

---

# Controlul intern și auditul – o necesitate pentru raportarea responsabilă și utilitatea informației contabile pentru management

---

Alina Teodora CIUHUREANU,  
Academia Forțelor Terestre „Nicolae Bălcescu”, Sibiu,  
E-mail: alinaciuhureanu@yahoo.com

## Rezumat

Este cunoscut faptul că în România, și nu numai, controlul intern și auditul sunt activități reglementate. Adeseori, cele două forme de asigurare a calității informației contabile sunt percepute în special ca fiind o obligativitate în detrimentul necesității certificării informației care circulă între producător și utilizator. Lucrarea abordează aspecte prin care se urmărește evidențierea necesității organizării controlului intern și a auditării informației contabile din perspectiva necesității de certificare a informației contabile în vederea unei raportări responsabile. De asemenea, prin intermediul unui studiu realizat pe un eșantion de 301 firme românești din Regiunea Centru, am surprins opiniile managerilor/administratorilor privind controlul intern și auditul din perspectiva încrederii, asigurării oportunităților de valorificare a informației contabile și utilității acestora pentru management.

**Cuvinte-cheie:** Control, audit, informație contabilă, certificare, management.

**Clasificare JEL:** M41, M42.

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Ciuhureanu, A.T. (2016), Internal control and auditing – a necessity for responsible reporting and managerial usefulness of accounting information, *Audit Financiar*, vol. XIV, nr. 12(144)/2016, pp. 1349-1358, DOI: <http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/144/1349>

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/144/1349>

## Introducere

La nivel micro și macro-economic, controlul reprezintă „o funcție necesară a managementului” (Ionescu, 2010), sistemul de control fiind un instrument esențial atât pentru asigurarea calității în valorificarea și utilitatea informației contabile, cât și pentru monitorizarea și perfecționarea activităților. Îndeplinirea cu succes a obiectivelor urmărite prin controlul intern nu este însă o certitudine. În opinia noastră, una din principalele limite cu implicații asupra oportunităților de valorificare a informației contabile pentru management (fie că vorbim de informații interne sau provenite din exterior) rezidă în subiectivismul care poate apărea în controlul intern, acesta fiind în relație directă cu etica și autoritatea. În contextul în care independența reprezintă stâlpul eticii profesionale în audit, considerăm că pentru o informare mai responsabilă, care să furnizeze încrederea așteptată utilizatorilor interni și externi, se impune auditarea informațiilor contabile. Totuși, auditul nu are un caracter de predictibilitate. El nu vizează totalitatea tranzacțiilor unei firme, ci numai o parte a acestora, motiv pentru care, conform abordărilor conceptuale, auditorul caută să obțină o „asigurare rezonabilă” și nicidecum una absolută.

Toate aceste aspecte au condus la identificarea obiectivelor cercetării. Astfel, în prima parte este realizată o sinteză a opiniilor specialiștilor și a cadrului legislativ național și european cu privire la controlul și auditul intern, auditul financiar/statutar, accentul fiind pus pe prezentarea avantajelor și limitele acestora din perspectiva funcției de control și evaluare a managementului. Cea de a doua parte prezintă un studiu exploratoriu realizat pe un eșantion de 301 firme din Regiunea Centru, România.

### 1. Cadrul empiric și teoretic

În România, conform Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP nr. 1802/2014, managementul trebuie să se asigure prin controlul intern că obiectivele stabilite sunt coerente, iar factorii care concură la atingerea acestora au fost identificați. Mai mult, aceeași reglementare subliniază necesitatea controlului intern din perspectiva asigurării în timp real a informațiilor ce vizează performanțele obținute și perspectivele firmei. Reglementarea accentuează faptul că activitățile derulate trebuie să facă

parte din procesul de gestiune. Este evidențiată astfel integrarea controlului intern în funcțiile managementului, dar și necesitatea realizării acesteia prin determinarea legalității, realității, oportunității, eficacității și eficienței operațiunilor derulate și prin dezvoltarea mecanismelor utile managementului care să încorporeze informația contabilă (Guinea, 2011). Astfel, funcțiile controlului intern pot fi sintetizate, conform specialiștilor (Bogdan, 2004; Popeangă și Popeangă, 2004) în cunoaștere, evaluare, prevenție, documentare, recuperare, reglare, educație și stimulare, învățare și autoînvățare.

