

CZU: 657.63:34

**CADRUL LEGAL DE ORGANIZARE ȘI FUNCȚIONARE A AUDITULUI INTERN***Elena PETREANU**Universitatea de Stat din Moldova*

În prezenta lucrare sunt abordate aspectele cadrului legal de reglementare a auditului intern cu evidențierea problemelor existente în organizarea și funcționarea acestuia. De asemenea, este elucidată organizarea internațională a auditului intern și posibilitatea preluării practicilor avansate pentru funcționarea auditului intern din Republica Moldova.

**Cuvinte-cheie:** *audit intern, managementul riscurilor, standarde naționale de audit intern, Institutul Auditorilor Interni.*

**LEGAL FRAMEWORK FOR THE ORGANIZATION AND FUNCTIONING OF THE INTERNAL AUDIT**

In this paper the aspects of the legal framework regulating the internal audit are discussed with the identification of the problems in its organization and functioning, it is also elucidated the international organization of the internal audit and the possibility of taking over the advanced practices for the functioning of the internal audit of the Republic of Moldova.

**Keywords:** *internal audit, risk management, national internal audit standards, Institute of Internal Auditors.*

**Introducere**

Rezultatele studiului privind apariția și evoluția auditului intern în Republica Moldova relevă că acesta constituie un concept, corespunzător, o funcție nouă pentru entitățile din țară, cu particularități singulare, care nu pot fi confundate cu altele.

În ultimii ani, auditul intern cunoaște o evoluție rapidă și a devenit un ajutor de neevitat pentru managerii entității economice, obiectivul principal al acestuia constituind asistența membrilor Conducerii în exercitarea eficace a responsabilităților lor, furnizând analize, aprecieri, recomandări și comentarii pertinente referitoare la activitățile examinate. O abordare sistematică și metodică a auditului intern în cadrul entității economice poate aduce un plus de valoare în managementul riscurilor prin aprecierea nivelului de expunere la diverse riscuri și a posibilității de gestionare adecvată și eficientă a acestora [1, p.53].

În acest context, sunt actuale examinarea și analiza aspectelor cadrului legal de reglementare a auditului intern cu evidențierea problemelor existente în organizarea și funcționarea acestuia. Totodată, este oportună elucidarea organizării internaționale a auditului intern și posibilitatea preluării practicilor avansate pentru funcționarea auditului intern din Republica Moldova.

**Examinarea și analiza cadrului legal de reglementare a auditului intern**

În Republica Moldova, auditul intern se implementează în baza Programului Național de realizare a Planului de acțiuni convenit de Uniunea Europeană (UE). Programul în cauză stabilește obiectivele strategice de cooperare între părți, cu scopul de a ajuta sistemul de guvernare al Republicii Moldova în crearea unui sistem de Control Financiar Public Intern (CFPI). În prezent, sistemul nominalizat se conduce de metodologiile și standardele recunoscute la nivel internațional, precum și de cele mai bune practici europene [2, p.13].

De menționat că modelul CFPI este elaborat de către Comisia Europeană, fiind parte a acquis-ului comunitar și urmează a fi transpus în cadrul legal al tuturor noilor state-membre ale UE. Noțiunea CFPI este stipulată în Legea privind CFPI [3, art.3] și reprezintă un sistem general consolidat instituit în sectorul public, având scopul de a promova gestionarea entităților publice conform principiilor bunei guvernări.

Principiile bunei guvernări includ: transparență și răspundere; economicitate, eficiență și eficacitate; legalitate și echitate; etică și integritate în activitatea entității. Aceste principii se atribuie managerului entității, care organizează sistemul de management financiar și control intern pentru a asigura realizarea obiectivelor strategice în dezvoltarea entității, care sunt elaborarea și executarea bugetelor, evidența contabilă, raportarea și monitorizarea.

