

# audit

## FINANCIAR

Anul XIV, nr. 141 - 9/2016

9/2016

- **Practici și tendințe în auditul intern în România și în lume**
- **Internal audit practices and trends in Romania and worldwide**



- **Măsurarea valorii auditului intern în domeniul bancar**
- **Factorii mediului organizațional asociați cu responsabilitatea socială corporativă: efecte asupra comunicării și relației guanxi dintre supervizori și subalterni în IMM-uri**

- **Measuring the value of internal audit in the banking industry**
- **Organizational environment factors associated with corporate social responsibility: effects on communication and guanxi relationship between supervisors and subordinates in SMEs**

**Tendențe și priorități în auditul intern**

**Trends and priorities in internal audit**

# Sumar / Content

**audit**  
**FINANCIAR**

9/2016

## Ionela-Corina CHERSAN

- Studiu privind practici și tendințe în auditul intern în România și în lume [Click here!](#) .....929
- *Internal audit practices and trends in Romania and worldwide* [Click here!](#).....987

## Victoria STANCIU

- Tendințe și priorități în auditul intern [Click here!](#) .....946
- *Trends and priorities in internal audit* [Click here!](#).....1003

## Clara-Iulia ZINCA (VOICULESCU)

- Măsurarea valorii auditului intern în domeniul bancar [Click here!](#).....952
- *Measuring the value of internal audit in the banking industry* [Click here!](#).....1009

## Edward WONG SEK KHIN, Yap POH LIAN, Lau WEE YEAP, Rusnah MUHAMAD

- Factorii mediului organizațional asociați cu responsabilitatea socială corporativă: efecte asupra comunicării și relației *guanxi* dintre supervizori și subalterni în IMM-uri [Click here!](#) .....969
- *Organizational environment factors associated with corporate social responsibility: effects on communication and guanxi relationship between supervisors and subordinates in SMEs* [Click here!](#).....1025

Revistă lunară editată de  
**Camera Auditorilor Financiari  
din România**

Str. Sirenelor nr. 67-69, sector 5,  
București, OP 5, CP 83

Director științific:  
prof. univ. dr. **Pavel NĂSTASE**

Director editorial:  
prof. univ. dr. **Mădălina DUMITRU**

Secretar de redacție:  
**Cristina RADU**  
Prezentare grafică și tehnoredactare:  
**Nicolae LOGIN**

*Colegiul editorial științific și colectivul  
redacțional nu își asumă  
responsabilitatea pentru conținutul  
articolelor publicate în revistă.*

Indexare în B.D.I.:  
Academic Keys;  
Cabell's;  
Deutsche Zentralbibliothek für  
Wirtschaftswissenschaften;  
Directory of Research Journals Indexing;  
DOAJ;  
Ebsco;  
ERIH PLUS;  
Global Impact Factor;  
Google Scholar;  
ProQuest;  
Research Papers in Economics  
(RePEc);  
SCIPRO;  
Ulrich's

Marcă înregistrată la OSIM,  
sub nr. M2010 07387

Telefon: +4031.433.59.22;  
Fax: +4031.433.59.40;  
E-mail: revista@cafr.ro;  
http: revista.cafr.ro;  
ISSN: 1583-5812,  
ISSN on-line: 1844-8801

Tipar: Universal Color SA,  
Str. Victoriei, Complex Fortuna-Parter,  
Pitești, jud. Argeș,  
tel.: +40 248 215 788  
e-mail: universal@universalcolor.ro

## Colegiul Editorial Științific

Dinu AIRINEI – Universitatea „Al. I. Cuza”, Iași  
Veronel AVRAM – Universitatea din Craiova  
Yuriy BILAN – Universitatea Szczecin, Polonia  
Sorin BRICIU – Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia  
Ovidiu BUNGET – Universitatea de Vest din Timișoara  
Alain BURLAUD – Conservatorul Național de Arte și Meserii, Paris  
Tatiana DĂNESCU – Universitatea „Petru Maior”, Târgu Mureș  
Lilia GRIGOROI – Academia de Studii Economice din Moldova, Chișinău  
Raluca-Gina GUȘE – Academia de Studii Economice, București  
David HILLIER – Leeds University Business School, Marea Britanie  
Allan HODGSON – University of Queensland, Australia  
Emil HOROMNEA – Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași  
Robin JARVIS – ACCA, Universitatea Brunel, Marea Britanie  
Maria MANOLESCU – Academia de Studii Economice, București  
Dumitru MATIȘ – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca  
Ion MIHĂILESCU – Universitatea „Constantin Brâncoveanu”, Pitești  
Ana MÔRARIU – Academia de Studii Economice, București  
Mirela PĂUNESCU – Academia de Studii Economice, București  
Irimie Emil POPA – Universitatea „Babeș-Bolyai”, Cluj-Napoca  
Vasile RĂILEANU – Academia de Studii Economice, București  
Ion STANCU – Academia de Studii Economice, București  
Donna STREET – Universitatea Dayton, SUA  
Ioan TALPOȘ – Universitatea de Vest din Timișoara  
Alexandru ȚUGUI – Universitatea „Alexandru Ioan Cuza”, Iași  
Eugeniu ȚURLEA – Academia de Studii Economice, București  
Iulian VĂCĂREL – membru al Academiei Române

Toate drepturile asupra acestei ediții aparțin Camerei Auditorilor Financiarți din România (CAFR). Reproducerea, fie și parțială și pe orice suport și vânzarea sunt interzise fără acordul prealabil al CAFR, fiind supuse prevederilor legii drepturilor de autor.

### Important pentru autori!

**Articolele** se trimit redacției la adresa de e-mail: revista@cafr.ro, în format electronic, scrise în program MS Office Word, în alb-negru.

**Autorii** sunt rugați să respecte următoarele cerințe:

- limba de redactare a articolului: română și engleză pentru autorii români și engleză pentru autorii străini;
- textul în limba română se redactează cu caractere diacritice, conform prescripțiilor lingvistice ale Academiei Române;
- dimensiunea optimă a articolului: 7-10 pagini / 2000 caractere grafice cu spații pe pagină;
- în articol se precizează titlul, metodologia de cercetare folosită, contribuțiile autorilor, impactul asupra profesiei contabile, referințele bibliografice;
- rezumatul se redactează la persoana a III-a și prezintă obiectivul cercetării, principalele probleme abordate și contribuția autorilor;
- 4-5 cuvinte cheie;
- clasificări JEL.

**Tabelele și graficele** se elaborează în alb-negru cu maximum șase nuanțe de gri și se trimit și separat, în cazul în care au fost elaborate în programul MS Office Excel.

**Evaluarea articolelor** se realizează de către membri din Consiliul Științific de Evaluare al revistei, în modalitatea double-blind-review, ceea ce înseamnă că evaluatorii nu cunosc numele autorilor și nici autorii nu cunosc numele evaluatorilor.

Criterii de evaluare a articolelor: originalitatea, actualitatea, importanța și încadrarea în aria tematică a revistei; calitatea metodologiei de cercetare; claritatea și relevanța prezentării și argumentării; relevanța surselor bibliografice utilizate; contribuția adusă cercetării în domeniul abordat.

Recomandările Consiliului Științific de Evaluare al revistei sunt: acceptare; acceptare cu revizuire; respingere. Rezultatele evaluărilor sunt comunicate autorilor, urmând a fi publicate numai articolele acceptate de Consiliul Științific de Evaluare.

**Detalii**, pe site-ul [www.revista.cafr.ro](http://www.revista.cafr.ro), la secțiunile „Recenzii” și „Manuscrise”.

---

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

---

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

## Rezumat

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

**Cuvinte-cheie:** CBOOK, IIA, audit intern, competențe, tendințe.

**Clasificare JEL:** M42, M48.

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

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

**Link permanent pentru acest document:**

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

## Introducere

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

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

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

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

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

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

## 1. Revizuirea literaturii de specialitate

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## 2. Scopul cercetării și metodologia utilizată

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

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

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

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

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

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

## 3. Descrierea eșantionului

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

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

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

**Tabelul 1. Situația comparativă a ultimelor studii absolvite<sup>1</sup> de auditorii interni care au răspuns la chestionarul CBOK din 2010**

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

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

Sursa: prelucrările autorului pe baza CBOK, 2010

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

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

**Tabelul 2. Situația comparativă a specializărilor universitare absolvite<sup>2</sup> de auditorii interni care au răspuns la chestionarul CBOK din 2010**

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

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

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

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

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

**Tabelul 3. Situația comparativă a tipurilor de organizație pentru care lucrează în prezent<sup>3</sup> auditorii interni care au răspuns la chestionarul CBOK din 2010**

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

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

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

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

#### 4. Rezultatele cercetării

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. audit;
2. standarde de audit intern;

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

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

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

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

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

**Competențele generale** sunt abilitățile considerate esențiale pentru îndeplinirea anumitor sarcini.

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

ai auditului intern, împreună și individual.

**Tabelul 4. Competențele generale necesare auditorilor interni, la nivel global, pe categorii de auditori<sup>4</sup>**

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

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

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

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

- *personalul implicat în activități de audit intern* trebuie să aibă, în special, capacitatea de comunicare, de a utiliza cadrele conceptuale, de a identifica și rezolva problemele, precum și de a utiliza tehnicile și instrumentele specifice domeniului contabil și tehnologiile informaționale;
- *șefii echipelor/misiunilor de audit intern* trebuie să dispună de abilități organizaționale, de capacitatea de a comunica, de a negocia și de a rezolva conflicte;
- *șeful structurii de audit intern* trebuie să aibă abilitatea de a promova valoarea auditului intern în cadrul organizației, de a comunica, de a negocia și de a rezolva conflicte, precum și de a fi la curent cu modificările legislative.

**Tabelul 5. Competențele generale necesare auditorilor interni, la nivel global, european și în România<sup>5</sup>**

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

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

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

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

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

**Tabelul 6. Competențele comportamentale necesare auditorilor interni<sup>6</sup>**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Tabelul 7. Competențele tehnice necesare auditorilor interni<sup>7</sup>**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Tabelul 8. Vechimea funcției de audit intern în organizații<sup>8</sup>**

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

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

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

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

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

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

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

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

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

**Tabelul 9. Experiența profesională a auditorilor interni<sup>9</sup>**

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

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

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

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

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

**Tabelul 10. Destinația rapoartelor auditorilor interni<sup>10</sup>**

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

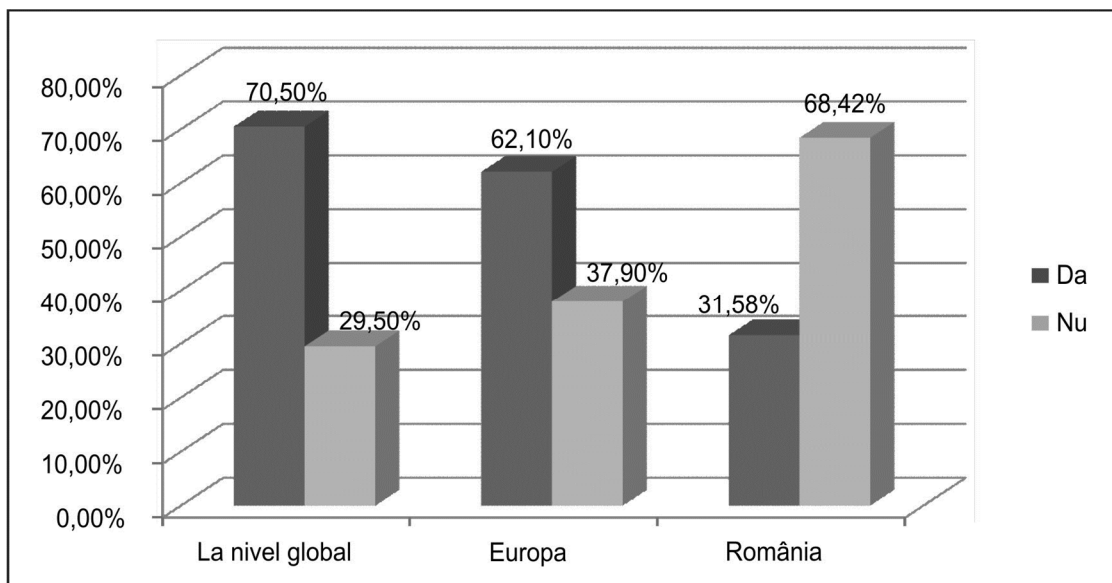
<sup>10</sup> Răspunsuri la întrebarea Q14: Cui raportați (direct) din punct de vedere administrativ în cadrul organizației dvs.? (en. Where do you administratively report (direct line) in your organization?)

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

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

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

**Figura 1. Organizarea comitetelor de audit în companii<sup>11</sup>**



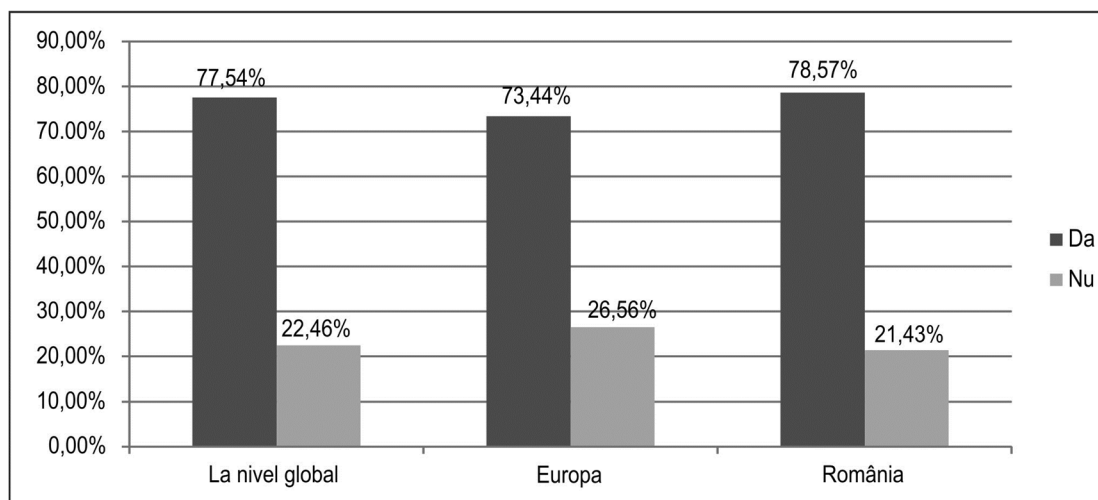
<sup>11</sup> Răspunsuri la întrebarea Q26: Există un comitet de audit sau o structură echivalentă în cadrul organizației dvs.? (en. Is there an audit committee or equivalent in your organization?)

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

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

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

**Figura 2. Realizarea a 40 de ore de pregătire profesională continuă pe an<sup>12</sup>**



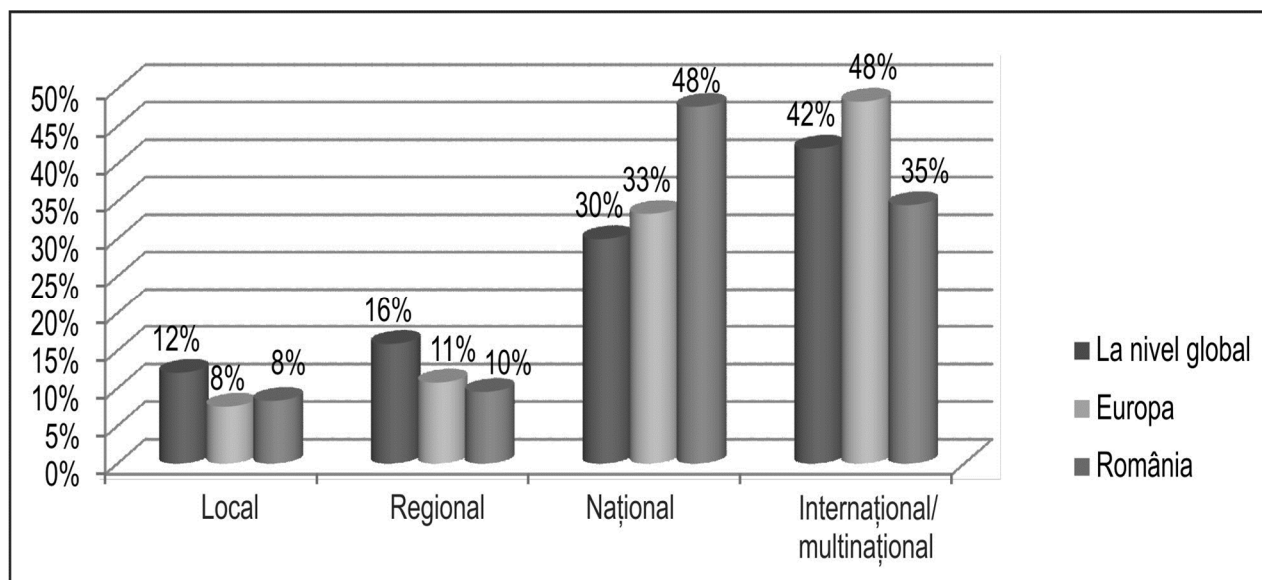
<sup>12</sup> Răspunsuri la întrebarea Q15: Beneficiați de minim 40 de ore de pregătire profesională pe an? (en. Do you receive at least 40 hours of formal training per year?)

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

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

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

**Figura 3. Distribuția auditorilor interni în funcție de localizarea geografică a organizației pentru care lucrează<sup>13</sup>**



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

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

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

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

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

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

**Tabelul 11. Preferința auditorilor interni pentru utilizarea diferitelor tehnici și instrumente de lucru<sup>14</sup>**

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

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

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK 2010

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

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

**Tabelul 12. Situația certificărilor deținute sau a celor care se intenționează a fi obținute de către auditorii interni din România<sup>15</sup>**

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

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

Sursa: prelucrările autorului după baza de date CBOK, 2010

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

## Concluzii și discuții

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

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

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

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

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

## Mulțumiri

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

## BIBLIOGRAFIE

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

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

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

---

# Tendințe și priorități în auditul intern

---

Victoria STANCIU,  
Academia de Studii Economice din București,  
E-mail: victoria.stanciu@cig.ase.ro

## Rezumat

*Statutul auditului intern de pilon deosebit de important pentru guvernanta corporativă este unanim recunoscut, dar el se dobândește printr-un efort continuu și conjugat al întregului departament și prin viziunea clară și solidă a dezvoltării sale, gândită de directorul de audit intern. Atingerea acestui statut, care recunoaște aportul auditului intern la atingerea obiectivelor companiei și la îmbunătățirea managementului riscurilor, impune acumulări calitative continue în munca auditorilor interni. Din această perspectivă atenția autorului s-a focalizat pe principalele riscuri și priorități referitoare la auditul intern, reflectate de studiile internaționale. Concluziile acestei cercetări pot constitui repere importante pentru îmbunătățirea funcției de audit intern în România și pentru ancorarea ei mai solidă în realitățile și problemele cu care se confruntă companiile.*

**Cuvinte-cheie:** Audit intern, evaluarea riscurilor, performanță, plan de audit.

**Clasificare JEL:** M42, M15, O33.

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Stanciu, V. (2016), Trends and priorities in internal audit, Audit Financiar, vol. XIV, no. 9(141)/2016, pp. 1003-1008, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/141/1003

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/141/1003>

## Introducere

Auditul intern (AI) este un pilon deosebit de important pentru guvernanta corporativă. Acest statut nu vine de la sine, ci este dobândit printr-un efort conjugat al întregului departament de AI și o viziune clară a conducătorului acestuia. Competiția pe piața internă și mai ales în planul economiei globale determină preocupări sporite privind performanța companiilor. Atingerea obiectivelor de afaceri în condiții de performanță financiară rămâne preocuparea majoră a factorilor de decizie și reprezintă în egală măsură spațiul de investigare al AI, al cărui rol este de a sprijini compania în atingerea obiectivelor sale prin utilizarea eficientă a resurselor și îmbunătățirea proceselor de afaceri și de management al riscurilor.

Studiile au evidențiat faptul că nivelul de maturitate al funcției de AI diferă de la o țară la alta, fapt explicat prin diferențele culturale și „vechimea” funcției de AI, dar determinat și de nivelul de dezvoltare economică al țării. Guvernanta corporativă are propriul său impact asupra nivelului de dezvoltare al AI (Sarens ș.a., 2011). În România, funcția de AI este implementată de mai bine de un deceniu, ceea ce poate explica nivelul de maturitate relativ redus în raport cu țările occidentale. Dificultățile întâmpinate în procesul implementării unei guvernante corporative solide, manifestate încă și astăzi, au influențat la rândul lor efortul de consolidare al funcției de audit intern în cadrul organizațiilor românești. Auditorii interni din România au însă avantajul de a putea învăța din experiența altor țări și de a beneficia de progresul înregistrat în cadrul profesiei, ca urmare a eforturilor conjugate ale organismelor profesionale internaționale.

Prezentul articol are ca obiectiv să evidențieze tendințele și prioritățile manifestate de auditul intern în plan mondial reflectate de studiile internaționale realizate în ultimii ani. Apreciem evidențierea acestor aspecte ca fiind extrem de utilă pentru auditorii interni din România, ajutându-i să își planifice mai bine misiunile, să își îmbunătățească metodele de lucru și propriile abilități profesionale și să își consolideze colaborarea cu membrii comitetului de audit și conducerea executivă.

## 1. Metodologia cercetării

Cercetarea desfășurată este de tip calitativ. Obiectivele urmărite sunt identificarea tendințelor, priorităților, obiectivelor și tehnicilor utilizate în AI la nivel mondial, pentru a putea avea elemente de comparație cu modul

de derulare a AI în România. Cercetarea a impus parcurgerea literaturii de specialitate care valorifică cercetările în spațiul AI, precum și analiza studiilor realizate în plan mondial, de organisme internaționale de prestigiu, cu privire la evoluția auditului intern. Cercetarea de față face parte dintr-un proiect complex, inițiat în urmă cu mai mulți ani, gândit pe un orizont de timp mai larg, urmărind evoluția AI în România și implementarea bunelor practici, promovând tehnici și metodologii moderne bazate pe tehnologia informației.

## 2. Priorități în auditul intern

Abordarea orientată spre risc a devenit o constantă pentru AI. Întreaga activitate a auditorilor interni este determinată de riscurile la care este expusă compania. Astfel, cunoscând particularitățile afacerii și ale domeniului de activitate în care operează compania, auditorii interni trebuie să identifice riscurile strategice și operaționale curente, dar în egală măsură trebuie să anticipeze principalele riscuri strategice pe orizonturi de timp viitoare. Auditorii interni trebuie deci să **anticipeze** aceste expuneri la risc, să monitorizeze riscurile existente și să își fundamenteze planurile anuale și obiectivele misiunilor în raport cu expunerile la risc estimate. Astfel, planurile anuale vor reflecta nu doar așteptările părților interesate exprimate sau anticipate de către auditorii interni, ci și tendințele estimate în planul riscurilor, care pot afecta realizarea obiectivelor companiei. Considerăm necesar să atenționăm asupra importanței acestui cuvânt, **anticipare, dar și să evidențiem caracterul pro activ al muncii auditorilor interni**. Dacă auditorii interni vor convinge comitetul de audit, prin argumentele aduse, că planul anual propus este fundamentat pe riscurile-cheie care afectează afacerea, vor obține nu doar aprobarea planului, ci și bugetele necesare pentru derularea lui, precum și întregul suport de care departamentul are nevoie pentru a-și îndeplini misiunea.

Studiile internaționale recente evidențiază necesitatea ca auditorii interni să își orienteze atenția către riscurile generate de dezvoltarea rapidă a tehnologiei, cu impact semnificativ asupra proceselor de afaceri, un loc special avându-l tehnologia informațiilor și riscurile care decurg din utilizarea acesteia. Din această perspectivă, este subliniată necesitatea ca auditorii să evalueze „impactul probabil al posibilelor viitoare evenimente – incluzând consecințele în planul doi și trei – asupra strategiilor și

operațiunilor companiei" (Harrington și Piper, 2016). Aceasta implică abilități sporite ale auditorilor interni, determinate de specificul misiunilor de audit al sistemelor informatice și al proceselor de prelucrare și de transmitere informatizată a datelor, precum și de evaluare a riscurilor specifice, luându-se în considerare nu doar impactul lor direct, ci și posibilele consecințe în lanț. Manifestarea unor riscuri IT poate produce drept consecință directă afectarea securității și/sau calității proceselor de prelucrare a datelor – inclusiv posibile întreruperi în funcționarea sistemelor (atacuri ale *hacker*-ilor, virusări ale sistemelor etc). În plan secund, riscurile IT pot induce pierderi financiare ca urmare a întreruperii unor procese de afaceri (sistemele informatice care le susțin devenind indisponibile). În planul trei, riscurile IT pot produce scurgeri de informații de care pot beneficia firme concurente, ceea ce poate afecta financiar compania prin pierderea unor oportunități de afaceri sau diminuarea cotei de piață.

Riscul IT se află între primele cinci riscuri aflate în atenția auditorilor interni. Din perspectiva managerilor, riscurile care impun cea mai mare atenție sunt riscurile operaționale, riscurile strategice ale afacerii și riscul de conformitate. Cu toate acestea, unul din cinci auditori interni declară că nu alocă timp auditării securității informatice a organizației, iar unul din patru auditori declară că nu alocă timp misiunilor de audit pentru mediile de socializare (Harrington și Piper, 2016). Acest lucru este explicat prin competențele specifice cerute de auditul sistemelor informatice și numărul scăzut al auditorilor interni care au studii universitare în domeniul informaticii sau al celor certificați ca auditori IT. Astfel, aspecte sensibile sunt reprezentate de pregătirea continuă a auditorilor interni, cu accent pe tehnologia informației, precum și de nevoia pregătirii universitare a economiștilor contabili, care trebuie să vizeze și zona auditului IT. Am precizat economiști contabili, având în vedere faptul că, în mod semnificativ, spre auditul intern se orientează absolvenții de contabilitate, care este aria de expertiză cerută în mod special și în procesul recrutării și al pregătirii continue.

Pentru domeniul bancar și al piețelor de capital, atenția AI se concentrează pe (KPMG, 2016):

- cerințe crescute în planul reglementării;
- cultură și mod de conducere;
- raportare (conform reglementărilor);
- teste de stres;

- securitate cibernetică;
- managementul relației cu prestatorii de servicii (urmare a externalizării unor activități și de mentenanță a sistemelor IT);
- evaluarea continuă a riscurilor;
- utilizarea analizei datelor/audit continuu;
- recrutarea și retenția auditorilor cu experiență.

O prioritate a AI este reprezentată de extinderea utilizării IT în munca auditorilor. Patru din zece directori de AI declară că „utilizarea tehnologiei în departamentele lor este adecvată sau mai bună” – comparând cu situația din 2006 – când a avut loc precedentul sondaj (Cangemi, 2015). Același studiu relevă că doi din zece directori AI declară că „departamentele lor se bazează în primul rând pe tehnicile manuale”. Considerăm că acest lucru poate fi determinat de:

- nivelul cunoștințelor și abilităților auditorilor interni în domeniul IT,
- bugetele insuficiente alocate acestei funcții, ceea ce face dificilă, dacă nu chiar imposibilă, achiziția de produse *software* dedicate, și de
- strategia inadecvată a AI în planul evoluției prin implementarea instrumentelor IT dedicate, care ar aduce eficiență și eficacitate AI.

Dintre instrumentele și produsele IT care pot fi utilizate de auditorii interni amintim:

- foi de lucru electronice;
- instrumente pentru managementul informației colectate;
- instrumente pentru analiza datelor;
- instrumente pentru *data mining*;
- instrumente pentru audit continuu;
- instrumente pentru planificarea misiunilor;
- instrumente pentru urmărirea implementării recomandărilor;
- aplicații *software* pentru evaluarea riscurilor etc.

Plasând nevoia concentrării atenției auditorilor interni spre riscurile IT, studiile menționate confirmă rezultatele unor studii anterioare (de exemplu Protiviti, 2014), care vizau drept priorități pentru AI:

- *social media*, aplicațiile utilizând dispozitive mobile, *cloud computing*, securitatea informației;

- utilizarea tehnicilor de audit asistat informatic (Computer Assisted Audit Techniques – CAAT) și a instrumentelor de analiză a datelor;
- prevenirea și identificarea fraudelor, cu accent pe tehnologie.

Protiviti a continuat studiul și în 2016, accentuând faptul că riscul legat de securitatea cibernetică este inclus constant în planul de audit și că se acordă prioritate aplicațiilor care folosesc dispozitive mobile, *cloud computing*, standarde IT și *Internet of Things* (Protiviti, 2016).

Utilizarea instrumentelor de *data mining* a înregistrat o creștere moderată, majoritatea respondenților din cadrul studiilor analizate declarând utilizarea la nivel de bază. Tehnicile de *data mining* pot fi utilizate cu succes pentru identificarea fraudelor și a anomaliilor în activități comerciale, identificarea lipsei unor date/inconsistența datelor, monitorizarea riscurilor etc. Este important de subliniat faptul că procesele de *data mining* și analiză a datelor se realizează doar parțial în departamentele de AI. În Europa, spre exemplu, 18% dintre aceste procesări se realizează în afara departamentului de AI (Cangeni, 2015). Incluziunea analizei datelor în procesele specifice muncii auditorilor interni va asigura creșterea eficienței și eficacității muncii acestora, unul dintre vectorii care determină acest fapt fiind procesul de evaluare continuă a riscurilor realizat în acest context.

### 3. Competențe și abilități profesionale

Profilul profesional al auditorilor interni este întotdeauna dinamic, ca urmare a evoluției profesiei contabile în general, dar și a modificărilor survenite în mediul de afaceri și de reglementare. Acest fapt implică o cunoaștere profundă a modelelor de afaceri, a proceselor și activităților derulate în companie, multe dintre acestea fiind susținute de procese informatizate, ceea ce solicită abilități și cunoștințe în domeniul IT. Henderson, Davis și Lapke (2013) subliniază legătura strânsă dintre procesele de afaceri și IT, întreaga infrastructură a companiei fiind bazată pe tehnologia informației. Acest lucru determină modificări atât în prioritățile AI, cât și în obiectivele stabilite, activitățile derulate și cunoștințele solicitate auditorilor.

Cum resursele AI, ca număr de auditori certificați, sunt limitate, preocuparea pentru păstrarea/atragerea acestor

specialiști este ridicată, multe cercetări vizând identificarea cunoștințelor și abilităților cerute auditorilor interni. Astfel, au putut fi identificate cerințe vizând abilități și cunoștințe legate strict de profilul profesional, dar și un set extins de abilități, care țin de capacitatea de relaționare și comunicare, care sunt extrem de importante pentru un auditor intern.

Dintre abilitățile cerute auditorilor interni reținem: capacitatea de prezentare liberă (*public speaking*), managementul timpului (util în construirea planurilor de audit și managementul misiunilor), construirea de relații solide cu membrii comitetului de audit, conducerea executivă precum și realizarea de contacte externe companiei, capacitatea de a face față presiunilor în ședințe prelungite, *leadership*, gândire strategică etc.

Harrington și Piper (2016) evidențiază ca principale cunoștințe, abilități și competențe cerute auditorilor interni:

- gândirea critică;
- abilitățile de comunicare;
- contabilitatea;
- asigurarea cu privire la managementul riscurilor;
- tehnologia informației (cunoștințe generale);
- specificul domeniului de activitate.

Nu întâmplător, răspunsurile celor chestionați au plasat pe primul loc gândirea critică. Întreaga muncă de AI se bazează pe această gândire critică, plecând de la identificarea arilor critice de auditat ca urmare a evaluării riscurilor, alegerea procedurilor de audit și terminând cu exprimarea opiniei și formularea recomandărilor. Comunicarea este esențială, ajutând auditorii interni să identifice așteptările părților interesate, să construiască relații solide cu membrii comitetului de audit și cu toți managerii, câștigându-le încrederea prin sprijinul acordat în soluționarea problemelor. Comunicarea este esențială și în timpul misiunilor, când, pe baza chestionarelor sau în interviuri, auditorii interni culeg informațiile necesare. Pe locul trei se află cunoștințele de contabilitate, care de cele mai multe ori reprezintă pregătirea profesională de bază a auditorilor interni. Cunoștințele în domeniul tehnologiei informațiilor ocupă un loc important, ca urmare a mediului puternic informatizat în care operează compania, dar și ca urmare a utilizării din ce în ce mai extinse a instrumentelor IT în activitățile zilnice ale auditorilor interni.

## 4. Măsurarea performanțelor în auditul intern

Una dintre cele mai sensibile probleme, dar mai puțin investigată de cercetători, este evaluarea performanțelor auditului intern. Subiectul prezintă un interes deosebit atât în planul cercetării științifice, cât și în cel al practicii profesiei și al companiilor. Cum estimăm calitatea activității de audit intern și adecvarea la nevoile și așteptările părților interesate? O privire în aria practicii profesiei ar evidenția interesul pentru răspunsurile la această întrebare, manifestat atât de șeful auditorilor interni, alături de întreaga lui echipă, cât și de comitetul de audit și de conducerea executivă.

Ghidul de practică emis de Institutul Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors – IIA) precizează că „auditul intern trebuie să stabilească indicatori și criterii de evaluare adecvate mediului său/organizației pentru a măsura gradul (inclusiv calitatea) de îndeplinire a obiectivelor pentru care este stabilită activitatea AI” (IIA, 2010).

Practica AI a condus la stabilirea unor indicatori, de cele mai multe ori cantitativi, ca de exemplu:

- gradul de îndeplinire a misiunilor incluse în planul de audit aprobat;
- încadrarea în bugetul anual;
- încadrarea în bugetul de timp alocat misiunilor;
- timpul necesar pentru redactarea raportului de audit;
- gradul de acceptare și implementare a măsurilor recomandate în urma finalizării misiunilor de audit intern;
- reduceri de costuri și/sau creșterea veniturilor urmare a recomandărilor AI de îmbunătățire a proceselor și activităților.

În opinia noastră, evaluarea AI ar trebui să evidențieze mai mult măsura în care AI a ajutat organizația să își atingă obiectivele. Ultimii doi indicatori menționați anterior corespund acestei recomandări.

IIA (2010) recomandă includerea printre criteriile de evaluare a AI, în completarea celor deja enunțate, a următoarelor elemente:

- numărul anual de ore de pregătire profesională per auditor;
- experiența auditorilor, aici putând fi inclus numărul de auditori interni certificați, expertize deținute etc;

- modul de utilizare a timpului de lucru al auditorilor – timp direct vs. timp indirect utilizat;
- numărul de auditori menținuți/rulajul auditorilor în departamentul de AI (*Staff retention/Turnover*);
- timpul mediu de răspuns la cerințele părților interesate;
- calitatea feedback-ului de la entitățile auditate (numărul celor pozitive vs. negative);
- gradul de utilizare a tehnologiilor moderne în AI.

Pentru a adăuga valoare și a contribui direct la performanța financiară a companiei, AI trebuie să ofere soluții de îmbunătățire a proceselor și de identificare a oportunităților pentru companie. Numărul de propuneri vizând reduceri de costuri, îmbunătățiri de procese (inclusiv prin mai buna gestionare a riscurilor), propuneri pentru mai eficientă utilizare a resurselor, de identificare de oportunități de afaceri, propuneri pentru mai buna aliniere la cerințele de reglementare pot reprezenta criterii de evaluare a AI apropiate de așteptările părților interesate. Prin natura misiunilor și obiectivelor stabilite, AI trebuie să se alinieze priorităților companiei în vederea atingerii obiectivelor de afaceri. Cu toate acestea, studiul realizat de Harrington și Piper (2016) evidențiază că doar 57% dintre auditorii interni intervievați declară că „sunt total sau în cea mai mare parte aliniați la planul strategic de afaceri”. În aceste condiții, obiectivul AI de a sprijini organizația să își atingă obiectivele este greu de realizat.

Cum evoluția riscurilor înregistrează o dinamică constantă, modificarea planurilor anuale de audit (prin schimbarea ordinii de prioritate a misiunilor deja prevăzute în plan, precum și includerea unor misiuni noi ca urmare a creșterii expunerii la risc) poate reprezenta un criteriu de evaluare a AI. Astfel de modificări, argumentate în fața comitetului de audit, dovedește calitatea procesului de evaluare a riscurilor derulat de AI și orientarea misiunilor spre arile cele mai expuse la risc.

## Concluzii

Auditul intern înregistrează o evoluție continuă, determinată de mediul dinamic pe care trebuie să îl investigheze, așteptările – mereu în schimbare – formulate de către părțile interesate și, nu în ultimul rând, de cerințele de bună practică specifice AI. Calitatea rezultatelor este în mare parte determinată de

măsura în care auditorii interni **anticipează** în mod corect evoluția riscurilor și cerințelor comitetului de audit și managementului, concentrându-și atenția pe arile cele mai expuse la risc și oferind recomandări pentru îmbunătățirea proceselor și atingerea obiectivelor strategice.

Prioritare în munca auditorilor interni rămân: alinierea la riscurile strategice de business ale companiei, abordarea riguroasă a riscurilor IT prin integrarea lor cu riscurile afacerii, asimilarea tehnicilor și instrumentelor IT în activitatea curentă, recrutarea auditorilor cu experiență și abilități extinse de utilizare a calculatorului,

precum și pregătirea continuă, inclusiv în domeniul tehnologiei informației.

Stabilirea unor indicatori de evaluare a auditului intern odată cu aprobarea planului de audit intern și monitorizarea permanentă a acestora de șeful departamentului de audit intern și de comitetul de audit oferă criterii obiective de evaluare și de asociere a muncii auditorilor interni cu performanța companiei. De asemenea, aceste aspecte contribuie la îndeplinirea cerinței impuse auditului intern de a ajuta organizația în atingerea obiectivelor.

## BIBLIOGRAFIE

1. Cangemi, M. (2015), *Staying a Step Ahead Internal Audit's Use of Technology*, [pdf] Disponibil la: [www.internerevision.at/fileadmin/user\\_upload/2015-1403\\_CBOK\\_Staying\\_A\\_Step\\_Ahead.pdf](http://www.internerevision.at/fileadmin/user_upload/2015-1403_CBOK_Staying_A_Step_Ahead.pdf) [Accesat pe 22 iulie 2016].
2. Harrington, L. și Piper, A. (2016), *Driving Success in a Changing World: 10 Imperatives for Internal Audit*, [pdf] Disponibil la: [http://www.aair.ro/fisiere/PIPER\\_Ten\\_Imperatives\\_Final.pdf](http://www.aair.ro/fisiere/PIPER_Ten_Imperatives_Final.pdf), [Accesat pe 22 iulie 2016].
3. Henderson, D., Davis, J. și Lapke, M. (2013), The Effect of Internal Auditors' Information Technology Knowledge on Integrated Internal Audits, *International Business Research*, vol. 6, nr. 4, pp. 147-163, DOI: <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v6n4p147>.
4. KPMG (2016), *Internal Audit Top 10 Key Risks in 2016. Banking and Capital Markets*, [pdf] Disponibil la: <https://www.kpmg.com/AE/en/Documents/2015/KPMGThoughtLeadership/KPMGInternalAuditTop10risksin2016.pdf>, [Accesat pe 22 iulie 2016].
5. IIA (2010), *IPPF – Practice Guide. Measuring Internal Audit Effectiveness*, [pdf] Disponibil la: [http://iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Praktijkguidsen/Practice%20guide%20Measuring%20Internal%20Audit%20Effectiveness.pdf](http://iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Praktijkguidsen/Practice%20guide%20Measuring%20Internal%20Audit%20Effectiveness.pdf), [Accesat pe 22 iulie 2016].
6. Protiviti (2014), *Assessing the Top Priorities for Internal Audit Functions. 2014 Internal Audit Capabilities and Needs Survey*, [pdf] Disponibil la: <https://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2014-Internal-Audit-Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf>, [Accesat pe 22 iulie 2016].
7. Protiviti (2016), *Arriving at Internal Audit's Tipping Point Amid Business Transformation. Assessing the Results of the 2016 Internal Audit Capabilities and Needs Survey – and a Look at Key Trends over the Past Decade*, [pdf] Disponibil la: <https://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2016-Internal-Audit-Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf>, [Accesat pe 22 iulie 2016].
8. Sarens G., Allegrini, M., D'Onza, G. și Melviolet, R. (2011), Are Internal Auditing Practices Related to the Age of Internal Audit Function? Exploratory Evidence and Directions for Future Research, *Managerial Auditing Journal*, vol. 26, nr. 1, pp. 51-64, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/02686901111090835>.

---

# Măsurarea valorii auditului intern în domeniul bancar

---

Clara-Iulia ZINCA (VOICULESCU)  
Academia de Studii Economice din București,  
E-mail: iulia.voiculescu@gmail.com

## Rezumat

*Importanța funcției de audit intern în instituțiile bancare a crescut considerabil în perioada crizei financiare, orientarea managementului transferându-se către managementul riscurilor și controlul proceselor. Rolul auditului intern este de a sprijini conducerea în protejarea patrimoniului băncii, reputației și în asigurarea dezvoltării susținute a organizației, prin oferirea unei analize extinse și a unei viziuni cuprinzătoare asupra activităților. În plus, așa cum orice departament trebuie să își realizeze obiectivele și să adauge valoare organizației, același lucru este valabil și pentru compartimentul de audit intern. Acest studiu are ca obiectiv să examineze metodele utilizate în măsurarea valorii auditului intern în domeniul bancar și să identifice cele mai relevante metode care vizează efectul activității de audit intern asupra rezultatelor organizației. Propunem răspunsuri la întrebări precum: „Își confirmă valoarea funcțiile de audit din instituțiile bancare?” și „Cum poate auditul intern să își demonstreze contribuția la adăugarea de valoare în beneficiul organizației?” În acest sens, am abordat măsurarea valorii auditului intern din punct de vedere teoretic. În continuare am investigat care sunt indicatorii-cheie de performanță (KPIs) și practicile utilizate pentru măsurarea valorii auditului intern și am analizat măsura în care acești indicatori reflectă valoarea adăugată a activității de audit intern pentru organizație.*

*Rezultatele studiului sugerează că majoritatea organizațiilor utilizează metode care conțin preponderent elemente cantitative și mai puțin elemente calitative. Există diferențe între bănci și alte tipuri de organizații în privința metodelor și practicilor utilizate, dar și în ceea ce privește importanța acordată măsurării valorii auditului intern. În plus, constatările confirmă faptul că există loc pentru îmbunătățirea metodelor și practicilor utilizate, astfel încât funcția de audit intern să își majoreze valoarea și credibilitatea.*

**Cuvinte-cheie:** Audit intern, valoare adăugată, măsurarea performanței, bănci.

**Clasificare JEL:** G21, M42.

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Zinca (Voiculescu), C.I. (2016), Measuring the value of internal audit in the banking industry, Audit Financiar, vol. XIV, no. 9(141)/2016, pp. 1009-1024, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/141/1009

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/141/1009>

## Introducere

Criza financiară globală a demonstrat necesitatea revizuirii unor funcții a căror performanță este importantă pentru funcționarea sănătoasă a sistemului bancar, una dintre aceste funcții fiind reprezentată de auditul intern, care trebuie să răspundă unor noi provocări, schimbări și așteptări.

