
Interacțiuni între cultura organizațională și controlul intern

Sorin DOMNIȘORU,
Universitatea din Craiova,
E-mail: domnisorusorin@yahoo.com

Radu OGARCĂ,
Universitatea din Craiova,
E-mail: rfogarca@yahoo.com

Isabela DRAGOMIR,
Universitatea din Craiova,
E-mail: isabela_dragomir@yahoo.com

Rezumat

Lucrarea își propune să investigheze relația dintre cultura organizațională și controlul intern. Abordarea este una calitativă, constructivistă. Se susține, argumentează și se aprofundează teza potrivit căreia între cele două elemente există o relație biunivocă care poate merge până la o suprapunere covârșitoare între cultura organizațională și mediul controlului intern. Cercetarea noastră reliefează, însă, și potențialele diferențe și inadvertențe ce pot apărea în activitatea organizațiilor între aceste elemente importante.

Identificarea unor factori ce pot amplifica sinergia între cultura organizațională și controlul intern, respectiv descrierea unor posibile instituții, procese și relații organizaționale prin care se pot face corecții și ajustări reciproce între cele două elemente, sunt principalele rezultate ale studiului prezentat, cu importanță teoretică pentru cercetarea științifică și practică pentru managementul și auditul organizațiilor.

Cuvinte-cheie: Cultură organizațională, control intern, management, mediu de control.

Clasificare JEL: M10, M14, M49

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Domnișoru, S., Ogarcă, R. and Dragomir, I. (2017), Organizational culture and internal control, Audit Financiar, vol. XV, no. 4(148)/2017, pp. 628-643, DOI: 10.20869/AUDITF/2017/148/628

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2017/148/628>

Data primirii articolului: 03.05.2017

Data revizuirii: 10.07.2017

Data acceptării: 11.07.2017

Introducere

Controlul intern și cultura organizațională sunt două dintre temele extrem de abordate în literatura economică a ultimelor decenii. Cu toate acestea, conceptele nu au fost pe deplin clarificate, în definirea lor existând încă zone de penumbră.

Controlul intern a apărut la nivel de practică astfel denumită la începutul secolului XX în SUA, în timp ce în literatura economică a început să fie intens abordat după anii '50 (Hay, 1993). În 1992 Comitetul Organizațiilor Sponsorizatoare ale Comisiei Treadway (COSO) a emis documentul „Controlul intern – Cadru general”, care a adus o anumită aliniere la nivel global a practicii și a literaturii privind acest concept. Apostolou și Crumbley (2008) consideră că în urma acestui raport, controlul intern (cu o istorie mult mai veche strict în domeniul contabilității) și-a extins granițele de la funcția financiar-contabilă la nivelul întregii entități.

Scandalurile financiare de la începutul anilor 2000 (Enron, Worldcom, Parmalat etc.) au condus la apariția legii Sarbanes-Oxley, în care se pune accent pe eficiența sistemului de control intern al întreprinderii și pe evaluarea riguroasă/responsabilă a acestuia. Acest fapt subliniază ideea că nu numai conceptul de „control intern”, respectiv „sistemul de control intern”, trebuie definite cu claritate. Ambiguitățile trebuie eliminate și în ceea ce privește implementarea și evaluarea sistemului de control intern (Lakis și Giriunas, 2012).

În ultima jumătate de secol, îndeosebi sub influența recentelor reglementări enunțate, noțiunea de „control intern”, în opinia anumitor autori, a „ieșit din ceață” (Renard, 2016). Din punctul nostru de vedere, aceasta nu înseamnă că s-a ajuns la o definiție imuabilă, ci mai degrabă la un nucleu regăsit în toate definițiile, atât în cele ale unor organisme profesionale, cât și în cele ale diferiților cercetători.

De partea cealaltă, cultura organizațională a devenit, în jurul anului 1970, o temă de studiu pentru cercetătorii în domeniul organizațional. Conform lui Teehankee (1994), primii autori care au utilizat și/sau au încercat să definească conceptul de cultură organizațională au fost: Margulies (1969); Beckhard (1969) – care folosește conceptul, dar nu îl definește; Schein (1968) – acesta a folosit sintagma „socializare organizațională” (*en.* organizational socialization), dar definiția dată poate fi apropiată de cea a culturii organizaționale.

În anii '80, pe fondul creșterii spectaculoase a performanțelor firmelor japoneze, în paralel cu scăderea performanțelor companiilor americane, respectiv al revizuirii unor teorii manageriale sub influența acestor evoluții, o serie de autori au investigat modul în care cultura organizației contribuie la performanțele acesteia (Ouchi, 1981; Peters și Waterman, 1982; Deal și Kennedy, 1982). Succesul de care s-au bucurat aceste lucrări au transformat cultura organizațională într-o temă extrem de abordată în literatura privind organizația (Plakhotnik și Tonette, 2005).

La modul general, relația dintre control și cultura organizațională a fost, la rândul său, deosebit de studiată (Andersen și Lueg, 2016). În cadrul acestor lucrări cultura este văzută ca fiind generatoarea unor forme particulare de control organizațional. Astfel, Ouchi (1980) vorbește despre controlul de tip clan (alături de alte două mecanisme de control – de tip piață și birocratic), bazat pe valori și credințe comune. Jaeger (1982) identifică două stiluri de control în cadrul multinaționalelor: controlul formal, birocratic – bazat pe reguli, regulamente explicite; și controlul informal, cultural – bazat pe existența unei culturi implicite în organizație. Ray (1986) identifică trei abordări ale controlului la nivel organizațional: birocratic (bazat pe manipularea recompenselor); umanistic (bazat pe relațiile sociale de grup) și controlul prin cultură (bazat pe manipularea culturii organizației, astfel încât să se obțină atașamentul față de organizație și de obiectivele ei).

Oarecum surprinzător, lucrările care au ca temă principală studiul relației dintre controlul intern (în sensul definițiilor avansate de organisme profesionale internaționale în domeniu) și cultura organizațională sunt mai puțin prezentate.

Pfister (2009) are cea mai consistentă abordare a relației dintre cultura organizațională și controlul intern. Autorul identifică două provocări pentru studiul său: surprinderea efectului culturii organizaționale asupra eficienței controlului intern, precum și surprinderea modului în care mecanismele de control intern influențează cultura organizațională. Pentru a răspunde la aceste două provocări el propune un cadru/model (*en.* Framework) de control-cultură organizațională. Spre deosebire de cercetările din domeniul contabilității, Pfister punctează că în abordarea sa cultura este o variabilă ce poate fi influențată de top-management, nu o variabilă contextuală.

Carataș ș.a. (2013) consideră că, pentru maximizarea profitului organizațional, controlul intern trebuie să se „potrivească” cu cultura organizațională, respectiv cultura organizațională poate fi văzută ca fiind piatra de temelie pentru un control intern solid.

Lu și Wenchang (2015) analizează relația cultură organizațională – control intern prin prisma mecanismelor de guvernare corporativă, abordate din perspectivă umanistă, respectiv subliniază ideea că integrarea controlului intern și a culturii organizaționale poate contribui la dezvoltarea sustenabilă a organizației.

Gamboa Poveda ș.a. (2016) fac un inventar al literaturii de limbă spaniolă abordând relația dintre cultura organizațională și controlul intern. Constatarea celor trei autori este că articolele cu această tematică principală (cu cele două concepte regăsite în titlu, între cuvintele cheie sau în rezumat) sunt foarte puține. În urma parcurgerii lor, concluzia este că în relația cu controlul intern, cultura poate avea un efect mediator (la fel ca în relația cu leadershipul și managementul cunoștințelor, variabile cu care a fost extinsă căutarea).

Vargas-Hernández ș.a. (2016), deși își circumscriu studiul la nivelul afacerilor mici, ajung la o concluzie apropiată: controlul intern este o condiție pentru o bună administrare a unei afaceri, pentru măsurarea performanțelor și creșterea profitabilității, dar nu o condiție suficientă. În plus, sistemul de control intern trebuie să fie în conjuncție cu cultura organizațională.

Constatăm așadar că literatura care abordează relația control intern-cultură organizațională nu este foarte amplă și, în plus, câteva dintre lucrările anterior amintite se limitează în a sublinia necesitatea „potrivirii” dintre cele două elemente organizaționale, fără a aprofunda acest fapt.

