

CFRR >>

Centre for Financial
Reporting Reform



WORLD BANK GROUP
Governance



MINISTERUL FINANTELOR
al REPUBLICII MOLDOVA

 STAREP

CONCEPTUL
privind transpunerea Directivei
privind contabilitatea (2013/34/EU)
și Directivei privind auditul (2006/43/EU)
în legislația națională

Acest document a fost elaborat de către **Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova** cu suportul proiectului regional [STAREP](#).

Consolidarea activității de audit și raportare financiară în țările din Parteneriatul Estic (STAREP) este un program regional destinat creării unui mediu transparent de politici și cadru instituțional efectiv pentru raportarea corporativă în țările Parteneriatului Estic al UE: Armenia, Azerbaidjan, Belarus, Georgia, Moldova și Ucraina. STAREP este conceput pentru a ajuta țările participante în adoptarea și punerea în aplicare a standardelor internaționale și promovarea alinierii cadrului de raportare financiară cu cele mai bune practici internaționale și standardele UE. STAREP a fost lansat la mijlocul anului 2013 și se va derula până în 2017. Acest proiect este administrat de Centrul pentru Reforma Raportării Financiare (CFRR), centrul Băncii Mondiale pentru expertiză tehnică în domeniul raportării financiare corporative în regiunea Europei și Asiei Centrale.

Decembrie, 2015

CONȚINUT

PRINCIPALELE ABREVIERI ȘI ACRONIME	iv
SUMAR EXECUTIV	v
CONTEXT	1
SCOPUL ȘI ABORDĂRILE GENERALE PRIVIND IMPLEMENTAREA	4
1. DIRECTIVA PRIVIND CONTABILITATEA	6
1.1. Domeniul de aplicare al prevederilor conforme cu directiva privind contabilitatea ..	6
1.2. Definiția entităților de interes public	7
1.3. Clasificarea entităților	7
1.4. Principii generale de raportare financiară	8
1.5. Reguli alternative de evaluare	9
1.6. Situații financiare și note explicative	9
1.7. Cerințele de dezvăluire a informațiilor în notele explicative pentru entitățile mijlocii și mari	12
1.8. Raportul managementului (administratorilor)	14
1.9. Situații financiare consolidate	14
1.10. Publicarea situațiilor financiare	15
1.11. Auditul situațiilor financiare	15
1.12. Plăți efectuate către guvern	16
2. DIRECTIVA PRIVIND AUDITUL.....	17
2.1. Reformarea sistemului de supraveghere publică a activității de audit	18
3. CERINȚE SPECIFICE REFERITOARE LA AUDITUL EIP	24
3.1. Interzicerea prestării serviciilor care nu sunt de audit	24
3.2. Evaluarea controlului calității misiunii și raportarea	25
3.3. Desemnarea auditorului și durata misiunii	26
3.4. Comitetul de audit.....	27
ANEXA 1: Rezultatul comparării Directivei privind contabilitatea cu legislația actuală – cele mai importante constatări	28

ANEXA 2: Rezultatul comparării Directivei privind auditul cu legislația actuală – cele mai importante constatări.....	30
ANEXA 3: Cerințele <i>aquis-ului</i> care trebuie aplicate chiar dacă situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu prevederile SRF.....	31
ANEXA 4: Rezumatul cerințelor de raportare financiară, audit și publicare, pentru entități individuale și pentru grupuri.....	33
ANEXA 5: Rezumatul propunerilor privind cerințele de raportare financiară, audit și publicare	36

PRINCIPALELE ABREVIERI ȘI ACRONIME

ACAP	Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști
AFAM	Asociația Auditorilor și Societăților de Audit din Moldova
BNM	Banca Națională din Moldova
CE	Comisia Europeană
CNPF	Comisia Națională a Pieței Financiare
CFRR	Centrul pentru Reforma Raportării Financiare
CSAA	Consiliul de Supraveghere a Activității de audit
ASAA	Agenția de Supraveghere a Activității de Audit
SMO	Declarația Obligațiilor de Membru
EIP	Entitate de Interes Public
IFAC	Federația Internațională a Contabililor
IMM	Întreprinderi Mici și Mijlocii
MDL	Lei Moldovenești
ROSC	Raportul cu privire la Respectarea Standardelor și Codurilor
SIA	Standardele Internaționale de Audit
SIRF	Standardele Internaționale de Raportare Financiară
SNC	Standarde Naționale de Contabilitate
UE	Uniunea Europeană

SUMAR EXECUTIV

1. Raportarea financiară informativă este o componentă vitală în menținerea relațiilor eficiente de afaceri. Ea reprezintă cheia în sprijinul piețelor financiare vibrante și în continuarea creșterii economice. Cu toate acestea, mărimea și natura entităților din Republica Moldova variază semnificativ. Este esențial ca un cadru de reglementare să reflecte în mod corespunzător necesitățile unei game largi de utilizatori de informații financiare, asigurând faptul că povara impusă asupra mediului de afaceri este atât necesară cât și proporțională.
2. Ministerul Finanțelor are un angajament solid și continuu pentru reducerea poverii administrative inutile asupra entităților, în special pentru cele mici. Transpunerea Directivei UE privind contabilitatea oferă o oportunitate pentru Ministerul Finanțelor de a reduce în continuare cheltuielile administrative legate de pregătirea, auditarea și publicarea situațiilor financiare, în special pentru entitățile mici. Directiva se bazează pe o abordare ce prevede creșterea dezvoltării în dependență de mărimea entității, reducerea numărului de opțiuni disponibile referitor la recunoaștere, măsurare și prezentare precum și crearea unui regim al entităților mici armonizat în mare măsură cu limitarea cantității informațiilor ce pot fi solicitate de la entitățile mici în situațiile financiare anuale. Printre cele mai importante modificări și reglementări noi în domeniul contabilității, conforme cu prevederile directivei privind contabilitatea pot fi enumerate următoarele (rezumatul propunerilor privind cerințele de raportare financiară, audit și publicare este prezentat în anexa 5):
 - a) Pentru entitățile care nu au răspundere limitată, cum ar fi persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, organizațiile necomerciale, notarii, avocații, mediatorii și birourile înființate de aceștia, executorii judecătorești precum și pentru asociațiile de economii și împrumut vor fi elaborate reguli speciale privind ținerea contabilității și raportarea financiară, acestea nefiind reglementate de directiva privind contabilitatea. Instituțiile publice vor fi excluse din domeniul de aplicare al noii Legi a contabilității;
 - b) În scopul ținerii contabilității și raportării financiare toate entitățile vor fi clasificate în entități micro, mici, mijlocii și mari corespunzător numărului lor mediu de salariați, totalului bilanțului și, venitului din vânzări (cifra de afaceri) la finele perioadei de gestiune în cazul în care aceasta nu depășește limitele a cel puțin două din cele trei criterii. La această etapă conceptul de clasificare a grupurilor de entități nu va fi transpus în legislația națională;
 - c) Entitățile mici vor avea opțiunea de a întocmi bilanțul prescurtat și contul de profit și pierdere prescurtat;
 - d) Modelele alternative de evaluare a activelor imobilizate la valoarea reevaluată și a instrumentelor financiare, inclusiv instrumentelor financiare derivate precum și

anumitor categorii de active, altele decât instrumentele financiare la valoarea justă se va permite cu descrierea modului de aplicare;

- e) Cerințele de prezentare a informațiilor în notele explicative vor varia în funcție de categoria entităților, iar pentru entitățile mici nu vor fi cerințe mai stricte decât prevede directiva privind contabilitatea, chiar dacă acestea aplică prevederile SNC pentru întocmirea situațiilor financiare, cu excepția cazurilor în care entitățile respective vor dori să facă dezvăluiri suplimentare în baza SNC sau SIRF;
- f) Cerințele privind contabilitatea și raportarea financiară pentru entitățile micro vor fi echivalente cu cele pentru entitățile mici;
- g) Pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate vor fi aplicate prevederile SIRF;
- h) Entitățile de interes public mari care la finele perioadei de gestiune, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de angajați în cursul perioadei de gestiune vor include în raportul managementului și o declarație nefinanciară;
- i) Situațiile financiare individuale și consolidate anuale ale entităților vor fi publicate nu mai târziu de 30 iunie al anului următor după finalizarea perioadei de gestiune, iar situațiile financiare individuale și consolidate anuale ale entităților de interes public vor fi publicate nu mai târziu de 4 luni de la finele perioadei de gestiune, inclusiv pe site-ul acestora; obligația de publicare propriu-zis va reveni Serviciului Informațional al Situațiilor Financiare prin intermediul Registrului Public al Situațiilor Financiare;
- j) Situațiile financiare individuale și situațiile financiare consolidate anuale ale entităților de interes public precum și ale entităților mijlocii și mari vor fi supuse auditului obligatoriu.

3. Auditul reprezintă o salvagardare esențială - pentru entități, investitori, angajați și societate. Acesta oferă o asigurare independentă precum că situațiile financiare ale entităților reflectă corect situația acestora. Experiența din multe țări a arătat că reglementarea inadecvată a profesiei de audit creează vulnerabilitate și poate duce la scandaluri, crize financiare, precum și daune pe termen lung pentru piețele de capital și de creditare. Pe de altă parte, buna reglementare contribuie la asigurarea faptului că situațiile financiare oferă informații fiabile și consolidează încrederea investitorilor și creditorilor, deosebit de importantă pe piețele financiare în creștere. Prin urmare, este vitală supravegherea eficientă, investigatoare și independentă. Transpunerea directivei privind auditul și a Regulamentului privind cerințele specifice pentru auditul entităților de interes public oferă o oportunitate pentru Ministerul Finanțelor de a perfecționa cadrul de reglementare a activității de audit și de supraveghere publică. În scopul unei mai bune alinieri cu prevederile directivei privind auditul, legislația națională va incorpora inclusiv următoarele aspecte:

- a) Pentru exercitarea supravegherii publice a activității de audit va fi creată Agenția pentru supravegherea activității de audit (ASAA), care va fi unica autoritate competentă cu responsabilitate finală pentru supravegherea publică a activității de

audit. ASAA va fi o instituție publică aflată pe lângă Ministerul Finanțelor și va fi finanțată atât de către subiecții supravegherii, cât și din contul bugetului de stat. Angajații ASAA nu vor fi considerați funcționari publici;

- b) Actuala cerință de licențiere va fi anulată; auditorii și entitățile de audit vor fi înregistrate în mod obligatoriu în Registrul Public, deținut de ASAA, iar informația privind conținutul registrului public va fi extinsă;
- c) Va fi implementat un sistem eficient de investigații și sancțiuni pentru a detecta, corecta și preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului;
- d) Vor fi instituite cerințe specifice către auditele entităților de interes public, inclusiv restricționarea onorariilor, interzicerea prestării serviciilor care nu sunt de audit, includerea cerințelor de evaluare a controlului calității misiunii; prevederi speciale privind desemnarea auditorului și durata misiunii, cerințe suplimentare privind conținutul raportului auditorului;
- e) Entitățile de interes public vor fi obligate să dispună de un comitet de audit;
- f) Vor fi formulate cerințe extinse privind etica profesională și scepticismul profesional.

