

CENTRUL NAȚIONAL
ANTICORUPȚIE
AL REPUBLICII MOLDOVA



НАЦИОНАЛЬНЫЙ ЦЕНТР
ПО БОРЬБЕ С КОРРУПЦИЕЙ
РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА

MD-2004, mun. Chișinău, bd. Ștefan cel Mare și Sfint. 198
Tel. 24-36-41

Nr. 06/1161 din 27.02. 2017
La nr.15-02/69 din 01 februarie 2017

Ministerul Finanțelor

Prin prezenta, Vă remitem atașat Raportul de expertiză anticorupție la proiectul Legii contabilității.

Anexă: *Raportul de expertiză anticorupție – 6 file.*

Director adjunct

Cristina ȚARNĂ

Ex.: C.Chistol
Tel.: /022/ 257-376

MINISTERUL FINANTELOR
AL REPUBLICII MOLDOVA
DATA
01 MAR 2017



RAPORT DE EXPERTIZĂ ANTICORUPȚIE

Nr. ELO17/3941 din 22.02.2017

la proiectul legii contabilității

Prezentul raport de expertiză anticorupție a fost întocmit de Centrul Național Anticorupție al Republicii Moldova în baza Legii nr.780-XV din 27 decembrie 2001 privind actele legislative, a Legii nr.1104-XV din 06 iunie 2002 cu privire la Centrul Național Anticorupție și a Metodologiei de efectuare a expertizei anticorupție, aprobate prin Ordinul nr.179 din 17 noiembrie 2016 a directorului Centrului Național Anticorupție.

I. Analiza riscurilor de corupere a procesului de promovare a proiectului

I.1. Pertinența autorului, categoriei propuse a actului și a procedurii de promovare a proiectului

Autor al inițiativei legislative este Guvernul, autor nemijlocit Ministerul Finanțelor, ceea ce corespunde art.73 din Constituția Republicii Moldova și art.47 din Regulamentul Parlamentului, aprobat prin Legea nr.797-XIII din 02 aprilie 1996.

Categoria actului legislativ propus este lege organică, ceea ce corespunde art.72 din Constituție și art.6-11 din Legea nr.780-XV din 27 decembrie 2001 privind actele legislative.

I.2. Respectarea rigorilor de transparență în procesul decizional la promovarea proiectului

Conform art.8 al Legii nr.239-XVI din 13 noiembrie 2008 privind transparența în procesul decizional *"etapele asigurării transparenței procesului de elaborare a deciziilor sunt:*

- a) informarea publicului referitor la inițierea elaborării deciziei;*
- b) punerea la dispoziția părților interesate a proiectului de decizie și a materialelor aferente acestuia;*
- c) consultarea cetățenilor, asociațiilor constituite în corespundere cu legea, altor părți interesate;*
- d) examinarea recomandărilor cetățenilor, asociațiilor constituite în corespundere cu legea, altor părți interesate în procesul de elaborare a proiectelor de decizii;*
- e) informarea publicului referitor la deciziile adoptate."*

Potrivit art.12 alin.(2) al Legii nr.239/2008, *"Termenul de prezentare a recomandărilor asupra proiectelor de decizii va constitui cel puțin 10 zile lucrătoare de la data mediatizării anunțului referitor la inițierea elaborării deciziei sau de la data mediatizării anunțului privind organizarea consultărilor publice."* Mai mult ca atât, art.11 alin.(2/2) al legii prenotate prevede că *"Anunțul*

privind organizarea consultărilor publice și materialele aferente sunt făcute publice cu cel puțin 15 zile lucrătoare înainte de definitivarea proiectului de decizie.”

Autorul a asigurat informarea publicului referitor la inițierea elaborării deciziei, prin publicarea anunțului cu privire la inițierea elaborării proiectului de decizie, pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor la data de 12 ianuarie 2016.

De asemenea, proiectul, nota informativă și materialele aferente (analiza impactului de reglementare asupra activității de antreprenoriat, tabelul de concordanță, rezultatele consultării publice a proiectului) au fost plasate pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor la data de 05 decembrie 2017, fiind respectat termenul de 10 zile lucrătoare pentru ca părțile interesate să poată prezenta sau expedia recomandări la proiect.

Prin urmare, ținând cont de faptul că autorul a informat publicul referitor la inițierea elaborării deciziei, a asigurat accesul părților interesate la proiectul de decizie și materialele aferente acestuia, precum și apreciind termenele pentru consultări publice, transparența decizională a fost asigurată.

I.3. Scopul anunțat și scopul real al proiectului

Potrivit notei de argumentare a proiectului, finalitatea scontată prin prezentul proiect este: *„perfecționarea cadrului de reglementare a contabilității și raportării financiare corporative, precum și pentru a stabili reglementări specifice entităților de interes public”,* care nu diferă de scopul real al proiectului.