În acest context, scopul lucrării noastre este de a aprofunda analiza interacțiunilor dintre controlul intern și cultura organizațională, reliefând factorii ce pot amplifica sinergia dintre ele și sursele de potențiale inadvertențe.

1. Metodologia cercetării științifice

Realizarea articolului are la bază o cercetare descriptivă, calitativă, prin apelarea la un proces interpretativ al subiectului supus atenției. Lucrarea ține cont de viziunea literaturii de specialitate privind accepțiunile atribuite celor două noțiuni, a căror intercondiționare se dorește a

fi evidențiată. Îmbinând viziunea teoretică cu experiența de management, control și guvernare a autorilor, s-a încercat aducerea în sfera teoretică, a acelor evenimente corporative indezirabile, privind incapacitatea, dezinteresul sau necunoașterea în corelarea sistemului de control intern cu cultura organizațională, dar și a aspectelor ce constituie exemple demne de urmat din activitatea entităților caracterizate de împletirea armonioasă a culturii organizaționale cu controlul intern.

Prin studiu și antiteză, s-au reliefat succint asemănări și deosebiri, îndeosebi interpretări nuanțate, privind conceptele menționate cu scopul redării unei părți importante a relației dintre acestea, fără să se emită pretenția realizării unei lucrări exhaustive.

2. Retrospectiva literaturii de specialitate

Interesul pentru cultura organizațională și controlul intern a revenit odată cu celebrele eșecuri corporative (aduse în atenție de criza dot.com, din perioada 1999-2000, și, ulterior, în perioada crizei financiare globale declanșate în anul 2007), din dorința realizării unei examinări ample a cauzelor care le-au generat.

Substratul comun al acestor evenimente a fost lipsa de responsabilitate la toate nivelurile organizaționale, sistemele de remunerare ce au încurajat abordări pe termen scurt, nesustenabile, automulțumirea indusă de lungile perioade de prosperitate, rigiditatea și lipsa de proactivitate, și, nu în ultimul rând, lăcomia umană (Association of Chartered Certified Accountant, 2008).

În esență, analiza acestor evenimente a îndreptat atenția, între altele, către controlul intern și managementul riscurilor, cu impact și asupra culturii organizaționale, toate fiind însă probleme de guvernare.

Astfel, în aceste cazuri s-a vorbit și despre lipsa unei culturi etice, susținute de către management. Pornind de la acest fapt, toate recomandările pentru prevenirea unor situații asemănătoare, au în vedere și cultura organizațională. Biegelman și Bartow (2012) consideră că doar o cultură a conformității nu doar cu legea, ci și cu principiile onestității și integrității reprezintă soluția proactivă pentru prevenirea unor derapaje la nivel organizațional. Pe aceeași linie, IFAC vorbește despre necesitatea dezvoltării unei culturi care să stimuleze

membrii organizației să acționeze în concordanță cu strategiile de management al riscului și cu politicile de control intern stabilite, în care exemplul personal al top-managementului are un rol crucial (International Federation of Accountants, 2012).

Cultura organizațională, metaforic vorbind, reprezintă ADN-ul unei entități, „busola” care orientează atitudinile și comportamentele angajaților acesteia. Angajații nu sunt „celule” lăsate la voia întâmplării, ci dimpotrivă, cei care le ghidează acțiunile în scopul realizării obiectivelor entității sunt managerii. O adevărată provocare pentru leadership o reprezintă, în aceste condiții, instituirea unor valori și credințe împărtășite la nivelul entității, în direcția bunului mers al acesteia (Tabuena, 2016). Inevitabil conducătorii trebuie să se asigure permanent că eforturile lor de călăuzire nu se abat de la drumul spre succes al entității, astfel încât aceștia au nevoie de părgihii care să-i ajute. În acest sens, considerăm controlul intern, în accepțiunea modernă, ca fiind sistemul ce contribuie în mare măsură la bunul mers al entității, întrucât prin intermediul său, între multe altele, decidenții primesc o informație de calitate.

Revenind asupra realității nefaste a evenimentelor la care am făcut referire, nu este nicio îndoială că eșecul a fost rezultatul lipsei abilității liderilor de a crea mecanisme eficiente care să permită detectarea semnalelor avertisment (aparent nesemnificative), utile pentru prevenirea dezastrelor (KPMG, 2009).

Întrebarea care se naște este: „Care sunt acele mecanisme ce au forța de a afirma calitatea sistemelor, proceselor și rezultatelor entității și de a trage semnalele de alarmă când se instaurează monotonia și se întrezărește calea „bunului plac” și a viziunii „zile de azi și după noi potopul”, dar, mai ales, ce implicații are cultura organizațională în toate aceste aspecte?”

În opinia noastră cultura organizațională este responsabilă de crearea și întreținerea percepțiilor din rândul angajaților și de modul în care aceștia agreează, acceptă și respectă toate procesele derulate în cadrul entității, inclusiv autoritatea conducătorilor și urmarea ideilor acestora, dar și procedurile și măsurile considerate de aceștia a fi eficiente pentru a asigura reformarea entității. O atenție deosebită trebuie acordată controlului intern care are rolul de asigurare că drumul urmat de entitate nu se abate de la realizarea obiectivelor sale.

Așadar, nu este de mirare de ce atât literatura de specialitate (Pfister, 2009; Carataș ș.a., 2013; Lu și

Wenchang, 2015; Gamboa Poveda ș.a., 2016), cât și vocile diverselor organizații/entități cu impact internațional (KPMG, 2009; United States General Accounting Office, 1999) au considerat necesar ca ambele, cultura și controlul, să fie convergente și responsabile social.

Pentru o mai bună înțelegere a forței sinergiei celor două elemente – cultură organizațională și control intern – pentru asigurarea succesului unei entități, am considerat oportun să mai extindem puțin cadrul conceptual (versiunile conceptuale) adus în atenție, dar doar a câtorva dintre accepțiunile celor două concepte prefigurate în literatura de specialitate. Scopul acestui demers este de a reuni cât mai multe probe necesare asigurării sustenabilității studiului pe care l-am inițiat și vom reda strict accepțiuni pe care le considerăm în acord cu ceea ce dorim să evidențiem.

Astfel, Schein (1990) definește cultura organizațională ca fiind „un model acceptat al ipotezelor de bază (valori și credințe) inventat, descoperit sau dezvoltat de un grup de persoane, pe măsură ce învață să facă față problemelor de adaptare externă și integrare internă, ipoteze ce au funcționat îndeajuns de bine pentru a fi considerate valide și pentru a putea fi călăuzitoare pentru noii membri ca ipoteze corecte de a percepe, gândi și de a simți în corelație cu anumite probleme”.

Pe de altă parte, „cultura organizațională constă în interacțiunile dintre mase critice de oameni cu diferite preferințe și alegeri trecute, care au capacitatea să exercite influențe unii asupra celorlalți, atât pe termen scurt cât și pe termen lung, în interiorul, dar și dincolo de granițele entității” (Wu, 2008).

Deosebit de relevantă pentru studiul nostru este și ideea înaintată de Gerstner (2004), care consideră: „cultura organizațională este ceea ce oamenii fac fără să li se spună”.

Analizând și interpretând conținutul celor trei accepțiuni, putem să afirmăm că acestea surprind foarte bine modul de derulare a acțiunilor în cadrul unei entități și mixurile ce se creează în interiorul acesteia în realizarea sarcinilor de către salariați și ghidarea efectuată de către manageri.

Schein descrie modul de formare a culturii organizaționale, validarea acesteia de realitățile cotidiene, dar și transmiterea ei între membrii organizației. Deși fără a exista o mențiune expresă, considerăm că se subînțelege că definiția include în

ecuație și liderii, dar și controlul intern care întărește convingerile prin informațiile pe care le furnizează că, credințele sunt corecte („ipoteze ce au funcționat îndeajuns de bine pentru a fi considerate valide”), adică se află în consens cu filozofia entității, putând fi mai departe transmise noilor membri ai entității.

