscului, furnizând recomandări pentru îmbunătățirea acestuia.(Staciokas R.&Rupsys R.,2005) Apelând la revizuirea literaturii internaționale dedicate auditului intern, identificăm lucrările unor specialiști ca și Stacey N.A.H.(1954), Littleton A.(1981) și Brown R.(1968)

care și-au dedicat atenția auditului. O contribuție deosebit de importantă în cercetarea dedicată auditului a avut-o specialistul Matthews D. (2006) cu lucrarea sa, „A history of auditing; the changing audit process in Britain from the nineteenth century to the present day.” În realizarea acestei lucrări de cercetare dedicate istoriei auditului, în general, și istoriei auditului în Marea Britanie, în special, autorul apelează la tehnica interviului prin realizarea unor interviuri cu experții contabili pensionați, precum și cu cei activi dar cu o bogată experiență profesională, cât și la tehnica chestionarului urmărindu-se principalele elemente care au marcat realmente procesul de evoluție al auditului. O altă sursă pentru realizarea unui proiect atât de mare a fost studierea raportărilor oferite de companii, prin selectarea unui eșantion reprezentativ din totalul companiilor cotate la bursă. Concluziile acestui studiu sunt diversitatea practicilor de audit intern în Marea Britanie, această diversitate fiind determinată de varietatea mare a tipurilor de clienți cărora li se adresau auditorii, influența tot mai mare a computerelor asupra muncii în audit precum și creșterea mărimii companiilor.

În prezent, domeniul auditului intern cunoaște o dezvoltare pregnantă, iar interesele pentru criteriul eficienței acestei activități vizează în principal aspectele calitative ale vieții economico-financiare specifică entităților juridice și/sau instituțiilor publice. Falimentele unor mari corporații (2001- Enron, 2003 - Parmalat) și multiplele scandaluri financiare (ca de exemplu, WorldCom, Adelphia, Qwent Communications, Global Crossing) au afectat puternic viața corporatistă. Ca repercusiune imediată la aceste aspecte negative ale economiilor naționale din diferite țări, investitorii au început să-și manifeste neîncrederea în succesul companiilor și a propriilor investiții. În vederea protejării investitorilor și stabilirii unui sistem riguros de control intern s-a acordat și se atribuie un rol și o necesitate deosebite auditului în general, auditului intern în special.

Dinamica schimbărilor care și-au pus amprenta asupra entităților a determinat de asemenea o schimbare a rolului auditului intern de la o funcție de apreciere, monitorizare și evaluare, către o funcție care furnizează asigurare, consultanță și asistență pentru management. (Davies, M., 2001) Practicienii auditului intern sunt consultați de managerii entităților, în vederea formulării celor mai pertinente decizii (Sawyer L.B., 1991).

Orice activitate de cercetare, fie că este orientată spre stabilirea unor noi teorii, fie că are drept scop verificarea punerii în practică a unor aspecte teoretice deja existente, poate fi

clasificată în două categorii: cercetarea inductivă, de la practică la teorie și cercetare deductivă, de la teorie la practică. Așa cum din punct de vedere teoretic cele două metode de cercetare amintite coexistă și din punct de vedere practic asistăm la o inter-relaționare a lor, exclusivitatea uneia sau a alteia în momentul punerii efective în aplicare fiind greu de stabilit datorită interdependențelor ce există în general între teoretic și empiric. Nu există teorii care să nu aibă la bază un minim de date practice, după cum nu există studii empirice care să nu pornească de la un minim de informații teoretice.

În aceste condiții, pe fondul unei activități economice aflate într-o continuă modificare nu este lipsită de interes luarea în considerare alături de cercetarea deductivă, și a celei inductive, pentru a putea face față schimbărilor intervenite

### **Obiectivele tezei**

Obiectivele temei de cercetare expuse în lucrarea de față sunt orientate spre:

- evidențierea contextului în care a apărut și s-a dezvoltat auditul intern, dimensionarea stadiului actual al cunoașterii printr-o abordare de la trecut la prezent, de la internațional la național.
- prezentarea principiilor și regulilor care guvernează organizarea sistemului contabil al unei entități, cu accent asupra auditului intern.
- evoluția funcției de audit intern în contextul național al României, pentru a evidenția trăsăturile specifice auditului intern al societăților comerciale, pentru a obține o imagine de ansamblu în ceea ce privește auditul intern.
- conturarea abordărilor conceptuale referitoare la valoarea adăugată a auditului intern, sublinierea rolului suprem al auditului intern și anume de a adăuga valoare entității, motiv pentru care ne-am propus să surprindem principalele metode de măsurare a performanțelor realizate pentru a putea demonstra că își face bine datoria, respectiv adaugă valoare entității.
- reliefaarea stării actuale a auditului intern la nivel național și internațional, prezentarea practicii în domeniul auditului intern, explicarea contribuției externalizării auditului la creșterea calității activităților depuse, conturarea direcțiilor de perfecționare a auditului intern la societățile comerciale din România.
- abordarea obiectului auditului intern-controlul intern, îndreptându-ne eforturile de cercetare către acele modele de control care se potrivesc societăților comerciale.

- sublinierea rolului auditului intern prin prisma îmbunătățirii gestionării patrimoniului entității, evaluarea fiabilității controlului intern și a funcțiilor entității în raport cu acesta și de a transmite informații corecte privind aceste aspecte, aprecierea riscurilor de management și/sau de nerealizare a obiectivelor entității.
- analiza auditului intern în raport cu celelalte forme de control financiar, utilizând ca metodologie de cercetare, metoda calitativă bazându-ne pe analiza acestor concepte prin evidența comparativă a asemănarilor și deosebirilor precum și a relațiilor de complementaritate pentru a evidenția specificul activității de audit intern, acordând o atenție specifică entităților din sectorul privat.
- identificarea principalelor procese din cadrul entității care sunt abordate de auditul intern pentru îmbunătățirea eficienței managementului riscului, controlului și guvernării.
- aprecierea riscului de eșantionare într-o misiune de audit, redarea studiului privind riscul de eșantionare în auditul intern.
- stabilirea responsabilității auditorilor interni în abordarea fraudei și în activitatea de consiliere sau consultanță.
- abordarea procesului de implementare a sistemului de audit intern la o societate comercială în mod practic, definirea procedurii generale a desfășurării auditului intern la o societate comercială;
- prezentarea aplicației practice privind metodologia realizării auditului intern la o societate comercială privind evaluarea activității de inventariere din cadrul societății;
- realizarea unei cercetări empirice privind motivațiile pentru implementarea unui sistem de audit intern , precum și măsurarea gradului de satisfacție privind sistemul de audit intern existent la societățile comerciale, pentru a putea desprinde principalele particularități care caracterizează auditul intern al societăților comerciale românești.

Obiectivele menționate mai sus reflectă faptul că, prezenta lucrare este o cercetare interdisciplinară axată pe un element fundamental de maximă actualitate, conținutul lucrării se va baza pe abordarea deductivă și cea de cercetare inductivă, pentru a cerceta dacă ele sunt verificate din punct de vedere practic.

### ***3. Metodologia cercetării științifice***

---

Pentru a atinge obiectivele formulate cu privire la tematica abordată, studiul s-a bazat pe anumite metode ale cercetării științifice. Scopul fundamental al metodologiei este acela de a ne ajuta să înțelegem, în termeni cât mai largi posibili, nu atât produsele științei, cât procesul de cunoaștere însuși. Pentru a-și putea îndeplini funcția sa, metodologia cercetării științifice cuprinde, deopotrivă, definirea adecvată a domeniului studiat, o serie de principii și reguli de desfășurare a investigațiilor, stabilirea instrumentului de lucru pentru culegerea și interpretarea datelor, precum și strategii de construcție sau reconstrucție teoretică.

În marea parte a lucrării am apelat la metoda comparației, pentru a evidenția trăsăturile specifice auditului intern la societățile comerciale care se disting față de cele ale auditului intern al entităților publice. Metodologia cercetării științifice utilizată în cadrul acestei lucrări îmbină cercetarea calitativă (capitolele 1-4) cu cea cantitativă (capitolul 5-6), precizând că eficiența rezultatelor obținute în urma cercetării ar fi mai mare dacă s-ar realiza o îmbinare optimă între cercetarea calitativă cu cea cantitativă, în vederea atingerii obiectivelor propuse. O altă metodă de cercetare utilizată este cea a analizei documentelor (capitolele 1,2,3) prin parcurgerea bibliografiei, efectuarea studiilor comparative, analiza rapoartelor emise de diferite organisme profesionale, interpretările specialiștilor din literatura de specialitate, precum și materiale care au fost publicate într-o serie de baze de date internaționale, pentru a putea urmări analiza evoluției temei abordate dinspre trecut spre viitor, dinspre internațional spre național.

