



# Percepția auditorilor financiari cu privire la valoarea adăugată a serviciilor de audit intern

*Prof. univ. dr. Nicoleta FARCANE,*  
Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de  
Economie și de Administrare a Afacerilor,  
e-mail: nicoleta.farcane@e-uvt.ro

*Dr. Delia DELIU,*  
Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de  
Economie și de Administrare a Afacerilor,  
e-mail: delia.deliu@e-uvt.ro

*Dr. Valentin BURCĂ,*  
Universitatea de Vest din Timișoara, Facultatea de  
Economie și de Administrare a Afacerilor,  
e-mail: burca\_valentin@yahoo.com

## Rezumat

*Auditul intern a câștigat un rol important în cadrul companiilor în mediul de afaceri de astăzi, radical schimbat, fie de turbulențele din mediul socio-economic provocate de crize economice sau sanitare (precum pandemia COVID-19), fie de tehnologizare și digitalizare. Astfel, în ultimii șaptezeci de ani auditul intern s-a dezvoltat, evoluând de la funcția de control responsabilă cu inspecția datelor contabile și financiare, la funcția strategică responsabilă cu îmbunătățirea proceselor de guvernare pentru acționari și conducere. Auditorul intern ajută o organizație să își îndeplinească obiectivele prin aducerea unei abordări sistematice și disciplinate pentru a evalua și îmbunătăți eficacitatea proceselor de gestionare, control și guvernare a riscurilor. Numai un audit intern eficient își poate îndeplini sarcinile în mod corespunzător, eficiența depinzând de nivelul de subordonare al funcției de audit intern (care trebuie să fie adecvat pentru ca auditul intern să fie independent și obiectiv, de calificarea profesională și experiența practică a personalului de audit intern), de strategia misiunii, respectiv de activitățile și valoarea adăugată pentru companie și asupra capacității de a se îmbunătăți permanent. Cercetarea de față își propune să analizeze percepția profesioniștilor practicieni reuniți în cadrul organismelor profesionale din România atât din poziția auditorului intern care efectuează acest serviciu în baza misiunilor de audit realizate la nivelul unei organizații, dar și din poziția angajatului în cadrul birourilor sau departamentelor de audit intern din aceste entități economice. Obiectivul principal rezidă în crearea și modelarea unui cadru holistic care să poată fi utilizat pentru evaluarea valorii adăugate de funcțiile de audit intern pe baza percepțiilor stakeholderilor. Principalele rezultate obținute subliniază rolul fundamental al calității capitalului uman și, respectiv, rolul cadrului instituțional de guvernare corporativă conturat la nivelul entităților economice.*

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Farcane, N., Deliu, D., Burcă, V. (2022), Financial Auditors' Perception on the Added Value of Internal Audit Services, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 117-133, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/002

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/002>  
Data primirii articolului: 9.09.2021  
Data revizuirii: 17.09.2021  
Data acceptării: 23.11.2021

Doar printr-o comunicare și o raportare eficientă a observațiilor de audit managementul își va asuma responsabilitatea de implementare a recomandărilor auditorului. Totodată, prin integritatea, independența, obiectivitatea și competențele auditorului intern se pun bazele unei funcții de audit intern care are toate premisele de a câștiga încrederea, susținerea și cooperarea din partea managementului entității economice. Nu în ultimul rând, rezultatele obținute în acest studiu relevă importanța contextului organizațional în care funcția de audit este organizată. Conform modelului „three line defence” consacrat la nivel internațional, funcția de audit este ultima linie de apărare împotriva fraudelor ori neconformităților, care asigură prezervarea resurselor entității economice.

**Cuvinte cheie:** audit intern; valoare adăugată; eficiența serviciilor de audit intern; performanță; COVID-19; digitalizare; inovație tehnologică

**Clasificare JEL:** M21, M40, M41, M42

## 1. Introducere

Mediul socio-economic actual, sensibil, mai ales pe fondul pandemiei COVID-19, dar și pe fondul digitalizării, creează un context caracterizat de incertitudine atât pentru organizațiile private, cât și pentru cele publice.

Auditul intern ca activitate independentă și obligatorie și ca o funcție strategică ce aduce valoare adăugată oferă unei organizații o asigurare cu privire la gradul de verificabilitate a operațiunilor efectuate în cadrul afacerii, propunând în consecință sfaturi pentru îmbunătățirea acestora și contribuind astfel la crearea de valoare adăugată.

Cercetarea de față își propune să identifice acele circumstanțe la nivelul cărora literatura de specialitate încă nu a reușit să stabilească o corelație clară între activitățile auditorilor interni și performanța financiară a organizației. Astfel, în vederea evaluării eficacității funcției de audit intern, studiul nostru prezintă domeniile și segmentele de activitate care pot adăuga valoare, dar și factorii care permit acest lucru.

În vederea atingerii obiectivelor cercetării, ne-am propus să încercăm să interogăm profesioniștii auditori financiari și practicieni, pentru a aprecia percepția acestora nu doar din poziția auditorului intern care efectuează acest serviciu în baza misiunilor de audit efectuate nivelul unei organizații, ci și din poziția angajatului în cadrul birourilor

sau departamentelor de audit intern din aceste organizații. Intenția noastră a fost de a ajunge în postura de a modela un cadru holistic care poate fi utilizat pentru evaluarea valorii adăugate de funcțiile de audit intern pe baza percepțiilor părților interesate.

Astfel, având în vedere percepția auditorilor interni membri ai Asociației Auditorilor Interni din România (A.A.I.R.), respectiv a auditorilor financiari membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România (C.A.F.R.), cercetarea noastră vizează trei obiective:

- **OB1:** analiza corelației dintre modul de alocare a resurselor de audit și potențialul funcției de audit intern de a genera valoare adăugată;
- **OB2:** analiza implicațiilor privind calitățile auditorului intern în cadrul promovării funcției de audit intern, din perspectiva potențialului funcției de audit intern de a genera valoare adăugată;
- **OB3:** impactul inovației tehnologice asupra modului de alocare a resurselor de audit.

Studiul propus este structurat în cinci secțiuni. Astfel, dacă prima secțiune, de față, reliefează aspectele preliminare ale demersului științific întreprins, respectiv contextul studiului de caz, cea de-a doua secțiune își găsește corespondentul în analiza literaturii de specialitate. Următoarele două secțiuni prezintă metodologia de cercetare, respectiv rezultatele obținute și o discuție asupra acestora. În final, cea de-a cincea secțiune trasează concluziile finale ale studiului de caz.

## 2. Analiza literaturii de specialitate

În perioade caracterizate de turbulențele socio-economice, cum este, spre exemplu, perioada actuală, pe fondul pandemiei COVID-19 (Deliu, 2020; Farcane *et al.*, 2021), cât și pe fondul schimbărilor disruptive în activitățile zilnice provocate de digitalizare și de tehnologiile emergente (Farcane & Deliu, 2020; Tiron-Tudor *et al.*, 2021; Tiron-Tudor & Deliu, 2021), managerii au nevoie mai mult ca niciodată de acces rapid la informații pe care să se poată baza în procesul de luare a deciziilor. Astfel, într-un mediu de afaceri care se schimbă într-un ritm mai accelerat decât oricând, iar soluțiile de automatizare și robotizare sunt adoptate rapid și în tot mai multe sfere de activitate, auditorii interni joacă un rol din ce în ce mai important (Deloitte, 2018c; Ernst & Young, 2020; KPMG, 2020b; Kahyaoglu & Aksoy, 2021; Mervelito *et al.*, 2021). În acest sens, având în vedere incertitudinile majore

produse de asaltul forțelor disruptive, funcția de audit intern trebuie să evolueze pentru a ajuta organizația să înțeleagă și să gestioneze riscurile asociate (Kahyaoglu & Aksoy, 2021), să obțină rezultatele așteptate în urma automatizării (Mervelito *et al.*, 2021), dar și să continue să inoveze pentru a obține valoare adăugată (KPMG, 2021). Zonele tradiționale de dezvoltare continuă a auditului intern – i.e., GRC (gubernanță-risc-conformitate) și abilități personale – devin insuficiente pentru a răspunde, într-un mod adecvat, acestor nevoi. Pe de cealaltă parte, aspecte precum robotizare, agilitate, intraprenariat sau programare constituie domenii în care auditorii interni ar trebui să poată performa pentru a aduce valoare adăugată companiilor.