Conform legii nominalizate, componentele CFPI sunt: managementul financiar și controlul, auditul intern, coordonarea și armonizarea centralizată. Scopul auditului intern constă în acordarea consultanței și asigurarea obiectivă privind eficacitatea sistemului de management financiar și control, oferind recomandări pentru perfecționarea acestuia și contribuind la îmbunătățirea activității entității publice. Iar obiectul auditului intern cuprinde toate activitățile și procesele operaționale ale entității. Este prevăzută, de asemenea, organizarea auditului intern. Astfel, funcția de audit intern este organizată prin instituirea unei unități de audit intern în

structura organizațională a entității publice, dacă aceasta este organ central de specialitate al administrației publice sau autoritate a administrației publice locale de nivelul doi. Totodată, celelalte entități publice au dreptul să-și creeze unitate de audit intern cu acordul organului ierarhic superior.

Legea privind CFPI prevede drepturile și obligațiile conducătorului și ale personalului unității de audit intern, de asemenea drepturile și obligațiile managerului unității și ale entității auditate. Astfel, auditul intern reprezintă un element constitutiv important în structura CFPI, având scopul și obiectul bine definit.

Așadar, domeniul de aplicabilitate a legii nominalizate reprezintă entitățile publice și nu se extinde asupra entităților din sectorul corporativ.

În Legea contabilității, nr.113 din 27.04.2007 [4, art.41], sunt specificate prevederi aferente reglementării sistemului de control intern și audit intern. Conform legii nominalizate, entitatea este obligată să organizeze un sistem de control intern; răspunderea pentru organizare o poartă conducerea. Nemijlocit auditul intern este obligatoriu pentru instituțiile financiare și poate fi efectuat de auditori interni sau de auditori externi independenți.

Cu toate acestea, studiind Legea privind instituțiile financiare, nr.550 din 21.07.1995 [5], cu modificările ulterioare, putem concluziona că aceasta nu conține prevederi aferente auditului intern. Legea nominalizată stipulează atribuțiile Comisiei de cenzori, care reprezintă organul de control al băncii și exercită controlul activității acesteia. Conform art.20, în atribuțiile Comisiei de cenzori sunt incluse:

- stabilirea procedurilor de evidență și de control contabil în temeiul regulamentelor Băncii Naționale, supravegherea respectării lor și controlul conturilor și altor documente ale băncii;
- controlul respectării legilor și a regulamentelor aplicabile băncii și prezentarea rapoartelor respective Consiliului băncii;
- prezentarea avizelor în problemele solicitate de Consiliul băncii și în alte probleme pe care le consideră necesare.

Analizând Legea privind societățile pe acțiuni, nr.1134 din 02.04.1997 [6], cu modificările ulterioare, de asemenea constatăm că aceasta nu conține specificări aferente esenței, locului și rolului auditului intern în entități. Actul normativ indicat stipulează modul de constituire și activitatea Comisiei de cenzori a Societății pe acțiuni. Comisia de cenzori exercită controlul activității economico-financiare a Societății și se subordonează numai Adunării generale a acționarilor. Totodată, art.71 din lege prevede că membrii Comisiei de cenzori pot și acționarii Societății, fapt ce contribuie la limitarea independenței acestora. Totodată, în practică devine evidentă situația în care comisiile de cenzori sunt alese de către acționarii majoritari și nu joacă un rol independent în protejarea acționarilor minoritari.

Făcând o comparație cu reglementările aferente societăților pe acțiuni din țările vecine, spre exemplu, din România, conform Legii societăților comerciale, nr.31/1990 [7], cu actualizările ulterioare, observăm că societățile comerciale, ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, organizează auditul intern potrivit normelor elaborate în acest scop de Camera Auditorilor Financiar. Totodată, trebuie să menționăm că auditului financiar sunt supuse acele societăți, ale căror situații financiare intră sub incidența reglementărilor contabile armonizate cu directivele europene și standardele internaționale de contabilitate.

