IMPLICAȚIILE AUDITULUI ȘI CONTROLUL INTERN ASUPRA GESTIUNII STOCURILOR

Aliona BÎRCĂ
Academia de Studii Economice a Moldovei

Artur VÎRTOSU
S. A. Efes Vitanta Moldova Brewery

Abstract. *The study of the implications of audit and internal control over the inventory management, within the entity, has an essential role in the organization of the stock accounting. The audit covers the interests of shareholders and internal control of the executive management. The validation of the research results are performed based on the basis of the content analysis method combined with other general methods. Regardless of interests and objectives, the efficient management of stocks determines the increase of the profit and the satisfaction of the interests of both parties. Inventory accounting follows both a real, complete record of all components and a rigorous control of each economic transaction.*

Keywords: *internal control, management control, internal audit, inventory accounting.*

Introducere Un aport deosebit, adus în anumite perioade de dezvoltare economică, de regulă după crizele economice, l-au avut o serie de legi ce au marcat schimbări esențiale în viața economică și anume: „Legea companiilor britanice"(1862), Legile valorilor mobiliare (1933, 1934), Legea Sarbanes-Oxley (SOX, 2002). În urma analizei motivelor care au determinat implementarea acestor legi, menționăm că prima a apărut pe fundalul nemulțumirii coloniștilor englezi în rezultatul introducerii dărilor de seamă contabile. Legile valorilor mobiliare au fost introduse în vederea eliminării deficiențelor marii crize economice din anii 1929-1933, iar în rezultatul acesteia companiile americane au început să fie auditate. Și, deși inițial, legea SOX a fost implementată în viața economică și socială americană pentru a corecta deficiențele guvernanței corporative de la începutul secolului al XXI-lea, în decurs de mai puțin de un deceniu a fost implementată și în RM.

Implicațiile legii SOX asupra cadrului reglementativ din Republica Moldova

Analizând problematica acestor legi ne punem întrebarea care este rolul RM în cadrul acestor intervenții. Până la apariția legii SOX, controlul intern se considera echivalent sau etapă din auditul situațiilor financiare. În prezent, acesta a devenit un domeniu distinct și obligatoriu pentru toate entitățile în organizarea contabilității și raportării financiare. În această ordine de idei, auditul intern și cel extern vizează interesele acționarilor, în timp ce managementul executiv utilizează procedeele de control intern, în vederea realizării obiectivelor sale. Nu neglijăm faptul că atât controlul intern, cât și auditul, au aceeași țintă – entitatea, însă au obiective diferite.

În prezent, o bună parte a cercetătorilor apreciază controlul intern drept control de gestiune, în timp ce alții îl confundă cu auditul. Există și a treia categorie de cercetători care susțin ideea că introducerea proceselor de control intern au un caracter strict formal și contribuie la majorarea sarcinilor angajaților. În aceste condiții, apare întrebarea: *Care este situația actuală a controlului intern în raport cu auditul și contabilitatea?* Pentru a răspunde la această întrebare au fost analizate actele legislative și normative naționale și internaționale în vigoare. Realizând o comparație dintre Legile Valorilor Mobiliare (1933, 1934) și respectiv Legea SOX (2002) din SUA, se observă că primele legi au pus bazele activității de audit, în timp ce legea SOX a impus noi condiții de raportare a situațiilor financiare și respectiv a controlului intern. Comparând aceste legi cu situația din RM, observăm că o parte din acele prevederi se regăsesc în diferite legi naționale prezentate mai detaliat în tabelul 1.

Tabelul 1.

