

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA "1 DECEMBRIE 1918" DIN ALBA IULIA
FACULTATEA DE ȘTIINȚE**

TEZĂ DE DOCTORAT (REZUMAT)

**Conducător de doctorat,
Prof. univ. dr. Tatiana DĂNESCU**

**Doctorand,
Mihaela Viorica CATANĂ (PROZAN)**

**ALBA IULIA
2013**

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA "1 DECEMBRIE 1918" DIN ALBA IULIA
FACULTATEA DE ȘTIINȚE**

**ARMONIZAREA ȘI OPTIMIZAREA
CONTROLULUI INTERN ÎN
ADMINISTRAREA VENITURILOR
STATULUI
CU IMPACT ÎN RAPORTĂRILE
CONTABILE
ALE CONTRIBUABILILOR**

**Conducător de doctorat,
Prof. univ. dr. Tatiana DĂNESCU**

**Doctorand,
Mihaela Viorica CATANĂ (PROZAN)**

**ALBA IULIA
2013**

Cuprinsul rezumatului tezei de doctorat

| | |
|---|----|
| Cuprinsul rezumatului tezei de doctorat | 3 |
| Cuvinte cheie..... | 3 |
| Cuprinsul tezei de doctorat | 3 |
| Introducere | 6 |
| Metodologia cercetării | 7 |
| Conținut succint și direcții de cercetare..... | 10 |
| Concluzii propuneri și perspectivele cercetării | 12 |
| Propuneri:..... | 22 |
| Perspectivele cercetării | 26 |
| Bibliografie selectivă..... | 24 |

Cuvinte cheie

Controlul intern, raportarea contabilă, Administrarea veniturilor statului, entități contribuabil, armonizarea controlului intern, optimizarea controlului intern, modele de control intern, model de management al riscurilor, abordarea sistemică a riscurilor, certitudinea creanțelor fiscale, performanță, credibilitate, transparență, utilitatea informațiilor contabile și fiscale, evidența contabilă și evidența fiscală, impact în raportarea contabilă

Cuprinsul tezei de doctorat

| | |
|---|----|
| LISTA DE ABREVIERI | 6 |
| INTRODUCERE ȘI MOTIVAȚIA CERCETĂRII | 7 |
| Context general | 7 |
| Motivația și importanța cercetării | 8 |
| Obiectiv general și obiective specifice | 9 |
| Metodologia cercetării | 13 |
| CAPITOLUL I. INCURSIUNE ÎN LITERATURA DE SPECIALITATE ȘI REGLEMENTĂRILE PRIVIND CONTROLUL INTERN | 21 |
| 1.1. Stadiul sinoptic al controlul intern și controlul public intern – delimitări conceptuale | 21 |
| 1.1.1. Controlul intern - definire, evoluție și dezvoltare | 21 |

| | |
|---|------------|
| 1.1.2. Controlul public intern – definire | 29 |
| 1.2. Arealul controlului intern - scop, obiective, principii, aria de cuprindere și tipologie | 30 |
| 1.2.1. Scopul, obiectivele, principiile și aria de cuprindere a controlului intern | 30 |
| 1.2.2. Tipologia controlului intern | 35 |
| 1.3. Modele de control intern - sisteme de referință pentru managerii și auditori | 37 |
| 1.3.1. Principalele modele de control intern | 37 |
| 1.3.2. Modele de control intern –simetrie și asimetrie | 42 |
| 1.4. Managementul riscului în raport cu sistemele de control intern | 48 |
| 1.4.1. Abordarea riscului - definire, caracteristici și tipologie | 48 |
| 1.4.2. Modele de management al riscului - identificarea, definirea, evaluarea și tratarea riscurilor | 54 |
| 1.4.3. Activitățile de control intern - fundamentarea răspunsului la riscurile inerente | 57 |
| 1.5. Limite și responsabilitățile în elaborarea, implementarea și funcționarea controlului intern | 59 |
| 1.6. Simetrii, asimetrii și tendințele actuale ale controlului intern | 61 |
| 1.6.1. Simetrie și asimetrie între controlul intern, auditul public intern, auditul intern, auditul extern și auditul financiar | 61 |
| 1.6.2. Tendințe actuale în abordarea controlului public intern în statele membre UE | 64 |
| 1.7. Concluzii preliminare | 67 |
| CAPITOLUL II ABORDAREA SISTEMICĂ A RISCURILOR ÎN ENTITĂȚILE PUBLICE DE ADMINISTRARE A VENITURILOR STATULUI | 72 |
| 2.1. Administrarea veniturilor statului – guvernare, entități, competențe, obiective și activități specifice | 72 |
| 2.2. Sistemul de control intern în activitatea de administrare a veniturilor statului | 77 |
| 2.2.1. Etapele implementării sistemului de control intern | 77 |
| 2.2.2. Stadiul implementării controlului intern - standardele de control intern –studiu empiric | 81 |
| 2.2.3. Disfuncțiile și limitele controlului intern | 87 |
| 2.3. Relația dintre obiectivele activității de administrare a veniturilor statului și controlul intern – studiu empiric | 89 |
| 2.4. Model de control intern adaptat la specificul activității de administrare | 97 |
| 2.4.1. Fundamentarea unui model de control intern | 97 |
| 2.4.2. Model de control intern propus –modele consacrate/ existente | 103 |
| 2.5. Managementul riscurilor specifice și performanța controlului intern | 107 |
| 2.5.1. Model proactiv și prospectiv de management al riscurilor | 107 |
| 2.5.2. Identificarea, analiza și definirea riscurilor inerente | 110 |
| 2.5.3. Relația dintre profilul de risc, toleranța la risc și atitudinea față de risc | 114 |
| 2.6. Strategia pentru risc și monitorizarea procesului de management al riscurilor | 122 |
| 2.7. Concluzii preliminare | 127 |
| CAPITOLUL III REPREZENTAREA ȘI RAPORTAREA CONTABILĂ A DATORIILOR FISCALE FACTOR GENERATOR AL CREAȚELOR FISCALE | 130 |
| 3.1. Delimitări conceptuale –datorie/obligație fiscală/creanță/creanță fiscală | 130 |
| 3.2. Abordarea contabilă a principalelor impozite, taxe și contribuții sociale | 134 |

| | |
|---|-----|
| 3.3. Prezentarea și reflectarea contabilă a obligațiilor și creanțelor fiscale | 138 |
| 3.3.1. Prezentarea obligațiilor și creanțelor fiscale în raportările contabile și declarațiile fiscale | 138 |
| 3.3.2. Reflectarea contabilă a obligațiilor și creanțelor fiscale | 142 |
| 3.4. Conectarea și armonizarea rezultatului contabil și fiscal | 144 |
| 3.4.1. Abordare teoretică rezultatului contabil și fiscal | 144 |
| 3.4.2. Rezultatului contabil și fiscal –studiu empiric | 149 |
| 3.5. Tendințe de armonizare a raportărilor contabile naționale referitoare la | 155 |
| 3.6. Concluzii preliminare | 159 |
| CAPITOLUL IV. CONTROLUL INTERN – CAUZĂ ȘI EFECT ÎN GUVERNAREA | |
| INFORMAȚIILOR PRIVIND CREANȚELE ȘI OBLIGAȚIILE FISCALE | 162 |
| 4.1. Fiabilitatea informației privind creanțele și obligațiile fiscale | 162 |
| 4.2. Controlul intern – utilitatea informațiilor contabile și fiscale | 166 |
| 4.2.1. Asigurarea utilității informațiilor privind obligațiile și creanțele fiscale | 166 |
| 4.2.2. Utilitatea informațiilor contabile și fiscale –studiu empiric | 172 |
| 4.3. Politicile și procedurile contabile - controlul intern al creanțele și obligațiile fiscale | 179 |
| 4.4. Efectele politicilor și procedurilor contabile asupra utilității informațiilor - studiu empiric | 183 |
| 4.4.1. Metodologia utilizată | 183 |
| 4.4.2. Rezultatele cercetării – statistici descriptive | 184 |
| 4.5. Controlul intern element în reconcilierea evidenței contabile cu evidența fiscală | 192 |
| 4.6. Concluzii preliminare | 194 |
| CAPITOLUL V. ARMONIZAREA ȘI OPTIMIZAREA CONTROLULUI INTERN – | |
| MODALITĂȚI ȘI PRACTICI | 199 |
| 5.1. Procesul de armonizare al controlului intern în activitatea de administrare a veniturilor statului | 199 |
| 5.2. Armonizarea controlului intern în procesul de administrare a veniturilor statului | 202 |
| 5.3. Optimizarea controlului intern - direcții și modalități de acțiune | 207 |
| 5.3.1. Raportul cost-beneficiu - eficienței controlului intern | 207 |
| 5.3.2. Modalități de controlare optimă a riscurilor - abordare empirică | 211 |
| 5.4. Auditul intern – factor de armonizare și optimizare a controlului intern | 215 |
| 5.5. Armonizarea controlului intern în context internațional, comunitar și național | 216 |
| 5.6. Concluzii preliminare | 219 |
| CAPITOLUL VI. CONCLUZII, PROPUNERI ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII | 222 |
| 6.1. Concluzii generale | 222 |
| 6.2. Propuneri – contribuții proprii | 243 |
| 6.3. Perspectivele cercetării | 246 |
| REFERINȚE BIBLIOGRAFICE | 247 |
| LISTA FIGURILOR | 263 |
| LISTA TABELELOR | 265 |
| LISTA FORMULELOR | 268 |
| LISTA GRAFICELOR | 269 |

