



21 octombrie 2017

DJ 8 nr. 389

AVIZ

la proiectul de lege privind auditul situațiilor financiare (nr.309 din 12.10.2017)

Direcția generală juridică a examinat proiectul de lege nominalizat, conform art. 54 din Regulamentul Parlamentului și a Legii privind actele legislative nr.780-XV din 27.12.2001 și expune următoarele:

I. Aspecte de ordin general și procedural

1. Proiectul de lege a fost înaintat cu titlu de inițiativă legislativă de către Guvernul Republicii Moldova, aprobat prin Hotărârea nr.792 din 11.10.2017, în temeiul prevederilor art.73 din Constituție și art.47 din Regulamentul Parlamentului și se *solicită a fi inclus spre examinare în cadrul ședinței plenare a Parlamentului în mod prioritar.*

2. Elaborarea proiectului Legii privind auditul situațiilor financiare reprezintă unul din angajamentele asumate prin semnarea Acordului de Asociere între Republica Moldova, pe de o parte, și Uniunea Europeană și Comunitatea Europeană a Energiei Atomice și statele membre ale acestora, pe de altă parte, ratificat prin Legea nr. 112 din 2 iulie 2014 (în continuare Acordul de Asociere). Potrivit proiectul de lege, acesta prevede transpunerea parțială în legislația națională a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 157/87 din 9 iunie 2006.

Proiectul de lege supus avizării are ca obiectiv stabilirea cadrului juridic privind organizarea auditului de către entitățile de audit, reglementarea exercitării profesiei de auditor, precum și cerințe specifice auditului entităților de interes public.

3. Deși, potrivit Notei informative la proiectul de lege, Ministerul Finanțelor a elaborat și publicat tabelul de concordanță a Directivei 2006/43/CE, proiectul de

lege nu este însoțit de acesta. Potrivit pct.21 al Hotărârii Guvernului cu privire la armonizarea legislației Republicii Moldova cu legislația comunitară nr. 1345 din 24.11.2006, prevede că indiferent de metodele de inserare selectate, va fi întocmit tabelul de concordanță (după modelul stabilit în anexa la Regulament), folosit pentru a demonstra compatibilitatea unui act normativ național cu legislația comunitară, care însoțește în mod obligatoriu actul normativ pe întreg parcursul circulației sale, pînă la adoptarea sa, după caz, de către Guvern sau Parlament.

4. Potrivit art. 20 lit.e) din Legea nr.780/2001 și art. 13 din Legea nr.235/2006, proiectul de lege urmează a fi însoțit de analiza impactului de reglementare, care, însă, nu însoțește proiectul de lege.

5. Potrivit art.47 alin.(7) din Regulamentul Parlamentului, dacă pentru executarea actului legislativ care se adoptă este necesară elaborarea altor acte legislative sau normative, se anexează lista acestora și/sau, după caz, și proiectele lor. Reținem, că proiectul de lege nu este însoțit de informațiile respective.

II. Obiecții de ordin tehnico-juridic

La **art.2 alin.(1)**, prin care se definesc unele noțiuni utilizate în lege, este inacceptabilă definirea unui cuvânt prin utilizarea aceluiași cuvânt, aici referindu-ne la definirea noțiunii de „*audit*”. Considerăm definiția ca fiind una care nu elucidează sensul noțiunii de audit, motiv pentru care sugerăm revizuirea acesteia.

Totodată, în condițiile în care prezentul proiect de lege stabilește cadrul juridic privind organizarea auditului, considerăm imperios necesar definirea noțiunii de „*activitate de audit*”.