Primul capitol realizează o sinteză a stadiului actual al cunoașterii, identificând cadrul conceptual și normativ în care se desfășoară, la nivel național și internațional, demersurile moderne de audit. Ca urmare, discursul științific reflectă o cercetare fundamentală a teoriei și normalizării auditului, prin intermediul unei tehnici de cercetare de tip normativ. Aceasta presupune o analiză istorică a conceptului de audit intern precum și o identificare a organismelor și normelor care au influențat semnificativ activitatea de audit de-a lungul timpului. Ca tehnică principală de cercetare este utilizat procedeul de revizuire a literaturii, care axează munca de cercetare pe documentarea în cadrul literaturii relevante și

identificarea precisă a stadiului actual al cunoașterii, a necesităților existente, precum și a tendințelor de cercetare viitoare. Revizuirea literaturii de specialitate a permis structurarea unor puncte de vedere clare cu privire la conceptul de audit intern.

Prezentarea clară a proceselor creatoare de valoare într-o entitate și furnizarea informațiilor atât de necesare proceselor decizionale constituie cele două aspecte utile ce reliefează rolul contabilității în general, al acelei manageriale în special. Aceasta aduce o contribuție importantă la gestiunea dinamică a entităților, încercând să răspundă la întrebări fundamentale ce țin de viața economică și practică .(capitolul 2)

Pentru a putea surprinde interacțiunile dintre diferitele elemente supuse cercetării și obținerea de informații cu privire la tema abordată am recurs la utilizarea studiilor de caz (capitolele 1,2,3,4,).

În cel de-al treilea și al patrulea capitol aria de cuprindere a cercetării este extinsă, de la delimitarea și descrierea conceptului de audit, a tipologiei auditului, la căutarea unor explicații pentru diversele mutații conceptuale și elemente de evoluție: evaluarea sistemului de control intern, estimarea și gestiunea riscului, eșantionarea, redarea studiului privind riscul de eșantionare în auditul intern. S-a încercat conducerea eforului de cercetare peste limitele documentării în literatura de specialitate și analizei standardelor internaționale de audit intern către modul concret în care conceptul de risc este interpretat, înțeles și implementat în practica de audit.

Orice analiza a riscului trebuie să înceapă cu identificarea acestuia. Acest lucru este necesar pentru a asigura o cunoaștere a lui, a zonei în care acesta se manifestă. După ce este cunoscut riscul se poate merge mai departe și anume acesta se poate documenta pentru a se putea cunoaște implicațiile producerii acestuia. Descrierea riscului presupune detalierea acestuia în scris, pentru a putea fi înaintat spre evaluare și estimare tuturor persoanelor însărcinate cu analiza riscurilor.

Cercetarea empirică realizată și prezentată în această lucrare și-a propus să examineze procedeele de eșantionare și aprecierea riscului de audit din perspectiva riscului de eșantionare, a testării controlului intern și a celor de testare selectivă în procesul obținerii

dovezilor de audit. S-au dezvoltat aspectele tehnice ale testării controlului intern și ale celor de testare selectivă pentru care au fost propuse unele soluții de perfecționare a acestora. Au fost investigați factorii care determină riscul controlului intern și cel inerent pentru câteva domenii, de asemenea, s-au examinat etapele testării controlului intern și au fost propuse tehnici de apreciere a mediului de control intern, de evaluare și de testare a riscului. Deoarece nu poate fi aplicată o formulă unică de calcul a volumului eșantionului, în lucrare a fost examinată influența factorilor de bază care îl influențează. Astfel, s-a constatat că volumul lucrărilor de testare a controlului intern se va micșora în favoarea celor ce țin de esență, în condiții de risc avansat al controlului intern și al celui inerent. De aceea, pentru colectivitățile cu asemenea riscuri se recomandă majorarea volumului eșantionului, astfel încât rezultatele să nu se bazeze pe credibilitatea procedurilor de control intern.

Examinând formulele de selectare existente, s-a constatat că la aplicarea lor se neglijează riscul legat de eșantion, ceea ce contribuie la evitarea selectării elementelor cu eventuale denaturări semnificative. În lucrare sunt examinate situații referitoare la modalitatea determinării volumului eșantionului și a tehnicii de selectare a elementelor colectivității generale pentru elaborarea eșantionului. De asemenea, în lucrare sunt abordate și unele aspecte problematice ale examinării și evaluării rezultatelor obținute la testarea elementelor eșantionului.

Unul din dezideratele acestei lucrări este de a prezenta și analiza detaliat metodologia desfășurării auditului intern, (capitolul 5) pentru realizarea acestui obiectiv am pus accent deosebit pe modul de implementare a sistemului de audit intern la o societate comercială, partea empirică a cercetării prezintă etapele implementării, apoi a urmat partea care prezintă metodele și instrumentele utilizate în derularea unei misiuni de audit intern cu o aplicație practică privind evaluarea unei activități de inventariere la o entitate, aplicația practică se desfășoară la entitatea la care a fost implementat sistemul de audit intern.

O altă direcție de cercetare spre care ne-am orientat este cercetarea empirică pe bază de chestionar. Cercetarea are ca obiectiv principal demonstrarea necesității unei cuantificării a interesului privind implementarea unui sistem de audit intern, prin considerarea opiniilor exprimate la nivel județean de societățile comerciale intervievate, precum și măsurarea

gradului de satisfacție a societăților comerciale care au deja implementat sistemul de audit intern.

Pentru culegerea datelor, principala metodă folosită a fost metoda observării, ce este apreciată ca fiind metoda cea mai des utilizată în activitatea de cercetare, precum și metoda de colectare care utilizează chestionarul. Prin observația științifică se înțelege urmărirea atentă și sistematică a unor fapte anume cu scopul sesizării aspectelor esențiale sau a celor diferențiale.

O sursă foarte importantă de informații și idei tratate și analizate în lucrare a reprezentat-o Institutul Auditorilor Interni. Acest institut oferă pentru cei interesați cursuri de pregătire, dar și materiale de informare și atestate profesionale. O parte din aceste materiale au fost avute în vedere la redactarea lucrării, în cercetarea întreprinsă și în tratarea problematicii auditului intern. Un accent deosebit este pus pe prevederile codului de etică al profesioniștilor din domeniul auditului intern, întrucât în munca de audit și control alături de profesionalism și experiență, etica joacă un rol esențial.

Suportul cercetării noastre a inclus următoarele:

- studiul referințelor bibliografice;
- actele normative specifice;
- articole și cărți de specialitate;
- analize și studii în domeniul de referință, rapoarte de profil realizate de organismele profesionale cu o activitate recunoscută pe plan internațional(PWC,IIA,AICPA,ICAEW,PROTIVI) ;
- rapoartele și comunicatele de presă ale organismelor din domeniu ;
- realizarea de scheme și grafice sintetice pentru a evidenția cât mai bine rezultatele cercetării ;
- aplicația practică capitolul 5 ;
- ca și tehnică de cercetare am utilizat chestionarul , sondajul care se bazează pe utilizarea eșantionului, după care a fost transmis prin intermediul poștei electronice, apoi s-au prelucrat și analizat datele obținând informațiile necesare pentru a răspunde obiectivelor stabilite pentru această cercetare.

## ***4. Sinteza capitolelor cuprinse în teza de doctorat***

---

*Capitolul I „Abordări conceptuale ale auditului intern și valoarea adăugată ”:* În primul capitol am apelat la o cercetare generală a tipologiei auditului mergând de la general la particular, a obiectivelor auditului intern, pricipiilor auditului intern, evoluției funcției de audit intern în contextul național al României, pentru a evidenția trăsăturile specifice auditului intern al societăților comerciale, am efectuat o analiză comparativă cu auditul intern al entităților publice. Din analiza comparativă a celor două sectoare privat, public putem desprinde câteva trăsături specifice auditului intern al societăților comerciale privind modul de organizare a activității auditului intern. Auditul intern este o funcție a managementului, iar această funcție trebuie să fie realizată de către specialiști. În cazul în care constată disfuncționalități, aceștia pot face recomandări de îmbunătățire. (Gray Iain, Manson Stuart, 2008). După unii specialiști (Renard J., 2002), auditul intern însă cunoaște o dezvoltare mai accentuată începând cu anii '80 când „originalitatea și particularitățile funcției de audit intern încep cu adevărat să se contureze”.

