

INCURSIUNI EVOLUTIVE ȘI CONCEPTUALE PRIVIND ORGANIZAREA
CONTROLULUI INTERN MANAGERIAL LA NIVELUL ENTITĂȚILOR PUBLICE DIN
ROMÂNIA

EVOLUTIONARY AND CONCEPTUAL INCURSIONS ON THE ORGANIZATION OF
INTERNAL MANAGERIAL CONTROL AT THE LEVEL OF PUBLIC ENTITIES IN
ROMANIA

CZU: 005.584.1(498)

RĂVDAN Gabriela Alisie ¹, MIHAILA Svetlana ²

¹Curtea de Conturi a României, Camera de Conturi Iași, str. Sarariei 189, Iași, România;

²Academia de Studii Economice din Moldova, Chișinău, str. B. Bodoni 61, Republica Moldova

E-mail: ¹gabriela.ravdan@yahoo.com; ²sv_mihaila@yahoo.com

Abstract. In this article, we have proposed an approach to the evolution of internal control from international to national, and we have also analyzed the definitions of internal control from several perspectives as **an integral part of the modern governance system**. In this context, improved concepts over time have also been illustrated, giving them wider applicability and greater availability for the development and efficiency of public institutions through internal control. At the same time, there was presented an examination of the functioning of the internal managerial control, according to the COSO model, as well as the relationship between the components of the COSO model and the overall objectives of internal control.

The research is based on the examination of the national and international literature, but the primary consideration was the examination of the normative and legislative framework in order to identify some gaps.

Key words: internal managerial control, public institutions, internal/managerial control standards, corporate governance.

JEL Classifications: M40, M41.

Introducere

Punctele de plecare care au stat la baza abordării ipotezelor se referă la: aspectele definiției privind controlul intern la nivelul instituțiilor publice, conceptele cheie, delimitări, definiții, dintr-o varietate mare de surse, atât la nivel național, cât și la nivel internațional, controlul intern fiind văzut drept un instrument eficient de administrare a riscurilor în cadrul procesului de guvernanță corporativă a entităților publice.

Controlul intern este reprezentat de orice măsură luată de conducere în vederea îmbunătățirii gestionării riscurilor la care este expusă entitatea și a creșterii probabilităților ca scopurile și obiectivele stabilite să fie îndeplinite [12, p.6].

Deoarece este o noțiune relativ nouă pentru România, ne-am propus o investigație mai amplă, anume pentru a identifica anumite lacune cât și pentru a formula careva direcții de perfecționare.

Actualitatea și importanța temei rezidă din modificările normative și legislative din ultimul timp în România, cu scopul armonizării acestora la practicile internaționale. Astfel, cercetarea se bazează pe examinarea literaturii de specialitate naționale, cât și internaționale, dar primordial fiind examinarea cadrului normativ și legislativ din România.

Rezultate și discuții. Scurt istoric și reflecții asupra noțiunii de control intern

Etimologia cuvântului control provine din expresia latinească „*contra rolus*”, prin care se înțelege „verificarea unui act duplicat după original” [4, p.6].

Controlul în accepțiunea lui semantică reprezintă o „analiză permanentă sau periodică a unei activități, a unei situații pentru a urmări mersul ei și pentru a lua măsuri de îmbunătățire”. În același timp, controlul semnifică o supraveghere continuă morală și materială, ca și stăpânirea unei activități, a unei situații [3]. În literatura de specialitate străină se regăsesc diverse accepțiuni a acestei noțiuni, astfel:

- în *accepțiunea francofonă* „controlul este o verificare, o inspecție atentă a corectitudinii unui act” [5].
- în *accepțiunea anglo-saxonă* „controlul este acțiunea de supraveghere a cuiva, a ceva, o examinare minuțioasă sau puterea de a conduce ca un instrument de reglementare a unui mecanism” [13].

