
Studiu privind practici și tendențe în auditul intern în România și în lume

Ionela-Corina CHERSAN,
Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași,
E-mail: macov@uaic.ro

Rezumat

O lungă perioadă de timp, auditul intern a fost văzut mai ales ca o activitate de asistență acordată auditorilor externi, în special prin activități de verificare a procedurilor contabile ca parte a procesului de evaluare a controlului intern. În prezent, fără ca acest rol să dispară, începe să dobândească o importanță prioritară funcția auditorului intern de consultant pentru management. În acest context, devine tot mai evident faptul că profilul profesional al auditorului intern va suferi schimbări generate nu doar de modificările intervenite în rolul pe care îl îndeplinește, ci și de provocările cărora trebuie să le facă față în lumea afacerilor: managementul riscului, tehnologiile informaționale tot mai sofisticate, data mining etc. Studiul evidențiază practicile și tendințele privind auditul intern în România și în lume, respectiv competențele cerute în mod tradițional auditorilor interni, percepția lor cu privire la competențele de care dispun și direcțiile în care ar trebui să își dezvolte competențele, pe baza informațiilor din baza de date furnizată de Fundația pentru Cercetare a Institutului Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors Research Foundation – IIARF) și care conține date din Corpul comun de cunoștințe privind auditul intern la nivel global (CBOK. Global Internal Audit Common Body of Knowledge).

Cuvinte-cheie: CBOK, IIA, audit intern, competențe, tendințe.

Clasificare JEL: M42, M48.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Chersan, I.C. (2016), Internal audit practices and trends in Romania and worldwide, Audit Financiar, vol. XIV, no. 9(141)/2016, pp. 987-1002, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/141/987

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/141/987>

Introducere

În ultimii ani au apărut oportunități multiple pentru auditorii interni. Aceste oportunități pot fi valorificate numai în condițiile deținerii de către auditori a unor cunoștințe și abilități tot mai complexe. Există autori care au sesizat noile reponsabilități cărora trebuie să le facă față auditorii interni și noile abilități pe care aceștia trebuie să le dețină. Astfel, Ratliff și Reding (2002) afirmă că „auditorii secolului XXI trebuie să fie pregătiți să auditeze orice – operațiunile (inclusiv cele specifice controlului intern), performanța, informațiile și sistemele informaționale, conformitatea cu legea, situațiile financiare, fraudă, raportarea cu privire la mediu și la performanță și calitatea”. Pentru aceasta, auditorii trebuie să dețină:

- abilități de analiză și gândire critică;
- metodă eficientă de a obține o înțelegere adecvată a oricărei entități sau activități care urmează a fi auditată: persoană, organizație sau sistem;
- noile concepte, principii și tehnici specifice controlului intern;
- conștientizare și înțelegere a riscurilor și oportunităților specifice auditorilor, dar și celor care vor fi auditați;
- capacitatea de a dezvolta obiective de audit generale și specifice pentru orice misiune de audit;
- capacitatea de a selecționa, a colecta (utilizând o gamă largă de proceduri de audit), a evalua și a documenta probele de audit, utilizând procedee statistice și nestatistice;
- capacitatea de a raporta cu privire la rezultatele misiunilor de audit în forme variate și către diferiți beneficiari;
- capacitatea de a urmări modul de îndeplinire a recomandărilor;
- înaltă conștiință etică profesională;
- capacitatea de a utiliza tehnicile de audit moderne.

În mod similar, Moeller și Witt (1999) consideră că un auditor intern de succes este acela care deține următoarele calități personale, în completarea competențelor tehnice și profesionale: corectitudine și integritate, devotament față de interesele organizației, modestie, calm profesional, empatie, coerență, curiozitate, atitudine critică, vigilență, perseverență,

energie, încredere în forțele proprii, curaj și capacitatea de a face judecăți de valoare.

Plecând de la aceste competențe, considerate a fi semnificative în asigurarea unei calități corespunzătoare a activității auditorilor interni, ne-am propus să prezentăm în cadrul prezentului articol analize comparative cu privire la:

- a. nivelul de pregătire și competențele de care dispun auditorii interni din România;
- b. modalitatea de desfășurare a activității auditorilor interni (relații cu structurile de conducere din organizații, raportare);
- c. tendințe în utilizarea diferitelor tehnici și instrumente în misiunile de audit.

1. Revizuirea literaturii de specialitate

De-a lungul timpului, la nivel internațional, au fost realizate numeroase studii privind evoluția auditului intern (Moeller și Witt, 1999; Anderson, 2003; Ramamoorti, 2003; Ratliff și Reding, 2002, Flemming Ruud, 2003; Moeller, 2005), iar în ultimii ani ele au început să fie realizate și în România (Boța-Avram și Popa, 2011; Precob și Rusu-Buruiană, 2015).

Moeller și Witt (1999) și Moeller (2005) au realizat cele mai complete lucrări dedicate auditului intern, ele reprezentând, de fapt, continuări și aprofundări ale primei cărți dedicate exclusiv auditului intern, respectiv *Modern Internal Auditing* (teza de doctorat a lui Victor Z. Brink), publicată în anul 1942 de către autorul ei la prestigioasa editură John Wiley & Sons, și care, sub îngrijirea lui Robert R. Moeller, a ajuns la a 8-a ediție (*Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*, 2016). Autorii anterior menționați tratează auditul intern într-o manieră exhaustivă și detaliată, începând cu definiția și evoluția auditului intern și încheind cu discutarea tendințelor actuale din domeniu. De asemenea, sunt abordate: relația auditului intern cu structurile de guvernare din organizații, modul în care este gestionată profesia de auditor intern (reglementările aplicabile), impactul sistemelor informaționale asupra auditului intern, tehnicile și instrumentele utilizate în misiunile de asigurare și în cele de consiliere.

Ramamoorti (2003) prezintă evoluția auditului intern și a obiectivelor sale din perspectivă istorică și descrie practicile contemporane din auditul intern, menționând

influența schimbărilor din mediul de afaceri asupra auditului intern, respectiv nevoia de asumare de noi roluri și responsabilități.

Evoluțiile tehnologice și impactul lor asupra afacerilor au făcut obiectul preocupărilor lui Flemming Ruud (2003), care a evidențiat evoluția auditului intern de la serviciile de asigurare la serviciile de consiliere, noul rol pe care auditorii interni trebuie să și-l asume și relațiile pe care aceștia trebuie să le mențină și să le dezvolte cu structurile de guvernare ale companiilor.

În contextul scandalurilor financiare de la începutul anilor 2000, Anderson (2003) a formulat întrebări legate de plusul de valoare pe care auditul intern îl aduce „clienților”, categorie în care îi include pe cei care fac obiectul misiunilor de audit intern, managerii, structurile de guvernare ale companiei, auditorii externi, organismele de reglementare, clienții și furnizorii. De asemenea, Anderson (2003) prezintă tensiunile care există între acești beneficiari din cauza cerințelor diferite și câteodată contradictorii pe care le adresează auditorilor interni, întrebându-se cum se poate realiza un echilibru în gestionarea relațiilor dintre ei.

