

# CONSIDERAȚII ASUPRA APARIȚII ȘI EVOLUȚIEI AUDITULUI INTERN

**Elena PETREANU,**  
*lect.sup.univ., USM*

*ABSTRACT: In the context of internal audit research, an important role is played by the study of its occurrence and evolution. In the current research, the author examines the emergence and evolution of internal audit through the development of the audit in general.*

*CUVINTE CHEIE: audit intern, standarde de audit, Institutul auditorilor interni, control, guvernanta.*

În practica entităților economice din Republica Moldova, la momentul actual, auditul intern se află în procesul de formare și dezvoltare continuă. De asemenea, la etapa contemporană de evoluție a societății, pe plan internațional, auditul intern se manifestă ca o funcție distinctă în cadrul entităților și cunoaște o ascensiune rapidă. În pofida acestui fapt, putem constata că aspectele teoretice ale auditului intern sunt insuficient studiate și elucidate în literatura economică din țara noastră. Totodată, în lucrările autorilor din străinătate există diferite interpretări atât a conceptului, cât și a obiectivelor și funcțiilor auditului intern.

Sunt identificate diferite opinii și asupra apariției auditului intern. Cercetătoarea din Federația Rusă Arzumanova L. [1, p.49] în publicațiile sale menționează că auditul intern a apărut la sfârșitul secolului (sec.) XIX, odată cu introducerea de către bursa din New-York a cerinței față de societățile pe acțiuni de a crea comitete de audit pentru a fi listate la bursă. Iar colectivul de cercetători ucraineni în frunte cu Nemcenco V. [2, p.9] prezintă date despre apariția auditului intern în secolul XVI.

În opinia noastră, apariția și evoluția auditului intern este indispensabil de a fi studiată în contextul dezvoltării auditului în general. În această ordine de idei considerăm necesar de a elucidă semnificația termenului „audit”. Trebuie de menționat că sensul termenului nominalizat este prezentat în lucrările mai multor specialiști. Astfel, cercetătorii din România sub conducerea lui Ghiță M. [3, p.259] relatează că termenul de audit provine din limba latină, care are înțelesul „a asculta”, dar despre audit se vorbește de pe vremea asirienilor, egiptenilor, din timpul domniei lui Carol cel Mare sau al lui Eduard I al Angliei.

După cum menționează savantul Sawyer L. [4, p.4], care este considerat „părintele de botez” al auditului intern, auditul cunoaște o lungă și frumoasă istorie, care are rădăcini în civilizația Romei antice.

Trebuie de menționat că nu există o dată precisă sau o localizare exactă într-un anumit stat a auditului. Constituind o formă a controlului financiar, auditului a devenit necesar odată cu apariția primelor state înalt organizate, inițierea activității economice și întocmirea situațiilor financiare.

Prima țară care a creat sistemul controlului financiar se consideră China [2, p.5]. Datele istorice arată că în anul 700 î.e.n. în China exista funcția Auditorului General, în atribuțiile de bază ale căruia intra controlul asupra activității tuturor funcționarilor publici care gestionau banii și patrimoniul. Iar în Anglia baronii erau obligați să angajeze auditori pentru a verifica veniturile de pe moșiile acestora. În statul Afin, sec.V î.e.n. Adunarea Națională controla execuția veniturilor și cheltuielilor, iar sistemul financiar al lui includea auditori de stat, care controlau documentele tuturor funcționarilor după expirarea mandatului.

Țara de origine a auditului, în sensul actual al acestui cuvânt, se consideră Marea Britanie, unde în 1844 se aprobă un șir de legi, potrivit cărora conducerea societăților pe acțiuni este obligată de a invita nu mai rar de o dată pe an o persoană autorizată să verifice conturile contabile și situațiile financiare.

În urma generalizării rezultatelor analizei surselor disponibile despre evoluția auditului putem sintetiza etapele în dezvoltarea acestuia:

I etapă (până la începutul sec. XVII). Scopul consta în pedepsirea hoților pentru infracțiuni, protejarea patrimoniului.

II etapă (sec. XVIII – prima jumătate a sec. XIX). Scopul consta în reprimarea fraudelor, păstrarea integrității patrimoniului statului sau a entităților publice și private.

III etapă (sec. XVIII – prima jumătate a sec. XIX). Scopul consta în atestarea realității situațiilor financiare pentru a identifica și a evita fraudele și erorile.

IV etapă (primele decenii ale sec. XX). Criza economică din anii 1928-1933 a sporit necesitatea serviciilor de audit. Scopul consta în controlul documentelor ce reflectau înregistrarea faptelor economice aferente numerarului și gruparea corectă a acestora în situațiile financiare. Astfel de audit a fost numit audit de confirmare.

V etapă (perioada anilor 1940-1990). Auditorii independenți acordă atenție controlului intern, presupunând că un control intern eficient probabilitatea erorilor este mică și informația financiară este completă și exactă. Societățile de audit au început să acorde mai mult servicii de consultanță, decât auditul propriu-zis. Astfel de audit a fost numit audit de orientare.