Accepțiunea oferită de Wu descrie eforturile liderilor ce tind să construiască în interiorul entității adevărate familii, care lucrează împreună către realizarea aceluiasi obiectiv. Și aici se întrezărește prezența controlului realizat de conducători prin propriile abordări, decizii și acțiuni, prin a fi mereu conectați cu mediul intern, astfel încât să cunoască permanent că angajații nu se abat de la filozofia organizației. În situația în care managementul constată că activitatea entității se abate pe căi diferite trebuie să ia măsurile care se impun contextului, pentru prevenirea cronicizării.

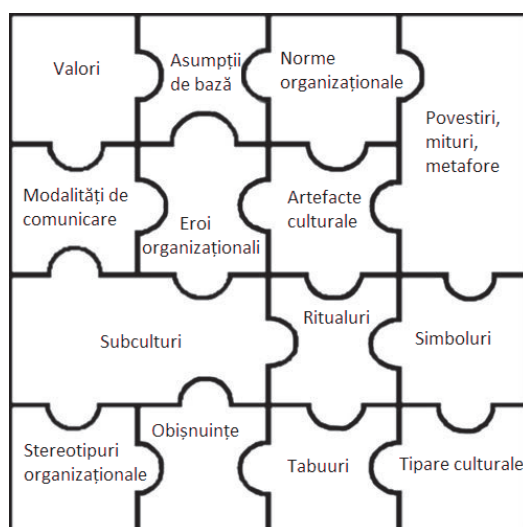
Dacă interpretăm în mod pozitiv, puțin irealist chiar, raportat la adevărul realităților cotidiene, definiția oferită de Gerstner relevă idealul de simbioză între cultura organizațională și control intern, în sensul că, eforturile liderilor de a crea un mediu pro-activ de lucru tind să fie atinse, starea de control indusă a fost una care a încurajat creativitatea și a inhibat acțiunile imorale sau incorecte raportat la filosofia culturii, angajații dezvoltând abilitatea de a pune în acord și de a alinia cultura personală culturii organizaționale a entității, știu ce au de

făcut și acționează ca atare pentru susținerea țelurilor entității. Dacă totuși revenim la sfera rațională, considerăm că pentru ca acțiunile angajaților să aducă plus valoare entității este necesar sprijinul unui control intern discret, dar eficient și motivant.

Aceste abordări sunt interesante, dar mai mult înclinate către reliefaarea părții filozofice, spirituale, a culturii organizaționale, fără suficiente aspecte „tehnice”. Așa că, pentru rigoarea expunerii, apreciem că este necesar să parafrazăm The Business Dictionary, care consideră cultura organizațională ca fiind acel set de valori și atitudini care contribuie la unicitatea socială și psihologică a entității, care se exprimă prin imaginea de sine, activități și acțiuni, manifestându-se prin:

- maniera de organizare a activității, atitudinea față de angajați, clienți, precum și față de întreaga comunitate;
- măsura în care se acordă libertate controlată în procesul de luare a deciziilor, încurajând dezvoltarea de noi idei și expuneri personale;
- modul de comunicare, de circulație a informației și relaționare interpersonală/structurală;
- impresia indusă de politicile și practicile de angajare a personalului entității și de gestiune a carierelor pentru atingerea obiectivelor comune.

Figura nr. 1. Puzzle-ul culturii organizaționale



Sursa: Adaptare după Sulkovsky, 2012

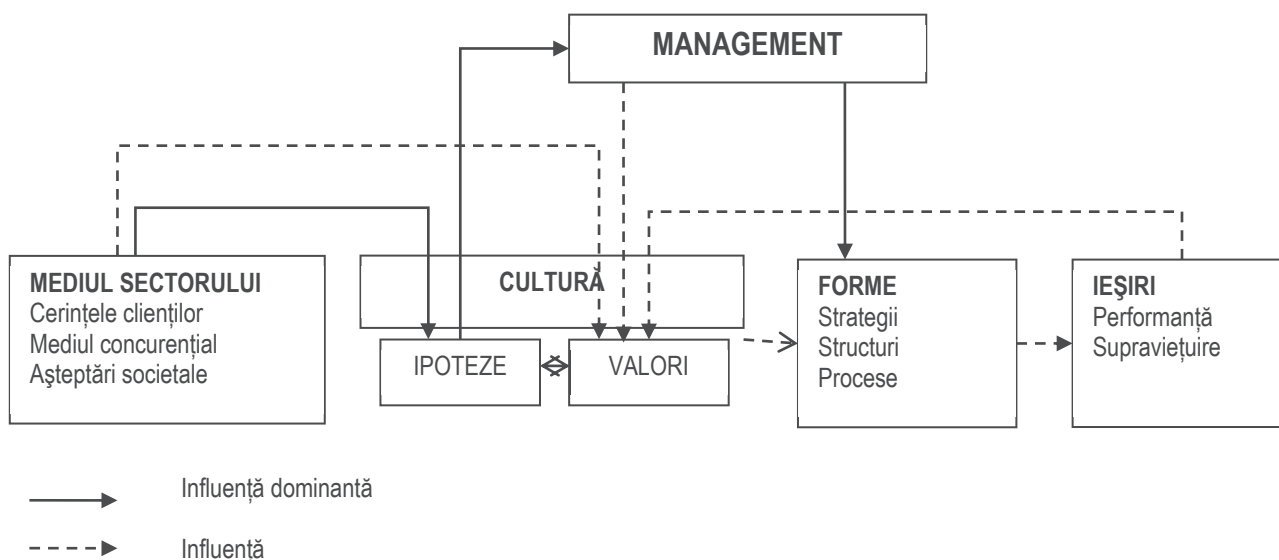
Așa cum se poate constata, toate accepțiunile pe care am ales să le prezentăm, consideră cultura organizațională ca având valențe spirituale și cutumiare. În ceea ce ne privește, considerăm că, cultura organizațională nu este doar o piesă a unui puzzle, ci întreg puzzle-ul, care are o structură cât se poate de clară și migălos elaborată, fiind compusă și decantată în timp. Nu trebuie neglijat nici izul acestui puzzle, întrucât acesta este cel care influențează entitatea asupra modului în care își desfășoară activitatea (folosind metafora lansată de profesorul Sumantra Ghosal, 2005).

Pentru elocvență, în **Figura nr. 1** am redat principalele elemente ale culturii organizaționale, cele despre care am putea spune că o definesc, îi asigură direcția și, în același timp, contribuie la modelarea comportamentelor personalului și a sistemelor din interiorul entității, dar, într-o anumită măsură, și a celor cu care acesta intră în contact. Și în ceea ce privește componentele culturii organizaționale există extrem de multe puncte de vedere în literatura de specialitate și destul de multe neclarități privind semnificația lor teoretică și sfera practică de cuprindere. Am optat pentru ceea ce Sulkovsky (2012) consideră, în urma parcurgerii celor mai relevante lucrări pe această temă, un „canon” al elementelor componente ale structurii organizatorice.

Desigur că se poate discuta despre modul în care fiecare dintre aceste elemente contribuie la relaționarea cu controlul intern, dar ne vom limita doar la unul dintre acestea, de pildă, obișnuințele. Ele pot merge de la o pasivitate îngrijorătoare până la proactivitate entuziasmată. Este evident că fiecare dintre aceste stări induce o anumită cultură, căreia controlul intern trebuie să-i facă față. Astfel, în prima variantă va avea de luptat cu inerții zdrobitoare, în timp ce în celălalt caz va jubila în inovare.

În opinia noastră nu considerăm cultura organizațională nici pe departe ca fiind o masă amorfă și rigidă, ci ca pe o „substanță” delicată dar, doar relativ flexibilă, care ar trebui să evolueze consonant cu schimbările necesare pentru asigurarea bunului mers al entității de referință. Considerăm că, succesul depinde de abilitatea liderilor de a corela/adapta/transforma inteligent elementele culturii organizaționale în funcție de cerințele evoluției impuse de mediul extern (fără a-l neglija pe cel intern n.n.) și, pe acest fundal, de capacitatea de a implementa soluții concrete (strategii, structuri, procese) astfel încât entitatea să facă față cât mai performant posibil oricăror provocări. În caz contrar aceasta va fi sortită eșecului. Relativ pe aceleași coordonate se află modelul propus de Gordon (1991) privind formarea culturii organizaționale sub influența mediului specific al sectorului în care acționează entitatea (**Figura nr. 2**).