Ratliff și Reding (2002) fac referire la extinderea tot mai semnificativă a ariei de cuprindere a auditului intern, cu efect asupra nivelului de cunoștințe și de abilități pe care auditorii interni trebuie să le dețină și să le dezvolte pentru ca lucrările lor să facă față exigențelor tot mai mari ale companiilor.

Boța-Avram și Popa (2011) au evidențiat evoluția atipică a auditului intern în România, respectiv dezvoltarea acestuia mai întâi în sectorul public și apoi în sectorul privat. Acest fapt este atribuit, cel puțin în parte, specificului cultural și al mediului economic din România.

Studiul empiric realizat de Precob și Rusu-Buruiană (2015) prezintă caracteristicile actuale ale activității de audit intern din România, opiniile pe care auditorii interni le au despre rolul lor în firmele românești și percepția auditorilor cu privire la evoluția auditului intern.

2. Scopul cercetării și metodologia utilizată

Lucrarea are la bază literatura de specialitate și baza de date furnizată de Fundația pentru Cercetare a Institutului Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors

Research Foundation – IIAIRF), care conține date din Corpul comun de cunoștințe privind auditul intern la nivel global (The Global Internal Audit Common Body of Knowledge – CBOK). De asemenea, pentru realizarea analizelor comparative menționate în introducere și pentru formularea concluziilor, au fost utilizate și informațiile obținute din prelucrarea aceleiași baze de date de Bailey (2010), Iyer (2016), Rose (2015; 2016), Seago (2015), Rittenberg (2016), Tsintzas (2016), Barr-Pulliam (2016), Harrington și Piper (2015). Toate aceste studii au fost realizate utilizând informațiile preluate din baza de date CBOK, dar analizele din aceste studii au vizat activitățile și caracteristicile auditorilor interni la nivel global.

Articolul urmărește prezentarea comparativă a rezultatelor obținute la nivel global, european și al României, în urma studiului realizat de CBOK în 2010, cu privire la nivelul de pregătire și competențele pe care le au auditorii interni, entitățile pentru care lucrează, tendințele în utilizarea diferitelor tehnici și instrumente în misiunile de audit, certificările deținute și experiența deținută.

Pentru realizarea prelucrărilor am folosit baza de date CBOK, iar pentru vizualizarea datelor și selectarea celor care prezintă importanță pentru studiul nostru am folosit programul Q Reader. Datele au fost prelucrate cu ajutorul Microsoft Office – Excel. Am extras din baza de date CBOK 2010 datele la nivel global, european și pentru România cu privire la:

- nivelul studiilor absolvite de auditorii interni,
- specializarea universitară dobândită și
- tipul de organizație pentru care lucrează în prezent.

Aceste elemente au stat la baza descrierii eșantionului, după care au fost realizate comparațiile și au fost explicate rezultatele obținute.

3. Descrierea eșantionului

Deși de-a lungul mai multor ani au fost realizate diferite studii, cel mai complet și ale cărui rezultate au fost și sintetizate într-un raport este studiul CBOK (2010), realizat pe baza răspunsurilor primite de la 13.582 persoane, din 107 de țări (22 de limbi), cu mențiunea că ratele de răspuns au variat de la o întrebare la alta. În 2015 a fost realizat un studiu mai amplu, ale cărui rezultate finale nu sunt încă publicate integral. Astfel, vom

utiliza datele aferente studiului realizat în 2015 într-o cercetare viitoare. După fiecare prezentare de informații prelucrate pe baza datelor CBOK, vom menționa conținutul întrebării așa cum apare în chestionarul CBOK.

În ceea ce privește România, în cadrul studiului din 2010 au răspuns la chestionarul CBOK 104 auditori interni. Distribuția din punct de vedere al studiilor, comparativ cu situația la nivel global și european, este prezentată în Tabelul 1.

Tabelul 1. Situația comparativă a ultimelor studii absolvite¹ de auditorii interni care au răspuns la chestionarul CBOK din 2010

Nivelul studiilor	Global	Europa	România
Liceu	4,36%	10,44%	-
Certificare tehnică	3,82%	4,94%	-
Licență în economie	29,40%	16,17%	38,46%
Licență în alt domeniu decât economia	10,71%	7,46%	5,77%
Master în economie	37,55%	41,08%	39,42%
Master în alt domeniu decât economia	12,12%	16,45%	11,54%
Studii doctorale	2,04%	3,46%	4,81%
Total	100%	100%	100%

¹ Răspunsuri la întrebarea Q7: Care este cel mai recent nivel educațional absolvit (cu excepția certificărilor profesionale)? (en. What is your highest level of formal education (not certification) completed?)

Sursa: prelucrările autorului pe baza CBOK, 2010

Se observă că în România auditorii interni au cel puțin studii superioare, deoarece sunt obligatorii pentru ocuparea unei post de auditor intern. În consecință, se constată că în România ponderea auditorilor interni licențiați în economie (38,46%) este mai mare decât cea de la nivel global (29,40%) și de la nivel european (16,17%). De asemenea, ca

urmare a unei posibile prejudecăți legate de concentrarea activității de audit intern pe aspectele financiar-contabile, față de media mondială (10,71%) și cea europeană (7,46%), în România sunt cei mai puțini auditori interni (5,77%) care au absolvit studii economice superioare în alt domeniu decât cel economic.

Tabelul 2. Situația comparativă a specializărilor universitare absolvite² de auditorii interni care au răspuns la chestionarul CBOK din 2010

Specializarea universitară absolvită	Global	Europa	România
Contabilitate	50,36%	30,66%	35,58%
Management	25,19%	32,19%	37,50%
Finanțe	24,93%	28,22%	38,46%
Audit intern	23,62%	27,79%	34,62%
Economie	16,54%	29,58%	24,04%
Audit extern	12,96%	15,62%	11,54%
Informatică	9,03%	9,63%	7,69%
Drept	7,02%	10,71%	8,65%
Altele	5,87%	6,11%	3,85%
Studii tehnice	4,23%	5,84%	13,46%
Matematică/statistică	4,27%	6,41%	3,85%
Arte sau științe socio-umane (de exemplu, filologie, istorie, psihologie)	4,21%	4,95%	0,00%
Alte științe sau domenii tehnice (de exemplu, fizică, chimie, geologie, biologie)	2,47%	3,19%	0,00%

² Răspunsuri la întrebarea Q8: Care au fost specializările dvs. în cadrul studiilor de licență sau cele mai semnificative domenii de studiu? (după caz) (en. What were your academic major(s) or your most significant fields of study. (Choose all that apply)).

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

Cu privire la specializările absolvite de auditorii interni, constatăm că la nivel mondial domină cei care au Contabilitatea ca domeniu principal de pregătire (50,36%); în România, procentul absolvenților de Contabilitate este de 35,58%, iar în Europa de 30,66%. În România, situația specializărilor absolvite este surprinzătoare, în sensul că un procent ridicat de auditorii interni (34,62%) declară că au absolvit studii superioare în domeniul Audit intern, față de procente semnificativ

mai mici la nivel mondial (23,62%) și european (27,79%), De asemenea, se remarcă ponderea importantă a absolvenților de Finanțe (38,46%) care lucrează în domeniul auditului intern, prin comparație cu situația globală (24,93%) și cea de la nivel european (28,22%). Există diferențe semnificative și în cazul studiilor tehnice, 13,46% dintre auditorii interni din România participanți la studiu având studii tehnice, față de doar 5,84% la nivel european și 4,23% la nivel global.