Relațiile dintre legea SOX și reglementările naționale

Nr. rd.	Indici caracteristici	Legea SOX, SUA	Legislația RM
1.	Organul de control extern al auditului situațiilor financiare	Titlul I - Comitetul de Supraveghere al Contabililor Publici (PCAOB)	• Legea privind auditul situațiilor financiare - Capitolul VIII. Supravegherea auditului. Secţiunea 1. Consiliul de supraveghere publică a auditului
2.	Comportamentul auditorului extern	Titlul II- Independența auditorului	• Legea privind Auditul Situațiilor Financiare - Capitolul IV. Cerințe profesionale, articolul 21. Independența și garanțiile independenței
3.	Responsabilitățile entității față de părțile interesate la întocmirea situațiilor financiare	Titlul III- Responsabilitate corporativă *301. Comitetul de audit al entităților de interes public* *302. Responsabilitatea corporativă față de situațiile financiare*	• Legea privind Auditul Situațiilor Financiare - Capitolul IX. Comitetul de audit • Legea contabilității și raportării financiare - Capitolul IV. Situaţiile financiare individuale, Capitolul V. Situaţiile financiare consolidate
4.	Condiții speciale la întocmirea și prezentarea	Titlul IV- Informații financiare îmbunătățite	• Legea Contabilității și Raportării Financiare - IV. Situaţiile financiare individuale, articolul 23. Raportul Conducerii,

	situațiilor financiare	*404 Evaluarea managerială a controlului intern*	Capitolul V. Situaţiile financiare consolidate,
5.	Responsabilitățile analiștilor financiari	Titlul V- Conflicte de interese ale analiștilor economici	• Legea privind Piaţa de Capital – Secţiunea a 4-a. Clearing şi decontare • Regulamentul de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului
6.	Finanțarea și organizarea activității organului de control extern al auditului extern	Titlul VI- Resursele și autoritatea comisiei	• Legea privind Auditul Situațiilor Financiare - Capitolul VII Reglementarea auditului, articolul 39. Finanţarea Consiliului
7.	Date oficiale cu privire la încălcarea legislației financiar-contabile	Titlul VII – Studii și rapoarte	• Ministerul Finanțelor • Curtea de Conturi • Comisia Națională a Pieței Financiare

Sursa: Elaborat de autori în baza [7], [5], [6], [10], [11], [15], [14]

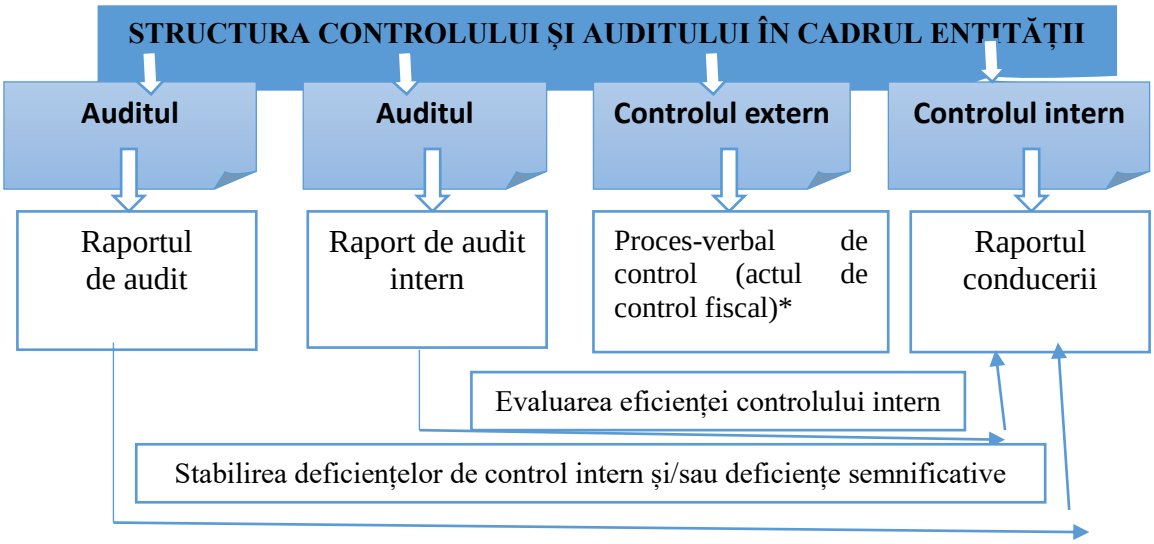
Din tabelul 1 rezultă că unele elemente componente ale legii SOX se regăsesc și în legislația RM. Potrivit *Regulamentului cu privire la modul de selectare a entităţilor de audit,* la concursul de selectare pentru întreprinderile de stat/municipale și societățile pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social (în continuare – entități), trebuie să participe cel puţin 3 firme de audit care sunt înregistrate în Registrul public al entităților de audit în modul stabilit de Legea privind auditul situațiilor financiare. Astfel, numai în cazul acestei situații avem de a face cu două legi de bază. În același timp, remarcăm importanța Registrului public al entităților de audit pct. *d) Auditorul care a efectuat auditul la o entitate în decurs de 7 ani consecutivi poate efectua auditul la aceeaşi entitate doar după expirarea a 2 ani de la ultimul audit* [7, art. 21], [10], [11]. Prin urmare, regula rotației firmelor de audit și registrul public menționat al entităților de audit naționale sunt urmările Legii SOX, iar termenul de 7 ani se menține însă cu obiective diferite de la o țară la alta.