CONTEXT

1. **Republica Moldova și-a asumat angajamentul de a transpune în legislația națională prevederile *acquis-ului comunitar* în domeniul raportării financiare corporative.** În conformitate cu prevederile Acordului de Asociere¹ 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, în domeniul Contabilității și Auditului urmează a fi transpuse următoarele directive și regulamente:
 - i. A Patra Directivă 78/660/CEE a Consiliului din 25 iulie 1978 privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale și A șaptea Directivă 83/349/CEE a Consiliului din 13 iunie 1983 privind conturile consolidate. În inie 2013 aceste 2 directive au fost abrogate și înlocuite cu Directiva 2013/34/EU² a Parlamentului European și a Consiliului **privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi**, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului. Dispozițiile acestei directive se pun în aplicare în termen de 3 ani de la intrarea în vigoare a acordului, adică până la **01 septembrie 2017**.
 - ii. Directiva 2006/43/CE³ a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 **privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate**. Se pune în aplicare începând cu **01 septembrie 2017**.
 - iii. Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 **privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate**⁴. Se pune în aplicare începând cu **01 septembrie 2016**.
 - iv. Recomandarea Comisiei din 6 mai 2008 **privind asigurarea calității externe pentru auditorii legali și firmele de audit care auditează entități de interes public** (2008/362/CE)⁵ (fără termen de punere în aplicare).
 - v. Recomandarea Comisiei din 5 iunie 2008 **privind limitarea răspunderii civile a auditorilor legali și a societăților de audit** (2008/473/CE)⁶ (fără termen de punere în aplicare).
 - vi. Regulamentul (UE) Nr. 537/2014⁷ al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 **privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de**

¹ <http://lex.justice.md/md/353829/>

² <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02013L0034-20141211&qid=1444035474605&from=EN>

³ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0043-20140616&qid=1444035672607&from=EN>

⁴ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&qid=1445250615951>

⁵ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32008H0362&qid=1445250915286>

⁶ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32008H0473&qid=1445251032344>

⁷ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32014R0537&qid=1415279060305>

interes public și de abrogare a Deciziei 2005/909/CE a Comisiei nu este specificat expres în textul Acordului de asociere, așa cum acesta a fost publicat mai târziu. Totuși, art. 449⁸ din Acord prevede apropierea dinamică și revizuirea periodică a anexelor, inclusiv pentru a ține seama de evoluția dreptului Uniunii. Prin urmare, pentru asigurarea unei reforme comprehensive a raportării financiare în sectorul corporativ și conformă cu cerințele *acquis-ului* vor trebui luate în considerare și prevederile acestui regulament.

2. În raportul actualizat A&AROSC 2013⁹ al Băncii Mondiale se menționează că deși în ultimii ani s-a reușit să se îmbunătățească semnificativ cadrul legislativ în domeniul contabilității și auditului, implementarea și aplicarea reformelor a fost împiedicată de limitări majore legate de capacitate și resurse. Principalele provocări, evidențiate în raport: (i) cerințele față de transparență au fost îmbunătățite semnificativ, dar respectarea lor încă rămâne nesatisfăcătoare. Registrul Public responsabil pentru colectarea și publicarea situațiilor financiare ale entităților este supraîncărcat cu prea multe responsabilități și are o capacitate și resurse limitate, ceea ce expune respectarea Legii contabilității la risc; (ii) Legea Contabilității și Legea privind activitatea de audit nu reflectă transpunerea unor părți importante din *acquis-ul communautaire*; (iii) calitatea situațiilor financiare nu este una uniformă; (iv) aranjamentele de guvernare ale societăților pe acțiuni, în particular ale entităților de interes public (EIP), trebuie să fie îmbunătățite pentru a întocmi situații financiare mai calitative; (v) principalele entități aflate în proprietatea statului cu caracter de interes public nu sunt clasificate ca EIP; (vi) majoritatea elementelor unui sistem de supraveghere a activității de audit, prescrise de Directiva privind auditul, sunt încorporate în Legea privind activitatea de audit, totuși, implementarea legii este fragmentată și dificilă; (vii) asociațiile contabililor și auditorilor profesioniști au început doar recent să efectueze verificări de asigurare a calității activității membrilor lor și impactul acestor verificări asupra calității activității membrilor este limitat; (viii) există un decalaj semnificativ între educația în domeniul contabilității și nivelurile de calificare. La elaborarea conceptului s-a ținut cont de recomandările de politici relevante din raport.
3. Tabelele de transpunere a directivei privind contabilitatea¹⁰ și directivei privind auditul¹¹ întocmite de Ministerul Finanțelor și publicate pe site-ul acestuia oferă un tablou comprehensiv a situației actuale prin compararea prevederilor acestor directive cu legislația în vigoare. Cele mai semnificative discrepanțe sunt prezentate în anexa 1 și 2.

⁸ Art. 449 "În conformitate cu obiectivul privind realizarea de către Republica Moldova a apropierii treptate a legislației sale de dreptul Uniunii, în special în ceea ce privește angajamentele identificate în titlurile III, IV, V și VI din prezentul acord, și în conformitate cu dispozițiile din anexele la prezentul acord, Consiliul de asociere revizuieste și actualizează periodic anexele respective, inclusiv pentru a ține seama de evoluția dreptului Uniunii, astfel cum este definit în prezentul acord. Prezenta dispoziție nu aduce atingere nici-unei dispoziții specifice de la titlul V (Comerț și aspecte legate de comerț) din prezentul acord".

⁹ www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html

¹⁰ <http://mf.gov.md/actnorm/contabil/altele>

¹¹ <http://mf.gov.md/actnorm/audit/altele>

4. Planul național de acțiuni pentru implementarea Acordului de Asociere RM-UE¹², aprobat prin Hotărârea Nr. 808 din 07.10.2014 prevede elaborarea noii Legi privind auditul și noii Legi a contabilității.

¹² <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=354939&lang=1>

SCOPUL ȘI ABORDĂRILE GENERALE PRIVIND IMPLEMENTAREA

5. Scopul prezentului concept este de a servi drept platformă pentru discuții cu profesia și publicul relevant interesat privind cele mai importante aspecte din *acquis-ul comunitar* ce urmează a fi transpuse în legislația națională, evidențiind cele mai bune opțiuni. Obiectivul final al conceptului după discutarea și agrearea cu toate părțile interesate este ca acesta să servească drept punct de pornire la elaborarea proiectelor de legi privind Contabilitatea și Auditul precum și pentru revizuirea altor legi și/sau acte normative relevante.
6. Prezentul concept descrie doar aspectele conforme cu prevederile *acquis-ul comunitar* în domeniul raportării financiare corporative, pe când scopul legilor noi privind Contabilitatea și Auditul va fi unul mai larg și va include, după caz, aspecte ce reglementează ciclul contabil, drepturile și obligațiile auditorilor și entităților de audit, prevederi privind răspunderea pentru încălcarea legilor, etc.
7. Ministerul Finanțelor are un angajament solid și continuu pentru reducerea poverii administrative inutile asupra entităților, în special pentru cele mici. Transpunerea Directivei privind contabilitatea oferă o oportunitate pentru Ministerul Finanțelor de a reduce în continuare cheltuielile administrative legate de pregătirea și publicarea situațiilor financiare, în special pentru entitățile mici. Este esențial ca un cadru de reglementare să reflecte în mod corespunzător necesitățile unei game largi de utilizatori de informații financiare, în același timp, asigurând faptul că povara impusă asupra mediului de afaceri este atât necesară cât și proporțională.
8. Transpunerea Directivei privind auditul și a Regulamentului privind cerințe specifice referitoare la auditul EIP oferă o oportunitate Ministerului Finanțelor de a perfecționa cadrul de reglementare și supraveghere publică a auditului. Următoarele condiții prealabile cheie sunt cruciale pentru supravegherea publică de succes a profesiei de audit:
 - a) **Cadru normativ și autoritatea adecvată pentru supravegherea profesiei:** organul de supraveghere publică ar trebui să aibă suficientă autoritate legală și competențe specifice legale pentru a supraveghea profesia de audit, pentru a contribui la asigurarea calității auditului, în special pentru auditul cu cel mai înalt risc.
 - b) **Personalul adecvat:** în cazul în care organul de supraveghere publică este responsabil de efectuarea inspecțiilor de asigurare a calității și impune cerințe specifice pentru auditorii EIP, în conformitate cu prevederile *acquis-ului*, acesta trebuie să fie dotat cu personal experimentat, care să fie capabili să efectueze revizuirea auditurilor moderne complexe, cu sisteme interne de asigurare a calității bine dezvoltate. De asemenea, organul de supraveghere publică trebuie să fie capabil să atragă personal cu suficientă expertiză și interes pentru a ghida și dezvolta acest organ.

- c) **Finanțare adecvată și stabilă:** pentru a exercita în mod adecvat atribuțiile sale, sistemul de supraveghere publică trebuie să aibă atât o sursă suficientă și stabilă de fonduri precum și capacitatea de a le folosi.
 - d) **Rolul potențial al organizațiilor profesionale contabile în cadrul supravegherii publice:** organizațiile profesionale contabile sunt importante din punct de vedere strategic pentru dezvoltarea profesiei contabile și de audit. Contribuția posibilă a acestora la supravegherea publică și asigurarea calității, precum și condițiile în care unele funcții și sarcini de supraveghere le-ar putea fi delegate trebuie să fie luate în considerație. IFAC stabilește repere înalte pentru organizațiile profesionale contabile și respective organizațiile locale sunt încurajate să pună în aplicare SMO ale IFAC și, astfel, să servească în mod adecvat interesului public.
9. Ministerul Finanțelor va asigura un proces de comunicare continuu cu părțile interesate pe durata întregului proces de elaborare a Legii contabilității și Legii privind auditul prin organizarea de mese rotunde, seminare, discuții tematice. Informațiile relevante vor fi plasate periodic pe pagina web a ministerului.