Introducere

Actualul context economic, social și politic, marcat de puternice contradicții, generate de tendințele de globalizare și internaționalizare a economiilor, efectuate sub egida presiunilor financiare ale actualei crize economice mondiale, a facilitat apariția de noi riscuri și incertitudini cu consecințe fără precedent asupra tuturor domeniilor de activitate. Evitarea, diminuarea sau eliminarea impactul materializării unor astfel de evenimente aduce în atenția guvernelor, organizațiilor, entităților și chiar a fiecărui individ în parte, primordialitatea identificării unor soluții viabile, respectiv a controlul intern.

Schimbările și transformările intervenite, pe plan internațional, european și național, atât în mediul de afaceri, cât și în sectorul public, au determinat mutații majore în managementul oricărei entități, impunând reconsiderarea modului în care acestea pot să-și gestioneze noile situații și circumstanțe, particulare și totodată evolutive. Conștientizând necesitatea unor schimbări fundamentale, în cadrul reformelor gestiunii publice, statele membre ale Uniunii Europene, au adus în prim plan importanța controlul financiar public intern, astfel cele mai multe administrații publice pentru a asigura o bună guvernare și transparență în gestionarea fondurilor publice naționale și comunitare sunt organizate pe baza principiului responsabilității manageriale. Deși, aceste reforme sunt monitorizate strict de către Comisia Europeană și alte organisme, tendințele actuale axate pe obiectivele specifice ale fiecărui stat membru indică existența unei mari diversități de abordarea.

În condițiile economice actuale, a presiunilor sociale tot mai mari, la nivel național, rolul entităților publice de administrare a veniturilor statului este decisiv, iar prin urmare modul în care acestea reușesc să-și îndeplinească obiectivele se va reflecta în realizarea echilibrului sau dezechilibrului bugetare, reflectate în finanțarea activităților de interes național, dar și asupra celorlalte sectoare ale economiei. În calitate de componentă intrinsecă a controlului public intern, controlul intern din aceste entități are un dublu rol, atât în ceea ce privește realizarea obiectivelor generale de guvernare ale

țării, cât și a celor specifice impuse de realizarea propriei activități.

În acest context, pentru a oferi noi perspective, în prezenta teză de doctorat **”ARMONIZAREA ȘI OPTIMIZAREA CONTROLULUI INTERN ÎN ADMINISTRAREA VENITURILOR STATULUI CU IMPACT ÎN RAPORTĂRILE CONTABILE ALE CONTRIBUABILILOR”** ne-am axat pe abordarea multidisciplinară a problematicii controlului intern, ca subdomeniu al contabilității, în special al cercetării practicilor existente prin transpunerea valențelor cognitive ale conceptelor, în entitățile publice de administrare a veniturilor statului, cu particularizarea acestora prin prisma procesului de stabilire și colectare a creanțelor fiscale, în care actorii principali sunt entitățile contribuabil. În această dublă ipostază, controlului intern îi revin responsabilități multiple, motiv pentru care este necesară identificarea acelor soluții care pot să dea asigurări rezonabile că, sistemul poate susține, atât îndeplinirea obiectivelor stabilite pentru satisfacerea cerințelor tot mai exigente ale interesului public, cât și îmbunătățirea credibilității raportărilor contabile și fiscale.

Pentru realizarea acestor deziderate, într-o optică constructivistă, se impune definirea condițiilor prin care controlul intern poate contribui la funcționarea unei administrații publice moderne, flexibile și performante, care în esență este condiția primordială pentru realizarea obiectivelor stabilite, cu efecte în toate sectoarele unei economii.

Metodologia cercetării

Prezenta lucrare abordează problematica controlului intern, ca subdomeniu al contabilității, atât sub aspect conceptual, cât și al practicilor existente, puse în evidență, în mod special, prin prisma fluxurilor informaționale, derulate între entitățile publice de administrare a creanțelor fiscale și entitățile contribuabil care au obligația corelativă de plată.

Complexitatea procesului științific, influențată de un mediu economic, social, juridic și moral în continuă schimbare și transformare, a impus abordarea calitativă a controlului intern, axată pe modelul fundamentat pe criteriul „adevăr - coerent”. În acest

context, cercetarea problematicii controlului intern îmbină coerent adevărul (dimensiunea intelectual – cognitivă), cu etica (exigența morală) pentru a reflecta cât mai fidel realitatea reprezentată, astfel pe lângă semnalele de avertizare privind riscurile inerente care pot afecta obiectivele entităților și activităților analizate adevărul furnizează informații privind modalitatea de acțiune pentru identificarea, diminuarea sau eliminarea acestor evenimente.

Plasată în sfera cercetărilor preponderent contabile, studierea controlului intern s-a realizat prin aplicarea pas cu pas a unei metodologii constructiviste, atât în entitățile publice de administrare (centrale ANAF și locale – administrații ale finanțelor publice, cu localizare în activitățile, procesele și operațiunile de administrare a peste 151.000 contribuabili din județul Mureș, desfășurate în cadrul a 7 administrații), cât și în entitățile contribuabili mici și mijlocii din județul Mureș (Capitolele II -V).

După obținerea unei imagini sintetice privind rolul și importanța controlului intern din entitățile de administrare, întrucât s-a demonstrat că unele disfuncții ale acestuia sunt determinate de factori externi, cercetarea a continuat prin identificarea și cuantificarea acestora. Astfel, în capitolele III și IV au fost efectuate o serie de analize comparative între informațiile referitoare la rezultatul contabil, rezultatul fiscal și sarcina fiscală, prezentate în raportările contabile și în declarațiile fiscale aferente anilor 2009 pentru 6321 entități și 2010 pentru un număr de 10.187 entități, plătitoare de impozit pe profit din județul Mureș, pentru a identifica dacă acestea sunt comparabile și pot asigura certitudinea creanțelor fiscale.

Pentru a identifica pe de o parte cauzele inadvertențelor existente între informațiile analizate, rezultate în baza testărilor efectuate, iar pe de altă parte pentru a cuantifica efectele pe care acestea le au asupra activității de administrare a veniturilor statului, în demersul de cercetare s-au impus noi abordări, sens în care studiul s-a fundamentat pe **utilizarea a cinci chestionare de cercetare** și pe efectuarea a unor noi analize comparative.

Pe baza rezultatelor obținute pentru a valida ipotezele formulate, au fost selectate **două eșantiona a câte o mie de entități**,

respectiv o mie de entități cu informații corelate și o mie de entități cu informații necorelate, asupra cărora s-a aplicat **modelul de regresie liniară simplă** pentru a scoate în evidență relațiile de dependență existente, dar în mod special pentru a reconfirma ipotezele potrivit cărora:

- una din cauzele neconcordanțelor rezultate între informațiile din raportările contabile și cele fiscale este determinată de unele disfuncții ale controlului intern aferent entităților contribuabil;
- raportările care conțin informații necorelate și implicit neconforme cu realitatea, afectează utilizatorii vizați, deci inclusiv entitățile de administrare a veniturilor statului.

La nivelul cercetării teoretice a controlului intern, a căror rezultate sunt prezentate în primul rând în capitolul I din lucrare, se remarcă în general **o abordare de tip deductiv**, pornind de la concepte, principii, teorii, norme și reglementări specifice contabilității și controlului intern, cu particularizarea acestora prin intermediul unor studii empirice efectuate și prezentate în capitolele II-V, în care **abordarea este de tip inductiv**.