Reglementarea activității practice de audit intern este înfăptuită prin următoarele acte normative: Standardele Naționale de Audit Intern (SNAI), aprobate de ministrul Finanțelor prin ordinul nr.113 din 12.10.2012 [8]; Codul etic al auditorului intern, aprobat de ministrul Finanțelor prin ordinul nr.74 din 10.06.2014 [9]; Carta de audit intern (Regulament-model de funcționare a unității de audit intern) aprobată de ministrul Finanțelor prin ordinul nr.74 din 10.06.2014 [10]; Normele metodologice de audit intern în sectorul public (NMAISP), aprobate de ministrul Finanțelor prin ordinul nr.105 din 15.07.2013 [11]; Regulamentul privind certificarea auditorilor interni din sectorul public, aprobat de ministrul Finanțelor prin ordinul nr.100 din 29.08.2012 [12]; Regulamentul cu privire la raportarea activității de audit intern în sectorul public, aprobat de ministrul Finanțelor prin ordinul nr.113 din 15.09.2011 [13].

În continuare, vom etala succint prevederile de bază ale actelor normative nominalizate, analizând posibilitatea aplicării acestora în sectorul corporativ al Republicii Moldova.

**Standardele Naționale de Audit Intern** reprezintă declarații dezvoltate la cel mai înalt nivel de conceptualizare, care stau la baza efectuării unei misiuni de audit intern, asigură criteriile atât de realizare, cât și de evaluare a activității de audit intern, constituind fundamentul unui înalt nivel profesional în practica auditării. Importanța standardelor nominalizate constă în crearea premiselor comportamentului profesional al auditorilor, planificării și desfășurării misiunilor de audit intern, precum și ale raportării asupra rezultatelor

obținute. Acestea contribuie la asigurarea calității raportului de audit, susținând în același timp credibilitatea auditorului intern în fața utilizatorilor rapoartelor de audit.

SNAI urmăresc următoarele obiective:

- delimitarea principiilor de bază care reprezintă practica de audit intern;
- furnizarea cadrului general de realizare și susținere a unei game largi de activități de audit intern care generează o valoare adăugată;
- stabilirea cadrului de referință pe baza căruia se evaluează activitatea de audit intern;
- stimularea îmbunătățirii proceselor și operațiunilor entității publice.

Este necesar să menționăm că SNAI sunt elaborate în baza Standardelor Internaționale ale Practicii Profesionale de Audit Intern și sunt clasificate în mod similar acestora. Ele includ standarde de calificare, standarde de funcționare și standarde de implementare practică. Aria de aplicabilitate a SNAI reprezintă sectorul public; totodată, acestea se recomandă sectorului privat.

În același timp, analiza conținutului unor SNAI ne permite să concluzionăm că nu toate standardele pot fi aplicate și în practica entităților din sectorul corporativ, în pofida faptului că acestea conțin prevederi exprese pentru entitățile din sectorul public. Spre exemplu, SNAI 1000 „Misiune, competențe și responsabilități” stipulează obligativitatea conformității misiunii, competențelor și responsabilităților activității de audit intern Legii privind CFPI, sfera de acțiune a căreia constituie exclusiv sectorul public al Republicii Moldova.

SNAI sunt ca volum prezentate în mod foarte restrâns, majoritatea fiind dezvăluite prin intermediul unei singure fraze. Pentru a comenta și a explica aplicarea prevederilor standardelor nominalizate, de asemenea, pentru a beneficia de cele mai bune practice în domeniu, au fost elaborate **Normele metodologice de audit intern în sectorul public**. Scopul NMAISP constituie oferirea îndrumărilor metodologice necesare pentru aplicarea SNAI. Acestea oferă atât reglementări obligatorii, cât și recomandări suplimentare privind formulele-tip, exemple practice aferente normelor prezentate. Trebuie să precizăm că reglementările suplimentare nu sunt obligatorii și unitățile de audit intern sunt în drept să elaboreze Instrucțiuni proprii de aplicare a NMAISP, ținând cont de specificul entității publice.

De menționat că NMAISP, ca și SNAI, sunt aplicabile sectorului public și recomandate sectorului privat. Totodată, acestea nu pot fi aplicate integral în practica entităților din sectorul corporativ, întrucât conțin prevederi despre cadrul normativ și organizațional din sectorul public; de asemenea, conțin referiri la interacțiunea cu Direcția de armonizare a CFPI din cadrul Ministerului Finanțelor și Curtea de Conturi.