În perioada actuală instituțiile bancare se confruntă cu un mediu dinamic și plin de provocări, în care trebuie să răspundă unor noi cerințe de reglementare, să își întărească governanța corporativă și să își dezvolte oferta de produse și servicii. Majoritatea instituțiilor bancare au fost nevoite să caute soluții pentru a realiza un echilibru între managementul riscurilor, maximizarea profitabilității și asigurarea respectării reglementărilor aplicabile.

Deși funcția de audit intern nu este direct responsabilă pentru identificarea de soluții pentru

problemele cu care se confruntă instituțiile bancare, ea are un rol important pentru sprijinirea organizației în realizarea și menținerea echilibrului necesar, prin realizarea de evaluări ale mediului de control intern și furnizarea de recomandări care să conducă la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor și la asigurarea conformității cu reglementările.

În aceste condiții, auditorii interni au nu numai ocazia, dar și responsabilitatea de a sprijini conducerea, implicându-se activ în rezolvarea problemelor importante ale organizației și furnizând recomandări și suport liniilor de afaceri, managementului și comitetului de audit.

Aceste evoluții sunt surprinse și de modificările intervenite de-a lungul timpului în definițiile funcției de audit intern oferite de Institutul Auditorilor Interni (Institute of Internal Auditors - IIA), conform **Tabelului 1.**

<b>Tabelul 1. Evoluția definițiilor auditului intern oferite de IIA</b>	
<b>Vechea definiție a auditului intern (emisă în 1947, revizuită în 1999)</b>	<b>Actuala definiție a auditului intern (emisă în 1999)</b>
„Auditul intern este o funcție de evaluare independentă stabilită în cadrul unei organizații cu scopul de a examina și evalua activitățile sale, sub forma unui serviciu pentru organizație. Obiectivul auditului intern este de a asista membrii organizației în îndeplinirea eficientă a responsabilităților lor. În acest scop, auditul intern le furnizează analize, aprecieri, recomandări, consiliere și informații cu privire la activitățile analizate. Obiectivul auditului include promovarea unui control eficace la un cost rezonabil.”	„Auditul intern este o activitate independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să antreneze îmbunătățirea activităților organizației. Ajută organizația în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și disciplinată în cadrul evaluării și îmbunătățirii eficacității proceselor de management al riscurilor, control și guvernare.”

Sursa: Prelucrările autorului pe baza definițiilor furnizate de IIA, 1947; IIA, 1999

Conform celei mai recente definiții dezvoltate de IIA (1999) și aprobată de Consiliul de Administrație al IIA, se

constată câteva evoluții importante, evidențiate în **Tabelul 2.**

<b>Tabelul 2. Diferențe în definirea auditului intern</b>	
<b>Vechea definiție (înainte de 1999)</b>	<b>Actuala definiție (după 1999)</b>
Funcție de evaluare	Activitate de asigurare obiectivă și de consiliere
Examinează și evaluează activitățile, sub forma unui serviciu pentru organizație	Adaugă valoare și antrenează îmbunătățirea activităților organizației
Asistă membrii organizației în îndeplinirea eficientă a responsabilităților lor	Ajută organizația în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și disciplinată
Promovează un control eficace la un cost rezonabil	Evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de management al riscurilor, control și guvernare

Sursa: Prelucrările autorului

Definiția revizuită a auditului intern accentuează obiectivul auditului intern, și anume ca prin serviciile de asigurare obiectivă și consiliere desfășurate să adauge valoare organizației și să antreneze îmbunătățirea activităților acesteia.

Comitetul de Supraveghere Bancară de la Basel (Basel Committee on Banking Supervision – BCBS) subliniază în ghidul “The internal audit function in banks” (BCBS, 2012) faptul că funcția de audit intern trebuie să ofere asigurare consiliului de administrație și conducerii superioare a băncii în legătură cu calitatea sistemului de control intern, diminuând astfel riscurile de pierdere și de afectare a reputației băncii. În același timp, autoritățile de supraveghere bancară trebuie să fie mulțumite de eficacitatea funcției de audit intern a băncii în ceea ce privește conformitatea cu politicile și practicile și adoptarea de către conducere de măsuri adecvate și prompte pentru remedierea deficiențelor de control intern identificate de auditul intern.

Concluziile desprinse din studii recente (Global Audit Information Network – GAIN, 2009; Ernst&Young, 2010; PricewaterhouseCoopers - PwC, 2014a, 2014b; Ernst & Young, 2010; Deloitte, 2014) evidențiază provocările importante cu care se confruntă auditul intern în ceea ce privește extinderea rolului său, în condițiile apariției de noi riscuri, așteptărilor în creștere și controlului tot mai strict ale părților interesate, precum și presiunilor în materie de resurse. Pentru a depăși aceste dificultăți este nevoie ca funcția de audit intern să își dezvolte competențele, abordările, instrumentele și practicile utilizate, care susțin creșterea valorii adăugate pentru organizație.

Atât liderii funcțiilor de audit intern (Chief Audit Executives – CAEs), cât și părțile interesate, recunosc potențialul funcției de audit intern de a adăuga valoare organizației. Contribuția pozitivă semnificativă pe care auditul intern o poate aduce în guvernarea și desfășurarea activității unei organizații depinde însă de implementarea, funcționarea și conducerea în mod eficient a funcției de audit intern, care este posibilă doar în condițiile menținerii și întăririi continue a credibilității acesteia.

În vederea menținerii și creșterii credibilității și autorității auditului intern, este necesar ca auditorii interni:

- să înțeleagă cum percepe organizația valoarea auditului;

- să își definească un plan strategic adecvat mandatului funcției de audit, în care sunt stabilite obiectivele ce demonstrează valoarea adusă organizației;
- să măsoare valoarea și performanța auditului intern;
- să comunice corespunzător rezultatele obținute.

Întrucât așteptările părților interesate au crescut permanent, conducerea funcției de audit a trebuit să își adapteze practicile pentru a ține pasul cu aceste așteptări și să ajusteze indicatorii utilizați pentru urmărirea rezultatelor și pentru raportarea performanțelor obținute.

## 1. Metodologia cercetării

Metodologia de cercetare utilizată pentru elaborarea acestui articol a inclus următoarele elemente:

- revizuirea literaturii de specialitate la nivel internațional, inclusiv a reglementărilor și recomandărilor aplicabile (IIA, BCBS) cu privire la auditul intern în general și la auditul intern în sectorul bancar. Revizuirea a avut în vedere diferite aspecte privind auditul intern, precum: rolul și obiectivele auditului intern; responsabilitățile ce îi revin funcției de audit intern în diferite zone de activitate precum conformitatea, managementul riscului, diminuarea riscului strategic, îmbunătățirea gestionării activității; valoarea adăugată și evaluarea performanței activității de audit intern; modalitățile prin care auditul intern își poate depăși rolul actual și deveni un consilier strategic.
- revizuirea rezultatelor unor proiecte de cercetare și studii de caz incluzând: studiul “Imperatives for Change: The IIA’s Global Internal Audit Survey in Action. Report V” (IIA, 2011c), solicitat de IIA; studii și rapoarte ale unor firme de servicii profesionale și de consultanță (Ernst&Young, 2010; PwC, 2014a, 2014b; Deloitte, 2014).

Realizând o analiză critică a publicațiilor, rezultatelor cercetărilor și studiilor revizuite, am urmărit să răspundem următoarelor întrebări:

- Care sunt indicatorii cei mai relevanți pentru urmărirea rezultatelor și pentru raportarea performanțelor activității de audit intern, astfel încât funcția de audit să demonstreze valoarea adăugată organizației?

- Care sunt metodele și practicile prin care auditul intern poate crește valoarea adăugată pentru organizație?

În final, am sintetizat metodele și practicile relevante pentru măsurarea performanței auditului intern în sectorul bancar.

## 2. Revizuirea literaturii de specialitate cu privire la valoarea adăugată și performanța auditului intern

### 2.1. Poziția auditului intern în cadrul guvernancei corporative a instituțiilor de credit

Directiva 2006/48/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind inițierea și exercitarea activității instituțiilor de credit (Articolul 22) solicită ca fiecare instituție de credit să dispună de un cadru solid de guvernare, care include o structură organizațională clară, cu linii de responsabilitate bine definite, transparente și solide, precum și procese eficiente de identificare, gestionare, urmărire și raportare a riscurilor la care aceasta este sau ar putea fi expusă, mecanisme corespunzătoare de control intern, proceduri fiabile administrative și contabile, în concordanță cu promovarea unui management al riscului eficient și sănătos.

Având în vedere faptul că guvernarea corporativă sănătoasă constituie o condiție esențială pentru funcționarea corespunzătoare a instituțiilor de credit, putând afecta în același timp negativ profilul de risc al băncii în absența unei implementări corespunzătoare, autoritățile de supraveghere sunt puternic interesate de asigurarea unei guvernance corporative solide.

În acest sens, autoritățile de supraveghere evaluează măsura în care instituția de credit are implementate mecanisme prin care consiliul de administrație și conducerea superioară își îndeplinesc responsabilitățile cu privire la supraveghere, precum și procese prin care se realizează monitorizarea obiectivelor strategice, incluzând apetitul pentru risc, performanța financiară, adecvarea și planificarea capitalului, lichiditatea, profilul de risc și cultura riscului, controalele, practicile de remunerare și

selecția și evaluarea managementului. O atenție specială este acordată supravegherii funcțiilor de management al riscului, conformitate și audit intern, autoritățile de supraveghere urmărind măsura în care controalele interne sunt evaluate corespunzător și contribuie la guvernarea sănătoasă a băncii.

Auditul intern are un rol deosebit de important în cadrul guvernancei corporative a instituțiilor de credit. În acest sens, principiile guvernancei corporative pentru bănci - "Corporate governance principles for banks" (BCBS, 2015) prevăd responsabilitatea auditului intern cu privire la furnizarea de asigurare independentă și sprijinirea consiliului de administrație și conducerii superioare în promovarea procesului de guvernare corporativă și a stabilității pe termen lung a băncii.

Ghidul (BCBS, 2015) subliniază de asemenea necesitatea stabilirii prin cadrul de guvernare corporativă de responsabilități clare cu privire la managementul riscului, atribuite celor „trei linii de apărare” ale cadrului de guvernare, după cum urmează:

- Prima linie de apărare este reprezentată de unitățile de afaceri, respectiv cele care acceptă și gestionează riscul implicat de activitățile pe care le realizează;
- A doua linie de apărare, independentă de prima, include funcțiile de administrare a riscurilor de conformitate;
- A treia linie de apărare, independentă de primele două, este reprezentată de funcția de audit intern, care furnizează consiliului de administrație și conducerii superioare o revizuire independentă și o asigurare obiectivă cu privire la calitatea și eficacitatea sistemelor și proceselor de control intern, management al riscului și guvernare corporativă, sprijinind consiliul și conducerea să protejeze organizația și reputația acesteia.

### 2.2. Rolul auditului intern cu privire la îmbunătățirea controlului intern și managementului riscului

Ghidul elaborat de BCBS ("Corporate governance principles for banks" - BCBS, 2015) definește sistemul de control intern ca reprezentând ansamblul de reguli și controale ce guvernează structura organizatorică și operațională a băncii, inclusiv procesele de raportare,

precum și funcțiile de gestionare a riscurilor, conformitatea și auditul intern.

În acord cu cerințele stipulate de reglementările aplicabile sistemului bancar din statele membre UE, Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, acordă o maximă importanță controlului intern. Astfel, Ordonanța prevede faptul că mecanismele de control intern ale unei instituții de credit se stabilesc prin actele constitutive și reglementările sale interne și că acestea trebuie să asigure cel puțin organizarea funcțiilor de administrare a riscurilor, de asigurare a conformității și de audit intern.

Cadrul general de desfășurare a activității de control intern în domeniul bancar a fost sintetizat de BCBS (1998), în ghidul "Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations".

Conform acestui ghid (BCBS, 1998), controlul intern reprezintă un proces continuu, realizat de consiliul de administrație, de conducătorii și personalul de la toate nivelele instituțiilor de credit, având ca obiective principale:

- desfășurarea în condiții de eficiență și eficacitate a activităților instituției de credit;
- furnizarea de informații financiare și de gestiune credibile, complete și oportune;
- asigurarea conformității activităților instituției de credit cu cadrul legal și reglementările aplicabile.

În vederea realizării obiectivelor stabilite și asigurării stabilității financiare, instituțiile de credit au obligația implementării unui sistem de control intern compus din următoarele cinci elemente, aflate în strânsă corelație:

- supravegherea realizată de conducere și cultura controlului în cadrul organizației;
- identificarea și evaluarea riscurilor;
- activitățile de control și separare a responsabilităților;
- informarea și comunicarea;
- activitățile de monitorizare și corectare a deficiențelor constatate.

Responsabilitatea finală pentru stabilirea și menținerea unui sistem de control intern adecvat și eficient îi revine consiliului de administrație al instituției de credit.

Funcția de audit intern îndeplinește un rol important și adaugă valoare organizației prin furnizarea către conducerea instituției de credit a unei revizuiri

independente și a unei asigurări obiective cu privire la calitatea și eficacitatea sistemelor și proceselor de control intern și prin sprijinul acordat conducerii cu privire la stabilirea și menținerea unui sistem de control intern adecvat și eficient.

Prin urmare, unul dintre principalele obiective ale auditului intern îl reprezintă evaluarea eficienței și a gradului de adecvare a sistemului de control intern, a cărui parte componentă este.

În ultimul deceniu, instituțiile de credit s-au confruntat cu o amplificare fără precedent a riscurilor, care a provocat modificări importante ale guvernantei cu privire la managementul riscurilor și perfecționarea abordărilor în cadrul sistemelor de control.

**Riscurile bancare** exprimă probabilitatea de nerealizare a rezultatului estimat sau înregistrarea unei pierderi, având în vedere faptul că prin concretizarea lor pot apărea rezultate neprevăzute.

Regulamentul Băncii Naționale a României (BNR) nr. 5 din 20 decembrie 2013 privind cadrul de administrare a activității instituțiilor de credit, procesul intern de evaluare a adecvării capitalului la riscuri și condițiile de externalizare a activităților acestora identifică următoarele riscuri majore, cu impact semnificativ asupra situației patrimoniale și reputației băncii: riscul de conformitate; riscul de rată a dobânzii; riscul aferent tehnologiei informației (IT); riscul reputațional; riscul strategic; riscul de piață; riscul de model; riscul de credit; riscul de țară; riscul de transfer; riscul de lichiditate; riscul juridic.

În vederea monitorizării, gestionării și evaluării acestor riscuri, instituțiile de credit sunt implicate în mod constant în procesul de management al riscului. Managementul riscului bancar desemnează ansamblul de procese de management al riscului și de modele care să asigure punerea în aplicare a politicilor și practicilor bazate pe riscuri, inclusiv tehnicile și instrumentele de management necesare pentru măsurarea, monitorizarea și controlul tuturor riscurilor cu care se confruntă instituția de credit.

Politicile și practicile bazate pe risc au ca scop principal consolidarea profilului de risc și îmbunătățirea randamentului portofoliului băncii.

Responsabilitățile ce revin funcției de management al riscului cu privire la gestionarea riscurilor cu care se confruntă banca sunt următoarele:

- măsurarea permanentă a riscului portofoliului de active și al altor expuneri;
- comunicarea profilului de risc al băncii către persoanele interesate din cadrul băncii, către autoritățile de supraveghere și către alte părți interesate relevante;
- adoptarea de măsuri, fie direct, fie în colaborare cu alte funcții bancare pentru a reduce riscul unei pierderi sau pentru a reduce dimensiunea pierderii potențiale.

Conducerii instituției de credit îi revine responsabilitatea cu privire la: înțelegerea riscurilor semnificative cu care instituția se confruntă; stabilirea nivelurilor acceptabile ale acestor riscuri; asigurarea că sunt adoptate măsurile necesare pentru a identifica, măsura, monitoriza și controla aceste riscuri.

Auditului intern îi revine rolul de a sprijini organizația să își realizeze obiectivele stabilite, prin intermediul unei abordări sistematice, cu scopul de a evalua și de a îmbunătăți eficacitatea managementului riscurilor.

Abordarea modernă a auditului intern este bazată pe risc și constă în realizarea de către conducătorul funcției de audit a unei evaluări a riscului organizației, pe baza căreia sunt evaluate unitățile din spațiul de audit; frecvența cu care sunt auditate unitățile respective este direct proporțională cu riscul asociat acestora.

Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, mai precis Standardul 2120 *Managementul riscului* (IIA, 2012) stipulează necesitatea ca activitățile de audit intern să determine eficacitatea și să susțină perfecționarea proceselor de management al riscului. În evaluarea eficacității proceselor de management al riscului, auditul intern trebuie să țină cont de următoarele aspecte:

- obiectivele organizației sprijină și sunt corelate cu misiunea acesteia;
- riscurile majore sunt identificate și evaluate;
- sunt stabilite răspunsuri la risc, în vederea armonizării riscurilor cu apetitul organizației pentru risc;
- captarea și comunicarea operativă în cadrul organizației a informațiilor importante cu privire la managementul riscului permit personalului implicat, conducerii și consiliului de administrație să își realizeze sarcinile ce le revin.

Auditul intern poate evalua eficacitatea proceselor pe baza informațiilor colectate pe parcursul mai multor misiuni de audit care, analizate împreună, pot oferi o perspectivă reprezentativă cu privire la procesul de management al riscurilor și eficacitatea acestuia.

În concordanță cu Standardul 2120 (IIA, 2012), evaluările realizate de auditul intern în legătură cu managementul riscului presupun următoarele:

- evaluarea expunerilor la risc în legătură cu guvernanța, operațiunile și sistemele informatice ale organizației;
- evaluarea potențialului de manifestare a fraudei și a modului de gestionare a riscului de fraudă;
- în cadrul angajamentelor de consiliere, abordarea riscurilor semnificative în concordanță cu obiectivele misiunii, acordând atenție totodată și existenței altor riscuri semnificative;
- în cadrul misiunilor de asistență acordată conducerii în stabilirea și îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, abținerea auditorilor interni de la asumarea oricărei responsabilități cu privire la gestionarea riscurilor.

Auditul intern poate avea o contribuție importantă sprijinind organizația în demersul său de a depăși dificultățile generate de riscurile cu care se confruntă.

Prin intermediul managementului riscurilor, auditul intern nu numai că previne riscurile, dar ajută organizația să funcționeze mai eficient, ca rezultat al unei abordări mai structurate și organizate.

### 2.3. Abordări privind valoarea adăugată și performanța auditului intern

Conform definiției oferite în Glosarul la Standardele Internaționale pentru Practică Profesională de Audit Intern (IIA, 2012), activitatea de audit intern aduce valoare organizației (și factorilor interesați de această activitate) atunci când furnizează o asigurare obiectivă și relevantă și contribuie la eficacitatea și eficiența proceselor de guvernanță, managementul riscului și control.

Valoarea adăugată poate fi privită din perspectiva diferitelor părți interesate, și anume: auditori interni/furnizori de servicii de audit intern; consiliul de administrație/comitetul de audit/conducerea superioară; autoritățile de supraveghere; alte părți interesate.

Arena și Azzone (2009) au urmărit să determine factorii care influențează eficacitatea activității de audit intern. Studiul a fost realizat pe baza informațiilor colectate de la 153 de companii italiene și arată că eficacitatea activității de audit intern este influențată de:

- caracteristicile echipei de audit;
- procesele și activitățile de audit;
- relațiile din cadrul organizației.

Astfel, eficacitatea auditului intern este influențată pozitiv de:

- creșterea raportului dintre numărul de auditori interni și numărul de angajați ai organizației;
- afilierea directorilor de audit (CAEs) la IIA;
- adoptarea de către organizație a tehnicilor de autoevaluare a riscului de control;
- implicarea comitetului de audit în activitățile auditorilor interni.

Studiul "Global Internal Audit Survey" realizat de IIA (2010a), concretizat în cinci rapoarte, încorporează înțelegerea și opiniile unui număr important de practicieni în domeniul auditului intern, furnizori de servicii de audit intern și membri ai comunității academice, cu privire la natura și scopul activităților de asigurare și consultanță specifice profesiei de audit intern la nivel internațional, incluzând mai mult de 13.500 de răspunsuri disponibile de la respondenți din peste 107 țări.

Raportul IIA (2011a) "Measuring Internal Auditing's Value. Report III", care se axează pe măsurarea valorii furnizate organizației de către activitatea de audit intern, evidențiază faptul că valoarea activității de audit este exprimată prin utilitatea pe care aceasta o prezintă pentru organizație, apreciată prin prisma percepției privind contribuția activității de audit intern. Această percepție este influențată de o serie de factori, cei mai importanți fiind:

- asigurarea accesului adecvat la comitetul de audit;
- desfășurarea activității fără existența oricăror constrângeri privind modificarea unei evaluări sau renunțarea la menționarea unei deficiențe;
- instrumentele de audit și tehnologia utilizate în cadrul unei misiuni de audit.

IIA (2010b) a aprobat o nouă propunere, care exprimă viziunea sa privind modul în care funcția de

audit intern furnizează valoare. Conform acestei viziuni, „organismele de guvernare și conducerea superioară se bazează pe activitatea de audit intern pentru furnizarea unei asigurări obiective și a unei perspective asupra eficacității și a eficienței guvernării, managementului riscului și proceselor de control intern.”

În sens larg, termenul „perspectivă” ("insight") este definit ca reprezentând „Capacitatea de a obține o înțelegere corectă și profundă a unei persoane sau a unui lucru” (Oxford American Dictionary). IIA (2010b) consideră că, pentru profesia de auditor intern, perspectiva reprezintă o componentă-cheie a propunerii de valoare, unul dintre obiectivele de bază ale funcției de audit intern fiind acela de a oferi părților interesate perspectiva dobândită pe parcursul evaluărilor realizate, atât cu privire la implicațiile acestor evaluări, cât și prin furnizarea de recomandări.

În anul 2011, IIA, cu asistență din partea Deloitte&Touche, a lansat proiectul de cercetare având ca obiectiv determinarea stadiului actual și al așteptărilor privind livrarea de perspectivă de către auditul intern; proiectul s-a concretizat în realizarea raportului "Insight: Delivering Value to Stakeholders" (IIA, 2011b), care evidențiază următorii factori decisivi pentru furnizarea de valoare de către auditul intern:

- asigurarea de către conducerea organizației a unui mediu de control în care conducerea executivă și managementul operațional sunt total deschiși recomandărilor de îmbunătățire;
- comunicarea clară a așteptărilor din partea părților interesate și a conducătorilor de audit (CAEs) cu privire la furnizarea de valoare și perspectivă de către auditorii interni;
- relația de raportare a liderului de audit, respectiv asigurarea independenței funcției de audit intern;
- existența personalului de audit care să dețină abilitățile practice și experiența în domeniul respectiv, necesare pentru a face corelațiile necesare între procesul de audit și managementul riscului afacerii respective;
- comunicarea clară, constructivă, care oferă înțelegere privind problemele identificate și recomandările corespunzătoare.

BCBS (2012) a publicat ghidul revizuit pentru evaluarea eficacității funcției de audit în bănci ("The Internal Audit

Function in Banks”), care înlocuiește documentul din 2001 (“Internal Audit in Banks and the Supervisor’s Relationship with Auditors”) și care ia în considerare concluziile desprinse din recenta criză financiară internațională. Documentul abordează așteptările autorității de supraveghere cu privire la funcția de audit intern din instituțiile bancare, relațiile autorității de supraveghere cu această funcție și oferă un ghid cu privire la evaluarea funcției de audit intern de către autoritatea de supraveghere.

Astfel, din punctul de vedere al autorității de supraveghere, evaluarea periodică a funcției de audit intern presupune a stabili dacă aceasta are capacitatea și autoritatea necesare și operează cu respectarea principiilor sănătoase.

BCBS (2012) recomandă ca evaluarea funcției de audit intern să aibă la bază așteptările autorității de supraveghere în ceea ce privește această funcție, incluzând în acest sens:

- *caracteristicile de bază ale funcției de audit intern:* independența și obiectivitatea; competența profesională; etica profesională;
- *statutul și autoritatea funcției de audit intern în cadrul băncii*, care trebuie să raporteze direct consiliului de administrație al băncii/comitetului de audit, permițând astfel auditorilor să manifeste obiectivitate în realizarea angajamentelor;
- *existența și prevederile cartei auditului intern*, care trebuie să evidențieze scopul, statutul și autoritatea funcției în cadrul băncii;
- *întinderea activităților de audit*, care trebuie să includă revizuirea și evaluarea eficacității sistemelor și proceselor de control intern, management al riscului și guvernanta corporativă la nivelul întregii bănci și să acopere în mod adecvat aspectele ce prezintă interes din punct de vedere al obiectivelor cuprinse în planul de audit;
- *mecanismele de guvernanta corporativă aplicabile funcției de audit intern*, cum ar fi: permanența, autoritatea, statutul și independența funcției de audit intern; resurse adecvate necesare activității de audit intern; acces direct la consiliul de administrație; personal de audit independent, competent și calificat;
- *modul în care este organizată funcția de audit intern la nivel de grup*, în sensul asigurării unei abordări consecvente a auditului intern în toate băncile din cadrul grupului;

- *nivelul de competență, experiență și expertiză din cadrul funcției de audit intern*, ceea ce presupune: capacitatea de a colecta, analiza și evalua informațiile și de a comunica adecvat cu părțile interesate; utilizarea de instrumente și tehnici de audit adecvate; înțelegerea activităților băncii;
- *structura pachetului de remunerare la nivelul funcției de audit intern*, în special la nivelul conducerii funcției și al auditorilor-cheie, care trebuie să fie în concordanță cu politicile și practicile băncii; pachetul de recompensare a performanțelor trebuie structurat astfel încât să se asigure evitarea conflictelor de interese și compromiterea independenței și obiectivității auditului intern;
- *activitățile de audit intern externalizate*, dacă este cazul.

Deficiențele identificate de autoritatea de supraveghere cu privire la funcția de audit intern pot afecta evaluarea profilului de risc al băncii.

Aplicarea principiilor stabilite în cadrul ghidului BCBS (2012) se realizează cu respectarea legislației naționale și a structurilor de guvernanta corporative aplicabile. BCBS (2012) menționează de asemenea, că în paralel cu evaluarea calității funcției de audit intern de către autoritatea de supraveghere, comitetul de audit și însăși funcția de audit intern au responsabilitatea de a dezvolta și a aplica metode proprii pentru a evalua calitatea funcției de audit intern.

Consiliului de administrație îi revine responsabilitatea finală de a revizui performanța funcției de audit intern; în acest sens, ar trebui ca periodic să aibă în vedere realizarea unei evaluări externe independente a asigurării calității funcției de audit intern.

Deloitte (2014), una dintre companiile Big Four care asigură auditul pentru multe dintre companiile publice, a realizat studiul “Head of Internal Audit, Survey 2014. Capturing insight” prin care a sintetizat perspective și observații cu privire la practicile de audit din Irlanda. Studiul a fost realizat cu participanți din diverse companii activând în domeniile serviciilor financiare (45%), consum și tehnologie (24%) și sectorul public (31%). Studiul a demonstrat faptul că, deși fiecare sector de activitate are caracteristici specifice, există multe aspecte și provocări comune tuturor domeniilor. De asemenea, a evidențiat principalele provocări cu care se confruntă auditul intern în ceea ce privește extinderea rolului său, apariția de noi riscuri, sporirea controlului

exercitat de părțile interesate și presiunile în materie de resurse.

Unul dintre aspectele de bază luate în considerare în evaluarea funcției de audit intern este reprezentat de evaluarea performanței, inclusiv modul în care se desfășoară planurile și modul în care se realizează revizuirea funcției de audit intern la nivel general. Rezultatele studiului (Deloitte, 2014) evidențiază următoarele: 97% dintre respondenți confirmă că evaluarea performanței funcției de audit intern se realizează conform unei metodologii specifice, iar 95% dintre respondenți confirmă că metodologia utilizată este în conformitate cu standardele IIA. Totuși, doar 67% dintre respondenți au confirmat că metodologia utilizată include și un proces de evaluare externă a calității, în condițiile în care standardele IIA cer să existe un program de asigurare a calității și de îmbunătățire, precum și evaluări interne și externe ale calității, cu o evaluare externă la un interval de cel mult cinci ani.

Cu toate că există un interes privind evaluarea funcției de audit intern atât din partea autorității de supraveghere, cât și din partea conducerii băncilor, așteptările și sistemele de evaluare a calității funcției de audit intern sunt proprii fiecăreia dintre acestea, în funcție de obiectivele urmărite.

În ceea ce privește metodele de evaluare a performanței funcției de audit intern de către conducerea acesteia, atât reglementările aplicabile funcției de audit intern bancar, cât și standardele și ghidurile aplicabile prevăd responsabilitatea conducerii băncii, a comitetului de audit și a conducerii funcției de audit intern de a evalua calitatea și performanța funcției de audit intern, prin stabilirea unor criterii clare de performanță și a unor metode corespunzătoare de măsurare a performanțelor realizate.

### 3. Măsurarea performanței funcției de audit intern; indicatori de performanță

Așa cum este menționat și în raportul "Measuring Internal Auditing's Value. Report III" (IIA, 2011a), valoarea activității de audit intern este apreciată prin prisma percepției asupra contribuției acesteia în guvernarea și buna desfășurare a activității unei organizații. Această percepție este influențată în mod direct de măsurarea performanței activității de audit intern.

În sens general, măsurarea performanței poate fi privită că fiind „un mijloc utilizat pentru cuantificarea eficienței și/sau eficacității unei acțiuni” (Neely, Gregory și Platts, 1995). Importanța măsurării performanței și a indicatorilor de performanță a fost evidențiată de Flapper, Fortuin și Stoop (1996) astfel: „Un manager bun ține evidența performanțelor sistemului de care el sau ea este responsabil prin măsurarea performanței. Personalul lui/ei responsabil pentru anumite activități în cadrul sistemului, necesită măsurarea performanței pentru a ști cât de bine își îndeplinesc sarcinile. Acest lucru este valabil și pentru angajații care execută efectiv diferitele etape ale procesului. Astfel, indicatorii de performanță sunt importanți pentru fiecare membru al unei organizații, întrucât ei arată ce trebuie măsurat, cum trebuie să fie măsurat și care sunt limitele în care ar trebui să se încadreze performanța realizată”.

În legătură cu importanța măsurării, H. James Harrington (citată de Shimp, 2008) a declarat: „Măsurarea este primul pas care conduce la control și în cele din urmă la îmbunătățire. Ceea ce nu poate fi măsurat, nu poate fi înțeles. Dacă nu poate fi înțeles, nu poate fi controlat. Dacă nu poate fi controlat, nu poate fi îmbunătățit”.

Toate acestea conduc la concluzia că măsurarea performanței prezintă o importanță majoră pentru procesul de evaluare a funcției de audit, care îi oferă acesteia posibilitatea să înțeleagă unde se situează în raport cu funcțiile din alte entități similare și să identifice și să adopte noi bune practici pentru îmbunătățirea rezultatelor sale. Stabilirea indicatorilor de performanță este de maximă importanță pentru a determina în ce măsură funcția de audit își realizează obiectivele, în conformitate cu practicile și standardele de calitate.

Având în vedere importanța măsurării performanței auditului intern, au fost realizate o serie de studii pentru înțelegerea metodelor și practicilor utilizate pentru măsurarea performanței activității de audit intern.

Sistemele de măsurare a performanței diferă semnificativ între funcțiile de audit, ca urmare a marii diversități de organizații pe care aceste funcții le servesc (Rupsys și Boguslauskas, 2007). În practică există diferite clasificări ale sistemelor de măsurare a performanței utilizate în auditul intern. Unul dintre cele mai utilizate sisteme are la bază abordarea "balanced scorecard" (Ziegenfuss, 2000), care evidențiază alinierea obiectivelor și activităților departamentului de audit la cele ale organizației. În cazul utilizării acestei metode, o atenție deosebită trebuie acordată combinației

de indicatori, care trebuie să fie cât mai bine adaptată fiecărei categorii de părți interesate.

O altă metodă de clasificare este reprezentată de metoda aport – proces – rezultat (*input – process – output*) (Rupsys și Boguslauskas, 2007) conform căreia:

- *aportul* poate fi reprezentat de calitățile auditorilor și ale organizației (experiență, calificările personalului; bugetul aprobat; alți factori);
- *procesul* este reprezentat de întregul proces și toate activitățile de audit;
- *rezultatele* reprezintă rezultatul final al procesului de audit, constând în asigurări de audit oferite, servicii de consiliere, recomandări, nivelul de înțelegere furnizată, îmbunătățiri ale procesului de afaceri realizate ca urmare a auditului intern etc.

Raportul GAIN (2009) "Knowledge Report. Measuring Internal Auditing Performance" sintetizează aspecte semnificative, recomandări și practici de succes în domeniul managementului performanței de la organizații care elaborează orientări și de la practicieni în domeniul auditului intern, precum și informații din sondaje (*flash surveys*) și studiul "Annual Benchmarking Study".

Conform IIA (2009) - "Annual Benchmarking Study", principalele categorii utilizate pentru măsurarea performanței auditului intern identificate sunt: gradul de satisfacție a părților interesate; procesele de audit intern și capacitatea de inovare. Principalele instrumente și tehnici utilizate pentru determinarea acestor indicatori sunt prezentate în **Tabelul 3**.

Tabelul 3. Indicatori utilizați pentru măsurarea performanței auditului intern		
Clasament general/categorie	Categoria de performanță	Instrumente/tehnici utilizate pentru măsurare
1	Gradul de satisfacție a părților interesate	Realizarea de sondaje/chestionare ale părților interesate
2		Organizarea de interviuri /întrevederi cu părțile interesate
3		Determinarea indicatorilor-cheie de performanță
1	Procesele de audit intern	Întocmirea de planuri de audit adecvate pentru fiecare misiune, care să prevadă domeniul, obiectivele, calendarul și resursele alocate misiunii
2		Desfășurarea misiunilor de audit cu respectarea metodologiilor și practicilor stabilite
3		Feedback-ul obținut de la părțile interesate principale cu privire la măsura în care activitatea de audit abordează în mod eficient problematica riscurilor
1	Inovare și capacitate	Implementarea de măsuri prin care să se asigure formarea profesională adecvată a personalului de audit
2		Măsurarea numărului de certificări deținute de personalul de audit
3		Implementarea de măsuri prin care să se asigure realizarea scopului și a obiectivelor misiunii

Sursa: Prelucrările autorului pe baza rezultatelor "Knowledge Report. Measuring Internal Audit Performance", GAIN, 2009

Deși indicatorii utilizați pentru măsurarea performanței auditului intern diferă de la o organizație la alta, studiile realizate de IIA, inclusiv studiul GAIN (2009) au sintetizat câțiva indicatori importanți utilizați indiferent de organizație și anume:

- realizarea de sondaje/chestionare ale părților interesate;
- misiuni de audit realizate versus planificate;
- conformitatea cu definiția auditului intern, cu standardele și cu codul de etică.

Concluzia desprinsă este aceea că, indiferent de metodele și tehnicile de audit utilizate, este necesar ca liderii de audit să selecteze metodologia și indicatorii de performanță care se potrivesc cel mai bine obiectului activității de audit, ținând cont de așteptările diferitelor părți interesate, inclusiv comitetul de audit și echipa de management superior, asigurându-se astfel că eforturile auditului sunt armonizate cu obiectivele strategice ale organizației și adaugă valoare acesteia.

Raportul "Measuring Internal Auditing's Value. Report III" (IIA, 2011a) a evidențiat de asemenea, faptul că utilizarea metodelor de măsurare a performanței

înregistrează diferențe atât între regiuni, cât și între domenii de activitate. Clasamentul celor mai frecvent utilizate metode de evaluare a performanței activității de

audit intern în domeniul financiar, care include sectorul bancar, comparativ cu frecvența metodelor utilizate la nivelul tuturor domeniilor, este prezentat în **Tabelul 4**.

**Tabelul 4. Metode utilizate pentru măsurarea performanței activităților de audit intern în domeniul financiar comparativ cu celelalte domenii de activitate**

Metode	Total (toate domeniile de activitate - %)	Domeniul financiar (%)
Procentul planurilor de audit finalizate	13,7	12,3
Recomandări acceptate/implementate	11,8	9,2
Chestionare/feedback din partea consiliului de administrație, comitetului de audit și/sau managementului superior	10,8	9,1
Chestionare de satisfacție din partea departamentelor auditate	9,1	7,3
Asigurarea unui management sănătos al riscurilor/control intern eficient	8,3	6,9
Încrederea auditorilor externi în activitatea de audit intern	8,3	8,0
Soluționarea la timp a problemelor de audit	7,6	6,2
Realizarea acoperirii obligatorii	7,0	6,3
Numărul de deficiențe semnificative identificate de audit	6,6	4,1
Buget la ore efective de audit	6,3	5,8
Număr de solicitări din partea managementului pentru misiuni de asigurare sau pentru proiecte de consultanță	5,8	4,1
Economii/evitarea de costuri și îmbunătățiri realizate din recomandările implementate	5,7	3,6
Timpul de realizare a raportului (de la finalizarea muncii de teren până la raportul final)	5,1	3,5
Balanced scorecard	4,1	3,6
Intervalul de timp de la ședința de deschidere până la realizarea formei preliminare de raport	4,1	3,5
Lipsa problemelor de reglementare sau reputație și a unor erori semnificative	3,8	4,4

Sursa: Prelucrările autorului pe baza rezultatelor studiului IIA (2011a), "Measuring Internal Auditing's Value. Report III"

Din analiza tendințelor în utilizarea metodelor de evaluare a performanței auditului intern a rezultat faptul că primele cinci cel mai frecvent utilizate metode la momentul studiului vor continua să se mențină ca importante în următorii cinci ani, la acestea adăugându-se metoda *balanced scorecard*, cu o importanță în creștere.

Studiul a evidențiat totodată faptul că:

- Există corelație între metodele utilizate de auditul intern pentru măsurarea performanțelor activității sale și percepția asupra contribuției acestora. Metodele cu cea mai ridicată corelație sunt: procentul de realizare a planului de audit; recomandări acceptate/implementate și respectiv chestionare/opinii din partea consiliului de

administrație, comitetului de audit și managementului superior. Aceste metode sunt cele mai orientate către rezultat și reprezentative în ceea ce privește contribuția activității de audit intern la îmbunătățirea proceselor organizaționale.

- Există o corelație directă între sfera de întindere a activităților de audit intern și percepția asupra contribuției acestora. Există o corelație mai ridicată între activitățile de audit intern aferente controlului intern, guvernancei și managementul riscului, pe de o parte, și percepția asupra contribuției auditului intern la îmbunătățirea acestor procese, pe de altă parte.

PricewaterhouseCoopers, una din firmele de audit din categoria Big Four, a publicat în septembrie 2014 studiul „Metrics by design. A practical approach to measuring

internal audit performance”, referitor la modul în care toate funcțiile de audit intern, indiferent de organizația în care activează, pot genera indicatori cu ajutorul cărora să comunice valoarea furnizată și pe baza cărora să monitorizeze rezultatele (PwC, 2014b). Rezultatele studiului reflectă percepția relativ scăzută a părților interesate cu privire la auditul intern, ceea ce presupune fie că auditul intern nu reușește să țină pasul cu schimbările ce au loc în mediul riscurilor, fie că nu reușește să raporteze valoarea reală livrată cu ajutorul

indicatorilor utilizați. În urma unei analize aprofundate a fost constatată o diferență semnificativă între valoarea percepută în cazul funcțiilor de audit caracterizate printr-o pondere mai ridicată a serviciilor de tip „Consilier de încredere” (“Trusted advisor”), comparativ cu cele care furnizează mai multe servicii tradiționale de „Furnizor de asigurare” (“Assurance provider”).

Diferența dintre performanța percepută în condițiile celor două abordări este prezentată în **Tabelul 5**.

**Tabelul 5. Performanța auditului intern de tip „Consilier de încredere” (“Trusted advisor”) versus „Furnizor de asigurare” (“Assurance provider”)**

Indicatori de performanță	Procent de respondenți care indică faptul că performanța auditului intern este bună	
	Consilier de încredere	Furnizor de asigurare
Concentrarea pe riscuri critice și pe probleme întâmpinate de organizație	84%	53%
Alinierea obiectivului și a planului de audit la așteptările părților interesate	83%	64%
Promovarea îmbunătățirii calității și a inovării	73%	29%
Angajarea, formarea și/sau selecția de talente pentru audit	68%	45%
Utilizarea în mod eficient a tehnologiei în realizarea serviciilor de audit	51%	29%

Sursa: Prelucrările autorului pe baza rezultatelor studiului “Metrics by design. A practical approach to measuring internal audit performance”, PwC, 2014b

Studiul realizat evidențiază faptul că nu există un set unic de indicatori „de bună practică” pentru măsurarea performanței. Conducerea funcțiilor de audit obișnuiește să își genereze indicatori proprii, care să corespundă cerințelor mandatului (strategie, misiune, viziune) și așteptărilor părților interesate. Actualizarea permanentă a indicatorilor de performanță asigură raportarea permanentă a valorii reale furnizate de funcția de audit în mod corespunzător atât evoluțiilor funcției, cât și schimbării profilului de risc al organizației. În plus, funcțiile de audit care generează indicatori ce exprimă valoarea reală furnizată pentru părțile interesate și corelează indicatorii de performanță cu așteptările părților interesate reușesc să obțină aprecieri superioare de la părțile interesate.