Rolul auditului intern a fost, de-a lungul timpului, în strânsă concordanță cu evoluția așteptărilor stakeholderilor, îndeosebi a managerilor. Astfel, auditorilor interni li s-a cerut să își canalizeze eforturile spre activități care generează valoare adăugată (Savčuk, 2007; PWC, 2009; PWC, 2014a; PWC, 2014b; Deloitte, 2018b; Deloitte, 2018c; Erasmus & Coetzee, 2018; Jiang *et al.*, 2018). Pe lângă funcția de evaluare a conformității cu reglementările legale în ceea ce privește procesele companiei, este imperativ ca auditul intern să dobândească și funcția de consultanță (Bou-Raad, 2000; Jayalakshmy *et al.*, 2005), respectiv de comunicare a informațiilor utile privind managementul riscurilor și oportunitățile de îmbunătățire și eficientizare a proceselor (Carcello *et al.*, 2018).

Auditorul intern începe, așadar, să joace un rol important în evoluția scenariilor economice emise pentru a asigura o gubernanță corporativă solidă, o gestionare adecvată a riscurilor, identificarea și prevenirea fraudei.

Auditul intern este definit ca fiind „o activitate independentă, obiectivă de asigurare și consultanță concepută pentru a adăuga valoare și a îmbunătăți funcționarea unei organizații”, întrucât are capacitatea de a ajuta o organizație să-și îndeplinească obiectivele printr-o „abordare sistematică și disciplinată” în ceea ce privește „evaluarea și îmbunătățirea eficacității proceselor de gestionare, control și guvernare a riscurilor” (IIA, 1999).

La începutul anului 2008, Consiliul de Administrație al IIA a aprobat un nou plan strategic, care se concentra pe diverse activități în vederea îndeplinirii cerinței de educație continuă pentru menținerea competenței și, implicit, pe o concentrare dincolo de interesul propriu către un „bine comun” (IIA, 2008).

Conceptul de a acționa către un „bine comun” avea nevoie de o nuanțare și dezvoltare ulterioară și, astfel, s-a format un grup de lucru care să exploreze și să dezvolte o descriere clară și concisă a propunerii de *valoare adăugată a auditului intern* sau a *așa-zisului bine comun*, care ar putea fi apoi comunicată elementelor și actorilor cheie ai profesiei (IIARF, 2011).

Pe de-o parte, valoarea adăugată poate fi cuantificată prin câștiguri monetare (Elliott *et al.*, 2007) sau economii de costuri (Mihret & Woldeyohanni, 2008). Pe de cealaltă parte, valoarea adăugată este considerată de cele mai multe ori ca fiind de natură subiectivă, putându-se măsura strict calitativ, prin însăși asigurarea că așteptările stakeholderilor au fost îndeplinite (Roth, 2003; Arena & Azzone, 2009; PWC, 2014a; PWC, 2014b; Lenz & Hahn, 2015; PWC, 2016; Sarens *et al.*, 2016; Witzany & Harrington, 2016; Imbrescu & Peta, 2017; Lenz *et al.*, 2018).

Cele mai multe cercetări demarate în domeniul auditului intern au vizat identificarea și evaluarea tendințelor și a evoluțiilor în ceea ce privește bunele practici, prin efectuarea de studii empirice (Savčuk, 2007; PWC, 2009; PWC, 2014a; PWC, 2014b; Su *et al.*, 2017; Deloitte, 2018b; Deloitte, 2018c; Erasmus & Coetzee, 2018; Jiang *et al.*, 2018). O parte a studiilor abordează o analiză empirică a relației dintre calitatea auditului intern, mecanismul interactiv al structurii de management și valoarea corporativă a companiilor (Su *et al.*, 2017; Erasmus & Coetzee, 2018).

Pe de altă parte, un sondaj aplicat printre auditorii interni români de către KPMG (2019) relevă cum una dintre cele mai mari provocări ale funcției de audit intern din ultimii ani a fost și rămâne poziționarea auditului intern ca o funcție strategică ce aduce valoare adăugată unei companii. Astfel, în contextul dezvoltărilor permanente din industria IT, precum și al schimbărilor la nivelul proceselor operaționale, capacitatea funcțiilor de audit intern de a-și readapta planurile de audit, procesele de verificare, precum și resursele umane necesare desfășurării activității, sunt puse continuu la încercare (KPMG, 2019; KPMG, 2020a; KPMG, 2020b).

Observăm deci cum *valoarea adăugată* reprezintă epicentrul profesiei de audit intern, întrucât însăși abilitatea auditorilor de a adăuga valoare și de a oferi sprijin stakeholderilor creează premisa activităților de audit intern (Sarens & De Beelde, 2006; Sarens *et al.*, 2009; Lenz & Hahn, 2015; IIA, 2017; Botha & Wilkinson, 2019).

### 3. Metodologia și organizarea cercetării

#### 3.1. Eșantionul analizat

Studiul reprezintă parte a unui efort de cercetare mai amplu, prin care se dorește evaluarea impactului funcției de audit intern asupra performanțelor financiare ale firmelor. Prin acest studiu dorim să identificăm premisele necesare unei funcții de audit bine definite în cadrul matricei organizaționale.

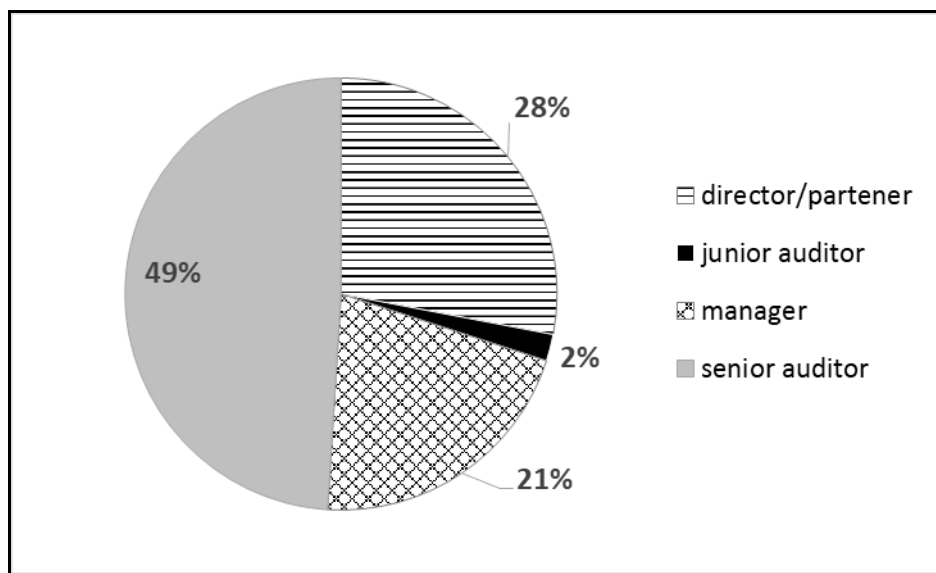
În acest sens s-a procedat la transmiterea unui chestionar către membrii Asociației Auditorilor Interni din România (A.A.I.R.). Având în vedere că printre pașii fundamentali ai activității de audit financiar statutar se regăsește și evaluarea funcției de audit intern a firmei auditate,

chestionarul a fost transmis, de asemenea, membrilor Camerei Auditorilor Financiari din România (C.A.F.R.).

Chestionarul distribuit conține un număr total de 116 întrebări, din care secțiunea dedicată auditorilor conține un număr de 32 de întrebări specifice la care se adaugă 5 întrebări care descriu profilul general al fiecărui respondent.

Atenția autorilor în cadrul acestui studiu s-a focalizat pe analiza răspunsurilor la 20 din cele 32 de întrebări specifice auditorilor. Întrebările sunt de tip alegere, utilizându-se scala Likert în redarea răspunsurilor posibile (1 – în foarte mică măsură, 2 – în mică măsură, 3 – mediu/neutru, 4 – în mare măsură, 5 – în foarte mare măsură). Aceste întrebări sunt utile pentru o analiză orientată spre elemente esențiale care condiționează potențialul de creare de valoare adăugată a funcției de audit intern.

**Figura nr. 1. Structura eșantionului în funcție de statutul respondenților**



Sursa: Proiecție autori

În decurs de aproximativ o lună au dat curs invitației de a completa acest chestionar un număr de 63 de persoane, grupate în funcție de statut. Compoziția eșantionului, reprezentată în **Figura nr. 1**, relevă că majoritatea celor care au dat curs invitației noastre sunt auditori cu experiență, întrucât doar 2% din respondenți reprezintă auditori cu experiență mai mică.