Unele secțiuni ale legii SOX au modificat esențial obligațiile managementului, deseori în presa americană s-au vehiculat următoarele afirmații ale investitorilor publici: „Vă mulțumim pentru legea SOX, datorită ei viața nu va mai fi la fel pentru directorii executivi și directorii financiari". Aceste afirmații îndeosebi se referă la *secțiunile 302 „Responsabilitatea socială a corporațiilor față de situațiile financiare"* și *404 „Evaluarea managerială a controlului intern"* - substanța de valoare a acestor secțiuni se referă la direcțiile prioritare și anume: raportare financiară și certificare managerială [14], [215], [2], [16]. O parte a acestor prevederi se regăsesc și în Legea CRF, art. 23 unde se stipulează despre raportul conducerii cu referire la indicatorii de performanță financiară și riscurile entității și respectiv controlul intern în contextul guvernanței corporative. În această perspectivă, entitățile pot să includă și informații cu privire la recompensele personalului, litigiile în care se află entitatea și o serie de alte informații necesare părților interesate. Spre exemplu, raportul conducerii Efes Vitanta Moldova Brewery SA, prezentat pe pagina web a entității, conține următoarele informații: evoluția companiei de la fondare până în prezent; viziunea, misiunea, scopul și valorile EFES Moldova; evenimente memorabile; indicatori financiari de performanță; declarația nefinanciară; guvernanța și etica corporativă.

Specificul legăturilor dintre control și audit în RM

Controlul și auditul sunt doi termeni deseori considerați echivalenți. O bună parte dintre cercetători apreciază auditul element al controlului sau invers controlul este o etapă în cadrul auditului situațiilor financiare. Auditul a apărut în rezultatul necesității asigurării utilizatorilor că informațiile din situațiile financiare reflectă în mod obiectiv realitatea economică și sunt întocmite în conformitate cu actele legislative și normative în vigoare. Istoria auditului, spre deosebire de cea a controlului, este mult mai recentă și desemnează toate formele de *control***,**

exercitate în cadrul unei misiuni de audit. În figura 1 se prezentă latura reglementativă a legăturilor dintre control și audit.



Control extern=control de stat

Fig. 1. Legăturile dintre control și audit în cadrul entității

Sursa: Elaborată de autori pe baza [5], [7], [8], [3], [4]

După cum rezultă din figura 1, relațiile dintre control și audit se manifestă prin următoarele categorii: auditul extern, auditul intern, controlul extern și controlul intern. *Auditul intern* este o funcție în cadrul entității, iar misiunile realizate se programează în funcție de riscul entității finalizate prin raportul de audit intern, respectiv recomandările și urmărirea implementării acestora. Relațiile cu procedeele controlului intern se manifestă prin evaluarea eficienței acestora. Ideea cu privire la a *„treia pereche de ochi”* se referă la *auditul extern.* Acesta din urmă este reglementat de *Legea privind auditul situațiilor financiare* nr. 271 din 15.12.2017 și se finalizează cu raportul de audit prin care se certifică măsura în care situațiile financiare auditate sunt întocmite din toate punctele de vedere conform cadrului general privind situațiile financiare [7]. Auditul extern în legislația autohtonă este un element al controlului extern alături de controlul de stat.