Tabelul 3. Situația comparativă a tipurilor de organizație pentru care lucrează în prezent³ auditorii interni care au răspuns la chestionarul CBOK din 2010

Tipul de organizație	Global	Europa	România
Companie privată necotată la bursă	28,99%	34,41%	30,95%
Companie cotate la bursă	38,98%	34,59%	23,81%
Sectorul public	22,74%	24,57%	38,10%
Organizație non-profit/non-guvernamentală	5,93%	3,14%	4,76%
Alte categorii	3,36%	3,30%	2,38%

³ Răspunsuri la întrebarea Q24: Care este tipul organizației pentru care lucrați în prezent? (en. What is the type of organization for which you currently work?)

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

Informațiile din **Tabelul 3** explică mai multe din rezultatele studiului nostru. Spre deosebire de situația la nivel global și european, unde majoritatea auditorilor lucrează pentru companii cotate la bursă sau companii private necotate la bursă, în România, cei mai mulți auditorii lucrează în sectorul public, unde regulile de organizare și de desfășurare a activității sunt mai rigide și prezintă multe particularități față de mediul privat.

4. Rezultatele cercetării

În anul 2013, Institutul Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors – IIA) a publicat Cadrul conceptual privind competențele auditorilor interni, conform căruia auditorii interni trebuie să dispună de competențe de bază în următoarele zece arii de cunoaștere (IIA, 2013):

1. etica profesională;
2. managementul auditului intern;
3. cadrul general privind practicile profesionale internaționale;
4. guvernarea, riscul și controlul;
5. afacerile;
6. comunicarea;

7. persuasiunea și colaborarea;
8. analiza critică;
9. derularea misiunii de audit intern;
10. dezvoltarea și inovarea.

Primele două domenii sunt elemente fundamentale în organizarea și desfășurarea activității de audit intern. Etica profesională dă conținut așteptărilor generale cu privire la comportamentul auditorilor interni în ansamblu, ca profesie. Abilitățile de gestionare a resurselor și activităților de audit intern sunt esențiale, indiferent de mărimea structurii de audit.

Practicile profesionale, guvernarea, riscul, controlul și afacerile sunt considerate abilități tehnice ale auditorilor interni și sunt esențiale pentru derularea corespunzătoare a oricărei misiuni de audit intern.

Abilitățile personale (comunicarea, persuasiunea și colaborarea, analiza critică) sunt importante pentru obținerea unei asigurări rezonabile că informațiile, observațiile și recomandările au impactul așteptat asupra organizației.

Derularea oricărei misiuni de audit presupune obiectivitate, abilități de planificare strategică și operațională, precum și o bună gestiune a resurselor.

În sfârșit, dezvoltarea și inovarea pregătesc organizația pentru schimbările necesare, asigurând parcursul în spre o dezvoltare sustenabilă.

Competențele de bază din cadrul conceptual menționat anterior au fost formulate ținând cont de Principiile fundamentale pentru practica profesională a auditului intern, publicate de IIA în 2015, care afirmă că activitatea auditorilor interni trebuie să se caracterizeze prin următoarele (IIA, 2015):

- integritate;
- competență și conștiinciozitate profesională;
- obiectivitate și independență;
- să fie aliniată strategiilor, obiectivelor și riscurilor organizației;
- să fie poziționată corespunzător în cadrul organizației și să dispună de resurse adecvate;
- să fie de calitate și să se perfecționeze continuu;
- să asigure o comunicare eficientă;
- să furnizeze o asigurare bazată pe risc;
- să asigure o cunoaștere detaliată a organizației, să fie proactivă și orientată către viitor;
- să promoveze ameliorarea activității organizației.

În urma analizei răspunsurilor participanților la studiul CBOK (2010) al *Corpusului comun de cunoștințe privind auditul intern la nivel global* (The Global Internal Audit Common Body of Knowledge - CBOK), s-a constatat că auditorii interni de la toate nivelurile au considerat că cele mai importante trei arii de competență sunt:

- abilitățile de comunicare;
- abilitățile de identificare și de rezolvare a problemelor;
- capacitatea de a fi la curent cu schimbările legislative, ale standardelor profesionale și ale mediului de afaceri.

Pentru ca analiza competențelor necesare auditorilor interni să fie completă, ea a conținut și întrebări cu privire la cunoștințele pe care auditorii interni le consideră esențiale pentru activitatea lor. Astfel, ariile de cunoaștere în care auditorii interni consideră că trebuie să dețină cunoștințe adecvate, care să le permită să își desfășoare activitatea la un nivel de calitate corespunzător, sunt, în ordinea importanței:

1. audit;
2. standarde de audit intern;

3. etică;
4. detectarea fraudei;
5. managementul riscurilor;
6. schimbările intervenite în standardele profesionale;
7. cunoștințe tehnice despre domeniul de activitate al organizației;
8. guvernare;
9. contabilitate financiară;
10. gestiunea afacerii;
11. sisteme organizaționale;
12. strategii și politicile de afaceri;
13. cultură organizațională;
14. dreptul afacerilor și regulile de guvernare;
15. finanțe;
16. tehnologii informaționale;
17. contabilitate managerială;
18. înțelegerea cadrului conceptual privind calitatea;
19. economie;
20. marketing.

De asemenea, studiul a pus în evidență competențele de bază cerute auditorilor interni de la diferite niveluri, grupându-le în competențe comune și competențe specifice.

Competențele comune sunt reprezentate de cele mai importante abilități cerute auditorilor interni, indiferent de nivelul la care se află: personal implicat în activități de audit intern, șefi de echipe/misiuni de audit și conducător al structurii de audit intern. Fiecare trebuie să își perfecționeze continuu aceste abilități de-a lungul carierei.

Competențele specifice sunt reprezentate de cele mai importante cinci abilități cerute auditorilor interni de la fiecare nivel. Dezvoltarea acestor abilități trebuie să se realizeze pe măsură ce auditorii interni trec pe poziții superioare.

Competențele generale și specifice au fost grupate în competențe generale, comportamentale și tehnice, analiza fiind realizată în funcție de poziția pe care o pot ocupa auditorii interni în structura de audit intern a unei organizații.

Competențele generale sunt abilitățile considerate esențiale pentru îndeplinirea anumitor sarcini.

Prezentăm în **Tabelul 4** ordinea importanței acestor abilități, la nivelul celor trei categorii de profesioniști

ai auditului intern, împreună și individual.