La **art.2 alin.(2) și art.27 alin.(5)**, proiectul de lege face trimitere la *Legea contabilității și raportării financiare*. Reținem, inexistența, în momentul avizării prezentului proiect de lege, în legislația națională, a unei astfel de legi. Legea cadru în domeniul contabilității este Legea contabilității nr.113 din 27.04.2007. Totodată, Parlamentului a fost înaintat spre examinare proiectul legii contabilității nr.209 din 22.06.2017, adoptat în primă lectură în cadrul ședinței Parlamentului din 13.07.2017. Astfel, pentru evitarea contradicțiilor este necesar de concordat actele legislative sus-menționate, întru evitarea unor neclarități în procesul de aplicare a legii. Prezenta observație este valabilă și la examinarea art.27 alin.(5), art. 28 alin.(3) al proiectului de lege supus avizării.

Pentru o redactare completă, în acord cu exigențele de tehnică legislativă, după denumirea legilor, urmează să se însereze numărul și anul adoptării. Observația este valabilă în mod corespunzător pentru toate situațiile similare.

La **art.4 alin.(3) lit.j)** considerăm inutilă obligația prezentării confirmării certificatului internațional de calificare de către organul care l-a eliberat, în condițiile în care persoana care solicită admiterea la examenul de calificare are

obligăția, potrivit lit.i) de a prezenta același certificat de calificare legalizat și tradus. Această cerință considerăm a fi una excesivă, ori asimilarea acquis-ului comunitar presupune (printre altele) și debirocratizarea actului administrativ, motiv pentru care sugerăm excluderea lit.j).

Reținem norma **art.5 alin.(8)** potrivit căreia Consiliul va elabora Regulamentul cu privire la certificarea auditorilor care va cuprinde și *modul de recunoaștere a certificatului internațional de calificare în domeiul contabilității și auditului*. La acest subiect, reținem, că autoritatea competentă în RM de a recunoaște un act de studii sau a unei calificări este Ministerul Educației, Culturii și Cercetării, prin recunoaștere, înțelegându-se acceptarea de către autoritatea competentă a unui stat a unui act de studii ca autentic precum și acceptarea valorii/conținutului actului de studii în scopul de a permite accesul la următorul nivel de studii sau la ocuparea unui loc de muncă (recunoaștere profesională). Decizia privind recunoașterea actului de studii sau a unei calificări este oficializată prin eliberarea, de către autoritatea competentă, a Certificatului de recunoaștere. Pe cale de consecință, în condițiile în care persoana deține certificatul de recunoaștere eliberat de către Ministerul Educației, Culturii și Cercetării, nu considerăm utilă aprobarea de către Consiliu a unor norme suplimentare ce ar prevedea modul de recunoaștere a certificatului internațional de calificare în domeiul contabilității și auditului.

La **art.7 alin.(4)**, cuvintele „declarație semnată” se v-or substitui cu cuvintele „informația”.

La **art.8 alin.(1)**, considerăm utilă indicarea formei juridice de organizare a entității de audit. Subliniem, că Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16.03.2007 stabilește la art.5 alin.(1) că societatea de audit poate fi constituită sub formă de societate cu răspundere limitată sau de societate pe acțiuni. Mai mult, potrivit art. 17 alin.(1) lit (b) al Directivei 2006/43/CE, la înregistrarea firmelor de audit, în registrul public se vor conține informații referitoare la forma juridică a acesteia.

Cu titlul de observație generală a art.8 alin.(1), considerăm necesară reformularea dispoziției alineatului în scopul asigurării unei expuneri coerente și pentru a se respecta topica propoziției.

La **art.9 alin.(1)**, pentru rigoarea exprimării, considerăm necesară omiterea prevederii, care în fapt este evidentă.

La **art.9 alin.(2) lit.d)**, în lipsa unor argumente ce ar explica opțiunea potrivit căreia entitatea de audit urmează să prezinte declarația privind lipsa sancțiunilor aplicate doar pentru infracțiunea comisă cu intenție, considerăm necesar excluderea cuvintelor „cu intenție”. În susținerea poziției, potrivit

aceluiasi proiect de lege, la art.4 alin.(1) lit.c), persoana nu poate fi admisă la examenul pentru obținerea calificării dacă aceasta are antecedente penale.