În studiul PwC (2014) se menționează și faptul că realizarea unui raport de tipul *balanced scorecard* privind indicatorii de performanță reprezintă doar începutul procesului de transformare ce se impune pentru funcția de audit intern. Pentru a obține un *balanced scorecard* care să conțină indicatori relevanți, pot fi necesare transformări culturale, precum și realizarea unui plan de comunicare în care să fie descrise în mod adecvat așteptările.

Obiectivul conducerii funcțiilor de audit nu trebuie să fie limitat la indicatori care să reflecte livrarea de rezultate superioare. Este necesar ca *balanced scorecard* să includă câteva domenii importante, precum: eficacitatea proceselor, personal, acoperirea riscurilor, conform **Tabelului 6**.

**Tabelul 6. Prezentări ale indicatorilor din balanced scorecard**

<b>Balanced scorecard ilustrativ pentru audit intern</b>			
<b>Valoare</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>% misiuni de audit și testări SOX finalizate în termen și în limita bugetului</li> <li>% misiuni de audit finalizate care utilizează analize de date</li> <li>Chestionar de satisfacție a clientului la finalizarea misiunii de audit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Îmbunătățiri ale proceselor de afaceri rezultate din auditul intern</li> <li>Implicarea solicitată la nivel de management privind inițiativele strategice</li> <li>Evaluarea de către părțile interesate și <i>feedback</i> cu privire la așteptări</li> <li>Nivel de înțelegere și consiliere pro active furnizate</li> <li>Sesiuni de pregătire profesională sau implicarea în consolidarea cunoștințelor de control intern/management al riscurilor organizației</li> </ul>	<b>Valoare</b>
<b>Acoperirea riscului</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>% din planul de audit corelat cu categoriile de risc major (de exemplu: financiar, operațional, strategic etc.)</li> <li>% de misiuni de audit non-IT versus IT incluse în plan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reprezentare vizuală a alinierii planului de audit la riscurile organizației</li> <li>Gradul de atenție acordată riscurilor emergente sau inițiativelor privind transformarea</li> <li>Alinierea și coordonarea cu alte funcții de conformitate (de exemplu: managementul riscului, conformitate cu SOX, conformitate cu reglementările etc.)</li> </ul>	<b>Acoperirea riscului</b>
<b>Personal</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>% din personalul de audit cu certificări relevante</li> <li>% de personal IT versus non-IT</li> <li>Fluctuația personalului în cadrul departamentului de audit intern</li> <li>Numărul de personal din departament comparativ cu bugetul</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Alinierea de talent la riscurile organizației</li> <li>Atragerea de specialiști și auditori externi</li> <li>Plasarea personalului de audit intern în funcții de audit superioare sau rotația în cadrul organizației</li> </ul>	<b>Personal</b>
<b>Eficiența proceselor</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bugetul global al departamentului de audit intern comparativ cu perioada anterioară</li> <li>Număr de misiuni de audit finalizate în limita bugetului de timp</li> <li>Constatări în urma raportului de audit în funcție de stare și pe compartimente</li> <li>Evaluări în rapoartele de audit emise în cursul perioadei</li> <li>Număr de zile de la finalizarea activității de teren și până la emiterea raportului de audit</li> <li>% de misiuni de audit revizuite intern din punct de vedere al calității la finalizarea muncii de teren</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Raportul cost-eficacitate a serviciilor</li> <li>% de misiuni de audit în care au fost furnizate instrumente către organizație (de exemplu: analizoare de date, baze de date, tablouri de bord, proceduri de audit continuu, gândire inovatoare etc.)</li> <li>Număr de deficiențe remediate anterior emiterii raportului de audit;</li> <li>% de misiuni de audit care utilizează analiza de date care să conducă la emiterea de decizii – rezultând o reducere a timpului de audit</li> </ul>	<b>Eficiența proceselor</b>
<b>Furnizor de asigurare</b>	<b>Furnizor de soluții</b>	<b>Generator de perspectivă</b>	<b>Consilier de încredere</b>

Sursa: "Metrics by design. A practical approach to measuring internal audit performance", PwC, 2014b

Ca beneficii ale utilizării *balanced scorecard*, sunt menționate:

- armonizează strategia și activitățile de audit intern cu așteptările părților interesate;
- oferă o imagine extinsă cu privire la performanță;
- permite analize comparative în raport cu indicatori de referință (*benchmarking*);

- îmbunătățește rezultatele finale prin reduceri de costuri și eficientizarea proceselor.

De asemenea, comunicarea indicatorilor presupune o foarte bună înțelegere a audienței, precum și adaptarea metodelor, frecvenței și abordării utilizate în raportare, corespunzător necesităților părților interesate.

Colectarea și prelucrarea datelor necesare, precum și

prezentarea indicatorilor necesită utilizarea tehnologiei și a resurselor umane cu competențe adecvate.

În final, succesul în evidențierea către audiență a realizărilor care prezintă interes pentru aceasta, depinde de instrumentele utilizate în raportarea indicatorilor, respectiv tabloul de bord și vizualizarea datelor.

#### 4. Practici care favorizează creșterea de valoare furnizată de auditul intern

Diferite studii realizate recent ("Insight: Delivering Value to Stakeholders" – IIA, 2011b; "2014 State of the Internal Audit Profession Study" – PwC, 2014a) sintetizează o serie de exemple de practici originale și convingătoare care favorizează creșterea de valoare furnizată de către auditul intern, dintre care menționăm:

1. **Evaluarea performanței auditului intern** prin revizuirea serviciilor de audit în situația în care este identificată o pierdere operațională, cu scopul de a determina dacă au existat eventuale slăbiciuni ale procesului de audit intern care trebuie remediate, fructificând totodată această oportunitate pentru o mai bună înțelegere a riscurilor reale ale afacerii (IIA, 2011b).
2. **Organizarea unui forum de asigurare** compus din persoane cu rol important în managementul riscului organizației: conducătorii departamentelor de risc (*chief risk officer* – CRO), de conformitate și etică, IT (*chief information officer* – CIO), financiar (CFO) și respectiv audit (CAE), inclusiv auditorul extern. În cadrul acestui forum pot fi discutate: riscurile cu care se confruntă organizația; evenimentele negative de risc și cauzele acestora; rezultatele unor activități întreprinse în scopul asigurării și diminuării riscurilor; identificarea unor întâzieri în activitățile de asigurare și monitorizare; desemnarea responsabililor cu monitorizarea și evaluarea riscurilor; modalitățile adecvate de comunicare a problemelor de risc către consiliul de administrație/directorii executivi (IIA, 2011b).
3. **Angajamentul părților interesate** de a asigura o relație de raportare, care să sprijine independența funcției de audit intern (IIA, 2011b).
4. **Asigurarea existenței expertizei IT și abilităților** auditului intern necesare pentru a realiza analize de date și a valorifica informații financiare și operaționale utile și eficiente, furnizând astfel înțelegere cu privire la rezultatele operaționale și ajutând managementul să desfășoare activitatea mai eficient și mai eficace (IIA, 2011b).
5. **Utilizarea de benchmarking**, respectiv: furnizarea către management de analize comparative cu privire la operațiunile diverselor locații ale organizației, utilizând testări automate pe bază de interogări standard și analize de date realizate periodic; sintetizarea rezultatelor și crearea unui tablou de bord. În acest mod, este posibilă identificarea rapidă a excepțiilor și a variațiilor de la standardele organizației, întocmirea de planuri de acțiune pentru remedierea deficiențelor identificate și urmărirea remedierii acestora (IIA, 2011b). Această modalitate permite auditului intern să obțină o mai mare acoperire cu mai puține resurse, oferind în același timp managementului analize comparative ale datelor corespunzătoare rezultatelor operaționale deja îmbunătățite.
6. **Existența unor misiuni de audit clare**, orientate pe furnizarea de valoare, în concordanță cu strategia de afaceri a organizației (IIA, 2011b), ceea ce implică:
  - stabilirea unui proces intern standard și a unei metodologii de lucru;
  - identificarea și confirmarea așteptărilor și cerințelor părților interesate;
  - dezvoltarea de strategii de comunicare eficiente;
  - implicarea IT în procesul de audit;
  - formarea și orientarea resurselor umane.
7. **Furnizarea de rezultate și recomandări cuantificabile**, care să permită conducerii să evalueze corect raportul cost/beneficiu al planurilor de acțiune propuse și să sprijine justificarea costului punerii acestora în aplicare (IIA, 2011b).
8. **Armonizarea activităților de audit intern cu strategiile părților interesate**, pentru a putea furniza înțelegere în zonele de interes pentru consiliul de administrație și management (IIA, 2011b).
9. **Investiții permanente în soluții inovative**, adaptate la mediul în continuă schimbare, concomitent cu orientarea către misiuni și servicii de consiliere care să analizeze riscurile

nefavorabile și favorabile, sprijinind astfel managementul să aibă în vedere controalele necesare și riscurile aferente proceselor chiar anterior definirii unui produs. Prin adoptarea de soluții inovative este posibilă stimularea utilizării analizei datelor în vederea eficientizării misiunilor de audit de tip retrospectiv și alocării de mai mult timp misiunilor de audit de tip prospectiv, unde managementul găsește cea mai mare valoare livrată de auditul intern (PwC, 2014a).

**10. Orientarea către includerea în cadrul rapoartelor de audit a deficiențelor de control și a cauzelor fundamentale**, în defavoarea comunicării excepțiilor. Aceasta implică schimbarea modului de gândire al auditorilor și atragerea în cadrul echipelor de audit a unor directori de audit cu experiență, care să poată asigura dezvoltarea abilităților auditorilor în domeniile funcționale (PwC, 2014a).

**11. Utilizarea de metodologii de îmbunătățire continuă**, cum ar fi Six Sigma, în scopul creșterii performanței auditului intern, prin îmbunătățirea înțelegerii cu privire la modul în care pot fi controlate procesele și a colaborării dintre auditori și auditați, având ca rezultat o mai bună acceptare a constatărilor și recomandărilor emise de auditul intern. Menționăm că utilizarea unei astfel de metodologii de îmbunătățire continuă presupune considerarea doar a acelor aspecte relevante pentru auditul intern (PwC, 2014a).

Studiile realizate au evidențiat faptul că acei lideri de audit care au posibilitatea și resursele necesare de a livra opinii raportându-se la obiective strategice prezintă o importanță mai ridicată pentru organizațiile în care activează, iar părțile interesate au confirmat că primesc o valoare mai ridicată din partea auditului intern. Din acest motiv, conducătorii de audit trebuie să își proiecteze în mod corespunzător funcțiile de audit, având la bază colaborarea și obținerea consensului în ceea ce privește așteptările părților interesate. Având în vedere complexitatea și dinamica riscurilor cu care se confruntă majoritatea organizațiilor, este necesar ca și conducerea superioară și consiliul de administrație să se implice în proiectarea funcției de audit intern și să susțină investițiile necesare în dezvoltarea capacităților auditului intern, încurajând orientarea acestuia spre furnizarea de valoare către organizație.

## Concluzii

În ultimele decenii au avut loc schimbări importante în ceea ce privește atenția acordată evaluării valorii adăugate, eficacității și performanței activității de audit intern. Studiile realizate recent evidențiază faptul că atât instituțiile bancare, cât și autoritățile de supraveghere doresc extinderea rolului auditului intern, pentru a adăuga mai multă valoare operațiunilor organizației și a contribui la realizarea obiectivelor acesteia, printr-un rol mai activ în sistemele de management al riscurilor și de guvernanță corporativă.

Conducerea executivă așteaptă mai mult decât oferirea de asigurare credibilă și misiuni de audit eficiente, deoarece își dorește să poată apela la auditul intern în cazul unor inițiative strategice pentru care este necesară expertiză și oferirea unei perspective, precum și oferirea de idei care reprezintă provocări pentru practicile curente ale organizației și pot conduce la îmbunătățirea continuă a performanței.

Auditul intern poate sprijini instituțiile bancare în realizarea schimbărilor necesare organizației și în identificarea echilibrului optim între risc, cost și valoare. Pentru a se bucura de succes, apreciere și autoritate, nu este suficient ca auditul intern să prezinte rezultatele misiunii de audit, ci este importantă angajarea conducerii executive și a membrilor consiliului de administrație în analiza atentă a problemelor actuale ale activității și în sprijinirea dezvoltării strategiilor care să abordeze riscurile asociate ale afacerii. În plus, având în vedere evoluțiile rapide din domeniul tehnologiei, liderii de audit trebuie să se asigure că valorifică potențialul oferit de instrumentele de analiză a datelor pentru a decide ce auditează, precum și pentru a audita procesele în mod eficient și a monitoriza adecvat riscurile operaționale, oferind totodată perspectiva managementului și consiliului de administrație și chiar instrumente noi și permanente pentru evaluarea operațiunilor.

La rândul lor, autoritățile de supraveghere bancară evaluează periodic funcțiile de audit intern ale instituțiilor bancare, pentru a stabili dacă acestea au capacitatea și autoritatea necesare și dacă operează cu respectarea principiilor sănătoase. Autoritățile de supraveghere bancară trebuie să fie satisfăcute de eficacitatea funcției de audit intern a băncii în ceea ce privește conformitatea cu politicile, practicile și adoptarea de către conducere de măsuri corespunzătoare pentru remedierea deficiențelor identificate de auditul intern.

Pentru a determina măsura în care funcția de audit își realizează obiectivele și răspunde așteptărilor părților interesate, este necesară măsurarea performanței acesteia. Deși există diferențe între indicatorii de măsurare a performanței auditului intern utilizați în funcție de specificul fiecărei organizații, studiile realizate au evidențiat următoarele practici de succes utilizate pentru măsurarea performanței:

- realizarea de sondaje privind satisfacția părților interesate sau a clientului;
- urmărirea numărului de misiuni de audit finalizate versus planificate;
- măsura în care este asigurată conformitatea indicatorilor de performanță cu definiția auditului intern, cu Standardele și Codul de etică;
- utilizarea *balanced scorecard* pentru a determina dacă activitatea de audit contribuie la adăugarea de valoare și la îmbunătățirea performanței generale a organizației.

Având în vedere rolul auditului intern în evaluarea și îmbunătățirea eficacității proceselor de management al riscului, considerăm că valoarea adăugată organizației de audit intern trebuie analizată de asemenea, prin prisma contribuției acestuia la reducerea riscului de înregistrare a unor pierderi sau reducerea pierderilor potențiale, respectiv de contribuția la îmbunătățirea profilului de risc al instituției de credit.

Indiferent de instrumentele și tehnicile utilizate pentru a măsura performanța auditului intern, este necesar ca liderii funcțiilor de audit intern să selecteze metodologia de măsurare a performanței care se potrivește cel mai bine caracteristicilor organizației și obiectivelor activității de audit.

În plus, anterior selectării indicatorilor de măsurare a performanței, este necesar ca liderii funcțiilor de audit să țină cont de așteptările principalelor părți interesate. În acest mod va fi posibilă nu doar măsurarea performanței auditului intern, ci și armonizarea activității de audit cu obiectivele strategice ale instituțiilor bancare și creșterea valorii adăugate de auditul intern.

#### BIBLIOGRAFIE

1. Arena, M. și Azzone, G. (2009), Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness, *International Journal of Auditing*, vol. 13, nr. 1, pp. 43-60, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>.
2. BCBS (1998), *Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations*, [pdf] Disponibil la: <http://www.bis.org/publ/bcbs40.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
3. BCBS (2001), *Internal Audit in Banks and the Supervisor's Relationship with Auditors*, [online] Disponibil la: <http://www.bis.org/publ/bcbs84.htm> [Accesat pe 1 august 2016].
4. BCBS (2012), *The internal audit function in banks*, [pdf] Disponibil la: <http://www.bis.org/publ/bcbs223.pdf>, [Accesat pe 22 iulie 2016].
5. BCBS (2015), *Guidelines. Corporate governance principles for banks*, [pdf] Disponibil la: <http://www.bis.org/bcbs/publ/d328.pdf>, [Accesat pe 22 iulie 2016].
6. BNR (2013), *Regulamentul BNR nr. 5/2013 privind cerințe prudențiale pentru instituțiile de credit*, Monitorul Oficial Nr. 841 din 30 decembrie 2013.
7. Deloitte (2014), *Head of Internal Audit Survey 2014. Capturing insight*, [pdf] Disponibil la: [http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Audit/2014\\_internal\\_audit\\_survey\\_deloitte\\_ireland.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Audit/2014_internal_audit_survey_deloitte_ireland.pdf), [Accesat pe 22 iulie 2016].
8. *Directiva 2006/48/CE a Parlamentului European și a Consiliului privind inițierea și exercitarea activității instituțiilor de credit*, Jurnalul Oficial al uniunii Europene din 30.06. 2016, L177/1.
9. *Directiva 2013/36/UE Parlamentului european și a Consiliului din 26 iunie 2013 cu privire la accesul la activitatea instituțiilor de credit și supravegherea prudențială a instituțiilor de credit și a firmelor de investiții*, de modificare a Directivei 2002/87/CE și de abrogare a Directivei 2006/48/CE și 2006/49/CE, Jurnalul Oficial al Uniunii Europene din 27.06.2013 L176/338.
10. Ernst & Young (2010), *Unlocking the strategic value of Internal Audit; Three steps to transformation*, [pdf] Disponibil la: [http://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Unlocking\\_Strategic\\_ValueofInternal\\_Audit.pdf](http://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Unlocking_Strategic_ValueofInternal_Audit.pdf), [Accesat pe 22 iulie 2016].

11. Flapper, S.D.P., Fortuin, L. și Stoop, P.P.M. (1996), Towards consistent performance management systems, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 16, nr. 7, pp. 27-37, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/01443579610119144>.
12. GAIN (2009), *Knowledge Report. Measuring Internal Audit Performance*, [pdf] Disponibil la: [http://www.felaban.net/archivos\\_boletines\\_clain/arc\\_hivo20140723201321PM.pdf](http://www.felaban.net/archivos_boletines_clain/arc_hivo20140723201321PM.pdf), [Accesat pe 2 august 2016].
13. IIA (2010a), *Global Internal Audit Survey*, [online] Disponibil la: <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/pages/global-internal-audit-survey.aspx>, [Accesat pe 2 august 2016].
14. IIA (2010b), *Value Proposition of Internal Auditing and the Internal Audit Capability Model*, [pdf] Disponibil la: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Value%20Proposition%20of%20IA%20and%20the%20IA%20Capability%20Model.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
15. IIA (2011a), *Measuring Internal Auditing's Value. Report III*, [pdf] Disponibil la: <http://www.hiir.hr/UserDocsImages///Measuring%20IA%20Value.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
16. IIA (2011b), *Insight: Delivering Value to Stakeholders*, [pdf] Disponibil la: <https://www.theiia.org/bookstore/downloads/freetoa/IIA%20INSIGHT%20REPORT%20Final%20for%20Web.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
17. IIA (2011c), *Imperatives for Change: The IIA's Global Internal Audit Survey in Action. Report V*, [pdf] Disponibil la: <https://na.theiia.org/iiaif/Public%20Documents/2010-CBOK-Imperatives-for-Change.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
18. IIA (2012), *Glossary*, [online] Disponibil la: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards-Glossary.aspx>, [Accesat pe 1 august 2016].
19. IIA (2012), *Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, Standardul 2120 Managementul Riscului*, [pdf] Disponibil la: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Romanian.pdf>, [Accesat pe 1 august 2016].
20. Neely, A., Gregory, M. și Platts, K. (1995), Performance measurement system design: a literature review and research agenda, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 15, nr. 4, pp. 80-116, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/01443579510083622>.
21. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, Monitorul Oficial Partea I, nr.1027/27.12.2006, cu modificările și completările ulterioare.
22. PwC (2014a), *2014 State of the Internal Audit Profession Study*, [pdf] Disponibil la: <https://www.pwc.com/m1/en/publications/document/s/pwc-state-of-the-internal-audit-profession-2014.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
23. PwC (2014b), *Metrics by design. A practical approach to measuring internal audit performance*, [pdf] Disponibil la: <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/publications/assets/internal-audit-performance-metrics.pdf>, [Accesat pe 2 august 2016].
24. Rupsys, R. and Boguslauskas, V. (2007), Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence, *Engineering Economics*, vol. 55, nr. 5, pp. 9-14, [pdf] Disponibil la: <http://www.inzeko.ktu.lt/index.php/EE/article/view/1495/6193>, [Accesat pe 2 august 2016].
25. Shimp, T.A. (2008), *Advertising Promotion and Other Aspects of Integrated Marketing Communications*, Mason: Cengage Learning.
26. Ziegenfuss, D.E. (2000), Measuring performance, *Internal Auditor*, [pdf] Disponibil la: <https://www.highbeam.com/doc/1G1-62599893.html>, [Accesat pe 2 august 2016].

---

# Factorii mediului organizațional asociați cu responsabili- tatea socială corporativă: efecte asupra comunicării și relației *guanxi* dintre supervizori și subalterni în IMM-uri

---

Edward WONG SEK KHIN,  
Yap Poh LIAN,  
Lau Wee YEAP,  
Rusnah MUHAMAD,  
Facultatea de Business și Contabilitate,  
Universitatea din Malaya, Malaezia,  
E-mail: edwardwong@um.edu.my

## Rezumat

Comunicarea în cadrul unei organizații, ca parte a factorilor de analiză comparativă în domeniul responsabilității sociale corporative, care sprijină orientarea așteptărilor angajaților facilitează rezolvarea problemelor, construiește relații de cooperare și canalizează eforturile angajaților spre atingerea unor obiective comune. Obiectivul prezentului studiu este de a investiga relația dintre factorii de analiză comparativă în domeniul responsabilității sociale corporative (CSR), asociați mediului organizațional (stil de conducere, structură organizațională, cultura locului de muncă) și eficacitatea comunicării în cadrul organizației, precum și de a examina efectul moderator al relației *guanxi* dintre supervizori și subalterni. Datele necesare studiului au fost colectate cu ajutorul unor chestionare gestionate de autori, ai căror respondenți provin din Kuala Lumpur, statul Selangor, Malaezia. Studiul a arătat că un stil de conducere mai participativ, o structură organizațională mai puțin formalizată la nivelul IMM-urilor și o cultură mai sănătoasă a locului de muncă au o influență pozitivă asupra eficacității comunicării intra-organizaționale. În plus, s-a stabilit că relația între supervizori și subalterni, cunoscută sub numele *guanxi*, are un efect moderator pozitiv asupra relațiilor între stilul de conducere, structura organizațională și cultura locului de muncă, pe de o parte, respectiv eficacitatea comunicării intra-organizaționale, pe de altă parte. Concluzia prezentului studiu este că atitudinea conducerii organizației față de participarea angajaților, formalizarea structurii și sănătatea culturii joacă un rol important în ceea ce privește încurajarea unei comunicări eficiente, iar relația *guanxi* între supervizor și subaltern promovează la rândul său comunicarea, în plus față de factorii de mediu mai sus amintiți.

**Cuvinte-cheie:** Factorii CSR asociați mediului organizațional, stil de conducere, structură organizațională, cultura locului de muncă, relație *guanxi* supervizor – subaltern, eficacitatea comunicării în interiorul organizației.

**Clasificare JEL:** M12, M14.

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Wong Sek Khin, E., Lian, Y.P., Yeap, L.W. and Muhamad, R. (2016), Organizational environment factors associated with corporate social responsibility: effects on communication and *Guanxi* relationship between supervisors and subordinates in SMEs, Audit Financiar, vol. XIV, no. 9(141)/2016, pp. 1025-1040, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/141/1025

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/141/1025>

## Introducere

În mediul de afaceri competitiv și dinamic actual, comunicarea eficace este esențială pentru supraviețuirea și succesul organizației. Este ușor de înțeles de ce o comunicare intra-organizațională eficientă este importantă ca parte a analizei comparative în domeniul responsabilității sociale corporative (*en. corporate social responsibility - CSR*). Aceasta permite angajaților să facă schimb de opinii, să învețe unul de la celălalt, să își organizeze sarcinile, precum și să stabilească și să întrețină relații profesionale productive (Robson, Skarmas și Spyropoulou, 2006). Alte studii arată că o comunicare intra-organizațională eficientă influențează pozitiv angajamentul, performanța, implicarea, productivitatea și satisfacția angajaților (Allen, 1992; De Ridder, 2004; Ng ș.a., 2006).

Un număr ridicat de factori de comunicare CSR stau în calea unei comunicări eficace. Barierele din calea comunicării CSR sunt în general clasificate în factori de mediu și factori personali. Barierele de mediu sunt legate de caracteristicile mediului organizațional, în timp ce barierele personale apar pe fondul diferențelor de personalitate ale indivizilor și al modului în care aceștia interacționează (Guo și Sanchez, 2009). Astfel de bariere îngreunează comunicarea eficace, împiedicând, întrerupând sau distorsionând conținutul și modul de transmitere a mesajelor de la emițător la receptor. În timp ce numeroase studii se concentrează asupra modului în care caracteristicile individuale influențează comunicarea eficace, articolele dedicate înțelegerii modului în care factorii mediului organizațional influențează eficacitatea comunicării intra-organizaționale sunt puține și sporadice. Din acest motiv, obiectivul prezentului studiu este de a investiga relația dintre factorii de analiză comparativă în domeniul responsabilității sociale corporative, asociați mediului organizațional (stil de conducere, structură organizațională, cultura locului de muncă) și eficacitatea comunicării în cadrul organizației.

În plus, nu a fost cercetat modul în care relația *guanxi* între supervizori și subalterni moderează legătura dintre factorii mediului organizațional și eficacitatea comunicării. Termenul *guanxi* definește relația informală și personală între doi sau mai mulți indivizi, construită pe fondul unor instituții comune (Chen și Chen, 2004). *Guanxi* este semnificativă în instituțiile cu autoritate centralizată și în anumite organizații caracterizate prin

absența regulilor și implementarea reglementărilor prin analiză comparativă CSR (Smith ș.a., 2012; Zhang, Li și Harris, 2015). În astfel de cazuri, angajații sunt motivați să construiască relații strânse cu supervizorii, pentru a avansa în carieră și a obține protecție. Date fiind constatările studiilor contextuale și efectul relației *guanxi* între subalterni și supervizori asupra anumitor trăsături ale comunicării, cum ar fi dialogul deschis (Chen și Tjosvold, 2007), creșterea participării (Chen și Tjosvold, 2007), utilizarea frecventă a canalelor de comunicare informale (Bian, 2006) și rezolvarea în comun a problemelor (Hwang, 1997), prezentul studiu își propune să examineze efectul de moderare al relației *guanxi* între subalterni și supervizori ca element al tabloului de bord pentru analiza comparativă în domeniul responsabilității sociale corporative.

Dat fiind faptul că angajații și conducerea își petrec o mare parte a timpului comunicând și analizând efectele negative ale unei comunicări ineficace asupra organizațiilor, prezenta lucrare își propune să răspundă la următoarele întrebări:

- Care este relația dintre stilul de conducere și eficacitatea comunicării intra-organizaționale?
- Care este relația dintre structura organizațională și eficacitatea comunicării intra-organizaționale?
- Care este relația dintre cultura locului de muncă și eficacitatea comunicării intra-organizaționale?
- Este relația dintre factorii asociați mediului organizațional identificați și eficacitatea comunicării intra-organizaționale moderată de relația *guanxi* între supervizori și subalterni?

Importanța prezentului studiu este bivalentă. Din punct de vedere academic, prezenta lucrare urmărește să aprofundeze o temă care încă nu a fost cercetată și să completeze cunoașterea în domeniul comunicării intra-organizaționale asociate responsabilității sociale corporative prin investigarea relației dintre o serie de factori ai mediului organizațional (stilul de conducere, structura organizațională și cultura locului de muncă) și eficacitatea comunicării intra-organizaționale, precum și să examineze efectul de moderare al relației *guanxi* între supervizori și subalterni. Din punctul de vedere al managementului, prezenta lucrare oferă informații prețioase, în măsură să sprijine conducerea în modelarea mediului și relațiilor, în direcția obținerii unei comunicări eficace.

## 1. Literatura de specialitate

### 1.1. Responsabilitatea socială corporativă și comunicarea intra-organizațională eficace

Există numeroase definiții ale comunicării, publicate în literatura pe această temă de cercetători interesați de descrierea, înțelegerea și previzionarea fenomenelor comunicaționale. Anumiți cercetători definesc comunicarea în sens restrâns, în termeni de schimburi verbale (Hoben, 1954), diminuare a incertitudinii (Barnlund, 1962), conectare (Ruesch, 1957) și intenție (Miller, 1966); însă comunicarea înseamnă în mod evident mai mult. În contextul prezentului studiu, comunicarea este definită ca procesul de schimb de informații între două sau mai multe părți, cu scopul de a transmite sau de a recepționa mesajul vizat, prin utilizarea unor limbaje și semne comune (Berelson și Steiner, 1964; Guo și Sanchez, 2009; Croucher și Cronn-Mills, 2014).

Un element al responsabilității sociale corporative de tipul comunicării intra-organizaționale se referă la comunicarea formală și informală din cadrul unei organizații, orientată de jos în sus, de sus în jos, pe orizontală sau pe diagonală și desfășurată prin intermediul unor canale de comunicare diverse (Guo și Sanchez, 2009). Cele două obiective principale ale comunicării intra-organizaționale sunt de a informa angajații asupra politicilor companiei și așteptărilor privind munca, precum și de a construi o comunitate unită în cadrul firmei (De Ridder, 2004). Deși angajații își petrec o mare parte a timpului comunicând, nu toate schimburile au drept rezultat o comunicare semnificativă, respectiv o comunicare eficientă și eficace. O comunicare eficace este obținută atunci când mesajul transmis de emițător este decodat și înțeles cu exactitate de receptori (Scott, 2005; Fielding, 2006).

Tot mai multe studii au demonstrat că o comunicare intra-organizațională eficace aduce numeroase beneficii organizației, respectiv sprijină interacțiunile sociale și promovează construirea de relații între membri aflați pe diferite niveluri (Kalla, 2005), crescând astfel încrederea și gradul de coordonare între subalterni și manageri (Gavin și Mayer, 2005; Jo și Shim, 2005). Comunicarea deschisă și transparentă încurajează angajații în a împărtăși idei intelectuale și creative, cu scopul de a crea valoare pentru organizație (Quirke, 2008) și a crește

sentimentul de apartenență și stima de sine a acestora (Smidts, Pruyn și Van Riel, 2001). Și alte studii au indicat, la rândul lor, că o comunicare eficace are un efect pozitiv asupra angajamentului, performanței, devotamentului, retenției, productivității și satisfacției angajaților (Allen, 1992; De Ridder, 2004; Ng ș.a., 2006).

### 1.2. Responsabilitatea socială corporativă și barierele de mediu

Factorii care împiedică realizarea unei comunicări eficace sunt desemnați ca bariere de comunicare și se clasifică în factori personali și factori de mediu. Elementele CSR ale barierelor de mediu sunt legate de trăsăturile mediului organizațional, în timp ce barierele personale apar pe fondul diferențelor între personalitățile indivizilor și al modului în care aceștia interacționează cu alții. Ambele tipuri de bariere frânează comunicarea eficace prin blocarea, întreruperea, filtrarea sau distorsionarea mesajului, pe parcursul procesului de codificare, transmitere și decodificare (Guo și Sanchez, 2009).

*Stilul de conducere.* Stilul de conducere se manifestă printr-un set de valori și credințe, care îi orientează pe managerii de pe nivelurile ierarhice superioare în procesul de control al operațiunilor și luare a deciziilor. Unul din primele studii asupra stilului de conducere a fost realizat de Lewin, Lippit și White (1939), identificând trei stiluri principale de conducere – autocratic, democratic și *laissez-faire*, în funcție de atitudinea managementului față de participarea angajaților la procesul de luare a deciziilor. În timp, se înregistrează o popularitate mai ridicată sau mai scăzută a diferitelor stiluri de conducere, însă teoria lui Lewin, Lippit și White își păstrează relevanța.

Abordările managementului în ceea ce privește comunicarea se manifestă în multiple forme și pătrund în sistemul de comunicație internă al unei organizații pe multiple căi (Tourish și Robson, 2006; Arklan, 2011; Whitworth, 2011). Denning (2008) a arătat că abordările comunicaționale de tip „comandă și control” au rezultate tot mai slabe, nefiind capabile să obțină un răspuns pozitiv din partea angajaților. Liderii autocrați (slabă participare a angajaților) creează un mediu în care informația este transmisă preponderent de sus în jos, cu întârzieri și probleme în primirea răspunsurilor, în timp ce liderii cu înclinație spre democrație (participare semnificativă a angajaților) promovează comunicarea deschisă, în cadrul căreia informația este transmisă în toate direcțiile, iar *feedback*-ul din partea angajaților este

apreciat în mod corespunzător, conducând la o creștere importantă a calității comunicării (Grunig, 1992; Tourish și Robson, 2006; Arklan, 2011; Jensen, 2014).

**Structura organizațională.** Structura organizațională se referă la modul în care sunt alocate autoritatea și responsabilitățile, respectiv modul în care sunt aplicate procedurile de lucru de către membrii organizației. Există numeroase dimensiuni documentate ale structurii organizaționale – specializarea, centralizarea, formalizarea, complexitatea și configurarea (Pugh ș.a., 1968; Hage, 1980). Wagner și Hollenback (1992) sugerează că centralizarea și formalizarea exercită influența cea mai puternică asupra tipurilor de comunicare. Întrucât centralizarea este discutată în contextul stilului de conducere, prezentul studiu se concentrează asupra dimensiunii formalizării, pentru a se evita suprapunerile.

Formalizarea se referă la regulile și procedurile stabilite, care definesc acțiunile considerate acceptabile, menite să controleze comportamentul angajaților. Codificarea postului, regulilor și procedurilor, respectarea regulilor și rigiditatea lanțului de comandă pot fi utilizate pentru evaluarea gradului de formalizare. Hage, Aiken și Marrett (1971) au publicat un studiu asupra modului în care complexitatea, gradul de centralizare și gradul de formalizare a organizației afectează comunicarea, arătând că eficacitatea comunicării crește considerabil în organizațiile mai simple, cu un nivel ridicat de descențializare și mai puțin formale. Un număr ridicat de niveluri ierarhice și o structură rigidă a lanțului de comandă scad eficacitatea comunicării, prin crearea de blocaje procedurale și structurale (Guo și Sanchez, 2009).

**Cultura locului de muncă.** Cultura locului de muncă se referă la sistemul de convingeri, atitudini, valori și premise comune, care guvernează comportamentul oamenilor într-o organizație (Fielding, 2006), dezvoltat în timp ca răspuns la problemele din mediu și introdus prin coeziune internă (Zait, 2002). Este considerat atât prim planul, cât și fundalul sistemului comunicațional într-o organizație (Keyton, 2011). În cadrul organizațiilor, fenomenele comunicaționale sunt manifestări ale unor configurații complexe de atitudini, convingeri și valori profund resimțite (Brown și Starkey, 1994). Înțelegerea comună, nescrisă a ceea ce constituie comportamente acceptabile și inacceptabile sprijină condiționarea atitudinii angajaților în direcția comunicării. Angajații își ajustează comportamentul în funcție de normele din cadrul organizației – în cazul în care cultura locului de

muncă nu conduce la critică constructivă, angajații vor înceta să mai furnizeze un astfel de *feedback* în timp (Carrison, 2010). Chiar dacă managerii nu suprimă în mod activ comunicarea de jos în sus, faptul că angajații nu sunt încurajați să exprime diferențe de opinie sau să transmită vești proaste poate, de asemenea, să păstreze secretul asupra unor informații relevante (Bielaszka-DuVernay, 2007). Brown și Starkey (1994) au arătat că o cultură a locului de muncă bazată pe cooperare internă (mai degrabă decât pe concurență), informală, empatică și participativă conduce la îmbunătățirea comunicării.

### 1.3. Elemente de CSR în cadrul relației *guanxi* dintre supervizori și subalterni

Originar din cultura chineză, termenul *guanxi* desemnează relația informală și personală între doi sau mai mulți indivizi, construită pe baza unor instituții comune și motivată prin existența unor interese mutuale (Chen și Chen, 2004). Studiile empirice arată că relația *guanxi* între supervizori și subalterni este legată de rezultate importante ale organizației. Relația *guanxi* între supervizori și subalterni este responsabilă de creșterea atașamentului angajaților față de supervizori (Chen ș.a., 2009), creșterea încrederii în lider (Tsui și Farh, 1997), diminuarea intenției de schimbare a locului de muncă (Wong ș.a., 2003) și creșterea implicării organizaționale (Farh ș.a., 1998). În termeni de comunicare, s-a demonstrat că o relație *guanxi* puternică între supervizori și subalterni încurajează participarea angajaților (Chen și Tjosvold, 2007), interacțiunile interpersonale frecvente, utilizarea canalelor de comunicare informale (Bian, 2006), dialogul deschis (Chen și Tjosvold, 2007) și rezolvarea problemelor (Hwang, 1997).

Studiile contextuale arată că relația *guanxi* este esențială în societățile în tranziție, precum și în instituțiile în care deciziile sunt luate de un număr restrâns de persoane, care au autoritatea de a pedepsi și de a recompensa după cum consideră de cuviință (Smith ș.a., 2012). De asemenea, s-a demonstrat că relațiile *guanxi* facilitează practicile organizaționale particulare (flexibile, situaționale), mai degrabă decât universale (rigide, standardizate), în care managerii au mai multă libertate în luarea deciziilor, datorită absenței regulilor și regulamentelor (Zhang, Li și Harris, 2015). În astfel de situații, angajații sunt motivați să construiască relații strânse cu cei aflați la putere, pentru a promova și pentru siguranța locului de muncă (Zhang, Li și Harris, 2015).

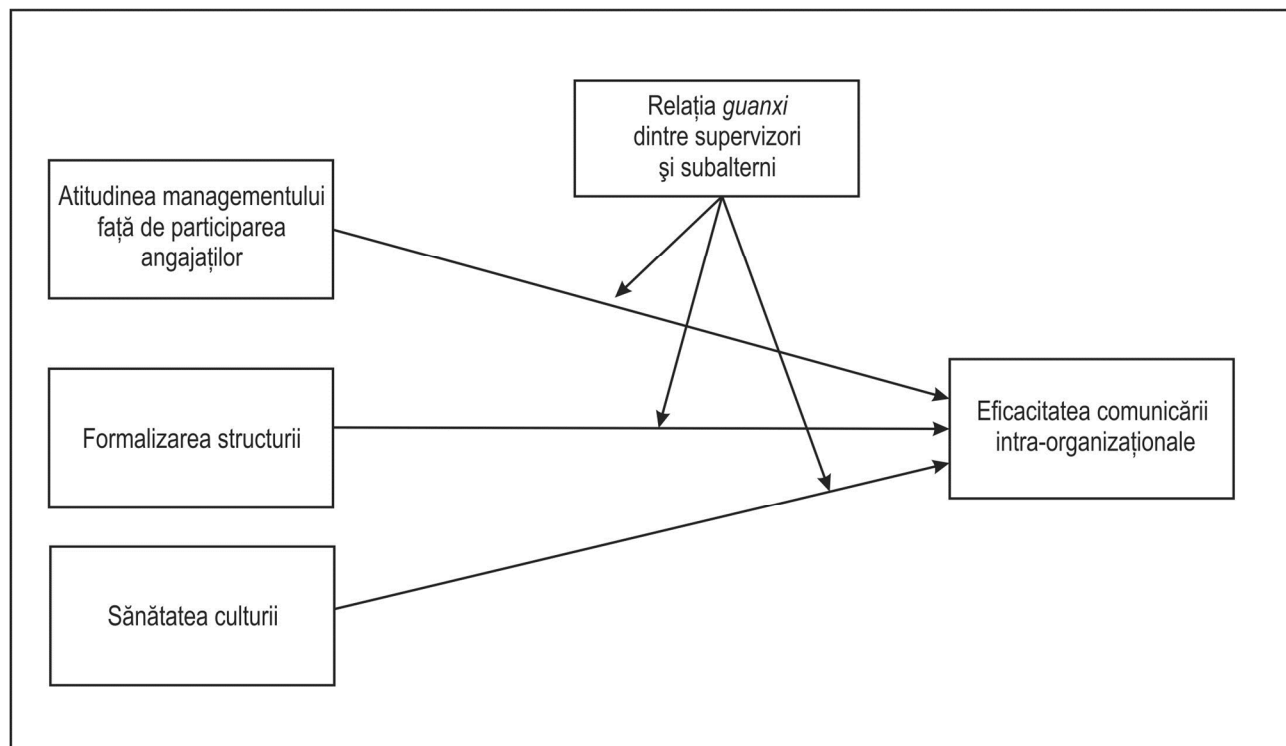
## 2. Materiale și metode

### 2.1. Cadru și ipoteze de cercetare

Prezenta lucrare își propune să examineze modul în care factorii mediului organizațional, cum ar fi stilul de conducere (atitudinea managementului față de

participarea angajaților la luarea deciziilor), structura organizațională (formalizarea) și cultura locului de muncă (sănătatea) influențează eficacitatea comunicării intra-organizaționale. Este, de asemenea, examinat efectul moderator al relației *guanxi* între supervizor și subaltern. Cadrul de cercetare este prezentat în **Figura 1**.

**Figura 1. Cadrul de cercetare**



Sursa: prelucrările autorilor

Pe baza cadrului de cercetare și a studiului literaturii de specialitate, în cadrul studiului au fost formulate șase ipoteze:

- I<sub>1</sub>. O atitudine a managementului caracterizată printr-un nivel ridicat de participare a angajaților la luarea deciziilor va avea ca rezultat o comunicare intra-organizațională mai eficientă, iar relația dintre cele două este semnificativă.*
- I<sub>2</sub>. Un nivel scăzut de formalizare influențează în mod pozitiv eficacitatea comunicării intra-organizaționale, iar relația dintre cele două este semnificativă.*

- I<sub>3</sub>. Cu cât cultura locului de muncă este mai sănătoasă, cu atât eficacitatea comunicării intra-organizaționale este mai ridicată, iar relația dintre cele două este semnificativă.*

- I<sub>4</sub>. Relația guanxi între supervizor și subaltern moderează relația dintre atitudinea managementului față de participarea angajaților la luarea deciziilor și eficacitatea comunicării intra-organizaționale.*

- I<sub>5</sub>. Relația guanxi între supervizor și subaltern moderează relația dintre formalizarea organizațională și eficacitatea comunicării intra-organizaționale.*

16. *Relația guanxi între supervisor și subaltern moderează relația dintre sănătatea culturii și eficacitatea comunicării intra-organizaționale.*

## 2.2. Eșantionare, proiectarea chestionarului și colectarea datelor

S-a utilizat eșantionarea convențională, datorită execuției ușoare, rapidității și eficienței din punctul de vedere al costurilor. Pentru a colecta datele, au fost distribuite chestionare atât în formă tipărită, cât și *online*, prin aplicația Google Form. Chestionarul a fost structurat în două secțiuni.