La nivelul entităților economice, controlul intern își dovedește *utilitatea* în generarea oportunităților de valorificare a informației contabile și asigurarea utilității informației pentru management prin faptul că urmărește să asigure:

- conformitatea documentelor, operațiunilor, prelucrărilor, raportărilor cu reglementările;
- identificarea realității activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- aplicarea deciziilor adoptate de manageri;
- buna funcționare a activității interne a firmei;
- fiabilitatea informațiilor financiare;
- adecvarea alocării resurselor în concordanță cu obiectivele stabilite;
- utilizarea eficientă a resurselor;
- creșterea răspunderii decidenților în angajarea și efectuarea oricăror tranzacții;
- verificarea modului de contractare, utilizare și restituire a creditelor de orice fel;
- verificarea condițiilor de numire sau de alegere a administratorilor, a consiliului de administrație, a comitetului de conducere și a auditorilor;
- verificarea activităților privind emiterea de acțiuni sau obligațiuni;
- verificarea declinării corecte a obiectivelor strategice;
- execuția bugetelor;
- rentabilitatea activităților, produselor și centrelor de gestiune, de profit și de performanță (dacă sunt implementate);
- supravegherea încasărilor și plăților;
- prevenirea practicilor contabile neconforme;

- prevenirea înregistrării minusurilor, descoperirea și recuperarea lor atunci când este cazul;
- prevenirea și controlul riscurilor de neîndeplinire a obiectivelor;
- evitarea cheltuielilor în exces sau supraestimării acestora;
- încheierea contractelor cu partenerii interni și externi, verificarea organizării licitațiilor;
- verificarea încasărilor și plăților de orice natură;
- repartizarea rezultatului exercițiului etc.

Această concluzie se bazează pe analiza opiniilor specialiștilor în domeniu (Popeangă și Popeangă, 2004; Aslău și Almași, 2011) și pe analiza legislației aplicabile:

- OMFP nr. 1802/20014 Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate;
- OMFP nr. 923/2014 Normele privind exercitarea controlului financiar preventiv și Codul specific de norme profesionale;
- Ordonanța nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv, republicată;
- OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, republicat;
- OMFP nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

De regulă însă, firmele se confruntă și cu o serie de *limite* în organizarea și exercitarea controlului intern, acestea având un impact negativ asupra certificării și implicit asupra valorificării informației contabile, ținând cont de gradul de încredere pe care utilizatorii îl pot avea în informația raportată. Între limitele controlului intern putem menționa cultura organizațională, costurile asociate, riscurile de nedetectare, procedurile inadecvate, etica, integritatea, profesionalismul celor implicați, autoritatea conducerii manifestată prin presiuni etc.

*Dar este controlul intern suficient?* Așa cum am prezentat, controlul intern are anumite limite. Din această perspectivă, se pot impune cerințe suplimentare pentru asigurarea calității și certificarea informației

contabile. Intervine astfel rolul auditului intern (Ciuhureanu și Balteș, 2010) și al auditului financiar (Ciuhureanu și Popa, 2007). Mai mult, în Directiva 2013/34/UE se menționează că „situațiile financiare ar trebui auditate”, obligație care să nu fie impusă și întreprinderilor mici. Prin aceste precizări, opțiunile statelor membre nu sunt îngădite, fiind evidențiată posibilitatea de a impune și întreprinderilor mici un audit „în funcție de condițiile și nevoile specifice ale acestora”.

Literatura de specialitate prezintă cel mai adesea auditul ca fiind o examinare obiectivă ce implică un profesionist și se finalizează prin exprimarea unei opinii independente.

Din perspectiva organizării distingem două tipuri de audit – auditul intern și auditul financiar/statutar – pentru ambele fiind necesară calitatea de auditor financiar. Adeseori însă, în cadrul auditului intern informația contabilă era omisă sau i se acordă o importanță mai redusă, fiind accentuat rolul controlului intern. Importanța auditului intern pentru certificarea informației contabile a fost evidențiată la nivelul instituțiilor publice prin aprobarea Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern și ulterior la nivelul entităților private de către Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) prin adoptarea Hotărârii nr. 88/2007 pentru aprobarea Normelor de audit intern și a Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. Hotărârea subliniază caracterul independent și obiectiv, rolul de asigurare și consiliere, scopul de a sprijini în stabilirea și evaluarea obiectivelor, precum și în îmbunătățirea eficacității managementului riscurilor, controlului și guvernantei.