Art.9 alin.(3), prevede obligativitatea prezentării extrasului din Registrul bunurilor imobile în original și copie. Considerăm discreționară această normă, remarcându-se o lipsă de concordanță a acesteia cu norma art.10 alin.(1) al Legii nr. 220/2007 privind înregistrarea de stat a persoanelor juridice și a întreprinzătorilor individuali, potrivit căreia organul înregistrării de stat înscrie în Registrul de stat datele cu privire la sediul persoanei juridice indicate în actele de constituire și nu este în drept să ceară alte documente pentru confirmarea acestor date. Răspunderea pentru autenticitatea datelor prezentate cu privire la sediu o poartă persoana juridică.

Cu titlu de observație generală asupra art. 9, considerăm necesară completarea art.2 cu un punct separat care să prevadă obligativitatea prezentării actului de constituire (proces-verbal, ordin, declarație) ce exprimă manifestarea voinței fondatorilor de a constitui o persoană juridică.

La **art. 13 alin.(1) lit.a)**, textul „și depune o înștiințare de suspendare a activității” urmează a fi exclus, deoarece dublează norma alin.(2) al aceluiași articol. Pentru rigoarea exprimării, la același articol, textul „din data constatării incompatibilității” se va substitui cu textul „din data apariției situației de incompatibilitate”

Pentru un grad sporit de claritate, la **alin.(1) lit.b) al aceluiași articol**, textul „înștiințare de suspendare a activității” urmează a fi substituit cu textul „cerere de suspendare a activității”, iar textul „o dată ulterioară” se va substitui cu textul „la data indicată în cerere”. Aceeași observație este aplicabilă și **art.16 alin.(1) lit.a)** la forma gramaticală corespunzătoare.

Alineatul (3) al articolului 13, poartă un caracter declarativ, mai mult, utilitatea lui nu este motivată, în contextul în care dublează norma alin.(1) lit.b), motiv pentru care considerăm necesară excluderea alin.(3).

Aceeași observație este aplicabilă și normei **art.16 alin.(2)**, aceasta dublând norma art.16 alin.(1) lit.a).

La **art.14 lit.a)**, pentru o exprimare adecvată stilului normativ, textul „înștiințării de încetare a activității sau o dată ulterioară” se va substitui cu textul „cererii de încetare a activității sau de la data indicată în aceasta.”

Aceeași observație este aplicabilă și art.17 lit.a), la forma gramaticală corespunzătoare.

În contextul adoptării ulterioare a Codului etic, considerăm inutilă norma **art.20**, ori acesta va conține și va desfășura principiile de etică profesională a auditorului.

La **art.21 alin. (1)** se va completa în final cu textul „ și de alte acte normative ”.

La **alin.(2) lit.e)** al aceluiași articol, utilizarea cuvântului „*proprietarii entității auditate*” este improprie stilului normativ, urmând a fi substituită cu cuvântul „*fondatorii*”.

Alin.(4) al art.21, reformulează relativ identic ideile expuse la alin.(2) și (3), motiv pentru care propunem excluderea sa, ca fiind de prisos.

Propunem reformularea **alin.(6)**, deoarece acesta poartă un caracter general și declarativ. Utilizarea textului „*evenimentele bazate pe condiționări sau eventualități neprevăzute*” este susceptibil de interpretări și poate cauza dificultăți în procesul de aplicare. Ținem să amintim norma art.19 a Legii 780/2001, potrivit căreia textul urmează a fi exprimat corect, concis astfel încât să fie înțeles de orice subiect interesat.

Pentru rigoarea redactării, la **art.22 alin.(1)**, cuvântul „*businessul*” se va substitui cu cuvintele „*activitatea economică a*” iar textul „*încheierea relațiilor dintre auditor, entitatea de audit și entitatea auditată*” de va substitui cu textul „*încetarea contractului de audit*”.

În succesiunea logică a evenimentelor, sugerăm autorilor să examineze posibilitatea, ca textul art.41 „Controlul extern al calității” ar putea să se regăsească, cu renumerotarea de rigoare, imediat după **art. 24** „Controlul intern al calității”.