I.4. Interesul public și interesele private promovate prin proiect

Prevederile proiectului promovează interesele entităților vizate de cerințele privind colectarea, prelucrarea, înregistrarea, generalizarea și raportarea informațiilor privind elementele contabile (i) persoane juridice/fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția titularilor patentei de întreprinzător; ii) autorități/instituții, cu excepția celor bugetare; iii) reprezentanțe permanente și filialele entităților nerezidente; iv) organizații necomerciale; v) persoanele fizice care desfășoară activitate independentă și activitate profesională în sectorul justiției). Prin urmare, promovarea prezentului proiect nu este contrară interesului public.

I.5. Justificarea soluțiilor proiectului

I.5.1. Suficiența argumentării din nota informativă. În conformitate cu art.20 al Legii nr.780-XV din 27 decembrie 2001 privind actele legislative, proiectele de acte legislative sunt însoțite de *”nota informativă care include:*

- a) condițiile ce au impus elaborarea proiectului, inclusiv necesitatea armonizării actului legislativ cu reglementările legislației comunitare, finalitățile urmărite prin implementarea noilor reglementări;*
- b) principalele prevederi, locul actului în sistemul legislației, evidențierea elementelor noi, efectul social, economic și de altă natură al realizării lui;*
- c) referințele la reglementările corespondente ale legislației comunitare și nivelul compatibilității proiectului de act legislativ cu reglementările în cauză.”*

Potrivit notei informative a proiectului, acesta a fost elaborat în *condițiile* asumării de către

Republica Moldova, în contextul parafării acordului de asociere, a angajamentului privind transpunerea în legislația națională a acquis-ului comunitar în domeniul raportării financiare corporative (Directiva 2013/34/UE, Regulamentul (CE) NR. 1606/2002).

Principalele prevederi ale proiectului vizează clasificarea entităților, definirea entităților de interes public, reglementarea exhaustivă a principiilor generale ale contabilității și raportării financiare, categoriile de situații financiare prezentate de către entități și caracteristicile specifice acestora, auditul obligatoriu situațiilor financiare individuale, etc.

Finalitățile urmărite de către autor vizează primordial reducerea poverii administrative inutile asupra entităților, în special pentru cele mici și reducerea cheltuielilor administrative legate de pregătirea, auditul și publicarea situațiilor financiare, în special pentru entitățile mici.

Totodată, autorul reflectă *modul de incorporare a proiectului în sistemul actelor normative în vigoare* și amendamentele ce se impun a fi adoptate întru implementarea acestuia.

Astfel, autorul a întrunit exigențele de tehnică legislativă stabilite de prevederile art.20 lit.a)-c) al Legii nr.780/2001 privind actele legislative.

I.5.2. Argumentarea economico-financiară. Conform art.20 lit.d) al Legii nr.780/2001 privind actele legislative, nota informativă trebuie să conțină *"e) fundamentarea economico-financiară în cazul în care realizarea noilor reglementări necesită cheltuieli financiare și de altă natură"*.

Potrivit autorului, implementarea prezentului proiect de lege va necesita cheltuieli financiare de la bugetul de stat în partea ce ține de finanțarea elaborării și aducerii în concordanță cu proiectul de lege a Standardelor Naționale de Contabilitate și dezvoltarea platformei *Depozitarului situațiilor financiare*. Totodată, autorul nu prezintă careva argumente pertinente ce vizează sustenabilitatea bugetară a implementării proiectului, fapt care denotă neîntrunirea rigorilor de tehnică legislativă stabilite de prevederile art.20 lit.d) al Legii nr.780/2001 privind actele legislative.

II. Analiza generală a factorilor de risc ale proiectului

II.1. Limbajul proiectului

Potrivit art.19 al Legii nr.780/2001 privind actele legislative *"textul proiectului de act legislativ se elaborează [...] cu respectarea următoarelor reguli: [...]"*

c) se utilizează termeni adecvați [...] și de o largă circulație; [...]"

e) terminologia utilizată în actul elaborat este constantă și uniformă ca și în celelalte acte legislative și în reglementările legislației comunitare; se va utiliza unul și același termen dacă este corect, iar folosirea lui repetată exclude confuzia; [...]"

g) se evită folosirea [...] cuvintelor și expresiilor [...] neutilizabile și/sau cu sens ambiguu;

h) se evită tautologiile juridice; [...]"