Figura nr. 2. Cultura organizațională – determinanți și incidente



Sursa: Gordon, 1991

Mergând mai departe, ne îndreptăm atenția asupra controlului intern. În literatura de specialitate pot fi identificate foarte multe definiții ale controlului intern (retrospective relevante ale literaturii pe această problematică se pot găsi la Gafarov, 2009; Arwinge, 2014). Definițiile din ultimii ani au la bază în majoritate, definiția formulată de COSO (1992), conform căreia controlul intern reprezintă „un proces implementat de consiliul de administrație, management și alți membrii ai personalului, destinat să furnizeze o asigurare rezonabilă privind: eficiența și eficacitatea activităților; fiabilitatea informațiilor financiare; respectarea legilor și reglementărilor”.

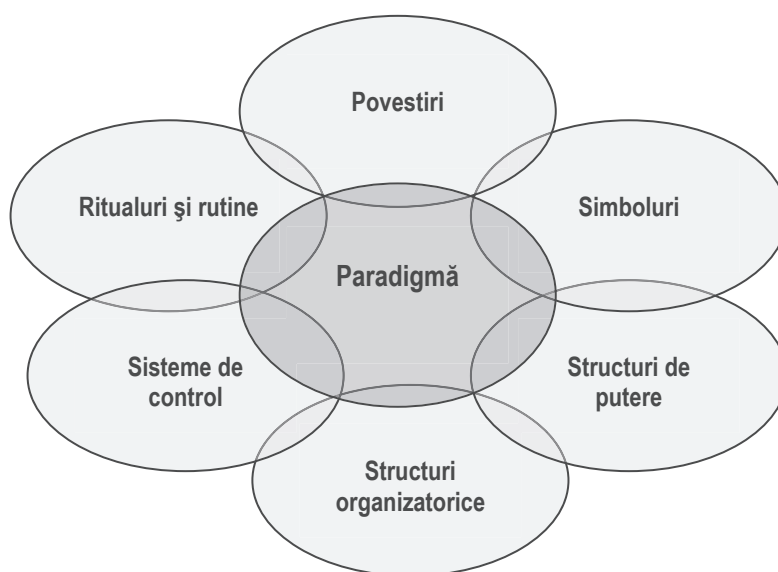
Considerând că am relevat suficiente elemente pentru înțelegerea culturii organizaționale și a controlului intern, continuăm cu dezvoltarea prezentării relației dintre cele două: modul în care ajută sau nu controlul intern cultura organizațională să „facă față noilor provocări”. Astfel, dacă cultura organizațională este dată de spiritul în care

lucrurile se desfășoară în cadrul entității, controlul intern demonstrează dacă maniera de acțiune are o direcție adecvată în raport cu obiectivele entității, întrucât analizează modul în care se realizează acțiunile și atrage atenția asupra deviațiilor ce au apărut, respectiv ce pot apărea, oferind, totodată, sugestii necesare pentru corectarea acestora, mergând până la responsabilizarea socială a tuturor actorilor implicați.

Un concept interesant și util demersului nostru a fost introdus de Johnson (1987). Acesta vorbește despre rețeaua culturală (*en.* the cultural web) a organizației în care include și sistemele de control (Figura nr. 3).

Paradigma reunește credințele și valorile organizației. Este de remarcă că între elementele rețelei culturale sunt incluse sistemele de control și structurile organizatorice pe care literatura de specialitate nu le plasează, de regulă, în componența culturii organizaționale, care sunt puternic conectate cu aceasta.

Figura nr. 3. Rețeaua culturală a unei organizații



Sursa: Johnson, 1987

Sulkovski (2012) consideră, și subscriem la acest punct de vedere, că includerea sistemelor de control și a structurii organizatorice în cultură echivalează cu imposibilitatea tratării lor ca fiind subsisteme organizaționale, asemeni culturii organizaționale. Analiza oricăror relații dintre acestea ar deveni astfel nerelevantă. Deși structura organizatorică și sistemele

de control au un determinant cultural important, ele nu sunt componente sau manifestări exclusive ale culturii organizaționale.

Pe această linie, Allaire și Firsirotu (1984) identifică la nivel organizațional următoarele componente inter-relaționate:

1. Sistemul socio-cultural - compus din structuri formale (inclusiv mecanismele de control), strategii, politici, procese;
2. Sistemul cultural - practic cultura organizațională; actori individuali care se raportează și interacționează diferit cu aceste sisteme în funcție de propriile capacități, experiențe, personalități. Sistemul socio-cultural și cel cultural sunt, în opinia celor doi autori, într-o relație complexă, de „sprijin mutual”, în condiții „normale”, dar care poate deveni foarte tensionată, mai ales atunci când există presiuni subite pentru schimbare la nivel organizațional. În general, schimbările care se produc mai ușor în sistemul socio-cultural nu pot să-și găsească reflectare la fel de rapid în sistemul cultural, fapt care conduce la disonanțe și desincronizări (Allaire și Firsirotu, 1984).

În final, pentru a înțelege cât mai bine relațiile ce pot apărea între cultura organizațională și controlul intern, considerăm că mai este necesară o ultimă revenire

asupra modalităților de abordare teoretică și practică a culturii organizaționale. Smirchich (1983) a făcut distincția între cultura organizațională ca variabilă și cultura organizațională ca metaforă de bază. În primul caz, cultura este văzută ca fiind o variabilă printre multe altele în cadrul organizației (structură, strategie, comunicare), care poate fi schimbată de către management, ca un instrument organizațional pentru obținerea performanței. În al doilea caz, cultura este reprezentată de o rețea de semnificații și interpretări, împărtășite social, cu rol axiologic, influențând fiecare componentă a organizației. Evoluțiile sale sunt organice, generate de aspirațiile, nevoile, dorințele membrilor organizației de la toate nivelele, nu pot fi impuse managerial. În prima abordare, se consideră că organizația are o cultură, iar în a doua, organizația este o cultură (Smirchich, 1983). În **Figurile nr. 4 și nr. 5** sunt prezentate interacțiunile dintre cultura organizațională și alte sisteme organizaționale (inclusiv sistemele de control) în optica celor două abordări.

Figura nr. 4. Cultura ca subsistem în organizație



Figura nr. 5. Cultura ca metaforă: dimensiune fundamentală care penetrează celelalte sisteme



Sursa: Concepția autorilor, 2017

Prin aceste două figuri încercăm să evidențiem sintetic două dintre modalitățile de interacționare. Astfel, în primul caz am considerat cultura doar un sistem ca oricare altul, iar în al doilea caz, toate își au „rădăcina” în cultură. Alevsson (2002) consideră că cele două abordări nu sunt singurele două posibilități, ci ele reprezintă extremele unui continuum, punct de vedere la care subscriem și pe care ne vom construi argumentațiile în continuare. În consecință, apreciem că doar în cadrul unor abordări holistice este posibilă tratarea interacțiunilor dintre cultură și control în integralitatea lor, analizate separat acestea și-ar pierde esența.

3. Rezultatele cercetării

3.1. Cultura organizațională - „terenul” pe care crește controlul intern

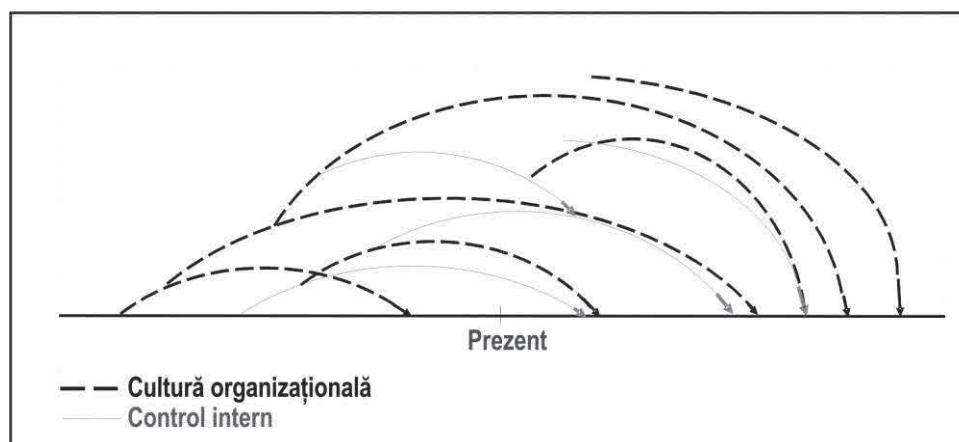
Călăuziți de cele expuse anterior, considerăm cultura organizațională ca fiind o sursă de control care creează un anumit tip de stări și atitudini dorite, cu scopul de a educa până la a modela comportamente, care să conducă la realizarea obiectivelor entității. Pe de altă parte, controlul intern performant creează starea capabilă de „a asigura un climat dominat de confort, stabilitate și încredere în legătură cu modul de organizare și funcționare a entității” (Domnișoru și Vinătoru, 2008).