Totodată, remarcăm că dintre cele 63 de răspunsuri valide, 89% reprezintă răspunsuri din partea unor auditori care fac referire la funcția de audit din cadrul firmei ca fiind o obligație legală, comparativ cu restul respondenților, de doar 11%, care susțin că funcția de audit intern a fost creată la inițiativa managementului firmei. Această separare este esențială întrucât organizarea auditului

intern din inițiativa managementului firmei implică un grad mai mare de asumare a managementului în susținerea misiunilor de audit intern.

### 3.2 Analiza fiabilității scalei utilizate

Cele 32 de întrebări considerate în analiză sunt împărțite în patru grupe, care vizează:

- *impactul funcției de audit intern* la nivelul firmei: valoare adăugată, implementare recomandări, economii;
- *calitatea auditorului intern și relațiile interpersonale*: independența, înțelegerea modelului de afaceri, formarea continuă, susținerea, cooperarea;

- *implicațiile tehnologiilor și a instrumentelor de lucru* asupra activităților întreprinse de auditorul intern în cadrul angajamentelor de audit: tehnologii emergente, Data Analytics, GRC (Governance-Risk-Control), sisteme suport;
- *eficiența și eficacitatea funcției de audit intern*: eficiență cost, eficiență timp, eficiență comunicare, număr întâlniri, planificare, limitare buget timp, testare.

Pentru validarea scalei utilizate se procedează la evaluarea consistenței interne a fiecărei grupe de itemi sus menționați (**scale reliability analysis**), prin realizarea **testului Cronbach's Alpha**. În Tabelul nr. 1 sunt prezentate rezultatele analizei fiabilității scalei utilizate în cadrul chestionarului administrat.

**Tabelul nr. 1. Rezultatele analizei fiabilității scalei utilizate**

Item	Descriere	Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha if Item Deleted
valoare adăugată	Evaluati măsura în care funcția de audit intern creează valoare adăugată		0,676
implementare recomandări	Evaluati măsura în care recomandările din cadrul raportului de audit intern sunt implementate	0,803	0,751
economii	Evaluati măsura în care recomandările din cadrul raportului de audit intern implementate au condus la economii și la evitarea unor costuri suplimentare		0,760
independență	Evaluati măsura în care este respectată independența auditorului intern din perspectiva atitudinii conducerii		0,841
înțelegere business	Evaluati măsura în care funcția de audit intern are o înțelegere bună a modelului de afaceri		0,858
formare continuă	Evaluati măsura în care se asigură formarea profesională continuă a auditorului intern	0,882	0,857
susținere	Evaluati măsura în care funcția de audit intern este susținută în realizarea misiunii de audit		0,873
cooperare	Evaluati măsura în care funcția de audit intern asigură o relație de cooperare cu departamentul de audit intern		0,852
tehnologii emergente	Evaluati măsura în care funcția de audit intern se aliază la inovațiile tehnologice din aria domeniului de audit		0,656
Data Analytics	Evaluati măsura în care utilizați Data Analytics în efectuarea misiunilor de audit și a investigațiilor		0,663
GRC	Utilizați o soluție integrată de GRC (governanță, risc, control) în cadrul departamentului de audit intern?	0,772	0,844
sisteme suport	Evaluati măsura în care funcția de audit intern folosește suficient instrumente/tehnologii suport (programe de audit, modele etc.)		0,606
eficiență cost	Cum evaluați eficiența funcției de audit intern din perspectiva costului funcției de audit intern?		0,902
eficiență timp	Cum evaluați eficiența funcției de audit intern din perspectiva timpului necesar derulării unei misiuni de audit intern?		0,894

Item	Descriere	Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha if Item Deleted
eficiență comunicare	Cum evaluați eficiența funcției de audit intern din perspectiva comunicării recomandărilor de audit și a monitorizării implementării acestora?		0,876
număr întâlniri	Evaluați măsura în care numărul întâlnirilor de lucru cu reprezentanții conducerii entităților sunt suficient corelate cu specificul misiunilor	0,898	0,871
planificare	Evaluați măsura în care există conformitate cu planul de audit (audit planificat vs. audit realizat)		0,877
limitare buget timp	Evaluați măsura în care se respectă managementul timpului în cadrul misiunilor de audit (plan vs. real)		0,880
testare	Evaluați măsura în care există eficiență în utilizarea resurselor (teste efectuate pe zi)		0,875

Sursa: Calcule autori

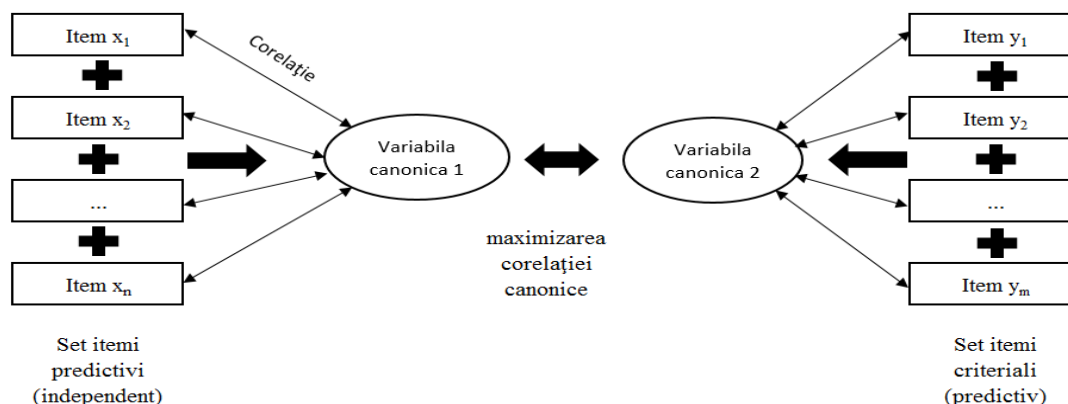
Observăm că pentru secțiunile analizate chestionarul este echilibrat, iar scala de măsurare este relevantă, având în vedere că nivelul coeficientului Cronbach's Alpha depășește valoarea 0,800. Excepție este secțiunea care adresează problema impactului inovației tehnologice, având coeficientul Cronbach's Alpha de 0,772, valoare care denotă o scală a cărei fiabilitate este acceptabilă (Hair *et al.*, 2019). În plus, dacă procedăm la analiza scalei de măsurare fără a mai grupa itemii în grupe conceptuale, obținem un coeficient Cronbach's Alpha de 0,935 care denotă o scală fiabilă per ansamblu.

### 3.3. Analiza canonică a itemilor

Pentru a oferi o imagine mai clară cu privire la percepția auditorului intern privind o serie de aspecte semnalate prin administrarea chestionarului, vom proceda la o analiza

canonică de corelație. Această metodă oferă informații mai utile comparativ cu analiza clasică de corelație, tocmai pentru că surprinde efectul combinat al mai multor variabile analizate asupra mai multor variabile rezultat (Tabachnick & Fidell, 2013). Analiza presupune conturarea a două variabile canonice, care reflectă o combinație liniară a unui set de variabile de intrare, pentru care se calculează coeficientul de corelație. Analiza canonică presupune estimarea unor coeficienți asociați fiecărei variabile de intrare care conduc la maximizarea corelației dintre cele două variabile canonice, calculate ca fiind o combinație liniară a variabilelor de intrare, conform *Figurii nr. 2*. Astfel că această metodă permite analiza asocierii liniare dintre un set de variabile de intrare și respectiv un set de variabile dependente, depășind limitele analizei unor relații de corelație individuale.