1. DIRECTIVA PRIVIND CONTABILITATEA

10. Directiva 2013/34/UE a UE privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele aferente anumitor tipuri de întreprinderi, care modifică Directiva 2006/43/EC a Parlamentului European și a Consiliului și abrogă Directivele 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului, a intrat în vigoare în iulie 2013 (în continuare Directiva privind contabilitatea). Obiectivele principale ale Directivei privind contabilitatea sunt: (i) Simplificarea cerințelor contabile și reducerea poverii administrative asociate (cu un accent special pe entitățile mici); (ii) Majorarea clarității și comparabilității situațiilor financiare ale entităților pentru a contribui la o mai bună funcționare a pieței unice, acces sporit la finanțe, reducerea costurilor de capital și niveluri majorate ale comerțului transfrontalier și la activitatea de fuziune și achiziție; și (iii) Protejarea necesităților esențiale ale utilizatorilor prin publicarea informațiilor contabile necesare pentru utilizatori. Acest lucru se face prin: (i) introducerea unei abordări ce prevede creșterea dezvăluirilor în dependență de mărimea entității; (ii) reducerea numărului de opțiuni disponibile referitor la recunoaștere, măsurare și prezentare; și (iii) crearea unui regim al entităților mici armonizat în mare măsură și, pentru prima dată, limitarea cantității de informații pe care statele membre sunt autorizate să o solicite de la entitățile mici în situațiile financiare anuale.
11. În procesul de transpunere a obligațiilor de raportare financiară din directiva privind contabilitatea și luare a deciziilor privind acceptarea opțiunilor oferite de aceasta, urmează să se ghideze de principiul „Gândeți mai întâi la scară mică” pentru a asigura astfel spiritul directivei de a reduce sarcinile administrative, în special pentru IMM-uri și a asigura o creștere inteligentă, durabilă și favorabilă și promovarea internaționalizării IMM-urilor. În anexa 4 este prezentat rezumatul cerințelor de raportare financiară, audit și publicare, pentru entități individuale și pentru grupuri de entități în conformitate cu prevederile directivei privind contabilitatea.

1.1. Domeniul de aplicare al prevederilor conforme cu directiva privind contabilitatea

12. Domeniul de aplicare al directivei privind contabilitatea se bazează pe principii ce asigură că nu este posibil ca o entitate să se autoexcludă din acesta prin crearea unei structuri de grup care să conțină niveluri multiple de entități stabilite în interiorul ori în afara Uniunii Europene. Domeniul de aplicare al noii Legi a Contabilității, elaborată în baza directivei va include entitățile cu forma juridică care au răspundere limitată a proprietarilor, cum ar fi societățile pe acțiuni și societățile cu răspundere limitată. De asemenea, societățile în nume colectiv și societățile în comandită simplă ai căror asociați cu răspundere nelimitată sunt fie societăți pe acțiuni, fie societăți cu răspundere limitată vor intra sub incidența Legii Contabilității. Legea va asigura faptul că societățile în nume colectiv sau în comandită simplă

se înscriu în domeniul său de aplicare în cazul în care asociații unei societăți în nume colectiv sau în comandită simplă care nu sunt constituiți ca societăți pe acțiuni sau societăți cu răspundere limitată au, de fapt, răspundere limitată în ceea ce privește obligațiile societății în nume colectiv sau în comandită simplă, întrucât răspunderea este limitată de alte întreprinderi care intră sub incidența legii. Entitățile non-profit (organizațiile necomerciale) sunt excluse din domeniul de aplicare al directivei privind contabilitatea. Astfel, pentru entitățile care nu au răspundere limitată, cum ar fi persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător, organizațiile necomerciale, notarii, avocații, mediatorii și birourile înființate de aceștia, executorii judecătorești precum și pentru asociațiile de economii și împrumut, vor fi elaborate reguli speciale privind ținerea contabilității și raportarea financiară, acestea nefiind reglementate de directiva privind contabilitatea. Instituțiile publice vor fi excluse din domeniul de aplicare al noii Legi a contabilității.

1.2. Definiția entităților de interes public

13. Definițiile prevăzute în directiva privind contabilitatea (articolul 2) vor fi reflectate în Legea contabilității și/sau alte acte normative, după caz. Actualmente definiția entității de interes public corespunde cerințelor minime ale directivei. Se preconizează că aceasta ar putea fi modificată mai târziu pentru a transpune opțiunea de a include și alte entități, de exemplu, entitățile care au o relevanță semnificativă pentru public prin natura activităților lor, dimensiunea sau numărul lor de salariați. Cerințele contabile simplificate și reduse pentru entitățile mici și mijlocii sunt considerate necorespunzătoare pentru EIP, astfel acestea vor raporta întotdeauna în același mod ca și entitățile mari indiferent de numărul de angajați, totalul bilanțului sau veniturile din vânzări.

1.3. Clasificarea entităților

14. Directiva privind contabilitatea stabilește pragurile obligatorii pentru entitățile micro, mici, mijlocii și mari corespunzător numărului lor mediu de salariați, totalul bilanțului și, venitul din vânzări (cifra de afaceri) la finele perioadei de gestiune. În mod similar sunt clasificate grupurile de entități (articolul 3). O entitate este clasificată în categoria respectivă dacă la finele perioadei de gestiune îndeplinește cel puțin două din cele trei criterii prestabilite. Directiva privind contabilitatea nu prevede careva excepții la transpunerea criteriilor de clasificare a entităților și grupurilor de entități în legislația națională. totuși, s-a decis ca la această etapă în Legea Contabilității să fie transpuse doar criteriile de clasificare a entităților; grupurile de entități nu vor fi definite în legislația națională la această etapă. O entitate poate trece dintr-o categorie în alta atunci când, la finele perioadei de gestiune, depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre cele trei criterii, și acest fapt este înregistrat în două perioade de gestiune consecutive. În tabelul de mai jos sunt

generalizate criteriile de clasificare a entităților, incluzând și o estimare a numărului de entități pe categorii conform situației din 01.01.15, după cum urmează:

Tabel: Clasificarea entităților

Categorii de entități	Criterii de clasificare	Estimarea numărului de entități la 01.01.15 ¹³
Micro entități	1. totalul bilanțului ≤ EUR 350 000 2. venituri din vânzări ≤ EUR 700 000 3. numărul mediu de salariați ≤ 10	49 568
Entități mici	1. totalul bilanțului ≤ EUR 4 000 000 2. venituri din vânzări ≤ EUR 8 000 000 3. numărul mediu de salariați ≤ 50	3 651
Entități mijlocii	1. totalul bilanțului ≤ EUR 20 000 000 2. venituri din vânzări ≤ EUR 40 000 000 3. numărul mediu de salariați ≤ 250	447
Entități mari	1. totalul bilanțului ≥ EUR 20 000 000 2. venituri din vânzări ≥ EUR 40 000 000 3. numărul mediu de salariați ≥ 250	72
Total		53 738

15. În cazul statelor care nu au adoptat moneda euro, directiva stabilește că valoarea în moneda națională echivalentă valorilor criteriilor de clasificare se obține prin aplicarea cursului de schimb publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la data intrării în vigoare directivei (16 iulie 2013). Astfel se va aplica rata de schimb pentru a transpune cerințele de clasificare a entităților de la data de 19/07/2013 și anume 16,7320 MDL/€. De menționat că în vederea conversiei în moneda națională mărimile criteriilor de clasificare ar putea fi majorate sau scăzute cu maxim 5 % pentru a obține sume rotunde în moneda națională.

1.4. Principii generale de raportare financiară

16. Elementele prezentate în situațiile financiare individuale și consolidate anuale vor fi recunoscute și evaluate în conformitate cu următoarele principii generale (articolul 6):
- principiului continuității activității;

¹³ Estimarea a fost efectuată prin aplicarea ratei de schimb din data de 19/07/2013 și anume 16,7320 MDL/€.

- politicile contabile și bazele de evaluare sunt aplicate consecvent de la o perioadă de gestiune la alta;
- recunoașterea și evaluarea se efectuează pe o bază prudentă;
- sumele recunoscute în bilanț și în contul de profit și pierdere se calculează pe baza contabilității de angajamente;
- bilanțul de deschidere pentru fiecare perioadă de gestiune trebuie să corespundă cu bilanțul de închidere al perioadei de gestiune precedente;
- componentele elementelor de active și datorii se evaluează separat;
- orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă. Cu toate acestea, în anumite cazuri prescrise de legislație, se va permite entităților să efectueze compensări între elemente de active și datorii și între cele de venituri și cheltuieli;
- elementele din contul de profit și pierdere și din bilanț sunt contabilizate și prezentate ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză (acest principiu va fi transpus în totalitate, fără excepții);
- elementele recunoscute în situațiile financiare se evaluează în conformitate cu principiul prețului de achiziție sau al costului de producție;
- nu este necesar ca cerințele prevăzute de directivă cu privire la recunoaștere, evaluare, prezentare, publicare și consolidare să fie respectate atunci când efectele respectării lor sunt nesemnificative.

1.5. Reguli alternative de evaluare

17. Directiva privind contabilitatea permite aplicarea modelului de evaluare alternativă a activelor imobilizate la valori reevaluate (articolul 7) precum și a modelului de evaluare alternativă la valoarea justă pentru instrumentele financiare, inclusiv instrumentele financiare derivate precum și anumite categorii de active, altele decât instrumentele financiare (articolul 8). Aceste modele, inclusiv modul de aplicare și excepțiile prevăzute de directiva privind contabilitatea vor fi transpuse în legislația națională.

1.6. Situații financiare și note explicative

18. Situațiile financiare anuale constituie un întreg și, pentru toate entitățile, cuprind cel puțin bilanțul, contul de profit și pierdere și notele explicative la situațiile financiare (articolul 4). Directiva privind contabilitatea permite opțiunea de a solicita entităților, altele decât entitățile mici, de a incorpora alte rapoarte în situațiile financiare anuale, pe lângă cele

menționate, astfel se va transpune opțiunea privind solicitarea prezentării situației fluxurilor de trezorerie și situației modificărilor capitalurilor proprii de la toate entitățile, cu excepția celor ce vor fi clasificate drept mici. Cerințele privind contabilitatea și raportarea financiară pentru entitățile micro vor fi echivalente cu cele pentru entitățile mici.