Prevederile proiectului operează cu o terminologie neuniformă și ambiguă, fapt care poate determina multiple riscuri de corupție aferente procesului încadrării entității în categoria „entitatea-mamă”, sau aprecierii aspectelor ce țin de natura legăturii strategice create între entitate și subiectul care deține interes de participare în cadrul acesteia, durata legăturii strategice în cauză și modul de apreciere a aportului legăturii date la activitatea entității care deține drepturile

respective. Aspectele date au fost analizate detaliat în conținutul secțiunii III pct.4, 6 al prezentului raport de expertiză anticorupție.

II.2. Coerența legislativă a proiectului

Prevederile proiectului conțin norme care nu corespund cadrului normativ primar sub aspectul clasificării întreprinderilor mici și mijlocii, fapt care va determina concurența normelor de drept și incertitudine la etapa implementării acestora. Aspectele date au fost analizate detaliat în conținutul secțiunii III pct.5 al prezentului raport de expertiză anticorupție.

De asemenea, adoptarea proiectului în redacția propusă poate determina un vid legislativ sub aspectul reglementării cerințelor și mecanismului unic de reglementare a contabilității și raportării financiare a instituțiilor bugetare în Republica Moldova și poate condiționa exercitarea unor atribuții excesive de către entitățile în speță și prejudicierea interesului public.

II.3. Activitatea agenților publici și a entităților publice reglementată în proiect

Proiectul conține reglementări ce se referă la activitatea entităților publice și a agenților publici care activează în cadrul entităților date. Astfel, prevederile proiectului reglementează sistemul de colectare, generalizare și raportare a informațiilor privind elementele contabile ale autorităților și instituțiilor (cu excepția celor bugetare) și ale persoanelor juridice cu capital de stat care desfășoară activitate de întreprinzător. În procesul de expertiză anticorupție a proiectului, au fost delimitate anumite curențe, ce pot condiționa disfuncționalitatea proceselor în speță (omiterea intenționată a reflectării aspectelor legale aferente documentării faptelor economice, tergiversarea întocmirii acestora/neîntocmirea documentelor primare, etc.).

Totodată, prevederile proiectului vizează atribuțiile Ministerului Finanțelor în domeniu, atribuind acestuia competențe ce pot fi exercitate discreționar (competența de a elabora și aproba, în mod autonom, Regulamentul și componența nominală a Consiliului de contabilitate și raportare financiară, termen prelungit de plasare pe pagina web a Ministerului Finanțelor a IFRS și actualizărilor), fapt care periclitează stabilitatea raporturilor juridice reglementate, poate obstrucționa accesul entităților vizate de proiect la standardele aplicabile și complică realizarea drepturilor și intereselor legitime a acestora. Aspectele date au fost analizate detaliat în conținutul secțiunii III pct. 1, 6-10 al prezentului raport de expertiză anticorupție.

II.4. Atingeri ale drepturilor omului care pot fi cauzate la aplicarea proiectului

Ținând cont de eventualul aport al implementării proiectului la egalitatea entităților vizate și cunoașterea de către acestea a drepturilor și îndatoririlor de care dispun în procesul de colectare, prelucrare și raportare a informațiilor privind elementele contabile, proiectul contribuie la realizarea drepturilor fundamentale ale omului stipulate de art.23 al Constituției Republicii Moldova.

III. Analiza detaliată a factorilor de risc și a riscurilor de corupție ale proiectului

1.	<p>Articolul 2 lit.b)</p> <p>Articolul 2. Domeniul de aplicare</p> <p>Prezenta lege se aplică următoarelor categorii de persoane, înregistrate în Republica Moldova (denumite în continuare entități): [...] b) autorități/instituții <u>cu excepția celor bugetare</u>;</p>	
	<p>Obiecții:</p> <p>Prevederile citate supra exclud expres autoritățile/instituțiile bugetare din categoria entităților asupra cărora se extinde aplicabilitatea proiectului propus.</p> <p>În context, se remarcă faptul că potrivit art.36 alin.(2) al proiectului, la data intrării în vigoare se abrogă Legea contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007, care stabilește cadrul juridic, cerințe și mecanismul de reglementare a contabilității și raportării financiare în Republica Moldova.</p> <p>Prin urmare, adoptarea proiectului în redacția propusă determină un vid legislativ sub aspectul reglementării cerințelor și mecanismului unic de reglementare a contabilității și raportării financiare a instituțiilor bugetare în Republica Moldova și poate condiționa exercitarea unor atribuții excesive de către entitățile în speță și prejudicierea interesului public.</p>	
	<p>Recomandarea:</p> <p>Adoptarea concomitentă a cerințelor și mecanismului unic de reglementare a contabilității și raportării financiare a instituțiilor bugetare.</p>	
	<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lacună de drept 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale
2.	<p>Articolul 3</p> <p>Articolul 3. Noțiuni</p> <p>[...] <i>Standarde Internaționale de Raportare Financiară</i> – standarde și interpretări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate <u>acceptate</u> pentru aplicare în Republica Moldova (denumite în continuare IFRS);</p>	
	<p>Obiecții:</p> <p>Prevederile date nu reglementează expres procedura administrativă de acceptare a IFRS pentru aplicare în Republica Moldova și subiectul ce poate dispune acceptarea la nivel național a standardelor în cauză.</p> <p>Totodată, acest fapt poate determina exercitarea unor atribuții excesive de către autorități/agenți publici în contextul desfășurării nemijlocite a procedurii de acceptare și aprobarea unor norme convenabile propriilor sale interese, contrare interesului public.</p> <p>În cele din urmă, sub aspect comparativ se remarcă faptul că potrivit art.3 al Legii contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007: „<i>Standarde Internaționale de Raportare Financiară – standarde și interpretări, emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, care devin valabile în Republica Moldova după acceptarea lor de Guvernul Republicii Moldova</i>”.</p>	
	<p>Recomandarea:</p> <p>Evidențierea procedurii administrative de acceptare a IFRS pentru aplicare în Republica Moldova.</p>	
	<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Lipsa/ambiguitatea procedurilor administrative 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale

3.	<p>Articolul 3</p> <p>Articolul 3. Noțiuni</p> <p>[...] <i>entitate din industria extractivă</i> – entitate care desfășoară activități de explorare, prospectare, descoperire, exploatare și extracție a cărbunelui, petrolului brut, gazelor naturale, minereurilor metalifere, pietrei, nisipului, argilei, mineralelor, turbei și sării;</p> <p>Obiecții: Prevederile sus-citate reglementează restrictiv genul de activitate vizat, excluzând din cercul de entități din industria extractivă entitățile care, potrivit art.8 alin.(1) lit.a) pct.14 al Legii privind reglementarea prin licențiere a activității de întreprinzător nr.451-XV din 30 iulie 2001, practică genul de activitate „<i>extragerea [...] și/sau îmbutelierea apelor minerale și naturale potabile</i>”.</p> <p>Prin urmare, aprobarea prevederilor proiectului în redacția propusă va determina situație de incertitudine vis-a-vis de standardele în domeniul contabilității aplicabile entităților care practică genul de activitate extragerea și/sau îmbutelierea apelor minerale și naturale potabile.</p> <p>Incompatibilitatea noțiunii poate constitui un impediment în aplicarea corectă a prevederilor legislative și creează premise pentru alegerea subiectivă și abuzivă a normei aplicabile într-o situație concretă.</p> <p>Recomandarea: Completarea noțiunii cu genurile de activitate ce vizează extragerea și/sau îmbutelierea apelor minerale și naturale potabile.</p> <table border="1" data-bbox="277 975 1457 1054"> <tr> <td data-bbox="277 975 834 1054">Factori de risc: • Concurența normelor de drept</td> <td data-bbox="834 975 1457 1054">Riscuri de corupție: • Generale</td> </tr> </table>	Factori de risc: • Concurența normelor de drept	Riscuri de corupție: • Generale
Factori de risc: • Concurența normelor de drept	Riscuri de corupție: • Generale		
4.	<p>Articolul 3</p> <p>Articolul 3. Noțiuni</p> <p>[...] <i>entități afiliate</i> – două sau mai multe entități din cadrul unui grup;</p> <p><i>grup</i> – o entitate-mamă și toate entitățile-fiice;</p> <p><i>entitate-fiică</i> – entitate controlată total sau parțial de entitatea-mamă;</p> <p><i>entitate-mamă</i> – o entitate care controlează una sau mai multe entități-fiice;</p> <p>[...] <i>entitate asociată</i> – entitate în care o altă entitate deține un interes de participare și are o influență semnificativă asupra politicilor financiare și operaționale, dar care nu este nici entitate-fiică, nici un participant într-un angajament comun;</p> <p><i>interes de participare</i> – drepturi ce depășesc 20% din capitalul social al altei entități și, prin crearea unei legături strategice, de lungă durată cu aceasta, sînt destinate să contribuie la activitatea entității care deține drepturile respective.</p> <p>Obiecții: Noțiunile expuse supra („<i>entități afiliate</i>”, „<i>grup</i>”, „<i>entitate-fiică</i>”, „<i>entitatea-mamă</i>”), se definesc prin utilizarea corespondentă a termenilor de referință, fapt care nu permite atribuirea preciziei necesare fenomenelor definite. Circumstanța în cauză poate determina incertitudine cu privire la caracteristicile specifice fiecărei entități, natura controlului exercitat de către entitatea-mamă asupra entității-fiică și raporturile juridice dintre entitățile afiliate.</p> <p>În context, se accentuează riscul interpretării vicioase a normelor și încadrării/neîncadrării tendențioase a entității în categoriile în cauză întru eludarea obligațiilor stipulate conform capitolului V art.27-30 al proiectului și prezentarea situațiilor financiare consolidate de către entitatea-mamă.</p> <p>Subsidiar, se remarcă reglementarea în conținutul legislației speciale a noțiunilor prepuse (societățile afiliate, întreprindere-mamă), conform prevederilor art.117-120 Cod Civil al Republicii Moldova, și</p>		