- *Secțiunea A* colectează informații cu privire la respondenți, cum ar fi sexul, vârsta, etnia, nivelul postului ocupat, industria, dimensiunea companiei și forma de proprietate a organizației, utilizând atât scale nominale, cât și numerice.
- *Secțiunea B* colectează informații cu privire la variabilele independente, moderatoare și dependente, în baza unei serii de afirmații furnizate în cadrul chestionarului, evaluate de respondenți cu ajutorul unor scale Likert pe 5 puncte (de la „1= Dezacord categoric” la „5 = Acord categoric”).

Din 200 de chestionare distribuite în format tipărit, au fost completate și returnate 156, ceea ce corespunde unei rate de răspuns de 78%. În același timp, au fost completate 118 chestionare *online*, ceea ce a crescut numărul total al chestionarelor completate la 274.

## 2.3. Selecția scalelor de măsurare

*Atitudinea managementului față de participarea angajaților la luarea deciziilor.* Atitudinea managementului față de participarea angajaților la luarea deciziilor determină măsura în care managerii consideră că angajații sunt capabili de acțiune în mod independent, respectiv măsura în care managerii permit angajaților să ia parte la luarea deciziilor. Pentru măsurarea acestei variabile a fost identificat un număr de șase itemi, prin adaptarea unora din itemii chestionarului privind stilul de leadership, elaborat de Bhatti ș.a. (2012).

*Formalizarea structurii.* Formalizarea structurii măsoară nivelul de formalizare din cadrul unei organizații. Au fost selectați șase itemi pentru măsurarea gradului de codificare a postului, respectare a regulilor și specificitate a postului, utilizând scala de evaluare a formalizării elaborată de Hage și Aiken (1969).

*Sănătatea culturii.* Prezentul studiu face referire la chestionarul FOCUS de măsurare a sănătății culturii, elaborat de van Muijen (1999). Din numărul ridicat de itemi, au fost selectați șase, în vederea măsurării deschiderii, suportului organizațional și orientării spre obiective.

*Relația guanxi între supervisor și subaltern.* Pentru măsurarea relației *guanxi* între supervisor și subaltern au fost adoptați șase itemi din studiul realizat de Chen ș.a. (2009). Pentru determinarea calității relației *guanxi* între supervisor și subaltern, această scală măsoară nivelul de atașament afectiv, includere în viața personală și respect față de supervisor.

*Eficacitatea comunicării intra-organizaționale.* În studiul elaborat de Park, Lee și Lee (2014), eficacitatea comunicării este structurată în frecvență, bidirecționalitate și calitate a comunicării. Plecând de la această abordare, a fost adoptat un număr de zece itemi utilizați în studiul mai sus amintit, pentru a măsura eficacitatea comunicării intra-organizaționale.

## 2.4. Tehnici de analiză a datelor

Înainte realizării analizei, datele au fost examinate, în vederea eliminării erorilor. Două seturi de răspunsuri au fost excluse, pe baza deviației extreme a acestora față de medie, astfel încât au rămas disponibile pentru analiză un număr de 272 seturi de răspunsuri. Scorurile itemilor formulate negativ au fost inversate. Au fost utilizate diverse tehnici de analiză a datelor, inclusiv statistica descriptivă (frecvență), teste de fiabilitate (coeficientul Cronbach alfa), teste de normalitate (asimetrie și boltire), analiză de corelație (coeficientul de corelație Pearson) și regresia multiplă.

## 3. Rezultate

### 3.1. Profilul respondenților

Numărul total de respondenți din cadrul studiului a fost de 272, din care, așa cum se poate observa în tabelul 1, 46,7% de sex masculin, iar restul de 53,3% de sex feminin. Cel mai bine reprezentat interval de vârstă este 26-35 de ani, cu un procent de 65,4%, urmat de intervalul 36-45 de ani, cu 21,3%, 25 de ani sau mai puțin cu 5,5%, 46-55 de ani cu 5,5% și 2,2% cu peste 56 de ani. În ceea ce privește etnia, 59,6% din totalul respondenților sunt de etnie chineză, 19,1% de etnie malayeză, 16,9% de etnie indiană și 4,4% de altă etnie.

Cele mai frecvent reprezentate două niveluri ale postului ocupat sunt cele de execuție (54%) și management de nivel mediu (26,1%).

Respondenții provin din diverse sectoare de activitate, dintre care cel mai puternic reprezentate sunt sectorul bancar și al asigurărilor (18%), sectorul serviciilor (15,4%), sectorul productiv (12,5%) și sectorul telecomunicații și IT (12,5%). În ceea ce privește dimensiunea companiei, majoritatea organizațiilor în discuție s-au încadrat în clasa de mărime 101-500 angajați (29,4%), urmată de 21-100 angajați (24,3%) și 501-1000 angajați (12,9%). 235 respondenți (86,4%) activează în organizații private și 37 (13,6%) în organizații publice.

### 3.2. Testul de normalitate

Evaluarea normalității datelor este importantă, întrucât numeroase teste statistice se bazează pe ipoteza distribuției normale. În afară de histogramă și *boxplot*, normalitatea poate fi evaluată cu ajutorul indicilor de asimetrie și boltire. Indicele de asimetrie este o măsură a asimetriei, în timp ce boltirea caracterizează înălțimea curbei de distribuție (Sekaran și Bougie, 2013). Distribuția valorilor este normală atunci când indicii de

asimetrie și boltire sunt egali cu zero. Conform George și Mallery (2010), valori ale indicilor de asimetrie și boltire situate între -2 și +2 sunt acceptabile, arătând o distribuție normală.

**Tabelul 2** prezintă rezultatele testelor de normalitate pentru toate variabilele. Indicii de asimetrie și boltire se încadrează între -1 și +1, indicând că valorile sunt apropiate unei distribuții normale, fiind astfel adecvate pentru analiza statistică.

### 3.3. Testul de fiabilitate

Există diverse variante de măsurare a fiabilității unui instrument – stabilitatea, fiabilitatea test-retest, fiabilitatea paralelă, consistența internă etc. În cadrul prezentului studiu, a fost utilizat coeficientul Cronbach alfa ( $\alpha$ ) pentru a măsura consistența internă a scalelor, ca măsură a fiabilității. Consistența internă a scalelor indică măsura în care itemii unei scale captează aceeași construcție. Ca regulă generală, coeficientul Cronbach alfa ar trebui să se situeze peste 0,7 (DeVellis, 2012).

**Tabelul 3** prezintă rezultatele testului de fiabilitate pentru respectivele variabile. Toate scalele au înregistrat valori de peste 0,7 ale coeficientului Cronbach alfa, indicând o bună consistență internă.

**Tabelul 1. Sumarul profilului respondenților**

Caracteristici	Frecvență	Procent
<b>Sex</b>		
Masculin	127	46,7
Feminin	145	53,3
<b>Vârsta (ani)</b>		
≤ 25	15	5,5
26 - 35	178	65,4
36 - 45	58	21,3
46 - 55	15	5,5
≥ 56	6	2,2
<b>Etnie</b>		
Malayeză	52	19,1
Chineză	162	59,6
Indiană	46	16,9
Altele	12	4,4
<b>Nivelul postului</b>		
Muncă de birou	2	0,7
Execuție	147	54,0
Management mediu	71	26,1
Management superior	26	9,6
Management general	10	3,7
Altele	16	5,9

Caracteristici	Frecvență	Procent
<b>Sector de activitate</b>		
Sector bancar și asigurări	49	18,0
Producție	34	12,5
Telecomunicații și IT	34	12,5
Auto	7	2,6
Alimentară	16	5,9
Construcții	19	7,0
Bunuri de consum cu mișcare rapidă	12	4,4
Divertisment și media	3	1,1
Comerț cu amănuntul	21	7,7
Servicii	42	15,4
Altele	35	12,9
<b>Dimensiunea companiei (număr de angajați)</b>		
≤ 20	27	9,9
21 - 100	66	24,3
101 - 500	80	29,4
501 - 1000	35	12,9
1001 - 5000	32	11,8
≥ 5001	32	11,8
<b>Formă de proprietate</b>		
Privată	235	86,4
Publică	37	13,6

Sursa: prelucrările autorilor

**Tabelul 2. Sumarul testului de normalitate**

Variabile	Asimetrie	Boltire
Atitudinea managementului față de participarea angajaților la luarea deciziilor	-0,012	-0,771
Formalizarea structurii	-0,079	-0,549
Sănătatea culturii	-0,371	-0,770
Relația <i>guanxi</i> între supervisor și subaltern	-0,005	-0,850
Eficacitatea comunicării intra-organizaționale	0,115	-0,691

Sursa: prelucrările autorilor

**Tabelul 3. Sumarul testului de fiabilitate**

Variabile	Cronbach alfa	Nr. de itemi
Atitudinea managementului față de participarea angajaților la luarea deciziilor	0,845	6
Formalizarea structurii	0,830	6
Sănătatea culturii	0,752	6
Relația <i>guanxi</i> între supervisor și subaltern	0,878	6
Eficacitatea comunicării intra-organizaționale	0,932	10

Sursa: prelucrările autorilor

### 3.4. Analiza corelației

Analiza corelației este utilizată pentru a examina intensitatea și direcția asocierii între două variabile. Coeficientul de corelație al lui Pearson ( $r$ ) este cel mai adesea utilizat pentru măsurarea corelației, luând valori între  $-1$  și  $+1$ . O valoare pozitivă indică prezența unei corelații pozitive (atunci când o variabilă crește, va crește și cealaltă), în timp ce o

valoare negativă indică prezența unei corelații negative (atunci când o variabilă crește, cealaltă descrește). În același timp, intensitatea relației este indicată de mărimea absolută a valorii. Cohen (1988) oferă următoarele repere pentru interpretarea intensității corelației:  $r \in [0,1; 0,29]$  (corelație slabă),  $r \in [0,3; 0,49]$  (corelație medie) și  $r \in [0,5; 0,99]$  (corelație puternică).

**Tabelul 4. Corelația Pearson ( $r$ ) între variabilele independente, moderatoare și dependente**

Variabile	Eficacitatea comunicării intra-organizaționale
Atitudinea managementului față de participarea angajaților la luarea deciziilor	$r = 0,726^{**}$
Formalizarea structurii	$r = 0,676^{**}$
Sănătatea culturii	$r = 0,793^{**}$
Relația <i>guanxi</i> între supervizor și subaltern	$r = 0,838^{**}$

Sursa: prelucrările autorilor

\*\* $p < 0,01$

### 3.5. Testarea ipotezelor

Regresia multiplă este utilizată pentru a investiga relația între variabilele independente și dependente, precum și pentru a testa efectul variabilei moderatoare. Pentru testarea ipotezelor, primul pas este de a examina relația dintre variabilele dependente și independente individuale ( $I_1$ ,  $I_2$  și  $I_3$ ). Se ia apoi în considerare și variabila moderatoare, pentru a determina dacă aceasta moderează relația între variabilele independente și cea dependentă ( $I_4$ ,  $I_5$  și  $I_6$ ).

**$I_1$ :** O atitudine a managementului caracterizată printr-un nivel ridicat de participare a angajaților la luarea deciziilor va avea ca rezultat o comunicare intra-organizațională mai eficientă, iar relația dintre cele două este semnificativă.

Există o corelație pozitivă puternică între stilul de conducere (atitudinea managementului față de participarea angajaților la luarea deciziilor) și eficacitatea comunicării intra-organizaționale ( $r = 0,726$ ).

**Tabelul 5-1** (Modelul 1) prezintă rezultatele regresiei între stilul de conducere și eficacitatea comunicării intra-organizaționale. Cu un  $R^2$  ajustat de 0,526, variabila răspunde în procent de 52,6% de variația eficacității comunicării intra-organizaționale. Rezultatele

arată că stilul de conducere are o contribuție semnificativă la previzionarea eficacității comunicării intra-organizaționale ( $\beta = 0,726$ ,  $p = 0,000$ ). Prin aceasta, ipoteza 1 se confirmă.

**$I_2$ :** Un nivel scăzut de formalizare influențează în mod pozitiv eficacitatea comunicării intra-organizaționale, iar relația dintre cele două este semnificativă.

Există o corelație pozitivă puternică între structura organizațională (formalizarea structurii) și eficacitatea comunicării intra-organizaționale. ( $r = 0,676$ ). Conform **Tabelului 5-2** (Modelul 1), cu un  $R^2$  ajustat de 0,456, variabila este răspunzătoare în procent de 45,6% de variația eficacității comunicării intra-organizaționale. Rezultatele arată că structura organizațională are o contribuție semnificativă la previzionarea eficacității comunicării intra-organizaționale ( $\beta = 0,676$ ,  $p = 0,000$ ). Prin aceasta, ipoteza 2 se confirmă.

**$I_3$ :** Cu cât cultura locului de muncă este mai sănătoasă, cu atât eficacitatea comunicării intra-organizaționale este mai ridicată, iar relația dintre cele două este semnificativă.

Există o corelație pozitivă puternică între cultura locului de muncă (sănătatea culturii) și eficacitatea comunicării

intra-organizaționale. ( $r = 0,793$ ). Conform **Tabelului 5-3** (Modelul 1), cu un  $R^2$  ajustat de 0,628, variabila previzionează în proporție de 62,8% variația eficacității comunicării intra-organizaționale. La rândul său, cultura locului de muncă are o contribuție semnificativă la previzionarea eficacității comunicării intra-organizaționale ( $\beta = 0,793$ ,  $p = 0,000$ ). Prin aceasta, ipoteza 3 se confirmă.

**I<sub>4</sub>**: *Relația guanxi dintre supervisor și subaltern moderează relația dintre atitudinea managementului față de participarea angajaților la luarea deciziilor și eficacitatea comunicării intra-organizaționale.*

Conform **Tabelului 5-1**, dacă doar stilul de conducere este introdus în regresie împreună cu eficacitatea comunicării intra-organizaționale (Modelul 1),  $R^2$  ajustat este de 0,526 ( $F = 301,420$ ,  $p = 0,000$ ). Cu toate acestea, la adăugarea relației *guanxi* dintre supervisor și subalterni (Modelul 2), variația totală crește la 71,3% ( $F = 337,876$ ,  $p = 0,000$ ). Relația *guanxi* dintre supervisor și subalterni răspunde de un procent suplimentar de 18,7% în variația eficacității comunicării, după controlarea stilului de conducere ( $R^2$  modificare =

0,188,  $F$  modificare = 117,402,  $p = 0,000$ ). În lumina acestui fapt, relația *guanxi* dintre supervisor și subalterni are un efect moderator și ipoteza 4 este acceptată. Atât variabilele independente ( $\beta = 0,185$ ,  $p = 0,000$ ) cât și cea moderatoare ( $\beta = 0,693$ ,  $p = 0,000$ ) rămân individual semnificative în previzionarea eficacității comunicării intra-organizaționale.

**I<sub>5</sub>**: *Relația guanxi între supervisor și subaltern moderează relația dintre formalizarea organizațională și eficacitatea comunicării intra-organizaționale.*

Conform **Tabelului 5-2**, Modelul 1, valoarea  $R^2$  ajustat este de 0,456 ( $F = 227,808$ ,  $p = 0,000$ ). La adăugarea relației *guanxi* între supervisor și subalterni, variația totală crește la 71,6% ( $F = 342,376$ ,  $p = 0,000$ ), aceasta răspunzând de un procent suplimentar de 26% în variația eficacității comunicării, după controlarea structurii organizaționale ( $R^2$  modificare = 0,260,  $F$  modificare = 248,294,  $p = 0,000$ ). Aceasta arată că relația *guanxi* între supervisor și subalterni are un efect moderator și ipoteza 5 este acceptată.

**Tabelul 5-1. Rezultatele regresiei stilului de conducere și eficacității comunicării intra-organizaționale (Modelul 1) și efectul moderator al relației guanxi dintre supervisor și subordonați (Modelul 2)**

Model	Variabile	B	Beta	$R^2$ ajustat	F	t	Sig.
1	(Constant)	1,027		0,526	301,420	7,751	0,000
	Stilul de conducere	0,738	0,726			17,361	0,000
2	(Constant)	0,750		0,713	337,876	7,131	0,000
	Stilul de conducere	0,188	0,185			3,563	0,000
	Relația <i>guanxi</i> între supervisor și subordonați	0,635	0,693			13,319	0,000

Variabila dependentă: Eficacitatea comunicării intra-organizaționale

Sursa: prelucrările autorilor

**Tabelul 5-2. Rezultatele regresiei structurii organizaționale și eficacității comunicării intra-organizaționale (Modelul 1) și efectul moderator al relației guanxi dintre supervisor și subordonați (Modelul 2)**

Model	Variabile	B	Beta	$R^2$ ajustat	F	t	Sig.
1	(Constant)	1,358		0,456	227,808	10,402	0,000
	Structura organizațională	0,694	0,676			15,093	0,000
2	(Constant)	0,763		0,716	342,376	7,509	0,000
	Structura organizațională	0,182	0,178			3,921	0,000
	Relația <i>guanxi</i> între supervisor și subordonați	0,654	0,714			15,757	0,000

Variabila dependentă: Eficacitatea comunicării intra-organizaționale

Sursa: prelucrările autorilor

**Tabelul 5-3. Rezultatele regresiei culturii locului de muncă și eficacității comunicării intra-organizaționale (Modelul 1) și efectul moderator al relației guanxi dintre supervizori și subordonați (Modelul 2)**

Model	Variabile	B	Beta	R <sup>2</sup> ajustat	F	t	Sig.
1	(Constant)	0,136		0,628	458,654	0,917	0,360
	Cultura locului de muncă	0,923	0,793			21,416	0,000
2	(Constant)	0,237		0,759	428,414	1,982	0,048
	Cultura locului de muncă	0,434	0,373			8,166	0,000
	Relația <i>guanxi</i> între supervizori și subordonați	0,509	0,556			12,173	0,000

Variabila dependentă: Eficacitatea comunicării intra-organizaționale.

Sursa: prelucrările autorilor

Atât variabilele independente ( $\beta = 0,178$ ,  $p = 0,000$ ), cât și cea moderatoare ( $\beta = 0,714$ ,  $p = 0,000$ ) rămân individual semnificative în previzionarea eficacității comunicării intra-organizaționale.

*I<sub>6</sub>: Relația guanxi dintre supervizor și subaltern moderează relația între sănătatea culturii și eficacitatea comunicării intra-organizaționale.*

Cultura locului de muncă este introdusă în Modelul 1 (Tabelul 5-3), explicând un procent de 62,8% din variația eficacității comunicării intra-organizaționale ( $F = 458,754$ ,  $p = 0,000$ ). În următoarea etapă este adăugată și relația *guanxi* dintre supervizori și subalterni (Modelul 2), ceea ce conduce la un  $R^2$  ajustat mai ridicat, egal cu 0,759 ( $F = 428,414$ ,  $p = 0,000$ ). Relația *guanxi* dintre supervizori și subalterni este responsabilă de creșterea cu 13,1% a variației eficacității comunicării intra-organizaționale ( $R^2$  modificare = 0,132,  $F$  modificare = 148,171,  $p = 0,000$ ). Din acest motiv, ipoteza 6 este acceptată. Atât variabilele independente ( $\beta = 0,373$ ,  $p = 0,000$ ), cât și cea moderatoare ( $\beta = 0,556$ ,  $p = 0,000$ ) rămân individual semnificative în previzionarea eficacității comunicării intra-organizaționale.

#### 4. Discutarea rezultatelor

Prima întrebare a cercetării a vizat relația dintre stilul de conducere și eficacitatea comunicării intra-organizaționale. Rezultatele analizei statistice arată că un stil de conducere caracterizat printr-un grad mai ridicat de participare a angajaților la luarea deciziilor are o influență pozitivă asupra eficacității comunicării intra-organizaționale. Acest rezultat este similar celor obținute de Tourish și Robson (2006), Denning (2008), Arkla (2011) și Jensen (2014). În același timp, rezultatul

este unul așteptat, întrucât managerii democratici își tratează angajații ca pe niște parteneri capabili, aportul acestora în aspectele semnificative este unul dorit, iar sugestiile angajaților sunt luate în considerare în procesul decizional. Pe de altă parte, o abordare non-participativă tinde să creeze un mediu supresiv, în care accentul se pune pe comunicarea de sus în jos, *feedback*-ul angajaților este descurajat, iar schimbul de informații importante în timp util este restricționat.

Cea de-a doua întrebare a cercetării a avut în vedere relația dintre structura organizațională și eficacitatea comunicării intra-organizaționale. Similar studiilor precedente, un nivel mai redus de formalizare conduce la creșterea eficacității comunicării intra-organizaționale, întrucât flexibilitatea permite transmiterea de informații între părțile relevante mai direct, distorsiunile și pierderile de informație fiind minimizate. Acest rezultat este susținut și de Hage, Aiken și Marrett (1971), precum și de Guo și Sanchez (2009). Deși un grad ridicat de formalizare este de ajutor în separarea mai clară a sarcinilor și responsabilităților, acesta creează o structură rigidă, în cadrul căreia îndepărtarea de la lanțul de comandă stabilit pentru comunicare este descurajat (chiar și în perioadele critice), iar angajații sunt monitorizați în permanentă, pentru a se asigura respectarea regulilor. Creșterea și prelucrarea diferitelor aspecte are nevoie de mai mult timp în cadrul organizațiilor formalizate, dată fiind prezența blocajelor ierarhice ale comunicării. Ca rezultat, informația este întârziată și distorsionată, întrucât comunicația trebuie să traverseze mai multe paliere (afectarea eficacității comunicării).

Cea de-a treia întrebare a cercetării a vizat studiul relației dintre cultura locului de muncă și eficacitatea comunicării intra-organizaționale. S-a demonstrat că o cultură mai sănătoasă a locului de muncă (transparentă și cooperantă)

are o influență pozitivă asupra eficacității comunicării. Acest rezultat este similar constatărilor formulate de Brown și Starkey (1994), Bielaszka-DuVernay (2007) și Carrison (2010). Într-un mediu caracterizat prin cooperare, angajații se consideră membri de valoare și de încredere ai organizației, muncind împreună pentru a atinge obiectivele organizației. Comunicarea tinde să fie mai sinceră, deschisă și bine-intenționată atunci când oamenii lucrează bine împreună și împărtășesc relații de încredere. Pe de altă parte, într-o cultură nesănătoasă a locului de muncă, caracterizată prin rivalitate, lipsă de încredere și reacții negative la *feedback*-uri constructive, oamenii păstrează informațiile pentru ei înșiși și se abțin de la a semnaliza probleme, dacă nu este strict necesar. Acest comportament frânează comunicarea eficientă și are ca rezultat întârzieri în identificarea și rezolvarea problemelor.

Cea de-a patra întrebare a cercetării și-a propus să determine dacă relația *guanxi* dintre supervizori și subalterni are un efect moderator asupra factorilor mediului organizațional identificați și eficacitatea comunicării intra-organizaționale. Rezultatele arată că o relație *guanxi* strânsă între supervizori și subordonați are un efect moderator pozitiv asupra tuturor celor trei relații între (i) stilul de conducere și eficacitatea comunicării, (ii) structura organizațională și eficacitatea comunicării și (iii) cultura locului de muncă și eficacitatea comunicării. Introducerea relației *guanxi* între supervizori și subalterni în toate cele trei cazuri are ca rezultat creșterea gradului de determinare a variației eficacității comunicării intra-organizaționale, față de intervenția celor trei variabile independente. În prezența unei relații *guanxi* strânse între supervizori și subalterni, se raportează creșterea frecvenței, a multi-direcționalității și a calității comunicării. Această evoluție este susținută și de constatările studiilor anterioare asupra schimburilor sociale, conform cărora creșterea calității relației dintre supervizori și subalterni are o influență pozitivă asupra comportamentelor orientate spre afiliere, direcționate către susținerea funcționării fără sincope a organizației, cum ar fi sprijinirea colegilor de muncă, rezolvarea în comun a problemelor și facilitarea comunicării (Whiting, Podsakoff și Pierce, 2008; Zhang, Li și Harris, 2015).

## Concluzii

### Implicații teoretice

Studiul aduce două contribuții principale la literatura existentă. În primul rând, susține dezvoltarea literaturii pe tema comunicării organizaționale prin consolidarea

principalilor factori ai mediului organizațional (cum ar fi stilul de conducere, structura organizațională și cultura locului de muncă) și examinează impactul acestora asupra eficacității comunicării intra-organizaționale (nu s-a identificat o astfel de inițiativă în cadrul studiilor anterioare). Constatările prezentului studiu demonstrează că un stil de conducere mai participativ, o structură organizațională mai puțin formalizată și o cultură mai sănătoasă a locului de muncă au o influență pozitivă asupra eficacității comunicării în cadrul organizației.

În al doilea rând, studiul contribuie la dezvoltarea literaturii pe tema relației *guanxi* între supervizori și subalterni, un domeniu relativ nou, dar care este acceptat pe scară tot mai largă în domeniul academic, pe măsură ce tot mai mulți cercetători recunosc faptul că teoria schimbului lider-membru (teoria LMX) nu este suficientă, pentru a capta multivalența schimburilor între supervizori și subalterni. În timp ce majoritatea studiilor se concentrează asupra antecedentelor și rezultatelor relației *guanxi* între supervizori și subalterni, prezenta lucrare contribuie la înțelegerea efectului moderator al acestei relații. S-a concluzionat că o relație *guanxi* strânsă între supervizori și subalterni are un efect moderator pozitiv asupra tuturor celor trei relații între (i) stilul de conducere și eficacitatea comunicării, (ii) structura organizațională și eficacitatea comunicării și (iii) cultura locului de muncă și eficacitatea comunicării. Relațiile personale puternice între supervizori și subalterni au ca rezultat intensificarea legăturilor emoționale, sprijinului și preocupării, a interdependenței și obligațiilor reciproce (Chen ș.a., 2009). Independent de limitele și rigiditatea mediului, managerii și angajații cu o relație *guanxi* strânsă comunică mai frecvent pe canale de comunicare informale și își transmit mai multe informații (Bian, 2006), se caracterizează printr-o probabilitate mai mare de a se angaja în dialoguri deschise (Chen și Tjosvold, 2007) și în rezolvarea în comun a problemelor (Hwang, 1997), crescând prin aceasta eficacitatea comunicării.

### Implicații practice

Importanța unei comunicări intra-organizaționale efective nu poate fi supraevaluată. Într-un mediu în care oameni cu experiență și personalități diferite interacționează zilnic, comunicarea eficientă sprijină coordonarea așteptărilor, facilitează rezolvarea problemelor, construiește relații de cooperare și canalizează eforturile angajaților spre atingerea unor obiective comune (Robson, Skarmeas și Spyropoulou, 2006). Majoritatea eforturilor de a îmbunătăți comunicarea se referă la înscrierea angajaților la cursuri

de comunicare, organizarea de sesiuni de *teambuilding* pentru îmbunătățirea muncii în echipă, sau realizarea de investiții în tehnologie de comunicare de ultimă generație. Cu toate acestea, rezultatele prezentului studiu arată că managerii ar trebui să acorde atenție și creării unui mediu care să încurajeze comunicarea deschisă, sugestiile și *feedback*-ul.

Indivizii care ocupă funcții de conducere în organizații ar trebui să aloce timp pentru a reflecta cu privire la stilurile lor de conducere. Abordări de management non-participativ pierd rapid popularitate în actualul mediu de afaceri dinamic. În schimb, un număr tot mai mare de autori au pledat pentru ca organizațiile să treacă la abordări mai participative, pentru a încuraja comunicarea deschisă și a permite angajaților să aibă un cuvânt de spus în deciziile care îi afectează (Longest, Rakich și Darr, 2005; Guo și Sanchez, 2009). Astfel, e mai probabil ca angajații să dezvolte un sentiment de proprietate referitor la organizațiile lor, să devină mai dedicați muncii lor, să simtă mai multă satisfacție la locul de muncă și să fie mai dispuși să comunice.

Structurile organizatorice ultra-formalizate se dovedesc a fi negativ asociate cu eficacitatea comunicării. În acest context și având în vedere necesitatea de luare a deciziilor rapide în lumea dinamică de astăzi, este în interesul unei organizații să adopte o structură mai puțin formalizată și mai flexibilă pentru a-i încuraja pe angajați să ia decizii în limite clar definite, precum și să ofere acces direct la persoanele aflate pe nivelurile superioare de conducere pentru a raporta probleme urgente. Acest lucru se poate realiza prin practicarea politicilor ușilor deschise, organizarea de reuniuni ocazionale la primărie, crearea cutiilor pentru sugestii și utilizarea în acest sens a tehnologiilor de comunicare cum ar fi *e-mail*, aplicații de tip *chat* în timp real și forumuri *online*.

Cultura la locul de muncă joacă un rol imens în modelarea așteptărilor și comportamentelor membrilor unei organizații. Prin urmare, este esențial să se creeze o cultură care să conducă la comunicare onestă și *feedback*-uri. Hills (2013) subliniază faptul că un accent puternic pe transparență, corectitudine, integritate, munca în echipă și obiective comune pot contribui la îmbunătățirea eficienței comunicării, deoarece angajații se concentrează pentru a acționa în interesul organizației și mai puțin pentru câștiguri egoiste. Într-un astfel de mediu, angajații sunt mai dispuși să se ajute reciproc, să rezolve problemele în mod colectiv și primesc pozitiv criticile constructive.

Aceasta reprezintă abordarea holistică în rezolvarea problemelor, înlocuind simpla modificare a mediului organizațional, în speranța că eficacitatea comunicării se va îmbunătăți substanțial peste noapte. Eforturile care presupun schimbări structurale și culturale semnificative întâmpină rezistență și, de aceea, răbdarea, perseverența, sistemele de motivare și manifestarea de către lideri a unor comportamente dorite sunt esențiale în producerea schimbării necesare pentru creșterea eficacității comunicării.

Mai presus de orice condiții de mediu, relațiile personale strânse cresc motivația supervizorilor și subalternilor de a se angaja mai frecvent în conversații. În timp ce schimbarea structurii și culturii unei organizații poate lua timp, stabilirea unei bune relații *guanxi* între supervizori și subalterni poate fi realizată într-un interval de timp mult mai scurt. Managerii și angajații nu ar trebui să își restrângă interacțiunea doar la mediul profesional, ci ar trebui să exprime interes reciproc față de viața personală, respectiv față de familie, *hobby*-uri și sănătate. Este probabil ca, în acest fel, ambele părți să se simtă mai legate la nivel emoțional, să manifeste încredere reciprocă, să dobândească simțul reciprocității și obligației și să fie mai disponibili pentru o comunicare deschisă. Cu toate acestea, managerii trebuie să evite să devină invazivi în stabilirea unei relații *guanxi*, pe care angajații să o perceapă ca pe o violare a intimității, precum și să se asigure că ambele părți vor rămâne loiale organizației și nu vor folosi *guanxi* în scopuri personale.

### Limite și recomandări pentru cercetări viitoare

Prezentul studiu are anumite limite. În primul rând, se bazează pe un eșantion relativ scăzut, respondenții provenind preponderent din Regiunea centrală (Kuala Lumpur și Selangor). Dimensiunea redusă a eșantionului limitează reprezentativitatea răspunsurilor pentru o populație mai vastă. Faptul că respondenții provin preponderent din Regiunea centrală restrânge gradul de generalitate, întrucât caracteristicile demografice și experiența locuitorilor din Kuala Lumpur și Selangor pot diferi de cele ale locuitorilor altor regiuni. Studiile viitoare ar trebui să aibă în vedere un eșantion mai larg, precum și să colecteze informații din regiuni diferite, pentru a crește gradul de generalitate a constatărilor.

Chestionarele au fost gestionate de către autori, iar interpretarea acestora se bazează pe modul în care au fost înțelese de respondenți. Există posibilitatea ca respondenții să fi înțeles greșit anumite afirmații din cadrul chestionarului, fapt care ar putea vicia răspunsurile. Pe

viitor, acest pericol ar putea fi diminuat prin alocarea unui volum mai mare de timp pentru desfășurarea sondajului, care să îi permită cercetătorului să explice în detaliu respondenților itemii chestionarului. Riscul unor denaturări în interpretare ar putea, de asemenea, fi minimizat prin traducerea chestionarului și în alte limbi, cum ar fi malaieza bahasa, chineza și tamila.

Există posibilitatea ca prezentul studiu să nu fie exhaustiv și să fi omis anumiți factori ai mediului organizațional care afectează eficacitatea comunicării intra-organizaționale, cum ar fi constrângerile de timp și distanța fizică între angajații companiei. Acești factori ar putea fi incluși în studiile viitoare, prin explorarea relațiilor asociate.

În sfârșit, constatările prezentului studiu sunt influențate de contextul cultural în care a fost desfășurată

cercetarea. Mai exact, datele au fost colectate în Malaiezia care, în cele mai multe privințe, corespunde profilului cultural asiatic, cu tendințe spre colectivism și centrat pe relații (relații *guanxi* mai strânse). Astfel, constatările vor fi diferite în cazul unor națiuni cu orientare spre individualism și rezultate. Pe aceste considerente, repetarea studiului în alte țări și compararea rezultatelor obținute ar putea reprezenta o inițiativă interesantă.

### Recunoașteri

Această cercetare a fost finanțată prin intermediul unui contract de cercetare cu Universitatea din Malaya din cadrul Programului de Proiecte Cercetare Exploratorie ERGS (Exploratory Research Grant Scheme) nr. RP030D-15SBS.

### BIBLIOGRAFIE

- Allen, M.W. (1992), Communication and organizational commitment: Perceived organizational support as a mediating factor, *Communication Quarterly*, vol. 40, nr. 4, pp. 357-367, DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/01463379209369852>.
- Arklan, U. (2011), Intra-organizational communication and leadership: An interactive approach, *African Journal of Business Management*, vol. 5, nr. 26, pp. 10294 – 10302, DOI: <http://dx.doi.org/10.5897/AJBM11.1434>.
- Barnlund, D. C. (1962), Toward a Meaning-Centered Philosophy of Communication, *Journal of Communication*, vol. 12, nr. 4, pp. 197-211, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1460-2466.1962.tb01547.x>.
- Barnlund, D.C. (1970), A transactional model of communication, In K.K. Sereno and C.D. Mortensen, *Foundations of Communication Theory*, New York: Harper and Row.
- Berelson, B. și Steiner, G. A. (1964), *Human Behavior: An Inventory of Scientific Findings*, Oxford: Harcourt, Brace and World Publishing.
- Bhatti, N., Maitlo, G.M., Shaikh, N., Hashmi, M.A. și Shaikh, F.M. (2012), The Impact of Autocratic and Democratic Leadership Style on Job Satisfaction, *International Business Research*, vol. 5, nr. 2, pp. 192 – 201, DOI: <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v5n2p192>.
- Bian, Y. (2006), Guanxi, In J. Beckert and M. Zafirovski (Eds.), *International Encyclopedia of Economic Sociology*, pp. 312–314, New York: Routledge.
- Bielaszka-DuVernay, C. (2007), How to get the bad news you need, *Harvard Management Update*, vol. 12, nr. 1, pp. 3-5, [online] Disponibil la: <https://hbr.org/2008/04/how-to-get-the-bad-news-you-ne#>, [Accesat pe 11 august 2016].
- Brown, A.D. și Starkey, K. (1994), The Effect of Organizational Culture on Communication and Information, *Journal of Management Studies*, vol. 31, nr. 6, pp. 807-828, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6486.1994.tb00640.x>.
- Carrison, D. (2010), Does your management style inhibit communication? *Industrial Management*, vol. 52, nr. 5, p. 6, [online] Disponibil la: <https://www.iienet2.org/details.aspx?id=22646>, [Accesat pe 11 august 2016].
- Carrison, D. (2013), Pushing subordinates to communicate clearly, *Industrial Management: the magazine for better management in industry*, vol. 55, nr. 2, pp. 6-7.
- Chen, X.P. și Chen, C.C. (2004), On the Intricacies of the Chinese guanxi: A Process Model of Guanxi Development, *Asia Pacific Journal of Management*, vol. 21, nr. 3, pp. 305-324, DOI: <http://dx.doi.org/10.1023/B:APJM.0000036465.19102.d5>.
- Chen, Y.F. și Tjosvold, D. (2007), Guanxi and leader member relationships between American managers and Chinese employees: open-minded dialogue as

- mediator, *Asia Pacific Journal of Management*, vol. 24, nr. 2, pp. 171- 189, DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s10490-006-9029-9>.
14. Chen, Y.F., Friedman, R., Yu, E., Fang, W. și Lu, X. (2009), Supervisor – Subordinate *Guanxi*: Developing a Three-Dimensional Model and Scale, *Management and Organization Review*, vol. 5, nr. 3, pp. 375 – 399, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1740-8784.2009.00153.x>.
  15. Cohen, J.W. (1988), *Statistical power analysis for the behavioral sciences*, 2<sup>nd</sup> Edition, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.
  16. Croucher, S.M. și Cronn-Mills, D. (2014), *Understanding Communication Research Methods: A Theoretical and Practical Approach*, London: Routledge.
  17. De Ridder, J.A. (2004), Organisational communication and supportive employees, *Human Resource Management Journal*, vol. 14, nr. 3, pp. 20-30, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1748-8583.2004.tb00124.x>.
  18. Denning, S. (2008), The Secret Language of Leadership, *Leader to Leader*, vol. 48, pp. 14-19.
  19. DeVellis, R.E. (2012), *Scale development: Theory and applications*, 3<sup>rd</sup> Edition, California: Sage Publication.
  20. Farh, J., Tsui, A.S., Xin, K. și Cheng, B. (1998), The Influence of Relational Demography and Guanxi: The Chinese Case, *Organization Science*, vol. 9, nr. 4, pp. 471-488, Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/2640274>.
  21. Fielding, M. (2006), *Effective Communication in Organizations*, 3<sup>rd</sup> Edition, Cape Town: Juta and Company Ltd.
  22. Gavin, M.B. și Mayer, R.C. (2005), Trust in management and performance: Who minds the shop while the employees watch the boss? *Academy of Management Journal*, vol. 48, nr. 5, pp. 874-888, Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/20159703>.
  23. George, D. și Mallery, M. (2010), *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference*, 10<sup>th</sup> Edition, Boston: Pearson Education.
  24. Grunig, J.E. (1992), Symmetrical systems of internal communication, In J. Grunig (Ed.), *Excellence in public relations and communication management*, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
  25. Guo, K. și Sanchez, Y. (2009), Workplace Communication, Chapter 4, pp. 71-101, in *Organizational Behavior, Theory and Design in Health Care*, Sudbury, MA: Jones and Bartlett Publishers.
  26. Hage, J. (1980), *Theories of Organizations: Form, Processes and Transformation*, New York: John Wiley.
  27. Hage, J. și Aiken, M. (1969), Routine technology, social structure and organizational goals, *Administrative Science Quarterly*, vol. 14, nr. 3, pp. 366-376, DOI: <http://dx.doi.org/10.2307/2391132>.
  28. Hage, J., Aiken, M. și Marrett, C.B. (1971), Organization Structure and Communications, *American Sociological Review*, vol. 36, nr. 5, pp. 860-871, Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/2093672>.
  29. Hills, L. (2013), Overcoming the Ten Most Common Barriers to Effective Team Communication, *The Journal of Medical Practice Management*, vol. 29, nr. 2, pp. 99-103, [online] Disponibil la: [http://www.greenbranch.com/images/mpm/sample\\_issue/SampleIssueMPM/HTML/index.html#42](http://www.greenbranch.com/images/mpm/sample_issue/SampleIssueMPM/HTML/index.html#42), [Accesat pe 11 august 2016].
  30. Hoben, J.B. (1954), English Communication at Colgate Re-examined, *Journal of Communication*, vol. 4, nr. 3, pp. 76-83, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1460-2466.1954.tb00232.x>.
  31. Hwang, K.K. (1997), Guanxi și Mientze: Conflict Resolution in Chinese Society, *Intercultural Communication Studies*, vol. 7, nr. 1, pp. 17-42.
  32. Jensen, J. (2014), From Me to We, *Leadership Excellence Essentials*, vol. 31, nr. 4, p. 65, [online] Disponibil la: <https://www.google.ro/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiS8qaw-LnOAHUoEJoKHTYRBC0QFgghMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.hr.com%2Fen%3Ft%3D%2FdocumentManager%2Fsfdoc.file.supply%26fileID%3D1398842207076&usg=AFQjCNGGspY7bh2Hwh4dKb2RzdoUhSKmeg>, [Accesat pe 11 august 2016].
  33. Jo, S. și Shim, S. (2005), Paradigm shift of employee communication: The effect of management communication on trusting relationships, *Public Relations Review*, vol. 31, nr. 2, pp. 277-280, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.pubrev.2005.02.012>.
  34. Kalla, H.K. (2005), Integrated internal communications: a multidisciplinary perspective, *Corporate Communications: An International Journal*, vol. 10, nr. 4, pp. 302-314, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/13563280510630106>.
  35. Keyton, J. (2011), *Communication and organizational culture: a key to understanding work experiences*, 2<sup>nd</sup> Edition, California: SAGE Publications Ltd.