Tabelul 4. Competențele generale necesare auditorilor interni, la nivel global, pe categorii de auditori⁴

Competențele generale, în ordinea importanței atribuite de auditorii interni, indiferent de poziția ocupată	Ordinea importanței pentru:		
	Personalul implicat în activități de audit intern	Șefii echipelor/ misiunilor de audit intern	Șeful structurii de audit intern
Abilități de comunicare	1	2	2
Abilități de identificare și de soluționare a problemelor	2	5	5
Abilitatea de a promova valoarea auditului intern	7	8	1
Capacitatea de a fi la curent cu schimbările legislative, ale standardelor profesionale și ale mediului de afaceri	4	4	3
Abilități organizaționale	6	1	6
Abilități de rezolvare a conflictelor și de negociere	8	3	4
Abilități în pregătirea și dezvoltarea profesională a personalului	10	6	7
Capacitatea de a utiliza cadrul conceptual, tehnicile și instrumentele specifice contabilității	3	9	9
Abilități în managementul schimbării	11	7	8
Capacitatea de a utiliza cadrul conceptual, tehnicile și instrumentele specifice tehnologiilor informaționale	5	10	11
Fluență culturală și abilități de comunicare în limbi străine	9	11	10

⁴ Răspunsuri la întrebarea Q76: Vă rugăm să precizați care este importanța următoarelor competențe pentru activitatea dvs. la locul de muncă, pe poziția pe care o ocupați în cadrul organizației. (en. Please indicate the importance of the following competencies for you to perform your work at your position in the organization).

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010 și Bailey, 2010

În ceea ce privește competențele generale specifice, studiul a condus la următoarele rezultate:

- personalul implicat în activități de audit intern trebuie să aibă, în special, capacitatea de comunicare, de a utiliza cadrele conceptuale, de a identifica și rezolva problemele, precum și de a utiliza tehnicile și instrumentele specifice domeniului contabil și tehnologiile informaționale;

- șefii echipelor/misiunilor de audit intern trebuie să dispună de abilități organizaționale, de capacitatea de a comunica, de a negocia și de a rezolva conflicte;
- șeful structurii de audit intern trebuie să aibă abilitatea de a promova valoarea auditului intern în cadrul organizației, de a comunica, de a negocia și de a rezolva conflicte, precum și de a fi la curent cu modificările legislative.

Tabelul 5. Competențele generale necesare auditorilor interni, la nivel global, european și în România⁵

Competențele generale, în ordinea importanței atribuite de auditorii interni	Global	Europa	România
Abilități de comunicare	1	1	1
Abilități de identificare și de soluționare a problemelor	2	2	5
Abilitatea de a promova valoarea auditului intern	3	4	4
Capacitatea de a fi la curent cu schimbările legislative, ale standardelor profesionale și ale mediului de afaceri	4	5	2
Abilități organizaționale	5	3	3
Abilități de rezolvare a conflictelor și de negociere	6	6	7
Abilități în pregătirea și dezvoltarea profesională a personalului	7	8	8
Capacitatea de a utiliza cadrul conceptual, tehnicile și instrumentele specifice contabilității	8	10	6
Abilități în managementul schimbării	9	7	11
Capacitatea de a utiliza cadrul conceptual, tehnicile și instrumentele specifice tehnologiilor informaționale	10	9	9
Fluență culturală și abilități de comunicare în limbi străine	11	11	10

⁵ Răspunsuri la întrebarea Q76: Vă rugăm să precizați care este importanța următoarelor competențe pentru activitatea dvs. la locul de muncă, pe poziția pe care o ocupați în cadrul organizației. (en. Please indicate the importance of the following competencies for you to perform your work at your position in the organization).

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

Analizând percepția auditorilor interni din România cu privire la competențele generale care le sunt necesare pentru realizarea activităților specifice, se constată că în acest caz se manifestă mai acut decât în alte țări nevoia

de a fi la curent cu schimbările legislative, ceea ce este, probabil, o consecință a instabilității cvasi-continue a mediului legislativ românesc.

Tabelul 6. Competențele comportamentale necesare auditorilor interni⁶

Competențele comportamentale, în ordinea importanței atribuite de auditorii interni, indiferent de poziția ocupată	Ordinea importanței pentru:								
	personalul implicat în activități de audit intern			șefii echipelor/ misiunilor de audit intern			șeful structurii de audit intern		
	G	E	R	G	E	R	G	E	R
Confidențialitate	1	1	1	4	4	10	1	1	1
Obiectivitate	2	2	3	11	10	7	6	5	3
Comunicare	3	3	2	1	1	5	3	3	4
Raționament	4	5	8	7	8	11	8	8	11
Bună conlucrare cu managerii de la toate nivelurile	7	7	6	10	11	9	7	7	9
Guvernanță și sensibilitate etică	8	8	5	5	5	1	4	6	2
Bun coechipier	5	4	4	14	14	13	15	15	10
Construire de relații	10	10	12	13	13	4	10	10	12
Muncă independentă	6	6	11	15	15	15	14	14	15
Creare de echipe	12	13	13	9	7	12	13	13	14
Conducere	14	14	15	2	2	3	2	2	7
Influență	9	9	10	6	6	6	5	4	5
Facilitare	11	11	7	8	9	14	12	11	6
Gestiunea personalului	15	15	14	3	3	2	9	9	8
Catalizator al schimbării	13	12	9	12	12	8	11	12	13

⁶ Răspunsuri la întrebarea Q74: Vă rugăm să indicați care sunt cele mai importante cinci competențe comportamentale necesare la fiecare nivel profesional. (en. Please mark the five most important of the following behavioral skills for each professional staff level to perform their work).

Legendă: G = nivel global; E = nivel european; R = România

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010 și Bailey, 2010

Competențele comportamentale sunt reprezentate de modul în care sunt percepute propriile acțiuni de către alții, din perspectiva unor standarde general acceptate. Prezentăm în **Tabelul 6** ordinea importanței acestor abilități, la nivelul celor trei categorii de profesioniști ai auditului intern, împreună și individual.

Cu privire la competențele comportamentale specifice, pe lângă confidențialitate, care se regăsește pe primele locuri în cazul tuturor categoriilor, din studiu a reieșit că:

- *personalul implicat în activități de audit intern* trebuie să fie obiectiv, să dispună de un bun raționament profesional și să aibă capacitatea de a colabora, adică de a fi un bun coechipier;
- *șefii echipelor/misiunilor de audit intern* trebuie să aibă capacitatea de a comunica, de a conduce, de a governa și de a gestiona personalul. De asemenea, ei trebuie să fie sensibili la aspectele de natură etică;
- *șeful structurii de audit intern* trebuie să aibă capacitatea de a conduce, de a comunica, de a

governa și de a convinge, precum și să dea dovadă de preocupare față de problemele de natură etică.

În ceea ce privește România, surprinde percepția șefilor de misiuni de audit cu privire la confidențialitate, aceasta nefiind văzută ca o cerință importantă (locul 10), la fel cum este în cazul profesioniștilor din alte țări. De asemenea, pare a fi în contradicție opțiunea pentru construirea de relații (locul 4) față de cea pentru crearea de echipe (locul 12) și importanța medie acordată comunicării (locul 5), în condițiile în care la nivel european și mondial abilitățile de comunicare ale șefilor de misiuni de audit intern sunt considerate de primă importanță.

Competențele tehnice constau în aplicarea unor cunoștințe sau abilități într-o activitate. Ordinea importanței abilităților tehnice în realizarea obiectivelor specifice, la nivelul celor trei categorii de profesioniști ai auditului intern, împreună și individual, la nivel global, european și în România, este prezentată în **Tabelul 7**.