**Codul de etică** al auditorului intern este un act normativ care cuprinde principiile și regulile de conduită ce reglementează activitatea auditorilor interni în domeniul eticii profesionale. Acesta a fost elaborat în concordanță cu Codul de etică al IIA și are scopul de a promova cultura etică în activitatea de audit intern. Scopul nominalizat este realizat prin atingerea următoarelor obiective:

- definirea principiilor fundamentale necesare desfășurării activității auditorului intern;
- stabilirea normelor de conduită în desfășurarea activității auditorului intern;
- asigurarea evitării conflictului de interese dintre auditorul intern și unitatea auditată.

În același timp, pentru atingerea obiectivelor enumerate este necesar de a îndeplini următoarele cerințe de bază: performanța, profesionalismul, calitatea activității de audit intern, încrederea, conduita adecvată și credibilitatea. De asemenea, Codul de etică stipulează respectarea de către auditorii interni în desfășurarea activității acestora a principiilor fundamentale, cum sunt: integritatea; independența și obiectivitatea; competența; confidențialitatea. Pentru fiecare dintre principiile nominalizate sunt stabilite reguli de conduită concrete care sunt impuse auditorului intern. Trebuie să menționăm că aceste principii nu reprezintă ceva abstract sau declarativ, ci sunt reglementări care se realizează în activitatea practică a auditorilor interni prin respectarea regulilor de conduită prevăzute.

Pentru a asigura independența și obiectivitatea auditorului intern, înaintea demarării misiunii de audit acesta trebuie să completeze Declarația de interese. Declarația în cauză oferă informații despre funcțiile sau interesele deținute de către auditorul intern în raport cu unitatea auditată și care pot avea un impact asupra activității acestuia. Totodată, sunt identificate cazurile în care auditorul intern urmează să informeze în scris conducătorul unității de audit intern:

- existența neclarităților în aplicarea prevederilor Codului;
- apariția conflictelor personale între auditorul intern și managerul unității auditate;
- constrângerea să acționeze în mod inadecvat, lipsit de etică și să încalce legislația în vigoare.

În rezultatul analizei conținutului Codului de etică al auditorului intern putem menționa că principiile și regulile de conduită stipulate sunt universale, de aceea pot fi impuse și auditorilor interni ce activează în sectorul corporativ. De asemenea, o importanță vitală reprezintă conformitatea cu cerințele de bază înaintate activității de audit intern: performanța, profesionalismul, calitatea activității de audit intern, încrederea, conduita adecvată și credibilitatea. Considerăm că cerințele nominalizate trebuie să fie respectate de auditorii interni, indiferent ce domeniu auditează, întrucât acestea contribuie la atingerea obiectivelor activității de audit intern.

**Carta de audit intern** reprezintă un model al regulamentului de funcționare a unității de audit intern din cadrul entității publice. Documentul dat definește sfera de activitate a unității de audit intern, stabilește poziția acesteia în structura organizațională a entității. De asemenea, stipulează drepturile și obligațiile auditorilor interni, autorizează accesul la personal, documente și bunuri fizice, necesare îndeplinirii adecvate a activității de audit intern. Carta de audit intern este elaborată în conformitate cu SNAI, Codul de etică al auditorului intern și cu cadrul legislativ și normativ relevant. În baza modelului Cartei de audit intern prezentat de Ministerul Finanțelor, fiecare unitate de audit intern este în drept să-și emită propriul regulament de funcționare, care necesită să fie aprobat de către conducătorul entității publice.

La momentul actual, pentru unitățile de audit intern din entitățile publice este prevăzută următoarea structură a Cartei de audit intern:

- I. Dispoziții generale
- II. Misiunea unității de audit intern
- III. Statutul: independență și autoritate
- IV. Atribuțiile angajaților din cadrul unității de audit intern
- V. Interacțiunea cu auditori externi
- VI. Cadrul legislativ și normativ aplicabil.

În opinia noastră, subdiviziunile de audit intern din sectorul corporativ pot prelua structura Cartei de audit intern din sectorul public, pentru a-și putea elabora propria Cartă, cu condiția efectuării modificărilor în conținutul capitolelor acesteia. Sunt necesare modificări ale prevederilor aferente auditului intern public, mai cu seamă cele cuprinse în capitolele V „Interacțiunea cu auditori externi” și VI „Cadrul legislativ și normativ aplicabil”.