Rolul suprem al auditului intern este de a adăuga valoare entității, motiv pentru care ne-am propus să surprindem principalele metode de măsurare a performanțelor realizate pentru a putea demonstra că își face bine datoria, respectiv adaugă valoare entității. Valoarea pe care funcția auditului intern o adaugă entității presupune modalități concrete, criterii de măsurare a acesteia. Existența indicatorilor de performanță permite examinarea muncii auditorilor interni și reprezintă un factor important pentru succesul entității. O definiție privind valoarea adăugată general acceptată nu există, există diferențe semnificative privind valoarea adăugată de la o entitate la alta. (Roth.J.,2002) spune că o parte din auditorii interni practicieni consideră că putem vorbi despre valoare adăugată, doar atunci când auditul intern ajută managementul să-și îmbunătățească afacerile spre deosebire de cazul auditului de conformitate, care doar verifică conformitatea cu anumite politici și proceduri, în același timp pentru alți specialiști este valabil exact cazul opus. Calitatea activității de audit este influențată de următoarele variabile: sectorul de activitate unde este practicat auditul intern, entitatea în cadrul căreia este situat auditul și activitatea de audit. (Macre Elizabeth, 2010).

*Capitolul II „Situția auditului intern din România și perspectivele activității de audit intern în următorii ani”:* Necesitatea auditului în viața economico-socială a României era simțită, doar că

modul de implementare a auditului a fost realizat în pripă, astfel adoptându-se mai întâi termenul de audit și mai apoi procesul în sine. Inițial auditul s-a născut din practica întreprinderilor multinaționale, apoi a fost transferat și celor naționale, după care a fost asimilat de administrație. (Jaques Renard,2002) În România auditul intern este impus instituțiilor publice și structurilor asimilate acestora și recomandat entităților din sectorul privat. (M.Ghiță,2004). Principalul obiectiv al auditului este reprezentat de calitate, deci auditul calității tuturor sectoarelor entității, nu doar a compartimentului financiar-contabil. Acest fapt este necesar, deoarece societățile aflate în sectorul privat, spre deosebire de sectorul public, acționează pe o piață unde guvernează libera concurență și nu monopolul de stat. Istoria auditului intern în cadrul unei entități este un alt factor care generează diferențieri între practicile de audit, la nivel național traiectoria auditului intern a fost inversă celei de pe plan internațional, la început auditul intern era orientat spre control, spre consilierea managementului, astăzi se concentrează spre contribuția auditului intern la creșterea valorii adăugate și spre responsabilitatea auditului intern în managementul riscului. Scopul nostru în acest capitol a fost de a reuși să oferim o imagine de ansamblu în ceea ce privește auditul intern printr-o abordare de la trecut la prezent de la internațional la național. Cercetarea noastră a avut ca punct de pornire lucrări de referință din literatura de specialitate, o contribuție importantă la surprinderea evoluției auditului intern pe plan internațional a avut-o Sawyer L.B., premiat în 1973 de către Institutul Auditorilor Interni, cu distincția „Bradford Cadmus Memorial Award.”acordată celor care au o contribuție remarcabilă în domeniul auditului intern, recunoscut ca și părintele auditului intern prin lucrarea sa „Internal auditing: practice and professionalism”(Auditul intern: practică și profesionalism-Sawyer L.B., 1991).

Pentru a surprinde principalele elemente care caracterizează auditul intern, am pornit de la internațional spre național, am realizat un studiu prin metoda comparației a modului de organizare a auditului intern în lume, alegând câteva țări cu activitate remarcabilă în practica auditului intern și în care profesia de auditor intern are o experiență considerabilă. Am realizat un studiu referitor la practicile internaționale de audit, în realizarea studiului am apelat la informațiile referitoare la practicile de audit intern utilizate de companii multinaționale cu o practică bine dezvoltată în auditul intern, care ar putea constitui un model de dezvoltare a practicilor de audit intern în cadrul unei entități.

Parcurgând literatura de specialitate pe problematica externalizării auditului intern, am construit o proiecție cu principalele avantaje și dezavantaje a externalizării auditului

intern, în ultima vreme se conturează tendințe de externalizare parțială (co-sourcing) și chiar totală (outsourcing), noi recomandăm utilizarea consultanților externi pentru nevoi punctuale, în care experiența personalului intern nu este relevantă (co-sourcing), transferul de cunoștințe către echipa de auditori interni este unul din motivele principale ale acestei abordări. Colbert J.L.(1995), Davidson A.R. (1976), Davies M. (2001), Hindson A. (2006), Johnson J.L. (2006), Leech T.J. (2000), Lemon M.W. (2003), Lindow P.E. (2002), Meneses – Gaya C (2010), Ming C. (2011), Neumann F.L. (1992), O'Donnell E. (2000), Pereș I. și Bunget O. (2000), Pott Ch. (2011), Seigel P.H. (1995), Vinten G. (1990) sunt doar anumiți specialiști care au reliefat prin argumente pro și contra necesitatea externalizării auditului intern.

*Capitolul III „ Abordări conceptuale privind controlul intern, paralele între auditul intern și alte concepte”* Urmărind raționamentul logic al cercetării, am considerat ca fiind deosebit de important abordarea obiectului auditului intern-controlul intern, în urma cercetării abordărilor conceptuale ale controlului intern, a modelelor de control intern prin acordarea atenției unor aspecte legate de consultanță și monitorizare, am ajuns la concluzia, controlul intern constituie obiectivul principal al auditului intern, activitatea practică de audit trebuie să aibă în vedere determinarea fiabilității tuturor informațiilor financiare și operaționale, evaluarea controalelor ce au drept scop protejarea activelor firmei, evaluarea dispozitivelor ce privesc conformitatea rezultatelor operațiunilor cu scopurile și obiectivele stabilite, pentru a venii în ajutorul managementului pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite ale entității. În capitolul trei, am analizat auditul intern în raport cu celelalte concepte, utilizând ca metodologie de cercetare, metoda calitativă bazându-ne pe analiza acestor concepte prin evidența comparativă a asemănărilor și deosebirilor precum și a relațiilor de complementaritate pentru a evidenția specificul activității de audit intern.

*Capitolul IV „Responsabilități ale auditului intern în managementul riscului”* În capitolul patru, activitatea de cercetare a fost centrată pe definirea conceptului de risc, s-a încercat conducerea eforului de cercetare peste limitele documentării în literatura de specialitate și analizei standardelor internaționale de audit intern către modul concret în care conceptul de risc este interpretat, înțeles și implementat în practica de audit.

Ca definiție cuvântul risc are semnificația incertitudinii ca un eveniment care afectează realizarea obiectivelor entității să se producă, el poate fi măsurat prin doi parametri, probabilitatea

producerii și impactul produs. Institutul Auditorilor Interni (IAI) definește riscul, ca fiind „incertitudinea ca un eveniment capabil să afecteze realizarea obiectivelor, să se producă.” Riscul este „ amenințarea ca un eveniment sau o acțiune să afecteze negativ capacitatea unei organizații de a-și atinge obiectivele stabilite.”(Emilia Vasile,2005) Într-o lucrare de specialitate din literatura franceză se menționează că „riscul este un ansamblu de împrejurări care ar putea avea consecințe negative asupra unei entități și ale căror control intern și audit au ca misiune tocmai asigurarea unui bun control asupra acestora, pe cât posibil.”(D.McNamee, G.Selim,2000) Orice analiza a riscului trebuie să înceapă cu identificarea acestuia. Acest lucru este necesar pentru a asigura o cunoaștere a lui, a zonei în care acesta se manifestă.

Auditul intern devenind din ce în ce mai important în activitatea de detectare a fraudelor am considerat ca fiind interesant să realizăm în acest capitol și o evaluare a contribuției auditului intern la detectarea și prevenirea fraudelor. Chris E.Hogan, Zabihollah Rezaee, Richard A. Riley (2008), numesc factorii de apariție a riscului, „stegulețe roșii ”și sunt de părere că una dintre provocările majore în identificarea fraudei este de a observa frecvența acestor „ stegulețe roșii” și măsura în care acestea afectează, pentru că simpla lor prezență nu indică neapărat existența fraudei, cel puțin în primele faze ale fraudei. Fullerton R. (2004), Hogan Chris E. (2008), Lambert J.C. (1989), Wells J. (1992), Willekens M. (2005) au formulat caracteristicile proprii ce conturează riscul de fraudă.

Cercetând responsabilitatea auditului intern în abordarea proceselor de management al riscurilor am considerat util să surprindem prin realizarea unui studiu privind riscul de eșantionare importanța acestuia. Argumentele care au stat la baza alegerii acestei tematici de cercetare este justificată de aprecierea factorilor de risc în auditul intern, riscul de eșantionare fiind unul din riscurile de audit.

Structura acestei cercetări empirice a fost realizată astfel :

- Stabilirea planului cercetării;
- Determinarea metodelor de stabilire a eșantioanelor și de evaluare a rezultatelor eșantionării.