Pentru prezentarea organizată a relațiilor dintre aspectele și fenomenele studiate, iar pe această bază a pune în lumină regulile, direcțiile și modalitățile de armonizare și optimizare a controlului intern din administrarea veniturilor statului, precum și a impactului produs în raportarea contabilă și fiscală a entităților contribuabili, pentru realizarea obiectivului de cercetare a tezei de doctorat am utilizat 374 referințe bibliografice, 503 trimiteri bibliografice efectuate pe parcursul tezei de doctorat, alături de 48 reprezentări grafice (39 figuri, 9 grafice), 3 formule și 64 tabele.

Rezultatele obținute au fost diseminate prin articole și prezentări în cadrul unor conferințe internaționale și naționale, respectiv: WSEAS and IAASAT România-Iași, 2011; WSEAS and IAASAT, România - Severin, 2011;DAAAM, Austria - Viena, 2011; ICMEA, România - Alba Iulia, 2011; WCBEM, Turcia - Antalya, 2012; WSEAS and IAASAT, Cehia – Zlin, 2012; WCBEM Conferences – Antalya, 2013.

Conținut succint și direcții de cercetare

Pornind de la motivației cercetării, fundamentată pe o amplă documentare și analiza opiniilor regăsite în literatura de specialitate, a normelor și reglementărilor naționale, comunitare și internaționale referitoare la tema de cercetare, demersul de stabilire a **obiectivului general** al cercetării a condus spre aprofundarea, dezvoltarea și consolidarea constructivă a controlului intern, sub aspect conceptual, dar mai ales al punerii în aplicare a elementelor studiate prin cuantificarea efectelor produse sau a celor potențiale prin: **armonizarea și optimizarea controlului intern în administrarea veniturilor statului și a impactului produs în raportările contabile ale contribuabililor.**

În acest sens, pentru a defini direcțiile și modalitățile de armonizare și optimizare ale controlului intern în baza rolului pe care acesta îl are în reconcilierea evidenței contabile cu evidența fiscală sub impactul **contabilității impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale**, s-au avut în vedere o serie de **obiective specifice.**

În scopul emiterii unor considerații necesare realizării **obiectivului general și a celor specifice**, în baza curentului constructivist și a unei abordări etapizate - **intuiție, înțelegere și demonstrație** - au fost formulate o serie de ipoteze și întrebări referitoare la necesitatea și utilitatea controlului intern în cele două categorii de entități analizate, în mod special în crearea unor instrumente utile pentru aplicare coerentă și performantă în practică a principiilor, normelor, regulilor, metodelor și tehnicilor de controlare a riscurilor specifice care pot afecta realizarea obiectivelor urmărite în activitatea de administrare, dar și utilitatea informațiilor contabile și fiscale.

În contextul exigențelor arătate, prin studiere în evoluție a problematicii controlului intern, în plan internațional, comunitar și național, au fost surprinse multiple valențe atribuite conceptelor utilizate, unele **opozitii semantice, simetrii și asimetrii** privind obiectivele, principiile, aria de cuprindere și tipologia de manifestare. Au fost semnalate o serie de **convergențe sau divergențe, avantaje și dezavantaje** existente între diversele modalități de punere în aplicare a controlului intern, pe baza unor modele, cu elemente,

componente, caracteristici sau arii de acoperire diferite.

În lumina obiectivelor urmărite, cercetarea efectuată a pus în evidență, prin prisma valențelor cognitive ale conceptelor specifice controlului intern, transpuse în practica entităților publice analizate și a considerațiilor rezultate, din aplicarea acestora pas cu pas, că pentru a susține într-un mod rezonabil obiectivele urmărite este necesar ca modelul de control intern actual să fie adaptat la noile cerințe impuse de mediul în continuă schimbare. Astfel, s-a conturat arhitectura și componentele acestuia și au fost identificate soluții pertinente la unele dintre probleme practice cu care se confruntă entitățile analizate, sens în care s-au conturat o serie de modele, metode sau mecanisme prin intermediul cărora entitățile să poată fi controlate în baza unui management eficient al riscurilor și a unor strategii de risc adecvate.

În contextul obiectivului general al cercetării, relevanța controlului intern din entitățile contribuabili este mai mult decât evidentă, astfel prin studiile empirice efectuate am demonstrat că, indiferent de cadrul de raportare contabil aplicabil contabilității impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale sau a normelor fiscale aferente, alături de alți factori, modul în care acestea sunt înțelese și aplicate prin intermediul politicilor și procedurilor contabile implementate, în procesul de raportare contabilă și fiscală, î –și va pune amprenta asupra informațiile contabile și fiscale astfel furnizate, deci și asupra certitudinii creanțelor fiscale administrate de entitățile de administrare a veniturilor statului.

Pe fundalul globalizării, ca realitate a lumii contemporane, generată de existența unor conexiuni complexe de interdependență la scară transcontinentală și a crizei economico financiare, **administrarea veniturilor statului este dependentă**, atât de modul în care entitățile contribuabili **reușesc să-și mențină sau dezvolte afacerile**, cât și de modul în care entitățile publice **reușesc pe de o parte reducerea evaziunii fiscale** prin identificare economiilor subterane, iar pe de altă parte să **crească gradul de colectare al creanțelor** fiscale prin măsuri de conștientizare și stimulare a entităților contribuabili. Aceste deziderate impun armonizarea și optimizarea controlului intern în administrarea veniturilor statului,

care poate avea un impact asupra credibilității raportării contabile și fiscale.

Concluzii propuneri și perspectivele cercetării

Demersul științific parcurs în cei trei ani de cercetări aprofundate, efectuate asupra controlului intern din activitatea de administrare a veniturilor statului, în care abordările multidisciplinare, teoretice și empirice, au interpus în domeniul contabilității unele elemente specifice altor segmente socio-economice, cum sunt finanțele, auditul intern și extern, care ne-au adus pas cu pas la concluziile care pun în valoare importanța și necesitatea armonizării și optimizării controlului intern pentru multiplele efecte, produse asupra tuturor domeniilor de activitate ale economiei.

Pe baza considerentelor identificate în literatura de specialitate, în normele și reglementările specifice controlului intern, din rațiuni de ordin practic, se poate spune că, pentru eliminarea disfuncțiilor și vulnerabilităților rezultate, **este util și necesară adaptarea modelului de control intern, elaborarea unui model de management al riscurilor și a unui mecanism de implementare adecvată a activităților de control intern** ca răspuns la riscurile identificate. Ca o rezultată a cercetării efectuate, **s-a conturat un nou model de control intern**, adaptat la specificul entităților analizate, prin **combinarea optimă** a componentelor modelului actual cu cele ale unor modele de control intern consacrate cum sunt COSO, COSO II și ISA 315, astfel încât sistemul implementat în baza acestuia să fie funcțional și coerent.

Pentru a confirma ipotezele privind corelațiile existente între informațiile furnizate prin raportările contabile și cele fiscale analizate, din punct de vedere teoretic conceptual, continuarea demersului de cercetare s-a efectuat printr-un studiu empiric. Astfel, în baza unor analize comparative a informațiilor din raportările contabile și declarațiile fiscale, întocmite pentru anii 2009 și 2010 (6.321 entități 2009, 10187 entități în 2010), de entitățile plătitoare de impozit pe profit din județul Mureș, **s-au identificat un număr de zece modele de conciliere a rezultatului contabil cu rezultatul**

fiscal, acestea au pus în evidență că rezultatele obținute sunt influențate de **un cumul de factori**, printre care mai relevanți sunt diversitatea politicilor contabile adoptate, modul de înțelegere și aplicare a politicilor contabile și a normelor fiscale, raționamentul profesionistului contabil, precum și o componentă macroeconomică, modificarea politicii fiscale.