Controlul a evoluat și evoluează continuu prin apariția tipologiilor noi de control datorită mediului în care funcționează și care se află, la rândul său, într-o continuă mișcare, prin perfecționarea relațiilor economice și permanenta evoluție a economiei de piață. Totodată, e de menționat faptul că, în literatura de specialitate există mai multe *tipologii ale controlului*, unde se ia în considerare complexitatea operațiunilor care se circumscriu în sfera de cuprindere a controlului. Astfel *din punct de vedere al exercitării* acestuia este:

- *controlul intern*, care cuprinde ansamblul controalelor din interiorul entității;
- *controlul extern*, care cuprinde totalitatea controalelor care se adresează entităților, din afara acesteia [4, p. 53-64].

Efectuând o analiză a literaturii de specialitate naționale, putem constata o diversitate de opinii în raport cu conceptul de control intern.

Astfel, *Ordinul Experților Contabili din Franța (1977)*, definesc controlul intern, „ca totalitatea măsurilor care contribuie la deținerea controlului asupra întreprinderii. Are drept scop, pe de o parte, asigurarea protecției patrimoniului și calitatea informației, iar, pe de altă parte aplicarea instrucțiunilor conducerii și favorizarea îmbunătățirii performanțelor. Se manifestă prin organizarea metodelor și procedurilor fiecărei activități a întreprinderii, pentru a-i menține perenitatea” [11, p. 25]. Iar, *Institutul American al Contabililor Publici Certificați (1978)*, susține că, „controlul intern este format din planurile de organizare și din toate metodele și procedurile adoptate în interiorul unei întreprinderi pentru a-i proteja activele, pentru a controla exactitatea informațiilor furnizate de către contabilitate, pentru a crește randamentul și a asigura aplicarea instrucțiunilor conducerii” [12, p.7]. Pe când, *Comitetul Consultativ de Contabilitate din Marea Britanie (1978)*, menționează că „controlul intern cuprinde totalitatea sistemelor de control, financiare și de altă natură, implementate de către conducere pentru a putea desfășura afacerile întreprinderii într-o manieră ordonată și eficace, pentru a asigura respectarea politicilor de gestiune, pentru a proteja activele și pentru a garanta, pe cât posibil, exactitatea și completitudinea informațiilor înregistrate” [12, p.6-7]. *Cartea Albă a reformei manageriale în cadrul serviciilor Comisiei Europene* definește controlul intern precum că, „acoperă totalitatea politicilor și procedurilor concepute și implementate de către managementul organizației, pentru a asigura: atingerea obiectivelor acelei organizații într-un mod economic, eficient și eficace, respectarea regulilor externe și a politicilor și regulilor managementului, protejarea bunurilor și a informațiilor, prevenirea și depistarea fraudelor și greșelilor, precum și calitatea documentelor de contabilitate și producerea în timp util de informații de încredere referitoare la segmentul financiar și de management”.

La nivel internațional definiția controlului intern mai larg recunoscută este formulată de *Comitetul Entităților Publice de Sponsorizare a Comisiei Treadway S.U.A. (1992, Modelul COSO)*, definește „controlul intern ca un proces implementat de consiliul de administrație, conducere și alți membrii ai personalului unei entități, care își propune să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea următoarelor obiective: eficacitatea și eficiența funcționării, fiabilitatea informațiilor financiare, respectarea legilor și regulamentelor”, care a creat și un cadru de control, elaborat pentru a coordona sistemul de control încât să răspundă cerințelor managementului riscurilor”. Iar, *Institutul Canadian al Contabililor Autorizați (1995 Modelul COCO)*, susțin că, „controlul intern este ansamblul elementelor unei organizații (inclusiv resursele, sistemele, procesele, cultura, structura și sarcinile) care, în mod colectiv, îi ajută pe oameni să realizeze obiectivele entității publice, grupate

în trei categorii: eficacitatea și eficiența funcționării; fiabilitatea informației interne și externe; respectarea legilor, regulamentelor și politicilor interne”.