**Figura nr. 2. Reprezentarea liniară a corelațiilor canonice**



Sursa: Proiecție autori

Formal, această metodă pornește de la două seturi de variabile, respectiv  $X = (x_1, \dots, x_n)^t$  și  $Y = (y_1, \dots, y_m)^t$ . Corelația dintre variabilele  $X$  și  $Y$  se reduce la analiza corelației dintre două variabile canonice. Aceste variabile canonice sunt exprimate ca o combinație liniară a componentelor setului  $X$  și a setului  $Y$  de variabile de intrare, astfel încât:

$$U = a' \cdot X = a_1 \cdot x_1 + a_2 \cdot x_2 + \dots + a_n \cdot x_n,$$

iar

$$V = b' \cdot X = b_1 \cdot y_1 + b_2 \cdot y_2 + \dots + b_m \cdot y_m.$$

Coeficientul de corelație dintre cele două variabile canonice este dat de relația:

$$\text{cor}(U, V) = \frac{a' \cdot \Sigma_{12} \cdot b}{\sqrt{a' \cdot \Sigma_{11} \cdot a} \cdot \sqrt{b' \cdot \Sigma_{22} \cdot b}},$$
 este cel care se urmărește a fi maximizat prin analiză canonică de corelație, unde:

$\text{var}(U) = a' \cdot \text{var}(X) \cdot a = a' \cdot \Sigma_{11} \cdot a$ ,

$$\text{var}(V) = b' \cdot \text{var}(Y) \cdot b = b' \cdot \Sigma_{22} \cdot b,$$
 iar

$$\text{cov}(U, V) = a' \cdot \text{cov}(X, Y) \cdot b = a' \cdot \Sigma_{12} \cdot b,$$

cu restricțiile  $\begin{cases} \text{var}(U) = a' \cdot \Sigma_{11} \cdot a = 1 \\ \text{var}(V) = b' \cdot \Sigma_{22} \cdot b = 1 \end{cases}$ .

Odată estimate cele două variabile canonice, se procedează la calculul corelațiilor dintre variabilele de

intrare și cele două variabile canonice. Corelațiile canonice reprezintă coeficienții (ponderile) exprimați de vectorii  $a'$  și  $b'$  prin estimarea variabilelor canonice.

Aceștia sugerează măsura în care variabilele canonice sunt reprezentative pentru fiecare din aceste variabile de intrare. Analiza canonică furnizează inclusiv corelațiile dintre variabilele de intrare și respectiv variabilele canonice care nu sunt determinate de acestea, numite corelații structurale încrucișate.

## 4. Rezultate și discuții

### 4.1. Statistici descriptive

În Tabelul nr. 2 sintetizăm principalele statistici descriptive ale itemilor analizați. Dintr-o perspectivă de ansamblu, observăm că valorile medii ale majorității itemilor exprimă preponderența unei percepții pozitive a auditorilor interni în ceea ce privește faptul că funcția de audit intern are potențialul de a crea valoare adăugată, în condițiile unui nivel sporit de profesionalism al auditorului (IIARF, 2011; IIA, 2017; Botha & Wilkinson, 2019) și a valorificării instrumentelor și tehnologiilor inovative menite să gestioneze volume mari de date, structurate în diverse moduri de prezentare a informației (Farcane & Deliu, 2020; Tiron-Tudor *et al.*, 2021; Tiron-Tudor & Deliu, 2021).

**Tabelul nr. 2. Statistici descriptive**

Item	Medie	Mediană	Abatere standard	Percentilă	
				1	a 3-a
valoare adăugată	3,476	3	1,060	3	4
implementare recomandări	3,556	4	1,074	3	4
economii	3,302	3	1,010	3	4
independentă	3,873	4	1,143	3	5
înțelegere business	3,667	4	1,032	3	4
formare continuă	3,238	3	1,292	3	4
sustinere	3,349	3	1,194	3	4
cooperare	3,651	4	1,080	3	4
tehnologii emergente	3,333	3	1,078	3	4
Data Analytics	2,889	3	1,138	2	4
GRC	0,397	0	0,493	0	1
sisteme suport	3,206	3	1,080	3	4
eficiență cost	3,032	3	0,822	3	3
eficiență timp	3,127	3	0,924	3	4
eficiență comunicare	3,540	4	0,930	3	4
număr întâlniri	3,317	3	0,981	3	4
planificare	3,841	4	0,902	3	4
limitare buget timp	3,540	4	1,045	3	4
Testare	3,476	3	0,931	3	4

Sursa: Calcule autori

Percepția pozitivă exprimată de auditori se regăsește cu precădere la nivelul itemului privind *independența auditorului* (3,873), având în vedere valoarea mediane de 4 și a celei de-a treia percentile.

Pe de altă parte, cea mai mică medie este corespunzătoare itemului privind *eficiența costului* (3.032),

care verifică opinia auditorilor interni privind costul funcției de audit intern pentru o entitate. Acest rezultat oferă indicii care relevă faptul că funcția de audit intern nu este accesibilă oricărei entități economice, având în vedere un cost deloc de neglijat al organizării unei asemenea funcții (PWC, 2014b; D'Onza *et al.*, 2015).

**Tabelul nr. 3. Distribuție răspunsuri chestionar**

	1	2	3	4	5
valoare adăugată	3,17%	14,29%	33,33%	30,16%	19,05%
economii	4,76%	17,46%	28,57%	41,27%	7,94%
implementare recomandări	6,35%	7,94%	26,98%	41,27%	17,46%
independență	6,35%	4,76%	19,05%	34,92%	34,92%
înțelegere business	4,76%	7,94%	22,22%	46,03%	19,05%
formare continuă	15,87%	7,94%	30,16%	28,57%	17,46%
cooperare	4,76%	7,94%	28,57%	34,92%	23,81%
susținere	7,94%	12,70%	38,10%	19,05%	22,22%
tehnologii emergente	4,76%	17,46%	31,75%	31,75%	14,29%
sisteme suport	7,94%	14,29%	38,10%	28,57%	11,11%
Data Analytics	12,70%	22,20%	38,10%	17,50%	9,50%
eficiență cost	4,76%	14,29%	57,14%	20,63%	3,17%
eficiență timp	3,17%	20,63%	42,86%	26,98%	6,35%
eficiență comunicare	3,17%	6,35%	38,10%	38,10%	14,29%
număr întâlniri	6,35%	7,94%	42,86%	33,33%	9,52%
planificare	1,59%	4,76%	25,40%	44,44%	23,81%
limitare buget timp	4,76%	9,52%	30,16%	38,10%	17,46%
testare	1,59%	11,11%	39,68%	33,33%	14,29%

Sursa: Calcule autori

În **Tabelul nr. 3** prezentăm distribuția frecvențelor evaluărilor auditorilor interni, în baza datelor colectate prin chestionarul administrat. Aceste rezultate denotă încă o dată faptul că *tehnologiile emergente* în aria auditului au un rol esențial în ecuația generării de valoare adăugată de către funcția de audit (Farcane & Deliu, 2020; Tiron-Tudor *et al.*, 2021; Tiron-Tudor & Deliu, 2021). Cu toate acestea opinia auditorilor este moderată în ce privește nivelul de eficiență al funcției de audit intern din perspectiva costului de audit (o pondere de 42,86% exprimă opinie moderată) și respectiv a timpului alocat desfășurării misiunilor de audit (o pondere de 57,14% exprimă opinie moderată). Însă, auditorii relevă importanța crucială a eficienței modului de comunicare a auditorilor cu departamentele auditate și, respectiv, eficiența

modului de raportare a observațiilor și recomandărilor de audit (o pondere de 52,38% exprimă o opinie favorabilă). Totodată, aceștia subliniază rolul fundamental al planificării activităților de audit, având în vedere că aproximativ 68,25% din respondenți au apreciat o poziție favorabilă în acest sens.

#### 4.2. Factori determinanți în conturarea percepției auditorilor

În **Tabelul nr. 4** prezentăm aspectele la care auditorii chestionați au exprimat opinii semnificativ diferite, fie din perspectiva viziunii influențate de statutul profesional, ori din perspectiva obligativității organizării funcției de audit intern în cadrul entității economice.