Pentru a accentua importanța auditului intern și legătura strânsă cu informația contabilă, în cadrul OUG nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, este prevăzută obligativitatea organizării auditului intern de către toate entitățile economice ale căror situații financiare sunt supuse auditului financiar. De asemenea, a fost înființată Asociația Auditorilor Interni din România (AAIR) fiind astfel recunoscută profesia de auditor intern. În anul 2014, CAFR a adoptat Hotărârea nr. 48/2014 prin care sunt adoptate integral Normele obligatorii din Cadrul internațional de practici profesionale (International Professional Practices Framework – IPPF), emise de Institutul Auditorilor Interni (Institute of Internal Auditors – IIA). Normele au în structură definiții, codul etic și standardele specifice de audit intern.

Conform opiniilor specialiștilor în domeniu și reglementărilor aplicabile (Suciu și Savloschi, 2003; Mitea ș.a., 2005; Macarie, 2011; OUG nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată), prin acțiunile derulate, auditul intern contribuie la certificarea informației contabile cel puțin prin verificarea conformității înregistrărilor, evaluarea gradului de adecvare și aplicare a controlului intern în domeniul financiar-contabil, protejarea elementelor bilanțiere și extrabilanțiere, prevenirea fraudelor contabile, asigurarea credibilității informației contabile, identificarea și minimizarea riscurilor de eroare contabilă, evaluarea gradului de oportunitate, conformitate, economicitate, eficacitate și eficiență a operațiunilor înregistrate în contabilitate, elaborarea analizei SWOT a activității contabile, monitorizarea întregului sistem de management etc.

În concluzie, toate abordările privind auditul intern atrag atenția asupra independenței și caracterului preventiv al acestuia, iar prin componentele sale – audit de sistem, auditul performanței, auditul de regularitate (Ghiță, 2009) – se evidențiază necesitatea ca auditul intern să aibă ca principal scop prevenirea disfuncțiilor, în condițiile în care se impune ca managementul să fie deplin interesat să ia în considerare, să aprecieze și să valorifice concluziile (Morariu și Crecană, 2009; Ghiță, 2006). Astfel, auditul intern este o necesitate și nu numai o obligativitate.

Cel de al doilea tip de audit la care facem referire din perspectiva certificării calitative a informației contabile oferite utilizatorilor pentru valorificare este auditul financiar. Acesta include și auditul statutar conform OUG nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și supravegherea în interes public a profesiei contabile, definit prin OUG nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, ca fiind „o activitate realizată de un profesionist – auditor financiar – ce are ca obiectiv exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare sau a unor componente ale acestora”. Misiunile de audit financiar pot fi mai diversificate decât cele de audit statutar, care vizează obligativitatea legală de auditare a situațiilor financiare. La nivelul Uniunii Europene, Directiva 2006/43/CE privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate menționează utilizarea termenului de „audit legal” definit ca audit al conturilor anuale sau consolidate, iar prin Directiva 2014/56/UE acesta este înlocuit cu termenul „audit statutar”.

În România, obligativitatea auditului pentru anumite entități este prevăzută prin OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, care, conform art. 563(1), impune „auditarea situațiilor financiare de către auditori statutari sau firme de audit”. Conform Standardului Internațional de Audit 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit” și a Directivei 2013/34/UE privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, obiectivul angajamentului de auditare a situațiilor financiare este să creeze auditorului posibilitatea de a certifica imaginea fidelă a situațiilor financiare din perspectiva întocmirii și respectării cadrului legal aplicabil. Venind în sprijinul entităților, dar și al auditorilor statutari/firmelor de audit, la nivelul Uniunii Europene a fost adoptat Regulamentul nr. 537/2014 privind cerințele specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.

Decizia de utilizare a situațiilor financiare se poate baza pe opinia auditorului privind aceste situații și poate fi: fără rezerve – situația ideală, cu rezerve, imposibilitatea exprimării unei opinii sau opinie sau aviz contrar, aceasta din urmă generând un semnal de alarmă pentru utilizatori. Desigur că raportările financiare frauduloase pot fi dependente sau independente de management. Având în vedere abordările de mai sus, considerăm că oportunitățile oferite prin auditul financiar se regăsesc cu prioritate în sporirea credibilității situațiilor financiare prin luarea în considerare a riscului de apariție a unor denaturări semnificative ca rezultat al unor fraude sau erori (Todea și Stanciu, 2009).