	<p>art.3 al Legii instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 Iulie 1995.</p> <p>În ceea ce privește reglementarea noțiunii de „entitate asociată”, se evidențiază faptul că întru reglementarea fenomenelor în speță, cadrul normativ special conține reglementări ce diferă prin terminologia utilizată. Astfel, potrivit art.3 al Legii instituțiilor financiare nr.550-XIII din 21 Iulie 1995: „entitate asociată – entitate în care persoana exercită o influență semnificativă”. Potrivit Legii prenotate influența semnificativă presupune capacitatea unei persoane de a participa la luarea deciziilor privind politicile financiare și de gestionare a activității entității în care această persoană deține, direct sau indirect, 20% sau mai mult din drepturile de vot, fără a exercita un control sau un control comun asupra politicilor respective.</p> <p>Totodată, definiția noțiunii de „interes de participare” stabilită în proiect, este ambiguă și poate determina interpretarea subiectivă a aspectelor ce țin de natura legăturii strategice create între entitate și subiectul care deține interesul de participare, durata acesteia și modul de apreciere a aportului acesteia la activitatea entității care deține drepturile respective.</p> <p>În contextul celor sus-menționate, se remarcă faptul că potrivit art.19 lit.a), d), e) din Legea nr.780-XV din 27 decembrie 2001 privind actele legislative terminologia utilizată în actul elaborat este constantă și uniformă ca și în celelalte acte legislative și în reglementările legislației comunitare; se va utiliza unul și același termen dacă este corect, iar folosirea lui repetată exclude confuzia. Textul proiectului de act legislativ se elaborează astfel încât să exprime corect, concis și fără echivoc ideea, iar noțiunea nu se redă prin definiția ei sau printr-o frazeologie, ci prin termenul respectiv.</p> <p>Recomandarea: Revizuirea noțiunilor expuse prin prisma cadrului normativ național, cu reflectarea caracteristicilor specifice fiecărei entități, naturii controlului exercitat de către entitatea-mamă asupra entității-fiică și raporturile juridice dintre entitățile afiliate.</p> <table border="1" data-bbox="264 1067 1443 1251"> <tr> <td data-bbox="264 1067 817 1251"> <p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilizarea neuniformă a termenilor • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Concurența normelor de drept </td> <td data-bbox="817 1067 1443 1251"> <p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale </td> </tr> </table>	<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilizarea neuniformă a termenilor • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Concurența normelor de drept 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale
<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Utilizarea neuniformă a termenilor • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Concurența normelor de drept 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale 		
5.	<p>Articolul 4 alin.(1)-(3)</p> <p>Articolul 4. Categoriile de entități și grupuri</p> <p>(1) <i>Entitate micro</i> – entitatea care, la data raportării, nu depășește limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:</p> <p>a) totalul activelor: 5 600 000 lei; b) veniturile din vânzări: 11 200 000 lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune: 10.</p> <p>(2) <i>Entitate mică</i> – entitatea care, la data raportării, nu depășește limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:</p> <p>a) totalul activelor: 63 600 000 lei; b) veniturile din vânzări: 127 200 000 lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune: 50.</p> <p>(3) <i>Entitate mijlocie</i> – entitatea care, la data raportării, nu depășește limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:</p> <p>a) totalul activelor: 318 000 000 lei; b) veniturile din vânzări: 636 000 000 lei; c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune: 250.</p> <p>Obiecții: Clasificarea propusă de către autor este parțial incompatibilă cu prevederile cadrului normativ primar ce vizează clasificarea întreprinderilor mici și mijlocii. În conformitate cu prevederile art.5 alin.(1) al Legii nr.179 din 21.07.2016 cu privire la întreprinderile mici și mijlocii:</p>		