36. Lewin, K., Lippit, R. și White, R.K. (1939), Patterns of Aggressive Behavior in Experimentally Created Social Climates, *Journal of Social Psychology*, vol. 10, nr. 2, pp. 269-308, DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/00224545.1939.9713366>.
37. Longest, B.B., Rakich, J.S. și Darr, K. (2000), *Managing health services organizations*, 4th Edition, Baltimore: Health Professions Press, Inc.
38. Miller, G.R. (1966), On defining communication: Another stab, *Journal of Communication*, vol. 16, nr. 2, pp. 88-98, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1460-2466.1966.tb00020.x>.
39. Ng, T.W., Butts, M.M., Vandenberg, R.J., DeJoy, D.M. și Wilson, M.G. (2006), Effects of management communication, opportunity for learning, and work schedule flexibility on organizational commitment, *Journal of Vocational Behavior*, vol. 68, nr. 3, pp. 474-489, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jvb.2005.10.004>.
40. Park, J., Lee, S. și Lee, J. (2014), Communication effectiveness on IT service relationship quality, *Industrial Management and Data Systems*, vol. 114, nr. 2, pp. 321-336, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/IMDS-04-2013-0186>.
41. Pugh, D.S., Hickson, D.J., Hinings, C.R. și Turner, C. (1968), Dimensions of Organization Structure, *Administrative Science Quarterly*, vol. 13, nr. 1, pp. 65-105.
42. Quirke, B. (2008), *Making the connections: Using internal communication to turn strategy into action*, Burlington, VT: Gower.
43. Robson, M.J., Skarmeas, D. și Spyropoulou, S. (2006), Behavioral attributes and performance in international strategic alliances: Review and future directions, *International Marketing Review*, vol. 23, nr. 6, pp. 585 – 609, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/02651330610712120>.
44. Ruesch, J. (1957), Technology and social communication, In: *Communication Theory and Research* (Lee Thayer ed.), Springfield: Thomas.
45. Scott, J.T. (2005), *The Concise Handbook of Management: A Practitioner's Approach*, New York: The Haworth Press.
46. Sekaran, B. și Bougie, R. (2013), *Research Methods for Business – A Skill-Building Approach, 6<sup>th</sup> Ed.*, West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.
47. Smidts, A., Pruyn, A.T.H. și Van Riel, C.B. (2001), The Impact of Employee Communication and Perceived External Prestige on Organizational Identification, *Academy of Management Journal*, vol. 44, nr. 5, pp. 1051 – 1062, Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/3069448>.
48. Smith, P.B., Huang, H.J., Harb, C. și Torres, C. (2012), How Distinctive Are Indigenous Ways of Achieving Influence? A Comparative Study of Guanxi, Wasta, Jeitinho and "Pulling Strings". *Journal of Cross-Cultural Psychology*, vol. 43, nr. 1, pp. 135-150, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0022022110381430>.
49. Tourish, D. și Robson, P. (2006), Sensemaking and the Distortion of Critical Upward Communication in Organizations, *The Journal of Management Studies*, vol. 43, nr. 4, pp. 711-730, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6486.2006.00608.x>.
50. Tsui, A.S. și Farh, J.L. (1997), Where Guanxi Matters: Relational Demography and Guanxi in the Chinese Context, *Work and Occupations*, vol. 24, nr. 1, pp. 56-79, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0730888497024001005>.
51. van Muijen, J.J. (1999), Organizational culture: The focus questionnaire, *European Journal of Work and Organizational Psychology*, vol. 8, nr. 4, pp. 551-568, DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/135943299398168>.
52. Wagner, J.A. și Hollenbeck, J.R. (1992), *Management of Organizational Behavior*, New Jersey: Prentice Hall Inc.
53. Whiting, S.W., Podsakoff, P.M. și Pierce, J.R. (2008), Effects of task performance, helping, voice, and organizational loyalty on performance appraisal ratings, *Journal of Applied Psychology*, vol. 93, nr. 1, pp. 125-139, DOI: <http://dx.doi.org/10.1037/0021-9010.93.1.125>.
54. Whitworth, B. (2011), Internal communication, In T. Gillis (Ed.), *The IABC Handbook of Organizational Communication, 2<sup>nd</sup> Edition*, San Francisco: Jossey-Bass.
55. Wong, C., Tinsley, C., Law, K. și Mobley, W.H. (2003), Development and validation of a multidimensional measure of guanxi, *Journal of Psychology Chinese Societies*, vol. 4, nr. 1, pp. 43–69, Identifier: <http://hdl.handle.net/1783.1/13825>.
56. Zait, D. (2002), *Management Intercultural*, București: Editura Economică.
57. Zhang, X.A., Li, N. și Harris, T.B. (2015), Putting non-work ties to work: The case of guanxi in supervisor – subordinate relationships, *The Leadership Quarterly*, vol. 26, nr. 1, pp. 37 – 54, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.leaqua.2014.04.008>.

# *audit* FINANCIAR

Year XIV, No. 141 - 9/2016

9/2016

- **Internal audit practices and trends in Romania and worldwide**



- **Measuring the value of internal audit in the banking industry**
- **Organizational environment factors associated with corporate social responsibility: effects on communication and guanxi relationship between supervisors and subordinates in SMEs**

**Trends and priorities in internal audit**

## Scientific Editorial Board

- Dinu AIRINEI, Ph. D. – "Al. I. Cuza" University, Iași  
Veronel AVRAM – Craiova University  
Yuriy BILAN – Szczecin University, Poland  
Sorin BRICIU – "1 Decembrie 1918" University, Alba Iulia  
Ovidiu BUNGET – Universitatea de Vest din Timișoara  
Alain BURLAUD – The National Conservatory of Arts and Crafts, Paris  
Tatiana DĂNESCU – "Petru Maior" University, Târgu Mureș  
Lilia GRIGOROI – Academy of Economic Studies of Moldova, Chișinău  
Raluca-Gina GUȘE – Bucharest University of Economic Studies  
David HILLIER – Leeds University Business School, United Kingdom  
Allan HODGSON – University of Queensland, Australia  
Emil HOROMNEA – "Alexandru Ioan Cuza" University, Iași  
Robin JARVIS – Brunel University, United Kingdom  
Maria MANOLESCU – Bucharest University of Economic Studies  
Dumitru MATIȘ – "Babeș-Bolyai" University, Cluj-Napoca  
Ion MIHĂILESCU – "Constantin Brâncoveanu" University, Pitești  
Ana MORARIU – Bucharest University of Economic Studies  
Mirela PĂUNESCU – Bucharest University of Economic Studies  
Irimie Emil POPA – "Babeș-Bolyai" University, Cluj-Napoca  
Vasile RĂILEANU – Bucharest University of Economic Studies  
Ion STANCU – Bucharest University of Economic Studies  
Donna STREET – Dayton University, USA  
Ioan TALPOȘ – West University, Timișoara  
Alexandru TUGUI – "Alexandru Ioan Cuza" University, Iași  
Eugeniu TUȚULEA – Bucharest University of Economic Studies  
Iulian VĂCĂREL – Member of the Romanian Academy

All rights of this edition are reserved to the Chamber of Financial Auditors of Romania (CAFR). Reproduction, even partially, on any support, and the sale are prohibited without prior consent of the CAFR, being subjects to the stipulations of the copyright law.

### Important for Authors!

**The articles** are submitted to the editor by e-mail at: revista@cafr.ro, compulsory in MS Office Word format, in black-and-white.

**The authors** are kindly requested to comply with the following:

- the language the article is drafted in is English
- the optimal size of the article is: 7-10 pages with 2000 signs/page, spaces included;
- the article must mention the title, the research methodology used, authors' contributions, the imperfect on the accounting profession and the references;
- an Abstract is compulsory, which must be written at the 3rd person plural, presenting the subject of the research, the main problems and authors' contributions;
- 4-5 key words;
- JEL Classifications.

**Tables and graphs** are developed in black and white whit up to six shades of gray and sent also separately, if they were elaborated in MS Office Excel.

**The review** of the articles is performed by members of the Scientific Assessment Council of the „Audit Financiar” Journal, by means of the „double-blind review” method, that is, the reviewers do not know the names of the authors, nor the authors know the names of the reviewers.

Assessment criteria for articles: innovative input, topicality, importance and relevance for the subject matter; the quality of the research methodology; clarity and pertinence of the presentation and argumentation; the relevance of the bibliographic sources used; contribution made to the research in the area.

The resolution of the Scientific Assessment Council of the journal can be: acceptance; acceptance with revisions; rejection. The results of the assessments are communicated to the authors and only the articles approved by the Scientific Assessment Council are published.

**More details** can be found on our website [www.revista.cafr.ro](http://www.revista.cafr.ro), sections „Reviews” and „Manuscripts”.

**audit**  
**FINANCIAR**

9/2016

Monthly Journal published by the  
**Chamber of Financial Auditors  
of Romania**

67-69 Sirenelor Street, District 5,  
zip code 050855, Bucharest, OP 5,  
CP 83

Scientific Director:  
Professor **Pavel NĂSTASE**, Ph.D.  
Editorial Director:  
Professor **Mădălina DUMITRU** Ph.D.  
Editorial Assistant:  
**Cristina RADU**  
DTP: **Nicolae LOGIN**

*The Scientific Editorial Board and the  
editorial technical team shall take no  
responsibility for the content of the  
articles published in the journal.*

International Databases:

Academic Keys;  
Cabell's;  
Deutsche Zentralbibliothek für  
Wirtschaftswissenschaften;  
Directory of  
Research Journals Indexing;  
DOAJ;  
Ebsco;  
ERIH PLUS;  
Global Impact Factor;  
Google Scholar;  
ProQuest;  
Research Papers in Economics  
(RePEc);  
SCIPPIO;  
Ulrich's

OSIM Trademark no. M2010 07387

**Chamber of Financial Auditors  
of Romania**

Phone: +4031.433.59.22;  
Fax: +4031.433.59.40;  
E-mail: revista@cafr.ro;  
<http://revista.cafr.ro>;  
ISSN: 1583-5812,  
ISSN on-line: 1844-8801

Printing: Universal Color SA,  
Str. Victoriei, Complex Fortuna-Parter,  
Pitești, jud. Argeș,  
tel: +40 248 215 788  
e-mail: universal@universalcolor.ro

# Internal audit practices and trends in Romania and worldwide

Ionela-Corina CHERSAN,  
Alexandru Ioan Cuza University of Iași,  
E-mail: macov@uaic.ro

## Abstract

*For a long time, internal audit has been seen mainly as an activity of providing assistance to external auditors, especially by checking up accounting procedures as part of the internal control evaluation process. At present, while this role of the internal auditor has not disappeared, the role of consultant manager has gained primary importance. In this context, it is increasingly obvious that the professional profile of the internal auditor will undergo changes generated not only by the changes in the role that he or she fulfils, but also by the challenges that the business world needs to deal with: risk management, increasingly sophisticated information technology, data mining etc. This study relies on the information provided by The Institute of Internal Auditors Research Foundation – IIARF which includes data extracted from The Global Internal Audit Common Body of Knowledge – CBOK database, and it aims to point out the practices and trends regarding internal audit in Romania and worldwide, and, respectively, the competencies traditionally required from internal auditors, their views on the skills they master and on the scope of their further skill development.*

**Keywords:** CBOK, IIA, internal audit, skills, trends.

**JEL Classification:** M42, M48.

### To cite this article:

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

### To link to this article:

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

## Introduction

Over the past years there have emerged multiple opportunities for internal auditors, but these opportunities can only be taken by auditors with more and more complex knowledge and skills. Some authors noticed the new responsibilities that internal auditors must manage and the new skills that they need. Thus, Ratliff and Reding (2002) claimed that "the auditors of the twenty-first century need to be prepared to 'audit' everything - operations (including those particular to internal control), performance, information and information systems, compliance with the law, financial statements, fraud, environmental reports and performance and quality reports". Therefore, auditors need:

- Analytical skills and critical thinking;
- An efficient method to adequately understand any entity or activity to be audited: person, organization or system;
- The new concepts, principles and techniques specific to internal control;
- Awareness and understanding of risks and opportunities characteristic to auditors, as well as to those to be audited;
- The ability to generate general and specific audit objectives for any audit assignment;
- The ability to select, collect (using a large array of auditing procedures), evaluate and document auditing evidence, using statistic and non-statistic procedures;
- The ability to report progress on the audit assignments, in varied forms and to various beneficiaries;
- The ability to assess how recommendations are complied with;
- High professional ethics;
- The ability to use modern auditing techniques.

Similarly, Moeller and Witt (1999) believe that a successful internal auditor masters the following personal skills, which complement technical and professional skills: fairness and integrity, loyalty to the organization's interests, modesty, professional calm, empathy, coherence, curiosity, critical attitude, vigilance, tenacity, energy, self-trust, courage and the ability to make value judgments.

Considering these skills as significant for a high-quality activity of internal auditors, in this article we aim to present comparative analyses regarding:

- a. The Romanian auditors' level of training and skills;
- b. The way in which they carry out their activity (relationship with organization management structures, reporting);
- c. Trends regarding various audit techniques and tools.

## 1. Literature review

Over time, numerous studies on the evolution of internal audit have been carried out internationally (Moeller and Witt, 1999; Anderson, 2003; Ramamoorti, 2003; Ratliff and Reding, 2002; Flemming Ruud, 2003; Moeller, 2005), and lately they have been carried out in Romania as well (Boța-Avram and Popa, 2011; Precob and Rusu-Buruiană, 2015).

Moeller and Witt (1999) and Moeller (2005) carried out the most encompassing studies on internal audit. The authors deal with internal audit in an exhaustive and detailed manner. They begin with the definition and evolution of internal audit and end with a discussion on the current trends in the field, tackling subjects such as the way in which internal audit relates to the management structures of organizations, the way in which internal audit is managed as a profession (valid regulations), the impact of information systems on internal audit, techniques and instruments used in assurance and advisory assignments.

After presenting, from a historical perspective, the evolution of internal audit and its objectives, Ramamoorti (2003) describes contemporary internal audit practices. He mentions the influence that changes in the business environment have on internal audit, namely, the need to assume new roles and responsibilities.

Technological development and its impact on businesses were the object of Flemming Ruud's (2003) research. He too pointed out the evolution of internal audit, seeing that it evolved from providing assurance services to consulting, he discussed the new role internal auditors need to assume and the relationships they need to maintain and develop with company management structures.

In the context of recent financial scandals, Anderson (2003) formulated several questions on the plus value

that internal audit brings its “clients”, a category in which he includes: those who are the object of the internal audit assignments, managers, company management structures, external auditors, regulating bodies, customers and suppliers. He also describes the tensions existing between these beneficiaries, due to different and sometimes contradictory requirements that they make to internal auditors, and wonders how balance could be reached in the management of their relationships.

Ratliff and Reding (2002) mention the significant expansion of the area in which internal auditors activate. This impacts the level of knowledge and the abilities that internal auditors need to have and improve in order to meet companies’ increased demands.

Boța-Avram and Popa (2011) highlighted the atypical evolution of internal audit in Romania, namely its initial development in the public sector and only later in the private sector. This is at least partially explained by the cultural peculiarities of the Romanian economic environment.

An empirical and more recent study, carried out by Precob and Rusu-Buruiană (2015), describes the current characteristics of the internal auditing carried out by Romanian auditors, the internal auditors’ opinions on their role in Romanian firms and the auditors’ opinions on the subsequent evolution of internal audit.

## 2. The purpose of the research and the methodology used

The paper relies on the specialized audit literature and on the database provided by the Institute of Internal Auditors Research Foundation – IIARF, which contains data taken from the Global Internal Audit Common Body of Knowledge – CBOK. Also, for the comparative analyses mentioned in the Introduction section and for the formulation of conclusions, we used the information obtained, after working with the same database, by: Bailey (2010), Iyer (2016), Rose (2015) and Rose (2016), Seago (2015), Rittenberg (2016), Tsintzas (2016), Barr-Pulliam (2016), Harrington and Piper (2015). All these studies have been carried out using data provided by CBOK, while the analyses from these

studies were concerned with the internal auditors’ activities and features at a global level.

Our study aims to compare results obtained globally, in Europe and Romania, after the CBOK study carried out in 2010, on the level of education and the skills of internal auditors, the entities that they work for, the trends in using various techniques and tools for auditing assignments, the certifications and the experience that they have.

To process the data, we used the above mentioned database, and used the Q Reader computer application to visualize the data and to select relevant data for our study. Then we used the Microsoft Office-Excel facilities. For this purpose, we extracted information from the CBOK database on the global, European and Romanian results, concerning:

- the internal auditors’ education;
- the university degree that they hold; and
- the type of organization that they currently work for.

These elements were the foundation for the description of the representative group. We then proceeded to the proper data comparison and explanation of results.

## 3. Description of the sample

Although various studies have been conducted throughout the years, the most exhaustive one, whose results have been synthesized in a report, is the 2010 CBOK study. It was carried out based on answers received from 13,582 persons from 107 countries (22 languages), with varied answer rates per question. Meanwhile, in 2015, a more elaborate study was carried out, but its final results have not yet been published in full. Therefore, we will use the data provided by the 2015 study in a future research. After presenting the information which has been processed based on CBOK data, we will present the content of the question as it appeared in CBOK.

From Romania, in the 2010 study, 104 internal auditors answered the CBOK questionnaire, with the following distribution regarding their education, compared to the global and European situation.

**Table 1. Comparative analysis regarding the education of internal auditors who answered the 2010 CBOK questionnaire<sup>1</sup>**

The highest level of formal education (not certification) completed	Global	Europe	Romania
Secondary/high school education	4.36%	10.44%	-
Undergraduate diploma/technical certificate or associate degree	3.82%	4.94%	-
Bachelors/diploma in business	29.40%	16.17%	38.46%
Bachelors/diploma in fields other than business	10.71%	7.46%	5.77%
Masters in economics	37.55%	41.08%	39.42%
Masters/graduate diploma in fields other than business	12.12%	16.45%	11.54%
Doctoral degree (PhD or higher)	2.04%	3.46%	4.81%
<b>Total</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>

<sup>1</sup> Based on answers to question Q7. What is your highest level of formal education (not certification) completed?

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

One can notice that only in Romania the internal auditors hold at least one university degree, since otherwise it is impossible for them to work as internal auditors. Consequently, one can see that in Romania the number of internal auditors with a BA in Economics (38.46%) is higher than globally (29.40%) and in Europe (16.17%). Also, possibly

due to prejudice which deems internal audit activities to be focused on financial accounting aspects, in Romania there is the lowest number of internal auditors (5.77%) who hold a university degree in a field other than Economics, as compared to the global (10.71%) and the European (7.46%) average.

**Table 2. Comparative analysis of the academic majors of the internal auditors who answered the 2010 CBOK questionnaire<sup>2</sup>**

The academic major(s) or the most significant fields of study	Global	Europe	Romania
Accounting	50.36%	30.66%	35.58%
General business/management	25.19%	32.19%	37.50%
Finance	24.93%	28.22%	38.46%
Internal auditing	23.62%	27.79%	34.62%
Economics	16.54%	29.58%	24.04%
External auditing	12.96%	15.62%	11.54%
Computer science or information systems	9.03%	9.63%	7.69%
Law	7.02%	10.71%	8.65%
Other	5.87%	6.11%	3.85%
Engineering	4.23%	5.84%	13.46%
Mathematics/statistics	4.27%	6.41%	3.85%
Arts or humanities (e.g. languages, literature, history, psychology)	4.21%	4.95%	0.00%
Other science or technical field (e.g. physics, chemistry, geology, biology)	2.47%	3.19%	0.00%

<sup>2</sup> Based on answers to question Q8: What were your academic major(s) or your most significant fields of study? (Choose all that apply)

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

Regarding the fields in which the internal auditors majored, we note that globally most respondents majored in Accounting (50.36%). In Romania, the percentage of Accounting majors is 35.58%, and in Europe it is 30.66%. In Romania, the statistics regarding university majors are quite surprising, namely a high percentage of internal auditors (34.62%) declare to have majored in an Internal Audit related field, as compared to significantly lower percentages globally (23.62%) and in

Europe (27.79%). Also, we can notice the high number of Finance majors (38.46%) working as internal auditors, compared to the global level (24.93%) and the European level (28.22%). Significant differences are recorded in the case of majors in technical fields, as 13.46% of Romanian internal auditors participating in the study hold a degree in a technical field, as compared to only 5.84% in Europe and 4.23% globally.

**Table 3. Comparative analysis on the type of organization internal auditors answering the 2010 CBOK questionnaire currently work for<sup>3</sup>**

The type of organization	Global	Europe	Romania
Privately owned (non-listed) company	28.99%	34.41%	30.95%
Publicly-traded (listed) company	38.98%	34.59%	23.81%
Public sector/government	22.74%	24.57%	38.10%
Not-for-profit organization/non-government organization	5.93%	3.14%	4.76%
Other	3.36%	3.30%	2.38%

<sup>3</sup> Based on answers to question Q24: What is the type of organization for which you currently work?

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

The information in **Table 3** explains a number of the results in our study because, unlike the global or European situation, where the majority of auditors work for companies listed on the stock exchange or for non-listed private companies, in Romania, the majority of auditors work in the public sector, where the regulations concerned with organizing and carrying out the activity are different from those of the private sector, being more rigid and having distinct characteristics.

#### 4. Research results

In 2013, The Institute of Internal Auditors published the Conceptual Framework regarding the competencies of internal auditors. According to this framework, internal auditors need to be thoroughly skilled in the following ten core areas (IIA, 2013):

1. Professional ethics
2. Internal audit management
3. Application of the International Professional Practices Framework (IPPF)
4. Governance, risk and control
5. Business acumen

6. Communication
7. Persuasion and collaboration
8. Critical thinking
9. Internal audit delivery
10. Improvement and innovation.

The first two areas, namely professional ethics and management skills, are fundamental in organizing and delivering any internal audit activity. Professional ethics underlie the general expectations regarding the general behaviour of internal auditors, as a profession, and the competencies in the management of resources and internal audit activities are essential irrespective of the size of the audit structure.

Professional practices, governance, risk, control and business acumen are considered the auditors' technical skills and are essential to properly deliver any internal audit engagement.

Personal skills (communication, persuasion and collaboration, critical thinking) are important in providing a reasonable certainty that the information, observations and recommendations have the expected impact on the organization.

The carrying out of any audit assignment requires objectivity, strategic and operational planning skills, as well as a good management of resources.

Finally, improvement and innovation prepare the organization for the necessary changes ensuring a smooth transition to its sustainable growth.

The attributes in the above mentioned conceptual framework were formulated based on the fundamental Principles for professional internal auditing, published in 2015 by the Institute for Internal Auditors (IIA), which states that the activity of the internal auditors must be characterized by the following:

- Integrity;
- Professional competence and scrupulosity;
- Objectivity and self-reliance;
- Is in line with the strategies, objectives and risks of the organization;
- Appropriate position within the organization and possession of adequate resources;
- Delivers high quality, and is under continuous improvement;
- Efficient communication;
- Provision of assurance based on risk;
- Possession of detailed knowledge of the organization, pro-active and future oriented attitude;
- Promotion of improved activity in the organization.

The analysis of the answers of participants in the 2010 *Global Internal Audit Common Body of Knowledge*–CBOK showed that internal auditors at all levels thought that the most important three competence areas were:

- Communication skills;
- Competence in problem identification and problem solving;
- Knowledge of legislative changes, changes in professional standards and changes in the business environment.

For a complete analysis of the competencies required from internal auditors, the questionnaire also included items regarding the knowledge that internal auditors consider to be essential for the work that they are engaged in. Thus, in the order of their importance, the areas in which internal auditors believe they must possess adequate knowledge which would enable them to carry out their activity properly, are:

1. Audit;
2. Internal audit standards;
3. Ethics;
4. Fraud awareness;
5. Enterprise risk management;
6. Changes to professional standards;
7. Technical knowledge in the field in which the organization operates;
8. Governance;
9. Financial accounting;
10. Business management;
11. Organizational systems;
12. Strategies and business policies;
13. Organizational culture;
14. Business law and government regulation;
15. Finance;
16. IT/CT;
17. Management accounting;
18. Understanding of quality frameworks;
19. Economics;
20. Marketing.

Also, the study highlighted the basic skills required from internal auditors at various levels. These were grouped in common skills and specific skills.

*The common skills* are the most important skills required from internal auditors, irrespective of the level that they are at: internal audit staff, internal audit management and chief audit executive. Each must continually improve these skills, throughout their career.

*The specific skills* are the five most important skills required from internal auditors at each level. These skills must be developed as auditors occupy higher positions.

Both common and specific skills have been grouped as general, behavioral and technical, and the analysis was carried out depending on the different position that internal auditors can occupy in the internal audit structure of an organization.

**General competencies** are the skills considered to be essential for the completion of certain tasks. In **Table 4** these are presented in the order of their importance, together and individually, for all three internal auditing professional categories.

**Table 4. General competencies required from internal auditors, at global level, based on the position of the auditor<sup>4</sup>**

General competencies, ranked by their importance to internal auditors, regardless of the position occupied by auditors	Order of importance for:		
	Internal audit staff	Management	Head of audit function
Communication skills	1	2	3
Problem identification and solution skills	2	5	5
Ability to promote the value of the internal audit activity	7	8	1
Keeping up-to-date with industry and regulatory changes and professional standards	4	4	3
Organizational skills	6	1	6
Conflict resolution/negotiation skills	8	3	4
Staff training and development	10	6	7
Competency with accounting frameworks, tools, and techniques	3	9	9
Change management skills	11	7	8
Competency with IT/ICT frameworks, tools, and techniques	5	10	11
Cultural fluency and foreign language skills	9	11	10

<sup>4</sup> Based on answers to question Q76. Please indicate the importance of the following competencies for you to perform your work at your position in the organization.

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database and Bailey, 2010

As for the general specific competencies, the study provided the following results:

- *The internal audit staff* need especially communicative skills and the ability to use conceptual frames, need problem identification and problem solving skills as well as the ability to use the techniques and tools specific to the fields of accounting and information technology.
- *The internal audit managers* need management skills, communicative skills, negotiation skills and problem solving skills.
- *The chief audit executive* needs the ability to enhance the value of the internal audit within the organization, to communicate, negotiate and solve problems, as well as to stay updated on any legislative changes.

**Table 5. General competencies that the internal auditors need, at global level, European level and in Romania<sup>5</sup>**

General competencies, ranked by their importance to internal auditors	Global	Europe	Romania
Communication skills	1	1	1
Problem identification and solution skills	2	2	5
Ability to promote the value of the internal audit activity	3	4	4
Keeping up-to-date with industry and regulatory changes and professional standards	4	5	2
Organizational skills	5	3	3
Conflict resolution/negotiation skills	6	6	7
Staff training and development abilities	7	8	8
Competency working with accounting frameworks and specific accounting tools and techniques	8	10	6
Change management skills	9	7	11
Competency working with IT/ICT frameworks, tools, and techniques	10	9	9
Cultural fluency and foreign language skills	11	11	10

<sup>5</sup> Based on answers to question Q76. Please indicate the importance of the following competencies for you to perform your work at your position in the organization.

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

By analyzing Romanian internal auditors' perception of the general competencies that they need in order to perform their specific activities, one can notice that, in Romania, the need to stay up-to-date with legislative changes is felt more accutely, probably as a consequence of the quasi-continuous instability which characterizes the Romanian legislative environment.

**Behavioral skills** are represented by the way in which one's own actions are perceived by the others, from the perspective of generally accepted standards.

As in the case of general competencies, the following table presents them in the order of their importance, at the level of the three categories of internal audit professionals, taken together and individually.

**Table 6. Behavioral skills needed by internal auditors<sup>6</sup>**

Behavioral skills, ranked by their importance to internal auditors, regardless of the position occupied by auditors	Order of importance for:								
	Internal audit staff			Management			Head of audit function		
	G	E	R	G	E	R	G	E	R
Confidentiality	1	1	1	4	4	10	1	1	1
Objectivity	2	2	3	11	10	7	6	5	3
Communication skills	3	3	2	1	1	5	3	3	4
Judgment	4	5	8	7	8	11	8	8	11
Work well with all levels of management	7	7	6	10	11	9	7	7	9
Governance and ethics sensitivity	8	8	5	5	5	1	4	6	2
Team player - collaboration/cooperation	5	4	4	14	14	13	15	15	10
Relationship building - building bonds	10	10	12	13	13	4	10	10	12
Work independently	6	6	11	15	15	15	14	14	15
Team building/creating group synergy	12	13	13	9	7	12	13	13	14
Leadership	14	14	15	2	2	3	2	2	7
Influence - ability to persuade	9	9	10	6	6	6	5	4	5
Facilitation	11	11	7	8	9	14	12	11	6
Staff management	15	15	14	3	3	2	9	9	8
Change catalyst	13	12	9	12	12	8	11	12	13

<sup>6</sup> Based on answers to question Q74. Please mark the five most important of the following behavioral skills for each professional staff level to perform their work.

Legend: G = global level; E = European level; R = in Romania

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database and Bailey, 2010

Concerning specific behavioral skills other than confidentiality, which is ranked among the first positions in all categories, the study revealed that:

- *Internal audit staff* need to be objective, to rely on good professional reasoning and to be able to collaborate, i.e., to be a good team member.
- *Internal auditing team/assignment managers* need communication skills, leadership skills, governing skills and staff management skills. Also, they need sensitivity to ethical aspects.
- *The chief audit executive* needs leadership skills, communicative skills, governing skills and persuasive skills, as well as concern for ethical issues.

In Romania, the internal audit managers' views on confidentiality are surprising, since unlike professionals from other countries, they do not see it as an important requirement (ranked 10). Also, there is a contradiction between the option for building relationships (ranked 4) compared to that of organizing teams (ranked 12), and the relative importance given to communication (ranked 5), since both at European level and globally, the communication skills of internal audit engagement leaders are of primary importance.

**Technical skills** consist in the application of knowledge or skills to an activity. The importance of technical skills

in carrying out the specific objectives, at the level of the three categories of internal audit professionals, taken

together and individually, at global level, at European level, and in Romania, is classified below.

**Table 7. Technical skills needed by internal auditors<sup>7</sup>**

Technical skills, ranked by their importance to internal auditors, regardless of the position occupied by auditors	Order of importance for:								
	Internal audit staff			Management			Head of audit function		
	G	E	R	G	E	R	G	E	R
Understanding business	3	2	5	1	1	4	1	1	4
Risk analysis and control assessment techniques	1	1	1	4	5	14	3	4	5
Identifying types of controls	5	5	6	13	13	15	13	13	12
Governance, risk, and control tools and techniques	12	10	9	8	9	6	4	5	8
Business process analysis	4	4	3	7	8	9	10	9	3
Data collection and analysis tools and techniques	2	3	4	17	17	11	17	17	16
Operational and management research skills	6	7	2	5	4	8	6	3	1
Problem solving tools and techniques	8	12	18	6	7	7	7	8	10
Negotiating	14	13	15	3	3	3	2	2	9
Project management	13	14	13	2	2	2	5	6	2
Forensic skills/fraud awareness	11	9	7	11	11	18	9	10	6
Use of IT/ICT and technology-based audit techniques	7	6	11	15	15	16	15	14	11
Financial analysis tools and techniques	10	11	12	14	14	13	14	16	17
Statistical sampling	9	8	8	18	18	17	18	18	18
Forecasting	16	16	10	9	6	1	8	7	7
Total quality management	17	17	14	10	10	5	11	11	14
ISO/quality knowledge	15	15	17	16	16	12	16	15	13
Balanced scorecard	18	18	16	12	12	10	12	12	15

<sup>7</sup> Based on answers to question Q75. Please mark the five most important of the following technical skills for each level of professional staff to perform their work.

Legend: G = global level; E = European level; R = in Romania

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database and Bailey, 2010

The specific technical requirements that the three categories of professionals need are presented below.

- The internal audit staff need thorough knowledge of risk analysis techniques, of data collection and analysis instruments and techniques, the capacity to understand and analyse businesses and to identify control categories.
- The internal audit managers need the ability to understand businesses, skills in the field of operational and management research, in project management, as well as good negotiating skills.
- The chief audit executive needs to thoroughly understand businesses, to be a good negotiator and

a good project manager, and also to master the tools and techniques specific to governance, risk analysis, and control assessment.

Regarding the technical skills that they should possess, it is significant that Romanian internal auditors do not rate as particularly important the understanding of businesses, as it is the case with audit managers and chief audit executives in other countries. The place (14) occupied in the views of Romanian internal audit managers by the need to know the "Techniques of risk analysis and control evaluation" is also surprising, since for auditors in similar positions in other countries, this component ranked fifth, at its lowest.

Many answers given by Romanian internal auditors regarding the categories of knowledge and competencies that they need can be accounted for by the age of the internal audit position in Romanian organizations. The data analysed show that in Romania, in 2010, most organizations (86.42%) had had the

internal audit position for less than 10 years, and only 1.23% had had it for over 25 years (Table 8). In fact, the latter must be the case of the internal audit function in an international or multinational company activating in Romania as well, since before 1989 such an activity in a Romanian firm could not take place.

**Table 8. The age of the internal audit activity in organizations<sup>8</sup>**

How long has your organization's internal audit activity been in place?	Global	Europe	Romania
0-10 years	44.83%	48.33%	86.42%
11-25 years	30.34%	28.16%	12.35%
26-50 years	17.44%	15.26%	1.23%
51-100 years or more	7.38%	8.25%	0.00%

<sup>8</sup> Based on answers to question Q12. Specify your professional experience (please mark all that apply).

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

Note Q6. How long has your organization's internal audit activity been in place?

Unlike in Romania, where the position of internal auditor is relatively recent, globally and in Europe the activity is significantly older, since about 25% of the companies have had the activity organized for over 25 years. In fact, at global level, in over 55% of the firms, internal audit is past 10 years old, and in Europe, over 50% of the firms have been

running the internal audit activity for more than 10 years.

The relatively short time that internal audit has had in Romania explains why the number of internal auditors who declare that they have skills in fields such as accounting, management, finance, IT, technical or other fields than those listed is higher than at global or European level.

**Table 9. The professional experience of internal auditors**

Professional experience	Global	Europe	Romania
Internal auditing	93.15%	93.45%	96.15%
External (independent or public) auditing	34.76%	28.64%	24.04%
Management	35.20%	31.69%	47.12%
Accounting	38.90%	29.57%	56.73%
Finance	25.28%	26.11%	38.46%
IT/ICT	10.81%	11.96%	15.38%
Engineering	3.99%	4.50%	13.46%
Other	15.68%	20.78%	24.04%

<sup>1</sup> Based on answers to question Q12. Specify your professional experience: (please mark all that apply).

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

As one can see in the sample presentation section (Table 2), in Romania, the most frequent university degree among internal auditors included in the research is not accounting (first place globally), but finance, followed by management and internal audit. Nevertheless, more than half of the Romanian internal auditors questioned (56.73%) declare to be experienced in accounting. Anyway, a striking

majority (96.15%) declare to have experience as internal auditors. An interesting and predictable aspect is that the number of those who declare to be experienced in a technical field (13.46%) equals the number of those who declare to have majored in a technical field.

In order to understand the relationship with the management and executive structures within the

organization, we considered it important to analyse to whom the internal audit report is addressed. Thus, as one can see in **Table 10**, the results were close for the three analysed groups, yet globally, there is a higher rate of reporting to the audit committees. A possible explanation could be that not all jurisdictions share the legal requirement to have an audit committee. For example, in Romania, the Company Law rules the possibility to organize audit committees, without making

it compulsory. Also, a study published in 2005 by The International Organization of Securities Commissions (IOSCO, 2005) showed that there is a specific legislation or another type of regulation concerning the requirement to have audit committees in only 53% of the jurisdictions where IOSCO members are based. In emerging countries, such requirements are minimal or absent. Only chief audit executives were asked to answer this question.

**Table 10. The destination of internal auditors reports<sup>10</sup>**

Where do you administratively report (direct line) in your organization	Global	Europe	Romania
Audit committee, or equivalent	34.35%	28.32%	22.22%
Chief Executive Officer (CEO)/president/head of government agency	42.72%	51.80%	55.56%
Chief financial officer (CFO)/vice president of finance or Other	22.93%	19.88%	22.22%

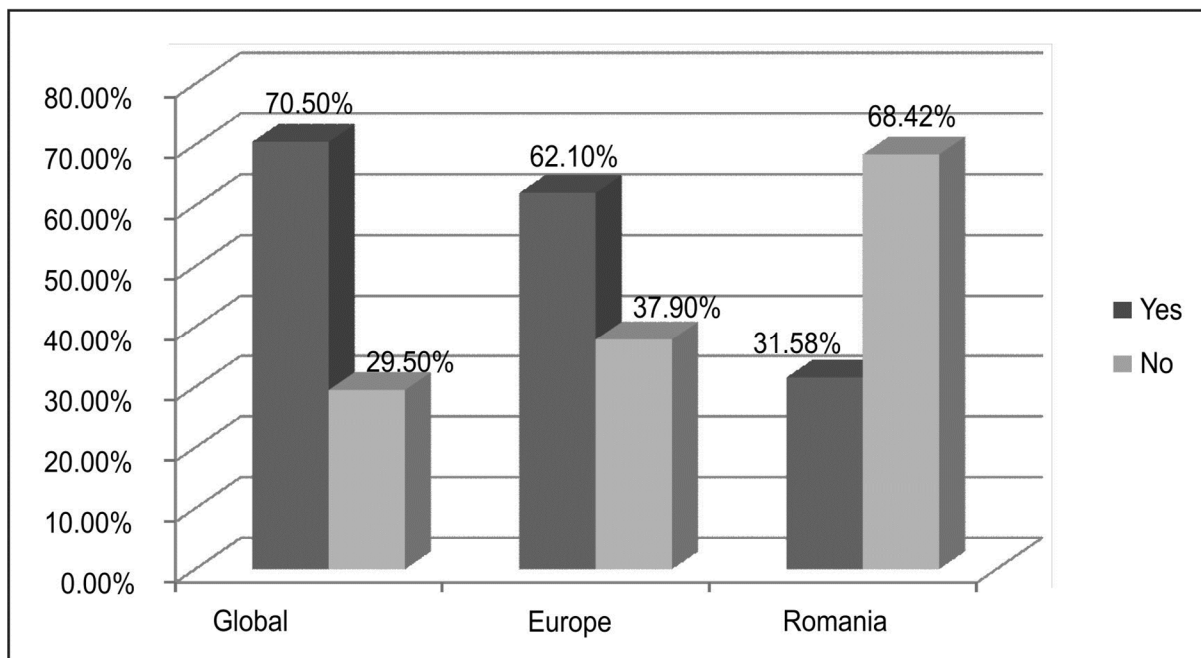
<sup>10</sup> Based on answers to question Q14. Where do you administratively report (direct line) in your organization?

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

The explanation above can be easier understood if we analyse **Figure 1**: the extent to which firms have organized audit committees. In Romania, the low rate of

reporting to an audit committee is justified by its absence in many entities. As seen above, this is the case of many internal auditors working for public institutions.

**Figure 1. The existence of audit committees in companies<sup>11</sup>**



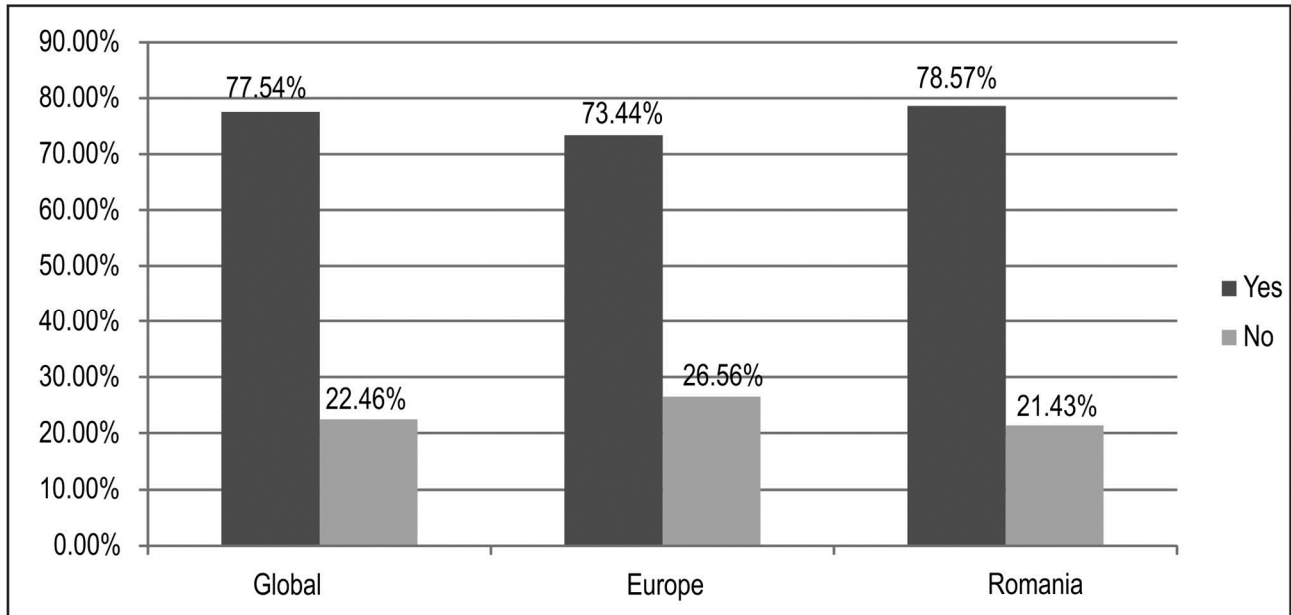
<sup>11</sup> Based on answers to question Q26. Is there an audit committee or equivalent in your organization?

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

An indicator where Romania rates above the European and global average is the number of 40 hours of formal

training per year, as one can see in **Figure 2**.