## 2. Metodologia cercetării

Problema decizională identificată prin studii anterioare (Ciuhureanu, 2015) vizează un nivel diminuat de recunoaștere a atribuțiilor persoanelor implicate în activitățile de control intern (auditori) și a importanței auditului intern și financiar – factori importanți pentru succesul firmei, oferind încredere în informația contabilă și majorându-i șansele de a fi cu adevărat utilă.

Scopul funcțional al cercetării o încadrează, conform tipologiei realizate de Cătoiu ș.a. (2009), în categoria celor descriptive-explicative; în funcție de tipul de date utilizate, aceasta este o cercetare cantitativă.

Obiectivele, variabilele utilizate pentru realizarea acestora și ipotezele cercetării sunt prezentate în Tabelul 1. Menționăm că am păstrat numerotarea

inițială a acestora, cercetarea de față fiind parte componentă a unui studiu mai complex, bazat pe 16 obiective.

Tabelul 1. Obiective, variabile și ipoteze				
Ipoteză	Variabile principale – cod și tip	Variabile secundare – cod și tip	Obiective specifice	Ipoteze secundare
<b>Obiectiv principal:</b> Q <sub>9</sub> Analiza opiniei privind controlul intern și auditul din perspectiva asigurării oportunităților de valorificare a informației contabile prin certificare și creșterea utilității acesteia în management.				
IP <sub>31</sub> – Controlul intern și auditul contribuie în mare măsură la raportarea responsabilă, certificare, la creșterea încrederii și oferă oportunități în valorificarea informației contabile.	v51 Multihotomică / Scala lui Likert cu 5 trepte	v1 Multihotomică / Închisă cu răspuns unic	Q <sub>9.1</sub> Analiza atitudinii privind controlul intern în funcție de categoria și domeniul de activitate.	IS <sub>19</sub> Există o relație directă și între percepția pozitivă privind influența controlului intern și categoria firmelor/domeniul de activitate.
	v52 Multihotomică / Scala lui Likert cu 5 trepte	v2 Multihotomică / Închisă cu răspuns unic	Q <sub>9.2</sub> Analiza atitudinii privind auditul în funcție de categoria firmelor.	IS <sub>20</sub> Percepția pozitivă privind influența auditului pentru utilitatea informației contabile variază direct în funcție de categoria firmei.
	v53 - Multihotomică / Scala lui Likert cu 5 trepte			

Sursa: prelucrările autorului.

Metoda pe care s-a bazat studiul este cea de cercetare directă, prin sondaj, pe baza unui chestionar. Eșantionul a cuprins 301 companii din Regiunea Centru, fiind un eșantion ne-probabilistic construit conform metodei „Bulgărele de zăpadă” și cu o eroare de  $\pm 5,63\%$ . Cu toate că la prima vedere metoda poate fi considerată o limită a studiului, subliniem că am recurs la aceasta datorită complexității instrumentului de cercetare, a diversității populației (firme active din cele șase județe din Regiunea Centru), a dificultăților întâmpinate în distribuirea chestionarelor și colectarea răspunsurilor, îndeosebi derivate din disponibilitatea respondenților. Imposibilitatea construirii unui eșantion reprezentativ din perspectiva stratificării a provenit, pe de o parte, din lipsa actualizării tuturor datelor statistice furnizate la nivelul Regiunii Centru, iar pe de altă parte din imposibilitatea identificării unei clasificări a firmelor în funcție de anumite criterii (spre exemplu, forma de capital).

### 3. Rezultatele studiului

Prin cercetarea realizată s-a urmărit cunoașterea atitudinii vizavi de organizarea și exercitarea controlului intern din perspectiva încrederii, asigurării oportunităților de valorificare a informației contabile și utilității acesteia pentru management. În acest sens, s-a formulat în chestionar variabila operațională v51, răspunsurile obținute fiind prezentate în Tabelul 2.

În prima parte a articolului am surprins atât oportunitățile, cât și limitele aduse prin controlul intern în valorificarea și utilitatea informației contabile. Opinia respondenților, identificată pe baza scorului de 3,41, este că acesta contribuie doar într-o oarecare măsură la obținerea unor informații utile și responsabile. Această opinie este în dezacord cu tendința expusă anterior. Este posibil ca acest rezultat să fi fost obținut prin racordarea inconștientă a controlului intern ca activitate la costurile pe care aceasta le-ar presupune, ceea ce se reflectă de regulă asupra stabilirii unei opțiuni.