Controlul extern (controlul de stat**)** în calitate de acțiune *planificată sau neplanificată (inopinată)* este reglementat prin *Legea RM privind controlul de stat asupra activităţii de întreprinzător nr. 131 din 08.06.2012* respectiv și alte legi specifice. Scopul prezentei legi presupune consolidarea bazei juridice şi instituţionale în domeniul efectuării controlului de stat asupra activităţii de întreprinzător. Astfel, noțiunea de control extern în legislația națională este utilizat mai rar fiind definit drept *„totalitatea acţiunilor de verificare a respectării de către persoanele supuse controlului a prevederilor legislaţiei, realizate de un organ abilitat cu funcţii de control sau de un grup de instituţii similare”* [8, art. 2]. Rezultatele acțiunilor de control sunt evaluate în funcție de următoarele niveluri de încălcări ale legislației: minore, grave, foarte grave.

Controlul intern, în viziunea auditului extern, este privit drept un proces conceput, implementat și menținut de către persoanele responsabile cu guvernanța, conducerea și de către alte categorii de personal pentru a oferi o siguranță privind îndeplinirea obiectivelor unei entități referitoare la: credibilitatea situațiilor financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Această definiție corespunde prevederilor anterioare, însă potrivit standardului de audit extern *ISA 210 "Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit"* (A 16-A20): *conducerea menţine un asemenea control intern pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situaţii financiare care să nu conţină*

denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare. Controlul intern, indiferent cât este de eficient, poate furniza entităţii doar o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor financiare ale acesteia, din cauza unor limitări inerente ale controlului intern [9]. După cum se observă din prevederile ISA 210, conducerea entității este cea care decide structura procedeelor de control intern, implementate în vederea asigurării că datele din situațiile financiare nu conțin erori sau fraude semnificative.

Astfel, *un audit independent, efectuat în conformitate cu ISA-urile, nu înlocuieşte menţinerea controlului intern necesar pentru întocmirea situaţiilor financiare de către conducere. Auditorul trebuie să obţină confirmarea conducerii privind asumarea şi înţelegerea de către aceasta a responsabilităţii sale pentru controlul intern. Totuşi, confirmarea prevăzută de acest standard nu presupune faptul că auditorul determină dacă acel control intern menţinut de conducere şi-a atins scopul sau nu va conţine deficienţe* [9]. Rolul acestui punct este de a sublinia faptul că în evaluarea eficienței controlului intern, lucrările auditorilor externi nu pot fi considerate echivalente cu cele ale conducerii. Auditorul trebuie să prezinte justificări și să asigure că administrația sau conducerea entității este conștientă de răspunderea pe care o poartă pentru datele din situațiile financiare.

Rămâne la latitudinea conducerii să determine structura procedeelor controlului intern, necesare pentru asigurarea datelor din situaţiile financiare. Controlul intern al entităţii (în special evidenţele şi înregistrările contabile sau sistemul contabil) trebuie să reflecte nevoile conducerii, complexitatea afacerii, natura riscurilor la care este supusă entitatea și legile sau reglementările relevante. În același timp, structura respectivă corespunde întocmai cu cea integrată cubului COSO, ceea ce determină o corelație totală între aceste acte normative. De asemenea, în ISA ***210 "Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit"*** se stipulează că *în anumite jurisdicţii, legile sau reglementările se pot referi la responsabilitatea conducerii cu privire la caracterul adecvat al evidenţelor şi înregistrărilor contabile sau a sistemului contabil. În anumite cazuri, practica generală ar putea presupune o distincţie între evidenţele şi înregistrările contabile şi sistemele contabile, pe de o parte, şi controlul sau controalele interne, pe de altă parte* [9]. Această precizare se face cu scopul de a demonstra rolul controlului intern în asigurarea realității și legalității datelor. Un alt element necesar de remarcat ține de relațiile și deosebirile dintre contabilitate și control intern.