Conform *INTOSAI (Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit)*, „controlul intern este un instrument managerial utilizat pentru a furniza o asigurare rezonabilă că obiectivele managementului sunt îndeplinite”. Potrivit Standardelor Internaționale de Audit, emise de *Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC)*, controlul intern este definit ca „procesul conceput, implementat și menținut de către persoanele însărcinate cu guvernanta, conducere și alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Termenul de „controale” face referire la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern.” Astfel, conform *Cărții Galbene a Comisiei Europene* controlul intern modern „este orientat spre transparență, responsabilități clare, metodologie și standarde armonizate la nivelul Uniunii Europene. Transparența reprezintă manifestarea principiului de guvernare care ține de responsabilitatea pe care societatea civilă a desemnat o/atribuit o administrației statului pentru a crește veniturile și a efectua cheltuieli în numele/interesul său [16]. Transparența presupune că deciziile luate și implementarea acestora este în concordanță cu regulile și normele existente, implicând circulația liberă a informației și disponibilitatea acesteia celor care sunt vizați de deciziile în cauză și implementarea acestora. Informația este comprehensivă și furnizată în forme și prin mijloace ușor inteligibile [1, p.20].

Trebuie menționat că, în fiecare fază de dezvoltare, controlul intern a cunoscut o diversificare a conceptelor, obiectivelor și funcțiilor acesteia ca știință în cadrul activității economice. Din definițiile de mai sus, se observă că unii califică controlul intern ca proces managerial, alții ca un instrument managerial sau ansamblul de elemente a unei organizații, etc. Însă, un lucru este comun și clar că, controlul intern stabilește *obiective* cu privire la: *eficiență și eficacitate (performanțe), fiabilitate informații (raportare), conformitate cu cadrul normativ*.

Deși, în ultimii 30 de ani au fost formulate numeroase definiții ale controlului intern, în ceea ce privește esențialul, suntem de acord că este vorba de „**un ansamblu de elemente concrete implementate de către responsabilii de la toate nivelele ierarhice în scopul deținerii controlului asupra funcționării globale a entității publice, precum și a desfășurării fiecărei activități a acesteia pentru ca obiectivele fixate să fie atinse**”.

Astfel, „*scopul* organizării controlului intern este, de a oferi o asigurare responsabilă împotriva riscurilor și nu o asigurare absolută, de la controlul intern conducerea entității așteaptă asigurări rezonabile bazate pe evaluarea riscurilor, prin concentrarea pe cele trei principii ale performanței (economicitate, eficiență și eficacitate). În organizarea controlului intern se impune o mare flexibilitate, deoarece nu se pot da reguli pentru fiecare situație întâlnită și de asemenea, o regulă dacă nu este de actualitate sau este prea rigidă obstrucționează procesul și conduce la ineficacitate [7, p.304-305].

Iar necesitatea implementării controlului intern s-a impus în cadrul entităților publice din România după 1989. Desigur, procesul de implementare a **principiilor anglo-saxone ale controlului intern**, acceptate de Comisia Europeană a fost dificil și de durată, România demarând un proces legislativ pentru pregătirea entităților publice în vederea implementării noului sistem de control intern.

Astfel, începând din 1999, în sistemul de control românesc, este introdus „**controlul intern și audit intern**” pentru entitățile publice, ceea ce a impus necesitatea unor clarificări ale conceptelor și practicii în domeniu.

În România, definiția recunoscută a controlului intern în sectorul public este cea reglementată de Ordonanța Guvernului [3], *privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată, respectiv* „controlul intern reprezintă ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile”.

Deși încă din anul 1999, prin publicarea OUG nr. 119/1999, s-a început reglementarea controlului intern la nivelul entităților publice din România, abia în anul 2005 odată cu intrarea în vigoare a OMFP nr. 946/2005, pentru aprobarea *Codului controlului intern, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial*, a devenit obligatorie.