În contextul, susceptibilității rezultatelor pentru unele din modelele identificate, pentru a valida ipotezele formulate, a fost utilizat un chestionar de cercetare aplicat pe eșantioane reprezentative (76 respondenți pentru 2009, și 81 pentru 2010), **pentru a testa percepția profesionistului contabil** cu privire la modul în care au fost înțelese și aplicate politicile contabile și regulile fiscale. Prin conexarea informațiilor obținute, a reieșit că cel puțin, la nivel declarativ, o pondere semnificativă (81% respondenți - 2009, 85% respondenți - 2010) din entitățile contribuabili analizate aplică adecvat atât politicile contabile, cât și regulile fiscale, însă există și cazuri în care politicile contabile, regulile sau ambele nu sunt fie cunoscute și/sau aplicate corect. Astfel, pe lângă modelele de conciliere identificate, rezultatele obținute au evidențiat **un număr de patru scenarii de conectare a rezultatului contabil cu cel fiscal**, care **au confirmat ipotezele formulate**, cu precizarea că, pot exista și alte cazuri, în care sunt utilizate practici de modelare a informațiilor din raportările contabile sau declarațiile fiscale, pe baza unor raționamente diferite de cele de natură contabilă sau fiscală, cu consecințe multiple asupra tuturor utilizatorilor vizați.

Utilitatea informației contabile și a celei fiscale este dată de **calitatea sau valoarea acesteia**, care este condiționată de **îndeplinirea unor "caracteristici calitative" și probată sau confirmată în cadrul proceselor decizionale** interne și externe. Prin extrapolarea **caracteristicilor calitative ale informației contabile**, larg dezbătute în literatura de specialitate, a reieșit că, acestea pot caracteriza și informația fiscală, care însă mai presupune reflectarea **"corectă", "completă" și cu "bună credință"** a bazei de impunere reală. În acest context, s-a evidențiat **o legătură de cauzalitate între informația contabilă și informația fiscală**, calitatea uneia se reflectă în utilitatea celeilalte, și invers, în special în ceea ce privește

creanțele fiscale privite în dubla lor ipostază. Abordată astfel, **afectarea credibilității sau a relevanței informației contabile** se va reflecta în **lipsa de obiectivitate a informației fiscale**, care implicit se va răsfrânge în fiabilitatea evidențelor contabile sau fiscale construite în baza acesteia, precum și a proceselor decizionale la care participă.

Constrângerile sau limitele inerente procesului de producere și comunicare a informațiilor, pot afecta informația contabilă sau cea fiscală, deși ambele prezintă aceeași realitate, însă din perspective diferite, situație în care una este afectată de erori/denaturări sau chiar ambele, iar prin materializarea riscului de neconformitate, este afectată comparabilitatea și implicit fiabilitatea acestor informații. În contextul unor interese diferite, s-a pus problema dacă informația despre obligațiile fiscale a fost construită cu respectarea cerințelor impuse de cadrul de normalizare, de politicile contabile aplicabile, de normele fiscale, care de multe ori în situații aparent identice, sunt reflectate în dimensiuni diferite, ceea ce **pune în evidență amprente de subiectivitate, cu influențe directe asupra fiabilității creanțelor fiscale.**

Pe de altă parte, aceste **informații redundante scot în evidență unele disfuncții ale controlului intern**, cu localizare în arena raportării contabile sau a celei fiscale, determinate de neaplicarea ”**principiul informării**”, iar prin urmare este afectată ”**calitatea informațiilor**” (IIA) sau „**fiabilitatea raportării**” (COSO, COCO, COSO II, Turnbull, AMF) și implicit obiectivele entității în care sunt utilizate. Indiferent de natura cauzei afectarea fiabilității informațiilor referitoare la creanțele fiscale va afecta certitudinea evidenței fiscale și contabile a entităților de administrare a veniturilor statului, cu grave și multiple implicații în procesele de gestionare a acestora.

Ca orice sistem deschis, **perimetrul de acțiune al controlului intern din entitățile contribuabil este vast, se extinde practic dincolo de propria activitate**, fiind astfel influențat sau condiționat de celelalte sisteme cu care se interferează, iar la rândul său poate avea o anumită influență și în activitatea de administrare a veniturilor statului. **Relația de cauzalitate identificată este pusă în evidență**

simbolic prin fluxurile informaționale asigurate prin intermediul raportării contabile și fiscale, ca punte de legătură informațională.

Dacă teoretic s-a identificat și definit **relația de cauzalitate între utilitatea informației fiscale și contabile, și adecvarea controlului intern din entitățile participante la procesul de administrare a veniturilor statului**, prin prisma rezultatelor obținute în cadrul cercetărilor anterioare, a fost pusă în discuție, pe baza modelelor de conciliere și conectare identificate, problema testării utilității informațiilor din raportările analizate. Din analiza comparativă a informațiilor referitoare la rezultatul contabil și impozitul pe profit, din raportările contabile și declarațiile fiscale, întocmite de entitățile plătitoare de impozit pe profit din județul Mureș, pentru anii 2010 și 2011 (9991 entități pentru anul 2010 și 8250 entități pentru anul 2011), a reieșit că, la un număr semnificativ din acestea (21,59 % - 22,68 % din entități pentru 2010 și 16,8% - 17,3% de entități pentru anul 2011), există neconcordanțe sau inadvertențe între informațiile din raportările analizate. În fapt, **aceste diferențe au semnalat anumite disfuncții ale controlului intern**, existente în cadrul entităților contribuabil, care au afectat utilitatea informațiilor transmise entităților de administrare, iar în acest mod **riscurile de neconformitate sau denaturare au migrat în zona de administrare a creanțelor fiscale**.

În situația în care **diferențele existente sunt semnificative din punct de vedere al cuantumului și persistă pe perioade mari de timp** afectează grav și rezultatele activității de administrare a veniturilor statului (nerealizarea corespunzătoare a veniturilor planificate, costuri suplimentare de administrare etc.) și implicit există riscul unei finanțări deficitare a activităților de utilitate publică sau al altor obiective naționale.

Întrucât, atât teoretic, cât și empiric, au fost evidențiați o serie de factori și circumstanțe care își pun amprenta asupra caracteristicilor calitative ale informațiilor contabile și fiscale, pentru **a valida ipotezele formulate**, a fost utilizat un **chestionar de cercetare**, aplicat pe eșantioane reprezentative (78 respondenți pentru anul 2010, 84 respondenți pentru anul 2011), privind testarea unor aspecte referitoare la controlul intern aferent entităților

contribuabil care au făcut obiectul raportărilor și declarațiilor analizate.

Cu toate că, **la nivel declarativ, percepția față de adecvarea controlul intern pe anumite paliere este foarte bună** (94,87% respondenți pentru 2010, 95,33% respondenți pentru 2011 – au proceduri contabile), faptul că, un număr semnificativ de respondenți au afirmat că nu au un proces de management al riscurilor implementat (58 % pentru 2010 și 62 % pentru 2011), la care **se adaugă numărul semnificativ de entități cu neconcordanțe** între informațiile analizate, **confirmă că**, utilitatea informațiilor analizată **a fost afectată de unele disfuncții ale controlului intern**. Astfel, prin sistemele implementate, entitățile contribuabil nu reușesc să-și gestioneze corespunzător riscurile aferente raportărilor contabile și fiscale, precum și factorii de risc, generați atât de un mediu în continuă schimbare, cât și de un cadru normativ permisiv.

Pentru a cuantific efectele asupra utilității informațiilor referitoare la creanțele fiscale, produse de politicile și procedurile contabile utilizate de entitățile contribuabili, a fost utilizat un chestionar de cercetare aplicat pe un număr de **78 de entități contribuabil**. La nivel declarativ, a reieșit că, 80,77% din entitățile analizate au proceduri în care sunt definite controale privind corelația dintre raportările contabile și cele fiscale, însă există și situații în care procedurile nu cuprind toate activitățile sau operațiunile, nu sunt actualizate, nu sunt adaptate la specificul entității etc., astfel rezultatele confirmă că, „**imaginilor contabile**” sau „**imaginile fiscale**” reflectă în fapt **acea realitatea pe care profesionistul contabil, prin prisma raționamentului său profesional o prezintă**, ceea ce arată că, **certitudinea creanțelor fiscale** este afectată de riscurile de neconformitate care nu pot fi controlate adecvat.

Multiplele nesincronizări de informații, impun **o reconciliere a informațiilor din evidența contabilă și evidența fiscală a fiecărei entități contribuabil**, în care controlul intern poate să joace un rol determinant, dacă va fi integrat și sincronizat sub toate aspectele, dimensiunile și componentele cu celelalte activități ale entităților din care face parte, dar și o anumită sincronizare cu celelalte sisteme de control intern participante la procesul de administrare a veniturilor

statului.

În contextul aspectelor arătate, alături de management și responsabili cu guvernanta, un rol important în această reconciliere pot să îl aibă **auditorii (interni și externi) și consultanții fiscali**, care prin atribuțiile conferite de lege pot contribui la creșterea **credibilității și transparenței** raportărilor contabile și fiscale.