Tabelul 7. Competențele tehnice necesare auditorilor interni⁷

Competențele tehnice, în ordinea importanței atribuite de auditorii interni, indiferent de poziția ocupată	Ordinea importanței pentru:								
	personalul implicat în activități de audit intern			șefii echipelor/misiunilor de audit intern			șeful structurii de audit intern		
	G	E	R	G	E	R	G	E	R
Înțelegerea afacerii	3	2	5	1	1	4	1	1	4
Tehnici de analiză a riscului și de evaluare a controlului	1	1	1	4	5	14	3	4	5
Identificarea tipurilor de controale	5	5	6	13	13	15	13	13	12
Guvernană, risc și instrumente și tehnici de control	12	10	9	8	9	6	4	5	8
Analiza afacerilor	4	4	3	7	8	9	10	9	3
Instrumente și tehnici de culegere și analiză a datelor	2	3	4	17	17	11	17	17	16
Abilități în domeniul cercetărilor operaționale și de management	6	7	2	5	4	8	6	3	1
Instrumente și tehnici de rezolvare a problemelor	8	12	18	6	7	7	7	8	10
Negociere	14	13	15	3	3	3	2	2	9
Managementul proiectelor	13	14	13	2	2	2	5	6	2
Abilități de investigare a fraudelor	11	9	7	11	11	18	9	10	6
Abilități de utilizare a tehnicilor de audit asistate de calculator	7	6	11	15	15	16	15	14	11
Instrumente și tehnici de analiză financiară	10	11	12	14	14	13	14	16	17
Sondaj statistic	9	8	8	18	18	17	18	18	18
Previziuni	16	16	10	9	6	1	8	7	7
Managementul calității totale	17	17	14	10	10	5	11	11	14
Cunoștințe cu privire la ISO/calitate	15	15	17	16	16	12	16	15	13
Balanced scorecard	18	18	16	12	12	10	12	12	15

⁷ Răspunsuri la întrebarea Q75: Vă rugăm să indicați cele mai importante cinci competențe tehnice necesare la fiecare nivel profesional. (en. Please mark the five most important of the following technical skills for each level of professional staff to perform their work).

Legendă: G = nivel global; E = nivel european; R = România

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010 și Bailey, 2010

Competențele tehnice specifice pe care trebuie să le dețină cele trei categorii de profesioniști sunt prezentate în continuare.

- *Personalul implicat în activități de audit intern* trebuie să dețină o bună cunoaștere a tehnicilor de analiză a riscului, a instrumentelor și tehnicilor de culegere și analiză a datelor, de înțelegere și analiză a afacerilor și de identificare a tipurilor de controale.
- *Șefii echipelor/misiunilor de audit intern* trebuie să aibă capacitatea de înțelegere a afacerii, să dispună de abilități în domeniul cercetărilor operaționale și de management, al managementului proiectelor, dar și să fie buni negociatori.
- *Șeful structurii de audit intern* trebuie să înțeleagă foarte bine mediul de afaceri, să fie un bun negociator și un bun manager de proiect, dar și să stăpânească bine instrumentele și tehnicile specifice guvernării, analizei riscului și evaluării controlului.

Cu privire la competențele tehnice pe care ar trebui să le dețină, este de remarcat faptul că auditorii interni din România nu consideră înțelegerea afacerii ca având importanță deosebită, așa cum se întâmplă în cazul

șefilor de misiuni și responsabililor structurilor de audit din alte țări. De asemenea, surprinzător este și locul ocupat de nevoia de cunoaștere a „Tehnicilor de analiză a riscului și de evaluare a controlului” în percepția șefilor de misiuni de audit intern din România (14), în condițiile în care în percepția auditorilor de pe poziții similare din alte țări, locul 5 este cel mai slab pe care este clasificată această competență.

Multe din răspunsurile auditorilor interni români cu privire la categoriile de cunoștințe și de competențe pe care trebuie să le dețină sunt explicabile și prin vechimea funcției de audit intern în organizațiile din România. Astfel, din datele analizate rezultă că, în România în anul 2010, majoritatea organizațiilor (86,42%) aveau organizată funcția de audit intern de mai puțin de 10 ani, în timp ce numai 1,23% aveau organizată această funcție de peste 25 de ani (Tabelul 8). De fapt, considerăm că datele relevă organizarea auditului intern la o companie internațională sau multinațională care desfășoară activitate și în România, întrucât înainte de 1989 nu s-a organizat o astfel de funcție în nicio firmă românească.

Tabelul 8. Vechimea funcției de audit intern în organizații⁸

De când există funcția de audit intern în organizație?	La nivel global	Europa	România
de mai puțin de 10 ani	44,83%	48,33%	86,42%
11-25 ani	30,34%	28,16%	12,35%
26-50 ani	17,44%	15,26%	1,23%
peste 51 de ani	7,38%	8,25%	0,00%

⁸ Răspunsuri la întrebarea Q6: De cât timp este organizată activitatea de audit intern în organizația dvs.? (en. How long has your organization's internal audit activity been in place?)

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

Spre deosebire de România, unde organizarea funcției de audit intern este relativ recentă, la nivel global și în Europa funcția are o vechime semnificativ mai mare, în jur de 25% dintre companii având organizată funcția de peste 25 de ani. De fapt, la nivel global, în peste 55% dintre firme auditul intern are o vechime de peste 10 ani, iar în Europa peste 50% dintre firme au organizată funcția de audit intern de mai mult de 10 ani.

Perioada relativ scurtă de când a început să fie organizat auditul intern în România explică și de ce ponderea auditorilor interni care declară că au competențe în domenii precum Contabilitate,

Management, Finanțe, IT, domeniul tehnic sau în alte domenii decât cele enumerate este mai mare decât la nivel global sau european.

Așa cum se observă din secțiunea rezervată prezentării eșantionului (Tabelul 2), în România specializarea academică cea mai frecvent absolvită de auditorii interni cuprinși în studiu nu este Contabilitate (care este pe primul loc la nivel global), ci Finanțe, urmată de Management și Audit intern. Cu toate acestea, mai mult de jumătate din auditorii interni români chestionați (56,73%) declară că au experiență în domeniul contabilității. Majoritatea

(96,15%) afirmă că dețin experiență în domeniul auditului intern. Un aspect interesant și previzibil este acela că ponderea auditorilor care declară că au

experiență în domeniul tehnic (13,46%) este egală cu ponderea celor care declară că au absolvit studii tehnice.

Tabelul 9. Experiența profesională a auditorilor interni⁹

Experiența profesională	Global	Europa	România
Audit intern	93,15%	93,45%	96,15%
Audit extern (în sectorul public sau în cel privat)	34,76%	28,64%	24,04%
Management	35,20%	31,69%	47,12%
Contabilitate	38,90%	29,57%	56,73%
Finanțe	25,28%	26,11%	38,46%
Tehnologii informaționale (IT)	10,81%	11,96%	15,38%
Domeniul tehnic	3,99%	4,50%	13,46%
Altele	15,68%	20,78%	24,04%

⁹ Răspunsuri la întrebarea Q12: Precizați care este experiența dvs. profesională (indicați toate răspunsurile posibile) (en. Specify your professional experience: (please mark all that apply)).