Preocupările auditului extern se referă și la entitățile mici, anume acelea care nu sunt supuse auditului obligatoriu. Astfel, *când o parte terţă a contribuit la întocmirea situaţiilor financiare, ar putea fi util să i se amintească conducerii că întocmirea situaţiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil rămâne responsabilitatea sa.* În cele din urmă, concluzia este clară, indiferent cine întocmește situațiile financiare și raportul conducerii, adică angajații entității sau anumite persoane fizice sau juridice din exterior, responsabilitatea pentru informaţia din ele rămâne pe seama conducerii entităţii raportoare.

ÎN *ISA 265 "COMUNICAREA DEFICIENŢELOR ÎN CONTROLUL INTERN CĂTRE PERSOANELE RESPONSABILE CU GUVERNANŢA ŞI CĂTRE CONDUCERE"* **SUNT INDICATE DOUĂ CONCEPTE SPECIFICE:**

- *deficienţă în controlul intern se consideră atunci când:*
- *un control este proiectat, implementat sau operat astfel încât nu poate preveni sau detecta şi corecta, în timp util, denaturările situaţiilor financiare;*
- *lipseşte un control necesar pentru a preveni sau detecta şi corecta, în timp util, denaturările din situaţiile financiare;*

▪ ***deficienţă semnificativă în controlul intern.*** *Se consideră o deficienţă sau o combinaţie între deficienţele controlului intern care, potrivit raţionamentului profesional al auditorului, este suficient de importantă pentru atragerea atenţiei persoanelor responsabile cu guvernanţa* [85, pct. 5]. Distincția respectivă este caracteristică auditului extern și nu se aplică în evaluarea controlului intern de către managementul executiv.

În punctul 9 al aceluiași standard se menționează că *auditorul trebuie să comunice în scris, la momentul oportun, către persoanele responsabile cu guvernanţa* ***deficienţele semnificative din controlul intern***. Astfel, rezultă că deficiențele controlului intern nu se comunică de către auditor. Totodată, în pct. 11 al aceluiași standard se aduc explicații suplimentare legate de faptul că *auditorul trebuie să includă în comunicarea scrisă a deficienţelor semnificative în controlul intern….că scopul auditului constă în exprimarea de către auditor a unei opinii asupra situaţiilor financiare; auditul a inclus luarea în considerare a controlului intern relevant pentru întocmirea situaţiilor financiare, în vederea elaborării de proceduri de audit adecvate circumstanţelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii asupra eficacităţii controlului intern; aspectele raportate sunt limitate la acele* ***deficienţe pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului*** *şi asupra cărora auditorul a ajuns la concluzia că sunt suficient de importante pentru a fi raportate persoanelor responsabile cu guvernanţa* [9]. În această ordine de idei, în pct. 11 se precizează că deficienţele semnificative de control intern trebuie prezentate persoanelor responsabile cu guvernanța, într-o formă scrisă, însoțite de explicații suplimentare în legătură cu eventualele împrejurări ce pot apărea în rezultatul acestor deficiențe. Cea de-a doua parte a acestui punct justifică că acest standard se referă la auditul obligatoriu, iar eficacitatea procedurilor de control intern se evaluează din perspectiva supravegherii lucrărilor de întocmire a situațiilor financiare.

ISA aduce explicații suplimentare în legătură cu ***deficienţele semnificative în controlul intern.*** Astfel, *pot exista deficienţe semnificative, chiar dacă auditorul nu a identificat denaturări pe parcursul auditului.* Această frază nu prea este clară, de aceea considerăm important să analizăm unele exemple propuse care pot fi considerate drept deficienţe semnificative*:*