**Tabelul 2. Atitudinea privind controlul intern din perspectiva asigurării oportunităților de valorificare a informației contabile și utilității sale pentru management**

Cod	Opinia	Frecvență	Procent	Procent valid
1	În foarte mică măsură	28	9,30	9,30
2	În mică măsură	33	10,96	10,96
3	Nici în mică, nici în mare măsură	56	18,60	18,60
4	În mare măsură	157	52,16	52,16
5	În foarte mare măsură	27	8,97	8,97
	Total	301	100,00	100,00
Scor	3,41			

Sursa: prelucrările autorului.

Prin obiectivul specific Q<sub>9.1</sub> am analizat atitudinea privind controlul intern în funcție de categoria și domeniul de activitate al firmelor (asocieri v51 cu v2

și v1 – Tabelul 3), criteriile pe care le-am avut în vedere pe tot parcursul cercetării.

**Tabelul 3. Atitudinea privind controlul intern în funcție de categoria firmei și domeniul de activitate**

Opinia	Categorie (%)				Domeniul de activitate (%)				Total %
	Micro	Firmă mică	Firmă mijlocie	Firmă mare	Comerț	Industrie	Servicii	Agricultură	
1	12,84	10,71	0,00	0,00	8,20	0,00	11,61	50,00	9,30
2	15,54	8,33	5,77	0,00	11,48	0,00	15,48	20,00	10,96
3	21,62	19,05	13,46	5,88	13,11	18,67	20,00	30,00	18,60
4	46,62	58,33	67,31	23,53	44,26	69,33	50,32	0,00	52,16
5	3,38	3,57	13,46	70,59	22,95	12,00	2,58	0,00	8,97
<b>Scor</b>	3,12	3,36	3,88	4,65	3,62	3,93	3,17	1,80	3,41
<b>Total</b>	148	84	52	17	61	75	155	10	301
<b>%</b>	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Sursa: prelucrările autorului.

Analiza aprofundată în funcție de categoria firmei reflectă, din nou, dependența atitudinii respondenților de dimensiunea firmei. Astfel, dacă majoritatea de 70,59% a respondenților încadrați în categoria firmelor mari apreciază că prin organizarea controlului intern informația contabilă este foarte utilă managementului (scor 4,65), percepția are o tendință descrescătoare, gradul de utilitate ajungând la o valoare neutră în cazul microentităților (scor 3,12). Remarcăm că pentru nicio categorie de firme nu s-a evidențiat o opinie generală negativă în privința beneficiilor aduse prin controlul intern, fie că este vorba de asigurarea conformității documentelor, operațiunilor, prelucrărilor, raportărilor cu legislația în vigoare; aplicarea deciziilor manageriale;

prevenirea, descoperirea și recuperarea pagubelor; verificarea încasărilor și plăților de orice natură etc.

În funcție de domeniul de activitate, firmele din industrie înregistrează cel mai ridicat scor (3,93), majoritatea acestora considerând că prin activitatea de control intern informațiile contabile devin mai utile. O opinie similară se evidențiază și pentru firmele din domeniul comerțului, scorul de 3,62 fiind însă mult mai aproape de valoarea 3,5 (maximul pentru opinie neutră). În categoria opiniei neutre regăsim domeniul serviciilor (scor 3,17), situația fiind previzibilă dacă avem în vedere că multe din firmele care activează în acest domeniu sunt microentități. Pentru agricultură scorul este de 1,8, ceea ce relevă că respondenții din acest domeniu consideră că prin

controlul intern informația contabilă devine mai utilă managementului în mică măsură.

Pe baza rezultatelor obținute, ipoteza specifică IS<sub>19</sub> – *Există o relație directă și între percepția pozitivă privind influența controlului intern și categoria firmei/domeniul de activitate se confirmă.*

În scopul analizei opiniei privind auditul din perspectiva încrederii, asigurării oportunităților de valorificare a informației contabile, certificării și utilității pentru management, s-au formulat în chestionar întrebările v52 și v53. Răspunsurile obținute sunt prelucrate în **Tabelul 4.**

**Tabelul 4. Auditul contribuie la raportarea responsabilă, la creșterea încrederii și oferă oportunități în valorificarea și utilitatea informației contabile pentru management**

Cod	Opinia 301	Audit intern			Audit financiar		
		Frecvență	Procent	Procent valid	Frecvență	Procent	Procent valid
1	În foarte mică măsură	15	4,98	4,98	6	1,99	1,99
2	În mică măsură	27	8,97	8,97	18	5,98	5,98
3	Nici în mică, nici în mare măsură	61	20,27	20,27	58	19,27	19,27
4	În mare măsură	162	53,82	53,82	172	57,14	57,14
5	În foarte mare măsură	36	11,96	11,96	47	15,61	15,61
	Total	301	100,00	100,00	301	100,00	100,00
<b>Scor</b>				3,59			3,78

Sursa: prelucrările autorului.