Rezultă că în activitatea de audit este necesar, în majoritatea cazurilor să se utilizeze eșantionarea care, reprezintă aplicarea unor proceduri de audit asupra unei părți din totalul populației supusă auditării, pentru obținerea probelor de audit sigure, care să caracterizeze

întreaga populație. Oportunitatea subiectului tratat este dat tocmai de această necesitate care stă în fața fiecărui auditor de a stăpâni cât mai bine metodele și procedeele de selecție și de stabilire a dimensiunii eșantioanelor pe care urmează să le examineze sub diferite aspecte. În practică, aproape că nu există misiune de audit în care să nu se aplice eșantionarea.

*Capitolul V „Metodologia derulării misiunilor de audit intern”* Intenția noastră în cadrul acestui capitol a fost aceea de a surprinde principalele proceduri și tehnici la care auditorul apelează în demersul său plecând de la premisa că procedurile și tehnicile pe care le utilizează sunt aceleași, diferențele fiind determinate de terminologia utilizată. O dată stabilite reperetele teoretice ale auditului intern al societăților comerciale, următoarea direcție de cercetare a constat în abordarea procesului de implementare a sistemului de audit intern la o societate comercială în mod practic. Strategia de implementare a constat în elaborarea cărții auditului entității, elaborarea procedurii generale de desfășurare a auditului intern, elaborarea procedurilor de lucru, precum și asistența acordată pentru realizarea primei activități de audit intern din cadrul entității și anume auditul intern privind activitatea de inventariere și valorificarea rezultatului acesteia. Apoi a urmat partea care prezintă metodele și instrumentele utilizate în derularea unei misiuni de audit intern cu o aplicație practică privind evaluarea unei activități de inventariere și valorificarea rezultatelor, aplicația practică se desfășoară la entitatea la care a fost implementat sistemul de audit intern. Pentru a ne atinge obiectivele propuse vom identifica, cu ajutorul responsabililor structurii auditate, legile și regulamentele aplicabile activității auditate, obținem organigrama, regulamentele de funcționare, fișe ale posturilor, proceduri scrise ale departamentului auditat, identificăm personalul responsabil, identificăm circuitul documentelor, adunăm date statistice privind performanțele activității auditate pentru a-i sprijini în analiza riscului, misiunea de audit intern se finalizează prin întocmirea raportului de audit intern și urmărirea modului de ducere la îndeplinire a recomandărilor.

*Capitolul VI „Cercetare empirică privind sistemul de audit intern existent la societățile comerciale”*: În acest capitol am realizat o cercetare empirică pe bază de chestionar în care am analizat:

1. Care sunt motivațiile pentru care firmele românești ar implementa un sistem de audit intern?
2. Care este gradul de satisfacție al firmelor românești privind sistemul de audit intern existent?

considerăm ca fiind o provocare găsirea unor răspunsuri la aceste întrebări datorită noutății problemei cercetate.

La stabilirea eșantionului un aspect important l-a constituit specificul temei de cercetare, motiv pentru care grupul țintă caruia ne-am adresat este compus din totalitatea societăților comerciale înregistrate la nivelul județului Cluj, de unde am extras în mod aleator eșantionul, i-am aplicat chestionarul cu ajutorul căruia am adunat datele de care aveam nevoie. Respondenții la acest chestionar sunt angajații societăților comerciale care în general lucrează în unul din: departamentele de audit, financiar-contabil, managementul calității sau chiar administratori acolo unde numărul angajaților este foarte redus. Precizăm că la stabilirea eșantionului s-a avut în vedere ca societățile selecționate să aibă o distribuție geografică reprezentativă la nivelul județului Cluj, acoperind principalele domenii de activitate. Mărimea eșantionului ales este de 310 societăți comerciale. Chestionarul conține un set de 11 întrebări construite astfel încât să putem obține o radiografie de moment cu informații relevante despre activitatea de audit intern. Pentru a ne asigura că întrebările adresate sunt clare și corect înțelese chestionarul a fost testat pe un eșantion de 9 persoane, iar în urma corectării observațiilor făcute s-a trecut la aplicarea acestuia întregului eșantion. În urma aplicării chestionarului am reușit să obținem un număr de 56 de răspunsuri obținând o rată de răspuns de 18.06% considerată în literatura de specialitate ca fiind una acceptabilă.

## 5. Sinteza concluziilor cercetării științifice

---

În ultima parte a tezei am sintetizat rezultatele cercetării și am formulat concluziile generale care s-au desprins în urma activității desfășurate de noi, structurate pe două paliere:

- Concluzii desprinse în urma activității de cercetare teoretică;
- Concluzii desprinse în urma activității de cercetare științifică empirică.

În cele ce urmează ne propunem să oferim o imagine concisă, sintetică a principalelor rezultate obținute pe cele două componente ale activității de cercetare științifică.

Obiectivul principal al primului capitol a constat în *prezentarea abordărilor conceptuale referitoare la audit în general, la audit intern în special*. În vederea realizării acestui deziderat, ne-am propus următoarele obiective secundare :

- evidențierea contextului în care a apărut și s-a dezvoltat auditul intern;
- definirea conceptului de audit și prezentarea tipologiei specifice;
- reliefa și explicarea obiectivelor auditului intern;
- prezentarea evolutivă a auditului intern în context național;
- conturarea principiilor specifice auditului intern;
- conturarea abordărilor conceptuale referitoare la valoarea adăugată a auditului intern, a modalităților de evaluare, măsurare și creștere a acesteia.

Concluzionăm că, în ciuda diversității care caracterizează abordarea conceptuală a valorii adăugate, dacă funcția de audit intern dorește într-adevăr să își extindă contribuția în esență, atunci trebuie să rezolve această provocare de a măsura valoarea adăugată și de a demonstra conducerii că poate să creeze valoare reală din toate activitățile pe care le desfășoară. **Aportul personal** în acest capitol a constat în sintetizarea elementelor cheie din evoluția auditului intern, având drept ghid criteriul conceptual în context național și internațional, pe axa timpului.

Obiectivul principal al capitolului al-II-lea a constat în *prezentarea situației auditului intern din România și a perspectivelor viitoare ale acestei activități*. În vederea realizării acestui deziderat, ne-am propus următoarele obiective secundare :

- reliefa stării actuale a auditului intern la nivel național și internațional;
- prezentarea practicii în domeniul auditului intern;
- evidențierea perspectivelor de organizare internă a auditului în sectorul privat;
- explicarea contribuției externalizării auditului la creșterea calității activităților depuse;

- conturarea direcțiilor de perfecționare a auditului intern la societățile comerciale din România.

*Prezentând starea actuală comparativă a auditului intern la nivel național și internațional (teoretic vs.practic) am evidențiat perspectivele de organizare a acestuia în sectorul privat.*

*Folosind argumentele pro și contra externalizării activității de audit intern am reușit să conturez direcțiile de perfecționare a acestuia, în vederea îmbunătățirii performanțelor și creșterii calității activităților depuse. **Aportul personal** în acest capitol a constat în evidențierea perspectivelor de organizare internă a auditului în sectorul privat.*

Obiectivul principal al capitolului al-III-lea a constat **în prezentarea abordărilor conceptuale privind controlului intern**. În vederea realizării acestui deziderat, ne-am propus următoarele obiective secundare:

- prezentarea conceptului, modelele și activitățile specifice controlului intern;
- evidențierea delimitărilor și interfețelor privind controlului intern;
- explicarea studiului comparativ privind formele de control financiar.

Conceptul, modelele și activitățile specifice controlului intern au permis evidențierea delimitărilor și interfețelor controlului intern cu auditul intern. Am realizat paralele între conceptul de audit intern și alte concepte: auditul intern și cel extern, auditul intern și activitatea de consultanță externă, auditul intern și controlul de gestiune, auditul intern și asigurarea calității muncii depuse, utilizând ca metodologie de cercetare, metoda calitativă bazându-ne pe analiza acestor concepte prin evidența comparativă a asemănărilor și deosebirilor precum și a relațiilor de complementaritate pentru a evidenția specificul activității de audit intern. **Aportul personal** în acest capitol a constat în evidențierea relațiilor auditului intern precizate anterior, subliniind astfel necesitatea externalizării acestei activități atât de importante la nivelul fiecărei entități juridice.

Obiectivul principal al capitolului al-IV-lea a constat în **evidențierea și explicarea responsabilităților auditului intern în managementul riscului**. În vederea realizării acestui deziderat, ne-am propus următoarele obiective secundare :

- prezentarea abordărilor conceptuale privind riscul;
- evidențierea tipologiei riscurilor;
- evaluarea sistemelor de management al riscurilor;
- reliefa managementului riscurilor și sublinierea rolului auditului intern privind guvernanța corporativă;

- aprecierea riscului de eşantionare într-o misiune de audit;
- abordarea riscului de fraudă de către auditor;
- prezentarea studiului empiric privind percepția auditorilor interni asupra riscului de audit;
- redarea studiului privind riscul de eşantionare în auditul intern.