- *posibilitatea ca deficienţele să genereze, în viitor, denaturări semnificative ale situaţiilor financiare sau susceptibilitatea unei pierderi sau fraude asociate activului sau datoriei aferent(e);*
- *importanţa controalelor pentru procesul de raportare financiară, de exemplu: supravegherea conducerii, controale privind selectarea şi aplicarea politicilor contabile semnificative, controale ale tranzacţiilor semnificative cu părţile afiliate, controale ale procesului de raportare financiară de la sfârşitul perioadei, precum şi controalele înregistrărilor contabile nerecurente etc.;*
- *probe ale aspectelor ineficiente ale mediului de control, precum: indicii că tranzacţiile semnificative în care conducerea are un interes financiar nu au fost investigate în mod corespunzător de către persoanele responsabile cu guvernanţa, incapacitatea conducerii de a implementa măsuri adecvate de remediere a deficienţelor semnificative, comunicate anterior;*
- *retratarea situaţiilor financiare publicate anterior pentru a reflecta corectarea denaturărilor semnificative cauzate de eroare sau fraudă* [9, pct. A5-A8].

Analiza acestor exemple ne determină să remarcăm că natura controalelor este foarte diversă și include necesitatea acumulării atât a probelor de natură contabilă, cât și a celor menționate în cadrul cubului COSO.

O deosebită importanță trebuie de acordat mediului de control îmbinat cu riscurile. ISA atenționează că o *singură deficienţă în controlul intern poate să nu fie suficient de importantă pentru a constitui o deficienţă semnificativă. Cu toate acestea, o combinaţie de deficienţe care afectează soldul aceluiaşi cont sau aceeaşi prezentare poate spori riscurile de denaturare atât de mult încât să genereze o deficienţă semnificativă* [9]. Din această afirmație, subliniem caracterul contabil al controlului prin verificarea informației din conturile contabile care generează la practicieni o serie de întrebări în legătură cu funcțiile actuale ale controlului contabil. În același timp, este clar faptul că evaluarea controlului intern din perspectiva auditului extern este foarte îngustă ceea ce demonstrează că nu pot fi considerate echivalente.

În această perspectivă apare întrebarea: *Care este rolul auditului intern în organizarea controlului intern în cadrul entității și în relațiile cu auditul extern?* Standardele de audit extern

se referă și la relațiile cu auditul intern și respectiv controlul intern. Astfel, în ***ISA 610 „Utilizarea activităţii auditorilor interni”*** cu referire la evaluarea controlului intern se menționează că *funcţiei de audit intern îi pot fi atribuite responsabilităţi specifice pentru revizuirea controalelor, evaluarea funcţionării acestora şi efectuarea de recomandări de îmbunătăţire. De exemplu, funcţia de audit intern poate planifica şi efectua teste sau alte proceduri pentru a oferi asigurare conducerii şi persoanelor responsabile cu guvernanţa cu privire la proiectarea, implementarea şi eficacitatea funcţionării controlului intern, inclusiv a acelor controale care sunt relevante pentru audit* [9, pct. A1]. După cum se observă, auditul intern poate evalua eficacitatea controlului intern, însă, spre deosebire de cel extern, nu se referă doar la siguranța datelor din situațiile financiare. Privit la modul general, auditul intern ajută entitatea la realizarea obiectivelor sale, prin aducerea unei valori adăugate părţilor interesate care să contribuie la creșterea eficacității şi eficienţei proceselor de: guvernanţă, management al riscului şi control intern.

SNAI 2130 „Controlul” face parte din categoria standardelor funcționale și prevede faptul că *auditul intern ajută entitatea publică în menţinerea unor controale eficace, prin evaluarea eficienţei şi eficacităţii acestora, precum şi prin promovarea unor acţiuni permanente de îmbunătăţire* [12]. Cu toate că ultima variantă a SNAI a suferit mici modificări, totuși una din problemele esențiale nu a fost înlăturată. Astfel, deși în titlu Ordinului Ministerului Finanțelor nr. 153 din 12.09.2018 denumirea a fost modificată în *Standarde Naționale de Audit Intern,* totuși în conținutul lor, după cum se observă în ***SNAI 2130,*** persistă termenul de entitate publică. [12], [1].