Componentele controlului intern conform INTOSAI GOV 9100 „Linii Directoare pentru standardele de Control Intern în Sectorul Public”

În anul 2001, la Congresul Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) s-a decis actualizarea Liniilor directoare INTOSAI pentru standardele de control intern în sectorul public, emise inițial în anul 1992, prin introducerea tuturor aspectelor evolutive din domeniul controlului intern dar și integrarea unor elemente ale modelului COSO.

Prin integrarea acestui model COSO în Liniile directoare (activitate care a fost realizată de către grupul operativ al Comitetului Standardelor de Control Intern al INTOSAI) s-a încercat obținerea unei înțelegeri unitare a modului în care funcționează noul sistem de control intern, de către reprezentanții Instituțiilor Supreme de Audit.

Liniile directoare INTOSAI pentru standardele de control intern în sectorul public [16], fac parte din categoria INTOSAI GOV (ghid/îndrumar pentru bună guvernare) și sunt considerate extrem de utile atât managerilor din instituțiile publice care trebuie să implementeze sistemul de control intern, cât și auditorilor publici externi (din cadrul Curții de Conturi a României), care trebuie să cunoască acest sistem și să îl evalueze.

Utilizarea unor linii directoare comune pentru dezvoltarea unor standarde de control intern permit națiunilor să înțeleagă în mod unitar și să comunice acest nivel de asigurare și încredere altor națiuni, afaceri și organizații.

Astfel, s-a încercat dobândirea unei percepții unitare a modului în care funcționează noul sistem de control intern, de către reprezentanții Instituțiilor Supreme de Audit.

În anul 2001 Comisia Europeană a introdus 24 de standarde de control [2] completate de un set de cerințe de bază care ar trebui să stea la baza sistemului de control intern al fiecărui serviciu.

În anul 2007 Comisia Europeană și-a revizuit cadrul de control intern, reducând numărul standardelor la 16. Astfel, Cadrul COSO din 2013 a introdus 17 principii care sunt necesare pentru eficacitatea controlului intern, cadru care se bazează pe conceptele de guvernare. Iar, în anul 2016, Comisia Europeană și-a actualizat cadrul de control intern, pentru a-l alinia la Cadrul COSO 2013.

Potrivit Liniilor directoare INTOSAI privind standardele de control intern în sectorul public (INTOSAI GOV 9100), *controlul intern este format din cinci componente interdependente* [6, p.7], reprezentate în figura 1, cunoscute sub denumirea de **Cubul COSO**.

- **Mediul de control adecvat** presupune „o definire clară a responsabilităților, resurse și proceduri adecvate, modalități și sisteme de informare, instrumente și practici corespunzătoare”.
- **Evaluarea riscului** presupune crearea unui „sistem care să analizeze, pe de o parte, principalele riscuri identificate în ceea ce privește obiectivele entității, iar pe de altă parte, să asigure existența procedurilor de gestionare adecvate a riscurilor identificate”.
- **Activitățile de control** reprezintă „activitățile corespunzătoare de control pentru fiecare proces, concepute astfel încât să asigure reducerea riscurilor care pot afecta realizarea obiectivelor entității”.
- **Informarea și comunicarea** presupune „difuzarea internă de informații pertinente, fiabile, a căror cunoaștere permite fiecăruia să-și exercite responsabilitățile”.
- **Monitorizarea** implică „o supraveghere permanentă a dispozitivului de control intern, precum și o examinare a modului de funcționare.