Toate acestea ne fac să considerăm că, în timp ce cultura organizațională are mai degrabă valențe istorice,

abordează prezentul mai degrabă strategic și previzionează doar fundamentele viitorului îndepărtat, controlul intern este oarecum mai flexibil și mai adaptabil, deosebit de tactic și îndreptat mai degrabă către istoria recentă și viitorul previzibil, așa cum am transpus în **Figura nr. 6**. A nu se înțelege că domeniul uneia/unuia este neglijat de celălalt/cealaltă, ci doar că ele se focusează puțin diferit din punct de vedere cronologic, spre obținerea aceluiași rezultat: împlinirea cu succes a dezideratelor entității.

Considerăm cultura organizațională ca fiind cea mai importantă forță motrice a oricărei entități, fiind omniprezentă în configurarea structurii entității, inclusiv în designul sistemului de control intern, prin orientarea percepțiilor și configurarea mediului ambiant de lucru. Mai mult și mai aplicat pe tematica noastră, așa cum statuează și The Institute of Internal Auditors (2014), precum și Pfister (2009), cultura unei organizații este esențială îndeosebi pentru eficacitatea sistemelor și proceselor de control intern. În cazul în care cultura organizațională este ostilă, nici un sistem de control intern nu poate fi eficient (IIA, 2014), întrucât va avea aspecte rigide, polițienești care inhibă creativitatea și implicit posibilitatea de inovare. Wright (2009) subliniază faptul că atitudinile și acțiunile membrilor organizațiilor influențează controalele interne, respectiv abordările sunt puternic influențate de stările de spirit. Acest fapt are implicații culturale, întrucât considerăm cultura ca fiind cel mai puternic modelator al stărilor de spirit individuale.

Figura nr. 6. Cronologia culturii organizaționale și a controlului intern

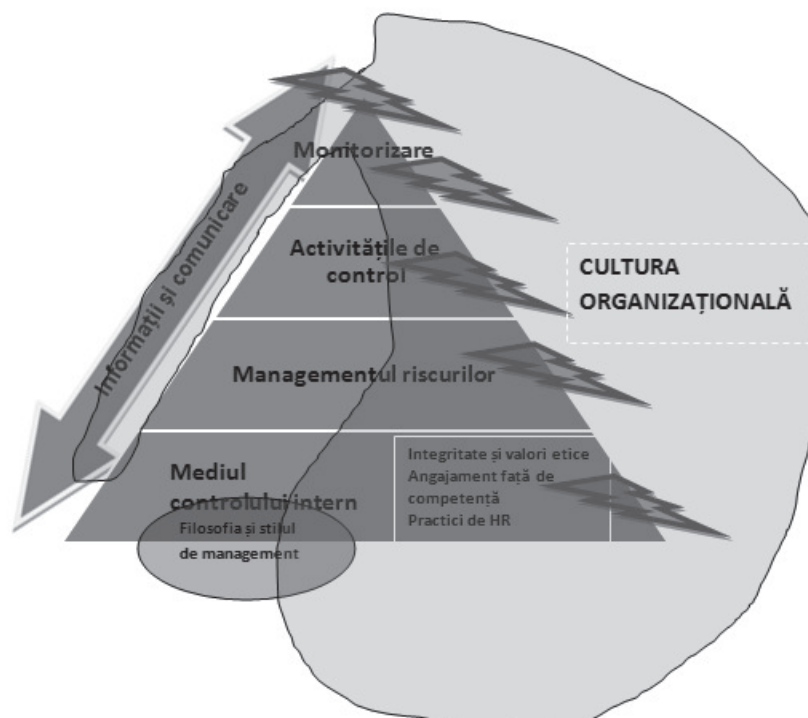


Sursa: Concepția autorilor, 2017

Pentru o mai bună sugestivitate, în **Figura nr. 7** am reprezentat influența culturii organizaționale asupra controlului intern văzut ca „stare menită a comunica ce se întâmplă, dar mai ales cum se întâmplă (n.n.) într-o

entitate” (Johnson, 2000), adică aceea care induce conștiința (preferabil pro-activă) de lucru și modul (clar) de acțiune cu scopul de a furniza asigurări conducerii entității, că aceasta nu se abate de la obiectivele sale.

Figura nr. 7. Impactul/influența culturii organizaționale asupra controlului intern



Sursa: Concepția autorilor, 2017

Dacă detaliem, putem afirma că **Figura nr. 7** surprinde cel puțin două aspecte:

- Cultura organizațională este, conform Roth (2010), cea mai importantă sursă de control (rigoare, am putea spune noi) din cadrul fiecărei organizații, influențând comportamentul fiecărui angajat și orientându-l în concordanță cu așteptările organizaționale (McShane și Von Glinow, 2006). Astfel, organizațiile cu cultură etică au mai puțină nevoie de o supraveghere atentă a angajaților, ca să nu mai vorbim de manuale, diagrame de organizare și reguli formale, proceduri și controale stricte (Nickels ș.a., 2011), care nu fac decât să rigidizeze, iar uneori sunt desuete în raport cu încurajarea

libertății de exprimare. Această idee poate fi rezumată succint ca fiind controlul exclusiv prin cultură, un vis frumos pentru practica organizațională.

- Pe de altă parte, controlul intern poate avea efecte asupra culturii organizaționale, prin aceea că rezultatele sale pot transforma anumite elemente ale culturii organizaționale (norme organizaționale, obișnuințe, modalități de comunicare etc.). În acest sens, Andersen și Lueg (2016), în retrospectiva amplă a literaturii de specialitate pe care o realizează pentru a analiza relația sistem de control managerial-cultură, citează două lucrări în care se arată că, introducerea la nivelul unei organizații a

unui nou sistem de contabilizare, mai riguros, focalizat pe control (Dent, 1991), respectiv introducerea six-sigma (Busco și Scapens, 2011) au remodelat cultura organizațiilor studiate.

Cultura organizațională constituie, așa cum putem afirma fără tăgadă, „fundația” pentru toate componentele sistemului de control intern, îndeosebi pentru mediul de control. În acest context, subscriem la teza potrivit căreia „mediul de control se substituie culturii organizaționale, stare generată de faptul că elemente ca integritate, etică, sistem de valori, supraveghere, responsabilitate, evaluarea performanțelor, interacționează cu aceeași intensitate și forță asupra ambelor” (Japal, 2012). Pe de altă parte, este de menționat că The Institute of Internal Auditors definește mediul de control, drept componentă a controlului intern, ca fiind „atitudinea și acțiunile conducerii în ceea ce privește importanța controlului în cadrul organizației” (IIA, 2014).

Totodată, Arens ș.a. (2016) percep mediul de control intern ca fiind „o umbrelă ce protejează celelalte componente” ale controlului intern. În viziunea autorilor citați, exemplul personal al managerilor, atitudinea și comportamentul lor față de salariați și față de terți, transparența de care ei dau dovadă, contribuie la crearea stării de control intern onest, căci (așa cum susține și American Institute of Certified Public Accountants în ghidul de audit „Assessing & Responding to Audit Risk in a Financial Statement Audit”) eficacitatea controlului intern nu se poate ridica deasupra valorilor de integritate și etică ale oamenilor ce-l creează, administrează și monitorizează. Altfel spus, tonul corect trebuie dat de la vârf (pentru o analiză amplă a conceptului de „ton de la vârf” – (en. „ton at the top”) a se vedea Staicu ș.a., 2013). Trebuie precizat, de asemenea, că în conformitate cu raportul COSO din 2004 „Enterprise Risk Management - Integrated Framework”, tonul de la vârf este considerat un factor de influență pentru toate cele opt componente ale managementului riscurilor la nivel organizațional, în special pentru mediul intern).