<p>„(1) În funcție de numărul mediu anual de salariați, de cifra anuală de afaceri sau de totalul activelor pe care le dețin, întreprinderile mici și mijlocii se clasifică în următoarele categorii:</p> <p>a) întreprindere mică – întreprindere care are cel mult 9 salariați, realizează o cifră anuală de afaceri de pînă la 9 milioane de lei sau deține active totale de pînă la 9 milioane de lei;</p> <p>b) întreprindere mică – întreprindere care are de la 10 pînă la 49 de salariați, realizează o cifră anuală de afaceri de pînă la 25 de milioane de lei sau deține active totale de pînă la 25 de milioane de lei;</p> <p>c) întreprindere mijlocie – întreprindere care are de la 50 pînă la 249 de salariați, realizează o cifră anuală de afaceri de pînă la 50 de milioane de lei sau deține active totale de pînă la 50 de milioane de lei”.</p> <p>Astfel, se remarcă concurența normelor de drept sub aspectul clasificării întreprinderilor mici și mijlocii, ceea ce poate constitui un impediment în aplicarea corectă a prevederilor legislative. Circumstanța în cauză creează premise pentru alegerea subiectivă și abuzivă a normei aplicabile într-o situație concretă.</p>	
<p>Recomandarea: Revizuirea clasificării propuse prin prisma cadrului normativ național sau inițierea concomitentă a amendamentelor corespondente la cadrul normativ special.</p>	
<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Concurența normelor de drept 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale
<p>6. Articolul 6, alin.(1) lit.h)</p> <p>Articolul 6. Principii generale</p> <p>(1) Contabilitatea și raportarea financiară se bazează pe următoarele principii generale: [...] h) <u>prioritatea conținutului asupra formei</u> – presupune că informațiile prezentate în situațiile financiare trebuie să reflecte <u>mai curînd esența și conținutul faptelor economice, decît forma lor juridică</u>;</p>	
<p>Obiecții: Utilizarea formulei „mai curînd esența și conținutul faptelor economice, decît forma lor juridică” atribuie caracter ambiguu normei per ansamblu.</p> <p>Denumirea principiului („prioritatea conținutului asupra formei”) și conținutul definiției („mai curînd esența și conținutul faptelor economice, decît forma lor <u>juridică</u>”), nu sunt proporționale sub aspectul esenței principiului. Totodată, redacția propusă determină incertitudine cu privire la limita acțiunilor entităților admise în contextul reflectării esenței și conținutului faptelor economice prioritare aspectelor ce țin de încadrarea din punct de vedere legal al faptelor economice.</p> <p>În context, există riscul interpretării extensive a normei de către subiecții responsabili de implementarea normei (contabilizarea și raportarea financiară) și omiterea intenționată a reflectării aspectelor legale aferente documentării faptelor economice. Totodată, aplicarea principiului dat de către agenții publici responsabili poate determina exercitarea tendențioasă a atribuțiilor de serviciu în contextul examinării situațiilor financiare a entităților.</p>	
<p>Recomandarea: Excluderea normei din proiect sau reformularea acesteia și excluderea din context a mențiunilor ce permit interpretarea extensivă și nereflectarea/reflectarea simbolică a aspectelor juridice.</p>	
<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Atribuții care admit derogări și interpretări abuzive 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Încurajarea sau facilitarea actelor de: <ul style="list-style-type: none"> - depășire a atribuțiilor - conflict de interese/favoritism