*După părerea noastră* auditul intern bazat pe risc este definit ca fiind activitatea care furnizează asigurări privind identificarea și gestionarea riscului de către structura managerială. Responsabilitatea auditului intern în managementul riscului este subliniată chiar prin definiția auditului intern. Cercetând această responsabilitate am obținut următoarele concluzii:

- auditul își stabilește adecvat tehnicile și procedurile numai dacă are la bază o cunoaștere temeinică a riscurilor cu care se confruntă entitatea, de aceea cunoașterea riscurilor și a efectelor lor este un câmp de cercetare pentru auditor, cunoașterea acestor riscuri are rolul de a ajuta auditorul să incadreze entitatea într-o zonă sau alta de risc.
- nu este importantă multitudinea factorilor de risc, ci cunoașterea riscului ca atare, modul în care acesta acționează, factorii care conduc și îl întrețin într-un mediu favorabil, precum și factorii care îl pot îndrepta spre dispariție.
- importanța administrării riscului rezultă din responsabilitatea managementului de a proiecta și implementa un sistem de control intern care să realizeze gestionarea legală și eficientă a riscurilor asociate activităților desfășurate în cadrul entității.
- auditul intern are rolul de a oferi asigurări managementului entității în legătură cu funcționalitatea sistemului de control intern și cu calitatea managementului riscului.
- rolul auditului intern în guvernanta corporativă este de a răspunde principiilor guvernantei corporative și de a aduce un plus în aplicarea cât mai eficientă a obiectivelor entității.

Auditul intern devenind din ce în ce mai important în activitatea de detectare a fraudelor am considerat ca fiind interesant să realizăm o evaluare a contribuției auditului intern la detectarea și prevenirea fraudelor. În urma cercetării întreprinse, am obținut anumite concluzii pe care le apreciem a fi utile: apreciem ca fiind oportună practica examinării, cu ocazia derulării fiecărei misiuni de audit intern, alături de obiectivele specifice domeniului

auditat și a altor obiective care să ajute entitatea în diminuarea riscului de fraudă, referitor la:

- existența regulilor scrise care să descrie activitățile interzise și măsurile care trebuie luate în cazul în care regulile stabilite sunt încălcate;
- stabilirea și menținerea unor reguli de autorizare pentru fiecare operațiune;
- circuitele informaționale sunt fiabile și permit managementului să obțină date adecvate, corecte și la timp asupra proceselor desfășurate.

De asemenea, recomandăm crearea unui Departament antifraudă care ar putea furniza o asigurare asupra calității sistemelor de control intern elaborate și implementate de către managementul entității pentru a asigura protecția efectivă și echivalentă a intereselor. Prezentarea cazurilor concrete în abordarea riscurilor au reprezentat **aportul personal** ce completează studiul privind riscul de eșantionare în auditul intern.

Obiectivul principal al capitolului al-V-lea a constat în *prezentarea metodologiei referitoare la derularea misiunilor de audit intern*. În vederea realizării acestui deziderat, ne-am propus următoarele obiective secundare :

- reliefa domeniului de aplicare a misiunii de audit intern;
- prezentarea și explicarea misiunilor de audit intern;
- implementarea metodologiei auditului intern, definirii procedurii generale a desfășurării auditului intern la o societate comercială;
- prezentarea aplicației practice privind evaluarea activității de inventariere din cadrul societății;

*Scopul acestui capitol* a fost acela de a oferi un model cât mai exhaustiv, am încercat să prezentăm modalitatea practică de organizarea și funcționarea a auditului intern, deoarece Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern enunță doar principiile generale care ar trebui să guverneze procesul auditului intern fără a preciza modalitățile practice de realizare.

Explicarea domeniului de aplicare a misiunilor de audit intern, prezentarea acestor misiuni și a metodologiei specifice au conturat explicații necesare ulterioare pentru înțelegerea procedurii generale de derulare a acestui tip de audit. Pentru înțelegerea aportului personal adus în cadrul acestui capitol nu putem omite faptul că este importantă definirea operațiunii elementare și a

contura etapele de identificare a acestor tipuri de operațiuni. Astfel, o operațiune elementară reprezintă o activitate a domeniului auditat, ale cărei caracteristici pot fi definite teoretic și comparate cu realitatea practică. Etapele identificării operațiunilor elementare ar putea fi prezentate astfel:

- detalierea fiecărei activități în operații succesive descriind procesul de la realizarea acestei activități până la înregistrarea ei (circuitul auditului);
- definirea pentru fiecare operațiune în parte a condițiilor pe care trebuie să le îndeplinească din punct de vedere al controalelor specifice și al riscurilor aferente (ce trebuie să fie evitate);
- determinarea modalităților de funcționare necesare pentru ca entitatea să atingă obiectivul și să elimine riscul.

Reliefarea aplicației practice privind evaluarea activității de inventariere și a procedurii de derulare a auditului intern la o societate comercială conturează **aport personal** evidențiat în acest capitol.

Obiectivul principal al capitolului al-VI-lea constă în *prezentarea și explicarea cercetării empirice referitoare la sistemul de audit existent la societățile comerciale*. În vederea realizării acestui deziderat, ne-am propus următoarele obiective secundare :

- abordarea teoretică a cercetării empirice referitoare la sistemul de audit existent la o societate comercială;
- argumentarea studiului realizat;
- prezentarea și interpretarea datelor obținute în urma studiului;
- explicarea finalității studiului.

Pentru amplasarea în context a rezultatelor obținute, considerăm că acest studiu ne oferă posibilitatea de a analiza tendința generală înregistrată la nivelul eșantionului realizat, această tendință ne demonstrează o tendință de creștere a interesului societăților comerciale pentru implementarea sistemului de audit intern precum și necesitatea asumării unor costuri pentru realizarea acestui lucru, avantajele fiind evidente. *Ca și o concluzie generală desprinsă în urma studiului realizat*, considerăm că gradul de satisfacție privind sistemul de audit intern existent la societățile comerciale este la un nivel acceptabil, cu precizarea că mai sunt necesare eforturi suplimentare pentru eliminarea dificultăților și confuziilor care afectează activitatea de audit intern. Cercetarea empirică realizată prin intermediul

chestionarului (prin poșta electronică) și interpretarea rezultatelor obținute au reprezentat atât scopul, cât și **aportul personal** al acestui capitol.

## 6. *Limitele cercetării și perspectivele cercetării*

---

Lucrarea se încadrează în aria de cercetare propusă și respectă obiectivele stabilite inițial, cu toate acestea este foarte dificilă elaborarea unui model de implementare a sistemului de audit intern la o societate comercială și utilizarea în mod practic a metodologiei auditului intern. Domeniul de cercetare este în realitate mult mai larg și imposibil de acoperit în totalitate printr-un model general care se dorește a fi aplicat în practică de societățile comerciale, de asemenea modelul prezentat cuprinde doar elemente de referință, astfel rămân probleme deschise care pot fi abordate și perfecționate în cadrul viitoarelor cercetări.

*Limitele cercetării* se pot identifica făcând referire atât la dinamica subiectului tratat, cât și la amploarea literaturii de specialitate, care a impus realizarea unei delimitări metodologice în vederea realizării unui studiu elaborat, pe de altă parte implementarea s-a efectuat doar la nivelul unei singure societăți comerciale.

În ceea ce privește *limitele analizei* întreprinse în realizarea cercetării empirice privind motivațiile pentru implementarea unui sistem de audit intern și gradul de satisfacție referitor la cel existent pe care le-am identificat, ar fi următoarele:

- a) Includerea în construcția chestionarului doar a întrebărilor închise și a întrebărilor semiînchise, poate dacă am fi folosit și întrebări deschise ar fi putut genera o mai mare precizie, în ciuda dificultăților de analiză și prelucrare a acestora;
- b) Ne-am îndreptat atenția doar asupra aspectelor cele mai relevante din tematica cercetată din dorința de a nu răpi prea mult din timpul respondenților, astfel încât acestia să nu fie descurajați în completarea chestionarului;
- c) Considerăm că prin extinderea acestei cercetări la un număr mai mare de respondenți ar fi fost posibil să obținem un grad de eroare mai scăzut, cu influențe directe asupra rezultatelor cercetării;
- d) Studiul ar fi mai relevant dacă s-ar extinde la nivel regional sau național.