În baza demersurilor exploratorii efectuate s-a pus în evidență că, adecvarea controlului intern din activitatea de administrare a veniturilor statului, solicită pe lângă **funcționarea armonioasă** a întregului sistem și identificarea de **soluții fiabile pentru maximizarea rezultatelor**. În contextul unor limite sau contradicții generate de asigurarea unui **echilibru între costul acțiunilor impuse pentru optimizarea controlului intern și beneficiile rezultate** am identificat o serie de relații în acest sens. Astfel, am **definit atât elementele** necesare pentru efectuarea unei analize coerente, cât și **relațiile existente** între acestea prin intermediul unor **formule fundamentate pe algoritmul identificat**. De asemenea, în baza analizei raportului cost beneficiu pe baza relațiilor puse în evidență prin transpunerea conceptelor identificate în literatura de specialitate în activitatea de administrare a veniturilor statului am **conturat un model de selecție a unei variante considerate optime**, atât prin prisma **reducerii valorii expunerii la risc**, cât și a **costurilor aferente** implementării activităților de control intern în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte.

La nivel internațional, comunitar și chiar național, controlul intern a avut și are o evoluție sinuoasă, există diferențe majore atât în ceea ce privește cadrele normative aferente, cât și practicile de punere în aplicare, ceea ce solicită intensificarea eforturilor depuse pentru atenuarea divergențelor existente între normele, regulile și practicile specifice internaționale, comunitare și naționale, respectiv a unei reconcilieri a varietății de culturi organizaționale.

Teoretic, contribuțiile aduse prin studiul și analiza calitativă a celor mai relevante lucrări științifice, a normelor contabile, fiscale și de control intern, **pot fi localizate la nivelul întregii arii de formare a veniturilor** statului, astfel prin **prisma conceptelor** utilizate în cele două tipuri de entități analizate - "**creanțele fiscale**"

și ”obligații fiscale”, și ”datorii” și ”creanțe”- s-a evidențiat și creionat, modul în care impozitele, taxele și contribuțiile sociale sunt reflectate și prezentate în contabilitate, în raportările contabile și fiscale, și a fluxurilor informaționale între evidențele contabile și fiscale care le generează sau care sunt create în baza acestora, prin intermediul **unor modele funcționale coerente** .

Empiric, contribuțiile generate de originalitatea metodologiei utilizate, în cadrul studiilor efectuate prin demersul de cercetare științifică s-au concretizat în rezultatele analizelor și evaluărilor cantitative și calitative ale practicilor și procedurilor controlului intern prin prisma efectelor acestora în activitatea de administrare a veniturilor statului și a impactului în raportarea contabilă și fiscală a entităților contribuabili.

O sinteză a celor mai importante **contribuții** se prezintă astfel:

- am efectuat **o amplă radiografie a conceptelor cu care operează controlul intern**, astfel au fost surprinse valențele cognitive ale acestor concepte prin prisma obiectivelor urmărite, a principiilor care guvernează procesul, a ariei de cuprindere, a componentelor sale și a relațiilor dintre acestea, care poate contribui la perfecționarea și dezvoltarea cadrului conceptual;
- am fundamentat un nou principiu al controlului intern – **principiul coerenței**, care presupune atât sincronizarea și funcționarea coerentă a componentelor controlului intern, cât și integrarea funcțională a acestora în cadrul sistemelor, activităților, proceselor și operațiunilor entității - un ansamblu sau un sistem coerent și funcțional de prevenire, identificare, evaluare și/sau controlare a riscurilor;
- am elaborat **un nou model de control intern**, adaptat la specificul entităților analizate, prin combinarea optimă a componentelor modelului actual cu cele ale unor modele de control intern consacrate cum sunt COSO, COSO II și ISA 315, astfel încât sistemul implementat în baza acestuia să fie funcțional și coerent; Prin prisma avantajelor prezentate considerăm că, modelul propus poate constitui pentru managerii **un instrument de control intern util în realizarea**

performantă a obiectivele, în funcție de care sunt evaluați (combaterea evaziunii fiscale, creșterea gradului de colectare etc.), **auditorii interni își pot perfecționa modul de lucru**, favorizând siguranța și performanța managerială, iar **auditorii externi au un sistem de referință corespunzător**;

- am elaborat **un model de management al riscurilor** facil de aplicat în practică, obținut prin simplificarea componentei de risc din modelul de control intern actual, este asemănător cu modelul COSO II, care prin abordarea sistemică a riscurilor specifice va ajuta entitățile de administrare a veniturilor statului să-și controleze mai bine aceste evenimente;
- am creionat **o serie de reguli** necesare a fi aplicate **în procesul de management al riscurilor**, de la inițierea și până la finalitatea acestuia;
- **delimitarea conceptuală a expresiilor de ”toleranță la risc” și ”apetitul pentru risc”** necesară pentru reușita procesului de management al riscurilor și am creionat o metodă de abordare a situațiilor (expunerea la risc și toleranța la risc) care impun implementarea de activități de control intern;
- **am conturat un mecanism coerent de implementare a activităților de control** intern care asigură legătura între managementul riscurilor și fundamentarea răspunsurilor la riscurile specifice activității de administrare a veniturilor statului;
- prin prisma conceptelor de - ”creanțe fiscale” și ”obligații fiscale”, și ”datorii” și ”creanțe”- am **evidențiat și creionat**, modul în care impozitele, taxele și contribuțiile sociale sunt reflectate și prezentate în contabilitate, în raportările contabile și fiscale, și a fluxurilor informaționale între evidențele contabile și fiscale care le generează sau care sunt create în baza acestora;
- **am creionat**, prin **extrapolarea valențelor cognitive** ale conceptelor regăsite în cele mai reprezentative modele de control intern (COSO, COSO II, modelul propus), **sistemele de control intern care trebuie să asigure o gestiune integrată a riscurilor inerente**, cu efecte în ambele categorii de entități

analizate;

- **am elaborat un model de conexiune a informațiilor** din ”bilanțul contabil”, ”contul de profit și pierdere” cu cele din declarația de impozit pe profit și **o modalitate indirectă de determinare a rezultatului fiscal** ;
- **am identificat un număr de zece modele de conciliere** a rezultatului contabil cu rezultatul fiscal;
- **am identificat un număr de patru scenarii de conectare** a rezultatului contabil cu cel fiscal;
- am evidențiat **o legătură de cauzalitate între informația contabilă și informația fiscală**, calitatea uneia se reflectă în utilitatea celeilalte, și invers;
- am evidențiat **relația de cauzalitate dintre sistemele de control intern** care se interferează în procesul de administrare a veniturilor statului, creionată simbolic prin fluxurile informaționale asigurate prin intermediul raportării contabile și fiscale;
- am identificat relația de **cauzalitate între utilitatea informației fiscale și contabile, și adecvarea controlului intern** din entitățile participante la procesul de administrare a veniturilor statului;
- am evidențiat **relațiile și interferențele existente între politicilor și procedurilor contabile** pe baza caracteristicilor acestora;
- am evidențiat **relația dintre controlul intern, politicile și procedurile contabile și utilitatea informațiilor contabile și fiscale**;
- am evidențiat că, armonizarea controlului intern din activitatea de administrare a veniturilor statului trebuie realizată prin prisma conceptelor de **”organizație extinsă” și ”mediu de risc”**, în strictă corelație cu toate celelalte sisteme de control intern;
- **am definit modalitățile și direcțiile privind armonizarea controlului intern**, pe baza relației de cauzalitate existentă între riscurile și acțiunile de control intern din cele două tipuri

de entități, astfel am identificat patru direcții de acțiune, respectiv ”un referențial adecvat”, ”modele de control intern și de management al riscului adecvate”, ”practici unitare” și ”sisteme de control intern”;

- am identificat o serie de relații între pentru determinarea unui **punct de echilibru** între costul acțiunilor impuse pentru optimizarea controlului intern și beneficiile rezultate;
- am **definit atât elementele** necesare pentru efectuarea unei analize coerente, cât și **relațiile existente** între acestea prin intermediul unor **formule fundamentate pe algoritmul identificat** (toleranța la risc, expunere la risc, risc rezidual, costul activităților de control intern);
- am **conturat un model de selecție a unei variante considerate optime**, atât prin prisma **reducerii valorii expunerii la risc**, cât și a **costurilor** aferente implementării activităților de control intern;
- **abordarea performanței controlului intern** (economicitate, eficacitate, oportunitate și eficiență) trebuie realizată prin prisma efectelor produse asupra entității și a activităților acesteia;
- am definit **rolul pe care auditul intern** îl are în procesul de armonizare și optimizare a controlului intern.