19. În legislația națională va fi propus formatul orizontal al bilanțului (articolul 9) și formatul contului de profit și pierdere după funcția cheltuielilor (articolul 13). Legea contabilității nu va oferi posibilitatea entităților de a se abate de la formulele prestabilite ale situațiilor financiare anuale pentru a asigura completarea electronică a acestora și transmiterea la Registrul Public (articolul 9(4)). Entităților mici li se va permite întocmirea bilanțului prescurtat și contului de profit și pierdere prescurtat (cu descrierea în legislație a elementelor bilanțului și contului de profit și pierdere prescurtat)..
20. Cerințele de prezentare a informațiilor în notele explicative diferă în funcție de categoria entităților și pentru entitățile mici nu pot fi mai stricte decât prevede directiva privind contabilitatea. În continuare vor fi expuse cerințele de prezentare a informațiilor în notele la situațiile financiare de către diferite categorii de entități. Transpunerea prevederilor privind notele poate fi efectuată fie prin includerea cerințelor respective în Legea Contabilității fie în standardele naționale de contabilitate, cu evidențierea clară a notelor solicitate de la diferite categorii de entități (micro, mici, mijlocii, mari).
21. În notele explicative la situațiile financiare entitățile mici vor prezenta în mod obligatoriu următoarele informații (articolul 16(1)):
 - i. politicile contabile adoptate
 - ii. un tabel cu valoarea reevaluată a imobilizărilor
 - iii. informații privind evaluarea la valoarea justă
 - iv. angajamente financiare, garanții sau active și datorii contingente neincluse în bilanț
 - v. suma avansurilor și creditelor acordate membrilor consiliului organului executiv și de supraveghere, după caz (cu dezvăluirea informațiilor de suport)
 - vi. elementele excepționale
 - vii. sumele datorate care devin exigibile după o perioadă mai mare de 5 ani, și valoarea totală a datoriilor acoperite cu garanții reale
 - viii. numărul mediu de angajați în cursul perioadei de gestiune.
22. În limita prevederilor directivei privind contabilitatea entităților mici li se pot solicita și alte informații suplimentare. Tabelul de mai jos generalizează conținutul notelor explicative ce nu sunt obligatorii pentru entitățile mici, dar pot fi solicitate. Pentru entitățile mici nu vor fi cerințe de prezentare a informațiilor în notele explicative mai stricte decât prevede directiva, chiar dacă aceste informații vor fi solicitate SNC. Acestor entități le se va permite,

totuși efectuarea benevolă a dezvăluirilor conform prevederilor SNC precum și aplicarea benevolă a SIRF.

Tabel: Sinteza notelor explicative condiționale ce pot fi solicitate de la entitățile mici

Referința la directiva privind contabilitatea	Conținutul succint	Propuneri privind transpunerea
Art. 4(3)	Furnizarea informațiilor suplimentare necesare pentru respectarea cerinței de a oferi o imagine fidelă a activelor, a datoriilor, a poziției financiare și a profitului sau pierderii entității, în situațiile în care aplicarea cadrului legal existent nu este suficient	Da (relevant pentru toate categoriile de entități).
Art. 4(4)	Informații suplimentare atunci când aplicarea prevederilor cadrului legal nu sunt suficiente pentru a oferi imaginea reală și fidelă a elementelor contabile ale entității	Da (relevant pentru toate categoriile de entități).
Art. 9(5)	Prezentarea cazurilor în care valorile aferente perioadei precedente nu sunt comparabile sau sunt ajustate	Da (relevant pentru toate categoriile de entități)
Art. 6(2)	Prezentarea cazurilor de efectuare a compensării între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli	Da (relevant pentru toate categoriile de entități)
Art. 12(1)	Dezvăluirea relațiilor unor elemente din bilanț, atunci când există legături cu mai mult de un element din structura bilanțului	Nu. Ar putea fi solicitat doar de la entitățile mijlocii și mari.
Art. 12(8)	Dezvăluirea informațiilor privind capitalizarea costurilor împrumuturilor	Nu. Ar putea fi solicitat doar de la entitățile mijlocii și mari dacă Legea va transpune opțiunea de permitere a capitalizării.

Referința la directiva privind contabilitatea	Conținutul succint	Propuneri privind transpunerea
Art. 12(10)	Prezentarea informațiilor atunci când sumele transferate sunt mai mari decât cele primite și diferența este prezentată ca element de activ	Nu. Ar putea fi solicitat doar de la entitățile mijlocii și mari dacă Legea va permite prezentarea diferențelor ca element de activ.
Art. 12(11)	Informații despre perioada de amortizare a fondului comercial, în cazul în care durata de viață utilă nu poate fi estimată sau privind includerea unor elemente de imobilizări necorporale în componența activelor	Nu. Ar putea fi solicitat doar de la entitățile mijlocii și mari, în limita derogărilor permise la art. 12(11) ce vor fi transpuse în legislația națională.

1.7. Cerințele de dezvăluire a informațiilor în notele explicative pentru entitățile mijlocii și mari

23. Utilizatorii situațiilor financiare întocmite de entitățile mijlocii și mari au nevoie, de regulă, de informații mai sofisticate. De aceea, este necesar ca în anumite domenii să fie furnizate informații suplimentare. Scutirea de la anumite obligații de informare este justificată doar atunci când o astfel de informare ar putea aduce prejudicii anumitor persoane sau entități înseși. Astfel, directiva privind contabilitatea prevede cerințele minime privind dezvăluirea informațiilor în note de către entitățile mijlocii, mari și entitățile de interes public și aceste cerințe urmează a fi transpuse integral. De la aceste categorii de entități vor putea fi solicitate informații suplimentare. Astfel, entitățile mijlocii vor trebuie să prezinte în notele explicative informațiile obligatorii pentru toate entitățile (articolul 16) plus următoarele informații privind (articolul 17):

- mișcarea imobilizărilor;
- valoarea ajustărilor și motivele pentru care acestea au fost efectuate în cazul în care activele imobilizate sau curente fac obiectul ajustărilor de valoare exclusiv în scopuri fiscale;
- instrumentele financiare, inclusiv despre valoarea justă atunci când instrumentele financiare sunt evaluate la cost;
- valoarea remunerațiilor acordate, cu indicarea totalului separat pentru membrii consiliului, organului executiv și de supraveghere, după caz;

- numărul mediu de salariați în cursul perioadei de gestiune, repartizat pe categorii și cheltuielile cu personalul aferente perioadei de gestiune, dacă acestea nu sunt prezentate separat în contul de profit și pierdere;
- soldurile impozitelor amânate și mișcările acestora în cazul recunoașterii în bilanț a unui provizion pentru impozite amânate;
- denumirea și adresa entităților în care se deține un interes de participare, prezentând proporția de capital social deținută, valoarea capitalului social și rezervelor, precum și profitul sau pierderea entității respective;
- numărul și valoarea nominală al acțiunilor subscrise în cursul perioadei de gestiune;
- dacă există mai multe categorii de acțiuni, numărul și valoarea nominală din fiecare categorie;
- existența oricăror certificate de participare, obligațiuni convertibile, warante, opțiuni sau valori mobiliare sau drepturi similare, cu indicarea numărului acestora și a drepturilor pe care le conferă;
- denumirea și adresa fiecăreia dintre entitățile la care entitatea este asociată cu răspundere nelimitată;
- denumirea și adresa entității care întocmește situațiile financiare consolidate ale celui mai mare grup de entități din care entitatea face parte în calitate de filială (în funcție de opțiunea selectată) și locul de unde pot fi obținute copii ale acestor situații financiare consolidate;
- denumirea și adresa entității care întocmește situațiile financiare consolidate ale celui mai mic grup de entități din care entitatea face parte în calitate de filială și care este inclus în grupul de entități menționat mai sus (în funcție de opțiunea selectată) și locul de unde pot fi obținute copii ale acestor situații financiare consolidate;
- propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii sau, acolo unde este cazul, distribuirea profitului sau acoperirea pierderii;
- natura și scopul comercial ale angajamentelor entității care nu sunt incluse în bilanț, precum și impactul financiar al acelor angajamente asupra entității, cu condiția ca riscurile sau beneficiile care decurg să fie semnificative și în măsura în care divulgarea acestora este necesară pentru evaluarea poziției financiare a entității;
- natura și efectele financiare ale evenimentelor ulterioare semnificative și care nu sunt reflectate în contul de profit și pierdere sau în bilanț;
- tranzacțiile cu părțile afiliate, inclusiv suma, natura relației și alte informații referitoare la tranzacțiile care sunt necesare pentru înțelegerea poziției financiare a entității.

Suplimentar la aceste informații, entitățile mari și entitățile de interes public vor fi obligate să dezvăluie următoarele (articolul 18):

- venitul din vânzări defalcat pe segmente de activități și pe piețe geografice;
- totalul onorariilor percepute de entitățile de audit pentru audit și totalul onorariilor percepute pentru alte servicii de asigurare, pentru servicii de consultanță fiscală și pentru alte servicii decât cele de audit.

1.8. Raportul managementului (administratorilor)

24. Raportul managementului și raportul consolidat al managementului sunt elemente importante de raportare financiară (articolul 19). Este necesar să se furnizeze o analiză fidelă a dezvoltării activității entității și a poziției acesteia, în concordanță cu dimensiunea și complexitatea activității. Informațiile nu ar trebui să se limiteze la aspectele financiare ale activității entității, ci ar trebui să includă o analiză a aspectelor sociale și de mediu ale acesteia, necesară pentru înțelegerea dezvoltării, a performanței sau a poziției financiare. Entitățile mici vor fi scutite de obligația de a elabora un raport al managementului, cu condiția ca acestea să includă în notele explicative la situațiile financiare datele privind achiziționarea propriilor acțiuni¹⁴, iar entitățile mijlocii vor fi scutite de obligația de a furniza informații nefinanciare în raportul managementului (articolul 19(4)). De asemenea, entitățile mari care sunt EIP și care, la finele perioadei de gestiune, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de angajați în cursul perioadei de gestiune vor fi obligate să includă în raportul managementului și o declarație nefinanciară (articolul 19a) care conține, în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea dezvoltării, performanței și poziției financiare și a impactului activității sale, informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului și combaterea corupției. Prezentarea declarației nefinanciare face obiectul verificării din partea entității de audit. Având în vedere că EIP au un rol important pentru economie acestea vor include în raportul managementului și declarația privind guvernanta corporativă (articolul 20).

1.9. Situații financiare consolidate

25. Directiva privind contabilitatea impune entităților-mamă (o entitate care controlează una sau mai multe entități) să întocmească situații financiare consolidate (capitolul 6) și prevede scutirea de la obligația de consolidare a grupurilor mici și mijlocii, cu excepția cazului în care una din entitățile afiliate este EIP. Pentru această etapă se propune transpunerea parțială a prevederilor directivei, astfel, obligația de întocmire a situațiilor financiare consolidate va reveni entităților mari și EIP, care întrunesc condițiile de entitate-mamă, conforme cu prevederile directivei. Pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate se propune

¹⁴ conform articolului 24 alineatul (2) din Directiva 2012/30/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 25 octombrie 2012

aplicarea prevederilor SIRF. Suplimentar, legislația națională revizuită va conține cerințele privind notele explicative la situațiile financiare consolidate, raportul consolidat al managementului și declarația nefinanciară consolidată, conforme cu prevederile directivei privind contabilitatea.