Noi suntem adepții tezei potrivit căreia, integritatea și valorile etice sunt elemente esențiale ale mediului de control, care afectează proiectarea, administrarea și monitorizarea tuturor mecanismelor și proceselor de control intern. În același timp, integritatea și comportamentul etic au un determinant important în cultura organizațională a entității (Figura nr. 7).

În acest context, cultura organizațională nu se referă numai la fundamentarea și transmiterea unor valori în cadrul grupului, ci și la modul în care se relaționează în entitatea respectivă, la coborârea managerilor de top printre oamenii obișnuiți, nu la izolarea lor „într-un turn de fildeș” (parafrazare după Renard, 2016), la arta de a dezvolta un control intern creativ, la abilitatea de a implementa sisteme și stări de lucru proactive, întrucât organizațiile care ajung să fie profitabile sunt acelea care acordă importanță oamenilor, control asupra muncii lor și le conferă încredere (Peters și Waterman, 1982).

În ceea ce ne privește, considerăm că entitățile au de câștigat pe măsură ce cultura organizațională reușește să orienteze percepția, comportamentul și atitudinea resursei umane, astfel încât aceasta să perceapă controlul intern ca pe o modalitate de conectare cu managementul entității, prin susținerea și recompensarea profesionalismului, promovarea celor mai buni pe baze reale și cunoscute de întreg personalul entității, criteriile de selecție sănătoase, bazate pe calitatea umană, moralitate, profesionalism, încurajarea creativității și acordarea de libertate pentru îndeplinirea sarcinilor, găsirea de soluții în detrimentul căutării de vinovați, aprecierea asumării responsabilității și atenția sporită la tendința de a pedepsi o greșeală făcută fără intenție, căci aceasta ar putea duce la dispariția sistematică a inițiativei și creativității.

Pe acest fundal, apreciem că, de pildă, învățarea din greșeli poate fi văzută mai degrabă ca fiind o sursă de îmbogățire a cunoștințelor și de dobândire de experiență. Van Dyck ș.a. (2005) vorbesc despre practici culturale pentru un management al erorii la nivel organizațional: comunicarea rapidă cu privire la o eroare; analiza erorii și distribuirea la nivel organizațional a cunoștințelor acumulate în urma acestei analize; controlul pierderilor. Dualitatea control-învățare trebuie tratată cu mare grijă de către management, respectiv managerii trebuie să fie extrem de atenți unde stabilesc granița între eroarea care reflectă lipsa de performanță și eroarea ca oportunitate de învățare (Van Dyck ș.a., 2005).

În măsura în care cultura organizațională este una a împuternicirii (en. empowerment culture) veritabile, controlul în sensul de verificare-inspecție clasică tinde, în opinia noastră, inevitabil către zero sau, oricum către niveluri suficient de reduse. În acest sens, considerăm mai mult decât interesantă teza susținută de The Institute of Internal Auditors, potrivit căreia, cultura

organizațională creează în portofoliul controlului intern o sarcină importantă, prin faptul că o cultură organizațională pozitivă, orientată către onestitate și etică are capacitatea de a crea comportamente deschise către implementarea unui sistem de control adecvat, care poate contribui la creșterea responsabilității generale, chiar a celei sociale.

Pe aceleași coordonate, revenim pentru a sublinia o sintagmă din *The Business Dictionary*, ce include în cultura organizațională, „libertatea controlată”. Aceasta, în opinia noastră, reprezintă un deziderat comun atât al culturii organizaționale, cât și al controlului intern și reflectare a ambidextriei organizaționale. În sprijinul acestei teze vine, de exemplu, și filozoful Gabriel Liiceanu (1994), care afirmă în opera „Despre limită” că: „libertatea umană se interpretează într-un mănunchi de limite ce sunt condiția exercițiului ei”. Mai simplu spus, libertatea nu înseamnă că se poate face orice, că se pot încălca libertățile celorlalți etc. Extrapolând, afirmăm că asigurarea realizării obiectivelor propuse nu se poate face decât orientând acțiunile umane către scopuri precise, dar acceptabile/rezonabile din punct de vedere general și/sau social. Mai mult, putem spune că libertatea controlată nu se poate realiza decât prin acțiunea concertată a cel puțin celor două elemente supuse atenției și armonizată prin adaptarea controlului intern la cultura organizațională. Se pot crea astfel premise pentru un echilibru necesar la nivel organizațional între autonomie și control (a se vedea în acest sens și Xiao, 2017).

Pentru o mai bună consolidare a tezelor enunțate, încercăm să prezentăm câteva ipostaze grăitoare. Astfel, dacă vorbim despre state europene și cultura lor națională (îndeosebi natura legislativă și instituțională, dar nu numai...), putem menționa că în perioada 1991-1995, odată cu debutul migrării din Europa de Est către Vest, s-a constatat că occidentalii nu mai aveau pârghiile legislative necesare soluționării unor probleme, care să sancționeze faptele vădit ilegale în estul Europei, întrucât ca urmare a evoluției culturii, controlul (organizațional/național intern) de tip occidental se „relaxase” în această zonă, alte forțe compensând. Din acest punct de vedere, concluzia ce o putem desprinde este aceea că, controlul intern, în funcție de nivelul culturii, poate fi catalogat ca fiind mai

degrabă sancționator (în est), dar mai ales promotor al ideii de corectitudine și mai exact, de normalitate (în occident).

În același mod, dar în alt plan, se întâmplă și la nivelul entităților de afaceri/patrimoniale, într-un fel este dezvoltat controlul într-o cultură în care orice idee este luată în considerare (fără a se înțelege că este automat pusă în operă, dar este cel puțin analizată, chiar testată plauzibilitatea și performanța acesteia), indiferent de la cine vine, ceea ce denotă că atât cultura organizațională, cât și controlul intern sunt proactive, încurajează creativitatea și implicarea, opus, culturii organizaționale ritualice (deosebit de canonice...) în relație strictă cu un control intern de conformitate și nimic mai mult. Am putea spune că aceasta, cultura proactivă, care induce un control intern senzitiv, este cea mai bună formă a libertății controlate.

Pe de altă parte, o cultură organizațională aflată în derivă, care pierde direcția și lasă să se dezvolte un sistem de control rigid și haotic, caracterizat, de pildă, de dominația bunului plac al unui grup restrâns de persoane, nu va face decât să genereze stări și atitudini conflictuale, de insecuritate personală și de simulare a muncii, care, pe cale de consecință, vor îndepărta entitatea de la îndeplinirea obiectivelor propuse. În acest context, apare ca pertinentă întrebarea: „Cum poate controlul intern să se sustragă filosofiei culturii organizaționale și să o influențeze?”. Răspuns la această întrebare găsim în contextul în care controlul intern face opinie separată de cultura entității din care a fost plămădit, urmărind să o subjuge/domine. Această stare este posibilă în toate acele cazuri în care ambianța generală din interiorul entității este caracterizată de apăsare și neputință, teamă și lehamite etc. Este contextul în care controlul intern este orientat către aspecte ce își pierd legătura cu realitatea și cu obiectivele nobile.

Practic, astfel de anomalii pot apărea atunci când cultura organizațională, o bună perioadă de timp, uită să asculte glasul controlului, a sistemului de apărare și tonifiere al oricărei entități, ce nu îi permite să cadă în desuetudine și lasă să se creeze sub-culturi în interiorul său de către persoane cu scopuri mai puțin oneste, ca să nu spunem obscure, care încearcă să preia cât mai multă putere și să anihileze cultura mamă. Astfel spus, se poate da naștere unei alte culturi corelate cu îndeplinirea scopurilor personale, egoiste, apelând pentru aceasta la tehnici de

manipulare perfidă, pe care o combină diabolic cu elogierea binelui general.