**Figure 2. 40 hours of formal training per year<sup>12</sup>**



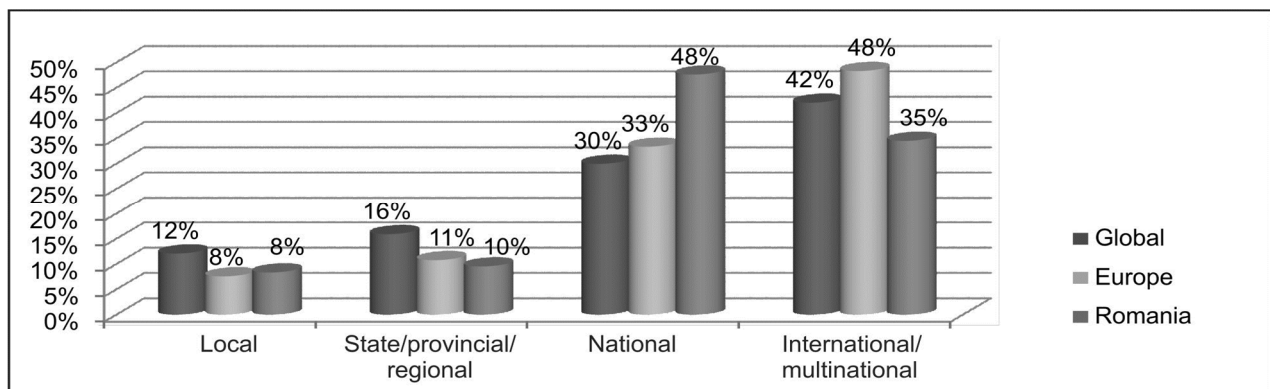
<sup>12</sup> Based on answers to question Q15. Do you receive at least 40 hours of formal training per year?

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

If we analyse the distribution of internal auditors based on the category of organizations that they work for (**Figure 3**), we note that in Romania almost half of the

internal auditors (48%) are employed in national organizations, which is explained by the fact that they work mainly in the public sector.

**Figure 3. The casting of internal auditors based on geographical position of the organization for which they work<sup>13</sup>**



<sup>13</sup> Based on answers to question Q21. Is your organization [local, state, national, international ...]?

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

We can notice that at global level and especially in Europe, there is a higher number of internal auditors employed in international or multinational companies. In Romania as well, the number of internal auditors employed in international or multinational companies is significant (35%).

After discussing the characteristic features of internal audit in Romania and worldwide and after identifying the competencies and knowledge that auditors need to carry out their assignments, we propose to identify the trends

in the future use of techniques and tools which are currently used by internal auditors. Thus, as one can see in **Table 11**, in order to deliver high quality internal audit, internal auditors believe that the most useful are: risk-based planning, various ways of electronic communication, analytical review, statistic sampling, data mining techniques and computer-assisted audit techniques. Except for data mining techniques, ranked 12 by Romanian auditors, the rest of the techniques and tools are valued equally by internal auditors worldwide.

**Table 11. Internal auditors' preference for the use of various audit techniques and tools<sup>14</sup>**

The extent the internal audit activity uses or plans to use the following audit tools or techniques on a typical audit engagement	Global	Europe	Romania
Risk-based audit planning	1	1	1
Control self-assessment	8	8	6
Balanced scorecard	14	14	13
Benchmarking	10	9	7
Analytical review	3	3	5
Data mining	6	6	12
Statistical sampling	4	5	2
Computer assisted audit technique	7	7	9
Total quality management techniques	15	15	15
Continuous/real-time auditing	11	12	8
Electronic work papers	5	4	4
Flowchart software	9	10	11
Process mapping application	12	11	16
Process modelling software	16	16	14
Other electronic communication (e.g., Internet, E-mail)	2	2	3
The IIA's quality assessment review tools	13	13	10

<sup>14</sup> Based on answers to question Q69. Indicate the extent the internal audit activity uses or plans to use the following audit tools or techniques on a typical audit engagement.

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

With respect to the professional certifications of Romanian internal auditors, we note a low percentage in the number of Certified Internal Auditors (CIA). Other certifications are also absent, except for a small number of internal auditors.

The situation relative to the most important professional certifications that internal auditors have or plan to obtain in the following five years is presented below. The auditors were asked to name all their qualifications.

We note that Romanian internal auditors score better at planning to obtain certifications rather than at having them. Globally and at European levels the situation looks much better, meaning that most internal auditors have already obtained Certified Internal Auditor Certificates (CIA), Chartered Professional Accountant or Financial Auditor (CPA) Certificates and Certified Information Systems Auditor (CISA) Certificates. Also, as in Romania, those who work in internal audit structures were interested in obtaining a Certified Internal Auditor Certificate.

**Table 12. The professional certifications Romanian internal auditors have or plan to obtain<sup>15</sup>**

Professional certifications	Currently	Planned additions over the next five years
CIA - Certified Internal Auditor	17.31%	51.92%
CPA - Certified Public Accountant	1.92%	8.65%
CGAP - Certified Government Audit Professional	10.58%	12.50%
CFSA - Certified Financial Services Auditor	3.85%	18.27%
CISA - Certified Information Systems Auditor	1.92%	5.77%
Other	25.00%	2.88%
None	16.35%	1.92%

<sup>15</sup> Based on answers to question Q11. Which professional certifications and/or qualifications do you have related to internal auditing? (Choose all that apply).

Source: Author's processing based on the CBOK 2010 database

## Conclusion and discussions

Our research has revealed that the demand for more competencies and knowledge among internal auditors results from the evolution of the internal auditor's position towards new roles. In this context we mention the results of a study conducted by Ernst & Young in 2013, titled "Key Findings from the Global Internal Audit Survey 2013", which identified and synthesized several aspects concerning internal audit, as follows:

- Internal auditing is increasingly expected to offer stakeholders a more and more accurate perspective on business, as well as to play the role of a strategic advisor for an organization.
- Expectations that internal audit be more and more involved in identifying, assessing and monitoring resources have increased.
- It is a fact that internal auditors lack data analysis skills, business strategy skills, risk management skills, fraud prevention and detection skills, and most times they are not experienced in the field in which the organization that they serve operates.

As compared to our results based on the data provided by CBOK (2010), the most recently published studies, based on the 2015 CBOK data provide a more encompassing image of the current realities and trends in the internal auditors' activity. Thus, Rose (2015) conducted a complex analysis of the way in which internal

auditors self-assess their competencies. Rittenberg (2016) conducted a comparison between the 2010 and 2015 results concerning the interaction between internal auditors and audit committees. Piper and Harrington (2015) provide several ideas concerning the manner in which internal auditors can build a successful career in the increasingly changing business world.

The role of studies carried out by the organizations involved in regulating, promoting and assessing the internal audit activity globally is to provide a guide for professionals to develop the competencies that they need in order to perform a high quality internal auditing activity, and to plan their personal development. It is a generally accepted fact that, for internal auditors, professional experience is essential in their activity. However, even though experience can only be gained in time, anyone can invest in their personal development, including by obtaining internal audit certifications.

## Acknowledgments

For the completion of this research, the data was obtained from the databases CBOK 2010 and CBOK 2015 Global Internal Audit Practitioner Survey (Altamonte Springs, Florida, USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation).

## REFERENCES

1. Anderson, U. (2003), *Chapter 4. Assurance and Consulting Services*, pp. 98-129, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
2. Bailey, J.A. (2010), *The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study- Core Competencies for Today's Internal Auditor-Inst of Internal Auditors*, Report II, [pdf] Available at: <https://na.theiia.org/iia/Pages/Public%20Documents/2010-CBOK-Core-Competencies.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
3. Barr-Pulliam, D. (2016), *Engaging Third Parties for Internal Audit Activities. Strategies for Successful Relationships*, [pdf] Available at: [http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/199768/IIARF%20CBOK%20Engaging%20Third%20Parties%20For%20IA%20Activities%20Jan%202016\\_0.pdf](http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/199768/IIARF%20CBOK%20Engaging%20Third%20Parties%20For%20IA%20Activities%20Jan%202016_0.pdf), [Accessed on August 2, 2016].
4. Boța-Avram, C. and Popa, I. (2011), Evolution of internal auditing in Romania: A critical analysis, *International Journal of Disclosure and Governance*, vol. 8, no. 4, pp.380-398.
5. Ernst & Young (2013), *Matching Internal Audit talent to business needs. Key findings from the Global Internal Audit Survey 2013*, Available at: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Advisory/MIA-talent-to-business-needs---Key-findings-from-the-Global-Internal-Audit-Survey-2013>, [Accessed on August 2, 2016].
6. Flemming Ruud, T. (2003), *Chapter 3. The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance*, pp. 74-96, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
7. Harrington, L. and Piper, A. (2015), *Driving Success in a Changing World. 10 Imperatives for Internal Audit*, [pdf] Available at: [http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/188608/PIPER\\_Ten\\_Imperatives.pdf](http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/188608/PIPER_Ten_Imperatives.pdf), [Accessed on August 2, 2016].
8. IIA (2010), *CBOK. Global Internal Audit Common Body of Knowledge. Resources Exchange*, [online] Disponibil la: <https://na.theiia.org/iia/Pages/Common-Body-of-Knowledge-CBOK.aspx>, [Accesat pe 09 august 2016].
9. IIA (2013), *The IIA's Global Internal Audit Competency Framework*, 2013, [pdf] Available at: <https://na.theiia.org/about-us/about-ia/Pages/Competency-Framework.aspx>, [Accessed on August 2, 2016].
10. IIA (2015), *Core Principles for the Professional Practice of Internal Auditing*, [pdf] Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Core-Principles-for-the-Professional-Practice-of-Internal-Auditing.aspx>, [Accessed on August 2, 2016].
11. IOSCO (2005), *Survey Report on Regulation and Oversight of Auditors*, [pdf] Available at: <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/ioscopd199.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
12. Iyer, V. (2016), *CAE Career Paths. Characteristics and Competencies of Today's Internal Audit Leaders*, Available at: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/203310/IIARF%20CBOK%20CAE%20Career%20Path%20March%202016.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
13. Moeller, R.R. (2005), *Brink's Modern Internal Auditing*, 6th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
14. Moeller, R.R. and Witt, H.N.(1999), *Brink's Modern Internal Auditing*, 5th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
15. Precob, C.I. and Rusu-Buruiană, A. (2015), The Features of Internal Audit in Romania. Study on the Perception of Internal Auditors, *Audit financiar*, vol. 13, no. 9(129)/2015, pp. 77-90.
16. Ramamoorti, S. (2003), *Chapter 1. Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*, pp. 2-23, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

17. Ratliff, R.L. and Reading, O.F. (2002), *Introduction to Auditing: Logic, Principles, and Techniques*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
18. Rittenberg, L.E. (2016), *Interacting with Audit Committees. The Way Forward for Internal Audit*, [pdf] Available at: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/201068/IIARF%20CBOK%20Interacting%20with%20Audit%20Committees%20FEB%202016.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
19. Rose, J. (2015), *Mapping Your Career. Competencies Necessary for Internal Audit Excellence*, [pdf] Available at: [http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/197389/IIARF%20CBOK%20Mapping%20Your%20Career%20Dec%202015\\_1.pdf](http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/197389/IIARF%20CBOK%20Mapping%20Your%20Career%20Dec%202015_1.pdf), [Accessed on August 2, 2016].
20. Rose, J. (2016), *The Top 7 Skills CAEs Want. Building the Right Mix of Talent for Your Organization*, [pdf] Available at: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/205617/IIARF%20CBOK%20TOP%207%20Skills%20CAEs%20Want%20April%202016.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
21. Seago, J. (2015), *Delivering on the Promise. Measuring Internal Audit Value and Performance*, [pdf] Available at: <http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/196909/IIARF%20CBOK%20Delivering%20on%20the%20Promise%20Nov%202015.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
22. Tsintzas, E. (2016), *Lifelong Learning for Internal Auditors. Certification and Training Levels Worldwide*, [pdf] Available at: [http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/205616/IIARF%20CBOK%20Lifelong%20Learning%20for%20Internal%20Auditors%20April%202016\\_0.pdf](http://contentz.mkt5790.com/lp/2842/205616/IIARF%20CBOK%20Lifelong%20Learning%20for%20Internal%20Auditors%20April%202016_0.pdf), [Accessed on August 2, 2016].

---

# Trends and priorities in internal audit

---

Victoria STANCIU,  
Bucharest University of Economic Studies,  
E-mail: victoria.stanciu@cig.ase.ro

## Abstract

*The status of the internal audit as an important pillar for corporate governance is recognized unanimously; however, this status is gained through a continuous and joined effort of all internal auditors and by a clear and solid vision of the internal audit function's development, designed by the chief of internal audit. This status recognizes the internal audit's support for the achievement of company objectives and the improvement of risk management and it also requires continuous quantitative accumulations in the work of internal auditors. From this perspective, the author's attention focused on the main risks and priorities that the internal audit is facing as they are reflected by international studies and surveys. The conclusions emphasized by the author's research may be considered important milestones for the improvement of the internal audit function in Romania and for its solid connection to the realities and problems the companies are confronting with.*

**Keywords:** Internal audit, risk assessment, performance, audit plan.

**JEL Classification:** M42, M15, O33.

### To cite this article:

Stanciu, V. (2016), Trends and priorities in internal audit, *Audit Financiar*, vol. XIV, no. 9(141)/2016, pp. 1003-1008, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/141/1003

### To link to this article:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/141/1003>

## Introduction

Internal audit (IA) is an important pillar for the corporate governance. However, this status is not obtained by itself; on the contrary, it results from a joined effort of the entire IA department and by a clear vision provided by the chief of internal audit (CAE). The competition on the internal market and especially in the global economy generates increased concerns regarding the companies' financial performance. Achieving the business objectives and financial performance remains a major concern for decision-makers and it also represents the investigation space for IA, whose role is to support the company in the achievement of its objectives by an efficient use of resources and the improvement of business and risk management processes.

The studies emphasized that the maturity level of the IA function differs from one country to another, a fact explained by cultural differences and the IA functions' "age", the economic development being also a determinant factor. Corporate governance has its own impact on the development of the IA function (Sarens et al., 2011). In Romania, the IA function is implemented for more than a decade, a fact that can explain the relatively reduced maturity level as compared to the one registered in western countries. The difficulties that are still manifesting in the process of solid corporate governance implementation have influenced the consolidation effort of IA function in Romanian companies. Romanian internal auditors have the advantage to learn from the experience of other countries and benefit from the progress registered in the profession as a result of the joined efforts of international professional organizations.

The present paper aims to emphasize the tendencies and priorities of IA as they are reflected by the international studies issued in the last years. The author considers that emphasizing these aspects is extremely useful for the Romanian internal auditors, helping them to better plan their missions, to improve their working methods and their own professional abilities, and to consolidate the collaboration with the audit committee members and executive management.

## 1. Research methodology

The performed research is a qualitative one. The followed objectives are the identification of the trends,

priorities, objectives, and techniques used in IA worldwide, aiming to provide comparative information related to the IA characteristics in Romania. The research required a review of IA literature worldwide, as well as the analysis of studies carried out by prestigious international organizations regarding the evolution of IA. The present research is part of a wider research project meant to cover a large timeframe, which was initiated several years ago and is aiming at tracking the evolution of IA in Romania and the implementation of best practices, while promoting IT-based methodologies and techniques.

## 2. Priorities in internal audit

The risk-oriented approach has become a constant for IA. The entire activity performed by internal auditors is determined by the risks that company is exposed to. Knowing the particularities of the business and industry the company is operating in, internal auditors must identify the strategic risks and current operations and, at the same time, anticipate the main strategic risks for the future. Therefore, internal auditors must **anticipate** those risk exposures, monitor the existing risks and establish the audit plan and missions' objectives based on the estimated risk exposures. The annual plans will reflect the stakeholders' expectations (expressed or anticipated by internal auditors) and the estimated risks trends that could deter the achievement of companies' objectives. It is necessary to underline **the importance of anticipation in IA work, but also to emphasize the proactive character of the internal auditors' work**. If internal auditors, by their arguments, will convince the audit committee that the annual plan focuses on key risks that affect the business, they will obtain not only the approval for the IA plan, but also the required budget for its implementation and the entire support they need to perform their mission.

Recent international studies emphasize the need that internal auditors turn their attention to the risks generated by the rapid development of technology, with significant impact over the business processes, a special place being allocated to the information technology (IT) and the risks associated with its employment. From this perspective, the internal auditors need to assess the "likely impact of possible future events – including their second and third order consequences – on their organizations' strategies and operations" (Harrington

and Piper, 2016). This implies, on the one hand, increased abilities of internal auditors related to the specificity of audit missions regarding information systems and computerized data processing and transmission, and, on the other hand, the assessment of the specific risks, by taking into consideration not only their direct impact, but the entire chain of consequences. The occurrence of some IT risks might produce as a direct consequence data security breaks and/or impairment of data processing quality – including possible systems' cut-off (hackers' attacks, viruses attacks). Secondly, IT risks might induce financial losses as a result of the business processes cut-off (the information systems supporting them being inoperable). As a third order consequence, IT risks might generate data leakages for the benefit of competitors, determining the loss of business opportunities or the decrease of the market share.

The IT risk is among the first five risks the internal auditors are concerned with. From the managers' perspective, the risks involving the highest attention are the operational risks, business strategic risks and compliance risk. Nevertheless, one of five internal auditors state that they spend no time auditing the company's information security, while one of four internal auditors declare that they do not allocate any time to auditing social media (Harrington and Piper, 2016). This fact is explained by the specific competencies required for information systems' audit activities and by the low number of auditors who have a bachelors' degree in computing or who are certified as IT auditors. Therefore, sensitive aspects are represented by the continuous training of internal auditors focusing on information technology and also the need for the university training of accountants to be more oriented towards IT audit. We refer to the accounting university studies, taking into consideration that, significantly, accounting bachelors are more oriented towards the IA profession, accounting being the expertise area asked especially in the recruitment and continuous training processes.

For the banking and financial markets industry, the internal auditors' attention is focused on (KPMG, 2016):

- Increasing regulatory expectations;
- Culture and conduct;
- Regulatory reporting;
- Stress tests;

- Cybersecurity;
- Third party relationships management (as a result of outsourcing some activities and the IT systems maintenance services);
- Continuous risk assessment;
- Data analysis/continuous audit;
- Recruitment and retention of experienced professionals.

A priority for IA is represented by the extended use of IT in the auditors' work. Four of ten CAEs declare that "the use of technology is appropriate or better" – comparing with 2006 – when the previous survey took place (Cangemi, 2015). The same survey emphasized that two of ten CAEs declare that "their departments primarily rely on manual techniques". This fact could be determined by:

- The level of knowledge and abilities internal auditors have in the field of IT;
- The insufficient budgets allocated to the IA function making difficult or actually impossible the acquisition of IT-dedicated software; and
- The inadequate strategy on IA development based on IT-dedicated instruments ensuring efficiency and effectiveness to IA.

Among the IT instruments and products which can be used by internal auditors we mention:

- Electronic work papers;
- Automated tools to manage the information collected;
- Instruments for data analysis;
- Tools for data mining;
- Tools for continuous audit;
- Instruments for planning audit missions;
- Instruments for IA follow-up activities;
- Software for risk assessment etc.

By emphasizing the need to focus internal auditors' attention on IT risks, the mentioned surveys confirm the findings from previous studies (such as Protiviti, 2014) that underlined as priorities for IA:

- *Social media*, applications using mobile devices, cloud computing, information security;
- Use of Computer Assisted Audit Techniques - CAATs and data analysis tools;

- Fraud prevention and identification, based on technology.

Protiviti (2016) continued the survey in 2016 emphasizing that the cybersecurity risk is constantly included in the audit plan and important priorities are registered in regard with the use of mobile devices, cloud computing, IT standards and Internet of Things (Protiviti, 2016).

The data mining tools usage registered a moderate increase, the majority of the respondents declaring their use at the basic level. Data mining can be used successfully to identify fraud and anomalies in commercial activities, data shortages/inconsistency, risk monitoring etc. It is important to underline that data mining and data analysis processes are partially performed in IA departments. In Europe, for example, 18% of those processes are performed outside the IA departments (Cangeni, 2015). Including data analysis in the specific working processes of internal auditors will ensure the increase of the efficiency and effectiveness of their work, one of the vectors being the continuous risk assessment process performed in this context.

### 3. Professional competencies and abilities

The internal auditors' professional profile registers a constant dynamic as a result of the evolution in the accounting profession, as a general framework, and of changes in the business and regulatory environments. These changes involve an in-depth knowledge of business models, processes and activities performed within a company, many of which are IT-based and as a result require IT abilities and skills. Henderson, Davis and Lapke (2013) underline the tight connection between the business processes and IT, the entire infrastructure of the company being IT-based. This fact determines changes in the IA and the established objectives, activities carried out and the knowledge required from the auditors.

The IA resources, in terms of the number of certified internal auditors, are limited, the concern to retain/recruit specialists is high, a lot of researches aiming at identifying the knowledge and abilities required from internal auditors. As a result, there were identified specific requirements regarding abilities and knowledge related specifically to the professional profile, and also an extended set of abilities related to the relationship

and communication skills, which are extremely important for an internal auditor.

Among the abilities asked from the auditors we mention: public speaking, time management (useful in the establishment of audit plans and the management of missions), building solid relationships with the IA committee members, executive management and external contacts, the ability to face high pressure meetings, leadership, strategic thinking etc.

Harrington and Piper (2016) emphasize that the main knowledge, abilities and competencies asked for the internal auditors are:

- Critical thinking;
- Communication skills;
- Accounting;
- Risk management assurance;
- Information technology (general knowledge);
- Industry specifics.

It is not surprising that the answers to questionnaires placed critical thinking on the first place. The entire work of an internal auditor is based on this critical thinking, starting from the identification of the critical areas to be audited as a result of the risk assessment, the selection of audit procedures and ending with the opinion and recommendations. Communication is essential, helping internal auditors to identify the stakeholders' expectations, to build strong relationships with the IA committee members and managers, gaining their trust and their support in solving problems. Communication is also necessary during missions when, based on questionnaires or in interviews, the auditors collect the necessary information. On the third place there is placed the accounting knowledge, which, in most cases, represents the professional background of the internal auditors. The IT knowledge has an important place, as a result of the IT-based environment in which the company operates, and as a result of the extended use of IT instruments by the internal auditors in their daily activities.

### 4. Measuring internal audit performance

Maybe one of the most sensitive problems, less investigated by the researchers, is the way in which IA performance is measured. The topic is of special interest

for both scientists and IA professionals, as well as for companies. How are the quality of IA activities and the adequacy to stakeholders' needs and expectations assessed? An insight into the practice of the profession would emphasize the interest for the question showed by the CAEs and their entire teams, and also by the audit committee and executives.

The practice guide issued by the Institute of Internal Auditors - IIA underlines that "IA should establish performance metrics and related measurement criteria appropriate to its environment/organization to measure the degree (including quality) of achievement of objectives for which the IA activity is established" (IIA, 2010).

The practice of IA led the way to the establishment of a set of metrics, mainly quantitative, such as, for example:

- Planned vs. completed audit missions according to the approved audit plan;
- Proper use of budgets;
- Performance of audit mission in the allocated time budget;
- Time for issuing the audit report;
- The degree to which recommendations made as a result of completed IA missions were accepted and implemented;
- Cost savings and/or income increase as a result of IA recommendations for the improvement of processes and activities.

In our opinion, the IA evaluation should emphasize the way in which the IA helped the organization to achieve its objectives. The last two indicators mentioned above are adequate in this regard.

The IIA (2010) recommends to include between the criteria used for the assessment of IA, next to the ones mentioned above, the following items:

- The total number of annual training hours per auditor;
- The internal auditors' experience, including the number of certified internal auditors, their expertise etc.;
- The use of the internal auditors' time – direct vs. indirect time used;
- Staff retention/Turnover in the IA department;
- Average response time to the stakeholders' requirements;

- The quality of the feedback from auditees (the number of positive vs. negative ones);
- The usage of new information technologies in IA activities.

Aiming at adding value and contribute, in a direct way, to the financial performance of the company, IA should offer solutions for the improvement of processes and the identification of business opportunities. The number of recommendations for cost savings, processes improvements (including an improved risk management), recommendations for a better use of resources, identification of business opportunities, recommendations for an improved alignment to the compliance issues could all represent criteria for the evaluation of IA, close to the stakeholders' expectations. By the nature of the missions and objectives established, IA should be aligned to the company's priorities aiming at achieving the business objectives. Nevertheless, the study by Harrington and Piper (2016) emphasizes that 57% of the respondents declare that they are "totally or mostly aligned to the business strategic plan". Under these conditions, the objective of IA to support the company in achieving its objectives is difficult to fulfil.

As the risks' evolution registers a constant dynamic, the updating of annual audit plans (by changing the missions' prioritization as well as including new ones as a result of increased risk exposure) could be considered as a useful criterion in assessing IA. This type of changes, argued in front of audit committee, prove the quality of the risk assessment process performed by internal auditors and the focus of missions on the most risk exposed areas.

## Conclusions

IA registers a continuous evolution determined by the dynamic environment that it is asked to investigate, the expectations – always changing - expressed by stakeholders and, not the least, by the requirements of best practice specific for IA. The quality of the results is mainly determined by the way internal auditors succeed to **anticipate** correctly the risk evolution and the requirements of audit committee and executives, focusing on the most risk-exposed areas and offering the recommendations for the improvement off processes and the achievement of strategic objectives.

Highly priority items in the internal auditors' work are: the alignment to the company's strategic business risks, the rigorous approach of the IT risks by their integration with the business risks, the assimilation of the IT-based techniques and instruments in the current activity, the recruitment of experienced auditors proving extended computer skills, and the continuous training, including in the IT field.

Establishing metrics for the IA assessment altogether with the approval of the IA plan, and the permanent monitoring of their values by the CAE and audit committee offer objective criteria to assess and connect the audit work to the company's performance. These aspects also contribute to the fulfilment of requirement that the IA's support the company in achieving its objectives.

## REFERENCES

1. Cangemi, M. (2015), *Staying a Step Ahead Internal Audit's Use of Technology*, [pdf] Available at: [www.internerevision.at/fileadmin/user\\_upload/2015-1403\\_CBOK\\_Staying\\_A\\_Step\\_Ahead.pdf](http://www.internerevision.at/fileadmin/user_upload/2015-1403_CBOK_Staying_A_Step_Ahead.pdf) [Accessed on July 22, 2016].
2. Harrington, L. and Piper, A. (2016), *Driving Success in a Changing World: 10 Imperatives for Internal Audit*, [pdf] Available at: [http://www.aair.ro/fisiere/PIPER\\_Ten\\_Imperatives\\_Final.pdf](http://www.aair.ro/fisiere/PIPER_Ten_Imperatives_Final.pdf), [Accessed on July 22, 2016].
3. Henderson, D., Davis, J. and Lapke, M. (2013), The Effect of Internal Auditors' Information Technology Knowledge on Integrated Internal Audits, *International Business Research*, vol. 6, no. 4, pp. 147-163, DOI: <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v6n4p147>.
4. KPMG (2016), *Internal Audit Top 10 Key Risks in 2016. Banking and Capital Markets*, [pdf] Available at: <https://www.kpmg.com/AE/en/Documents/2015/KPMGThoughtLeadership/KPMGInternalAuditTop10risksin2016.pdf>, [Accessed on July 22, 2016].
5. IIA (2010), *IPPF – Practice Guide. Measuring Internal Audit Effectiveness*, [pdf] Available at: [http://iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Praktijkgidsen/Practic](http://iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Praktijkgidsen/Practic)  
[e%20guide%20Measuring%20Internal%20Audit%20Effectiveness.pdf](http://iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Praktijkgidsen/Practic), [Accessed on July 22, 2016].
6. Protiviti (2014), *Assessing the Top Priorities for Internal Audit Functions. 2014 Internal Audit Capabilities and Needs Survey*, [pdf] Available at: <https://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2014-Internal-Audit-Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf>, [Accessed on July 22, 2016].
7. Protiviti (2016), *Arriving at Internal Audit's Tipping Point Amid Business Transformation. Assessing the Results of the 2016 Internal Audit Capabilities and Needs Survey – and a Look at Key Trends over the Past Decade*, [pdf] Available at: <https://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2016-Internal-Audit-Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf>, [Accessed on July 22, 2016].
8. Sarens G., Allegrini, M., D'Onza, G. and Melviole, R. (2011), Are Internal Auditing Practices Related to the Age of Internal Audit Function? Exploratory Evidence and Directions for Future Research, *Managerial Auditing Journal*, vol. 26, no. 1, pp. 51-64, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/02686901111090835>.

---

# Measuring the value of internal audit in the banking industry

---

Clara-Iulia ZINCA (VOICULESCU),  
Bucharest University of Economic Studies,  
E-Mail: iulia.voiculescu@gmail.com

## Abstract

*The importance of the audit function in banking institutions has considerably increased during the financial crisis, the focus of the management moving to risk management and control processes. The role of internal audit is to help management in protecting the bank's patrimony, reputation and ensuring the sustainable development of the organization, by providing an extensive analysis and a comprehensive insight on activities. Furthermore, just as each department must achieve the set objectives and add value to the organization, the same is true for the internal audit department.*

*This study aims to examine the methods used to measure the value of internal audit in the banking industry and to identify the most significant methods that consider the effect of the internal audit results on the organization.*

*We propose answers to questions such as: "Do audit functions in banking institutions confirm their value?" and "How can internal audit demonstrate its contribution to adding value to the organization?" In this regard, we approached the measuring of the internal audit value from a theoretical point of view. Further, we investigated which are metrics (KPIs) and practices used to measure the value of internal audit and analysed the extent to which these metrics are likely to highlight the value added to the organization by the internal audit activity.*

*The results of the study suggest that most organizations use methods that contain mainly quantitative and less qualitative elements. There are differences between banks and other types of organizations in terms of the methods and practices used, but also on the importance showed to measurement of internal audit value. In addition, the findings confirm that there is room for improving the methods and practices used, so that the audit function gains value and credibility.*

**Keywords:** Internal audit, value added, performance measurement, banks.

**JEL Classification:** G21, M42.

**To cite this article:**

Zinca (Voiculescu), C.I. (2016), Measuring the value of internal audit in the banking industry, Audit Financiar, vol. XIV, no. 9(141)/2016, pp. 1009-1024, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/141/1009

**To link to this article:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/141/1009>

## Introduction

The global financial crisis has demonstrated the need to revise certain functions whose performance is important for the healthy functioning of the banking system, one of these functions being represented by internal audit, which must respond to new challenges, changes and expectations.

During the current period, banking institutions face a dynamic and challenging environment, where they must comply with new regulatory requirements, strengthen corporate governance and expand their offer of products and services. Most banking institutions had no option but to seek solutions in order to achieve a balance between managing risk, maximizing profitability and ensuring the observance of applicable regulations.

Although the internal audit function is not directly responsible for the identification of solutions to the

problems faced by banking institutions, it has an important role, supporting the organization in achieving and maintaining the necessary balance, by providing evaluations of the internal control environment and recommendations leading to the improvement of risk management processes and the assurance of compliance with regulations.

Under these circumstances, internal auditors have not only the opportunity, but also the responsibility to support the management, by proactively involving in finding solutions to the problems of the organization and by providing recommendations and support to the business lines, management and the audit committee.

These developments are also reflected by the modifications occurred over time in the definitions of the internal audit function provided by the Institute of Internal Auditors (IIA), presented in **Table 1**.

**Table 1. The evolution of internal audit definitions provided by the IIA**

The old definition of internal audit (released in 1947, revised in 1999)	The current definition of internal audit (released in 1999)
"Internal Audit is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization. The objective of internal audit is to assist members of the organization in the effective discharge of their responsibilities. To the end, internal audit furnishes them with analyses, appraisals, recommendations, counsel and information concerning activities reviewed. The audit objective includes promoting effective control at reasonable cost. The members of the organization assisted by internal auditing include those in management and the board of directors."	"Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes."

Source: Author's processing of definitions provided by the IIA, 1947; IIA, 1999

According to the most recent definition developed by the IIA (1999) and approved by the IIA Board of Directors in

1999, some important developments can be noted, which are highlighted in **Table 2**.

**Table 2. Differences in the definition of internal audit**

The old definition (before 1999)	The current definition (after 1999)
Appraisal function	Objective assurance and consulting activity
Examines and evaluates the activities, as a service for the organization	Adds value and stimulates improving the organization's activities
Assists members of the organization in the effective discharge of their responsibilities	Assist the organization in fulfilling its objectives through a systematic and disciplined approach
Promotes effective control at a reasonable cost	Evaluates and improves the effectiveness of risk management, control and governance processes.

Source: Author's processing

The revised definition of internal audit emphasizes the objective of internal audit, which is to add value to the organization and activate the improvement of its activities through the provided objective assurance and advisory services.

In the guide “The internal audit function in banks” (BCBS, 2012), The Basel Committee on Banking Supervision (BCBS) highlights the fact that the internal audit function must provide the bank’s board of directors and senior management with assurance in regard to the quality of the internal control system, thus reducing the risks of loss and reputational damage for the bank. At the same time, the bank’s supervisors must be content with the effectiveness of the bank’s internal audit function regarding the compliance with policies and practices and the adoption by the management of appropriate and prompt measures in order to remedy the internal control deficiencies identified by internal audit.

The conclusions drawn from various studies carried out recently (Global Audit Information Network – GAIN, 2009; PriceWaterhouseCoopers - PwC, 2014a, 2014b; Ernst & Young, 2010; Deloitte, 2014) highlight the major challenges faced by internal audit in terms of expanding its role, given multiple emergent risks, rising of expectations and stronger stakeholder scrutiny, as well as resources pressures. To overcome these difficulties, it is necessary for the internal audit function to develop the core competencies, approaches, tools and practices, which enable the increase of value added for the organization.

Both Chief Audit Executives (CAEs), as well as stakeholders, recognize the potential of the internal audit function to add value to the organization. The important positive contribution that internal audit can bring in governance and operations of an organization depends on the effective implementation, functioning and management of the internal audit function, which is possible only under the conditions of maintaining and strengthening its credibility.

In order to maintain and increase the credibility and authority of internal audit, the internal auditors should:

- Understand how the organization perceives audit value;
- Define a strategic audit plan appropriate for the mandate of the internal audit function, containing the established objectives which prove the value delivered to the organization;
- Measure the value and performance of internal audit;

- Properly communicate the achieved results.

Since the stakeholders’ expectations have permanently increased, the management of the audit function had to adapt their practices to keep pace with these expectations and to adjust the metrics used to track results and report performance.

## 1. Methodology of research

The research methodology employed for the development of this paper included the following elements:

- A review of the international literature, including the applicable regulations and recommendations (IIA, BCBS) on internal audit in general and on internal audit in the banking industry. The revision considered the various aspects of internal audit, such as: the role and the objectives of internal audit; the responsibilities incumbent upon the internal audit function in different areas of activity such as compliance, risk management, reducing strategic risk, improving strategic management activity (business improvement); value added and assessment of performance of the internal audit activity; ways in which internal audit can exceed its current role and become a strategic advisor.
- A review of the research projects’ results and case studies including: “Imperatives for Change: The IIA’s Global Internal Audit Survey in Action. Report V” (IIA, 2011c); studies and reports developed by companies of professional services and consulting (Ernst&Young, 2010; PwC, 2014a, 2014b; Deloitte, 2014).

By performing a critical analysis of the reviewed literature, research results and studies, we aimed to answer the following questions:

- What would be the most relevant indicators for tracking results and for reporting the performance of the internal audit activities, so that the audit function demonstrates the added value for the organization?
- What are the methods and practices by which internal audit can increase the added value for the organization?

Finally, we synthesized the relevant methods and practices for internal audit performance measurement in the banking sector.

## 2. Literature review regarding the value added and internal audit performance

### 2.1. The position of internal audit within the corporate governance of credit institutions

Directive 2006/48/EC of the European Parliament and of the Council of 14 June 2006 relating to the taking up and pursuit of the business of credit institutions (Article 22) requires each credit institution to set a sound governance framework, which includes an articulated organisational structure with clearly defined, transparent and solid responsibility lines, as well as effective processes for identifying, managing, monitoring and reporting of the risks to which it is or might be exposed, appropriate internal control mechanisms, reliable administrative and accounting procedures, in accordance with the promotion of an efficient and healthy risk management.

Considering the fact that strong corporate governance constitutes an essential condition for the healthy functioning of credit institutions, which at the same time may negatively affect the bank's risk profile without appropriate implementation, supervisory authorities have a strong interest in ensuring a sound corporate governance.

In this regard, the supervisory authorities assess the extent to which the credit institution has set mechanisms through which the board and the superior management achieve their supervisory responsibilities, as well as processes through which it carries out the monitoring of strategic objectives, including risk appetites, financial performance, capital adequacy and planning, liquidity, risk profile and risk cultures, controls, remuneration practices and management selection and evaluation. Special attention is paid to the supervision of risk management, compliance and internal audit functions, the supervisory authorities pursuing the degree to which internal controls are properly assessed and contribute to the sound governance of the bank.

Internal audit has a very important role within the corporate governance framework of credit institutions. In this respect, the "Corporate Governance Principles for Banks" (BCBS, 2015) stipulate internal audit's responsibility with respect to the provision of

independent assurance and support to the board and senior management in promoting corporate governance process and the long-term stability of the bank.

The Guide (BCBS, 2015) also highlights the need that the corporate governance framework to establish clear responsibilities relating to managing risk, assigned to the "three lines of defence" of the governance framework, as follows:

- The first line of defence is represented by business units, which accept and manage the risk involved in the activities they carry out;
- The second line of defence, independent of the first one, includes the risk management and compliance functions;
- The third line of defence, independent of the first two, is the internal audit function, which provides the board and senior management with independent review and objective assurance on the quality and effectiveness of the internal control, risk management and corporate governance systems and processes, helping the board to secure the organization and its reputation.

### 2.2. The role of internal audit regarding the improvement of the internal control and risk management

The guide prepared by the BCSB (2015) - "Corporate governance principles for banks defines the internal control system as a set of rules and controls regulating the bank's organisational and operational systems, including reporting, processes and risk management, compliance and internal audit functions.

In line with the requirements stipulated by the applicable banking regulations in the EU Member States, the Government Ordinance No. 99/2006 regarding credit institutions and capital adequacy grants maximum importance to internal control. Thus, the Ordinance stipulates that the internal control mechanisms of credit institutions shall be established by their incorporation acts and internal regulations and that they must provide at least the organization of risk management, compliance and internal audit functions.

The general framework for the implementation of internal control activity in the banking industry was first synthesized by the BCBS (1998) in the guide "Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations".

According to this guide (BCBS, 1998), internal control is a continuous process conducted by the board of directors, managers and staff at all credit institutions' levels, having as main objectives:

- a. Conducting the credit institution's activities in an efficient and effective manner;
- b. Providing credible, complete and timely financial and management information;
- c. Ensuring the conformity of the credit institution's activities with the legal framework and the applicable regulations.

In order to achieve the set objectives and ensure financial stability, credit institutions are required to implement an internal control system which is composed of the following five elements, placed in close correlation:

- a. Oversight carried out by the management and the control culture within the organization;
- b. Risks identification and assessment;
- c. Control activities and separation of responsibilities;
- d. Information and communication;
- e. Monitoring activities and correcting the detected deficiencies.

The final responsibility for the establishment and maintenance of an adequate and effective internal control system belongs to the credit institution's board of directors.

The internal audit function meets an important role and adds value to the organization by providing the board with an independent review and objective assurance as to the quality and effectiveness of the internal control systems and processes and by supporting the management with regard to the establishment and maintenance of an adequate and efficient internal control system.

Therefore, one of the main objectives of internal audit is to assess the effectiveness and the adequacy of the internal control system, of which it is part.

Over the past decade, credit institutions have experienced an unprecedented escalation of risk, which has caused major changes governance with regard to risk management and improvement of the approaches within the control systems.

**Banking risks** express the probability of failure to achieve the estimated result or to record a loss,

considering that when the respective risks become reality, unexpected results may occur.

The National Bank of Romania (Banca Națională a României – BNR) Regulation No. 5 of December 20, 2013 regarding the administration framework of credit institution's activity, the internal process for assessing the capital adequacy to risks and the conditions of outsourcing their activities identifies the following major risks, with significant impact on the financial and reputational situation of the bank: compliance risk; interest rate risk; risk related information technology (IT); reputational risk; strategic risk; market risk; model risk; credit risk; country risk; transfer risk; liquidity risk; legal risk.

In the interest of monitoring, managing and evaluating such risks, credit institutions are constantly involved in the risk management process. Banking risk management encompasses all risk management processes and models meant to ensure the implementation of risk-based policies and practices, including techniques and management tools necessary to measure, monitor and control all risks faced by the credit institution. Risk-based policies and practices aim primarily at strengthening the risk profile and improving the efficiency of the bank's portfolio.

The responsibilities of the risk management function with respect to the management of risks faced by the bank are as follows:

- Continuous measurement of the risks related to the assets portfolio and other exposures;
- Communicating the risk profile of the bank to the concerned persons within the bank, to the supervisory authorities and to other relevant stakeholders;
- The adoption of measures, either directly or in conjunction with other banking functions to reduce the risk of a loss or to reduce the size of the potential loss.

The management of the credit institution is responsible for: the understanding the significant risks faced by the credit institution; the establishment of acceptable levels of those risks; ensuring that the necessary measures are taken to identify, measure, monitor and control those risks.

It is the role of internal audit to support the organization in pursuing its objectives, through a systematic

approach, in order to assess and improve the effectiveness of risk management.

The modern approach of the internal audit is based on risk and provides for the chief audit executive to carry out an assessment of the organisation's risk, based on which the audit units are assessed; the frequency at which the units are audited is directly proportional to the risk associated with them.

The International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, specifically Standard 2120 *Risk Management* (IIA, 2012) stipulates the need for internal audit activities to determine the effectiveness and to support the improvement of risk management processes. In assessing the effectiveness of risk management processes, internal audit should consider the following:

- The objectives of the organisation support and are related to the mission;
- Major risks are identified and assessed;
- Risk responses are determined in order to harmonize the risks with the organization's risk appetite;
- Capturing and fast communicating within the organisation of important information regarding risk management enable the involved staff, the management and the board to carry out their responsibilities.

Internal audit can assess the processes' effectiveness based on information collected during several audit missions, which, considered together, can provide a representative perspective on the risk management process and its effectiveness.

In accordance with Standard 2120 (IIA, 2012), the assessments made by internal audit in relation to risk management involve the following:

- Assessing the risk exposures in relation to governance, operations and information systems of the organisation;
- Assessing the potential of fraud and the manner in which the risk of fraud is managed;
- During the advisory missions, approaching the significant risk in line with the objectives of the mission, and also paying attention to the existence of other significant risks;
- During the assistance missions for the establishment and improvement of risk management processes,

internal auditors should refrain from assuming any responsibility with regard to risk management.

Internal audit can have an important contribution in assisting the organization in its approach to overcome the difficulties arising from the encountered risks.

Through risk management, internal audit not only prevents the risks, but it helps the organization to function more efficiently as a result of a more structured and organized approach.