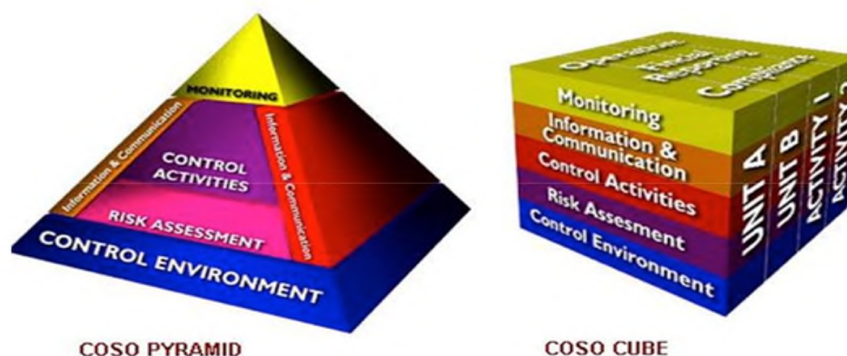


Fig. 1. Componentele modelului COSO

Sursa: elaborat de autori și preluate din INTOSAI GOV 9100[16]

Organizarea sistemului de control intern managerial în entitățile publice

În România, începând din anul 2005, odată cu intrarea în vigoare a Codului controlului intern, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial [9], procesul de proiectare și implementare a sistemului de control intern în cadrul fiecărei entități publice a devenit obligatoriu.

Conform prescripțiilor COSO din anul 1992 menținute și în cadrul revizuit COSO din 2013, au fost preluate cele cinci elemente ale controlului intern, stabilindu-se, în baza lor „25 de standarde de management” aplicabile entităților publice, ca ulterior, în anul 2015 să apară sub inițiativa Secretariatului General al Guvernului prin Direcția Control Intern Managerial și Relații Interinstituționale, Codul controlului intern managerial al entităților publice [8] ce stabilește 16 standarde de control intern managerial.

Astfel, managerii publici/ordonatorii de credite, precum și celelalte persoane care ocupă o funcție de conducere în entitatea publică, sunt responsabile pentru crearea și funcționarea unui sistem de control intern care să dea o asigurare rezonabilă că *obiectivele entității vor fi atinse*.

Există, astfel o relație directă între obiectivele generale (*ceea ce își propune să realizeze o instituție*) și cele cinci componente ale controlului intern (*ceea ce este necesar pentru a le atinge*):

- ✚ **Mediul de control** - etică și integritate; atribuții, funcții, sarcini; competența și performanță; structură organizatorică;
- ✚ **Performanțe și managementul riscurilor** - obiective; planificare; monitorizarea performanțelor; managementul riscului;
- ✚ **Activități de control** - proceduri; supraveghere; continuitatea activității;
- ✚ **Informare și comunicarea** – informarea și comunicarea, gestionarea documentelor; raportarea contabilă și financiară;
- ✚ **Evaluare și audit** - evaluarea sistemului de control intern managerial; auditul intern.

Astfel, că obiective generale ale controlului intern au fost identificate:

- **răspundere** (raportare),
- **conformitate** (cu legile și reglementările),
- **operațiuni** (sistematice, cu caracter etic, economice și eficiente) și
- **protejarea resurselor**, și *relația acestora cu cele cinci componente ale controlului intern sunt reprezentate în figura 2 [1, p.14].*