Relativ pe aceleași coordonate, Padilla ș.a. (2007) vorbesc despre un așa-numit „triumfi toxic” pentru orice organizație, reunind un leadership distructiv, subordonați suspicioși și un mediu favorabil anumitor derapaje. Liderul distructiv (Ken Lay de la ENRON este prezentat ca un astfel de lider din lumea afacerilor) este caracterizat prin: charismă utilizată în interes personal; nevoia/dorința de putere; narcisism; promovarea unei ideologii a urii, a intimidării, a conflictului (se exemplifică aici cu fostul CFO al Enron, Andrew Fastow, ce avea permanent pe birou un cub inscripționat cu: “When ENRON says it’s going to ‘rip your face off’ ... it means it will rip your face off!”), în traducere liberă “Când ENRON spune că te va distruge ... înseamnă că te va distruge”). Subordonații suspicioși sunt prezentați ca având: nevoi de bază nesatisfăcute (inclusiv sociale); auto-evaluare negativă: maturitate psihică scăzută; ambiții personale (exploatate de către liderul distructiv); valori și credințe congruente cu cele ale liderului; valori neacceptate la nivel social (lăcomie, egoism). Mediul conductiv pentru astfel de comportamente deviate se referă la: instabilitate; perceperea unor amenințări iminente; cultura în care este cultivată evitarea, incertitudinea, colectivismul, distanța mare față de putere; inexistența unui sistem de echilibru între centri de putere. În cadrul unor astfel de organizații, sistemele de control intern sunt folosite pentru a descuraja opiniile și abordările contrare celor exprimate de conducător, pentru a submina încrederea membrilor în propriile capacități, pentru a crea un climat de nesiguranță generală.

Un ultim aspect al relației dintre cultura organizațională și controlul intern ce-l expunem ar fi: Ce se întâmplă în această relație atunci când se schimbă conducerea? De regulă, relația dintre cultura organizațională și controlul intern este una prietenoasă, în care cultura organizațională dă tonul, iar controlul intern se înscrie în melos. Însă, atunci când conducerea se schimbă sau se modifică esențial, această relație, foarte probabil, devine turbulentă, în sensul că, deși cultura organizațională păstrează aceeași atitudine, oarecum temperată, controlul intern poate deveni agresiv, poate forța lucrurile și faptele, sistemele și procesele, chiar și cultura organizațională, reușind sau nu, dar afectând cultura organizațională, uneori provocând răni grave, dificil dacă nu imposibil de vindecat.

Concluzii

În principiu, am ajuns la concluzia că între cele două instituții este o relație biunivocă. Desigur cultura rămâne baza, cea în care se creează, se dezvoltă și uneori dispar toate celelalte elemente ale unei entități, inclusiv controlul intern de la un moment dat, dar lăsând „urme” uneori. Considerăm dezirabil ca pe măsura existenței și funcționării sale, controlul intern inovativ și demn să creeze cât mai multe elemente ce merită să se integreze în cultura organizațională onestă.

Fără îndoială, cultura organizațională creează și reformează comportamente, generează atitudini și determină stări de spirit și, totodată, influențează modul în care sunt configurate sistemele și valoarea pe care le-o atribuie, inclusiv controlului intern. În acest context, se desprinde ideea conform căreia prin însăși conținutul său, cultura organizațională este o sursă de control, un control soft – eficient și motivant (în măsura în care discutăm despre o cultură care cultivă împrumutarea, complianța și nu este marcată de anumite patologii), discret sau mai bine spus asertiv, capabil să coreleze abordările personalului entității cu cele dorite de organizația în care activează.

Pe de altă parte, este indubitabil că și controlul intern ajunge să influențeze cultura organizațională. Aceasta se realizează în primul rând prin aceea că el sesizează între altele și eventualele fisuri ale sistemului de valori al culturii organizaționale. Privit din alt unghi, controlul intern poate acționa asupra culturii organizaționale și în sens negativ prin aceea că, profitând de unele slăbiciuni ale acesteia, poate deveni de exemplu, acaparator, el afectând până la a anihila orice formă de leadership veritabil pozitiv și poate schimba orientarea culturii organizaționale, alterându-i chiar substanța.

Apreciem, însă că vigilența și echilibrul ambelor instituții, transparența și atenția la feed-back-ul venit din partea culturii individuale a angajaților entității și a tuturor celor implicați/afecțați (stakeholderi) sunt pârgurile ce merită a fi luate în considerare pentru a îndrepta orice abatere de la neconectarea constructiv-positivă a controlului intern și a culturii organizaționale.

Principala limită a studiului nostru o reprezintă lipsa de exhaustivitate, respectiv concentrarea pe un număr restrâns de spețe și ipostaze organizaționale. Cu toate acestea, credem că scrierea poate fi considerată o bază

solidă pentru cercetări viitoare, cum ar fi chiar evidențierea tuturor sinergiilor dintre cultura organizațională și controlul intern sau analiza cantitativă a congruențelor și a diferențelor dintre cultura organizațională și mediul de control intern.

De asemenea, credem că o direcție viitoare de cercetare interesantă ar putea fi și analiza relațiilor dintre cele două elemente acordând o atenție mai mare și altor

factori care contribuie la configurarea și transformările culturii organizaționale, dincolo de leadership asupra căruia ne-am concentrat pe alocuri în acest articol, aceștia putând fi: dinamismul mediului de afaceri; presiuni exercitate de acesta; specificul mediului local de afaceri; particularitățile angajaților companiei (Kuznetsov, 2014), cultura națională (Sim, 2009) etc.

BIBLIOGRAFIE

- Allaire, Y. și Firsirotu, M.E. (1984), Theories of organizational culture, *Organization studies*, vol. 5, nr. 3, pp. 193-226, DOI 10.1177/017084068400500301.
- Alvesson, M. (2012). *Understanding organizational culture*, 2nd Edition, London: Sage Publications.
- Andersen, C.V. și Lueg, R. (2016), *Does culture matter?—A systematic literature review on how culture interacts with management control systems*, disponibil la SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2890880>.
- Apostolou, N. și Crumbley, D.L. (2008), The tally stick: The first internal control?, *Forensic Examiner*, vol. 17, nr. 1, pp. 60-62.
- Arens, A.A., Hogan, C.E., Beasley, M.S. și Randal, J.E. (2016), *Auditing and Assurance Services: An integrated Approach (16th Edition)*, United States: Publisher Pearson Education.
- Arwinge, O. (2014), *Internal control in the financial sector: A longitudinal case study of an insurance company* (Doctoral dissertation, Uppsala universitet).
- Association of Chartered Certified Accountant (2008), *Corporate Governance and the Credit Crunch*, disponibil la http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/corporate-governance/cg_cc.pdf, accesat 20.02.2017.
- Beckhard, R. (1969), *Organization development: Strategies and models*, Reading Mas: Addison Wesley.
- Biegelman, M. T. și Bartow, J. T. (2012), *Executive roadmap to fraud prevention and internal control: Creating a culture of compliance*, New Jersey: John Wiley & Sons.
- Busco, C. și Scapens, R. W. (2011), Management accounting systems and organisational culture: Interpreting their linkages and processes of change, *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol. 8, nr. 4, pp. 320-357, DOI 10.1108/11766091111189873.
- Carataș, M.A., Spătariu, E.C. și Trandafir, R.A. (2013), Internal audit, internal control and organizational culture – active ingredients in conquering the crisis, *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, vol. 13, nr. 2, pp. 553-557.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), *Internal control - Integrated Framework*, New York: AICPA.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2004), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*, New Jersey: AICPA.
- Deal, T.E. și Kennedy, A.A. (1982), *Corporate cultures: The rites and rituals of corporate life*, Reading, MA: Addison-Wesley.
- Dent, J.F. (1991), Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 16, nr. 8, pp. 705-732, DOI 10.1016/0361-3682(91)90021-6.
- Domnișoru, S. și Vinătoru, S.S. (2008), *Audit și control intern – preliminarii conceptuale și procedurale*, Craiova, Editura Sitech.
- Gamboa Poveda, J.E., Campuzano Rodriguez, M.A. și Cabezas Cabezas, R.F. (2016), The challenge of organizational culture in internal control, *REVISTA PUBLICANDO*, vol. 3, nr. 7, pp. 449-458.