**Tabelul nr. 4. Distribuție răspunsuri chestionar**

Factor	Item	Kruskal-Wallis H	df	Asymp. Sig.
Obligativitate organizare funcție audit intern	<i>independență auditor</i>	2,906	1	0,088
	<i>eficacitate activitate audit</i>	4,207	1	0,040
Statut profesional	<i>implementare recomandări</i>	6,545	3	0,088
	<i>eficiență comunicare</i>	6,540	3	0,088
	<i>economii generate prin implementare recomandări</i>	8,067	3	0,045

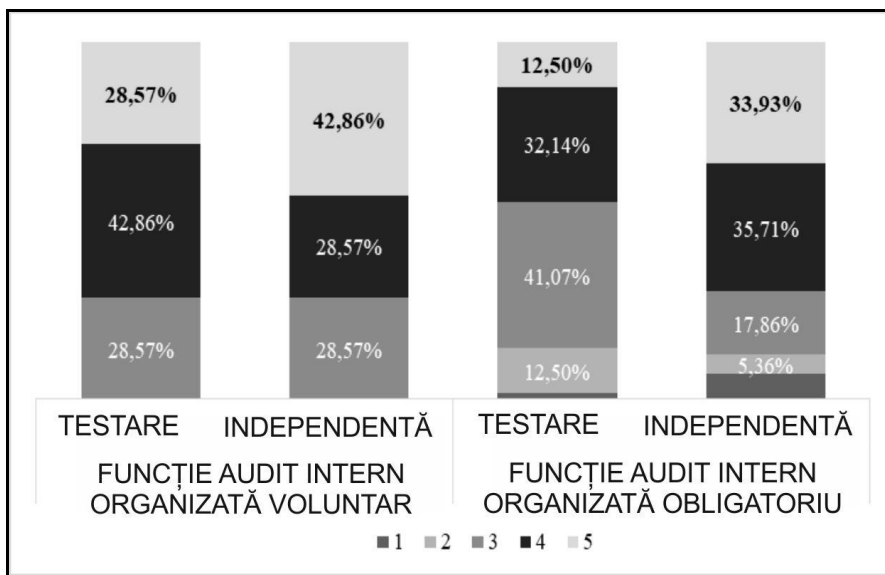
Sursa: Calcule autori

Per ansamblu, din cele 20 de aspecte analizate prin chestionarul de audit, doar în cazul a două aspecte s-au identificat diferențe notabile între percepția auditorilor care își desfășoară activitatea în cadrul unor entități economice în cadrul cărora funcția de audit a fost organizată în mod voluntar și, respectiv, percepția auditorilor care își desfășoară activitatea în cadrul unor entități economice în cadrul cărora funcția de audit a fost organizată ca o

consecință a reglementărilor în materie de guvernare corporativă.

Aceste aspecte fac referire la independența auditorului, pentru un nivel de semnificație de 10% ( $Stat = 2,906$ ,  $Sig. < 0,1$ ) și, respectiv, eficacitatea activității de audit pe unitatea de timp, pentru un nivel de semnificație de 5% ( $Stat = 4,207$ ,  $Sig. < 0,05$ ).

**Figura nr. 3. Reprezentarea diferențelor de percepție determinate de inițiativa de organizare a funcției de audit intern**



Sursa: Proiecție autori

În **Figura nr. 3** realizăm o reprezentare a distribuției percepției auditorilor, condiționată de caracterul voluntar de organizare al funcției de audit intern în cadrul entităților economice în care auditorul își desfășoară activitatea.

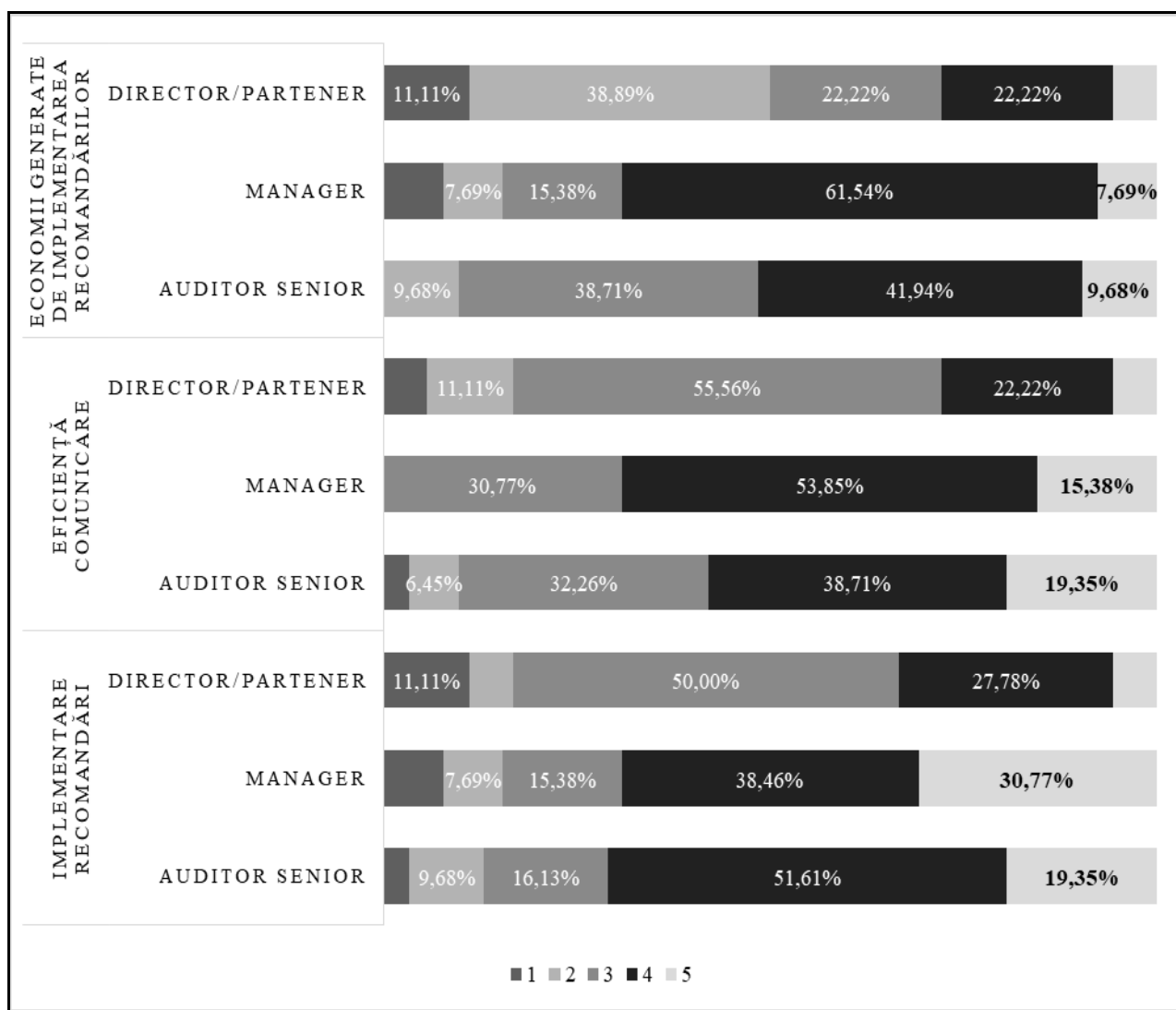
În cazul itemului privind *eficacitatea activității de audit pe unitatea de timp (testare)*, observăm că în cazul entităților economice care organizează funcția de audit intern în mod voluntar, percepția auditorilor este mai favorabilă

(aproximativ 42,86% + 28,57% = 71,43% din respondenți), comparativ cu percepția auditorilor interni care operează în cadrul unor entități economice care organizează funcția de audit intern în baza cerințelor cadrului legal (aproximativ 32,14% + 12,5% = 44,64% din respondenți). Pe de altă parte, percepția auditorilor interni privind măsura în care managementul afectează independența auditorului diferă semnificativ în cazul celor două tipuri de entități economice, având în vedere că în cazul entităților care organizează voluntar funcția de audit intern, 42,86% își exprimă evaluarea la nivelul maxim, comparativ cu

ponderea de 33,93% din auditorii care lucrează în cadrul entităților economice în cadrul cărora funcția de audit intern este organizată în baza obligativității impuse de cadrul legal (Sarens *et al.*, 2016).

Aceste rezultate oferă indicii cu privire la importanța caracterului voluntar al deciziei de organizare a funcției de audit intern (Sarens & De Beelde, 2006; Erasmus & Coetzee, 2018; Eulerich *et al.*, 2020), pe fondul conștientizării din partea managementului a beneficiilor unei asemenea decizii (Carcello *et al.*, 2018; Deliu, 2020).

**Figura nr. 4. Reprezentarea diferențelor de percepție determinate de statutul profesional al auditorului**



Sursa: Proiecție autori

În **Figura nr. 4** este reprezentată distribuția răspunsurilor din partea auditorilor participanți la studiu, condiționată de statutul profesional al respondentului.