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

Pentru înțelegerea relațiilor cu structurile de conducere și de guvernare din organizație, am considerat important să analizăm cui îi este adresat raportul de audit intern. Astfel, așa cum rezultă din **Tabelul 10**, rezultatele au fost apropiate pentru cele trei niveluri ale analizei, cu precizarea că la nivel global se raportează într-o măsură mai mare către comitetele de audit. O posibilă explicație poate fi aceea că nu în toate jurisdicțiile există cerința legală a funcționării comitetelor de audit. De exemplu, în România, Legea societăților comerciale stabilește posibilitatea organizării comitetelor de audit, fără ca

acest lucru să fie o obligație. De asemenea, un studiu publicat în 2005 de Organizația Internațională a Burselor de Valori (The International Organization of Securities Commissions – IOSCO, 2005) arăta că doar în 53% dintre jurisdicțiile în care își au sediul membrii IOSCO exista legislație specifică sau alte tipuri de reglementări cu privire la cerința funcționării comitetelor de audit, țările emergente fiind cele în care cerințele de acest tip sunt reduse sau lipsesc. Menționăm că la această întrebare li s-a cerut să răspundă doar șefilor structurilor de audit intern.

Tabelul 10. Destinația rapoartelor auditorilor interni¹⁰

Structura căreia i se raportează direct	La nivel global	Europa	România
Comitetul de audit	34,35%	28,32%	22,22%
Directorul general/Președintele/Conducătorul instituției publice	42,72%	51,80%	55,56%
Directorul economic	22,93%	19,88%	22,22%

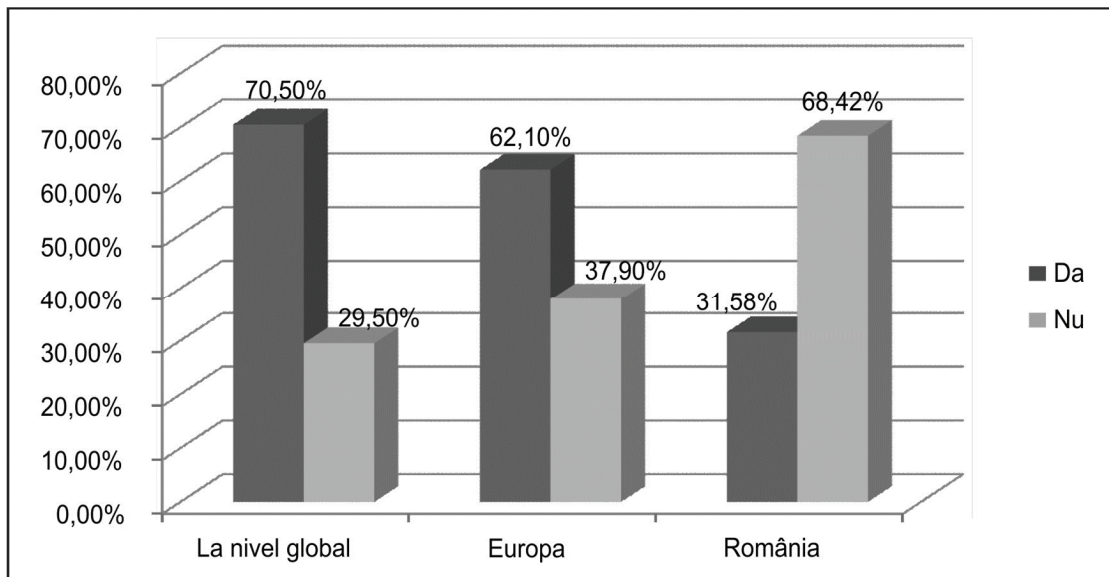
¹⁰ Răspunsuri la întrebarea Q14: Cui raportați (direct) din punct de vedere administrativ în cadrul organizației dvs.? (en. Where do you administratively report (direct line) in your organization?)

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

Explicația de mai sus poate fi mai ușor înțeleasă dacă analizăm în **Figura 1** măsura în care firmele au organizate comitete de audit. Astfel, în România, nivelul scăzut de raportare către comitetul de audit se justifică

prin absența acestei structuri organizatorice din multe entități, existând un număr mare de auditori interni angajați în instituții publice.

Figura 1. Organizarea comitetelor de audit în companii¹¹



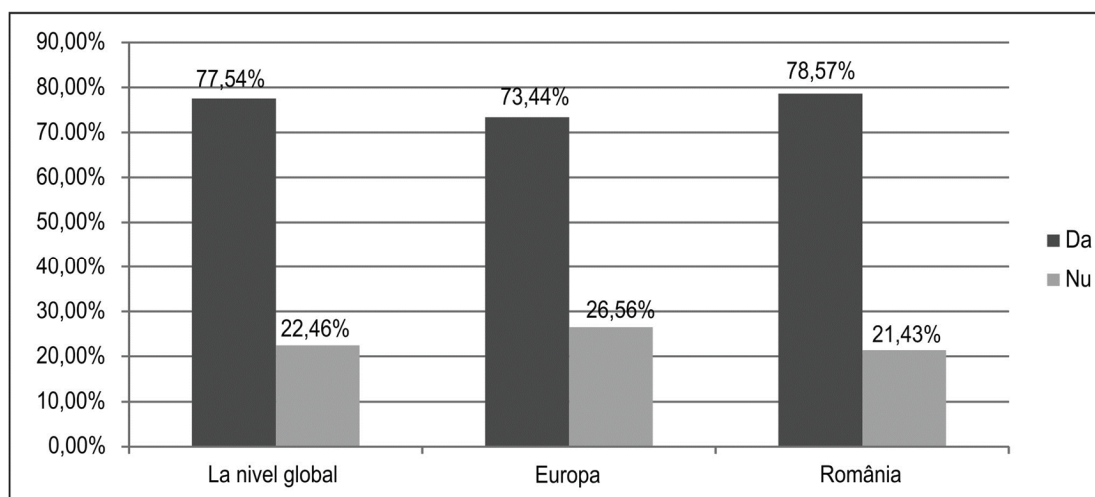
¹¹ Răspunsuri la întrebarea Q26: Există un comitet de audit sau o structură echivalentă în cadrul organizației dvs.? (en. Is there an audit committee or equivalent in your organization?)

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

Un indicator care înregistrează în România rezultate peste mediile europeană și mondială este realizarea

unui număr de 40 de ore de pregătire profesională continuă pe an, așa cum rezultă din Figura 2.