18. Gafarov, T. (2009), *Financial reporting quality control for internal control implementation* (Doctoral dissertation, Brno University Of Technology).
19. Gerstner, L.V. (2004), în cadrul summit-ului de afaceri World Business Forum New York, disponibil la <http://www.tmiworld.com/ro/blogs/world-business-forum-new-york-mai-2004>, accesat 20.02.2017.
20. Ghosal, S. (2005), Want success? Change the smell of your workplace!, Rediff Business, disponibil la <http://www.rediff.com/money/2005/mar/10bspec.htm>, accesat 30.03.2017.
21. Gordon, G.G. (1991), Industry determinants of organizational culture, *Academy of Management Review*, vol. 16, nr. 2, pp. 396-415, DOI 10.5465/amr.1991.4278959.
22. Hay, D. (1993), Internal control: How it evolved in four English-speaking countries, *The Accounting Historians Journal*, vol. 20, nr. 1, pp. 79-102, DOI 10.2308/0148-4184.20.1.79.
23. International Federation of Accountants (2012), *Evaluating and Improving Internal Control in Organizations*, disponibil la <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Evaluating%20and%20Improving%20Internal%20Control%20in%20Organizations%20-%20updated%207.23.12.pdf>, accesat 01.03.2017.
24. Jaeger, A.M. (1982), Contrasting control modes in the multinational corporation: Theory, practice, and implications, *International Studies of Management & Organization*, vol. 12, nr. 1, pp. 59-82, DOI 10.1080/00208825.1982.11656333.
25. Japal, S. (2012), *Comments on COSO revised Internal Control - Integrated Framework* (2010), disponibil la <https://soniajaspal.wordpress.com/2012/01/05/comments-on-coso-revised-framework-internal-control-integrated-framework/>, accesat 01.02.2017.
26. Johnson, G. (1987), *Strategic change and the management process*, Blackwell.
27. Johnson, G. (2000), Strategy through a cultural lens: Learning from managers' experience. *Management Learning*, vol. 31, nr. 4, pp. 403-426, DOI 10.1177/1350507600314001.
28. KPMG (2009), *Internal Control: A Practical Guide*, pp. 23, disponibil la http://www.ecgi.org/codes/documents/kpmg_internal_control_practical_guide.pdf, accesat 23.03.2017.
29. Kuznetsov, A. (2014), Synergy of corporate culture and financial control in the chaotic environment, *Journal of Finance and Accounting*, vol. 2, nr. 6, pp. 21-30, DOI 10.11648/j.jfa.s.2014020601.14.
30. Lakis, V. și Giriunas, L. (2012), The concept of internal control system: Theoretical aspect, *Ekonomika*, vol. 91, nr. 2, pp. 142-152.
31. Liiceanu, G. (1994), *Despre limită*, București: Editura Humanitas.
32. Lu, X.U. și Wenchang, L.I. (2015), The study on relationship between internal control and enterprise culture-based on corporate governance mechanism, *International Business and Management*, vol. 10, nr. 1, pp. 82-87.
33. Margulies, N. (1969), Organizational culture and psychological growth, *The Journal of Applied Behavioral Science*, vol. 5, nr. 4, pp. 491-508, DOI 10.1177/002188636900500403.
34. McShane, S.L. și Von Glinow, M. (2006), *Organizational Behaviour. Emerging Realities for The Workplace Revolution*, 4thed McGraw Hill Companies Inc.
35. Nickels, G., McHugh, J.M. și McHugh, S.M. (2011), *Understanding Business*, 9thed. Irwin, McGraw-Hill New York.
36. Ouchi, W.G. (1980), Markets, bureaucracies, and clans, *Administrative Science Quarterly*, vol. 25, nr. 1, pp. 129-141, DOI 10.2307/2392231.
37. Ouchi, W.G. (1981), *Theory Z: How American business can meet the Japanese challenge*, Reading, MA: Addison-Wesley Publishing Company.
38. Padilla, A., Hogan, R., și Kaiser, R.B. (2007), The toxic triangle: Destructive leaders, susceptible followers, and conducive environments, *The Leadership Quarterly*, vol. 18, nr. 3, pp. 176-194, DOI 10.1016/j.leaqua.2007.03.001.
39. Peters, T.J. și Waterman, R.H. (1982), *In search of excellence: Lessons from America's best-run companies*, New York: Harper & Row.
40. Pfister, J. (2009), *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control: From Practice to Theory*, Springer Physica-Verlag, Berlin Heidelberg.

41. Plakhotnik, M.S. și Rocco, T.S. (2005), *Organizational Culture: A Literature Review of the AHRD 1994-2005 Proceedings*, Florida International University, USA.
42. Ray, C.A. (1986), Corporate culture: the last frontier of control?, *Journal of management studies*, vol. 3, nr. 3, pp. 287-297, DOI 10.1111/j.1467-6486.1986.tb00955.x.
43. Renard, J. (2016), *Théorie et pratique de l'audit interne*, neuvième édition, Groupe Eyrolles, Paris.
44. Roth, J. (2010). *Best Practices: Evaluating the Corporate Culture*, Published by Altamonte Springs, Fla.: Institute of Internal Auditors.
45. Schein, E.H. (1968), Organizational socialization, *Industrial Management Review*, vol. 9, nr. 2, pp. 1-16.
46. Schein, E.H. (1990), Organizational culture, *American Psychologist*, vol. 45, nr. 2, pp. 109-119.
47. Sim, M. (2009), National culture effects on groups evaluating internal control, *Managerial auditing journal*, vol. 25, nr. 1, pp. 53-78, DOI 10.1108/02686901011007306.
48. Smircich, L. (1983), Concepts of culture and organizational analysis, *Administrative Science Quarterly*, vol. 28, nr. 3, pp. 339-358, DOI 10.2307/2392246.
49. Sulkovsky, L. (2012), Elements of organizational culture – theoretical and methodological problems, *Management*, vol. 16, nr. 2, pp. 63-71, DOI 10.2478/v10286-012-0056-y.
50. Staicu, A. M., Tatomir, R. și Lincă, A. C. (2013), Determinants and consequences of tone at the top, *International Journal of Advances in Management and Economics*, vol. 2, nr. 2, pp. 76-88.
51. Tabuena, J. (2016), *Companies and regulators are paying more attention to getting culture right*, disponibil la <http://misti.com/audit-news-trends/auditing-corporate-culture-a-new-imperative>, accesat 20.02.2017.
52. Teehankee, B. (1994), Organizational culture: A critical review of literature, *DLSU Dialogue: An Interdisciplinary Journal for Cultural Studies*, vol. 27, nr. 1, pp. 67-92.
53. The Business Dictionary (2017), disponibil la <http://www.businessdictionary.com/definition/organizational-culture.html>, accesat 01.02.2017.
54. The Institute of Internal Auditors (IIA) (2014), Culture and internal control, disponibil la <https://www.iaa.org.uk/resources/ethics,-values-and-culture/organisational-culture/culture-and-internal-control/>, accesat 02.02.2017.
55. United States General Accounting Office (1999), *Standards for Internal Control in the Federal Government*, disponibil la <http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>, accesat 12.09.2016.
56. Van Dyck, C., Frese, M., Baer, M. și Sonnentag, S. (2005), Organizational error management culture and its impact on performance: a two-study replication, *Journal of Applied Psychology*, vol. 90, nr. 6, pp. 1228-1240, DOI 10.1037/0021-9010.90.6.1228.
57. Vargas-Hernández, J.G., Casas Cardenas, R. și Calderón Campos, P. (2016), Internal control and organizational culture in small businesses: A conjunction to competitiveness, *Reuna*, vol. 21, nr. 2, pp. 5-22.
58. Wright, R.M. (2009), *Internal Audit, Internal Control and Organizational Culture*, disponibil la <http://vuir.vu.edu.au/1989/1/R-M-Wright-Thesis-2009.pdf>, accesat 02.02.2017.
59. Wu, J.Y. (2008), A general behavior model and new definitions of organizational cultures, *Journal of Socio-Economics*, vol. 37, nr. 6, pp. 2535-2545, DOI 10.1016/j.socec.2007.10.002.
60. Xiao, Q. (2017), Control or Autonomy? A Case Study of two Organizational Forms in the Zhangjiakou Internal Migrant Organization, *Public Organization Review*, pp. 1-15.