Din această perspectivă, ***SNAI*** aduc explicații suplimentare cu referire la faptul că *auditul intern evaluează caracterul adecvat şi eficacitatea activităţilor de control stabilite ca răspuns la riscurile privind guvernarea entităţii publice, activitatea operaţională a acesteia şi sistemelor informaţionale, cu privire la: îndeplinirea obiectivelor entităţii publice; fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale; eficacitatea şi eficiența proceselor și programelor; siguranţa activelor; conformitatea cu cadrul normativ şi reglementările interne* [12, pct. 2130.A1]. Analiza elementelor specifice controlului intern din perspectiva auditului intern demonstrează că noțiunea de control intern este diferită de cea a auditului intern, însă acesta evaluează eficacitatea activităţilor de control în baza acelorași principii stabilite de cadrul COSO 2013.

Auditul şi controlul strocurilor

Standardul de audit extern *ISA 501 „Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate”* subliniază faptul probele de audit se obțin numai dacă ponderea stocurilor este semnificativă pentru situaţiile financiare. Auditorul trebuie să participe la inventarierea fizică a stocurilor și să efectueze proceduri de audit suplimentare în situația modificării mărimii stocurilor între data inventarierii şi data situaţiilor financiare. Dacă stocurile se află în gestiune unei terţe persoane, atunci auditorul trebuie să solicite confirmări de la partea terţă cu privire la cantităţile şi starea stocurilor deținute în numele entităţii [9]. Totodată considerăm important de a pune accent și pe eficiența metodelor de evaluare a stocurilor și a atitudinii conducerii față de aceste procese. Un rol important asupra probelor de audit o are confruntarea datelor dintre valoarea achizițiilor din bugetul entității cu voloarea reală preluată din departamentul de achiziții și cel din depozit.

Prezentarea aspectelor contabile ale auditului stocurilor este foarte dificil de delimitat. În această perspectivă recomandăm o serie de elemente necesare de ținut cont în controlul intern sau auditul stocurilor:

- politica entității în domeniul divizării responsabilităților și autorizării operațiunilor financiar-contabile, arhivării documentelor justificative
- modalitatea de contabilizare a lipsurilor și pierderilor de materiale/producție în curs de execuție/produse finite;
- politicile contabile a entității în legătură cu obiectele de mică valoarea și scurtă durată;

- situația primirii sau eliberării din depozit a bunurilor în legătură cu înregistrarea în documentele primare de intrare sau ieșire;
- politicile entității în legătură cu normele de consum, cantitatea și calitatea materiei prime utilizate;
- verificarea conținutului facturilor și corespunderii cu calitatea și cantitatea existență în depozit și cele indicate în contractele de vânzare-cumpărare.

În această perspectivă, subliniem că procedeele controlului intern sunt evaluate pe parcursul acumulării probelor pentru auditul situațiilor financiare, totodată ele sunt evaluate de managementul executiv iar rezultatele sunt prezentate în raportul conducerii și respectiv de auditorii interni.

Concluzii

În vederea concretizării relațiilor dintre *controlul intern și audit* a fost demonstrată necesitatea utilizării controlului intern de către managementul executiv în realizarea obiectivelor strategice, în timp ce auditul asigură acționarii și celelalte părți interesate cu fiabilitatea datelor din situațiile financiare. Contabilității îi revine rolul de catalizator în cadrul acestor relații, deoarece este principalul furnizor de informații pentru controlul intern și audit.

În prezent potrivit cadrului reglementativ național, entitățile care sunt obligate să țină contabilitatea trebuie să organizeze și sistemul de control intern, iar cele supuse auditului obligatoriu trebuie să raporteze modul de organizare a acestor procedee privind controlul intern. Auditul și controlul stocurilor a fost inclus în studiu pentru a exemplifica aceste relații. Rezultatele cercetării demonstrează că este dificil de delimitat probele de audit de cele ale controlului intern, totuși trebuie să ținem cont de obiectivele fiecăruia. Auditul situațiilor financiare urmărește apărarea intereselor acționarilor prin asigurarea realității și legalității datelor din raportările financiare, iar controlul intern apără interesele managementului executiv asigurând: prevenirea și diminuarea riscului entității, delegarea și descentralizarea responsabilităților, protejarea activelor entității și a investițiilor acționarilor împotriva faptelor de corupție.