### 2.3. Approaches regarding the value added and internal audit performance

According to the definition provided in the Glossary to International Standards in the Glossary for the Professional Practice of Internal Auditing (IIA, 2012), *"The internal audit activity adds value to the organization (and its stakeholders) when it provides objective and relevant assurance, and contributes to the effectiveness and efficiency of governance, risk management, and control processes."*

The added value can be seen from the perspective of various stakeholders, namely: internal auditors/providers of internal audit services; board of directors/audit committee/superior management; supervisory authorities; other stakeholders.

Arena and Azzone (2009) aimed to determine the factors that influence the effectiveness of the internal audit activity. The study was conducted based on information collected from 153 Italian companies and shows that the effectiveness of the internal audit activity is influenced by:

- The characteristics of the audit team;
- The audit processes and activities;
- The relationships within the organization.

Thus, the effectiveness of the internal audit is positively influenced by:

- Increasing the ratio between the number of internal auditors and the number of employees of the organization;
- Affiliation of the CAEs to the IIA;
- Adoption by the organization of risk self-assessment techniques;
- Audit Committee's involvement in the activities of internal auditors.

The study “Global Internal Audit Survey” conducted by the IIA (2010a) materialized in five reports incorporates the understanding and views of an important segment of practitioners in the area of internal audit, internal audit services providers and academics, with respect to the nature and purpose of the assurance and advisory activities specific to the internal audit profession worldwide, based on more than 13,500 responses available from respondents in over 107 countries.

The IIA (2011a) report “Measuring Internal Auditing’s Value. Report III”, focused on measuring the value provided to organization by the internal audit activity reveals that the value of the audit activity is expressed through the utility it shows for organization, appreciated in terms of perceived contribution of the internal audit activity. This perception is influenced by several factors, the most important being:

- Ensuring suitable access to the audit committee;
- Conducting the activity without the existence of any constraints regarding the modification of any rating assessment or the discarding of mentioning any deficiencies;
- Audit tools and technology used in the context of an audit mission.

IIA (2010b) endorsed the new value proposition of internal audit, expressing its vision on how the internal audit function provides value. According to this vision, “Governing bodies and senior management rely on Internal Auditing for objective assurance and insight on the effectiveness and efficiency of governance, risk management, and internal control processes.”

In a broad sense, the term “insight” is defined as representing “the capacity to gain year accurate and deep intuitive understanding of a person or thing” (Oxford American Dictionary). IIA (2010b) believes that, for the internal audit profession, insight represents an key component of the Value Proposition, one of the main objectives of the internal audit function being to provide stakeholders with perspective achieved during the performed assessments, with regard to both the implications of such evaluations, and providing recommendations.

In 2011, the IIA assisted by Deloitte&Touche launched the research project with the objective of determining the current status and expectations concerning the insight delivery by the internal audit; the project objectified with the report “Insight: Delivering Value to Stakeholders”

(IIA, 2011b), which highlights the following determinant factors for supplying insight by the internal audit:

- Provision by the organisation’s management of a strong control environment, where the executive and operational management are totally open to recommendations for improvement;
- Board, management and CAEs to communicate clearly their expectations on providing value and insight by the internal auditors;
- CAE reporting relationship, namely ensuring the independence of the internal audit function;
- The existence of audit staff having practical skills and experience in the industry, which are needed to make the required correlations between the audit process and business risk management;
- Clear, constructive communication that offers understanding of the identified problems and the appropriate recommendations.

BCBS (2012) published the revised guide for assessing the effectiveness of the audit function in banks (“The Internal Audit Function in Banks”), which replaces the document form 2001 (“Internal Audit in Banks and the Supervisor’s Relationship with Auditors”), and considers the lessons learned from the recent international financial crisis. The document focuses on the supervising authorities’ expectations with regard to the internal audit function in banking institutions, the relationships between supervising authorities and this function and it provides a guide regarding the evaluation of the internal audit function by the supervisory authority.

Thus, from the supervisors’ point of view, the periodic assessment of the internal audit function is supposed to determine whether it has the necessary capacity and authority and it operates in compliance with sound principles.

BCBS (2012) recommends the assessment of the internal audit function to be made considering the supervisors’ expectations regarding this function, including the following items:

- *Characteristics of internal audit function:* independence and objectivity; professional competence; professional ethics;
- *The status and authority of the internal audit function within the bank,* which must report directly to the board of directors/audit committee, allowing the auditors to demonstrate objectivity in performing the engagements;

- *The existence and the provisions of the internal audit charter*, which must highlight the status and authority of the internal audit function within the bank;
- *The scope of the audit* that should include reviewing and evaluating the effectiveness of the internal control, risk management and corporate governance systems and processes for the entire bank and to adequately cover the aspects of interest from the point of view of the audit plan objectives;
- *Corporate governance mechanisms* applicable to the internal audit function, such as: permanence, authority, status and independence of the internal audit function; adequate resources for the internal audit activity; direct access to the board of directors; existence of independent, competent and qualified audit staff;
- *Organization of the internal audit function at group level*, in the sense of providing a consistent internal audit approach in all the banks from the group;
- *The level of competence, experience and expertise within the internal audit function*, which means: the ability to collect, analyse and evaluate information and to communicate adequately with stakeholders; use of appropriate audit tools and techniques; good understanding of bank's activities;
- *Structure of remuneration package at the level of the internal audit function*, especially at the level of senior management and the key audit functions, which must be in line with the bank's policies and practices; the performance rewarding package should be structured so as to ensure the avoidance of conflicts of interest and of compromising the objectivity and independence;
- *Outsourced internal audit activities*, if this is the case.

Deficiencies identified by the supervisors with regard to the internal audit function may affect the assessment of the risk profile of the bank.

Applying the principles set out in the BCBS (2012) guide is carried out in compliance with national legislation and applicable corporate governance structures. BCBS (2012) also states that concurrently with the quality assessment of the internal audit function performed by the supervisory authority, the audit committee and the internal audit function in itself have a responsibility to develop and apply methods to assess the quality of the internal audit function.

The board of directors has the final responsibility to review the performance of the internal audit function; in this respect, the board should periodically perform an independent external assessment of the quality assurance for the internal audit function.

Deloitte (2014), one of the Big Four companies, which provide audit services for an important segment of public companies, conducted the study "Head of Internal Audit, Survey 2014. Capturing insight" by which it synthesized insights and observations with regard to the auditing practices in Ireland. The study was conducted with participants from various companies working in the fields of financial services (45%), consumer and business technology (24%) and in the public sector (31%). It showed that, although every activity sector has specific features, there are many issues and challenges common to all fields. The Deloitte (2014) study highlighted the main challenges faced by internal audit in terms of expanding role the appearance of new risks, increasing control exercised by the stakeholders and in terms of resource pressures.

One of the core issues considered in the assessment of the internal audit function is represented by the performance assessment, including the way in which plans are carried out and how the review of the internal audit function at a general level is performed. The results of the study (Deloitte, 2014) emphasized the following: 97% of respondents confirm that the assessment of the internal audit performance is made according to a specific methodology, and 95% of respondents confirm that the methodology used is in accordance with the IIA standards. However, only 67% of respondents have confirmed that the methodology used includes a process of external quality assessment, given that the IIA standards require a quality assurance and improvement program, as well as internal and external quality assessments, with regular external assessment with a maximum frequency of five years.

Although there is an interest on the assessment of the internal audit function both on the side of the supervisory authorities and on the side of banks' management, expectations and quality assessment systems of the internal audit are particular for each function, depending on its specific objectives.

In terms of internal audit performance assessment methods used by the management, both the regulations applicable to the bank's internal audit function, as well as the applicable standards and guidelines state the

responsibility of the management, audit committee and chief audit executives to assess the quality and performance of the internal audit function by establishing clear performance criteria and appropriate methods for measuring the achieved performance.

### 3. Performance measurement of the internal audit function. Key performance metrics

As mentioned in the IIA (2011a) report "Measuring Internal Auditing's Value. Report III", the value of the internal audit activity is appreciated in terms of its perceived contribution to the governance and smooth running of the organization's activity. This perception is influenced directly by the assessment of the internal audit activity performance.

In a general sense, performance measurement can be regarded as "a metric used to quantify the efficiency and/or effectiveness of the action" (Neely, Gregory and Platts, 1995). The importance of measuring performance and performance indicators was evidenced by Flapper, Fortuin and Stoop (1996) as follows: "A good manager keeps track of the performance of the system he or she is responsible for by means of performance measurement. His/her staff carrying responsibility for certain activities within the performance measurement system, need to see how well they are performing their tasks. This also holds for the employees actually executing the various process steps. So performance indicators important for everyone inside year organisation, as they tell what has to be measured and what the control limits the actual performance should be within."

Regarding the importance of measurement, H. James Harrington (cited by Shimp, 2008) stated: "If you can't measure something, you can't understand it. If you can't understand it, you can't control it. If you can't control it, you can't improve it".

Therefore, it is apparent that performance measurement has a major importance for the process of assessment of the audit function, which provides it with the opportunity to find out where it stands in relation to the functions in other similar entities and to identify and adopt new practices to improve its results. Setting the performance indicators is of utmost importance to determine to what extent the audit function

accomplishes its objectives, in accordance with the practices and standards of quality.

Considering the importance of internal audit performance measurement, a series of studies were conducted to understand the methods and practices used to measure the performance of the internal audit activity.

Performance measurement systems differ significantly between audit functions, as a result of the great diversity of organizations served by these functions (Rupsys and Boguslauskas, 2007). In practice there are various classifications of performance measurement systems used in internal audit. One of the most used systems is based on the balanced scorecard approach (Ziegenfuss, 2000), which shows the alignment of the audit department objectives and activities to those of the organization. In case of using this method, special attention should be given to the combinations of indicators/metrics which should be adapted to each category of stakeholders, as well as possible.

Another classification method is represented by the "input-process-output" method (Rupsys and Boguslauskas, 2007) where:

- *Input* may be represented by the auditors' and organization's qualities (experience, qualifications of personnel, approved budget; other factors);
- *Process* is represented by the whole process and all auditing activities;
- *Results* are the final outcome of the audit process, consisting in: assurance provided, counselling services, recommendations offered, the level of understanding provided, business process improvements made as a result of internal audit, etc.

The GAIN (2009) report "Measuring Internal Auditing Performance" synthesizes significant issues, recommendations and best practices of successful performance management from organizations that develop guidelines and from practitioners in the field of internal audit, as well as information from flash surveys and the "Annual Benchmarking Study".

According to IIA (2009) – "Annual Benchmarking Study", the main identified categories used to measure the performance of the internal audit are: the degree of satisfaction of stakeholders; internal audit processes and capacity for innovation. The main tools and techniques used for measuring these indicators are presented in

**Table 3:**

**Table 3. Indicators used to measure the performance of internal audit**

Overall ranking/ category	Performance category	Tools/ technique used for measuring
1	The degree of stakeholders' satisfaction	Surveys/ Stakeholders questionnaires
2		Interviews/ Stakeholders meetings
3		Key performance metrics/indicators
1	Internal audit processes	Adequate audit plans are established for each mission including: scope, objectives, timing, resource allocation
2		Conducting audits in compliance with established methodologies and practices
3		The feedback obtained from key stakeholders regarding the extent to which the audit effectively addresses the problem of the risks
1	Innovation and capacity	Implementation of measures by which to provide appropriate training of audit staff
2		Measuring the number of certifications held by the audit staff
3		Implementation of measures that ensure the achievement of mission goals and objectives

Source: Author's processing based on the results from "Knowledge Report. Measuring Internal Auditing Performance", GAIN, 2009

Although the indicators used to measure internal audit performance differ from one organization to another, various studies performed by the IIA, including the GAIN (2009) study have synthesized several important indicators used regardless of organization, namely:

- making surveys/questionnaires with stakeholders;
- audit missions carried out versus the ones planned;
- complying with the definition of internal auditing, standards and code of ethics.

The conclusion is that, regardless of audit methods and techniques used, it is necessary for audit leaders to select the audit methodology and performance indicators that

best fit the object of the audit activity, taking into account the expectations of the various stakeholders, including the audit committee and management team, thus ensuring that audit efforts are aligned with the strategic objectives of the organization and add value to it.

The report "Measuring Internal Auditing's Value. Report III" (IIA, 2011a) also showed differences in the use of performance measuring methods both between regions and industries. The ranking of the most commonly used methods for assessing the performance of the internal audit activity in the financial industry, which includes the banking sector, compared with the methods used in all industries is presented in **Table 4**.

**Table 4. Methods used for measuring the performance of internal audit activities in the financial industry, compared to all other industries**

Methods	Total (all industries - %)	Financial industry (%)
Percentage of completed audit plans	13,7	12,3
Recommendations accepted/implemented	11,8	9,2
Surveys/feedback from the board, audit committee, and/or senior management	10,8	9,1
Customer/auditee surveys from audited departments	9,1	7,3
Assurance of sound risk management/internal control	8,3	6,9
Reliance of external auditors on the internal audit activity	8,3	8,0
Timely closure of audit issues	7,6	6,2
Completion of mandated coverage	7,0	6,3
Number of significant audit findings	6,6	4,1
Budget to actual audit hours	6,3	5,8
Number of management requests for internal audit assurance or consulting projects	5,8	4,1
Cost savings/avoidance and improvements due to the implemented recommendations	5,7	3,6
Cycle time — report turnaround (end of fieldwork to final report)	5,1	3,5
Balanced scorecard	4,1	3,6
Cycle time from the opening conference to a preliminary report draft	4,1	3,5
Absence of regulatory or reputation issues and significant failures	3,8	4,4

Source: Author's processing based on results of IIA (2011a) study "Measuring Internal Auditing's Value. Report III"

From the analysis of trends in the methods used for assessing the internal audit performance, it resulted that the first five most commonly used methods at the time of the study will maintain their importance during the next five years, along with the recently added balanced scorecard method, of growing importance.

The study also highlighted the fact that:

- There is a correlation between the methods employed by the internal audit activity to measure its performance and their perceived contribution. Methods with the highest correlation coefficients are: the implementation percentage of the audit plan; recommendations accepted/implemented and questionnaires/feedback of the board of directors, audit committee and senior management. These methods are the most representative and result-oriented regarding the contribution of internal audit activity to improvement the organizational processes.
- There is a direct correlation between the scope of internal audit activities and their perceived contribution. There is a higher correlation between the internal audit activities on internal control, governance and risk management, on the one hand,

and the perceived contribution of internal audit to the improvement of these processes, on the other hand.

PricewaterhouseCoopers, one of the Big Four audit companies, published in September 2014 the study "Metrics by design. A practical approach to measuring internal auditing performance", referring to the way in which all internal audit functions, regardless of the organization in which they operate, can generate indicators with which to communicate the value supplied and monitor performance (PwC, 2014b). The study results reflect the relative low stakeholders' perception regarding internal audit, implying either that the internal audit is unable to keep up with the changes taking place in the environment, or that it fails to report the real value delivered with the used indicators. After a deeper analysis, there was found at the same time a significant difference between the perceived value in the case of the audit functions characterised by a higher share of "Trusted advisors" type audit services, as compared with those performing more traditional "Assurance providers" type services.

The difference between perceived performance under the two approaches is presented in **Table 5**.

Key performance metrics	Percentage of respondents who indicate that internal audit performance is good	
	"Trusted advisors"	"Assurance Providers"
Focus on critical risks and problems encountered by the organization	84%	53%
Goal and audit plan alignment to stakeholders' expectations	83%	64%
Promoting improvements in quality and innovation	73%	29%
Hiring, training, and/or selecting talents for audit	68%	45%
Effectively use of technology in auditing services	51%	29%

Source: Author's processing based on the results of the study, "Metrics by design. A practical approach to measuring internal audit performance", PwC, 2014

The study reveals that there is no unique set of "best practice" metrics for performance measurement. The management of the audit function is used to generate their own indicators that meet the requirements of the mandate (mission, vision, strategy) and the stakeholders' expectations. The continuous updating of the performance indicators ensures the reporting of the real value provided by the audit function, in accordance with both the evolutions of the audit function and with the

changing risk profile of the organization. In addition, the audit functions that generate indicators expressing the real value provided to stakeholders and correlate performance indicators with stakeholders' expectations manage to attract superior appreciation from stakeholders.

The PwC (2014) study also specifies that making a "balanced scorecard" of the performance indicators only represents the beginning of the transformation

process necessary for the internal audit function. In order to obtain a “balanced scorecard” containing relevant indicators, cultural transformations may be needed, as well as the development of a communication plan to describe the expectations adequately.

The objective of the audit functions management should not be limited to the indicators which reflect the delivery of superior results. It is necessary for the balanced scorecard to include some important fields, such as: the processes’ effectiveness, personnel, risk coverage, as presented in **Table 6**.

**Table 6. Illustration of metrics for the balanced scorecard**

Illustrative internal audit balanced scorecard			
<b>Value</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• % of audits and SOX testing completed within schedule and on budget</li> <li>• % of completed audits that utilized data analytics</li> <li>• End of audit client satisfaction survey results</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Business process improvements resulting from internal audit</li> <li>• Level of management requested involvement with strategic initiatives</li> <li>• Stakeholder assessment and feedback compared with expectations</li> <li>• Level of insight and proactive advice delivered</li> <li>• Training sessions or involvement with enhancing internal control/risk management knowledge of the organization</li> </ul>	<b>Value</b>
<b>Risk coverage</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• % of the audit plan aligned to major risk categories (i.e., financial, operational, strategic, etc.)</li> <li>• % of non-IT versus IT audit missions included in the plan</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Visual representation of alignment of audit plan to individual enterprise risks</li> <li>• Level of focus on emerging risks or transformational initiatives</li> <li>• Alignment and coordination with other compliance functions (i.e., enterprise risk management, SOX compliance, legal/compliance, etc.)</li> </ul>	<b>Risk coverage</b>
<b>People</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• % of internal audit staff with relevant certifications</li> <li>• % of IT versus non-IT staff</li> <li>• Internal audit department turnover</li> <li>• Departmental headcount compared to budget</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alignment of talent to enterprise risks</li> <li>• Leverage of subject matter specialists and guest auditors</li> <li>• Placement of internal audit staff into advanced internal audit positions or rotation within the business</li> </ul>	<b>People</b>
<b>Process effectiveness</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Overall internal audit department budget compared to the prior period</li> <li>• Number of audits completed within the budgeted time</li> <li>• Audit report findings by status and division</li> <li>• Audit report ratings issued during the period</li> <li>• Number of days from fieldwork to report</li> <li>• % of audit missions with internal quality review performed by the end of fieldwork</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Services cost-effectiveness ratio</li> <li>• % of audit missions where tools were provided to the business (i.e., data analytics, dashboards, databases, continuous auditing routines, thought leadership, etc.)</li> <li>• Number of audit findings remediated before the issuance of the audit report</li> <li>• % of audit missions using data analytics to drive decisions - resulting in reductions of audit workhours</li> </ul>	<b>Process effectiveness</b>
<b>Assurance provider</b>		<b>Problem solver</b>	
		<b>Insight generator</b>	
		<b>Trusted advisor</b>	

Source: “Metrics by design. A practical approach to measuring internal audit performance”, PwC, 2014

As benefits of using the balanced scorecard, there are mentioned:

- Harmonizing the strategy and internal audit activities with stakeholders' expectations;
- Offering an extensive picture regarding performance;
- Allowing comparative analyses in relation to the reference indicators (benchmarking);
- Improving final results through cost reductions and streamlining processes.

Additionally, communicating metrics involves a very good understanding of the audience, as well as the adaptation of methods, frequency and approach used in the report to stakeholders' needs. The preparation and processing of the necessary data, as well as the presentation of metrics require the use of technology and human resources with the appropriate competences.

Finally, success in highlighting the achievements of interest for the audience depends on the tools used to report metrics, namely the dashboard and data visualization.

#### 4. Practices supporting the growth of value provided by internal audit

Various recent studies ("Insight: Delivering Value to Stakeholders" - IIA, 2011b; "2014 State of the Internal Audit Profession Study – PwC, 2014a) summarize a number of examples of original and compelling practices that foster the increase of value provided by the internal audit, among which we mention:

1. **Assessing internal audit performance** by reviewing audit services in case an operational loss is identified, for the purpose of determining if there were any weaknesses of the internal audit process that need to be corrected, also capitalizing this as an opportunity for better understanding the real risks of the business (IIA, 2011b).
2. **Organizing an assurance forum** consisting of people with an important role in the organization's risk management (chief risk officer – CRO, compliance and ethics, chief information officer – CIO, finance – CFO and auditing - CAE), including the external auditor: Within the forum, there can be

discussed: the risks faced by the organization; adverse risk events and their causes; the results of activities performed in order to ensure decreases of risks; identification of delays in assurance and monitoring activities; appointing managers in charge with monitoring and risk assessment; appropriate methods used for the communication of risk issues to the board of directors/executive directors (IIA, 2011b).

3. **Stakeholder commitment** to ensuring a reporting relationship which supports the independence of the internal audit function (IIA, 2011b).
4. **Ensuring the existence of IT expertise** and internal audit skills necessary for achieving of data analyses and to harness useful and effective financial and operational information, providing insight with regard to operational results and helping the management to develop the activity more efficiently and more effectively (IIA, 2011b).
5. **Use of benchmarking**, namely: providing the management with comparative analyses regarding the operations of the various locations of the organization, using automated testing on the basis of standard queries and periodical data analyses; results summarization and creating a balance scorecard. In this way, it is possible the prompt identification of the exceptions and variations from the standards of the organization, making action plans to remedy the identified deficiencies and to follow-up (IIA, 2011b). This allows internal audit to obtain a greater coverage with fewer resources, while also providing to the management comparative data analyses corresponding to the already improved operational results.
6. **Existence of clear audit missions**, focused on providing value, according to the business strategy of the organization (the IIA, 2011b), which involves:
  - Establishing a standard internal process and a work methodology;
  - Identification and confirmation of the stakeholders' expectations and requirements;
  - Development of effective communication strategies;
  - IT involvement into the audit process;
  - Human resources training and orientation.

7. **Providing quantifiable results and recommendations**, which enable the management to assess correctly the cost/benefit ratio of the proposed action plans and to support the rationale for the cost of putting them into practice (IIA, 2011b).
8. **Harmonizing internal audit activities with stakeholders' strategies**, in order to provide insight into the board of directors' and management' areas of interest (IIA, 2011b).
9. **Permanent investments in innovative solutions**, adapted to the ever changing environment, concurrently with the focus on advisory missions and services that analyse adverse and favourable risks, thus supporting the management to take into account the necessary controls and risks involved in the processes, even before defining a product. By adopting innovative solutions, it is possible to stimulate the use of data analysis in order to increase the efficiency of retrospective audit missions and allocate more time for prospective audit missions, where management finds the higher value delivered by internal audit (PwC, 2014a).
10. **Focusing on including in the audit reports the fundamental control deficiencies and causes**, as opposed to communicating exceptions. This involves changing the auditors' way of thinking and including within audit teams experienced audit executives, who can ensure the development of auditors' skills in the functional areas (PwC, 2014a).
11. **Using continuous improvement methodologies**, such as Six Sigma, in order to increase internal audit performance, by improving the understanding about how processes can be controlled and the collaboration between auditors and auditees, resulting in a better acceptance of findings and recommendations issued by the internal audit. Using such methodologies of continuous improvement involves the consideration of only those aspects relevant to internal audit (PwC, 2014a).

The studies highlighted the fact that those audit leaders who have the possibility and the resources needed to deliver according to the strategic objectives present a higher importance for the organizations in which they operate and stakeholders confirmed that they benefit from higher value delivered by internal audit. For this reason, the audit leaders need to project the audit functions properly, based on collaboration and getting

consensus regarding stakeholders' expectations. Considering the complex and dynamic risk environment in which most organizations operate, the board of directors and the superior management should also get involved in the design of the internal audit function and support the necessary investment in the development of internal audit capabilities, encouraging its orientation towards delivering value for the organization.

## Conclusions

In the last decades, significant changes have occurred in terms of attention paid to the assessment of the value added, effectiveness and performance of the internal audit activity. Recent studies show that both banking institutions and supervisory authorities want the extension of the internal audit contribution, in order to add more value to the organizations' operations and contribute to achieving their objectives, by means of a more active role in risk management and corporate governance.

Executive management expects more than providing credible assurance and efficient audit missions, because it wants to be able to call on the internal audit in case of strategic initiatives for which there are needed both expertise and insight, as well as providing ideas that represent challenges to the current practices of the organization and can lead to continuous improvement of the performance.

Internal audit can assist the banking institutions in achieving the necessary changes and to identify the optimal balance between risk, cost and value. To enjoy success, appreciation and authority, it is not enough for internal audit to present the results of the audit mission, but it important to engage the executive management and the members of the board of directors in the careful analysis of the current business issues and in supporting the development of strategies which address the business risks. In addition, considering the rapid developments in technology, chief audit executives must ensure that the potential offered by the data analysis tools is harnessed, in order to decide what to audit, to audit the processes efficiently and monitor operational risks appropriately, while offering insight to the management and board of directors and even new and permanent tools for the assessment of operations.

In turn, the banking supervisory authorities periodically evaluate the banking internal audit functions to

determine whether they have the capacity and the necessary authority and operate in conformity with sound principles. The banking supervisors must be satisfied with the effectiveness of the internal audit function of the bank with regard to compliance with policies and practices, and the adoption of appropriate measures to remedy the deficiencies identified by internal audit.

In order to determine the extent to which the audit function accomplishes its objectives and responds to stakeholders' expectations, it is required to measure its performance. Although there are differences between the metrics used for measuring the performance of internal audit depending on the specifics of each organization, the achieved studies have pointed out the following successful practices used for performance measurement:

- Conducting customers' or stakeholders' satisfaction surveys;
- Tracking the completed versus the planned number of audit assignments;
- The extent to which the compliance of performance metrics with the definition of internal auditing, standards and Code of Ethics is ensured;

- Use of balanced scorecard to determine whether audits contribute to adding value and improve the overall performance of the organization.

Considering the role of internal audit in assessing and improving the effectiveness of risk management processes, we believe that the value added by the internal audit to the organisation must be considered also in terms of its contribution to reducing the risk of losses or to reducing the potential losses, and, respectively, to improving the risk profile of the credit institution.

Regardless of the tools and techniques used to measure the performance of the internal audit, the chief audit executives should select the methodology of performance measuring that best fits the characteristics and objectives of auditing activity.

In addition, prior to the selection of metrics for performance measurement, the leaders of the audit functions need to take into consideration the key stakeholders' expectations. In this way, it will be possible not only to measure the internal audit performance, but also to harmonize audit activities with the strategic goals of the banking institutions and increase the value added by the internal audit.

## REFERENCES

1. Arena, M. and Azzone, G. (2009), Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness, *International Journal of Auditing*, vol. 13, no. 1, pp. 43-60, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00392.x>.
2. BCBS (1998), *Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations*, [pdf] Available at: <http://www.bis.org/publ/bcbs40.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
3. BCBS (2001), *Internal Audit in Banks and the Supervisor's Relationship with Auditors*, [online] Available at: <http://www.bis.org/publ/bcbs84.htm> [Accessed on August 2, 2016].
4. BCBS (2012), *The internal audit function in banks*, [pdf] Available at: <http://www.bis.org/publ/bcbs223.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
5. BCBS (2015), *Guidelines. Corporate governance principles for banks*, [pdf] Available at: <http://www.bis.org/bcbs/publ/d328.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
6. BNR (2013), *Regulamentul BNR nr. 5/2013 privind cerințe prudențiale pentru instituțiile de credit*, Monitorul Oficial Nr. 841 din 30 decembrie 2013.
7. Deloitte (2014), *Head of Internal Audit Survey 2014. Capturing insight*, [pdf] Available at: [http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Audit/2014\\_internal\\_audit\\_survey\\_deloitte\\_ireland.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ie/Documents/Audit/2014_internal_audit_survey_deloitte_ireland.pdf), [Accessed on August 2, 2016].
8. *Directive 2006/48/EC of the European Parliament and of the Council of 14 June 2006 relating to the taking up and pursuit of the business of credit institutions (recast)*, Official Journal of the European Union, 30.06.2006, L111/1.
9. *Directive 2013/36/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on access to*

- the activity of credit institutions and the prudential supervision of credit institutions and investment firms, amending Directive 2002/87/EC and repealing Directives 2006/48/EC and 2006/49/EC, Official Journal of the European Union, 27.06.2013, L176/338.
10. Ernst & Young (2010), *Unlocking the strategic value of Internal Audit; Three steps to transformation*, [pdf] Available at: [http://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Unlocking\\_Strategic\\_ValueofInternal\\_Audit.pdf](http://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Unlocking_Strategic_ValueofInternal_Audit.pdf), [Accessed on August 2, 2016].
  11. Flapper, S.D.P., Fortuin, L. and Stoop, P.P.M. (1996), Towards consistent performance management systems, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 16, no. 7, pp. 27-37, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/01443579610119144>.
  12. GAIN (2009), *Knowledge Report. Measuring Internal Audit Performance*, [pdf] Available at: [http://www.felaban.net/archivos\\_boletines\\_clain/archivo20140723201321PM.pdf](http://www.felaban.net/archivos_boletines_clain/archivo20140723201321PM.pdf), [Accessed on August 2, 2016].
  13. IIA (2010a), *Global Internal Audit Survey*, [online] Available at: <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing/pages/global-internal-audit-survey.aspx>, [Accessed on August 2, 2016].
  14. IIA (2010b), *Value Proposition of Internal Auditing and the Internal Audit Capability Model*, [pdf] Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Value%20Proposition%20of%20IA%20and%20the%20IA%20Capability%20Model.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
  15. IIA (2011a), *Measuring Internal Auditing's Value. Report III*, [pdf] Available at: <http://www.hiir.hr/UserDocImages///Measuring%20IA%20Value.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
  16. IIA (2011b), *Insight: Delivering Value to Stakeholders*, [pdf] Available at: <https://www.theiia.org/bookstore/downloads/freetoall/IIA%20INSIGHT%20REPORT%20Final%20for%20Web.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
  17. IIA (2011c), *Imperatives for Change: The IIA's Global Internal Audit Survey in Action. Report V*, [pdf] Available at: <https://na.theiia.org/liarf/Public%20Documents/2010-CBOK-Imperatives-for-Change.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
  18. IIA (2012), *Glossary*, [online] Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards-Glossary.aspx>, [Accessed on August 2, 2016].
  19. IIA (2012), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, Standard 2120 Risk Management*, [pdf] Available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
  20. Neely, A., Gregory, M. and Platts, K. (1995), Performance measurement system design: a literature review and research agenda, *International Journal of Operations & Production Management*, vol. 15, no. 4, pp. 80-116, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/01443579510083622>.
  21. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, Monitorul Oficial Partea I, nr.1027/27.12.2006, cu modificările și completările ulterioare.
  22. PwC (2014a), *2014 State of the Internal Audit Profession Study*, [pdf] Available at: <https://www.pwc.com/m1/en/publications/documents/pwc-state-of-the-internal-audit-profession-2014.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
  23. PwC (2014b), *Metrics by design. A practical approach to measuring internal audit performance*, [pdf] Available at: <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/publications/assets/internal-audit-performance-metrics.pdf>, [Accessed on August 2, 2016].
  24. Rupsys, R. and Boguslauskas, V. (2007), Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence, *Engineering Economics*, vol. 55, no. 5, pp. 9-14, [pdf] Available at: <http://www.inzeko.ktu.lt/index.php/EE/article/view/11495/6193>, [Accessed on August 2, 2016].
  25. Shimp, T.A. (2008), *Advertising Promotion and Other Aspects of Integrated Marketing Communications*, Mason: Cengage Learning.
  26. Ziegenfuss, D.E. (2000), Measuring performance, *Internal Auditor*, [pdf] Available at: <https://www.highbeam.com/doc/1G1-62599893.html>, [Accessed on August 2, 2016].

---

# Organizational environment factors associated with corporate social responsibility: effects on communication and *guanxi* relationship between supervisors and subordinates in SMEs

---

Edward WONG SEK KHIN,  
Yap Poh LIAN,  
Lau Wee YEAP,  
Rusnah MUHAMAD,  
Faculty of Business and Accountancy,  
University of Malaya, Malaysia,  
E-mail: edwardwong@um.edu.my.

## Abstract

*Effective communication within an organization as part of CSR benchmarking factor that helps align employee expectations facilitates problem solving, builds cooperative relationships and channels employee efforts to achieve common goals. This paper seeks to determine how CSR benchmarking factors of the organizational environment (such as management style, organizational structure and workplace culture) affect the effectiveness of intra-organizational communication and to examine the moderating effect of supervisor – subordinate guanxi. Data for the study was collected using self-administered questionnaires from working respondents in Kuala Lumpur in Selangor State, Malaysia. This study found that a more participative management style, less formalized organizational structure of SMEs and a healthier workplace culture are positively related to intra-organizational communication effectiveness. It was also discovered that the supervisor – subordinate relationship known as guanxi, has a positive moderating effect on all three relationships between management style, organizational structure and workplace culture with intra-organizational communication effectiveness. This study concludes that an organization's management attitude towards employee participation, formalization of structure and healthiness of culture play important roles in encouraging effective communication and close supervisor – subordinate guanxi and further promotes communication, in addition to the mentioned environmental conditions.*

**Keywords:** CSR Organizational environmental factors, management style, organizational structure, workplace culture, supervisor – subordinate guanxi, intra-organizational communication effectiveness.

**JEL Classification:** M12, M14.

### To cite this article:

Wong Sek Khin, E., Lian, Y.P., Yeap, L.W. and Muhamad, R. (2016), Organizational environment factors associated with corporate social responsibility: effects on communication and Guanxi relationship between supervisors and subordinates in SMEs, Audit Financiar, vol. XIV, no. 9(141)/2016, pp. 1025-1040, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/141/

### To link to this article:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/141/1025>

## Introduction

In today's highly competitive and dynamic business environment, effective communication is crucial for an organization's survival and success. It is easy to comprehend why effective intra-organizational communication is important as part of corporate social responsibility - CSR benchmarking. It allows employees to exchange opinions, learn from each other, organize tasks as well as establish and maintain productive working relationships (Robson, Skarmeas and Spyropoulou, 2006). Other studies also found that effective intra-organizational communication is positively linked to employee engagement, performance, commitment, productivity and satisfaction (Allen, 1992; De Ridder, 2004; Ng et al., 2006).

Many CSR communication factors can get in the way of effective communication. Barriers to CSR communication are generally divided into environmental and personal factors. Environmental barriers relate to the characteristics and environmental settings of an organization, while personal barriers arise from differences in individual personalities and how they interact with others (Guo and Sanchez, 2009). Such barriers hamper effective communication by hindering, disrupting or distorting the flow and content of messages from the sender to the receiver. While there are many studies focusing on how individual characteristics influence effective communication, papers dedicated to understanding how organizational environmental factors impact intra-organizational communication effectiveness are few and far between. Therefore, this study aims to investigate the relationship between the CSR benchmarking factors of the organizational environment (management style, organizational structure, and workplace culture) and intra-organizational communication effectiveness.

At the same time, there is no research on how supervisor – subordinate *guanxi* moderates the relationship between organizational environmental factors and communication effectiveness. *Guanxi* describes the informal and personal relationship between two or more individuals, built on the basis of shared institutions (Chen and Chen, 2004). *Guanxi* is important in institutions where authority is centralized and in particularistic organizations characterized by the lack of rules and enforcement of regulations through CSR benchmarking (Smith et al., 2012; Zhang, Li and Harris, 2015). In such circumstances, employees are motivated to form close relationships with their

supervisors for career advancement and protection. Given the findings from contextual studies and the impact of supervisor – subordinate *guanxi* on a number of communicative outcomes such as open-minded dialogue (Chen and Tjosvold, 2007), increased participation (Chen and Tjosvold, 2007), frequent use of informal communication channels (Bian, 2006) and collective problem solving (Hwang, 1997), this study also seeks to examine the moderating effect of supervisor – subordinate *guanxi*, which is an element of the CSR benchmarking scorecard.

Given that employees and managers spend a lot of their time communicating and considering the negative implications that ineffective communication can have on organizations, this paper seeks to answer the following questions:

- What is the relationship between management style and intra-organizational communication effectiveness?
- What is the relationship between organizational structure and intra-organizational communication effectiveness?
- What is the relationship between workplace culture and intra-organizational communication effectiveness?
- Does supervisor – subordinate *guanxi* moderate the relationship between identified organizational environmental factors and intra-organizational communication effectiveness?

The significance of this study is two-fold. Academically, this paper seeks to fill the research gap and expand the body of knowledge on CSR intra-organizational communication by investigating the relationship between organizational environmental factors (management style, organizational structure and workplace culture) and intra-organizational communication effectiveness, as well as to examine the moderating effect of supervisor – subordinate *guanxi*. From a management point-of-view, this study provides valuable insights to help managers craft environments and relationships conducive to effective communication.

## 1. Literature review

### 1.1. CSR and effective intra-organizational communication

There are numerous definitions of communication published in various communication-related literatures

by scholars interested in describing, understanding and predicting communicational phenomena. Some scholars define communication narrowly in terms of verbal exchanges (Hoben, 1954), uncertainty reduction (Barnlund, 1962), connection (Ruesch, 1957) and intention (Miller, 1966); but communication is evidently more than that. In the context of this study, communication is defined as the process of information exchange between two or more parties to transmit or receive the intended messages through the use of common languages and signs (Berelson and Steiner, 1964; Guo and Sanchez, 2009; Croucher and Cronn-Mills, 2014).

An element of CSR such as intra-organizational communication refers to the formal and informal communication within an organization that can flow upward, downward, horizontally or diagonally through various communication channels (Guo and Sanchez, 2009). The two main objectives of intra-organizational communication are to inform employees about company policies and work expectations as well as to build a close-knitted community within the firm (De Ridder, 2004). Although employees spend bulk of their time communicating, not all exchanges result in a meaningful, that is, an effective and efficient communication. Effective communication is achieved when a message from the sender is decoded and accurately understood at the receiving end (Scott, 2005; Fielding, 2006).

A growing number of studies have shown that effective intra-organizational communication produces numerous benefits for the organization. It supports social interactions and fosters relationship-building between members at different levels of the organization (Kalla, 2005), thus improving trust and rapport between subordinates and managers (Gavin and Mayer, 2005; Jo and Shim, 2005). Transparent and open communication encourages employees to share intellectual and creative ideas to create value for the organization (Quirke, 2008) and increases their sense of belongingness and self-worth (Smidts, Pruyn and Van Riel, 2001). Other studies also found effective communication positively linked to employee engagement, performance, commitment, retention, productivity and satisfaction (Allen, 1992; De Ridder, 2004; Ng et al., 2006).

## 1.2. CSR and environmental barriers

Factors that impede effective communication are referred to as communication barriers and are classified

into personal and environmental factors. CSR elements of environmental barriers relate to the characteristics and environmental settings of an organization, while personal barriers arise due to differences in individual personalities and how they interact with others. Both barriers hamper effective communication by blocking, disrupting, filtering or distorting the message during the process of encoding, sending and decoding (Guo and Sanchez, 2009).

*Management style:* Management style describes the set of values and beliefs guiding top managers in controlling operations and decision making. One of the earliest studies about management style was conducted by Lewin, Lippit și White (1939) and established three major management styles – autocratic, democratic and *laissez-faire*, depending on the management's attitude towards employee participation in decision making. Over the years, different management styles rise and fall in popularity, but Lewin, Lippit și White's theory continues to remain relevant.

Management approaches to communication manifest themselves in different forms and permeate the internal communication system of an organization in many ways (Tourish and Robson, 2006; Arklan, 2011; Whitworth, 2011). Denning (2008) found that command-and-control communication approaches are increasingly failing and are unable to obtain positive responses from employees. Autocratic leaders (low employee participation) create an environment where information is largely top-down, with delays and problems in feedbacks while leaders with democratic tendency (high employee participation) promote open communication where information flow in all directions and feedbacks from employees are duly considered, leading to significant improvements in the quality of communication (Grunig, 1992; Tourish and Robson, 2006; Arklan, 2011; Jensen, 2014).

*Organizational structure:* Organizational structure refers to how authority and responsibilities are allocated and work procedures carried out by organization members. There are many documented dimensions of organizational structure – specialization, centralization, formalization, complexity and configuration (Pugh et al., 1968; Hage, 1980). Wagner and Hollenback (1992) suggest that centralization and formalization have

the greatest influence on communication patterns. Since centralization is discussed under management style, this study focuses on the formalization dimension to avoid overlapping.

Formalization refers to the established rules and procedures that dictate what is considered acceptable actions to control employees' behaviours. Job codification, rules and procedures, rule observation and chain-of-command rigidity can be used to measure the extent of formalization. Hage, Aiken and Marrett (1971) published a study on how organization complexity, centralization and formalization affect communication. They found that communication was far more effective in simpler, more decentralized and less formal organizations. Multiple levels of hierarchy and rigid chain-of-command structure inhibit effective communication by creating procedural and structural blockages (Guo and Sanchez, 2009).

*Workplace culture:* Workplace culture refers to the system of shared beliefs, attitudes, values and assumptions governing behaviours of people in an organization (Fielding, 2006), developed overtime in response to environmental problems and brought in by internal cohesion (Zait, 2002). It is described as the foreground and background of an organization's communication system (Keyton, 2011).

Communicative phenomena in organizations are manifestations of complex configurations of deeply felt attitudes, beliefs and values (Brown and Starkey, 1994). The common, unwritten understanding of what constitute acceptable and unacceptable behaviours helps condition employees' attitudes towards communication. Employees adjust their behaviours according to the norm in the organization – if the workplace culture is not conducive to constructive criticism, employees will stop providing such feedbacks over time (Carrison, 2010). While managers may not actively suppress upward communication, the absence of encouragement for employees to voice dissent or relay bad news can also keep important development under wraps (Bielaszka-DuVernay, 2007). Brown and Starkey (1994) found that communication tends to be enhanced with an internally cooperative (rather than competitive), informal, caring and participative workplace culture.