Reieșind din conținutul **art.25**, doar entitatea de audit urmează să întocmească dosarul de audit, nu și auditor, deși, considerăm, că în egală măsură obligativitatea întocmirii dosarului de audit urmează a fi respectată și de către auditor.

La **art.26 alin(2) lit.b)**, reținem că legislația în vigoare nu utilizează noțiunea de „*provizioane*” fiind întâlnite noțiuni precum „*fond de risc, fond de rezervă*”. Referitor la cota procentuală care se constituie din „*venitul din vânzări pentru perioada de gestiune*”, atenționăm asupra faptului că entitățile de audit nu oferă servicii de vânzări. O formulare mai adecvată ar fi substituirea textului sus menționat, cu textul „*15 % din venitul entității de audit din contul serviciile prestate*”

Reieșind din conținutul normei, auditorul nu are obligația de a asigura riscul de audit pentru prejudiciul cauzat entității auditate. În lipsa unor argumente ale autorului proiectului de lege, considerăm necesară examinarea suplimentară a proiectului de lege, deoarece nu este clar dacă aceștia cad sub incidența normei.

Norma **art.28 alin.(1)** poartă un caracter neclar prin utilizarea expresiilor „*opinie modificată*”, „*opinie nemodificată*”, „*opinie cu rezerve*”, „*opinie contrară*”, „*imposibilitatea exprimării opiniei*”. Totodată, considerăm necesar ca

acestea să fie definite la art.2 al proiectului de lege, pentru a fi în corespundere cu art.19 a Legii nr. 780/2001, potrivit căruia textul urmează a fi exprimat corect, concis astfel încât să fie înțeles de orice subiect interesat.

Norma **art.31 alin.(1) lit.e)** dublează conceptual norma art.22, motiv pentru care propune excluderea sa ca fiind inutilă.

La **art.31 alin.(2) lit.f)** cuvintele „art.25 alin.(1)” urmează a fi substituite cu „art.27 alin.(4) ”.

În contextul **art.33 lit. b)**, semnalăm utilizarea limbajului impropriu stilului normativ, precum și nu este clară expresia „*în scopul limitării aspectelor supuse auditului*”.

La art. 34 propunem următoarea redacție:

Autoritatea publică abilitată cu dreptul de a elabora acte normative în domeniul auditului este Ministerul Finanțelor.

La examinarea **art.35 alin.(1)** se vor lua în considerare normele Legii nr. 173 din 06.07.1994 privind modul de publicare și intrare în vigoare a actelor oficiale, potrivit căreia, actele oficiale se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, editat de Agenția Informațională de Stat “Moldpres”, motiv pentru care sugerăm reformularea alineatului.

Fiind autoritatea de reglementare în domeniul auditului, considerăm injustă opțiunea expusă la **art.35 alin.(2) lit.e)**, potrivit căreia, Ministerul Finanțelor avizează proiectele actelor normative elaborate de Consiliu. Pentru a asigura aplicabilitatea atribuției de reglementare, Ministerului Finanțelor urmează să elaboreze actele normative în domeniul auditului, iar Consiliul va fi investit cu atribuția de avizare a acestora.

La **art.37 alin.(1)**, luând în considerare art.1 al Legii nr. 158 din 04.07.2008 cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public, autoritate publică este orice structură organizatorică sau organ, instituite prin lege sau printr-un alt act normativ, care acționează în regim de putere publică în scopul realizării unui interes public. Pe cale de consecință, sugerăm substituirea cuvântului „instituție” cu cuvântul „autoritate”.

La **art.37 alin.(2)** pentru a se asigura concordanța proiectului cu legislația în vigoare, propunem următoarea redacție

„Autoritatea are buget propriu, care se elaborează, se aprobă, se execută și se raportează în conformitate cu Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25.07.2014.”