Rezultatele reflectă diferențe notabile în termeni de percepție a auditorilor în ce privește măsura în care recomandările prezentate în cadrul raportului de audit sunt implementate de responsabilii de proces. Diferențele notabile se regăsesc între percepția managerului misiunii de audit și, respectiv, a directorului funcției de audit, având în vedere că aproximativ 50% din directori exprimă o percepție neutră în ceea ce privește gradul de implementare al recomandărilor de audit, comparativ cu managerii misiunii de audit sau auditorii seniori, care prezintă o poziție similară doar în proporție de 15,38% și, respectiv, 16,13%. Aceste rezultate pot fi justificate de modul distinct în care fiecare dintre aceștia înțelege ideea de implementare a unei recomandări de audit, întrucât odată cu ascensiunea pe scara ierarhică viziunea diferă. Directorul funcției de audit deține, spre exemplu, o imagine de ansamblu mult mai clară a proceselor din cadrul entităților economice, prin acces la informații privilegiate. În acest context, directorul înțelege, prin gradul de implementare a unei recomandări, mai curând acțiuni ale managementului menite să genereze schimbări sistemice la nivelul entității și mai puțin acțiuni de soluționare punctuale, precizate în cadrul raportului de audit (Sarens *et al.*, 2016).

Diferențe notabile regăsim și la nivelul percepției auditorilor privind măsura în care comunicarea cu departamentul auditat și raportarea rezultatelor de audit sunt eficiente. Diferențele apar între auditorii seniori și respectiv managerii misiunii de audit, având în vedere că  $38,71\% + 19,35\% = 58,06\%$  din auditorii seniori exprimă o percepție pozitivă, pondere inferioară procentului de  $53,85\% + 15,38\% = 69,23\%$  de manageri de audit. Rezultatele erau de așteptat având în vedere orientarea fișei postului a celor două profiluri de auditor, întrucât managerul de audit este principalul responsabil de coordonarea demersurilor de comunicare cu departamentul auditat și respectiv de raportarea rezultatelor de audit. Pe de altă parte, observăm diferența notabilă și între managerul de audit și, respectiv, directorul funcției de audit, întrucât 55,56% din directorii funcției de audit își exprimă o opinie neutră în ce privește eficiența procesului de comunicare și raportare. Aceste rezultate pot oferi indicii cu privire la modul deficitar de transmitere a informațiilor relevante pe lanțul ierarhic de decizie, de la nivelul ierarhic superior la nivelul operațional de management (Sarens *et al.*, 2016). Deficiențele se pot

reduce la transmiterea întârziată a acestor informații pentru a se asigura o implementare accelerată a recomandărilor de audit sau se poate materializa prin transmiterea trunchiată a acestora, condiții în care deciziile la nivel inferior ale managementului pot contraveni direcției de acțiune recomandate prin raportul de audit.

În ce privește percepția privind economiile generate prin implementarea recomandărilor de audit, observăm diferențe între toate nivelurile profesionale. Dacă auditorii seniori exprimă o poziție favorabilă în această direcție în proporție de 51,61%, managerii de audit se dovedesc a fi mulțumiți de efectul implementării recomandărilor asupra performanțelor entității economice într-o pondere mai mare, având în vedere ponderea de 69,23%. Totuși, observăm o diferență notabilă la nivelul percepției directorilor funcției de audit, care exprimă mai curând o opinie negativă în acest sens, ținând cont de proporția de 50% dintre ei care susțin că implementarea recomandărilor nu conduce deloc, ori conduce într-o măsură redusă la economii obținute de entitate. Explicația acestui rezultat poate fi atribuită din nou viziunii de ansamblu pe care directorul funcției de audit și-a format-o pe parcursul timpului. Astfel că directorul funcției de audit este concentrat pe obținerea unor economii substanțiale în urma acțiunilor corective întreprinse de management, acțiuni care trebuie să vizeze ajustări sistemice și o monitorizare continuă a viabilității soluțiilor corective, fără a-și îndrepta atenția spre economii de cost înregistrate izolat, la nivelul unei unități de producție sau la nivelul unui proces izolat. Pe de altă parte, auditorii de la nivelurile ierarhice inferioare își îndreaptă atenția mai curând la efectul acțiunilor izolate întreprinse de management, menite să soluționeze deficiențele identificate în cadrul misiunii de audit (Sarens *et al.*, 2016).

### 4.3. Implicațiile factorului uman în promovarea funcției de audit intern

**Tabelul nr. 5** reflectă statisticile obținute prin analiza canonică a itemilor care fac referire la calitatea auditorului intern, inclusiv capacitatea sa de a dezvolta relații interpersonale de cooperare cu membrii departamentului auditat și, respectiv, rezultatul eforturilor depuse de departamentul de audit intern, prin referire la măsura în care aceștia percep că funcția de audit intern generează valoare adăugată și convinge clienții de audit de efectul benefic al recomandărilor de audit prin gradul de implementare la nivelul departamentului auditat.

**Tabelul nr. 5. Statistici aferente variabilelor canonice extrase**

Variant	Correlation	Eigen value	Wilks Statistic	F	Num D.F	Denom D.F.	Sig.
1	0,868	3,070	0,221	6,741	16	169	0,000
2	0,252	0,068	0,899	0,680	9	136	0,726
3	0,193	0,039	0,960	0,592	4	114	0,669
4	0,057	0,003	0,997	0,186	1	58	0,668

Sursa: Calcule autori

Rezultatele obținute relevă că prima variantă de variabile canonice estimate este cea mai relevantă pentru analiza noastră, având în vedere nivelul valorii proprii de 3,07, net superioară celorlalte variante, și pentru care rezultatele

sunt semnificative statistic ( $F_{Sta} = 6,741$ ,  $Sig. < 0,05$ ). Totodată, de remarcat că această pereche de variabile canonice explică peste 96,54% din varianța la nivelul eșantionului analizat.

**Tabelul nr. 6. Statistici aferente variabilelor canonice extrase**

Item	Analiză canonică de corelație		Analiză canonică structurală	
	Variabila canonică 1	Variabila canonică 2	Variabila canonică 1	Variabila canonică 2
			<i>Canonical loading</i>	<i>Cross loading</i>
<i>independența auditorului</i>	0,023		-0,656	-0,675
<i>înțelegere model afaceri</i>	-0,737		-0,974	-0,634
<i>formare continuă</i>	-0,062		-0,699	-0,857
<i>cooperare</i>	-0,301		-0,845	-0,468
			<i>Cross loading</i>	<i>Canonical loading</i>
<i>susținere</i>		-0,060	-0,570	-0,778
<i>valoare adăugată</i>		-0,191	-0,846	-0,730
<i>implementare recomandări</i>		-0,841	-0,607	-0,986
<i>economii</i>		0,029	-0,734	-0,539

Sursa: Calcule autori

În **Tabelul nr. 6** sunt sumarizate statisticile analizei canonice realizate între două seturi de itemi, respectiv setul 1 – specific primei variabile canonice, care cuprinde itemii de *independență*, *înțelegerea modelului de afaceri*, *formarea continuă* a auditorului și *cooperarea* cu departamentul auditat și, respectiv, setul 2 – în baza căruia este estimată cea de-a doua variabilă canonică, set compus din itemii de *susținere*, *valoarea adăugată*, *implementare recomandări* și itemul *economii*.

Aceste asocieri au fost analizate tocmai pentru a evalua măsura în care efectul combinat al calităților auditorului intern conduce sau nu la promovarea funcției de audit intern prin asigurarea unui grad satisfăcător de susținere din partea managementului entității economice, urmărirea implementării unei ponderi cât mai mari a recomandărilor de audit și respectiv prin îmbunătățirea performanțelor financiare.

**Tabelul nr. 7. Matricea corelațiilor (Spearman)**

	Susținere (1)	Valoare adăugată (2)	Implementare recomandări (3)	Înțelegere business (4)	Cooperare (5)	Formare continuă (6)	Independență (7)	Economii (8)
(1)	1	.703**	.724**	.672**	.552**	.501**	.461**	.416**
(2)	.703**	1	.655**	.633**	.601**	.518**	.521**	.609**
(3)	.724**	.655**	1	.806**	.678**	.563**	.514**	.521**
(4)	.672**	.633**	.806**	1	.673**	.627**	.555**	.492**
(5)	.552**	.601**	.678**	.673**	1	.605**	.589**	.351**
(6)	.501**	.518**	.563**	.627**	.605**	1	.668**	.330**
(7)	.461**	.521**	.514**	.555**	.589**	.668**	1	.299*
(8)	.416**	.609**	.521**	.492**	.351**	.330**	.299*	1

Sursa: Calcule autori

Rezultatele reflectă, în cazul primei variabile canonice (*independență*), o influență preponderentă generată de itemul *înțelegere model afaceri* (-0,737), care se traduce prin raportare la referențialul internațional de audit intern la competența auditorului intern (IIA, 2017). De cealaltă parte, observăm că cea de-a doua variabilă canonică (*predictivă*) este determinată în ce mai mare parte de coeficientul corespunzător itemului *implementare recomandări* (-0,841).