BIBLIOGRAFIE

1. BÎRCĂ, A., ȚURCANU, V. The position of control environment towards audit, În: *European science, Publishing house Problems of science*, Moscow , № 8 (40), 2018, pp. 5-12. ISSN 2410-2865, ISSN 2541-786X.
2. BRAG, S, WILEY, J. *Controllership. The Work of the Managerial Accountant*. Eighth Edition, 2009, Published by Wiley & Sons: Copyright, 812 p. ISBN: 978-0-470-48198-1.
3. HOROMNEA, E. *Audit financiar*. Concepte. Standarde. Norme, ediția a V-a, revăzută și actualizată. Iași: Tipo Moldova. 2015. 346 p., ISBN : 978-973-168-408-6.
4. GHIȚĂ, M. IAȚCO, C. BREZUIANU, C. VORNICESCU, M. *Guvernanța Corporativă și auditul intern*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2009. 832 p., ISBN 978-973-168-019-4
5. Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial* nr. 1-6 , art. nr : 22 din 05.01.2018, data intrării in vigoare : 01.01.2019. Disponibil: http://lex.justice.md/md/373601/
6. Legea privind piața de capital nr. 171 din 11.07.2012. Monitorul Oficial Nr. 193-197 art Nr : 665 din 14.09.2012. Data intrării in vigoare : 14.09.2013. Disponibil: http://lex.justice.md/md/344790/
7. Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017. În: *Monitorul oficial* nr. 7-17, art. nr : 48 din 12.01.2018. Data intrării in vigoare : 01.01.2019. Disponibil: http://lex.justice.md/md/373727%20/
8. Legea privind controlul de stat asupra activității de întreprinzător nr. 131 din 08.06.2012. În: Monitorul Oficial nr. 181-184, art. nr : 595 din 31.08.2012. Disponibil: http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=344613&lang=1
9. Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, emis de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicat de International Federation of Accountants (IFAC), decembrie 2015 în limba engleză, tradus în limba română de către Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) în decembrie 2016.

Disponibil:http://mf.gov.md/sites/default/files/legislatie/2015%20IAASB%20Manual%20-%20Volumul%201%20RO_2016_final.pdf (2018).

10. Regulamentul de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului. În: *Monitorul Oficial* nr. 321-332, art. nr : 858 din 24.08.2018, data intrării in vigoare : 01.09.2018. Disponibil: http://lex.justice.md/md/376972/.
11. Regulamentul cu privire la modul de selectare a entităților de audit și termenii de referință pentru auditarea situațiilor financiare individuale ale întreprinderilor de stat/municipale și societăților pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social, aprobat conform Hotărârii Guvernului Republicii Moldova nr. 875 din 22.12.2015**.** În: *Monitorul Oficia*l nr. 347-360, art. nr : 979, publicat : 25.12.2015. Disponibil: http://lex.justice.md/index.php?action=view&view=doc&lang=1&id=362489
12. Standardele Naționale de Audit Intern nr. 153 din 12.09.2018. În: *Monitorul Oficial* nr. 400- 409, art. nr.: 1577, 26.10.2018. Disponibil: http://lex.justice.md/md/377754%20/
13. Standardele Internaţionale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. În: © *Institutul Auditorilor Interni*, revizuit octombrie 2016. Disponibil: https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Romanian.pdf
14. TABĂRĂ, N., BÎRCĂ, A. Legea Sarbanes-Oxley – premisă a modernizării raportării financiare și controlului intern. Influențe asupra societăților din România și Republica Moldova. În: *Revista Finanțe publice și contabilitate*, nr.10, octombrie, 2014. București: serie nouă anul XXV, pp. 30-38. ISSN 1582-9774.
15. Sarbanes-Oxley Act of 2002 Corporate Responsibility. Public Law 107–204, JULY 30, 2002, *107th Congress. Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled*.
16. SWITZER, S. *Internal audit reports. Post Sarbanes-Oxley*: *a guide to process-driven reporting*. 2007. Published by Wiley & Sons: Copyright ©. Print ISBN:9780470050842, Online ISBN:9781119196693.