Pentru claritatea exprimării, la **alin.(3) lit.e)** al aceluiași articol, sugerăm revederea textului, ori „*asigurarea calității*” nu exprimă pe deplin o idee de sine stătătoare.

Norma **art.37 alin.(3) lit.g)** dublează norma aceluiași articol alin.(4) lit.g).

La **art.37 alin.(5)**, considerăm judicioasă concretizarea aspectelor ce țin de posibilitatea asocierii auditorilor, precum și exercitarea din partea acestora a controlului extern. Cu titlu comparativ, Legea nr.61/2007 oferă un cadru legal mai vast în cuprinsul art.18, acesta cuprinzând drepturile și obligațiile asociațiilor profesionale în domeniul auditului.

La **art.38 alin.(2)** cuvântul „*se aprobă*” se va substitui cu cuvântul „*se alege*”.

La **art.38 alin.(7)**, textul „*mandatul său poate fi reînnoit*” este impropriu limbajului normativ, motiv pentru care propunem următoarea redacție:

„(7) *Directorul este numit în funcție pentru un mandat de 4 ani, cu posibilitatea de a exercita două mandate consecutiv.* ”

În ceea ce privește norma **art.42**, considerăm adecvat substituirea cuvintelor „*măsuri disciplinare*” cu cuvintele „*sanțiuni disciplinare*”, în scopul conformării cu terminologia utilizată în art.206 al Codului muncii, și art.58 din Legea cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public nr. 158-XVI din 04.07.2008. Observația este valabilă pentru toate situațiile similare din textul proiectului de lege, la forma gramaticală corespunzătoare.

La **art.42 alin.(3) lit.b)**, textul „*exprimarea unei opinii eronate în raportul auditorului*” poate fi susceptibil interpretărilor și poate crea dificultăți în procesul de aplicare a legii, mai cu seamă că, în baza acesteia, urmează a fi aplicată sancțiunea disciplinară. Pe cale de consecință, propunem substituirea cu textul „*lipsa probelor de audit care să poată susține concluziile în baza cărora a fost emisă opinia de audit.* ”

Cu titlu de observație generală asupra art.42 și art.43, considerăm judicioasă revederea poziționării acestor articole în cuprinsul Capitolului X RĂSPUNDREA AUDITORULUI, ENTITĂȚII DE AUDIT ȘI A ENTITĂȚII AUDITATE. În contextul observației expuse în avizul dat referitoare la art. 41, Secțiunea a 2-a a Capitolului VIII se va abroga.

La **art.49**, referitor la mențiunea privind transpunerea normelor Uniunii Europene, în temeiul pct.16 al Hotărârii Guvernului cu privire la armonizarea legislației Republicii Moldova cu legislația comunitară nr. 1345 din 24.11.2006, inițiatorii proiectelor de acte normative care sînt supuse avizării obligatorii și transpun direct norme comunitare în dreptul intern vor introduce în proiectul respectiv, după partea introductivă, o mențiune din care să reiasă cu claritate actul comunitar care a fost preluat, după modelul următor:

“Prezenta/prezentul (se menționează tipul actului normativ național) transpune (se menționează tipul actului normativ comunitar) nr. ___/___ privind _____, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (JO) nr. _____/_____”.

Totodată, în temeiul art.30 lit.c) și d) din Legea nr. 780/2001, momentul transpunerii actelor comunitare necesită a fi specificat după clauza de adoptare a proiectului de lege, iar în dispoziții finale și tranzitorii, urmează a se specifica secțiunile/articolele/paragrafele (după caz) transpuse.

Proiectul de lege va putea fi înaintat spre examinare în cadrul ședințelor plenare ale Parlamentului după ce va fi adus în concordanță cu prevederile legislației în vigoare, ținând cont de obiecțiile expuse în aviz. Determinarea oportunității proiectului de lege ține de competența exclusivă a Parlamentului.



**Șef Direcție
Ion Creangă**

Ex: T. Malai
Tel.: 820-582