26. Cerințele directivei privind contabilitatea, transpuse în legislația națională trebuie aplicate de toate entitățile, inclusiv cele care întocmesc situațiile financiare conform prevederilor SIRF (atât consolidate cât și individuale). În calitate de exemplu ar putea servi: întocmirea rapoartelor suplimentare, cum ar fi raportul managementului (art. 19, 29), prezentarea declarației nefinanciare (art. 19a, 29a), declarația privind guvernanta corporativă (art. 20, 29); prezentarea notelor suplimentare atât în situațiile financiare individuale cât și consolidate (art. 5, 16, 17); alte cerințe, cum ar fi cerințele de publicare (capitolul 7), prezentarea informațiilor suplimentare privind componența grupului (art. 28), cerințele privind auditul (capitolul 8). Anexa 3 generalizează cerințele *aquis*-ul non-SIRF care trebuie să fie aplicate, chiar dacă situațiile financiare sunt întocmite conform SIRF.

1.10. Publicarea situațiilor financiare

27. Entitățile vor fi obligate să publice, într-o perioadă rezonabilă care nu depășește 6 luni de la finele perioadei de gestiune, situațiile financiare individuale și situațiile financiare consolidate anuale aprobate corespunzător și raportul managementului, împreună cu raportul auditorului (articolul 30). Este încurajată dezvoltarea sistemelor de publicare electronică care să le permită entităților să prezinte situațiile financiare o singură dată și într-o formă care să permită mai multor utilizatori să le acceseze și să le utilizeze cu ușurință. Situațiile financiare individuale și consolidate anuale ale EIP vor fi publicate nu mai târziu de 4 luni după finele perioadei de gestiune, inclusiv pe site-ul acestora. Obligația de publicare propriu-zis a situațiilor financiare individuale și consolidate, inclusiv a raportului managementului și raportului auditorului va reveni Serviciului Informațional al Situațiilor Financiare prin intermediul Registrului Public al Situațiilor Financiare. La elaborarea Legii Contabilității se va examina posibilitatea reglementării cazurilor de prezentare repetată a situațiilor financiare (în limita termenilor legali de prezentare) precum și de prezentare a unei declarații, așa numite de neactivitate, în loc de situațiile financiare.

1.11. Auditul situațiilor financiare

28. Situațiile financiare individuale și situațiile financiare consolidate anuale ale EIP, ale entităților mijlocii și mari vor fi supuse auditului obligatoriu (articolul 34).

1.12. Plăți efectuate către guvern

29. Pentru a asigura o mai mare transparență a plăților efectuate către guverne, entitățile mari și EIP care își desfășoară activitatea în industria extractivă sau în sectorul exploatarei pădurilor primare vor trebui să prezinte plățile semnificative efectuate către guvern, într-un raport separat, anual (capitolul 10). Deși aparent actualmente în Republica Moldova nu activează astfel de entități, cerințele capitolului 10 vor fi transpuse în legislația națională pentru asigurarea unei armonizări depline.

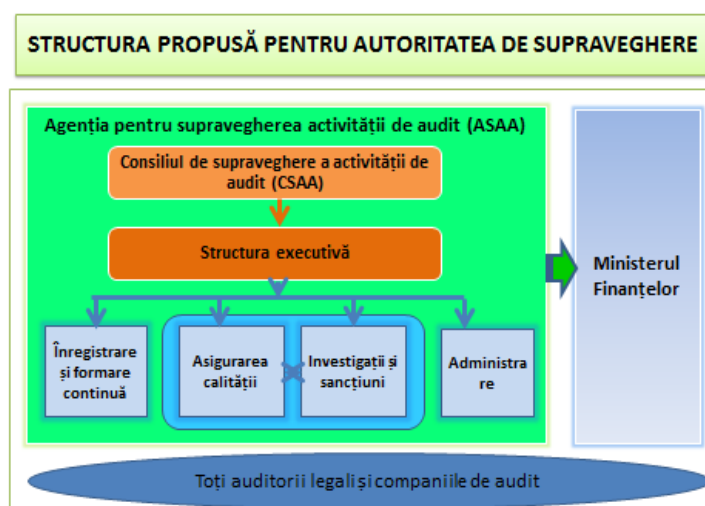
2. DIRECTIVA PRIVIND AUDITUL

30. Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European 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 (în continuare directiva privind auditul) stabilește normele privind auditul situațiilor financiare individuale și consolidate anuale.
31. Deși în rezultatul întocmirii tabelului de transpunere a directivei privind auditul în legislația națională s-a constatat că în mare parte actuala Lege privind activitatea de audit este conformă *acquis-ului* comunitar, unele prevederi din lege fie nu sunt conforme, fie nu au fost transpuse integral, inclusiv modificările la directiva privind auditul, operate în 2013 și ale Regulamentului Nr. 537/2014 privind auditul entităților de interes public.
32. În UE, Regulamentul Nr. 537/2014 și Directiva privind auditul revizuită au implicații considerabile pentru structura cadrului existent de reglementare a activității de audit. A fost stabilit un regim unde: (i) trebuie să se desemneze o „autoritate competentă unică” cu responsabilitatea finală pentru toate sarcinile regulatorii prevăzute în respectiva Directivă; și (ii) țara poate delega altor autorități unele sarcini de supraveghere și de asigurare a calității, supuse supravegherii de către o autoritate competentă. Astfel, țara poate: (i) delega sarcini; sau (ii) solicita sau permite unei singure autorități competente să delege sarcinile către: (a) alte autorități; sau (b) organe desemnate sau altfel autorizate prin lege să efectueze astfel de sarcini. Orice delegare de sarcini trebuie să specifice condițiile în care aceste sarcini urmează să fie efectuate.
33. Punerea în aplicare a prevederilor legale, transpuse în legislația națională în baza directivei privind auditul depinde în mare parte de instituționalizarea și organizarea unei proces de supraveghere publică eficient. În raportul A&A ROSC s-a menționat că deși majoritatea elementelor unui sistem de supraveghere a activității de audit, prescrise de directiva privind auditul sunt încorporate în Legea privind activitatea de audit, sistemul de supraveghere a activității de audit este fragmentat, funcțiile fiind realizate prin diferite instituții. Astfel, certificarea auditorilor se efectuează de către Comisia de Certificare pe lângă Ministerul Finanțelor (MF); licențierea este efectuată de către Camera de Licențiere; Registrul Auditorilor este menținut de către MF; standardele profesionale de audit sunt adoptate de MF; formarea profesională continuă este monitorizată de către Consiliul de Supraveghere a Activității de audit (CSAA), iar informația este acumulată de către secretarul Comisiei de Certificare; asigurarea calității este efectuată de Serviciul de control și verificare (SCV) al CSAA; sancțiunile de avertizare sunt emise de CSAA; CSAA poate decide ca un certificat de audit să fie revocat, iar MF va retrage certificatul în baza deciziei; și CSAA poate propune ca o licență de audit să fie revocată, iar Camera de Licențiere va retrage licența în baza deciziei. Această fragmentare este dificilă pentru oricine și, în special, pentru ca CSAA să pretindă că este responsabil sau să fie complet responsabil pentru supravegherea auditelor și auditorilor

în conformitate cu Directiva privind auditul. Pe lângă responsabilitatea fragmentată, supravegherea publică a activității de audit, de asemenea, suferă în urma constrângerilor semnificative de capacitate și resurse. Mai precis, SCV, care reprezintă organul executiv al CSAA, are un personal fără experiență în domeniul aplicării SIRF și SIA și este limitat în capacitatea sa de a recruta personal cu experiență corespunzătoare din cauza nivelului de salarizare din serviciului public. Adicional, CSAA și SCV dispun de resurse inadecvate pentru instruirea personalului, pentru elaborarea metodologiilor și practicilor de lucru, precum și pentru IT și alte infrastructuri.

2.1. Reformarea sistemului de supraveghere publică a activității de audit

34. În continuare, se va expune modalitatea de reformare a sistemului de supraveghere publică a activității de audit, care, în opinia noastră va contribui la implementarea eficientă a prevederilor directivei privind auditul și va soluționa majoritatea problemelor identificate de raportul A&A ROSC.
35. Pentru exercitarea supravegherii publice a activității de audit se va crea Agenția pentru supravegherea activității de audit (ASAA), care va fi unica autoritate competentă cu responsabilitate finală pentru supravegherea publică a activității de audit. ASAA va fi o instituție publică aflată pe lângă Ministerul Finanțelor și își va desfășura activitatea pe baza principiilor de autogestiune și autofinanțare, în baza Legii privind activitatea de audit și Regulamentului de activitate al ASAA. Schematic, structura acesteia este prezentată mai jos.



36. Atribuțiile ASAA reies nemijlocit din prevederile directivei privind auditul (articolul 32). Astfel, ASAA va deține responsabilitatea pentru:

- a) Certificarea și înregistrarea auditorilor
- b) Înregistrarea entităților de audit
- c) Monitorizarea formării continue
- d) Asigurarea calității
- e) Investigație și sancțiuni
- f) Elaborarea actelor normative în vederea exercitării funcției de supraveghere publică

Actualmente, aceste funcții sunt îndeplinite de diferite instituții, cum ar fi Ministerul Finanțelor, Consiliul de supraveghere a activității de audit, Camera de licențiere, Comisa de certificare de pe lângă Ministerul Finanțelor. Este nevoie de o abordare structurală și transmitere treptată a funcțiilor către agenția nou creată, astfel încât procesele propriu zis să nu fie perturbate și să se asigure funcționalitatea deplină și continuă a acestora. De exemplu, certificarea auditorilor ar putea fi transmisă ASAA de către Ministerul Finanțelor după 1-2 ani de la instituționalizarea ASAA și doar între sesiunile de examinare. După transmiterea tuturor funcțiilor relevante, Ministerul Finanțelor va fi responsabil de elaborarea politicilor în domeniul reglementării activității de audit și acceptarea standardelor relevante (SIA, Codul Etic, ISQC1).

37. ASAA va fi guvernată de un Consiliu, compus din nepracticieni¹⁵ care posedă cunoștințe în domenii relevante pentru audit, iar activitatea acesteia va fi condusă de direcția executivă. Aceștia vor fi selectați în urma unei proceduri de numire independente și transparente. Astfel, Consiliul va fi format din 7 membri, numiți prin Hotărâre de Guvern, după cum urmează:

- doi reprezentanți ai Ministerului Finanțelor
- un reprezentant al Băncii Naționale a Moldovei
- doi reprezentanți ai Comisiei Naționale a Pieței Financiare
- doi reprezentanți ai instituțiilor de învățământ superior, ce dețin titlu științific, desemnați de către Ministerul Educației, dintre care unul specializat în audit, și al doilea - în drept.