*Considerăm* că aceste limite nu au un efect semnificativ asupra realizării studiului empiric și nu afectează relevanța concluziilor obținute din analiza rezultatelor, deși eșantionul

folosit a avut o arie relativ restrânsă de cuprindere, chestionându-se doar 310 de societăți comerciale din județul Cluj, care ocupă locul II din țară, după București, ca număr de entități înregistrate la Registrul Comerțului.

Această cercetare științifică a auditului intern realizată prin prezenta teză de doctorat prezintă anumite limite de ordin formal și de natură organizatorică:

*Limitele de ordin formal* ale problematicilor abordate se referă la următoarele:

- în determinarea pașilor caracteristici procedurilor specifice auditului intern, particularitățile fiecărei entități juridice își pun amprenta;
- extinderea studierii relațiilor auditului intern.

*Limitele de natură organizatorică* ale problematicilor abordate se rezumă la:

- construirea unui chestionar adresat auditorilor, conducerii entităților juridice și organelor de control (Administrația Financiară Județeană, Cameră de Conturi) sub egida unei instituții de prestigiu, referitor la necesitatea, rolul măsurilor aplicate și a responsabilităților în urma lucrărilor de audit desfășurate, ceea ce ar permite o colaborare fructuoasă între mediul academic și cel al afacerilor interne și internaționale;
- găsirea adevăratei motivații a respondenților la chestionarul propus anterior;
- realizarea stadiului cercetării pe o perioadă mai îndelungată de timp și la lucrări de specialitate publicate și în alte limbi de circulație internațională (nu doar limba engleză și cea franceză).

### **Perspectivile cercetării**

Apreciem că toate aceste limite prezentate mai sus pot fi transformate în perspective ale cercetării. Luând în considerare limitele enunțate anterior, am identificat și anumite *perspective de cercetare*, ce pot constitui direcții ale viitoarelor cercetări și anume:

- conturarea corelației existente între problemele auditului intern din România și gradul de respectare al prevederilor naționale și a celor din standardele de audit intern;
- identificarea ariilor tematice în respectarea prevederilor legale amintite;
- realizarea unei cercetări referitoare la relația dintre principalele organisme ce reglementează auditul intern și problemele rezolvate sau nu ale practicienilor din domeniu;
- extinderea stadiului cercetării pe tematici complementare auditului intern.

*O recomandare ar fi îmbunătățirea modelului de implementare a sistemului de audit intern, oferit prin acest studiu la societatea comercială prezentată, care poate fi urmat și de alte societăți comerciale, concluziile unor astfel de cercetări, efectele potențiale ale acestora pot avea drept beneficiar direct-mediul economic local, regional, național.*

*O altă recomandare ar fi continuarea cercetării deschise în capitolul șase referitoare la percepția societăților comerciale asupra sistemului de audit intern existent, mai sunt multe aspecte de analizat, precum și încercarea de a identifica noi modalități de îmbunătățire a metodologiei auditului intern, totodată propunem investirea de resurse în cercetarea și implementarea unor softuri specializate de colectare și prelucrare a informațiilor necesare în procesul de documentație a muncii de audit.*

Orice lucrare de cercetare oricât de complexă ar fi nu poate elucida toate aspectele referitoare la problematicile supuse cercetării, noi apreciem că, noi întrebări și noi răspunsuri ar îmbunătăți calitatea acestei cercetări, motiv pentru care propunem pentru viitoare cercetări identificarea unor dificultăți cu care se confruntă auditorul intern în România, dezvoltarea unei cercetări mai ample și complexe privind desfășurarea auditului intern la societățile comerciale, dezvoltarea unor studii și chestionare privind sistemul de audit existent precum și perspective, sub emblema unor asociații profesionale, considerăm că ar avea un impact mai mare, decât cel realizat de către noi.

## 7. Referințe bibliografice

---

### Cărți

- Arens Loebbecke, (2003,) *Audit. O abordarea integrată*, Ed. Arc Chișinău
- Boulescu Mircea, Ghiță Marcel, Mares V., (2001), *Fundamentele auditului*, Editura Economică, București
- Boulescu Mircea, (2003), *Audit financiar. Repere normative nationale*, Editura Economică, București
- Boța-Avram Cristina,(2009), *Auditul intern al societăților comerciale*,Editura Risoprint,Cluj-Napoca 2009
- C.E.C.C.A.R, (1999), *Norme naționale de audit*, București
- Chelcea S. (2007), *Metodologia cercetării sociologice, metode cantitative și calitative*, Editura Economică, Ediția a-IIIa, București
- Collier P.M. & Ampomah S.A. (2007), *Management Accounting*, Cima's Official Learning System
- Cosserat G.W., (2000), *Modern auditing*, Editura John Wiley&Sons, New York, SUA
- Dănescu T. (2007), *Audit financiar, convergențe între teorie și practică*, Editura IRECSO, București
- Dobroțeanu Laurențiu și Dobroțeanu Camelia-Liliana, (2002), *Audit, concepte și practici*, Editura Economică, București
- Dex (1998), *Dicționarul explicativ al limbii române*, Ediția a II-A, Academia Română, Institutul de Lingvistică, „Iorgu Iordan”
- Dorfman, „Introduction to Risk Management and Insurance”, 4-th Edition;
- Dorobanțu H., Toma S., Vasiliu C., Dorobanțu E., *Economia și gestiunea întreprinderii*, Ed.Image, București, 2000
- Ghiță Marcel, (2004), *Auditul Intern*, Editura Economică, București
- Hedges, M., „Risk Management. Concepts and Applications” Krebs G. & Mougin Y. (2006), *Les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne*, Editeur AFNOR, Paris
- Manson Gray S., (2000), *The audit process: principles, practice and cases*, Editura Business Press, ed.2, SUA
- Matiș D., (2003), *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Editura Intelcredo, Deva
- Matiș D. (coordonator), (2005), *Bazele contabilității*, Editura Dacia, Cluj-Napoca
- Ministerul Finanțelor Publice, *Îndrumar metodologic pentru dezvoltarea controlului intern în entitățile publice*, p.4
- Morariu A., Suci Gh., Stoian F. (2008), *Audit intern și guvernanta corporativă*, Editura Universitară, București
- Morariu A., Țurlea E., (2006), *Audit financiar contabil*, Editura Economică, București
- Munteanu Adrian, (2001), *Auditul sistemelor informationale contabile. Cadrul general*, Editura Polirom, Iasi
- Nobes C., Parker R., (2000), *International comparative accounting*, ed.a VIa Financial Times&Prentice Hall, London, UK
- Oprean Ioan, Popa Irimie Emil, (2007), *Procedurile auditului și ale controlului financiar*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca
- Olaru, V., Badescu, I., 1991, *Dicționar al economiei de piață*, Editura Spicon, Bucuresti 1999,
- Pereș, I. & Bunget, O. & Pereș, C. (2004), *Control financiar și expertiză contabilă*, Editura Mirton, Timișoara
- Rejda, „Principles of Risk Management and Insurance”, 4-th Edition
- Rusovici A., Cojoc F., Rusu Gh., (2001), *Auditul financiar la societățile comerciale*, Monitorul Oficial, București
- Rădulescu, Șt. M. (2006), *Metodologia cercetării științifice*, Editura Didactică și Pedagogică, București
- Renard J., (2002), *Teoria și practica auditului intern*, ediția a-IV-A, Editat de M.F.P, București
- Rusovici A., Cojoc F., Rusu Gh., (2001), *Auditul financiar, servicii conexe și de consultanță în băncile comerciale*, Monitorul Oficial, București

Rădulescu Șt.M.(2006), *Metodologia cercetării științifice*, Editura Didactică și Pedagogică, București

[Sawyer L. &](#)

[Visit Amazon's Lawrence B. Sawyer Page](#)

[search results](#)

Learn about Author Central [Dittenhofer M.A.](#) & [Scheiner J.H.](#) & [Graham A.](#) & [Makosz P.](#) (2003), *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, Publisher: Inst of Internal Auditors; 5 edition

Sandu Gheorghe, (2003), *Bazele auditului financiar*, Editura Dareco, Bucuresti

Tiron Tudor A.(2007), *Evaluarea controlului financiar intern*, Editura Accent, Cluj Napoca

Toma Marin, (2005), *Inițierea în situațiile financiare ale unei entități*, Eitura C.E.C.C.A.R, București

Țingău Gheorghe, *Auditul, întreprinderea și mediul său*, revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, CECCAR nr.4/2004

Vaughn, „*Fundamentals of Risk and Insurance*”, 5-th Edition.