Din perspectiva analizei canonice de corelație putem observa că maximizarea corelației dintre cele două variabile canonice a condus la două variabile de tip construct, care au drept componente determinante percepția privind competența auditorului intern și, respectiv, percepția privind gradul de implementare a recomandărilor de audit. În acest sens, rezultatele sugerează faptul că măsura în care recomandările de audit sunt acceptate de management și implementate este condiționată de expertiza auditorului care trebuie să aibă o înțelegere cât mai bună a proceselor auditate, tocmai pentru a veni cu o recomandare care să genereze plusvaloare și care să reflecte în mod fidel starea de fapt identificată în cadrul misiunii de audit (Erasmus & Coetzee, 2018; Eulerich *et al.*, 2020). În caz contrar, managementul va contesta deficiențele identificate de auditor și va deteriora deopotrivă gradul de încredere în funcția de audit intern în perspectivă (Carcello *et al.*, 2018; Eulerich *et al.*, 2020).

Analizând corelația dintre variabilele canonice (0,868) și respectiv corelația Spearman individuală dintre itemii *înțelegere model de afaceri* și respectiv *implementare recomandări* (0,806), observăm o diferență de aproximativ 0,062 – interpretată ca surplus de corelație determinat de efectul comun al variabilelor de intrare (Tabelul nr. 7).

Totuși, această diferență este nesemnificativă. Însă poate fi explicată în mare măsură de itemul *formare continuă*, având în vedere corelația de 0,857 dintre acest item și, respectiv, cea de-a doua variabilă canonică, care este cea mai mare în rândul celorlalte variabile incluse în setul de variabile care descriu profilul auditorului intern.

Pe de altă parte, itemul *valoare adăugată* are cea mai mare corelație cu variabila canonică (0,846) care reflectă dimensiunea factorului uman în analiza noastră. Așadar, cu cât auditorul intern percepe mai favorabil potențialul de valoare adăugată creată de funcția de audit cu atât dimensiunea de dezvoltare a capitalului uman este îmbunătățită, prin aprofundarea cunoștințelor de profil și a celor specifice domeniului de activitate și modelului de afaceri al entității în cadrul căreia își desfășoară activitatea (PWC, 2009; PWC, 2014a; PWC, 2014b; PWC, 2016; Deloitte, 2018a; Deloitte, 2018b; Deloitte, 2018c; KPMG, 2019; Ernst & Young, 2020; KPMG, 2020a; KPMG, 2020b; KPMG, 2021).

Aceste rezultate confirmă astfel importanța pregătirii misiunilor de audit în prealabil, nu doar printr-o planificare riguroasă a activităților de audit, ci inclusiv prin cooptarea în echipa de audit a acelor auditori care dețin competențele necesare, așa cum solicită și IIA prin cadrul conceptual promovat la nivel internațional (IIA, 1999; IIA, 2017).

## Concluzii

Considerăm că obținerea valorii adăugate în urma desfășurării misiunilor de audit trebuie să urmeze câțiva pași precum: planificarea, care joacă un rol important în orice activitate desfășurată, documentarea și interpretarea potențialelor riscuri de către membrii echipei; apoi analiza,

monitorizarea în vederea acoperirii riscurilor identificate, comparația obiectivelor propuse cu cele realizate; iar în final faza de îmbunătățire, luarea de măsuri. Se impune astfel urmărirea resurselor implicate, a acțiunilor întreprinse și a rezultatelor, precum și comunicarea cu toate părțile interesate, utilizând o gamă largă de mijloace de comunicare.

Lucrarea de față subliniază importanța caracterului voluntar al deciziei de organizare a funcției de audit intern, pe fondul conștientizării din partea managementului a beneficiilor unei asemenea decizii.

Demersul științific a fost tridimensional, vizând, pe de-o parte, analiza corelației dintre modul de alocare a resurselor de audit și potențialul funcției de audit intern de a genera valoare adăugată, respectiv, pe de cealaltă parte, analiza implicațiilor privind calitățile auditorului intern în cadrul promovării funcției de audit intern, din perspectiva potențialului funcției de audit intern de a genera valoare adăugată și, nu în ultimul rând, analiza impactului inovației tehnologice asupra modului de alocare a resurselor de audit.

Rezultatele obținute gravitează în jurul percepției pozitive a auditorilor interni în ceea ce privește faptul ca funcția de audit intern are potențialul de a crea valoare adăugată, în condițiile unui nivel sporit de profesionalism al auditorului (IIARF, 2011; IIA, 2017; Botha & Wilkinson, 2019) și a valorificării instrumentelor și tehnologiilor inovative menite să gestioneze volume mari de date, structurate în diverse moduri de prezentare a informației (Ernst & Young, 2020; Farcane & Deliu, 2020; KPMG, 2021; Tiron-Tudor *et al.*, 2021; Tiron-Tudor & Deliu, 2021). Totuși, funcția de audit intern nu este accesibilă ori oportună oricărei entități economice, tocmai din cauza costului relativ ridicat al organizării acestei funcții (PWC, 2014b; D'Onza *et al.*, 2015; Deloitte, 2018c).

Viziunea auditorilor diferă în funcție de statutul profesional, ca urmare a imaginii de context pe care o are fiecare despre departamentele auditate și, respectiv, despre entitate per ansamblu. Aceasta diferență de viziune se regăsește cu precădere la nivelul percepției privind economiile generate de implementarea recomandărilor de audit și cu privire la percepția despre eficiența comunicării și raportării (Sarens *et al.*, 2016; Eulerich *et al.*, 2020).

Valoarea adăugată adusă de auditul intern trebuie analizată și pragmatic, din perspectiva costurilor și eficienței. Practic, la prima vedere pare „prea scump” efortul organizării funcției de audit intern pentru entitățile mici, dar acesta poate fi considerat un punct de inflexiune în dezvoltarea unei entități, în sensul în care, odată ajunse în acest punct în care conștientizează și dețin și resursele necesare accesării funcției de audit intern, devin „eligibile” și pentru recunoașterea valorii adăugate a auditului intern. Soluția practică poate fi reprezentată de împărțirea între entități de același profil a costurilor cu auditul intern, iar în mediul de afaceri autohton este important ca antreprenorii să conștientizeze mai întâi rolul controalelor interne și apoi monitorizarea acestora în cadrul funcției de audit intern. Doar în acest fel se poate ajunge la o dezvoltare economică sustenabilă.

Cu toate acestea, studiul de față este limitat din perspectiva eșantionului de răspunsuri analizate. În acest context, apreciem faptul că cercetările viitoare vor putea efectua o analiză mai complexă, având la bază teste mai puternic argumentate și care să se bazeze pe itemi complecși care să măsoare mai mult decât opinia auditorilor privind implicațiile funcției de audit intern asupra performanțelor firmei. Astfel, este de așteptat ca percepția auditorilor să poată fi corelată cu informații cifrice desprinse din situațiile financiare ale firmelor incluse în analiză.

## BIBLIOGRAFIE

1. Albawwat, I.E.; Al-Hajaia, M.E.; Al Frijat, Y.S. (2021). The Relationship Between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 0797-0808.
2. Arena, M.; Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
3. Barac, K.; Plant, K.; Motubatse, K. N. (2009). Perceptions on the value added by South African internal audit functions. *African Journal of Business Management*, 3(13), 980-988.
4. Botha, L.M.; Wilkinson, N. (2019). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing. *Meditari Accountancy Research*, 28(3), 413-434.