VI etapă (anii 1990 până în prezent). Scopul auditului constă în determinarea riscului posibil ce poate apărea în timpul misiunii de audit. Reșind din condițiile activității clientului verificările au loc prin intermediul selecției acelor compartimente, unde riscul erorii este maxim.

Apariția auditului este strâns legată, după părerea lui Jaques Renard [8], de declanșarea crizei economice din SUA. Patronatele întreprinderilor erau interesate de reducerea taxelor și impozitelor, astfel încât toate conturile care conțineau operațiuni generatoare de impozite și taxe erau minuțios analizate cu scopul de a se găsi posibilitatea de reducere a masei impozabile sau de operațiuni pentru care s-au plătit în mod necuvenit taxe.

Colectivul de cercetători în frunte cu Iachimovshi A. menționează că pentru început, în sec. XVI-II auditul a fost practicat pentru utilizatorii externi, numindu-se audit extern. Ulterior, spre sfârșitul sec. XIX serviciile de audit au început să fie folosite și de utilizatorii interni, în special de conducerea entităților, care au înțeles beneficiile auditului pentru a afla situația reală a entității și a obține consultanță și recomandări pentru îmbunătățirea situației acesteia [6, p.7]. Autorii consideră că auditul intern a apărut după criza economică din anii 1929-1933 din SUA. Entitățile afectate de recesiunea economică căutau căi de reducere a cheltuielilor și taxelor. Aceste entități foloseau deja serviciile de audit extern, organisme independente care aveau misiunea de a certifica situațiile financiare. La efectuarea activității de certificare, auditorii externi trebuiau să efectueze numeroase activități pregătitoare: inventarieri, analize de conturi, sondaje etc. Pentru reducerea cheltuielilor unele lucrări pregătitoare erau efectuate de personalul entității, care participau la lucrările curente ale auditorilor externi fără a efectua sinteze și concluzii. În continuare persoanele date au fost numite auditori interni.

Aceste modificări în dezvoltarea auditului au fost benefice în sensul că auditorii externi nu își începeau activitatea de la zero, dar porneau de la rapoartele auditorilor interni. În urma aplicării procedurilor specifice de audit erau adăugate noi constatări și în continuare se efectua certificarea situațiilor financiare ale entităților supuse auditului.

Susținem opiniile autorilor nominalizați, deoarece rezultatele cercetărilor noastre aferente evoluției auditului prezentate în alte lucrări confirmă faptul, că anume criza economică din perioada analizată a sporit necesitatea serviciilor de audit și a determinat modificări în componența beneficiarilor auditului. De asemenea, considerăm că auditul intern are origini financiar-contabile, în pofida faptului că auditorii interni inițial erau antrenați în activități caracteristice acestui domeniu.

Trebuie de menționat, că după trecerea crizei financiare, cererea serviciilor prestate de auditorii interni a crescut continuu. În mediul profesional s-a simțit necesitatea de a se organiza și de a-și standardiza activitățile practice. Astfel, în anul 1941, a fost creat în Orlando, SUA, Institutul Auditorilor Interni, care a fost recunoscut internațional. Ulterior, a aderat Marea Britanie, iar în 1951 Suedia, Norvegia, Danemarca și alte state. În prezent, la IIA [9] s-au afiliat peste 100 de institute naționale ale auditorilor interni și membri din peste 165 de țări, dintre care mai mult de 150.000 sunt posesori ai

Certificatului de Auditor Intern - CIA, care este o atestare recunoscută internațional.

Scopul inițial al IIA a constat în standardizarea activității de audit intern, plecând de la definirea conceptelor, stabilirea obiectivelor și continuând cu organizarea și exercitarea acestuia. În timp a avut loc deplasarea obiectivelor auditului intern, respectiv de la furnizarea de informații pentru manager, spre o colaborare cu auditul extern, căruia îi asigură o materie primă prelucrată, devenind totodată o activitate de sine stătătoare [4].

### **Bibliografia:**

1. Арзуманова Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. Монография. Москва: Проспект, 2011. 144 с.
2. Богатая И. и др. Аудит: Учебное пособие. Ростов-на-Дону: Феникс, 2010. 544 с.
3. Ghiță M. ș.a. Guvernanța corporativă și auditul intern. Chișinău: Tehnica Info, 2009. 658 p.
4. Ghiță M. Auditul intern - o nouă profesie. [www.oconomica.uab.ro/upload/lucrări/820061/10.pdf](http://www.oconomica.uab.ro/upload/lucrări/820061/10.pdf) [vizitat 20.09.2016]
5. Немченко В.В., Редько К.О., Редько К.Ю. Аудит: Учебное пособие. Киев: Центр учебной литературы, 2012. 540 с.
6. Iachimovschi A. ș.a. Note de curs la disciplina “Audit intern”. Chișinău Tipografia Centrală, 2014. 108 p.
7. Sawyer Lawrence B. ș.a. Sawyer’s Internal Auditing, 5th edition. The Institute of Internal Auditors, 2003. 1446 p.
8. Jacques Renard. Teoria și practica auditului intern (traducere în română prin proiectul PHARE). București, 2003. 453 p.