Figura 2. Realizarea a 40 de ore de pregătire profesională continuă pe an¹²



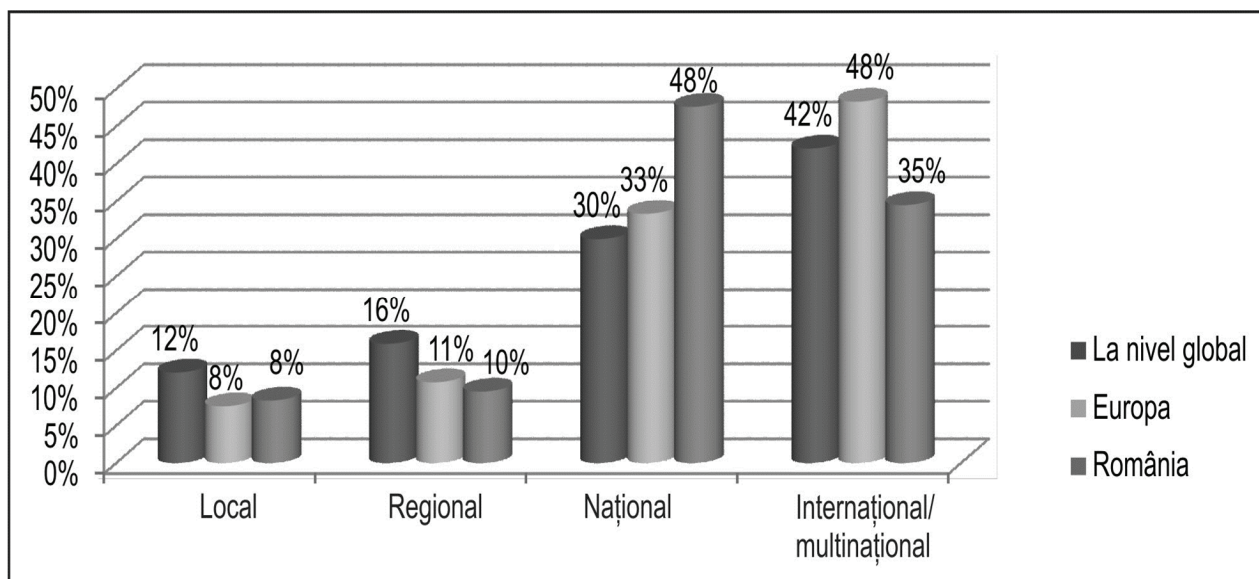
¹² Răspunsuri la întrebarea Q15: Beneficiați de minim 40 de ore de pregătire profesională pe an? (en. Do you receive at least 40 hours of formal training per year?)

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

Dacă analizăm distribuția auditorilor interni din punctul de vedere al categoriei de organizații pentru care lucrează (Figura 3), observăm că în România aproape

jumătate dintre auditorii interni (48%) lucrează în organizații de nivel național, fapt explicabil prin angajarea lor cu precădere în instituții publice.

Figura 3. Distribuția auditorilor interni în funcție de localizarea geografică a organizației pentru care lucrează¹³



¹³ Răspunsuri la întrebarea Q21: Organizația dvs. este de nivel [local, statal, național, internațional...] (en. Is your organization [local, state, national, international...]?)

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

La nivel global și mai ales la nivel european se constată că cei mai mulți auditori interni lucrează în companii internaționale sau multinaționale. Și în România ponderea auditorilor interni care lucrează în companii internaționale sau multinaționale este semnificativă (35%).

După ce am identificat caracteristicile auditului intern în România și în lume, precum și competențele și cunoștințele de care au nevoie auditorii pentru realizarea misiunilor lor, în cele ce urmează ne propunem să identificăm tendințele în utilizarea viitoare a tehnicilor și instrumentelor folosite de auditorii interni. Astfel, așa cum se poate observa în Tabelul 11, pentru realizarea la un nivel calitativ superior a

activităților specifice, auditorii interni consideră că cele mai utile sunt: planificarea bazată pe risc, diferitele modalități de comunicare electronică, revizuirea analitică, eșantionarea statistică, tehnicile de *data mining* și tehnicile de audit asistate de calculator. Cu excepția tehnicilor de *data mining*, care ocupă locul 12 în preferințele auditorilor interni din România, restul tehnicilor și instrumentelor sunt preferate în aceeași măsură de auditorii interni din întreaga lume.

Cu privire la certificările pe care le dețin auditorii interni din România se constată existența unui procent nesemnificativ de auditori interni certificați în această specializare (Certified Internal Auditor – CIA), alte certificări fiind deținute doar în mică măsură.

Tabelul 11. Preferința auditorilor interni pentru utilizarea diferitelor tehnici și instrumente de lucru¹⁴

Instrumente și tehnici pe care auditorii interni le utilizează și intenționează să le utilizeze și în viitor în misiunile lor	Global	Europa	România
Planificarea bazată pe risc	1	1	1
Controlul auto-evaluării	8	8	6
Balanced scorecard	14	14	13
Analiza comparativă	10	9	7
Revizuirea analitică	3	3	5
Data mining	6	6	12
Eșantionarea statistică	4	5	2
Tehnicile de audit asistate de calculator	7	7	9
Tehnici de management al calității totale	15	15	15
Auditare continuă/în timp real	11	12	8
Foi de lucru electronice	5	4	4
Software pentru fluxuri de diagrame	9	10	11
Aplicații pentru definirea proceselor	12	11	16
Software de modelare a proceselor	16	16	14
Alte modalități de comunicare electronică (email, internet)	2	2	3
Instrumente de revizuire a procesului de evaluare a calității potrivit Institutului Auditorilor Interni	13	13	10

¹⁴ Răspunsuri la întrebarea Q69: Indicați măsura în care activitatea de audit intern folosește sau urmează să folosească următoarele instrumente sau tehnici de audit în cadrul unei misiuni de audit obișnuite (en. Indicate the extent the internal audit activity uses or plans to use the following audit tools or techniques on a typical audit engagement).

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

Situația privind cele mai importante certificări pe care le dețin sau intenționează să le obțină în următorii cinci ani auditorii interni este prezentată în **Tabelul 12**. Certificările menționate se pot obține prin intermediul unor organizații internaționale, excepția

fiind Certified Public Accountant, pentru care există în România echivalentul de expert contabil și/sau auditor financiar. Menționăm, de asemenea, că auditorilor li s-a cerut să menționeze toate certificările deținute.

Tabelul 12. Situația certificărilor deținute sau a celor care se intenționează a fi obținute de către auditorii interni din România¹⁵

Certificarea	Ponderea auditorilor care:	
	dețin certificarea în prezent	intenționează să obțină certificarea în următorii 5 ani
CIA - Certified Internal Auditor	17,31%	51,92%
CPA - Certified Public Accountant	1,92%	8,65%
CGAP - Certified Government Audit Professional	10,58%	12,50%
CFSA - Certified Financial Services Auditor	3,85%	18,27%
CISA - Certified Information Systems Auditor	1,92%	5,77%
Alta	25,00%	2,88%
Niciuna	16,35%	1,92%

¹⁵ Răspunsuri la întrebarea Q11: Ce certificări și/sau calificări profesionale dețineți, referitoare la auditul intern? (Alegeți toate variantele corecte) (en. Which professional certifications and/or qualifications do you have related to internal auditing? (Choose all that apply).

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

Constatăm că situația auditorilor interni din România este mai bună în privința intențiilor de a obține certificări decât în privința deținerii lor. La nivel global și european, cei mai mulți dintre auditorii interni au deja certificări obținute ca auditor intern (CIA), expert contabil sau auditor financiar (CPA) și auditor de sisteme informaționale (CISA). De asemenea, la fel ca în România, auditorii care lucrează în structuri de audit intern și-au manifestat interesul pentru obținerea certificării ca auditor intern (CIA).