Analiza datelor obținute pentru ambele tipuri de audit și scorurile calculate (3,59 – audit intern în domeniul financiar-contabil; 3,78 – audit financiar) evidențiază utilitatea ridicată a auditului pentru raportarea responsabilă, certificarea informațiilor contabile, oferind oportunități în valorificarea și utilitatea managerială a informației contabile. Este totuși de remarcat că nu s-a obținut niciun scor peste valoarea 4, ceea ce reflectă distribuția neomogenă a răspunsurilor furnizate.

Detalierea concluziilor a avut la bază formularea obiectivului secundar Q<sub>9.2</sub> – *Analiza atitudinii privind auditul în funcție de categoria firmelor* și s-a realizat prin asocierile v52 cu v2 și v53 cu v2 – **Tabelul 5.** Am optat doar pentru criteriul categoriei firmelor deoarece, în urma analizei realizate pentru v51 cu v1 (domeniul de activitate) am constatat că rezultatele nu au fost concludente.

**Tabelul 5. Auditul contribuie la raportarea responsabilă, certificare, la creșterea încrederii etc. – asociere în funcție de categoria firmei**

Opinia	Categorie/Audit intern (%)				Total %	Categorie/Audit financiar (%)				Total %
	Micro	Firmă mică	Firmă mijlocie	Firmă mare		Micro	Firmă mică	Firmă mijlocie	Firmă mare	
1	8,78	2,38	0,00	0,00	4,98	4,05	0,00	0,00	0,00	1,99
2	12,84	9,52	0,00	0,00	8,97	12,16	0,00	0,00	0,00	5,98
3	29,73	13,10	11,54	0,00	20,27	30,41	11,90	5,77	0,00	19,27
4	47,30	69,05	53,85	35,29	53,82	53,38	84,52	38,46	11,76	57,14
5	1,35	5,95	34,62	64,71	11,96	0,00	3,57	55,77	88,24	15,61
<b>Scor</b>	3,20	3,67	4,23	4,65	3,59	3,33	3,92	4,50	4,88	3,78

Sursa: prelucrările autorului.

În privința contribuției auditului intern în domeniul financiar și contabil, opinia majorității respondenților din firmele mari (64,71%) este că acesta are o contribuție esențială (scor 4,65). Este un rezultat previzibil, mai ales dacă avem în vedere că multe din firmele mari organizează efectiv auditul intern. Referitor la firmele mijlocii și mici, majoritatea respondenților (53,85%, respectiv 69,05%) consideră că auditul intern are o contribuție importantă (scor 4,23, respectiv 3,67) pentru utilitatea informației contabile. În cazul microentităților, scorul de 3,20 este unul bun deoarece, așa cum am precizat în concluziile aferente v51, considerăm că opinia acestora a fost influențată de costurile potențiale generate prin această activitate (calificarea personalului, elaborarea de proceduri, tehnologii informaționale) iar majoritatea firmelor din această categorie nu organizează audit intern, nefiind obligatorii.

Pentru auditul financiar situația este similară cu cea anterioară. Este însă de remarcat creșterea semnificativă a ponderii majorității respondenților din firmele mari care confirmă contribuția esențială pe care auditul financiar o generează în asigurarea utilității informației contabile, prin certificare, comparativ cu cea referitoare la auditul intern (de la 64,71% la 88,24% și un scor de 4,88).