38. Structura executivă va fi condusă de un Director, selectat de Ministerul Finanțelor și Consiliu prin concurs, cu respectarea unor proceduri transparente și obiective. Acesta va reprezenta ASAA în exercitarea competențelor și atribuțiilor acesteia. Sunt înaintate următoarele cerințe pentru funcția de director:

- a) Expert independent, care deține cunoștințe adecvate în domeniul auditului;

¹⁵ Conform articolului 2(15) din directiva privind auditul, „nepractician” înseamnă orice persoană fizică care, pe durata implicării sale în guvernarea sistemului de supraveghere publică și în perioada de trei ani imediat precedentă implicării respective, nu a efectuat audituri statutare, nu a deținut drepturi de vot într-o firmă de audit, nu a fost membru al organismului administrativ, de conducere sau de supraveghere al unei firme de audit și nu a fost angajată de o firmă de audit sau asociată într-un alt mod cu aceasta.

- b) Deține studii superioare în domeniul contabilității, auditului, finanțelor sau dreptului;
- c) Deține cunoștințe teoretice și/sau practice în domeniul contabilității, auditului, finanțelor sau drept, acumulate pe o perioadă de cel puțin 10 ani;
- d) Nu deține antecedente penale nestinse;
- e) Este cetățean al Republicii Moldova și posedă limba română.

39. În cadrul ASAA vor funcționa 2 departamente, ce vor asigura îndeplinirea funcțiilor de certificare și înregistrare a auditorilor și entităților de audit, asigurare a calității, efectuare a investigațiilor și anume: (i) Înregistrare și Formarea Continuă; și (ii) Asigurarea calității, investigații și sancțiuni. Angajații ASAA nu vor fi considerați funcționari publici. Comisia de certificare a auditorilor, care funcționează actualmente pe lângă Ministerul Finanțelor va trece pe lângă ASAA. ASAA va avea dreptul să atragă experți în scopul îndeplinirii atribuțiilor specifice, dar aceștia nu vor fi implicați în luarea deciziilor. Atribuțiile de bază ale departamentelor sunt generalizate în tabelul de mai jos:

Tabel: Funcțiile departamentelor din cadrul ASAA

Înregistrare și Formarea Continuă	Asigurarea calității, investigații și sancțiuni
Certificarea și înregistrarea auditorilor	Efectuarea verificărilor privind asigurarea calității
Înregistrarea entităților de audit (va înlocui procedura actuala de licențiere)	Elaborarea Regulamentelor interne privind efectuarea verificărilor de asigurare a calității
Organizarea testului de cunoștințe teoretice (comisia independentă)	Recepționarea rapoartelor privind transparența, situațiilor financiare și informațiilor privind respectarea procedurilor de control al calității lucrărilor de audit, stabilite de standardele de audit
Monitorizarea formării profesionale continue	Examinarea solicitărilor referitor la calitatea lucrărilor de audit
Monitorizarea pregătirii practice și lucrul cu stagiarilor	
Ținerea Registrului Public (utilizând platformele E-Gov)	
Elaborarea Regulamentelor interne de funcționare pentru realizarea funcției respective	

Înregistrare și Formarea Continuă	Asigurarea calității, investigații și sancțiuni
Accreditarea entităților care pot presta servicii de instruire pentru formarea profesională continuă	
Numărul angajaților: cel puțin 3 angajați.	Numărul angajaților: cel puțin 4 angajați.

40. Procesele actuale de certificare și înregistrare a auditorilor, formare continuă și recunoaștere reciprocă sunt în mare parte conforme cu prevederile directivei și nu vor fi modificate esențial. Printre cele mai importante prevederi, ce vor asigura conformitatea legii noi privind auditul cu directiva pot fi menționate:

- cerința privind pregătirea practică va constitui o perioadă de cel puțin 3 ani dintre care cel puțin 2 ani se desfășoară pe lângă un auditor sau o entitate de audit, fără excepții (articolul 10);
- actuala cerință de licențiere va fi anulată, iar auditorii și entitățile de audit vor fi înregistrate în mod obligatoriu în Registrul Public, deținut de ASAA. Informația privind conținutul registrului public va fi extinsă (capitolul III);
- legea nouă va conține cerințe extinse privind etica profesională și scepticismul profesional (capitolul IV). Deși o parte din aceste cerințe sunt reglementate prin Codul Etic și Standardele Internaționale de Audit (SIA), conformarea cu acquis-ul comunitar presupune transpunerea lor în legislația națională atâta timp cât SIA și Codul Etic nu sunt obligatorii pe teritoriul Uniunii Europene;
- legea nouă nu va mai conține careva prevederi privind obținerea certificatului de calificare al auditorului instituțiilor financiare și al auditorului participanților profesioniști la piața financiară nebanară.

41. Noua lege privind auditul se va asigura că există sisteme eficiente de investigații și sancțiuni pentru a detecta, corecta și preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului. Cel puțin următoarele măsuri și sancțiuni administrative vor putea fi impuse de ASAA, fie direct sau prin sesizarea autorităților judiciare competente:

- Sancțiuni sub formă de avertisment, în care se identifică persoana responsabilă și natura încălcării, publicată pe site-ul ASAA;
- Retragera certificatului de calificare a auditorului;
- Radierea auditorilor și/sau entităților de audit din Registrul Public;
- Interdicții temporare, de până la 3 ani, care ar interzice auditorilor să efectueze audituri și/sau să semneze rapoartele auditorului;

- Declarații conform căreia raportul auditorului nu respectă cerințele prestabilite;
- Impunerea de sancțiuni administrative pecuniare auditorilor și entităților de audit.

42. ASAA va asigura introducerea unor politici și proceduri adecvate în ceea ce privește independența și obiectivitatea inspectorilor, precum și în ceea ce privește gestionarea sistemului de asigurare a calității. La desemnarea inspectorilor se vor utiliza următoarele criterii:

- dispun de educație profesională adecvată, experiență relevantă în desfășurarea auditului și în raportarea financiară și dispun de pregătire specializată în ceea ce privește verificările de asigurare a calității, după caz;
- persoana care exercită activitatea de auditor sau care este angajată sau asociată în alt mod unei entități de audit nu are dreptul de a acționa în calitate de inspector;
- o persoană nu poate acționa în calitate de inspector în cadrul unei inspecții a unui auditor sau a unei entități de audit decât după cel puțin 3 ani de la încetarea parteneriatului, a contractului de angajare sau a oricărei alte asocieri cu auditorul sau cu entitatea de audit în cauză;
- inspectorii trebuie să declare că nu se află în conflict de interese cu auditorul sau entitatea de audit care urmează să fie inspectată.

43. ASAA va fi finanțată atât de către subiecții supravegherii, cât și din contul bugetului de stat. Finanțarea sistemului de supraveghere publică trebuie să fie sigură și fără nici un fel de influențe inadecvate din partea auditorilor sau a entităților de audit (articolul 32 (5)). Structura finanțării este prezentată mai jos, iar cuantumul taxelor se va aproba anual de către ASAA:

- mijloace alocate din contul bugetului de stat;
- % din volumul încasărilor pentru auditele la EIP;
- % din volumul încasărilor pentru auditele la alte entități, decât cele de interes public;
- taxa pentru examinare la solicitarea certificatului de calificare;
- taxa anuală achitată de auditori;
- taxa anuală achitată de stagiaari;
- taxa unică pentru înregistrarea în Registrul Public;
- taxe anuale achitate de către Banca Națională a Moldovei și Comisia Națională a Pieței Financiare;
- alte surse (donații și sponsorizări), fără nici un fel de influențe nedorite din partea auditorilor sau a entităților de audit.

44. La etapa actuală nu se prevede delegarea unor funcții către organizațiile profesionale¹⁶. Totuși, se preconizează că ASAA v-a monitoriza activitatea acestora pentru a stabili în ce măsură procedurile de control al calității implementate în cadrul asociațiilor pentru membrii săi sunt conforme celor aplicate de ASAA. Dacă rezultatele vor fi satisfăcătoare, pe termen lung s-ar putea pune în discuție subiectul delegării unor funcții către organizațiile profesionale, cu excepția supravegherii auditelor la EIP. Legislația va include prevederi privind posibilitatea delegării ulterioare a unor funcții către organizațiile profesionale, în limita reglementărilor directivei privind auditul.

¹⁶ Conform constatărilor raportului A&A ROSC, în Moldova există trei asociații profesionale care au aceleași obiective, dar cooperează extrem de puțin: Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști (ACAP), este și unicul membru IFAC, Asociația Auditorilor și Societăților de Audit din Moldova (AFAM) și Asociația Auditorilor și Consultanților în Management (EcoFin-Consult). Toate cele trei asociații profesionale sunt finanțate din cotele achitate de membri, precum și de participanții la cursurile de instruire. Această fragmentare tinde să slăbească imaginea profesiei și capacitatea de a articula poziții clare în fața publicului general și în fața autorilor de politici. Profesia ar putea beneficia în cazul unificării eforturilor și asigurării unui nivel mai înalt de cooperare la soluționarea provocărilor cu care se înfruntă profesia, inclusiv cele înfruntate de auditori, în fața Guvernului, organelor de reglementare și a altor părți implicate. Fuzionarea asociațiilor profesionale într-un singur organ puternic ar putea fi considerat un scop pe termen mediu și lung.

3. CERINȚE SPECIFICE REFERITOARE LA AUDITUL EIP

45. Prevederile Regulamentului (UE) Nr. 537/2014 privind cerințele specifice către auditele EIP sunt obligatorii în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre. Cele mai semnificative modificări ca urmare a transpunerii prevederilor acestui regulament sunt expuse mai jos, domeniul de aplicare al acestora fiind, după caz, auditorii și entitățile de audit care efectuează audituri la EIP și/sau entitățile de interes public, după caz. Legea va conține un capitol separat, care va încorpora propunerile expuse în continuare.
46. Pentru auditele efectuate la EIP, onorariile vor fi restricționate după cum urmează:
- a) atunci când auditorul sau entitatea de audit prestează în beneficiul entității auditate timp de o perioadă de 3 sau mai multe perioade de gestiune consecutive, servicii altele decât cele de audit [permisibile], totalul onorariilor aferente serviciilor respective se limitează la **maximum 70 %** din media onorariilor achitate în ultimele trei perioade de gestiune consecutive pentru auditul desfășurat la entitatea auditată (articolul 4(2)R);
 - b) atunci când totalul onorariilor încasate de la o EIP în fiecare dintre ultimele trei perioade de gestiune consecutive **depășește 15 %** din totalul onorariilor încasate de auditor în fiecare dintre respectivele perioade, auditorul aduce faptul respectiv la cunoștința comitetului de audit și discută cu acesta din urmă despre amenințările la adresa independenței sale și despre măsurile de protecție aplicate pentru diminuarea acelor amenințări.