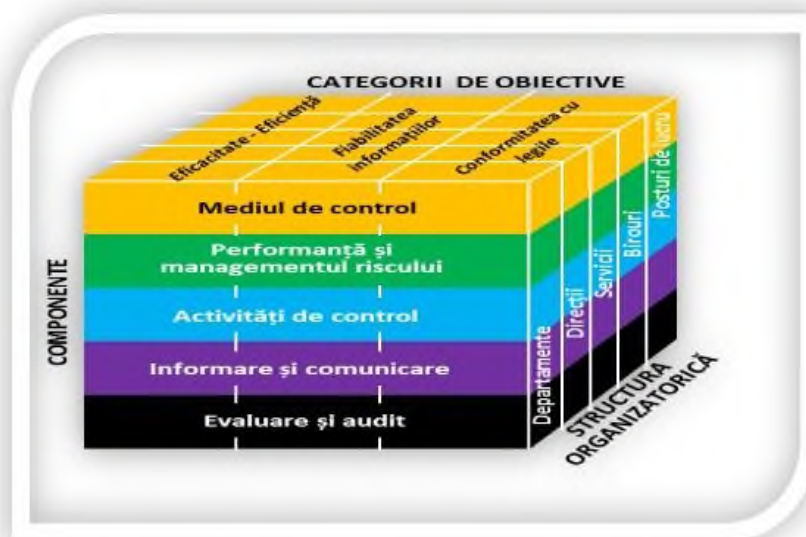


Fig. 2. Relația dintre cele 5 componente ale modelului COSO și obiectivele generale ale controlului intern

Sursa: elaborat de autori după [1, p.14]

În conformitate cu actele normative și legislația în domeniu, controlul intern managerial este în responsabilitatea conducătorilor entităților publice, care au obligația proiectării, implementării și dezvoltării continue a acestuia.

Astfel, entitatea publică își organizează propriul sistem de control intern managerial adaptat la specificul și dimensiunea acesteia, în funcție de particularitățile cadrului legal de organizare și de funcționare, precum și de standardele de control intern managerial și prin conducătorii entităților publice dispune măsurile necesare pentru constituirea a două structuri interne [8] precum urmează:

- + **Comisia de Monitorizare** – pentru monitorizarea, coordonarea și îndrumarea metodologică a implementării și dezvoltării sistemului de control intern managerial;
- + **Echipa de Gestionare a Riscurilor** - în vederea gestionării riscurilor la nivelul entității publice.

În conformitate cu Ordinul Secretarului General al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea *Codului controlului intern managerial al entităților publice*, cu modificările și completările ulterioare, „Sistemul de control intern managerial al oricărei entități publice operează cu o diversitate de procedee, mijloace, acțiuni, dispoziții, care privesc toate aspectele legate de activitățile entității”.

Acest ansamblu de elemente este stabilit și implementat de conducerea entității, pentru a-i permite acesteia deținerea unui bun control asupra funcționării entității în ansamblul ei reprezintă *Instrumentarul de control intern managerial* - identificat a fi alcătuit din șase grupe mari precum: **obiective, mijloace, sistem informațional, organizare, proceduri și control**.

Entitățile publice, în procesul de implementare și dezvoltare a sistemului de control intern managerial, în conformitate cu prevederile Ordinul Secretarului General al Guvernului nr. 400/2015, cu modificările și completările ulterioare, pot parcurge o *serie de etape* conform standardelor de control intern managerial, etape ce sunt evaluate pe parcursul derulării misiunilor de verificare și îndrumare metodologică, în conformitate cu Ordinul Secretarului General al Guvernului nr. 201/2016, după cum urmează:

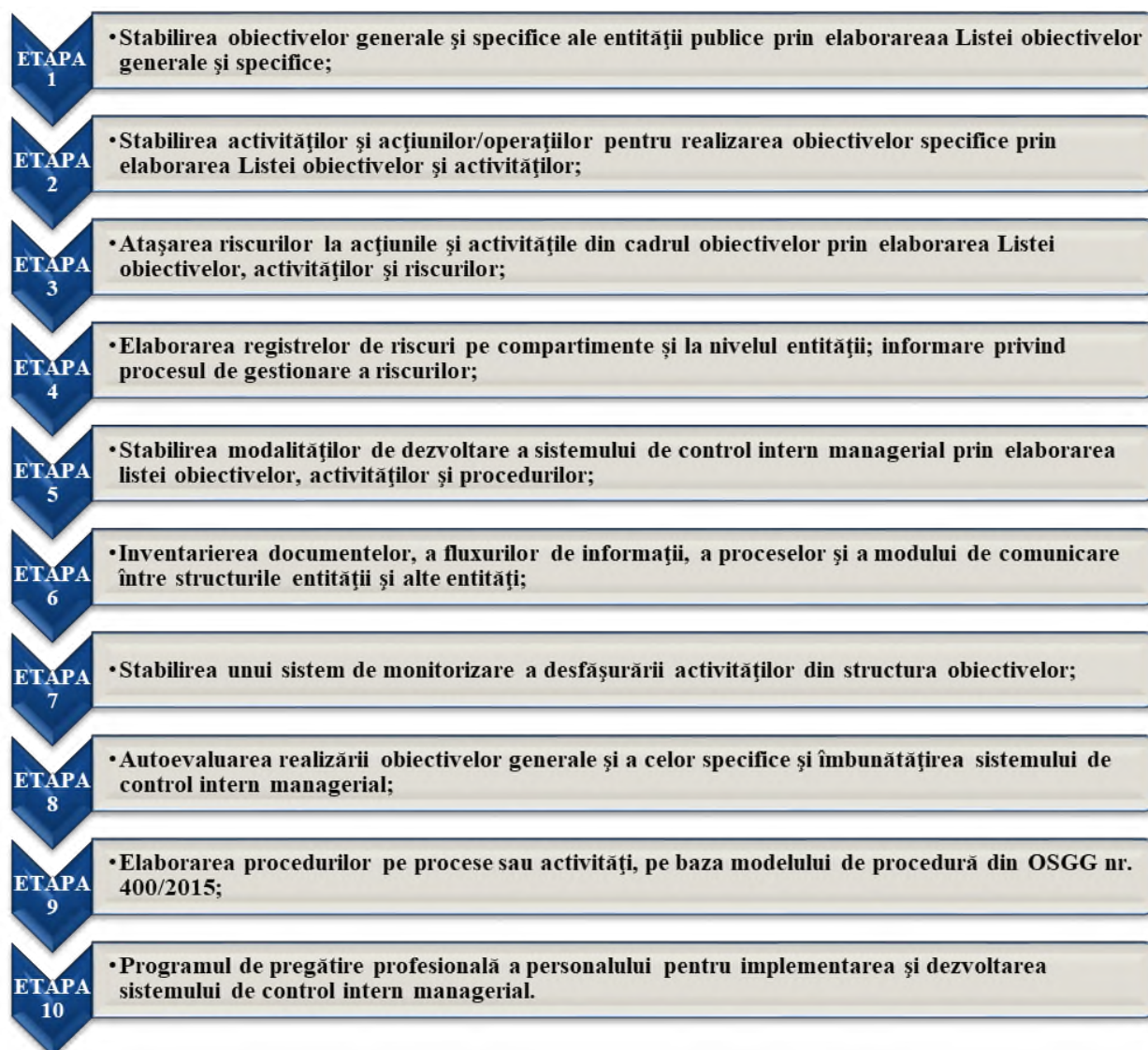


Fig. 3. Etapele parcurse de entitățile publice în procesul de implementare și dezvoltare a sistemului de control intern managerial

Sursa elaborat de autori

Un sistem de control este astfel conceput încât, să poată sprijini conducerea unei entități publice, în gestionarea operațiunilor efectuate pentru atingerea obiectivelor organizației, gestionarea activităților sale, prin metode mai eficiente de pe fiecare nivel al entității.

Implementarea sistemului de control intern managerial, nu este un proiect care se încheie, ci este un proces complex în permanentă dezvoltare a ansamblului de politici, proceduri concepute și implementate de către managementul și personalul entității publice, în vederea furnizării unei asigurări rezonabile pentru:

- ✚ atingerea obiectivelor într-un mod economic, eficient și eficace;
- ✚ respectarea regulilor externe și a politicilor și regulilor managementului;
- ✚ protejarea bunurilor și informațiilor;
- ✚ prevenirea și depistarea fraudelor și greșelilor.

Controlul intern este acum utilizat pe scară largă în cadrul sistemelor de guvernare, iar părțile interesate cer rezultate mai bune de calitate, responsabilitate și transparență, dar și un control suplu și debirocratizat, care să permită conducerii entității publice să „controleze” mai puțin, însă să „dețină controlul” funcționării acesteia.