Villalonga Ch. (2006), *L'audit qualité interne : Manager avec efficacité son processus d'audit*, Editeur Dunod, 2e édition, Paris

#### Articole

Adams B.L. (2008), *Write SMART: internal auditors can use a specific communication technique to create value-added audit reports*, Internal Auditor, apri, articol downloaded de pe site-ul [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m4153/is\\_2\\_65/ai\\_n25449308](http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_2_65/ai_n25449308)

Allegrini, M., Donza G., Paape L., Melville, R., Sarens, G., (2006) *The European literature review on internal auditing*, Managerial Auditing Journal, vol.21, pp.845-853, accesibil on-line at [www.scopus.com](http://www.scopus.com)

Allegrini M. & Greco G. (2011), *Corporate boards, audit committees and voluntary disclosure: evidence from italian listed companies*, Journal of Management and Governance vol.1, no 1, p. 111 – 168

Alles M.G. & Kogan A. & Vasarherlyi M.A. (2008), *Putting continuous auditing theory into practice: lessons from two pilot implementations*, Journal of Information Systems vol.22, issue 2, p. 195-214

Alltmann A. (2007), *SEC approves PCAOB Audit Standard no 5*, Information Management Journal vov./dec. Vol.41, issue 6, p. 18-28

Arnold D.F.Sr. & Ponemon L.A. (1991), *Internal Auditors' Perceptions of Whistle Blowing and the Influence of Moral Reasoning: An Experiment*, Auditing A. Journal of Practice & Theory, vol.10, no.2, p. 1-15

Barrett P. (2002), *Expectation and perception of better practice corporate governance in the public sector from an audit perspective*, keynote address by the Auditor-General of Australia, International Quality & Productivity Centre Seminar, Canberra, 20 september, articol downloaded de pe site-ul <http://www.anao.gov/uploads/documents>

Bărbulescu S. & Mare V. (2007), *Delimitări conceptuale privind arealul de cuprindere a noțiunilor de control intern și audit intern*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr.7-8, iulie-august, Editura MEF., București

Beasley M.S. & Clune R. & Hermanson D.R. (2005), *ERM – a status report*, Internal Auditor, february, p. 67-72

Beckmerhagen I.A. & Berg H.P. & Karapetrovic S.V. & Willborn W.O. (2004), *on the effectiveness of quality management system audits*, The TQM Magazine, vol.16, no 1, p. 14-24

Benson, J.,(2007) *How can internal audit do more with COSO?*, Protivi Knowledgeleader, pp 1-4, accesibil on- line la [www.knowledgeleader.com](http://www.knowledgeleader.com)

Brown, R.G.,(1968) *A history of accounting and accountants*, Frank Cass and Company Limited, Holland

Bernardo M. & Casadesus M. & Karapetrovic S. & Heras I. (2010), *An empirical study on concentration of management system audits*, Journal of Clearning Systems vol.18, issue 5, p. 486-495

Berk M. & Callaly Th. & Hyland M. (2003), *The evolution of clinical audit as a tool for quality improvement*, Journal of Evaluation in Clinical Practice may, vol.9, issue 2, p. 251-257

Berry L. (1984), *Coordinating Total Audit Coverage: Trends and Practice*, IIA Inc., Altamonte Springs, Florida

- Bess J., (2007), *Internal audit's role in business continuity*, articol din Knowledge Leader downloaded de pe site-ul [www.knowledgeleader.com](http://www.knowledgeleader.com)
- Boța-Avram C. (2008), *Studiu privind implementarea și organizarea auditului intern în România*, Revista CAFR nr.7, p.3-11
- Boța-Avram C. (2008), *Auditul intern al societăților comerciale așezat în raport cu auditul public intern*, Studia Universitatis Vasile Goldiș, Economic Sciences Series, Arad, nr.18, vol.1, p.311-319
- Boța-Avram C. & Boța Avram F. (2008), *A survey regarding the implementation of internal audit in Romania*, International Conference Economy and Transformation Management, 4th International Conference, Timișoara, România
- Boța-Avram C. & Boța Avram F. (2008), *The responsibility of organization's management in the prevention, detection and deterrence of fraud*, 4th Annual International Conference Integrating Perspectives on Performance Management, Prague, Czech Republic, Department of Management Accounting, University of Economics, september, p. 39-50
- Boța-Avram C. (2008), *The approaches of fraud from internal audit's point of view*, International Journal of Business Research, vol.8, no.2, p. 70-75
- Campbell M. & Adams G.W. & Campbell D.R. & Rose M. (2006), *Internal audit can deliver more value*, Financial Executive january-february, p. 44-47
- Campbell W. (2008), *About internal audits*, Quality Progress oct. Vol.41, issue 10, p. 37-39
- Caplan D.H. & Kirschenbeitter M. (2000), *Outsourcing and audit risk for internal audit services*, Contemporary Accounting Research vol.17, no 3, p. 387 – 428
- Carcello J.V. & Hermanson D.R. & Raghunandan K. (2005), *Factors associated with US public companies' investment in internal auditing*, Accounting Horizons no 19 (2), p. 69-84
- Carey P. & Craswell A. & Simnett R. (2000), *Voluntary demand for internal and external auditing by family businesses*, Auditing A. Journal of Practice & Theory no 19 supplement, p. 37-51
- Carey R. & Subramaniam N. & Ching K.C.W. (2006), *Internal audit and outsourcing in Australia*, Accounting and Finance no 46 (1), p. 11-30
- Carhill K.M. & Kincaid J.K. (1989), *Applying the standards in governmental internal auditing*, The Internal Auditor, vol.46, no 5, p. 50-55
- Carmichael D.R. & Willingham J.J. & Schaeller C.A. (1996), *Auditing Concepts and Methods: A Guide to current theory and practice*, McGraw-Hill, New York
- Chandwick W.E. (1995), *Tough questions, tougher answers*, The Internal Auditor, vol.52, no 6, p. 63-65
- Chandler R.A. & Edwards J.R. & Anderson M. (1993), *Changing perceptions of the role of the company auditor 1840-1940*, Accounting & Business Research vol.23, no 92, p. 443-459
- Chișu V.A. (2007), *Auditorul intern are o mie de ochi, dar îi lipsește inima*, Revista Capital, articol downloaded de pe site-ul [www.capital.ro](http://www.capital.ro)
- Colbert J.L.(1995), *Risk internal and external audit*, Internal Auditor
- Colbert J.L. & Aldeman C.W. (1995), *A risk-driven approach to the internal audit*, Managerial Auditing Journal, Vol10, No 2, pp.38-44
- Coram P., Ferguson C., Moroney R., (2006), *The importance of internal audit in fraud detection*, accesibil on-line la [www.aahq.org/audit/midyear](http://www.aahq.org/audit/midyear)
- COSO (1992), *Internal control-Integrated framework*, Committee of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission, New York, Vol.1-4, Coopers and Lybrand, September
- COSO (2004), *Enterprise Risk Management –Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations Of The Treadway Commission, September
- Dobroțeanu Camelia, (2001 și 2002), *Deslușind misterele auditului conturilor consolidate*, serie de 8 articole publicate în revista *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor* nr.8-12 (2001) și 1-3 (2002), CECCAR, București
- Dobroțeanu Laurențiu, (2001), *Auditul, o practică străveche ridicată la rang de artă*, studiu publicat în Culegerea de lucrări ale simpozionului *Globalizare și dezvoltare în domeniul financiar contabil*, București
- Deloitte & Touche (2006), *The value of internal audit is undeniable*, July, available on-line at [www.Deloitte.com](http://www.Deloitte.com)
- Drăgan Pop Mihaela, (2008), *Auditul intern, delimitări conceptuale și limite*, Congresul Profesiei Contabile Din România, Editura CECCAR, București, p.107-115

Drăgan Pop Mihaela,(2010),*Responsabilități ale auditului intern în managementul riscului*,Congresul Profesiei Contabile Din România Ediția a XVIII-a,Editura CECCAR,București,p149-161

Dunn J., (1996), *Auditing - theory and practice*, ed.2

El Fred Boo Divesh Sharma,(2008), *The association between corporate governance and audit fees of bank holding companies*,The International Journal Of Effective Board Performance, feb2008,Vol.8 Issue1, p28-45

Elliot M. & Dawson R. & Edwards J. (2011), *Towards real process improvement from internal auditing – a case study*, Software Quality Journal, vol. 14, no 1, p. 53-64

Ernst&Young, (2005), The merits of outsourcing your internal audit function, December, accesibil on-line la [www.ey.com](http://www.ey.com)

Ernst&Young, (2007), Global Internal Audit Survey, A current state analysis with insights into future trends and leading practices, accesibil on-line la [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

Flegel U. (2011), *Privacy compliant internal fraud screening*, Securing Electronic Business Processes vol.5, no 1, p. 191-199

Frigo, M.L.,(2002), *A balance Scorecard Framework for Internal Auditing Departments*,The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida

Fullerton, R&Durtschi, C.,(2004), The Effect of Profesional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors, November, accesibil on-line la SSRN:<http://ssrn.com/abstract>