7.	<p>Articolul 8, alin.(1) lit.a)</p> <p>Articolul 8. Organele de reglementare a contabilității și competența acestora</p> <p>(1) Ministerul Finanțelor:</p> <p>a) [...] IFRS și actualizările aferente se plasează pe pagina web a Ministerului Finanțelor în termen de <u>o lună</u> de la data recepționării acestora.</p> <p>Obiecții: Termenul reglementat este prea mare, fapt care obstrucționează accesul entităților vizate la standardele aplicabile și complică realizarea drepturilor și intereselor legitime ale acestora. Norma permite entității publice să realizeze acțiunea în decursul unui termen prea mare, iar persoanele interesate vor fi tentate să intervină prin metode corupte pentru a urgenta realizarea măsurilor respective de către agenții publici responsabili.</p> <p>Recomandarea: Revizuirea și micșorarea termenului de plasare pe pagina web a Ministerului Finanțelor a IFRS și actualizărilor acestora.</p> <table border="1" data-bbox="294 777 1460 925"> <tr> <td data-bbox="294 777 839 925"> <p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Termene nejustificate </td> <td data-bbox="839 777 1460 925"> <p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Încurajarea sau facilitarea actelor de: <ul style="list-style-type: none"> - dare de mită - luare de mită </td> </tr> </table>	<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Termene nejustificate 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Încurajarea sau facilitarea actelor de: <ul style="list-style-type: none"> - dare de mită - luare de mită
<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Termene nejustificate 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Încurajarea sau facilitarea actelor de: <ul style="list-style-type: none"> - dare de mită - luare de mită 		
8.	<p>Articolul 9, alin.(3)</p> <p>Articolul 9. Consiliul de contabilitate și raportare financiară</p> <p>(3) Regulamentul și componența nominală a Consiliului de contabilitate și raportare financiară <u>se aprobă de Ministerul Finanțelor.</u></p> <p>Obiecții: Prevederile evidențiate supra atribuie altui subiect dreptul și competența de a elabora, în mod autonom, reglementări cu caracter normativ, fapt ce periclitează stabilitatea raporturilor juridice reglementate. În cazul utilizării normelor în cauză, elementele (factorii) coruptibilității nu sînt evidențiați direct, dar aceste norme contribuie la apariția altor elemente cu risc puternic de coruptibilitate: lărgirea atribuțiilor discreționare, stabilirea aleatorie a termenelor pentru prestarea serviciilor, cerințe exagerate pentru realizarea unor drepturi etc.</p> <p>Subsidiar, se remarcă faptul că în conformitate cu prevederile art.14 alin.(3) al Legii contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007: „(3) Regulamentul Consiliului consultativ și componența lui nominală se aprobă de Guvern, la propunerea Ministerului Finanțelor”.</p> <p>Recomandarea: Reglementarea competenței Guvernului de aprobare a Regulamentului și componenței nominale a Consiliului de contabilitate și raportare financiară. Totodată, întru depășirea riscurilor evidențiate în cadrul analizei anterioare, autorul poate atribui procedurilor în cauză o secțiune separată în cadrul documentului propus pentru expertiză, evitînd astfel, ramificarea excesivă a cadrului normativ de resort. Acțiunile date vor asigura accesibilitatea, stabilitatea și transparența reglementărilor legale în domeniu.</p> <table border="1" data-bbox="294 1730 1460 1855"> <tr> <td data-bbox="294 1730 839 1855"> <p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Norme de blanchetă defectuoase • Atribuții extensive de reglementare </td> <td data-bbox="839 1730 1460 1855"> <p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale </td> </tr> </table>	<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Norme de blanchetă defectuoase • Atribuții extensive de reglementare 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale
<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Norme de blanchetă defectuoase • Atribuții extensive de reglementare 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale 		
9.	<p>Articolul 11, alin.(3)</p> <p>Articolul 11. Documente primare</p> <p>[...] (3) Documentele primare se întocmesc în timpul efectuării – (producerii) faptelor economice, <u>iar dacă aceasta este imposibil</u> – după efectuarea, producerea acestora.</p>		

	<p>Obiecții: Sintagma „iar dacă aceasta este imposibil” este ambiguă și nu permite delimitarea cu certitudine a circumstanțelor care justifică întocmirea ulterioară a documentelor primare. Totodată, redacția propusă nu reglementează termenul de întocmire ulterioară a documentelor primare, fapt care creează precondiții entității pentru tergiversarea întocmirii/neîntocmirii acestora.</p> <p>Carențele evidențiate supra pot determina interpretarea subiectivă a normei, atât de către entitățile vizate, cât și de agenții publici responsabili de realizarea activităților de control. Prin urmare, sunt create precondiții pentru exercitarea unor atribuții discreționare de către agenții publici și aprecierea subiectivă a termenului de realizare de către entitate a obligației de întocmire a documentelor primare.</p> <p>Recomandarea: Reglementarea circumstanțelor și a termenului care justifică întocmirea ulterioară a documentelor primare și termenului de întocmire ulterioară a acestora.</p> <table border="1" data-bbox="277 707 1468 913"> <tr> <td data-bbox="277 707 840 913"> <p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Lipsa unor termene concrete/termene nejustificate/prelungirea nejustificată a termenilor </td> <td data-bbox="840 707 1468 913"> <p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale </td> </tr> </table>	<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Lipsa unor termene concrete/termene nejustificate/prelungirea nejustificată a termenilor 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale
<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Lipsa unor termene concrete/termene nejustificate/prelungirea nejustificată a termenilor 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale 		
10.	<p>Articolul 17, alin.(1)</p> <p>Articolul 17. Păstrarea documentelor contabile</p> <p>(1) Entitatea este obligată să păstreze documentele contabile, care cuprind documentele primare, registrele contabile, situațiile financiare și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității.</p> <p>Obiecții: Prevederile sus-citate nu reglementează clar și exhaustiv spectrul de documente contabile care în mod obligatoriu sunt păstrate de către entitate. Formula “și alte documente aferente organizării și ținerii contabilității” este ambiguă și poate determina interpretări abuzive. Lipsa unor prevederi exprese și exhaustive pot determina riscul exercitării unor atribuții excesive de către autoritatea de control ce depășesc limita cadrului normativ și impunerea unor cerințe suplimentare irelevante.</p> <p>Recomandarea: Reglementarea exhaustivă a spectrului de documente contabile care în mod obligatoriu sunt păstrate de către entitate.</p> <table border="1" data-bbox="277 1487 1468 1733"> <tr> <td data-bbox="277 1487 840 1733"> <p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Atribuții care admit derogări și interpretări abuzive • Cerințe excesive pentru exercitarea drepturilor persoanelor/Obligații excesive </td> <td data-bbox="840 1487 1468 1733"> <p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Încurajarea sau facilitarea actelor de: <ul style="list-style-type: none"> - depășirea atribuțiilor de serviciu </td> </tr> </table>	<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Atribuții care admit derogări și interpretări abuzive • Cerințe excesive pentru exercitarea drepturilor persoanelor/Obligații excesive 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Încurajarea sau facilitarea actelor de: <ul style="list-style-type: none"> - depășirea atribuțiilor de serviciu
<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Formulare ambiguă care admite interpretări abuzive • Atribuții care admit derogări și interpretări abuzive • Cerințe excesive pentru exercitarea drepturilor persoanelor/Obligații excesive 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Încurajarea sau facilitarea actelor de: <ul style="list-style-type: none"> - depășirea atribuțiilor de serviciu 		
11.	<p>Articolul 32, alin.(1), lit.a)</p> <p>Articolul 32. Auditul situațiilor financiare</p> <p>(1) Auditului obligatoriu sînt supuse:</p> <p>a) situațiile financiare individuale ale entităților mijlocii și mari, entităților de interes public și ale altor entități conform cerințelor legislației în vigoare;</p>		