5. Bou-Raad, G. (2000). Internal auditors and a value-added approach: the new business regime. *Managerial Auditing Journal*, 15(4), 182-187.
6. Carcello, J.V.; Eulerich, M.; Masli, A.; Wood, D.A. (2018). The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground. *Accounting Horizons*, 32(2), 121-140.
7. Deliu, D. (2020). The Intertwining between Corporate Governance and Knowledge Management in the Time of Covid-19 – A Framework. *Journal of Emerging Trends in Marketing and Management*, 1(1), 93-110.
8. Deloitte (2018a). Becoming agile A guide to elevating internal audit's performance and value. Part 1: Understanding agile internal audit. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/finance/deloitte-uk-understanding-agile-ia.pdf> [Accessed 01 June 2021].
9. Deloitte (2018b). Becoming agile A guide to elevating internal audit's performance and value. Part 2: Putting Agile IA into action. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/us-advisory-agile-internal-audit-part2-putting-agile-ia-into-action.pdf> [Accessed 01 June 2021].
10. Deloitte (2018c). Internal Audit 3.0. The future of Internal Audit is now. Available at: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/audit/deloitte-uk-future-of-internal-audit-is-now.pdf> [Accessed 01 June 2021].
11. D'Onza, G.; Selim, G.M.; Melville, R.; Allegrini, M. (2015). A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. *International Journal of Auditing*, 19(3), 182-194.
12. Elliott, M.; Dawson, R.; Edwards, J. (2007). An improved process model for internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 552-565.
13. Erasmus, L.; Coetzee, P. (2018). Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee. *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114.
14. Ernst & Young (2020). Has your internal audit transformation journey begun? Progressive actions that internal audit functions should consider in its transformation agenda. Available at: [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en\\_cn/topics/consulting/ey-the-future-of-internal-audit-internal-audit-transformation-agenda-issue1-july-2020.pdf?download](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_cn/topics/consulting/ey-the-future-of-internal-audit-internal-audit-transformation-agenda-issue1-july-2020.pdf?download) [Accessed 01 June 2021].
15. Eulerich, A.K.; Eulerich, M. (2020). What Is the Value of Internal Auditing? – A Literature Review on Qualitative and Quantitative Perspectives. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94 (3/4), 83-92.
16. Eulerich, M.; Kremin, J.; Wood, D.A. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. *Advances in Accounting*, 45, 100410.
17. Farcane, N.; Bunget, O.-C.; Blidișel, R.; Dumitrescu, A.-C.; Deliu, D.; Bogdan, O.; Burcă, V. (2021). Teleworking in the Field of Financial Audit in the Context Generated by the COVID-19 Pandemic. *Audit Financiar*, 19(3/163), 501-515.
18. Farcane, N.; Deliu, D. (2020). Stakes and Challenges Regarding the Financial Auditor's Activity in the Blockchain Era. *Audit Financiar*, 18(1/157), 154-181.
19. Hair, J.F.Jr., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. (2019). *Multivariate data analysis*, 8<sup>th</sup> edition, Cengage;
20. Imbrescu, C.M.; Peta, C. (2017). Internal Audit: "A Necessary Evil" or A Creator of Added Value? *"Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series*, 17(2), 571-575.
21. Institute of Internal Auditors (IIA). (1999). Definition of internal auditing. The Institute of Internal Auditors Homepage. Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-%20of-Internal-Auditing.aspx> [Accessed 01 June 2021].
22. Institute of Internal Auditors (IIA). (2017). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. Altamonte Springs, Florida, USA, IIA.
23. Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2011). *Insight: Delivering Value to Stakeholders*, 1-79.
24. Jayalakshmy, R.; Seetharaman, A.; Khong, T.W. (2005). The changing role of the auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 249-271.

25. Jiang, L.; André, P.; Richard, C. (2018). An international study of internal audit function quality, *Accounting and Business Research*, 48(3), 264-298.
26. Kahyaoglu S.B.; Aksoy T. (2021). Artificial Intelligence in Internal Audit and Risk Assessment. In: Hacıoglu U., Aksoy T. (eds) *Financial Ecosystem and Strategy in the Digital Era. Contributions to Finance and Accounting*. Springer, Cham.
27. KPMG. (2019). Internal Audit in the Era of Continuous Transformation. Survey of Internal Auditors in Romania. 31p. Available at: [https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ro/pdf/2019/Sondaj-auditori-interni\\_Romania\\_aprilie\\_2019.pdf](https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ro/pdf/2019/Sondaj-auditori-interni_Romania_aprilie_2019.pdf) [Accessed 01 June 2021]
28. KPMG. (2020a). 20 key risks to consider by Internal Audit before 2020. 28p. Available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ch/pdf/key-risks-internal-audit-2018.pdf> [Accessed 01 June 2021]
29. KPMG. (2020b). Internal Audit: Key Risk Areas 2021. 6p. Available at: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/nl/pdf/2020/services/internal-audit-key-risk-areas-2021.pdf> [Accessed 01 June 2021]
30. KPMG. (2021). Tapping into internal audit's holistic view of risks. 2p. Available at: <https://boardleadership.kpmg.us/content/dam/boardleadership/en/pdf/2021/tapping-into-internal-audit-holistic-view-risks.pdf> [Accessed 01 June 2021]
31. Lenz, R.; Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.
32. Lenz, R.; Sarens, G.; Jeppesen, K.K. (2018). In Search of a Measure of Effectiveness for Internal Audit Functions: An Institutional Perspective. *EDPACS*, 58(2), 1-36.
33. Mervelito, M.A.; Lintang, B.A.; Adri, A. (2021). Internal Auditing Paradigm Shift: From Traditional Audits to Audits in the 4.0 Industry Era. *International Journal of Innovative Science and Research Technology*, 6(3), 56-63.
34. Mihret, D.G.; Woldeyohannis, G.Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 23(6), 567-595.
35. PricewaterhouseCoopers (PWC). (2009). Business upheaval: internal audit weighs its role amid the recession and evolving enterprise risk. PwC 2009 State of the Internal Audit Profession Study. Available at: [https://www.pwc.com/us/en/internal-audit/assets/state\\_internal\\_audit\\_profession\\_study\\_09.pdf](https://www.pwc.com/us/en/internal-audit/assets/state_internal_audit_profession_study_09.pdf) [Accessed 01 June 2021].
36. PricewaterhouseCoopers (PWC). (2014a). Higher performance by design: a blueprint for change. PwC 2014 state of the internal audit profession study. Available at: <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/publications/assets/pwc-health-industries-sotp-2014.pdf> [Accessed 01 June 2021].
37. PricewaterhouseCoopers (PWC). (2014b). 2014 State of internal audit profession study- Higher performance by design: A blueprint for change. Available at: <https://www.pwc.com/m1/en/publications/documents/pwc-state-of-the-internal-audit-profession-2014.pdf> [Accessed 01 June 2021].
38. PricewaterhouseCoopers (PWC). (2016). The eight attributes: Delivering internal audit excellence as stakeholders expect more. Available at: <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance/publications/effective-internal-audit-functions.pdf> [Accessed 01 June 2021].
39. Rotariu T., Badescu G., Culic I., Mezei E., Muresan C. (2006). Statistical methods applied in social sciences, *Polirom*.
40. Roth, J. (2003). How do internal auditors add value?. *Internal Auditor*, 60(2), 33-37.
41. Sarens, G.; De Beelde, I. (2006). The relationship between internal audit and senior management: A qualitative analysis of expectations and perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.
42. Sarens, G.; De Beelde, I.; Everaert, P. (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee. *The British Accounting Review*, 41(2), 90-106.
43. Sarens, G.; Lenz, R.; Decaux, L. (2016). Insights Into Self-Images of Internal Auditors. *EDPACS*, 54(4), 1-18.
44. Savčuk, O. (2007). Internal audit efficiency evaluation principles, *Journal of Business Economics and Management*, 8(4), 275-284.
45. Su, H.S.; Zheng, K.; and Li, S. (2017). Research on the Relationship among Internal Audit Quality, Interactive Mechanism of Management Structure and

- Corporate Value. *Proceedings of the 2017 3rd International Conference on Economics, Social Science, Arts, Education and Management Engineering (ESSAEME 2017)*, 180-182.
46. Tiron-Tudor, A.; Deliu, D. (2021). Big Data's Disruptive Effect on Job Profiles: Management Accountants' Case Study. *Journal of Risk and Financial Management*, 14(8), 376, 1-26.
47. Tiron-Tudor, A.; Deliu, D.; Farcane, N.; Dontu, A. (2021). Managing change with and through blockchain in accountancy organizations: A systematic literature review. *Journal of Organizational Change Management*, 34(2), 477–506.
48. Witzany, A.; Harrington, L. (2016). Voice of the Customer: Stakeholders' Messages for Internal Audit. A CBOK stakeholder report. CBOK Stakeholder Reports, Available at: <https://institutes.theiia.org/sites/oman/Pages/PageNotFound.aspx?requestUrl=https://institutes.theiia.org/sites/oman/resources/Documents/2016-%20July-CBOK-Voice-of-the-Customer.pdf> [Accessed 01 June 2021].