**Regulamentul cu privire la raportarea activității de audit intern în sectorul public** stabilește forma, modul și termenul de prezentare a raportului privind activitatea de audit intern (în continuare – raport). Prevederile regulamentului nominalizat se aplică unităților de audit intern din cadrul autorităților administrației publice centrale și locale, instituțiilor publice, precum și autorităților/instituțiilor autonome care gestionează mijloace ale bugetului public național. La momentul actual este elaborat un formular-standard pentru perfectarea raportului dat și se remite Direcției de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor. Analizând destinația și conținutul compartimentelor raportului, constatăm că cadrul legal de aplicabilitate a acestuia reprezintă entitățile din sectorul public. Totodată, putem menționa că auditorii interni din sectorul corporativ pot lua ca model forma raportului pentru a realiza un raport propriu, care va putea fi adaptat la cerințele nivelului de raportare din entitate.

**Regulamentul privind certificarea auditorilor interni din sectorul public** este elaborat în corespundere cu Legea privind CFPI și cu Regulamentul privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1265 din 14.11.2008 [14]. Documentul nominalizat reglementează procesul de examinare a pregătirii profesionale și a experienței practice în domeniul auditului intern a angajaților din cadrul autorităților publice centrale și locale, instituțiilor publice, precum și a instituțiilor autonome care gestionează mijloace ale bugetului public național. Obiectul regulamentului constă în stabilirea: modului de organizare și a atribuțiilor Comisiei de certificare în domeniul auditului intern din sectorul public; modalității de admitere și desfășurarea examenului de calificare; modului de evaluare a rezultatelor și de adoptare a deciziilor; modului de eliberare, menținere și retragere a certificatului de calificare al auditorului din sectorul public. De asemenea, este stabilit modul de ținere a Registrului auditorilor interni certificați din sectorul public.

Pretendenții pot aplica pentru obținerea Certificatului de calificare al auditorului din sectorul public sau a Certificatului de calificare în domeniu specializat al auditorului din sectorul public. Pentru evidența certificatelor eliberate, Ministerul Finanțelor întocmește și ține registrul auditorilor interni certificați din sectorul public.

După cum observăm, la momentul actual este organizată, la nivel de stat, certificarea auditorilor interni numai din sectorul public. Auditorii interni din sectorul corporativ rămân în afara recunoașterii competențelor profesionale, deoarece nu este stabilit modul de organizare a certificării acestora. În consecință, se atestă un nivel scăzut al profesionalismului auditorilor interni, care este una dintre problemele actuale ale auditului

intern în sectorul corporativ al Republicii Moldova. O oportunitate în rezolvarea acestei probleme poate să constituie preluarea experienței țărilor, în care auditul intern confirmă un cadru legal, instituit în baza celor mai înaintate practici internaționale. Spre exemplu, în România, conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.75/1999, cu modificările și completările ulterioare [15], persoanele responsabile pentru organizarea activității de audit intern, coordonarea lucrărilor/angajamentelor și împuternicite pentru semnarea rapoartelor de audit intern trebuie să aibă calitatea de auditor financiar.

În această ordine de idei, considerăm oportun de a introduce în legislația națională prevederi despre necesitatea deținerii calității de auditor financiar de către angajații din subdiviziunile de audit intern din entitățile din sectorul corporativ. Aceasta ar contribui la ridicarea statutului auditorilor interni în entitate, de asemenea la sporirea profesionalismului acestora, la ridicarea calității activității de audit intern și, în sfârșit, la atingerea obiectivelor acestei activități.