### 1.3. Elements of CSR in supervisor – subordinate *guanxi*

Originating from the Chinese culture, *guanxi* describes the informal and personal relationship between two or more individuals, built on the basis of shared institutions and motivated by mutual interests (Chen and Chen, 2004). Empirical studies reveal that supervisor – subordinate *guanxi* is related to important organizational outcomes. supervisor – subordinate *guanxi* is related to increased employee attachment with supervisor (Chen et al., 2009), trust in leader (Tsui and Farh, 1997), reduced turnover intention (Wong et al., 2003) and higher organizational commitment (Farh et al., 1998). In terms of communication, strong supervisor – subordinate *guanxi* is found to encourage employee participation (Chen and Tjosvold, 2007), frequent interpersonal interactions, use of informal communication channels (Bian, 2006), open-minded dialogue (Chen and Tjosvold, 2007) and problem solving (Hwang, 1997).

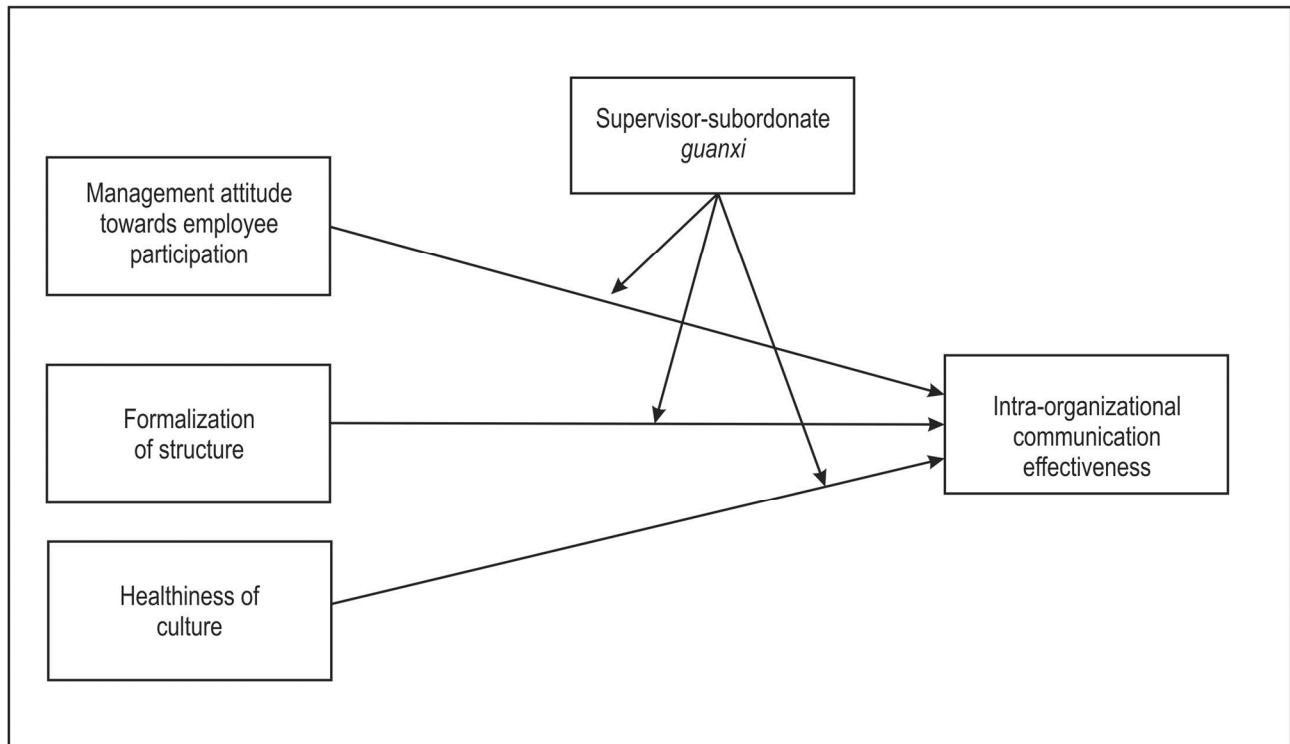
Contextual studies reveal that *guanxi* is crucial in transitional societies and institutions where decisions are made by a handful that have the power to punish and reward as they see fit (Smith et al., 2012). *Guanxi* is also found to facilitate particularistic (flexible, situational) rather than universalistic (rigid, standard) organizational practices, where managers have more latitude in making decisions due to the absence of rules and enforcement of regulations (Zhang, Li and Harris, 2015). In such situations, employees are motivated to form close relationships with those in power to seek career advancement and job security (Zhang, Li and Harris, 2015).

## 2. Materials and methods

### 2.1. Research framework and hypotheses

This paper seeks to examine how organizational environmental factors such as management style (management attitude towards employee participation in decision making), organizational structure (formalization) and workplace culture (healthiness) influence intra-organizational communication effectiveness. The moderating effect of supervisor – subordinate *guanxi* is also studied. The research framework is presented in Figure 1.

**Figure 1: Research framework**



Source: Authors' processing

Based on the research framework and literature review, there are six hypotheses in this study.

- H<sub>1</sub>:** Management attitude with a higher degree of employee participation in decision making results in more effective intra-organizational communication and the relationship is significant.
- H<sub>2</sub>:** A low degree of formalization is positively related to intra-organizational communication effectiveness and the relationship is significant.
- H<sub>3</sub>:** The healthier the workplace culture, the higher the intra-organizational communication effectiveness and the relationship is significant.
- H<sub>4</sub>:** Supervisor – subordinate guanxi moderates the relationship between management attitude towards employee participation in decision making and intra-organizational communication effectiveness.
- H<sub>5</sub>:** Supervisor – subordinate guanxi moderates the relationship between formalization of structure and intra-organizational communication effectiveness.

- H<sub>6</sub>:** Supervisor – subordinate guanxi moderates the relationship between healthiness of culture and intra-organizational communication effectiveness.

## 2.2. Sampling, questionnaire design and data collection

Convenience sampling is used due to the ease of execution, speed as well as cost effectiveness. To collect data, questionnaires were distributed both in hardcopies and online via Google Form. The questionnaire is divided into two sections:

- **Section A** collects information about respondents such as gender, age, ethnicity, job level, industry, company size and organization ownership using nominal and ordinal scales;
- **Section B** collects information about independent, moderator and dependent variables using interval scales where a series of statements are provided and respondents choose their answers from 5-point

Likert scales (from "1= Strongly disagree" to "5 = Strongly agree").

Out of 200 hardcopy questionnaires distributed, 156 were completed and returned, translating to a response rate of 78%. Meanwhile, online questionnaires generated 118 completed responses, bringing the total number of completed questionnaires to 274.

### 2.3. Selection of measurement scales

*Management attitude towards employee participation in decision making:* Management attitude towards employee participation in decision making measures the degree to which managers believe employees are capable of performing independently and allow them to take part in decision making. Adapting some of the items from Bhatti et al.'s (2012) leadership style questionnaire, six items have been identified for the measurement of this variable.

*Formalization of structure:* Formalization of structure measures the degree of formalization in an organization. Using a scale developed by Hage and Aiken (1969) to assess formalization, six items are selected to measure the extent of job codification, rule observation and job specificity.

*Healthiness of culture:* This study references van Muijen's (1999) FOCUS questionnaire to measure the healthiness of culture. Among many items, six have been selected to measure openness, organizational support and goal orientation.

*Supervisor – subordinate guanxi:* To measure supervisor – subordinate *guanxi*, six items are adopted from Chen et al.'s (2009) study. This scale measures the extent of affective attachment, personal-life inclusion and deference to supervisor in determining the quality of supervisor – subordinate *guanxi*.

*Intra-organizational communication effectiveness:* In Park, Lee and Lee's (2014) paper, communication effectiveness is broken down into frequency, bi-directionality and quality of communication. Following this, ten items have been adopted from their study to measure intra-organizational communication effectiveness.

### 2.4. Data Analysis Techniques

Prior to performing the analysis, the data set has been screened and cleansed from errors. Two sets of responses were removed due to being flagged as outliers, leaving 272 sets of responses available for data

analysis. Scores for negatively worded items have also been reversed. Various data analysis techniques are used including descriptive statistics (frequency), reliability test (Cronbach's alpha coefficient), normality test (Skewness and Kurtosis), correlation analysis (Pearson correlation coefficient) and multiple regression.

## 3. Results

### 3.1. Respondent profile

In total, there are 272 respondents for this study, out of which, as it can be noted from table 1, male respondents made up 46.7%, while female made up 53.3% of respondents. The majority of respondents (65.4%) are in the age group 26 to 35 years old, followed by 21.3% aged between 36 and 45, 5.5% aged 25 and below, 5.5% between 46 and 55 years old and the remaining 2.2% aged 56 and above. In terms of ethnicity, Chinese accounted for 59.6% of respondents, followed by Malay at 19.1%, Indian at 16.9% and others (4.4%). The two most recorded job levels are Executive (54%) and Middle Manager (26.1%).

Respondents came from diversified industries with the highest percentage from Insurance & Banking (18%), Services (15.4%), Manufacturing (12.5%) and Telecommunications & IT (12.5%). In terms of company size, most fell into the range of 101 to 500 employees (29.4%), 21 to 100 employees (24.3%) and 501 to 1000 employees (12.9%). 235 respondents (86.4%) were from private organizations while 37 (13.6%) were from public organizations.

### 3.2. Normality test

Assessing the normality of data is important as many statistical tests are based on the assumption of normal distribution of scores. Besides histogram and boxplot, normality can also be assessed from skewness and kurtosis values. Skewness is a measure of asymmetry while kurtosis measures the peakness or flatness of distribution (Sekaran and Bougie, 2013). Distribution of scores is normal when skewness and kurtosis values equal to zero. According to George and Mallery (2010), skewness and kurtosis values of between -2 and +2 are acceptable in order to prove normal distribution.

**Table 2** displays the results of normality test for all variables. Skewness and kurtosis values for all

variables fall within -1 and +1, indicating that scores are close to normal distribution and suitable for further statistical analysis.

### 3.3. Reliability test

There are many dimensions to measure the reliability of an instrument – stability, test-retest reliability, parallel-form

reliability, internal consistency and so on. In this study, the Cronbach's alpha coefficient ( $\alpha$ ) is used to measure internal consistency of scales as a measure of reliability. Internal consistency indicates the extent to which items in a scale tap the same construct. As a rule of thumb, the Cronbach's alpha coefficient of a scale should be above 0.7 (DeVellis, 2012).

**Table 1. Summary of respondent profile**

Characteristics	Frequency	Percentage
<b>Gender</b>		
Male	127	46.7
Female	145	53.3
<b>Age</b>		
25 and below	15	5.5
26 - 35	178	65.4
36 - 45	58	21.3
46 - 55	15	5.5
56 and above	6	2.2
<b>Ethnicity</b>		
Malay	52	19.1
Chinese	162	59.6
Indian	46	16.9
Others	12	4.4
<b>Job level</b>		
Clerical	2	.7
Executive	147	54.0
Middle Manager	71	26.1
Senior Manager	26	9.6
C-level	10	3.7
Others	16	5.9
<b>Industry</b>		
Insurance & Banking	49	18.0
Manufacturing	34	12.5
Telecommunication & IT	34	12.5
Automobile	7	2.6
Food & Beverage	16	5.9
Construction	19	7.0
Fast-Moving Consumer Goods (FMCG)	12	4.4
Entertainment & Media	3	1.1
Retail	21	7.7
Services	42	15.4
Others	35	12.9
<b>Company size</b>		
20 and below	27	9.9
21 - 100	66	24.3
101 - 500	80	29.4
501 - 1000	35	12.9
1001 - 5000	32	11.8
5001 and above	32	11.8
<b>Organization ownership</b>		
Private	235	86.4
Public	37	13.6

Source: Authors' processing

**Table 2. Summary of normality test**

Variables	Skewness	Kurtosis
Management attitude towards employee participation in decision making	-0.012	-0.771
Formalization of structure	-0.079	-0.549
Healthiness of culture	-0.371	-0.770
Supervisor – subordinate <i>guanxi</i>	-0.005	-0.850
Intra-organizational communication effectiveness	0.115	-0.691

Source: Authors' processing

Table 3 shows the results of reliability test for the scales of respective variables. All scales recorded a Cronbach's

alpha coefficient higher than 0.7, indicating good internal consistency reliability.

**Table 3. Summary of reliability test**

Variables	Cronbach's Alpha	N of Items
Management attitude towards employee participation in decision making	0.845	6
Formalization of structure	0.830	6
Healthiness of culture	0.752	6
Supervisor – subordinate <i>guanxi</i>	0.878	6
Intra-organizational communication effectiveness	0.932	10

Source: Authors' processing

### 3.4. Correlation analysis

Correlation analysis is used to study the strength and direction of association between two variables. Pearson correlation coefficient ( $r$ ) is most commonly used to measure correlation and can take on values from -1 to +1. A positive sign indicates that there is a positive correlation (when one variable increases, so does the other) while a

negative sign indicates a negative correlation (when one variable increases, the other decreases). Meanwhile, the strength of relationship is indicated by the absolute size of the value. Cohen (1988) suggests the following guideline to interpret the strength of relationship:  $r = 0.1$  to  $0.29$  (low correlation),  $r = 0.3$  to  $0.49$  (medium correlation) and  $r = 0.5$  to  $0.99$  (strong correlation).

**Table 4. Pearson correlation ( $r$ ) between independent, moderator and dependent variables**

Variables	Intra-organizational communication effectiveness
Management attitude towards employee participation in decision making	$r = 0.726^{**}$
Formalization of structure	$r = 0.676^{**}$
Healthiness of culture	$r = 0.793^{**}$
Supervisor – subordinate <i>guanxi</i>	$r = 0.838^{**}$

Source: Authors' processing

\*\* $p < 0.01$

### 3.5. Hypothesis testing

Multiple regression is used to investigate the relationship between independent and dependent variables, as well as to check the effect of the moderator variable. For hypothesis testing, the first step is to examine the

relationship between the individual independent and the dependent variables ( $H_1$ ,  $H_2$  and  $H_3$ ). Then, the moderator variable is added to determine if it moderates the relationship between the independent and dependent variables ( $H_4$ ,  $H_5$  and  $H_6$ ).

**H<sub>1</sub>:** Management attitude with a higher degree of employee participation in decision making results in more effective intra-organizational communication and the relationship is significant.

There is a strong positive correlation between management style (management attitude towards employee participation in decision making) and intra-organizational communication effectiveness ( $r = 0.726$ ). **Table 5-1** (Model 1) shows the regression results between management style and intra-organizational communication effectiveness. With an adjusted  $R^2$  value of 0.526, the variable explains 52.6% of variance in intra-organizational communication effectiveness. Results show that management style makes a significant contribution to the prediction of intra-organizational communication effectiveness ( $\beta = 0.726$ ,  $p = 0.000$ ). Therefore, hypothesis 1 is supported.

**H<sub>2</sub>:** A low degree of formalization is positively related to intra-organizational communication effectiveness and the relationship is significant.

There is a strong positive correlation between organizational structure (formalization of structure) and intra-organizational communication effectiveness ( $r = 0.676$ ). As presented in **Table 5-2** (Model 1), with an adjusted  $R^2$  value of 0.456, the variable explains 45.6% of variability in intra-organizational communication effectiveness. Results show that organizational structure makes a significant contribution in predicting intra-organizational communication effectiveness ( $\beta = 0.676$ ,  $p = 0.000$ ). Therefore, hypothesis 2 is supported.

**H<sub>3</sub>:** The healthier the workplace culture, the higher the intra-organizational communication effectiveness and the relationship is significant.

There is a strong positive correlation between workplace culture (healthiness of culture) and intra-organizational communication effectiveness ( $r = 0.793$ ). As presented in **Table 5-3** (Model 1), with an adjusted  $R^2$  value of 0.628, the variable predicts 62.8% of variance in intra-organizational

communication effectiveness. Workplace culture also makes a significant contribution to the prediction of intra-organizational communication effectiveness ( $\beta = 0.793$ ,  $p = 0.000$ ). Therefore, hypothesis 3 is supported.

**H<sub>4</sub>:** Supervisor – subordinate guanxi moderates the relationship between management attitude towards employee participation in decision making and intra-organizational communication effectiveness.

As illustrated in **Table 5-1**, when only management style is regressed against intra-organizational communication effectiveness (Model 1), the adjusted  $R^2$  value is 0.526 ( $F = 301.420$ ,  $p = 0.000$ ). However, when Supervisor – subordinate *guanxi* is added (Model 2), the total variance explained increased to 71.3% ( $F = 337.876$ ,  $p = 0.000$ ). Supervisor – subordinate *guanxi* explains an additional 18.7% of variance in communication effectiveness, after controlling for management style ( $R^2$  change = 0.188,  $F$  change = 117.402,  $p = 0.000$ ). Therefore, supervisor – subordinate *guanxi* has a moderating effect and hypothesis 4 is accepted. Both independent ( $\beta = 0.185$ ,  $p = 0.000$ ) and moderator ( $\beta = 0.693$ ,  $p = 0.000$ ) variables remain individually significant in predicting intra-organizational communication effectiveness.

**H<sub>5</sub>:** Supervisor – subordinate guanxi moderates the relationship between formalization of structure and intra-organizational communication effectiveness.

As presented in **Table 5-2**, Model 1, the adjusted  $R^2$  value is 0.456 ( $F = 227.808$ ,  $p = 0.000$ ). When supervisor – subordinate *guanxi* is added, the total variance explained increases to 71.6% ( $F = 342.376$ ,  $p = 0.000$ ), explaining an additional 26% of variance in communication effectiveness, after controlling for organizational structure ( $R^2$  change = 0.260,  $F$  change = 248.294,  $p = 0.000$ ). This shows that supervisor – subordinate *guanxi* has a moderating effect and hypothesis 5 is accepted.

**Table 5-1. Regression results between management style and intra-organizational communication effectiveness (Model 1) and the moderating effect of supervisor – subordinate *guanxi* (Model 2)**

Model	Variables	B	Beta	Adjusted R <sup>2</sup>	F	t	Sig.
1	(Constant)	1.027		0.526	301.420	7.751	0.000
	Management style	0.738	0.726			17.361	0.000
2	(Constant)	0.750		0.713	337.876	7.131	0.000
	Management style	0.188	0.185			3.563	0.000
	Supervisor – subordinate <i>guanxi</i>	0.635	0.693			13.319	0.000

Source: Authors' processing

Dependent Variable: Intra-organizational Communication Effectiveness

**Table 5-2. Regression results between organizational structure and intra-organizational communication effectiveness (Model 1) and the moderating effect of supervisor – subordinate *guanxi* (Model 2)**

Model	Variables	B	Beta	Adjusted R <sup>2</sup>	F	t	Sig.
1	(Constant)	1.358		0.456	227.808	10.402	0.000
	Organizational structure	0.694	0.676			15.093	0.000
2	(Constant)	0.763		0.716	342.376	7.509	0.000
	Organizational structure	0.182	0.178			3.921	0.000
	Supervisor – subordinate <i>guanxi</i>	0.654	0.714			15.757	0.000

Dependent variable: Intra-organizational communication effectiveness

Source: Authors' processing

**Table 5-3. Regression results between workplace culture and intra-organizational communication effectiveness (Model 1) and the moderating effect of supervisor – subordinate *guanxi* (Model 2)**

Model	Variables	B	Beta	Adjusted R <sup>2</sup>	F	t	Sig.
1	(Constant)	0.136		0.628	458.654	0.917	0.360
	Workplace culture	0.923	0.793			21.416	0.000
2	(Constant)	0.237		0.759	428.414	1.982	0.048
	Workplace culture	0.434	0.373			8.166	0.000
	Supervisor – subordinate <i>guanxi</i>	0.509	0.556			12.173	0.000

Dependent variable: Intra-organizational communication effectiveness

Source: Authors' processing

Both independent ( $\beta = 0.178$ ,  $p = 0.000$ ) and moderator ( $\beta = 0.714$ ,  $p = 0.000$ ) variables remain individually significant in predicting intra-organizational communication effectiveness.

**H<sub>6</sub>:** Supervisor – subordinate *guanxi* moderates the relationship between healthiness of culture and intra-organizational communication effectiveness.

Workplace culture is entered into Model 1 (Table 5-3), explaining 62.8% of variance in intra-organizational

communication effectiveness ( $F = 458.754$ ,  $p = 0.000$ ). Supervisor – subordinate *guanxi* is then added at the second stage (Model 2), resulting in a higher adjusted R<sup>2</sup> value of 0.759 ( $F = 428.414$ ,  $p = 0.000$ ). Supervisor – subordinate *guanxi* accounts for an additional 13.1% of variance in intra-organizational communication effectiveness ( $R^2$  change = 0.132,  $F$  change = 148.171,  $p = 0.000$ ). Therefore, hypothesis 6 is accepted. Both independent ( $\beta = 0.373$ ,  $p = 0.000$ ) and moderator ( $\beta = 0.556$ ,  $p = 0.000$ ) variables remain individually significant in predicting intra-organizational communication.

## 4. Discussion of results

The first research question is to examine the relationship between management style and intra-organizational communication effectiveness. Results from statistical analysis show that management style with a higher degree of employee participation in decision making is positively related to intra-organizational communication effectiveness. This is consistent with the findings of Tourish and Robson (2006), Denning (2008), Arklan (2011) and Jensen (2014). This is expected as democratic managers treat employees as capable counterparts, actively seek their inputs for important matters and incorporate employees' suggestions when making decisions. On the other hand, a non-participative approach tends to create a suppressive environment which emphasizes top-down communication, discourages employee feedbacks and restricts the sharing of timely and important information.

The second research question is to find out the relationship between organizational structure and intra-organizational communication effectiveness. In line with earlier studies, a lower degree of formalization results in higher intra-organizational communication effectiveness as the flexibility enables information to be transmitted to relevant parties more directly, minimizing information distortion and loss. This is supported by Hage, Aiken and Marrett (1971) and Guo and Sanchez (2009). Although a higher degree of formalization helps segregate tasks and responsibilities more clearly, it creates a rigid structure where departure from established chain-of-command for communication is discouraged (even during critical times) and employees are constantly monitored to ensure rule observation. Escalation and handling of issues also take a longer time in formalized organizations due to the presence of hierarchical communication blockages. As a result, information is delayed and distorted as communication is forced through more levels (impacting communication effectiveness).

The third research question is to study the relationship between workplace culture and intra-organizational communication effectiveness. A healthier workplace culture (transparent and cooperative) is found to be positively related to communication effectiveness. This is similar to the findings of Brown and Starkey (1994), Bielaszka-DuVernay (2007) and Carrison (2010). In a cooperative environment, employees view each other as

valued and trusted members of the organization and work hand-in-hand to achieve organizational goals. Communication is likely to be more frank, open and well-intended when people work well together and share trusting relationships. On the other hand, in an unhealthy working culture characterized by competition to outperform one another, lack of trust and negative reactions to constructive feedbacks; people keep important information to themselves and refrain from highlighting problems unless necessary. These behaviours impede effective communication and result in delayed problem identification and solving.

The fourth research question aims to determine whether supervisor – subordinate *guanxi* has any moderating effect on the relationship between identified organizational environmental factors and intra-organizational communication effectiveness. Results show that close supervisor – subordinate *guanxi* is found to have a positive moderating effect on all three relationships between (i) management style and communication effectiveness, (ii) organizational structure and communication effectiveness and (iii) workplace culture and communication effectiveness. The addition of supervisor – subordinate *guanxi* in all three instances results in higher explanation of variance in intra-organizational communication effectiveness compared to the independent variables alone. With close supervisor – subordinate *guanxi*, communication is reported to be of higher frequency, multi-directionality and enhanced quality. This can be explained by findings from past studies on social exchanges that higher quality supervisor – subordinate relationship is positively related to affiliation-oriented behaviours directed towards increasing smooth organization functioning, such as assisting co-workers, collective problem solving and facilitating communication (Whiting, Podsakoff and Pierce, 2008; Zhang, Li and Harris, 2015).

## Conclusions

### Theoretical implications

This study makes two major contributions to the existing literature. Firstly, it helps to extend the organizational communication literature by consolidating major organizational environmental factors (such as management style, organizational structure and workplace culture) and examines their impact on

intra-organizational communication effectiveness (there is no such undertaking in past studies). Findings of this study provide support that a more participative management style, less formalized organizational structure and healthier workplace culture are positively related to communication effectiveness within an organization.

Secondly, it adds to the literature on supervisor – subordinate *guanxi*, which is a relatively new field but is quickly gaining academic acceptance as more scholars recognize that LMX (leader-member exchange) is insufficient to capture the richness of supervisor – subordinate exchanges. While most studies focus on the antecedents and outcomes of supervisor – subordinate exchanges, this paper contributes to understanding the moderating effect of supervisor – subordinate *guanxi*. It is found that close supervisor – subordinate *guanxi* has a positive moderating effect on all three relationships between (i) management style and communication effectiveness, (ii) organizational structure and communication effectiveness and (iii) workplace culture and communication effectiveness. Strong personal relationship between supervisor and subordinate results in stronger emotional ties, support and concern; strengthening mutual interdependence and mutual obligations (Chen et al., 2009). Regardless of the environmental boundaries and rigidity, managers and employees with close supervisor – subordinate *guanxi* communicate more frequently using informal channels and share more information (Bian, 2006), are more likely to engage in open-minded dialogues (Chen and Tjosvold, 2007) and joint problem solving (Hwang, 1997); thereby improving communication effectiveness.

### Practical implications

The importance of effective intra-organizational communication cannot be overemphasized. In an environment where people from different backgrounds and personalities interact daily, effective communication helps align expectations, facilitates problem solving, builds cooperative relationships and channels employee efforts to achieve common goals (Robson, Skarmeeas and Spyropoulou, 2006). Most efforts to improve communication revolve around signing employees up for communication courses, sending employees on team-building retreats to enhance teamwork or investing in the latest communication technologies. However, results from this study imply that managers should also pay attention to creating an environment conducive to open communication, suggestions and feedbacks.

Individuals occupying managerial positions in organizations should take time to reflect on their managing styles. Non-participative management approaches are quickly losing popularity in today's dynamic business environment. Instead, an increasing number of authors have advocated for companies to switch to more participative approaches, to encourage open communication and allow employees to have a say in decisions affecting them (Longest, Rakich and Darr, 2005; Guo and Sanchez, 2009). This way, employees are more likely to develop a sense of ownership for their organizations, become more committed to their work, experience increased job satisfaction and are more willing to communicate.

Highly formalized organizational structures are found to be negatively related to communication effectiveness. Against this backdrop and in view of the need for swift decision making in today's fast-paced world, it is in an organization's interest to adopt a less formalized and more flexible structure to empower employees to make decisions within clearly defined boundaries and provide direct access to higher level management to report urgent matters. This can be achieved by practicing open door policies, organizing occasional town hall meetings, implementing suggestion boxes and facilitated by communication technologies such as emails, real-time chatting software and online forums.

Workplace culture plays a huge role in shaping the expectations and behaviours of an organization's members. Therefore, it is crucial to create a culture conducive to honest communication and feedbacks. Hills (2013) highlights that strong emphasis on transparency, fairness, integrity, teamwork and common goals can help improve communication effectiveness as employees focus on acting in the interest of the organization and less for selfish gains. In such environment, employees are more willing to help each other, solve problems collectively and welcome constructive criticisms.

This constitutes a holistic approach in addressing it instead of solely making changes to the organization's environment and hoping that communication effectiveness will improve tremendously overnight. Efforts involving significant structural and cultural changes are bound to face resistance and therefore, patience, perseverance, incentive systems and leaders' manifestation of desired behaviours are crucial in successfully bringing about the required change to improve communication effectiveness.

On top of any environmental condition, close personal relationship motivates supervisors and subordinates to engage more frequently in conversations. While changing an organization's structure and culture may take a long time, establishing good supervisor – subordinate *guanxi* can be achieved in a much shorter time span. Managers and employees should not restrict interactions solely to work but also express interest in each other's non-work life such as family, hobby and health. This way, both parties are likely to feel more emotionally connected, trust each other, have a sense of reciprocity and obligation, and are more willing to engage in open communication. However, managers should take care not to be too invasive in establishing good *guanxi* that employees perceived it as a violation of privacy and ensure the loyalty of both parties remain with the organization and not use *guanxi* for personal gains.

### Limitations and recommendations for future research

This study has a number of limitations. Firstly, it has a relatively small sample size and respondents are mostly from the central region (Kuala Lumpur and Selangor). The small sample size limits the representativeness of responses to a larger population. The fact that respondents come mostly from the Central region further restricts its generalizability as the demographics and experiences of people in Kuala Lumpur and Selangor may differ from those in other regions. Future studies should take note to have a larger sample size and collect information from different regions to improve the generalizability of findings.

Questionnaires are self-administered and rely on respondents' understanding for interpretation. There is a possibility that respondents could misinterpret some of the statements in the questionnaire which could lead to bias responses. In the future, this can be reduced by allocating more time to conduct surveys so that the researcher can explain items in the questionnaire in more details to respondents. Making the questionnaire available in different languages such as Bahasa Malaysia, Chinese and Tamil could also help to minimize the risk of misinterpretation.

This paper may not be all encompassing and may have omitted some other organizational environmental factors that impact intra-organizational communication effectiveness such as time constraint and physical distance between company personnel. In further exploring the relationships, these factors could be included in future studies.

Lastly, the findings of this study are bounded by the cultural context within which the research was undertaken. More specifically, data was collected in Malaysia, which in most aspects, fits the Asian cultural profile that tends to be collectivist and relations-focused (stronger *guanxi*). However, the same cannot be said for more individualistic and achievement-oriented nations. Thus, it would be interesting to replicate this study in other countries and to compare the results.

### Acknowledgments

This research is funded by the University of Malaya research grant, Exploratory Research Grant Scheme (ERGS). No: RP030D-15SBS.

### REFERENCES

1. Allen, M.W. (1992), Communication and organizational commitment: Perceived organizational support as a mediating factor, *Communication Quarterly*, vol. 40, no. 4, pp. 357-367, DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/01463379209369852>.
2. Arklan, U. (2011), Intra-organizational communication and leadership: An interactive approach, *African Journal of Business Management*, vol. 5, no. 26, pp. 10294 – 10302, DOI: <http://dx.doi.org/10.5897/AJBM11.1434>.
3. Barnlund, D. C. (1962), Toward a Meaning-Centered Philosophy of Communication, *Journal of Communication*, vol. 12, no. 4, pp. 197-211, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1460-2466.1962.tb01547.x>.
4. Barnlund, D.C. (1970), A transactional model of communication, In K.K. Sereno and C.D. Mortensen, *Foundations of Communication Theory*, New York: Harper and Row.
5. Berelson, B. and Steiner, G. A. (1964), *Human Behavior: An Inventory of Scientific Findings*, Oxford: Harcourt, Brace and World Publishing.
6. Bhatti, N., Maitlo, G.M., Shaikh, N., Hashmi, M.A. and Shaikh, F.M. (2012), The Impact of Autocratic

- and Democratic Leadership Style on Job Satisfaction, *International Business Research*, vol. 5, no. 2, pp. 192 – 201, DOI: <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v5n2p192>.
7. Bian, Y. (2006), Guanxi, In J. Beckert and M. Zafirovski (Eds.), *International Encyclopedia of Economic Sociology*, pp. 312–314, New York: Routledge.
  8. Bielaszka-DuVernay, C. (2007), How to get the bad news you need, *Harvard Management Update*, vol. 12, no. 1, pp. 3-5, [online] Available at: <https://hbr.org/2008/04/how-to-get-the-bad-news-you-ne#>, [Accessed on August 11, 2016].
  9. Brown, A.D. and Starkey, K. (1994), The Effect of Organizational Culture on Communication and Information, *Journal of Management Studies*, vol. 31, no. 6, pp. 807-828, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6486.1994.tb00640.x>.
  10. Carrison, D. (2010), Does your management style inhibit communication? *Industrial Management*, vol. 52, no. 5, p. 6, [online] Available at: <https://www.iinet2.org/details.aspx?id=22646>, [Accessed on August 11, 2016].
  11. Carrison, D. (2013), Pushing subordinates to communicate clearly, *Industrial Management: the magazine for better management in industry*, vol. 55, no. 2, pp. 6-7.
  12. Chen, X.P. and Chen, C.C. (2004), On the Intricacies of the Chinese guanxi: A Process Model of Guanxi Development, *Asia Pacific Journal of Management*, vol. 21, no. 3, pp. 305-324, DOI: <http://dx.doi.org/10.1023/B:APJM.0000036465.19102.d5>.
  13. Chen, Y.F. and Tjosvold, D. (2007), Guanxi and leader member relationships between American managers and Chinese employees: open-minded dialogue as mediator, *Asia Pacific Journal of Management*, vol. 24, no. 2, pp. 171- 189, DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s10490-006-9029-9>.
  14. Chen, Y.F., Friedman, R., Yu, E., Fang, W. and Lu, X. (2009), Supervisor – Subordinate Guanxi: Developing a Three-Dimensional Model and Scale, *Management and Organization Review*, vol. 5, no. 3, pp. 375 – 399, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1740-8784.2009.00153.x>.
  15. Cohen, J.W. (1988), *Statistical power analysis for the behavioral sciences*, 2<sup>nd</sup> Edition, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates.
  16. Croucher, S.M. and Cronn-Mills, D. (2014), *Understanding Communication Research Methods: A Theoretical and Practical Approach*, London: Routledge.
  17. De Ridder, J.A. (2004), Organisational communication and supportive employees, *Human Resource Management Journal*, vol. 14, no. 3, pp. 20-30, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1748-8583.2004.tb00124.x>.
  18. Denning, S. (2008), The Secret Language of Leadership, *Leader to Leader*, vol. 48, pp. 14-19.
  19. DeVellis, R.E. (2012), *Scale development: Theory and applications*, 3<sup>rd</sup> Edition, California: Sage Publication.
  20. Farh, J., Tsui, A.S., Xin, K. and Cheng, B. (1998), The Influence of Relational Demography and Guanxi: The Chinese Case, *Organization Science*, vol. 9, no. 4, pp. 471-488, Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/2640274>.
  21. Fielding, M. (2006), *Effective Communication in Organizations*, 3<sup>rd</sup> Edition, Cape Town: Juta and Company Ltd.
  22. Gavin, M.B. and Mayer, R.C. (2005), Trust in management and performance: Who minds the shop while the employees watch the boss? *Academy of Management Journal*, vol. 48, no. 5, pp. 874-888, Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/20159703>.
  23. George, D. and Mallery, M. (2010), *SPSS for Windows Step by Step: A Simple Guide and Reference*, 10<sup>th</sup> Edition, Boston: Pearson Education.
  24. Grunig, J.E. (1992), Symmetrical systems of internal communication, In J. Grunig (Ed.), *Excellence in public relations and communication management*, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
  25. Guo, K. and Sanchez, Y. (2009), Workplace Communication, Chapter 4, pp. 71-101, in *Organizational Behavior, Theory and Design in Health Care*, Sudbury, MA: Jones and Bartlett Publishers.
  26. Hage, J. and Aiken, M. (1969), Routine technology, social structure and organizational goals, *Administrative Science Quarterly*, vol. 14, no. 3, pp. 366-376, DOI: <http://dx.doi.org/10.2307/2391132>.
  27. Hage, J., Aiken, M. and Marrett, C.B. (1971), Organization Structure and Communications, *American Sociological Review*, vol. 36, no. 5, pp.

- 860-871, Stable URL:  
<http://www.jstor.org/stable/2093672>.
28. Hage, J. (1980), *Theories of Organizations: Form, Processes and Transformation*, New York: John Wiley.
  29. Hills, L. (2013), Overcoming the Ten Most Common Barriers to Effective Team Communication, *The Journal of Medical Practice Management*, vol. 29, no. 2, pp. 99-103, [online] Available at:  
[http://www.greenbranch.com/images/mpm/sample\\_issue/SampleIssueMPM/HTML/index.html#42](http://www.greenbranch.com/images/mpm/sample_issue/SampleIssueMPM/HTML/index.html#42), [Accessed on August 11, 2016].
  30. Hoben, J.B. (1954), English Communication at Colgate Re-examined, *Journal of Communication*, vol. 4, no. 3, pp. 76-83, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1460-2466.1954.tb00232.x>.
  31. Hwang, K.K. (1997), Guanxi and Mientze: Conflict Resolution in Chinese Society, *Intercultural Communication Studies*, vol. 7, no. 1, pp. 17-42.
  32. Jensen, J. (2014), From Me to We, *Leadership Excellence Essentials*, vol. 31, no. 4, p. 65, [online] Available at: <https://www.google.ro/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&act=8&ved=0ahUKEwiS8qaw-LnOAhUoEJoKHTYRBC0QFgghMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.hr.com%2Fen%3Ft%3D%2FdocumentManager%2Fsfdoc.file.supply%26fileID%3D1398842207076&usq=AFQjCNGGspY7bh2Hwh4dKb2RzdoUhSKmeg>, [Accessed on August 11, 2016].
  33. Jo, S. and Shim, S. (2005), Paradigm shift of employee communication: The effect of management communication on trusting relationships, *Public Relations Review*, vol. 31, no. 2, pp. 277-280, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.pubrev.2005.02.012>.
  34. Kalla, H.K. (2005), Integrated internal communications: a multidisciplinary perspective, *Corporate Communications: An International Journal*, vol. 10, no. 4, pp. 302-314, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/13563280510630106>.
  35. Keyton, J. (2011), *Communication and organizational culture: a key to understanding work experiences*, 2<sup>nd</sup> Edition, California: SAGE Publications Ltd.
  36. Lewin, K., Lippit, R. and White, R.K. (1939), Patterns of Aggressive Behavior in Experimentally Created Social Climates, *Journal of Social Psychology*, vol. 10, no. 2, pp. 269-308, DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/00224545.1939.9713366>.
  37. Longest, B.B., Rakich, J.S., and Darr, K. (2000), *Managing health services organizations*, 4th Edition, Baltimore: Health Professions Press, Inc.
  38. Miller, G.R. (1966), On defining communication: Another stab, *Journal of Communication*, vol. 16, no. 2, pp. 88-98, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1460-2466.1966.tb00020.x>.
  39. Ng, T.W., Butts, M.M., Vandenberg, R.J., DeJoy, D.M. and Wilson, M.G. (2006), Effects of management communication, opportunity for learning, and work schedule flexibility on organizational commitment, *Journal of Vocational Behavior*, vol. 68, no. 3, pp. 474-489, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.jvb.2005.10.004>.
  40. Park, J., Lee, S. and Lee, J. (2014), Communication effectiveness on IT service relationship quality, *Industrial Management and Data Systems*, vol. 114, no. 2, pp. 321-336, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/IMDS-04-2013-0186>.
  41. Pugh, D.S., Hickson, D.J., Hinings, C.R. and Turner, C. (1968), Dimensions of Organization Structure, *Administrative Science Quarterly*, vol. 13, no. 1, pp. 65-105.
  42. Quirke, B. (2008), *Making the connections: Using internal communication to turn strategy into action*, Burlington, VT: Gower.
  43. Robson, M.J., Skarmeas, D., and Spyropoulou, S. (2006), Behavioral attributes and performance in international strategic alliances: Review and future directions, *International Marketing Review*, vol. 23, no. 6, pp. 585 – 609, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/02651330610712120>.
  44. Ruesch, J. (1957), Technology and social communication, In: *Communication Theory and Research* (Lee Thayer ed.), Springfield: Thomas.
  45. Scott, J.T. (2005), *The Concise Handbook of Management: A Practitioner's Approach*, New York: The Haworth Press.
  46. Sekaran, B. and Bougie, R. (2013), *Research Methods for Business – A Skill-Building Approach*, 6<sup>th</sup> Ed., West Sussex: John Wiley & Sons Ltd.
  47. Smidts, A., Pruyn, A.T.H. and Van Riel, C.B. (2001), The Impact of Employee Communication and Perceived External Prestige on Organizational Identification, *Academy of Management Journal*, vol. 44, no. 5, pp. 1051 – 1062, Stable URL: <http://www.jstor.org/stable/3069448>.

48. Smith, P.B., Huang, H.J., Harb, C. and Torres, C. (2012), How Distinctive are Indigenous Ways of Achieving Influence? A Comparative Study of *Guanxi*, *Wasta*, *Jeitinho* and "Pulling Strings". *Journal of Cross-Cultural Psychology*, vol. 43, no. 1, pp. 135-150, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0022022110381430>.
49. Tourish, D. and Robson, P. (2006), Sensemaking and the Distortion of Critical Upward Communication in Organizations, *The Journal of Management Studies*, vol. 43, no. 4, pp. 711-730, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6486.2006.00608.x>.
50. Tsui, A.S. and Farh, J.L. (1997), Where *Guanxi* Matters: Relational Demography and *Guanxi* in the Chinese Context, *Work and Occupations*, vol. 24, no. 1, pp. 56-79, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0730888497024001005>.
51. van Muijen, J.J. (1999), Organizational culture: The focus questionnaire, *European Journal of Work and Organizational Psychology*, vol. 8, no. 4, pp. 551-568, DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/135943299398168>.
52. Wagner, J.A. and Hollenbeck, J.R. (1992), *Management of Organizational Behavior*, New Jersey: Prentice Hall Inc.
53. Whiting, S.W., Podsakoff, P.M. and Pierce, J.R. (2008), Effects of task performance, helping, voice, and organizational loyalty on performance appraisal ratings, *Journal of Applied Psychology*, vol. 93, no. 1, pp. 125-139, DOI: <http://dx.doi.org/10.1037/0021-9010.93.1.125>.
54. Whitworth, B. (2011), Internal communication, In T. Gillis (Ed.), *The IABC Handbook of Organizational Communication*, 2<sup>nd</sup> Edition, San Francisco: Jossey-Bass.
55. Wong, C., Tinsley, C., Law, K. and Mobley, W.H. (2003), Development and validation of a multidimensional measure of *guanxi*, *Journal of Psychology Chinese Societies*, vol. 4, no. 1, pp. 43- 69, Identifier: <http://hdl.handle.net/1783.1/13825>.
56. Zait, D. (2002), *Management Intercultural*, București: Editura Economică.
57. Zhang, X.A., Li, N. and Harris, T.B. (2015), Putting non-work ties to work: The case of *guanxi* in supervisor – subordinate relationships, *The Leadership Quarterly*, vol. 26, no. 1, pp. 37 – 54, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.leaqua.2014.04.008>.

Camera Auditorilor Financiari  
*af*  
din România



6422657000013