Concluzii și discuții

Din cercetarea efectuată reiese că cererea pentru tot mai multe competențe și cunoștințe pe care să le dețină auditorii interni rezultă din evoluția funcției de audit intern către roluri noi. Amintim în acest context și rezultatele studiului realizat de Ernst & Young (2013) și intitulat „Matching Internal Audit talent to business risks. Key findings from the Global Internal Audit Survey 2013”, care a identificat și sintetizat câteva aspecte referitoare la auditul intern, după cum urmează:

- Se așteaptă tot mai mult ca auditul intern să ofere celor interesați o perspectivă cât mai corectă asupra afacerilor, dar și să îndeplinească rolul de consilier strategic pentru organizație.
- Au crescut așteptările ca auditul intern să fie tot mai implicat în identificarea, evaluarea și monitorizarea riscurilor.
- Trebuie acceptat faptul că auditorilor interni le lipsesc abilitățile în domeniul analizei datelor, strategiei de afaceri, managementului riscului, prevenirii și detectării fraudelor și de multe ori nu au o experiență

îndelungată în sectorul de activitate în care acționează organizația pe care o servesc.

Față de rezultatele obținute pe baza datelor din 2010 oferite de CBOK, studiile mai recente publicate pe baza datelor CBOK 2015 oferă o imagine mai completă a realităților actuale și a tendințelor din activitatea auditorilor interni. Astfel, Rose (2015) realizează o analiză complexă a modului de autoevaluare a competențelor de către auditorii interni, Rittenberg (2016) face un studiu comparativ între rezultatele din 2010 și cele din 2015 cu privire la interacțiunea dintre auditorii interni și comitetele de audit, iar Harrington și Piper (2015) oferă idei cu privire la maniera în care auditorii interni pot să își construiască o carieră de succes în dinamica lume a afacerilor.

Studiile pe care le realizează organizațiile implicate în reglementarea, promovarea și evaluarea activității de audit intern la nivel global au rolul de a furniza un ghid care să le permită profesioniștilor să își dezvolte competențele necesare desfășurării activității de audit intern la un nivel calitativ tot mai înalt și să își creeze un plan în ceea ce privește dezvoltarea personală. Un fapt general acceptat este acela că, în cazul unui auditor intern, experiența profesională este esențială pentru succesul activității sale. Cu toate acestea, chiar dacă experiența poate fi dobândită numai în timp, auditorii pot investi în pregătirea proprie, inclusiv prin obținerea de certificări în domeniul auditului intern.

Mulțumiri

Pentru realizarea acestei lucrări datele au fost obținute din bazele de date CBOK, 2010 și CBOK, 2015 Global Internal Audit Practitioner Survey (Altamonte Springs, Florida, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation).

BIBLIOGRAFIE

1. Anderson, U. (2003), *Chapter 4. Assurance and Consulting Services*, pp. 98-129, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
2. Bailey, J.A. (2010), *The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study- Core Competencies for Today's Internal Auditor*, Institute of Internal Auditors, Report II, [pdf] Disponibil la: <https://na.theiia.org/iiaarf/Public%20Documents/2010-CBOK-Core-Competencies.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
3. Barr-Pulliam, D. (2016), *Engaging Third Parties for Internal Audit Activities. Strategies for Successful Relationships*, [pdf] Disponibil la: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/199768/IIARF%20CBOK%20Engaging%20Third%20Parties%20>

- For%20IA%20Activities%20Jan%202016_0.pdf, [Accesat pe 2 august 2016].
4. Boța-Avram C. și Popa, I. (2011), Evolution of Internal Auditing in Romania: A Critical Analysis, *International Journal of Disclosure and Governance*, Volume 8, No. 4, pp.380-398, DOI: 10.1057/jdg.2011.10. consultată în ianuarie 2016.
 5. Ernst & Young (2013), *Matching Internal Audit talent to business needs. Key findings from the Global Internal Audit Survey 2013*, Disponibil la: [http://www.ey.com/GL/en/Services/Advisory/MI A-talent-to-business-needs---Key-findings-from-the-Global-Internal-Audit-Survey-2013](http://www.ey.com/GL/en/Services/Advisory/MI-A-talent-to-business-needs---Key-findings-from-the-Global-Internal-Audit-Survey-2013), [Accesat pe 2 august 2016].
 6. Flemming Ruud, T. (2003), *Chapter 3. The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance*, pp. 74-96, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
 7. Harrington, L. și Piper, A. (2015), *Driving Success in a Changing World. 10 Imperatives for Internal Audit*, [pdf] Disponibil la: http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/188608/PIPER_Ten_Imperatives.pdf, [Accesat pe 2 august 2016].
 8. IIA (2010), CBOK. Global Internal Audit Common Body of Knowledge. Resources Exchange, [online] Disponibil la: <https://na.theiia.org/iia/Pages/Common-Body-of-Knowledge-CBOK.aspx>, [Accesat pe 09 august 2016].
 9. IIA (2013), *The IIA's Global Internal Audit Competency Framework*, [pdf] Disponibil la: <https://na.theiia.org/about-us/about-ia/Pages/Competency-Framework.aspx>, [Accesat pe 2 august 2016].
 10. IIA (2015), *Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing*, [pdf] Disponibil la: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx>, [Accesat pe 2 august 2016].
 11. IOSCO (2005), *Survey Report on Regulation and Oversight of Auditors*, [pdf] Disponibil la: <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/ioscopd199.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
 12. Iyer, V. (2016), *CAE Career Paths. Characteristics and Competencies of Today's Internal Audit Leaders*, [pdf] Disponibil la: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/203310/IIARF%20CBOK%20CAE%20Career%20Path%20March%202016.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
 13. Moeller, R.R. (2005), *Brink's Modern Internal Auditing*, 6th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
 14. Moeller, R.R. și Witt, H.N. (1999), *Brink's Modern Internal Auditing*, 5th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
 15. Precob, C.I și Rusu-Buruiană, A. (2015), The Features of Internal Audit in Romania. Study on the Perception of Internal Auditors, *Audit Financiar*, vol. 13, nr. 9(129), pp. 77-90.
 16. Ramamoorti, S. (2003), *Chapter 1. Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*, pp. 2-23, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
 17. Ratliff, R.L. și Reding, O.F. (2002), *Introduction to Auditing: Logic, Principles, and Techniques*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
 18. Rittenberg, L.E.(2016), *Interacting with Audit Committees. The Way Forward for Internal Audit*, [pdf] Disponibil la: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/201068/IIARF%20CBOK%20Interacting%20with%20Audit%20Committees%20FEB%202016.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
 19. Rose, J. (2015), *Mapping Your Career. Competencies Necessary for Internal Audit Excellence*, [pdf] Disponibil la: http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/197389/IIARF%20CBOK%20Mapping%20Your%20Career%20Dec%202015_1.pdf, [Accesat pe 2 august 2016].
 20. Rose, J. (2016), *The Top 7 Skills CAEs Want. Building the Right Mix of Talent for Your Organization*, [pdf] Disponibil la: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/205617/IIARF%20CBOK%20TOP%207%20Skills%20CAEs%20Want%20April%202016.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].

21. Seago, J. (2015), *Delivering on the Promise. Measuring Internal Audit Value and Performance*, [pdf] Disponibil la: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/196909/IIARF%20CBOK%20Delivering%20on%20the%20Promise%20Nov%202015.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
22. Tsintzas, E. (2016), *Lifelong Learning for Internal Auditors. Certification and Training Levels Worldwide*, [pdf] Disponibil la: http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/205616/IIARF%20CBOK%20Lifelong%20Learning%20for%20Internal%20Auditors%20April%202016_0.pdf, [Accesat pe 2 august 2016].