Reformele de-a lungul timpului și creșterea profesionalismului demonstrează caracterul dinamic al controlului public intern.

Din analiza modului de implementare a Sistemului de control intern managerial (SCIM), la nivelul ordonatorilor atât de la nivel central cât și de la nivel teritorial, se constată că procesul este în plină desfășurare, cu un grad ridicat de implementare a standardelor de control intern la nivelul ordonatorilor principali de credite din cadrul aparatului central.

Pentru entitățile de mici dimensiuni, această implementare se realizează cu dificultăți, cel mai adesea aceasta este formală, personalul și ordonatorii de credite neînțelegând suficient rolul sistemului de control intern, activitatea de control intern nefiind pe deplin percepută ca un instrument managerial utilizat pentru a furniza o asigurare rezonabilă că obiectivele entității sunt îndeplinite, iar resursele umane și financiare sunt bine folosite.

Concluzie

Deși se depun eforturi pentru implementarea adecvată a sistemului de control intern managerial la nivelul entităților publice, acesta este, deocamdată, un proces care mai necesită eforturi, totodată trebuie îmbunătățit atât modul de verificare pe verticală a procesului de implementare a sistemului de control intern managerial, dar și modul de cooperare între ordonatorii principali de credite cu entitățile din subordine pentru a exista o abordare unitară.

În concluzie, controlul intern este un proces, o sumă de activități care [12, p.9]:

- înainte de acțiune orientează (*când și cum trebuie făcut*);
- în cursul desfășurării acțiunilor ajută (*previne, aprobă, monitorizează*);
- după desfășurarea acțiunii evaluează (*procedurile aplicate și rezultatele obținute*).

Bibliografie

1. Curtea de Conturi, „Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice”, 2011, <http://www.curteadeconturi.ro/Regulamente/GHIDCONTROLINTERN.pdf>
2. Curtea europeană de conturi, Guvernanța în cadrul Comisiei Europene, https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_ro
3. Dicționarul explicativ al limbii române, Ed. Academiei, București, 1975.
4. Ghiță M., Controlul financiar componentă a mecanismului economiei de piață, Editura Universitaria, Craiova, 1995.
5. Le petit Larousse - Dictionaire encyclopedique, Paris, Larousse, 1975.
6. Îndrumar-Evaluarea controlului intern în scopul realizării misiunilor de audit public intern, Ministerul Finanțelor Publice-Unitatea centrală de armonizare pentru auditul public intern, București 2014.
7. Năstase M., Zecheru V., „Managementul „obiect” de audit intern”, Editura Economică, București 2005, pp. 304-305.
8. Ordinul Secretarului General al Guvernului nr. 400 din 12 iunie 2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice, cu modificările și completările ulterioare.
9. OMFP nr.946/2005, pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial.
10. Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare, https://www.isjsalaj.ro/scim/OSGG_400-SCIM-prezentare.pdf
11. Ordinul Experților Contabili din Franța, Le controle interne dans les collectivites locales, Paris, 1977.
12. Oprean I., Control și audit intern, Cluj-Napoca, 2010, http://file.ucdc.ro/cursuri/21_2_5416_Control_si_audit_intern_Prof_dr_Ioan_Oprean.pdf
13. The New Merriam - Webster Dictionary, Springfield, Massachusetts, Merriam-Webster Inc, Publishers, 1989
14. <http://www.intosai.org/about-us.html>
15. <http://www.intosai.org/en/issai-executive-summaries/view/article/intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards-for-the-public-sector.html>
16. https://www.isjsalaj.ro/scim/OSGG_400-SCIM-prezentare.pdf
17. <https://dokumen.tips/documents/suport-curs-crearea-imaginii-unitatii-administrativ-teritoriale-ver2.html>