Totodată, auditorii interni din sectorul nominalizat pot să obțină Certificate de Auditor Intern (CIA) susținând examene de calificare organizate de Institutul Auditorilor Interni (IIA), care reprezintă o atestare recunoscută internațional. De menționat că la momentul actual în sectorul corporativ activează auditori interni – posesori ai CIA, dar nu este cunoscut numărul precis al acestora. În acest context, considerăm oportună completarea legislației naționale cu prevederea aferentă recunoașterii CIA în Republica Moldova. De asemenea, obținerea certificării internaționale poate fi facilitată prin instituirea în țară a Asociației Auditorilor Interni, care ar avea scopul de a promova și dezvolta auditul intern, ar uni eforturile în consolidarea activității acestuia, ceea ce ar contribui la creșterea prestigiului profesiei de audit intern.

La 3 martie 2015 a fost înființată Asociația Auditorilor Interni din Republica Moldova (AAIRM). Însă, până la momentul actual nu este clară și vizibilă activitatea practică a acesteia. Pagina web a Asociației nu furnizează date despre componența acesteia, despre activitățile preconizate și realizate, afilierea internațională etc. Analizând obiectivele înaintate de Asociație, putem constata că unele din ele se extind expres asupra auditului intern din sectorul public. Spre exemplu, printre obiectivele preconizate se specifică reprezentarea intereselor auditorilor interni în instituțiile publice din Republica Moldova. În consecință, auditorii interni sunt din start privați de dreptul de a fi reprezentați de o asociație profesională în domeniu. Cu atât mai mult, AAIRM nu este afiliată la nicio organizație internațională, recunoscută pe plan mondial sau european.

Pentru comparație, putem prezenta experiența României și a Federației Ruse la acest capitol. În anul 2004 a luat ființă Asociația Auditorilor Interni din România, care este recunoscută și sprijinită ca unic reprezentant pe plan național de IIA din SUA, iar în Europa – de Confederația europeană a institutelor de audit intern (ECIIA). AAIR este o asociație profesională și reprezintă un forum de dezbatere pentru profesioniștii în domeniu; în prezent, la ea s-au afiliat peste 350 de membri, auditori interni din sectorul public sau privat. Iar în Federația Rusă a fost fondat, în anul 2000, Institutul Auditorilor Interni, care unește auditorii interni din companiile și organizațiile din țară, indiferent de sectorul de activitate. Istitutul deține 11 centre regionale, formate în baza organizațiilor-partener din mai multe orașe ale Federației Ruse.

Misiunea organizațiilor profesionale nominalizate constă în dezvoltarea, promovarea și susținerea auditorilor interni din țările lor. Obiectivele de bază constau în popularizarea profesiei de audit intern și în dezvoltarea profesională a auditorilor interni. Aceste organizații profesionale efectuează o amplă activitate în domeniul auditului intern: organizează diferite conferințe, seminarii și mese rotunde ce vizează întrebările actuale în evoluția profesiei; contribuie la dezvoltarea profesională a membrilor lor prin organizarea cursurilor de pregătire în vederea susținerii examenelor de certificare a auditorilor interni; desfășoară traininguri, în cadrul cărora sunt discutate aspectele teoretice și practice ale auditului intern etc.

În acest context, considerăm necesară transformarea AAIRM într-o organizație profesională viabilă, care ar întruni auditorii interni atât din sectorul public, cât și cel corporativ al Republicii Moldova. Obținerea rezultatelor pozitive în activitatea AAIRM este indispensabil legată de stabilirea unor obiective clare, reale și care pot fi îndeplinite în practică. Printre acestea putem enumera:

- promovarea și dezvoltarea practicilor avansate de audit intern;
- promovarea Standardelor Internaționale de Audit Intern;
- acordarea unui spijin profesional auditorilor interni și persoanelor interesate de activitatea specifică de audit intern;
- axarea activității pe creșterea prestigiului profesiei de auditor intern;
- reprezentarea intereselor auditorilor interni în fața instituțiilor din Republica Moldova și din străinătate.