Înainte de elaborarea raportului auditorului, comitetul de audit va analiza dacă este nevoie ca un alt auditor sau o altă entitate de audit să verifice sistemul de control al calității misiunii de audit (în caz dacă e mai mult de 15% din onorariu), iar dacă onorariile continuă să depășească 15 %, comitetul de audit va decide, pe baza unor criterii obiective, dacă auditorul poate continua să efectueze auditul pe o perioadă suplimentară care în niciun caz nu poate depăși 2 ani (articolul 4(3)R).

3.1. Interzicerea prestării serviciilor care nu sunt de audit

47. Serviciile, ce nu vor putea fi efectuate concomitent cu desfășurarea auditului unei EIP pentru perioada de la începutul perioadei auditate și până la emiterea raportului auditorului, sunt generalizate mai jos (aplicarea restricțiilor se va face în limita excepțiilor și prevederilor suplimentare prevăzute de Regulamentul 537/2014):
- a) servicii fiscale (pregătirea declarațiilor fiscale, oferirea de consiliere fiscală, privind impozitele pe salarii, taxele vamale, etc.);
 - b) servicii care implică participarea la gestiunea sau procesul decizional al entității auditate;

- c) servicii de ținere a contabilității și întocmire a situațiilor financiare;
- d) conceperea și implementarea procedurilor de control intern sau de gestionare a riscurilor pentru întocmirea și/sau verificarea informațiilor financiare sau a sistemelor informatice destinate informațiilor financiare;
- e) servicii de evaluare, inclusiv evaluările efectuate în legătură cu servicii actuariale sau cu servicii de sprijin în caz de litigii;
- f) servicii juridice, în ceea ce privește: oferirea de consiliere generală, negocierea în numele entității auditate și reprezentarea în cadrul procedurilor de soluționare a litigiilor;
- g) servicii legate de funcția de audit intern a entității auditate;
- h) servicii legate de finanțarea, structura și modificarea capitalului, precum și de strategia de investiții a entității auditate, cu excepția prestării serviciilor de asigurare cum ar fi emiterea scrisorilor de confirmare în legătură cu prospectele emise de entitatea auditată;
- i) promovarea, vânzarea sau subscrierea de acțiuni la entitatea auditată;
- j) servicii privind resursele umane.

3.2. Evaluarea controlului calității misiunii și raportarea

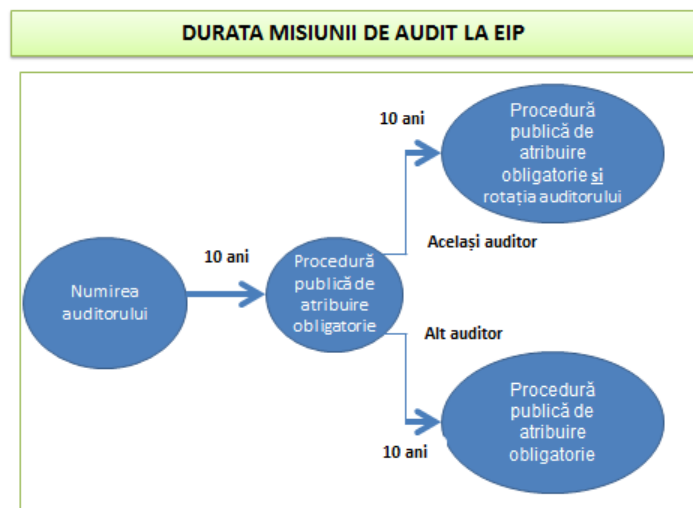
- 48. Pentru evaluarea controlului calității misiunii de audit la EIP va fi introdusă cerința obligatorie de evaluare a calității care poate fi efectuată fie de (i) un evaluator al controlului calității misiunii - un auditor care nu este implicat în derularea auditului care face obiectul evaluării; (ii) fie de un auditor din exterior – dacă toți auditorii din cadrul entității au fost implicați în această misiune (articolul 8R).
- 49. Auditorii vor prezintă rezultatele auditului EIP în raportul auditorului. Suplimentar cerințelor generale față de raportul auditorului, auditorii care efectuează auditul la EIP vor fi obligați să includă în raportul auditorului și alte aspecte (articolul 10R), cum ar fi, de exemplu:
 - a) confirmarea faptului că opinia de audit este conformă cu raportul suplimentar adresat comitetului de audit;
 - b) declararea că nu au prestat servicii care nu sunt de audit interzise și că au rămas independenți față de entitatea auditată pe durata auditului;
 - c) explicarea în ce măsură auditul a fost considerat capabil să depisteze nereguli, inclusiv fraudă.

De asemenea, auditorii care efectuează audit la EIP vor fi obligați să prezinte un Raport suplimentar adresat comitetului de audit (articolul 11R).

50. Conținutul informațiilor ce urmează să fie reflectate în raportul suplimentar, adresat comitetului de audit, va cuprinde:
- i. declarația de independență;
 - ii. distribuția atribuțiilor între auditori și/sau entitățile de audit [dacă sunt mai multe];
 - iii. descrierea metodologiei utilizate, o explicație a eventualelor variații substanțiale ale ponderării testării de fond și de conformitate comparativ cu perioada precedentă, chiar dacă auditul acelei perioade a fost efectuat de alt auditor;
 - iv. comunicarea nivelului pragului de semnificație aplicat pentru situațiile financiare per ansamblu și, după caz, pentru anumite categorii de tranzacții, solduri sau prezentări, și informează cu privire la factorii calitativi luați în considerare la stabilirea pragului de semnificație;
 - v. raportarea și explicarea raționamentelor legate de evenimente sau condiții identificate în cursul auditului care pot crea îndoeli serioase cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și dacă aceste evenimente sau condiții constituie o incertitudine substanțială și oferă un rezumat privind toate garanțiile, scrisorile de confirmare, angajamentele de intervenție publică și alte măsuri de sprijin de care s-a ținut seama la evaluarea capacității de continuare a activității;
 - vi. precizarea dacă entitatea a furnizat toate explicațiile și documentele solicitate.
51. În termen de 4 luni de la finele perioadei de gestiune, entitatea de audit care desfășoară auditul la o EIP va publica pe site-ul sau un raport anual de transparență și acesta va rămâne disponibil pe site timp de minimum 5 ani de la data publicării (articolul 13R). ASAA va solicita entităților de audit raportul anual de transparență, care va include lista EIP auditate cu indicarea veniturilor încasate de la acestea pentru audit și veniturilor din alte servicii decât cele de audit (articolul 14R).

3.3. Desemnarea auditorului și durata misiunii

52. Comitetul de audit al EIP va trebui să prezinte adunării generale a acționarilor sau fondatorului entității auditate o recomandare în ceea ce privește desemnarea auditorului. Cu excepția cazului în care se referă la reînnoirea unui contract de audit, recomandarea se justifică și prezintă ca opțiuni cel puțin două alegeri, iar comitetul de audit va trebui să își exprime o preferință justificată în mod corespunzător pentru una dintre acestea. Recomandarea comitetului de audit va fi elaborată în urma unei proceduri de selecție. EIP vor desemna auditorul pentru o primă misiune de cel puțin un an, această misiune va putea fi prelungită, dar nici misiunea inițială și nici aceasta combinată cu orice prelungiri ulterioare nu vor putea depăși o durată maximă de 10 ani. Cazurile de prelungire a duratei maxime pot fi prezentate schematic astfel:



3.4. Comitetul de audit

53. EIP vor fi impuse prin lege să dispună de un comitet de audit independent (articolul 39 din directiva privind auditul). Comitetul de audit va fi alcătuit din minimum 3 membri desemnați de adunarea generală a acționarilor sau de către fondator. Membrii comitetului de audit trebuie să fie independenți de entitatea auditată, iar cerințele privind independența acestora vor fi stipulate în lege. Atât în temeiul reglementărilor Directivei 2006/43 cât și conform cerințelor Regulamentului 537/2014 comitetului de audit i se atribuie o importanță semnificativă în procesul de desemnare, selectare, comunicare cu auditorul și, ulterior aprobare a raportului auditorului. Actualmente, cadrul legal nu conține prevederi privind instituirea comitetului de audit nici pentru EIP nici pentru alte entități.

ANEXA 1: Rezultatul comparării Directivei privind contabilitatea cu legislația actuală – cele mai importante constatări

- Într-o anumită măsură, prevederi ale Directivei privind contabilitatea sunt transpuse în legislația națională; cu toate acestea, domeniul de aplicare a Legii contabilității poate fi evaluat ca fiind mai restrictiv deoarece este mai vast în comparație cu cerințele acestei Directive și include de asemenea persoanele fizice (proprietarii unici/ întreprinderile individuale) angajate în activitatea de antreprenariat, adică aceasta se aplică la fel și față de societățile cu răspundere nelimitată (Articolul 1);
- Definiția entităților de interes public corespunde cu Directiva (Articolul 2, alineatul (1)); legislația națională în vigoare nu desemnează alte entități de interes public semnificativ ca entități de interes public.
- În prezent, SIFR aplicabile în Republica Moldova sunt cele adoptate de IASB și nu după cum sunt aprobate de CE; cu excepția versiunii IAS/SIFR aplicabile (adică, SIFR după cum sunt emise de către IASB și nu cele aprobate în CE), prevederile Regulamentului 1606/2002 ar putea fi considerate ca fiind transpuse: SIFR sunt obligatorii pentru situațiile financiare individuale și consolidate ale EIP iar alte entități pot aplica SIFR benevol.
- Nu există dispoziții în legislația națională privind categoriile de entități și grupuri pentru scopuri de raportare financiară (Articolul 3), astfel, cerințele de raportare financiară, inclusiv notele (Articolele 15, 16 și 17), cerințele privind auditul (Articolul 34) pentru diferite tipuri de entități și grupuri nu corespund dispozițiilor Directivei. Diverse opțiuni prevăzute în Directivă nu sunt transpuse și vor fi luate în considerare atunci când Legea nouă a contabilității va fi elaborată (spre exemplu Articolele 31, 36, 37);
- Prevederile privind baza alternativă de evaluare nu sunt incluse în SNC, în schimb SNC permit aplicarea SIFR pentru evaluarea alternativă care creează confuzie și, în unele cazuri, contravin Directivei (Articolele 7 și 8);
- Cerințele privind consolidarea nu sunt transpuse în SNC; de fapt, o singură interpretare ar putea fi faptul că entitățile pot aplica SIFR pentru situațiile financiare consolidate (Capitolul 6);
- Chiar dacă cerințele de publicare sunt transpuse și Serviciul Informațional al Situațiilor Financiare a fost creat pe lângă Biroul Național de Statistică, aceasta nu funcționează adecvat din cauza lipsei de finanțare adecvată pentru echipament și soft; de fapt, situațiile financiare nu sunt disponibile publicului larg;
- Nu sunt transpuse în totalitate prevederile privind exprimarea opiniei de audit cu privire la faptul, dacă raportul managementului este în concordanță cu situațiile

financiare și a fost elaborat în conformitate cu cerințele legale aplicabile (Articolul 34, alineatul (a));