Firmele mari își auditează situațiile financiare, iar exprimarea de către auditori a unei opinii favorabile a contribuit sau poate contribui în viitor la atragerea unor surse de finanțare, câștigarea încrederii partenerilor de afaceri, a publicului vizat ca generator de venituri. În privința firmelor mijlocii s-a obținut scorul de 4,23 (în mare măsură) în ceea ce privește utilitatea auditului intern în generarea unei informații contabile de încredere. Referitor la auditul financiar, scorul atinge valoarea de 4,5 ceea ce plasează opinia respondenților la limita „în foarte mare măsură”. De altfel, o majoritate de 55,77% își exprimă această opinie. Se evidențiază astfel o schimbare a situației, care în opinia noastră poate fi generată de faptul că respondenții sunt conștienți de independența auditorilor financiari și au încredere că aceștia nu își permit, din punct de vedere profesional, să exprime o opinie neconformă. Amintim însă că și auditorii interni sunt supuși principiului privind independența în derularea activității lor.

În urma asocierilor realizate, ipoteza specifică *IS<sub>20</sub> – Percepția pozitivă privind influența auditului pentru utilitatea informației contabile pentru management*

*variază direct în funcție de categoria firmei este confirmată.*

La final, pe baza interpretărilor realizate, validăm parțial ipoteza lansată (*IP<sub>31</sub> – Controlul intern și auditul contribuie în mare măsură la raportarea responsabilă, la creșterea încrederii și oferă oportunități în valorificarea și utilitatea informației contabile pentru management*). Caracterul parțial derivă din neconfirmarea atitudinii privind controlul intern și situarea auditului intern la limita inferioară de confirmare.

## Concluzii

Pentru a se asigura că beneficiază de o informație concludentă, bazată pe etică, corectă și oportună, utilizatorii de informație contabilă au la dispoziție funcția de control-evaluare, care în contabilitate se poate identifica prin activitățile de control intern și audit. În urma celor prezentate considerăm că organizarea controlului intern și auditului contribuie prin obiectivele stabilite la responsabilitate în oferta de informații contabile și crește gradul de încredere al utilizatorilor.

De asemenea, din perspectiva managementului, aceste activități contribuie și la o organizare mai eficientă, la asigurarea disciplinei economice și financiare, gospodărirea eficientă a resurselor, respectarea regulilor, normelor, procedurilor, reglementărilor, acțiuni care în final se reflectă în informația contabilă raportată și în deciziile utilizatorilor. Acestea nu trebuie privite ca o obligativitate, ci ca o necesitate de a sprijini managementul în atingerea obiectivelor, identificarea și eliminarea riscurilor prin intermediul unor informații financiare și contabile utile, conforme cu realitatea, necosmetizate.

În plus, auditorul are rolul de a emite opinii și de a aduce în atenție problemele din perspectiva utilizatorului de informații, fiind astfel interfața dintre raportare și calitatea informațiilor. Condiția este ca îndeplinirea rolului auditorului să fie un obiectiv al managerilor. Rămâne la latitudinea managerilor și a administratorilor să decidă care sunt prioritățile afacerii și implicit să determine raportul cost/beneficiu în privința realizării funcției de control-evaluare prin organizarea controlului intern și auditării informației contabile.