De menționat că auditul intern ca concept și ca activitate nu-și are originile în Republica Moldova; altfel spus, este „împrumutat” din practica internațională și are oportunitatea de a valorifica rezultatele pozitive în domeniu. În acest context, considerăm că prezintă interes și practica internațională la capitolul organizarea reglementării activității de audit intern. Spre exemplu, Camera Auditorilor Financiari din România a adoptat Normele obligatorii pentru auditul privat intern practicat de entitățile din țară, în conformitate cu Cadrul Internațional de Practici Profesionale în Auditul Intern (IPPF), emise de IIA, care se actualizează și se publică pe site-ul CAFR [16]. Normele nominalizate cuprind reguli de organizare (definesc entitățile și persoanele care pot exercita activitatea de audit intern), reguli de exercitare (criterii de calitate pentru evaluarea acestor servicii), reguli de implementare (pentru tipuri specifice de angajamente) și Codul de etică pentru profesia de auditor intern.

Conform reglementărilor naționale din România, auditul intern are scopul de a:

- verifica dacă activitatea organizației este în conformitate cu politicile, programele și managementul acesteia, conform prevederilor legale;
- evalua cât de adecvate sunt controalele financiare și nefinanciare dispuse de conducerea entității economice, dacă acestea sunt aplicate și în ce măsură, în scopul eficientizării activității organizației;
- evalua cât de adecvate sunt informațiile financiare și nefinanciare furnizate conducerii entității economice, pentru a cunoaște situația reală din organizația respectivă;
- proteja elementele patrimoniale bilanțiere și extrabilanțiere ale organizației și de a identifica metodele de prevenire a fraudelor și a pierderilor de orice fel.

De asemenea, între CAFR și AAIR este încheiat un Acord de colaborare în procesul de consolidare a funcțiilor de audit financiar și de audit intern. În rezultatul colaborării acestor organisme profesionale a fost elaborat Ghidul privind Implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern [17, 18].

Pentru regiile autonome, companiile și societățile naționale, precum și pentru alte entități economice cu capital majoritar de stat, auditul intern trebuie organizat în conformitate cu legislația privind auditul intern din entitățile publice, și anume: cu Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern [19].

Este necesar să menționăm că profesia de auditor intern este organizată la nivel global și reprezentată pe plan internațional de IIA (în prezent, IIA Global), iar în Europa – de Confederația europeană a institutelor de audit intern (ECIIA).

IIA Global este liderul recunoscut în domeniul auditului intern și are ca interes primordial menținerea și dezvoltarea standardelor internaționale privind practica de audit intern, precum și pregătirea și instruirea profesională a auditorilor interni. În prezent, la acesta s-au afiliat peste 100 de institute naționale, având 180.000 de membri. Activitatea IIA Global este realizată în mod practic prin:

- organizarea anuală a examenărilor profesionale pentru obținerea calității internaționale de CIA;
- stabilirea și actualizarea sistematică, pe baza cercetărilor proprii și a practicii internaționale, pentru toți membri săi, a standardelor internaționale în domeniu;
- redactarea revistei „Auditorul intern” (The Internal Auditor);
- organizarea de conferințe și colocvii pentru dezbateri de specialitate la nivel internațional, prin rotație, în diverse zone geografice.

IIA Global a pus în aplicare Cadrul Internațional de Practici Profesionale în Auditul Intern, care include: Definiția auditului intern; Codul de etică; Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (ISPPIA). Revizuirea și dezvoltarea ISPPIA reprezintă un proces continuu. Consiliul Internațional pentru Standardizarea Auditului Intern, înainte de publicarea standardelor, poartă consultări și discuții ample. Acestea includ solicitări către publicul din întreaga lume de a trimite propuneri în cadrul procesului de dezbateri a proiectelor standardelor.

Este necesar să consemnăm că rezultatele studiilor realizate de către IIA Global de-a lungul timpului au făcut referiri, în special, la următoarele aspecte [20]:

- 1) auditul intern se bazează pe evaluarea riscurilor și este tot mai evident rolul auditului intern de prevenire a apariției riscurilor;
- 2) profesionalismul trebuie să fie al echipei;
- 3) auditul intern a evoluat de la o activitate care dă asigurare managerului pentru funcționalitatea sistemului de control intern la o activitate care adaugă valoare organizației;
- 4) rolul auditorului intern a suferit o transformare, respectiv de la o persoană care îi informa pe acționari la o persoană care urmărește schimbarea pozitivă a organizației.