- Prevederile privind dezvăluirea informației non-financiare (Articolul 19, alineatul (a), Articolul 29 (a)) nu sunt transpuse integral;
- Nu există prevederi privind raportarea plăților către guverne (Capitolul 10);

ANEXA 2: Rezultatul comparării Directivei privind auditul cu legislația actuală – cele mai importante constatări

- În mare măsură, dispozițiile directivei privind auditul sunt deja transpuse în legislația națională;
- Unele definiții cheie nu sunt menționate în legislația națională, spre exemplu "auditor al grupului", "partenerul-cheie de audit", "non-practician", "întreprinderile mijlocii", "întreprinderi mici", etc. (Articolul 2);
- Cerințele de confidențialitate, scepticism și independență în legislația națională nu corespund în totalitate cu Directiva (Articolele 21, 22, 23);
- Prevederile cu privire la organizarea internă a auditorilor și entităților de audit nu sunt transpuse în totalitate (Articolele 24a și 24b);
- Auditul situațiilor financiare consolidate nu este definit separat (Articolul 27);
- Chiar dacă multe dintre prevederile referitoare la sistemul de supraveghere publică și de asigurare a calității sunt transpuse, în practică, sistemul nu funcționează în mod adecvat, adică există lipsa unei finanțări adecvate; fragmentarea responsabilităților și mai multe instituții implicate (adică, Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit din cadrul Ministerului Finanțelor, Camera de Licențiere, Comisia de Certificare din cadrul Ministerului Finanțelor); dotarea cu personal și calificările acestuia sunt inadecvate (Capitolele 6 și 8);
- În prezent, există careva proceduri de investigații pentru detectarea realizării necorespunzătoare a auditului, însă acestea nu sunt suficiente pentru a produce rezultate reale (Articolele 30, 30a, 30b, 30c, 30e);
- Comitetul de audit și funcțiile acestuia nu sunt definite în legislația națională (Articolul 39);
- Transpunerea prevederilor cu privire la aspectele și cooperarea internațională între Statele Membre va fi luată în considerare mai târziu, în timp oportun (Capitolul 11).

ANEXA 3: Cerințele aquis-ului care trebuie aplicate chiar dacă situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu prevederile SIRF

Situații suplimentare:

- Raportul managementului (Art. 19, Art. 29)
- Declarația nefinanciară (Art. 19a, Art.29a)
- Declarația privind guvernanta corporativă (Art. 20, Art. 29)
- Plățile efectuate către guverne (Capitolul 10)

Alte cerințe:

- Domeniul de aplicare (Art.1, Art. 23)
- Definiția entității de interes public (Art. 2(1))
- Categorizarea entităților și grupurilor și modificările în cadrul categoriilor (Art.3)
- Restricții privind distribuirea unor rezerve și profituri:
 - Art.9(7): profituri din interese de participație
 - Art. 12(11): restricții în legătură cu costurile de dezvoltare și costurilor de constituire
 - Cerințele Directivei 2012/20/EU
- Cerințele privind consolidarea și exceptările (Art. 21, Art.22, Art. 23)
- Cerințele privind publicarea (Capitolul 7)
- Responsabilitatea celor însărcinați cu guvernarea (Art. 33)
- Audit (Capitolul 8)
- Criterii pentru exceptări conform Art. 37 (Art.37)
- Criterii pentru exceptări conform Art. 39 (Art. 39)
- Sancțiuni (Art. 51)

Dezvăluiri suplimentare (atât în situațiile financiare individuale cât și consolidate):

- Informații despre entitate (Art. 5): informația necesară pentru a identifica registrul la care situațiile financiare sunt păstrate și numărul de identificare a entității în acest registru
- Numărul mediu de angajați (Art. 16(1)(h), Art. 17(1)(e), Art. 28(1)(b))
- Denumirea și adresa fiecăreia dintre entitățile în care entitatea deține un interes de participare + informații despre capital și rezerve (Art. 17(1)(g))

- Denumirea și adresa entității care întocmește situațiile financiare consolidate ale celui mai mare grup (Art. 17(1)(l))
- Denumirea și adresa entității care întocmește situațiile financiare consolidate ale celui mai mic grup (Art. 17(1)(m))
- Locul de unde pot fi obținute copii ale situațiilor financiare consolidate (Art. 17(1)(n))
- Totalul onorariilor aferente auditului pentru audit și pentru alte servicii decât cele de audit (Art. 18(1)(b))
- Informații suplimentare privind componența grupului (Art. 28(2) și (3))
- Alte dezvăluiri necesare dacă sunt aplicate scutiri

ANEXA 4: Rezumatul cerințelor de raportare financiară, audit și publicare, pentru entități individuale și pentru grupuri

	MICRO	MICI	MIJLOCII	MARI	EIP
Situațiile financiare anuale minime (art. 4 (1))	1.bilanțul contabil 2. contul de profit și pierdere 3. note explicative (poate fi permisă întocmirea numai unui Bilanț și cont de profit și pierderi prescurtate, art. 36)	1.bilanțul contabil 2. contul de profit și pierdere 3. note explicative	1.bilanțul contabil 2. contul de profit și pierdere 3. note explicative	1.bilanțul contabil 2. contul de profit și pierdere 3. note explicative	Situații financiare consolidate ale entităților listate – SRF; Opțiune – situații financiare individuale pentru EIP și alte entități;
Cerința față de pregătirea situațiilor financiare consolidate	Nu (art. 23)	Nu (art. 23)	Da (dar pot fi scutite, art. 23)	Da	Da
Posibilitatea includerii altor declarații în situațiile financiare anuale (art. 4(1))	Nu	Nu	Da	Da	Da

	MICRO	MICI	MIJLOCII	MARI	EIP
Informații suplimentare în notele explicative (art. 17)	Nu	Nu (opțional poate fi solicitat – art.16)	Da	Da + informațiile suplimentare impuse de art. 18	Da + informațiile suplimentare impuse de art. 18
Raportul managementului (art. 19)	Da (pot fi scutite, art. 36)	Da (pot fi scutite)	Da (opțiunea să excepteze informațiile non-financiare)	Da	Da
	Entitățile listate trebuie să includă o declarație de guvernare corporativă (art. 20)				
Auditul (art. 34)	Nu	Nu (poate fi solicitat, art. 2(1) din directiva privind auditul	Da	Da	Da
Cerințele generale de publicare a SF, inclusiv Raportului managementului și raportului auditorului, la solicitare (în timp de 12 luni) (art. 30)	Da (pot fi scutite condițional, art. 36)	Da (pot fi scutite de publicarea contului de profit și pierderi) (art. 31)	Da (poate fi permisă publicarea bilanțului și a notelor prescurtate) (art. 31)	Da	Da
	Pot fi scutite de obligația de publicare a raportului managementului în cazul când o copie a tuturor acestor rapoarte sau a unei părți a acestor rapoarte pot fi ușor obținute la solicitare la un preț care nu depășește costul său administrativ.				

	MICRO	MICI	MIJLOCII	MARI	EIP
Raport privind plățile la guvern (capitolul 10)	Nu	Nu	Nu	Da	Da
Standarde de contabilitate	Conforme cu dispozițiile Directivei privind contabilitatea				SIRF-UE pentru SF consolidate ale entităților indicate; opțional pentru alte EIP individuale sau SF consolidate; În baza Directivei privind contabilitatea – pentru altele
SIRF (art. 4 din Regulamentul nr. 1606/2002)	Necesare pentru situațiile financiare consolidate ale entităților (altor companii li se poate permite să pregătească situațiile financiare consolidate și/sau individuale în conformitate cu SIRF, aprobate de UE)				

ANEXA 5: Rezumatul propunerilor privind cerințele de raportare financiară, audit și publicare

	MICI și MICRO	MIJLOCII	MARI	EIP
Situațiile financiare anuale	1. bilanțul 2. contul de profit și pierdere 3. note explicative Entitățile vor avea opțiunea de a întocmi bilanțul prescurtat și contul de profit și pierdere prescurtat	1. bilanțul 2. contul de profit și pierdere 3. situația fluxurilor de numerar 4. situația modificărilor capitalului propriu 5. note explicative	1. bilanțul 2. contul de profit și pierdere 3. situația fluxurilor de numerar 4. situația modificărilor capitalului propriu 5. note explicative	1. bilanțul 2. contul de profit și pierdere 3. situația fluxurilor de numerar 4. situația modificărilor capitalului propriu 5. note explicative
Standarde de contabilitate pentru situații financiare individuale	SNC (cu menținerea prevederii de aplicare benevolă a SIRF)			SIRF
Standarde de contabilitate pentru situații financiare consolidate	Scutite de obligația de consolidare		SIRF	
Informații suplimentare în notele explicative	Da, doar câteva note, reieșind din prevederile opționale ale directivei	Da, reieșind din prevederile directivei + SNC	Da, reieșind din prevederile directivei + SNC	Da, reieșind din prevederile directivei + SIRF

	MICI și MICRO	MIJLOCII	MARI	EIP
Raportul managementului	Nu	Da, cu excepția prezentării declarației nefinanciare	Da	Da
	Toate EIP vor trebui să includă și declarația privind guvernare corporativă			
Auditul	Nu	Da	Da	Da
Cerințele de publicare a SF, Raportului managementului și raportului auditorului	Da, până la 30 iunie	Da, până la 30 iunie	Da, până la 30 iunie	Da, până la 30 aprilie
	Obligația de publicare propriu-zis va reveni Registrului Public al Situațiilor Financiare			
Raport privind plățile la guvern	Nu	Nu	Da	Da

With the financial support of:

 Austrian
Development Cooperation

 Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra



European Union

 **BMF**
FEDERAL MINISTRY
OF FINANCE

 LE GOUVERNEMENT
DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG
Ministère des Finances