<p>Obiecții: Prevederile citate supra, de o manieră imprecisă, neclară și interpretabilă, fac referire la alte prevederi ale legislației ce stabilesc obligativitatea entității de auditare obligatorie a situației financiare. Sintagma: „conform cerințelor legislației în vigoare” conferă per ansamblu normei un caracter de trimitere și drept consecință creează incertitudine cu referire la reglementarea aplicabilă raporturilor juridice în speță.</p> <p>Conform prevederilor art.4 alin.(2) al Legii privind activitatea de audit nr.61-XVI din 16.03.2007: “(2) <i>Auditul obligatoriu al rapoartelor financiare anuale, inclusiv al celor consolidate, se efectuează la entitățile de interes public și la alte entități conform prevederilor legislației în vigoare</i>”.</p> <p>Astfel, prevederile propuse în proiect sunt generale, nu fac referință la vreun act normativ concret, iar ulterior la etapa de implementare, stabilirea normelor juridice relevante aplicabile și delimitarea entităților vizate de obligația auditării situațiilor financiare individuale va fi dificilă, fapt ce va crea premise de coruptibilitate.</p>	
<p>Recomandarea: Reformularea amendamentului propus și reglementarea categoriilor de entități a căror situații financiare individuale sunt supuse auditului obligatoriu.</p>	
<p>Factori de risc:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Norme de trimitere defectuoase 	<p>Riscuri de corupție:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Generale

IV. Concluzia expertizei

Proiectul a fost inițiat cu respectarea rigorilor de transparență decizională stabilite de cadrul normativ pertinent, iar nota informativă nu conține argumente ce vizează sustenabilitatea bugetară a inițiativei. În acest context, accentuăm necesitatea revizuirii notei informative și reflectarea aspectelor deficitare.

Totodată, prevederile proiectului operează cu o terminologie neuniformă și ambiguă, fapt care poate determina multiple riscuri de corupție aferente procesului încadrării entității în categoria „entitatea-mamă” sau aprecierii aspectelor ce țin de natura legăturii strategice create între entitate și subiectul care deține interes de participare în cadrul acesteia, durata legăturii strategice în cauză și modul de apreciere a aportului legăturii date la activitatea entității care deține drepturile respective. De asemenea, proiectul conține norme care nu corespund cadrului normativ primar sub aspectul clasificării întreprinderilor mici și mijlocii, fapt care va determina concurența normelor de drept și incertitudine la etapa implementării acestora.

De asemenea, adoptarea proiectului în redacția propusă poate determina un vid legislativ sub aspectul reglementării cerințelor și mecanismului unic de reglementare a contabilității și raportării financiare a instituțiilor bugetare în Republica Moldova și poate condiționa exercitarea unor atribuții excesive de către entitățile în speță și prejudicierea interesului public.

Prin urmare, redacția proiectului necesită a fi revăzută prin prisma recomandărilor înaintate în raportul de expertiză.

23 februarie 2017

Expert al Direcției legislație și expertiză anticorupție:
Cristina Chistol, inspector superior