### Concluzii

Auditul intern este recunoscut și reglementat pe plan internațional de către Institutul Auditorilor Interni. Reglementările efectuate sunt aplicabile tuturor persoanelor juridice, indiferent de forma de organizare și tipul de proprietate.

Considerăm că la momentul actual este oportună stabilirea cadrului legal de organizare și funcționare a auditului intern în sectorul corporativ, care ar include punerea în aplicare a Cadrului Internațional de Practici Profesionale în Auditul Intern. În opinia noastră, alinierea auditului intern din sectorul corporativ al Republicii Moldova la cele mai înalte standarde de profesionalism va contribui la asimilarea practicilor internaționale avansate în domeniul respectiv. Aceasta ar permite activității de audit intern din sectorul corporativ atingerea unui nivel înalt de performanță, care ar contribui la realizarea deplină a funcțiilor auditului intern și, corespunzător, la eficientizarea managementului riscurilor, a controlului și a proceselor de guvernare.

### Referințe:

1. DOLGHI, C. Politici de organizare a auditului intern și rolul acestuia în sistemul de management al riscului. În: *Materialele Conferinței științifice internaționale „Priorități strategice de modernizare inovativă a economiei Republicii Moldova și politici de dezvoltare durabilă”* din 30-31 octombrie 2015. Chișinău: CEP USM, 2015, p.50-53.
2. CAUȘ, L., IACHIMOVSCI, A., RATCOV, M. *Note de curs la disciplina „Audit intern”*. Chișinău: Tipografia Centrală, 2014. 108 p.
3. Legea privind controlul financiar public intern, nr.229 din 23.09.2010. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2010, nr.231-234.
4. Legea contabilității, nr.113 din 27.04.2007. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2007, nr.90-93.
5. Legea privind instituțiile financiare, nr.550 din 21.07.1996. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2011, nr.78-81.
6. Legea României privind societățile comerciale, nr.31 din 16.11.1990. [www.onc.ro/documente/legislație/LEGE\\_Nr\\_31.pdf](http://www.onc.ro/documente/legislație/LEGE_Nr_31.pdf) [Accesat: 15.06.2017]
7. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Standardelor Naționale de Audit Intern, nr.113 din 12.10.2012. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2012, nr.237-241/1378.
8. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Codului de etică al auditorului intern și a Cartei de audit intern, nr.74 din 10.06.2014. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2014, nr.217-222/1044.
9. Ibidem.
10. Ibidem.
11. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Normelor metodologice de implementare a auditului intern în sectorul public, nr.105 din 15.07.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.206-211.
12. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Regulamentului privind certificarea auditorilor interni din sectorul public, nr.100 din 29.08.2012. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2012, nr.205-207.
13. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Regulamentului privind raportarea activității de audit intern din sectorul public, nr.113 din 15.09.2011. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2011, nr.166-169.
14. Hotărârea Guvernului Republicii Moldova privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, nr.1265 din 14.11.2008. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2008, nr.208-209.
15. Ordonanța Guvernului României privind activitatea de audit financiar, nr.75/1999 din 01.06.1999. <http://codfiscal.net/23899/oug-751999-activitatea-de-audit-financiar-republicata-actualizata> [Accesat: 11.06.2017]
16. Hotărârea Camerei Auditorilor Financiarți privind adoptarea Normelor obligatorii din Cadrul Internațional de Practici Profesionale (IPPF) emise de Institutul Global al Auditorilor Interni, nr.48 din 26.06.2014. În: *Monitorul Oficial al României*, 2014, nr.529.
17. Hotărârea Camerei Auditorilor Financiarți privind adoptarea Ghidului privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern, nr.56 din 02.01.2015. În: *Monitorul Oficial al României*, 2015, nr.845.
18. *Ghid pentru implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*. București, 2015. 106 p.
19. Hotărârea Guvernului României privind aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, nr.1086 din 11.12.2013. În: *Monitorul Oficial al României*, 2014, nr.17.
20. *Organizarea internațională a auditului intern*. <http://www.creează.com/afaceri/economie> [Accesat: 15.06.2017]

Prezentat la 20.06.2017