Aspectele inovative ale cercetării efectuate sunt date de **realizarea obiectivului central al acesteia**, respectiv **dezvoltarea și aprofundarea problematicii controlului intern** - conceptual și sub raportul practicii – particularizată în mod special în găsirea celor mai adecvate modalități de controlare a riscurilor specifice activității de administrare a veniturilor statului, prin **armonizarea și optimizarea** acestuia, cu impact în **credibilitatea raportărilor contabile și fiscale**.

Într-o optică previzionară, contribuțiile aduse la stadiul cunoașterii, pot fi sintetizate în **identificarea modelelor, metodelor, mijloacelor și mecanismelor prin care entitățile din domeniul analizat pot să-și controleze eficient și eficace riscurile** specifice până la un nivel rezonabil astfel încât obiectivele stabilite să fie realizate în condiții de performanță.

Propuneri:

Pe lângă aspectele arătate, pe baza considerentelor identificate abordarea prospectivă și proactivă a riscurilor printr-un control intern adecvat impune și următoarele:

- **perfecționarea cadrului conceptual al controlului intern**, prin integrarea anumitor informații referitoare la clarificarea sau îmbunătățirea unor noțiuni specifice, delimitarea conceptelor de risc și incertitudine, de toleranță și apetit pentru risc, conturarea unor modele de management al riscurilor coerente și funcționale care să asigure un control intern sănătos, identificarea unor metode mai adecvate de determinare a nivelului expunerii și a toleranței la risc, identificarea factorilor de risc într-un mediu de risc în continuă schimbare, definirea unor strategii adecvate în funcție de natura și tipologia riscurilor identificate, precum și a circumstanțelor care favorizează apariția lor, definirea unor mecanisme de implementare eficientă a activităților de control intern.
- **adaptarea cadrului normativ prin perfecționarea și armonizarea** acestuia, astfel încât sistemul de control intern implementat să corespundă cerințelor unui management modern și performant (standarde adaptate, criterii clare de implementare și evaluare);
- gestionarea corespunzătoare a riscurilor care pot afecta rezultatele planificate, impun noi acțiuni la care să subscrie atât organismele profesionale, autoritățile de reglementare, managementul, persoanele responsabile de guvernanță, cât și mediul academic;
- elaborarea pentru toate standardele de control intern indicatori pentru apreciere modului cum acestea au fost implementate;
- mediatizarea importanței și necesității unui control intern adecvat;
- schimbări în ceea ce privește optica și atitudinea managerilor de a conștientiza, comunica, anticipa, asuma și trata printr-un management performant, rațional, proactiv și prospectiv riscurile inerente;

- crearea unei culturi organizaționale transparente în care politica de gestionare a riscului să aibă rang de normă sens în care se impune o capitalizare și împărtășire a experiențelor dobândite;
- tratarea managementului riscului ca un mod sănătos de conducere a unei entități publice, ca parte integrantă a activităților, proceselor și operațiunilor desfășurate;
- identificarea unor metode coerente și adecvate pentru aprecierea expunerii la risc, astfel încât să se trateze doar riscurile considerate semnificative;
- asigurarea unui personal pregătit și receptiv pentru a percepe și responsabilizează adecvat riscurile și incertitudinile;
- alocarea unor resurse suficiente și adecvate, cantitativ și calitativ, pentru implementarea sistemului de control intern și gestionarea riscurilor (resurse umane, materiale, financiare, tehnice, inclusiv a unor aplicații informatice etc.).
- elaborarea unui cadru normativ aferent controlului intern pentru entitățile contribuabil, sau completarea cadrului de raportare financiară cu elemente specifice controlului intern mai detaliate, sau prin adoptarea unui cadru de control intern unic atât pentru ambele categorii de entități care să poată fi adaptat la specificul și cerințele fiecăreia;
- reconcilierea informațiilor din evidența contabilă și evidența fiscală a fiecărei entități contribuabil, prin efectuarea unor punctaje de conformitate periodice sau cel puțin la sfârșitul fiecărui an;
- implicarea mai activă a entităților publice în acțiuni de asistență a entităților contribuabili pentru aplicarea corectă a legislației cu efecte directe în creșterea transparenței și credibilității raportărilor contabile și fiscale.

Perspectivile cercetării

În concluzie, deși se poate spune că, lucrarea va face progrese remarcabile în domeniul de interes, însă datorită limitelor inerente oricărei cercetări științifice, nu va reuși să trateze în totalitate multiple conotații, momente sau ipostaze pe care controlul intern le

comportă în condițiile unui mediu în continuă schimbare. Prin identificarea unor noi probleme, dimensiuni sau teme pe marginea problematici extrem de complexe a controlului intern se va asigura premisele care deschid și favorizează noi orizonturi și direcții pentru cercetări și reflexii viitoare.

Bibliografie selectivă

1. Ahn, H. Applzing the balanced scorecard concept: an experience report, *Long Range Planning Journal*, Vol. 34, 2001,pp. 441-461.
2. Arens,L., Audit – an integrated approach, 8th edition, Publishing House ARC, Chișinău, 2003, pp 332.
3. Beattie, V., Dhanani, A. Investigating Presentation Change in U.K, Annual Reports, *Journal of Business Communication*, Vol. 45, Nr.2, 2008, pp. 181-222.
4. Birdthistle, W., A., Henderson, M., T. One Hat Too any?: Investment Desegregation in Private Equity, *Olin Working Paper* Nr. 427, 2008.
5. Clementi, G., Cooley, T., Richardson, M., Walte, I. Rethinking Compensation in Financial Firms, *Financial Markets, Institutions & Instruments*, Vol. 18, Nr. 2, pp. 160-162, 2009.
6. Dobra I, B., *The evaluation of the internal audit risk regarding public procurements, Finante - provocarile viitorului* (Finance - Challenges of the Future),University of Craiova, Faculty of Economics and Business Administration, vol. 1(9):189-196, 2009.
7. Doyle, J., Ge Weili, McVay S., *Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting*, Journal of Accounting and Economics, 2007.
8. Hoitash, R., Hoitash, U., Bedard, C. Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act, *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, Vol. 27, Nr. 1, pp. 110–125, 2008.
9. Hoyt, R.,E., Liebenberg, A., P., *The value of enterprise risk management, The Journal of Risk and Insurance*, Vol.78, No.4, 795-822, 2011.
10. Kratz, M. *Causes and Effects of Internal Control Outcomes*, Maastricht University Library, 2008.
11. McNally, S. The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One approach to an effective transition, *Strategic Finance*, iunie, 2013.
12. Mikol A. Principes genereaux du controle intern, *Revue Francaise de Comptabilite* nr. 219/1991, p.72.
13. Randal J. Elder, Syracuse University, State University of New York at Binghamton - School of Management , Jian Zhou , University of Hawaii at Manoa, Nan Zhou., State University of New York at Binghamton - School of Management, *Internal control weaknesses and Client Risk Management*,Journal