Garcia L.S. & Barbadillo E.R. & Pérez M.O. (2011), *Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies*, Journal of Management and Governance vol.10, no 1, p. 10-52

Geiger M.A. & Lowe D.J. & Pany K.T. (2002), *Outsourced internal audit services and the perception of auditor independence*, The CPA Journal, vol.72, no 4, p. 20-24

Gheorghe I. (2002), *Riscul deciziei financiare în întreprinderile mici și mijlocii*, Editura Genicod Ltd., București, p.48

Ghiță M., Sprânceană M. (2006), *Auditul intern în sistemul public*, Editura Tribuna Economică, București, p. 48

Goodwin J. & Yeo T.Y. (2001), *Two factors affecting internal audit independence and objectivity: evidence from Singapore*, Internal Journal of Accounting vol.5, no 2, p. 107-125

Goodwin, J.(2004),*A comparison of internal audit in the private and public sectors*,Managerial Auditing Journal, Vol.19 No.5, pp. 640-650

Hammersley J.S. & Myers L.A. & Shakespeare C. (2011), *Marker reactions to the disclosure of internal control weaknesses and to the characteristics of those weaknesses under section 302 of the Sarbanes Oxley act of 2002*, Review of Accounting Studies vol.13, no 1, p. 141 – 165

Haron,H.&Chambers, A&Ramsi, R&Ismail,I.(2004) *The reliance of external auditors on internal auditors*, Managerial Auditing Journal, Vol.19 NO.9, pp. 1148-1159

Henning K. & Kinney W. & Küting K. & Weber C.P. (2008), *Internal Audit: Meeting today's needs*, Internal Auditor vol.2, no 2, p. 16-59

Hindson Alex,(2006), *Manage outsourcind and minimize the risks*,ICIS Chemical Business,vol.1 issue3, p 25-25

Hogan Chris E., Zabihollah Rezaee, Richard A.(2008), *Financial Statement Fraud: Insights from the Academic Literature*, Auditing: A Journal of Practice & Theory, American Accounting Association Vol. 27, No. 2, p231-252

Horlaci C.(2003), *Outsourcingul funcției de audit intern*,Noiembrie, accesibil on-line la [www.ey.com](http://www.ey.com)

Ioanăș C. (2004), *Internal audit report – response to auditor recommendation, internal audit recommendation implementation*, Revista de Contabilitate și Informatică de Gestiune nr.7, p.86-89

Institute of Internal Auditors – IIA(2000),*Internal Auditing:Adding value across the Board*, Corporate Brochure,IIA

Institute of Internal Auditors – IIA(2001),*Standars for the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida

- Institute of Internal Auditors – IIA(2004),*The role of internal auditing in enterprise-wide risk management*, position paper, September, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida
- John J. (2008), *IT Audits*, Internal Auditor vol.1, no 1, p. 409-430
- Johnson G.L. (2006), *New standard guides internal and supplier audits*, Quality Progress march vol.39, issue 3, p. 25-30
- Jokipff A. (2011), *Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis*, Journal of Management and Governance vol.14, no 2, p. 115-144
- Kpmg,(2006),*KPMG Fraud Survey 2006*, available on-line at [www.kpmg.com.au](http://www.kpmg.com.au)
- Lamoreaux, M.(2007), *Internal auditor used computer tool to detect worldcom fraud*, Journal of Accountancy, July,pp.35, accesibil on-line la [www.ebsco.com](http://www.ebsco.com)
- Lemon, M.W.&Tatum K.W.(2003), *Internal auditing's systematic, disciplined proceses*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, accesibil on-line la [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
- Leithhead B.S. (1999), *Managing change and size risks*, The Internal Auditor vol.56, no 6, p. 68-69
- Lindow P.E. & Race J.D. (2002), *Beyond traditional audit techniques*, Journal of Accountancy, vol.194, no 1, p. 28-33
- Maniere, V&Bergh, B.D&Haggard, C.(2007), *Segregation of duties: Establishing*
- Makkawi B.,Rutledge R.(2002),*Evaluating audit risk*,Advances in Accountig Behavioral Research,vol.3,p69-89
- Matiş D. & Cardoso V. (2006), *Information technology controls, two frameworks – one goal*, Conferința Internațională Strategic leadership in the context of globalization and regionalization, secțiunea Contabilitate și finanțe, Cluj-Napoca
- Mautz R. (1984), *Internal and external auditors : how do they relate?*, The Internal Auditor vol.61, no 3, p. 36-41
- Meneses-Gaya C. & Zuardi A.W. & Loureiro S.R. & Hallak J.E.C. & Trzesniak C. (2010), *Is the full version of the audit really necessary? Study of the validity and internal construct of its abbreviated versions*, Experimental Research vol.34, issue 8, p. 1417-1424
- Ming C. (2011), *The perveived impact of quality audit on the work of academics*, Higher Education Research & Development vol. 30, issue 2, p. 179-191
- Nagy A. L. & Cenker W. J. (2002), *An assessment of the newly defined internal audit function*, Managerial Auditing Journal vol.17, no.3, p. 130-137
- Nestor S. (2004), *The impact of changing corporate governance norms on economic crime*, Journal of Financial Crime, no 11 (4), p. 347-352
- Pop A. & Boța-Avram C. (2008), *The outsourcing of internal audit – It is a solution in increasing the quality of internal audit?*, Analele Universității din Oradea – Științe Economice, Tom XVII, vol.III – Finances, Banks and Accountancy, p. 1443 – 1447
- Pop A. & Boța-Avram C. (2008), *The relationship between internal and external audit*, articol susținut la Conferința internațională Challenges for Contemporary Knowledge – Based Economy, Second Edition, 28-29 nov., Universitatea 1 decembrie 1918, Facultatea de Științe Economice Alba Iulia, România
- Pott Ch. & Mock Th. J. & Watrin Ch. (2011), *Review of empirical research on rotation and non-audit services: auditor independence in fact vs. appearance*, Journal für Betriebswirtschaft vol.58, no 4, p. 209-239
- Rezace Z. (1995), *What the COSO report means for internal auditors*, Managerial Auditing Journal vol.10, no 6, p. 5-9
- Schneider A. (2009). *The roles of internal audit in complying with Sarbanes-Oxley act*, International Journal of Disclosure & Governance vol.6, issue 1, p. 69-79
- Seigel P.H. & O' Shaughnessy J. & Rigsby J.T. (1995), *A reexamination of the internal auditors' code of ethics*, Journal of Business Ethics, vol.14, no 1, p. 949-957
- Selim G. & McNamee D. (1999), *Risk management and internal auditing: what are the essential building blocks for a successful paradigm change*, International Journal of Auditing vol.3, no 3, p. 159-174
- Tiron-Tudor A. & Muțiu A. (2003), *Percepția auditului intern în mediul economic românesc*, vol.Conferinței Integrare, Dezvoltare, p.135-140, organizată de UBB, FSEGA Cluj
- Tuckey D.,(martie 2002), *The end of the line*, revista Accountancy
- Training,Conference Board Inc.Oliver Wyman Group,(2008), *High Risk*,vol.45 Issue 2, p16-16
- Veysey Sarah,(2001), *Governance push spurs risk audits*,Business Insurance,vol35 issue 25,p17

Walter W. (2002), *The audit committee meeting: a private performance for a public audience*, Business and Economics vol.10, no 6, p. 69-87  
Wasche Th. & Sciortino N. (2007), *Improving the internal audit experience*, Quality Progress nov. vol.40, issue 11, p. 32-36  
Willekens Marleen,(2005), *Audit risk*, Blackwell Encyclopedic of Accounting,p63-66  
Ziegenfuss D.E.,(1995), *The state of the art in internal auditing risk assessment techniques*,Managerial Auditing Journal,Vol.10,No4, p3-11

### **Standarde,reglementări,legislație**

Standardele Internaționale de Audit (ISA), elaborate de IFAC,  
Standarde de Audit Intern, elaborate de The Institute of Internal Auditors, [www.cafr.ro](http://www.cafr.ro)  
Legea nr.672/2002 privind auditul public intern, modificată  
Legea nr.31/1990 privind societățile comerciale, modificată  
Ordonanța Guvernului nr.119/31.08.1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv

### **Site-uri internet**

[www.biblioteca.ase.ro](http://www.biblioteca.ase.ro)  
[www.aair.ro](http://www.aair.ro)  
[www.cafr.ro](http://www.cafr.ro)  
[www.ebsco.com](http://www.ebsco.com)  
[www.emeraldinsight.com](http://www.emeraldinsight.com)  
[www.theia.org](http://www.theia.org)  
[www.kpmg.com.au](http://www.kpmg.com.au)