## BIBLIOGRAFIE

1. Aslău, T. și Almași, R. (2011), Controlul intern și calitatea informației contabile, *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr. 1, p. 58.
2. Bogdan, I., (2004), *Management financiar*, București: Editura Universitară.
3. Cătoi, I. (coord.), (2009), *Cercetări de marketing*, București: Editura Uranus.
4. Ciuhureanu, A.T. (2015), *Oportunități și limite ale valorificării și utilității informației contabile în managementul firmei*, Rezumatul tezei de doctorat, [pdf] Disponibil la: [http://www.uab.ro/upload/5965\\_Rezumat\\_teza\\_Ciuhureanu\\_romana\\_final.pdf](http://www.uab.ro/upload/5965_Rezumat_teza_Ciuhureanu_romana_final.pdf), [Accesat pe 13 noiembrie 2016].
5. Ciuhureanu, A.T. și Balteș, N. (2010), Internal auditing – A challenge for the economic entities, *Audit Financiar*, vol. 8, nr. 64, pp. 8-15.
6. Ciuhureanu, A.T. și Popa, D. (2007), Aspects regarding the financial-accounting audit within organizations, *Proceedings of The International Economic Conference „Romania Within The EU: Opportunities, Requirements and Perspectives”*, Vol. III „Section 3 Finance – Banking – Accounting”, pp. 117-120, Sibiu: Editura Universității „Lucian Blaga”.
7. Directiva 2006/43/CE/17.05.2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene 17/vol.2 L157/9.6.2006.
8. Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 182/29.6.2013.
9. Directiva 2014/56/UE/16.04.2014 a Parlamentului European și a Consiliului de modificare a Directivei 2006/43/CE/17.05.2006 privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L158/27.05.2014.
10. Ghiță, M. (2009), *Auditul intern*, ediția a II-a, București: Editura Economică.
11. Ghiță, M. (2006), Auditul intern – o nouă profesie, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, vol. 1, nr. 8, pp. 3-11.
12. Guinea, F.A. (2011), Proiectarea și implementarea sistemelor de control de gestiune. Necesitate și utilitate, *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr. 11, pp. 31-32.
13. Hotărârea nr. 88/19.04.2007 pentru aprobarea Normelor de audit intern, Monitorul Oficial nr. 416/21.06.2007, cu modificările ulterioare.
14. Hotărârea nr. 48/2014 pentru aprobarea Normelor obligatorii din cadrul internațional de practici profesionale (IPPF) – IIA Global, ediția 2013, Monitorul Oficial nr. 529/16.07.2014, cu modificările ulterioare.
15. Ionescu, L. (2010), Exercițarea controlului intern în condițiile crizei economice internaționale, *Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr. 8, p. 55.
16. Legea nr. 278/2008 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, Monitorul Oficial nr. 768/14.11.2008.
17. Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, Monitorul Oficial nr. 856/05.12.2011, cu modificările ulterioare.
18. Macarie, C.F. (2011), *Audit public intern*, [online] Disponibil la: <http://www.apubb.ro/wp-content/uploads/2011/02/Macarie-Audit-public-intern-ro.pdf>, [Accesat pe 1 mai 2015].
19. Mitea, A., Băncuță, A., Suditu, Ș. și Tănase, D. (2005), *Auditul public intern de la funcția de control la funcția de consiliere în cadrul asistenței manageriale*, București: Editura Ministerului Administrației și Internelor, [pdf] Disponibil la: <http://www.cultura.mai.gov.ro/biblioteca%20virtuala/pdf/audit.pdf>, [Accesat pe 13 noiembrie 2016].
20. Morariu, A. și Crecană, C. D. (2009), Strategia auditului intern în consilierea managerială, *Theoretical and Applied Economics*, vol. 5, nr. 5, pp. 33-38.

21. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările ulterioare.
22. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, Monitorul Oficial nr. 704/20.10.2009.
23. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 923/2014 – Normele privind exercitarea controlului financiar preventiv și Codul specific de norme profesionale, Monitorul Oficial nr. 555 din 28.07.2014.
24. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, republicat, Monitorul Oficial nr. 469/05.07.2011, cu modificările ulterioare.
25. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, republicată, Monitorul Oficial nr. 649/31.08.2002, cu modificările și completările ulterioare.
26. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2008 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și supravegherea în interes public a profesiei contabile, Monitorul Oficial nr. 481/30.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
27. Ordonanța nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv, republicată, Monitorul Oficial nr. 799/12.11.2003, cu modificările și completările ulterioare.
28. Popeangă, P. și Popeangă, G. (2004), *Control financiar și fiscal*, București: Editura CECCAR.
29. Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L158/27.5.2014.
30. Suciu, E. și Savlovschi, I. (2003), Modalități concrete de evaluare a performanței de management, *Finanțe publice, contabilitate*, nr. 2, pp. 54-55.
31. Todea, N. și Stanciu, I.C. (2009), Auditor Liability in Period of Financial Crisis, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, vol. 1, nr. 11, pp. 218-223.
32. IFAC (2012), *Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Codul etic al profesioniștilor contabili 2009/2010*, traducere în limba română, Chișinău: Moldpres.
33. Ordin nr. 64/14.06.2012, Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ediție specială, [pdf] Disponibil la: <http://www.mf.gov.md/files/files/Audit/05.11.2012/M anual%20de%20Standarde.pdf>, [Accesat pe 1 mai 2015].
34. IFAC (2012), *Standardul Internațional de Audit 200 Obiective și principii generale care guvernează un angajament de audit al situațiilor financiare*, [pdf] Disponibil la: <http://www.mf.gov.md/files/files/Audit/05.11.2012/Manual%20de%20Standarde.pdf>, [Accesat pe 1 mai 2015].
35. IFAC (2012), *Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern*, emise octombrie 2008, revizuite octombrie 2012, [pdf] Disponibil la: <https://na.theia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Romanian.pdf>, [Accesat pe 1 mai 2015].