- of Accounting, Auditing and Finance, Vol. 24, No. 4, pp. 543-579, 2009.
14. Sarens, G. The agency model as the predictor of the size of the internal audit function in Belgian companies, *Working Paper*, Faculty of Economics and Business Administration Ghent University, 2007.
 15. Sarens, G., De Beelde, I. *Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies*, 2006, pp. 63-80.
 16. Sarens, G. *The agency model as the predictor of the size of the internal audit function in Belgian companies*, *Working Paper*, Faculty of Economics and Business Administration Ghent University, 2007.
 17. Siti-Nabiha A.K. *Sensemaking in Interpretive Management Accounting Research: Constructing a Credible Account*, *International Journal of Qualitative Methods* 8(1), 43, 2009.
 18. Shin, H. S. Financial intermediation and the post-crisis financial system, *BIS Working Papers* Nr. 304. 2010.
 19. Smith, A. Agency theory and the financial crisis from a strategic perspective, *International Journal of Business Information Systems*, Vol. 5, Nr. 3, pp. 248-267, 2010.
 20. Spira, L.F., Page, M. *Risk management: the reinvention of internal controls and the changing role of internal audit*, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 16, no. 4, 2003, pp. 640-661.
 21. Spira, L.F., Page, M. *The Turnbull Report, Internal Control and Risk Management: The Developing Role of Internal Audit*, 2004
 22. Spira, L.F., Gowthorpe, C. *Reporting on Internal Control in the UK and the US: Insights from the Turnbull and Sarbanes-Oxley Consultations*, Institute of Chartered Accountants of Scotland, CA House, 21 Haymarket Yards Edinburgh, 2008.
 23. Steinberg, R. M.; Tanki, F. J., *What the Treadway Commission's Internal Control Study Means to You*, Academic journal article from *Journal of Accountancy*, Vol. 174, No. 5, 1992.
 24. Steinberg, R. M., Tanki, F. J., *Internal Control - Integrated Framework: A Landmark Study*, *The CPA Journal*, Vol. 63, No. 6, 1993, p 1-5, pp. 16-20.
1. Albrecht, S. W., Stice, E. K., Stice, J.D. *Financial Accounting*, Editura South Western Learning, Mason, 2008.
 2. Allen, F., Gale, G. *Understanding Financial Crisis*, ISBN 019925141, Oxford University Press, 2007.
 3. Aven, T., Renn, O. *Risk Management and Governance: Concepts, Guidelines and Applications*, New York, Ed Springer, 2010, p.3.
 4. Ben J. M. Ale , *Risk: an introduction : the concepts of risk, danger and chance*, Ed Routledge, New York, 2009, p.1.
 5. Bernard, F., Gayraud, R., Rousseau, L., *Contrôle interne: concepts, réglementation, cartographie des risques, guide d'audit de la fraude, méthodologie et mise en place, référentiels, modes opératoires*, Paris, Editions Maxima, 2006.

6. Bernard, F., Gavaraud, R., Rousseau, L., *Contrôle interne : Concepts, Aspect réglementaires, Gestion des risques, Guide d'audit de la fraude, Mise en place d'un dispositif de contrôle permanent, Référentiels, questionnaires, bonnes pratiques*, Editions Maxima, Paris, ISBN 978-2-84001-659-5, 2010, pp.37-38, pp. 63-82, pp. 68-69. pp. 74-82.
7. Bernard, F. , Gayraud, R., Rousseau, L. *Contrôle interne - Gestion des risques de fraude*, 2e édition, Editeur Maxima, ISBN 978 -2 -84001- 543 -7, 2008.
8. Bernard, F., Salviac, E. *Fonction achats: contrôle interne et gestion des risques*, Editions Maxima, Paris, ISBN 978 -284- 001- 576 -5, 2009, p.222.
9. Block C., *Die Performance Gap des Abschlussprüfer*, Gabler Verlag Wiesbaden, 2011, pp.23-25.
10. Boyer, R., Dehove, M., Plihon, D. *Les crises financières*, La Documentation Française, Paris, ISBN-2-110058153, 2004.
11. Boussard Daniel, *Mélanges en l'honneur du Professeur*, Editions Foucher, Paris, 1995.
12. Bragg, S.M. *Accounting Policies and Procedures Manual: A Blueprint for Running an Effective and Efficient Department*, Fifth Edition, John Wiley & Sons, 2012, New Jersey, ISBN 978-O-470-14662-0, 2007.
13. Briciu, S. et al. *Contabilitatea și controlul de gestiune-instrumente pentru evaluarea performanței entității*, Alba Iulia, Editura Aeternitas, 2010, p.13.
14. Briciu, S., Todea, N., Socol, A., et al., *Controlul și expertiza –instrumente de apărare a patrimoniului și de respectare a legalității*, Cluj Napoca, Editura Risoprint, 2003, pp.237-238.
15. Briciu, S. et al. *Audit public intern*, Alba Iulia, Editura Aeternitas, 2006, p.343.
16. Caspa, B., Enselme, G. *Manuel de comptabilité approfondie, DCG Epreuve, Edition X, Paris, ISBN 978-2- 7110-0893-3, 2007, pp. 62-63.*
17. Cheng E. *Baby Boomers, Genetion X and Social Cycles*, Vol. 1, Logwave Press, ISBN 978 -1896330068,2007, p. 300.
18. Choi, F.,Meek,G. *International Accounting*, 5th, edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2005, pp.49-55.
19. Chorafas, D. *Managing Derivates Risk*, Publisher Irwin, 1995.
20. Colasse B, *Traducere de Neculai Tabără, Les fondament de la comptabilité, Collection Reperes, Editura, La Decouverte, Paris, 2009.*
21. Colasse. B. *Introducere în contabilitate, Ediția a 10, Paris, 2007, Editions Economica, Iași, Editura Tipo Moldova, ISBN 978-973-168-468-0, 2011, pp.79- 80, pp. 99-102,pp103-136, p.229, 149, p.153, pp.291-328, pp.353-378, pp.546-555.*
22. Copeland, T. et al. *Valuation: Measuring and managing the value of companies*, Editura John Wiley, McKinsey, New York, ISBN 978-0-470424650, 2010.
23. Crouhy, M., Galai, D., Mark, R., *The Essentials of risk management*, The McGRAW-Hill Companies, Manufactured in the United States of America, 2006.
24. Danescu Tatiana, *Financial audit – convergences between theory and,*

- Publishing \house Irecson , ISBN 978-973-7694-26-3, 2007, pp.230 –284.
25. Disle, E., Saraf, J. *Gestion Fiscale, 2010-2011*, edition 10, Dunod, Paris, ISBN 978-2-10-054663-3, 2010, pp.87-107, 224-228.
 26. Frenkelv, M., Hommel, U., Rudolf, M. *Risk Management: Challenge and Opportunity*, 2nd Edition, Springer Berlin, Heidelberg New York, 2000, ISBN 3-540-22682-6, 2005.
 27. Gertz, M. *Integrity and Internal Control in Information Systems V*, Editura Springer, 1402074735, 9781402074738, 2003.
 28. Gibson, C. *Financial reporting and analysis: Using financial accounting information*, Editura South Western Cerngage Learning, Mason, ISBN 978-1133188766, 2013.
 29. Graham, L. *Internal Controls: Guidance for Private, Government, and Nonprofit Entities*, John Wiley & Sons, 2008.
 30. Graham, L. *Complying with Sarbanes-Oxley Section 404:A Guide for Small Publicly Held Companies*, John Wiley & Sons, 2010.
 31. Gray, I., Manson, S. *The Audit Process: Principles, Practice and Cases*, Ed. Thomson, Londra, 2008.
 32. Hamzaou, M. *Audit Gestion des risques d entreprise et controle interne*, edition 2, FAB Orleans, France, Person Education, ISBN 978 -2 -7440-7244-4, 2008, pp.79-80.
 33. Hilton R. H., Maher, M. W., Selto F. S. *Cost Management – Strategies for Business Decisions*, McGraw Hill Irwin, 2003.
 34. Hopkin, P. *Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management*, Editura Kogan Page, Limited, 2010.
 35. Hopkin,P., *Fundamentals of Risk Management: Understanding, Evaluating and Implementing Effective Risk Management* ,Ed 2, Ed.Kogan Page Publishers, 2012, pp.96-107.
 36. Hubbard, D. W. *How to Measure Anything: Finding the Value of Intangibles in Business*, John Wiley & Sons, Inc, ISBN 978-0-470-53939-2,2010, pp.211-214.
 37. Hull, J. Goldlewski, C., Merli, M. *Gestion des risques et institutions financieres*, Paris, Pearson Education Company, 2 edition, NJ, ETATS-UNIS, ISEBN 978-2-7440-7427-1, 2010.
 38. Kaplan, R., Cooper, R. *Accounting and Management: Field study perspectives*, Harvard Business School Press, ISBN 0875841864, 1987.
 39. Kaplan, R., Norton, D. *The balanced scorecard translating vision into action*, Editura Harvard Business School Press, Boston, ISBN: 0875846513, 1996.
 40. Kerebel, P. *Managements des risques*, Editor Eyrolles, ISBN 978-2-212-54308-7, 2009, pp.19-27.
 41. King, A. M. *Internal Control of Fixed Assets: A Controller and Auditor's Guide*, John Wiley & Sons, ISBN 1118028368, 9781118028360, 2011.
 42. Laure, M., Perret, G., Gotteland, D.et al. *Methodologie de la recherche*, Pearson Education France, Paris, ISBN 978-2-7440-7241-3, 2008.
 43. Leitch, M. *Intelligent Internal Control and Risk Management: Designing High-*

- Performance Risk Control Systems*, Hampshire, Anglia, Ed Gower Publishing Limited, 2008, p. 14.
44. Lindsay, J. *Technology Management*, Publisher F.T. Prentice Hall, 1999.
 45. Loebbecke, A. *Audit o abordare integrată*, ediția a 8-a. Chișinău, Editura ARC, 2003, p.332, pp.332-335, pp.337-349.
 46. Louisont, J. P. *Gestions des risques*, Editor Afnor, ISBN 978-2-12-465228-0, 2010, pp.31-59.
 47. Maders, H.P., Maselin, J.L. *Controle interne des risques*, Paris, Edition d Organisation, ISBN 978-2-212-54338-4, 2009.
 48. Milakovich, M.E., Gordon, G.J. *Public Administration in America*, Editura Cengage Learning, ISBN 0495569402, 9780495569402008.
 49. Moeller, R. R. *COSO Enterprise risk management: understanding the new integrated ERM Framework*, John Wiley&Sons, Inc, Habaken, New Jersey, ISBN 978-0-471;74115-2, 2007.
 50. Moeller, R. *RCOSO Enterprise Risk Management: Understanding the new Integrated ERM Framework*, Editura Wiley, ISBN 978-4717411152, 2007.
 51. Moeller, R. R. *Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*, Edița a șaptea, New Jersey, John Wiley&Sons, 2009.
 52. Mouqin, Y. *Les nouvelles pratiques de l audit de management*, QSEDD, AFNOR, ISBN 978-2-12-465122-1, 2008.
 53. Nobes, C., Parker, R. *Comparative International Accounting*. 8th,edition, Financial, Times – Prentince Hall, Harthow, 2004, pp.16-33.
 54. Noirot, P. *Le contrôle interne pour créer de la valeur !*, Editor Afnor, ISBN 2124651552, 978-2-12-465155-9, 2008.
 55. Noirot, P., Walter, J. *Le contrôle interne, 100 questions pour comprendre et agir*, Editor Afnor, ISBN 978-2-12-465193-1, 2009, pp.159-163.
 56. Obert, R., Mairesse, M.P. *Comptabilite et audit*, Editions3, Francis Lefebvre, Dunod, Paris, ISBN 978- 2-10- 055262-7, 2010.
 57. Obert, R., Mairesse, M.P. *Comptabilite et audit, Cas pratiques*, Editions 2, Francis Lefebvre, Dunod, Paris, ISBN 978- 2-10- 055819-3, 2011.
 58. Pickett,K.H.S. *Internal Control:A Manager's Journey*, John Wiley&Sons,2002.
 59. Pickett, K.H.S. *Enterprise Risk Management: A Manager's Journey*, John Wiley & Sons, 2006.
 60. Pigé, B. *Audit et controle interne*, 3 edition, Paris, Editions EMS, ISBN 978-2 - 84769-119-1, 2009, pp. 10-36, pp. 9-51.
 61. Pige, B. *Qualite de l audit,Enjeux de l audit interne et externe pour la governance des organisations*, Groupe De Boek, Bruxelles, ISBN 978-2-8041-6298-6, 2011, pp. 27-35, pp.31-33.
 62. Puncel, L. *Audit Procedures*, Chicago, Ed. Wolters Kluwer, 2008.
 63. Raaum, R. B., Morgan, S.L. *Performance Auditing: A Measurement Approach*, Editura Institute of Internal Auditors, ISBN 0894136607, 9780894136603, 2009.
 64. Raffournier, B. *Les Normes Comptables Internationales (IFRS)*., Editia 4,

- Editura Economica, Paris, 2010.
65. Read, C. *Fiscalitatea internațională: politici, practici, standarde și reglementări-International taxation handbook: policy, practice, standards and regulations*, Editura CIMA Publishing. Oxford, 2007.
 66. Renard, J. *Theorie et pratique de l'audit interne*, Editions d'Organisation, Paris, France, 2002, Teoria și practica auditului intern, Ediția a patra, traducere, Editată de Ministerul Finanțelor Publice, 2003, ISBN 973-0-02828-1, pp.120-122, pp.139-143,p.134, pp.165-174.
 67. Renard, J. *Theorie et pratique de l'audit interne*, ediția a VI-a, Eyrolle, Paris, Editions d'Organisation, 2006.
 68. Renard, J. *Theorie et pratique de l'audit interne*, ediția a VII-a, Eyrolle, Paris, Editions d'Organisation, 2010, pp.136-138, pp.179-190.
 69. Rezaee, Z., *Guvernanța Corporativă post-Sarbanes-Oxley: Regulamente, cerințe, și procese integrate*, Editura John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey , USA, 2007.
 70. Rolfe, T. *Financial accounting and tax principles*, Burlington, Editura: CIMA Publishing , 2006.
 71. Russell, J.P. *The Internal Auditing Pocket Guide: Preparing Performing Reporting, and Follow-Up*, Ediția a 2, Editura ASQ Quality Press, ISBN 0873897102, 9780873897105 , 2007.
 72. Schiek ,P., Vera, J., Bourrouilh Parege, O. *Auditul intern și referențialul de risc*, Dunod, Paris, ISBN 978-2-10-054982-5, 2010, pp.227-324, p.13, figura 1.3 componentele riscului.
 73. Schoenauer, C. *Le systeme fiscal en France*, Editions ESKA, 2006.
 74. Stickney, W. Schiper. *Financial Accounting : Contabilitate Financiara*, Editura, Southwestern Learning, Mason, 2010.
 75. Speancer Pickett K.H., *The Internal Auditing Handbook*, Ediția a3, Editura, ISBN 978-0-470-66213-7, 2010.
 76. Spiridon, E. *L essentiel de la fiscalite d'entreprise*, Paris, Editions d'Organisation Groupe Eyrolles, ISBN 978 -2-212-54872-3, 2011.
 77. Stolawy, H., Lebas, M.J., Ding, J., Langlois, G. *Comptabilite et analyse financiare une perspective globale*, edition 2, Groupe De Boeck, ISBN 978-2-8041-6192-7, 2010.
 78. Strachan, D., Tomlinson, P. *Sarbanes- Oxley, internal controls: effective auditing with AS5, Cobit and ITL*, Ed. John Wiley and Sons, New Jerseu, 2008.
 79. Sun, W. Stewart, J., Pollard, D. *Corporate Governance and the Global Financial Crisis: International Perspectives* Cambridge University Press, ISBN 978-1-107-00187-9, 2011. p.232.
 80. Sutton, T. *Financial Accounting and Reporting Contabilitate si Raportare Financiara*, Editura Prentice Hall, Edinburugh, 2004, p.16.
 81. Walter, J., Noirot, P. *Contrôle interne, Des chiffres porteurs de sens!* Editor Afnor, ISBN 978-2-12-465235-8, 2010, pp.14-15.
 82. Trenerry, A. *Incorporating the Learning Outcomes and Content of National*

- Accounting Course Module-Nap 717 : Internal Control Principles*, UNSW Press, 1999, pp.4-5.
83. Triquere, C. *Comptabilite et fiscalite des professions non commerciales*, Groupe Studyrama- vocatis, Frances, ISBN-978-2-7590-0877-3, 2010.
 84. Wacheux, F. *Methodes qualitatives et recherche en gestion*, Editura Economica, Paris, 1996.
 85. Wacheux, F. *Methodologie de la recherche en gestion*, 1997.
 86. Wallace, W.A. *Internal Controls Guide*, Edi'ia a 3, Editura CCH Inc., ISBN 0808090046, 9780808090045, 2005.
 87. Walsham, G. *Interpreting information systems in organizations*, Editura Wiley, Universitatea din Michigan, ISBN 0471938149, 9780471938149, 1993.
 88. Walter, J., Noirot, P. *Contrôle interne, Des chiffres porteurs de sens!* Editor Afnor, ISBN 978-2-12-465235-8, 2010
 89. Walton, P., *La comptabilite anglo-saxone*, Edition Paris Cairn.info, ISBN 978-2-70715-378-4, 2010.
 90. Wiley, P. *GAAP Policies and Procedures Politici si proceduri GAAP*, Editura John Wiley and Sons, New Jersey, 2007.
 91. Wholey, J., Zapico-Goni, E., *Monitorizarea performanțelor în sectorul public: Directii viitoarele conform experienței internaționale*, Editura Transaction Publishers, New Brunswick, New Jersey, SUA, 2007.