**Raportul de monitorizare**

**a procesului de implementare a Legii privind activitatea de audit**

**nr. 61-XVI din 16 martie 2007**

***Aspecte introductive***

Legea privind activitatea de audit nr. 61-XVI din 16 martie 2007(în continuare - Lege), a fost publicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 117-126 din 10 august 2007, art. 530, în vigoare din 1 ianuarie 2008.

Legea a fost adoptată în temeiul pct. 20 al Programului legislativ pentru anii 2005-2009, aprobat prin Hotărîrea Parlamentului Republicii Moldova nr. 300-XVI din 24 noiembrie 2005, în scopul organizării procesului de armonizare a legislaţiei Republicii Moldova cu legislaţia Comunităţii Europene.

Astfel, Legea a fost elaborată conform prevederilor Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European din 17 mai 2006 privind auditul statutar al conturilor anuale şi al conturilor consolidate (în continuare – Directiva 2006/43/CE).

Obiectul de reglementare al Legii constă în stabilirea cadrului juridic privind organizarea activităţii de audit de către societăţile de audit şi auditorii întreprinzători individuali, precum şi reglementarea exercitării profesiei de auditor. Legea este compusă din 10 Capitole şi 40 articole, cum ar fi:

* Dispoziţii generale;
* Organizarea activităţii de audit;
* Garanţiile profesiei de auditor;
* Drepturile şi obligaţiile auditorului, ale entităţii auditate şi ale asociaţiilor auditorilor şi societăţilor de audit;
* Examinarea competenţei profesionale;
* Eliberarea şi retragerea certificatului de calificare al auditorului. Suspendarea, încetarea şi reluarea activităţii auditorului;
* Reglementarea de stat a activităţii de audit;
* Supravegherea şi controlul activităţii de audit;
* Răspunderea pentru încălcarea prezentei legi. Soluţionarea litigiilor;
* Dispoziţii finale şi tranzitorii.

***Funcţionalitatea actului***

Legea acţionează, cu excepţia prevederilor ce ţin de garanţiile profesiei de auditor, de supravegherea şi controlul activităţii de audit, de răspunderea pentru încălcarea prevederilor Legii.

*Capitolul I „Dispoziţii generale” acţionează*

*şi toate prevederile sînt aplicate.*

Acesta prevede noţiunile de bază care sînt utilizate în sensul Legii, principiile fundamentale ale activităţii de audit şi tipurile de audit. Conform tipurilor de audit, auditul poate fi obligatoriu sau solicitat. Auditul obligatoriu al rapoartelor financiare anuale, inclusiv a celor consolidate se efectuează la entităţile de interes public şi la alte entităţi conform prevederilor legislaţiei în vigoare. Auditul solicitat se efectuează la cererea acţionarilor (asociaţilor), a conducerii entităţii auditate, a investitorilor, a creditorilor, a organelor de stat, a instanţei de judecată. Conform informaţiilor prezentate de către societăţile de audit, auditorii întreprinzători individuali în adresa Consiliului de supraveghere a activităţii de audit de pe lîngă Ministerul Finanţelor (în continuare - Consiliu), pentru perioada de gestiune a anului 2008, auditul obligatoriu a fost efectuat la 188 entităţi, iar auditul solicitat – la 419 entităţi , pentru perioada de gestiune a anului 2009, corespunzător la 265 entităţi şi 517 entităţi, iar pentru perioada de gestiune a anului 2010 – la 306 entităţi şi respectiv 539 entităţi. Astfel, se observă o tendinţă de creştere privind efectuarea auditului obligatoriu şi auditului solicitat.

*Capitolul II „Organizarea activităţii de audit” acţionează şi toate*

*prevederile sînt aplicate.*

Conform situaţiei din 01.07.2011 pe teritoriul Republicii Moldova activează 127 entităţi, inclusiv 120 societăţi de audit constituite sub formă de societate cu răspundere limitată, 2 societăţi de audit - societate pe acţiuni şi 5 auditori întreprinzători individuali.

Referitor la valoarea aporturilor în capitalul social al societăţilor de audit putem menţiona, că la 5 societăţi de audit aceasta aparţine integral societăţilor de audit nerezidente, la o societate de audit – cu aport parţial al unei societăţi de audit nerezidente şi a unui auditor, la 116 societăţi de audit şi 5 auditori întreprinzători individuali – aparţine corespunzător auditorilor şi auditorilor întreprinzători individuali.

După amplasarea teritorială a societăţilor de audit putem menţiona, că 106 societăţi de audit şi 3 auditori întreprinzători individuali sunt amplasate în mun. Chişinău, 4 societăţi de audit în or. Bălţi, 3 societăţi de audit în or. Cahul, 2 societăţi de audit în or. Ungheni, cîte o societate de audit în Străşeni, Ştefan Vodă, Ocniţa, Căuşeni, Drochia, Soroca şi cîte un auditor întreprinzător individual în Edineţ şi Briceni.

Organul executiv al societăţilor de audit, auditorul întreprinzător individual este condus de auditor.

Conform situaţiei din 01.07.2011 din 234 auditori activi înregistraţi în Registrul de stat al auditorilor, în cadrul societăţilor de audit, auditorilor întreprinzători individuali activau 172 auditori, iar 62 auditori – în alte entităţi cu profil economico-financiar, precum şi în calitate de profesori ai instituţiilor de învăţămînt superior cu profil economic.

Pe lîngă activitatea de audit, societăţile de audit, auditorii întreprinzători individuali pot presta şi alte servicii, cum ar fi: de organizare, de restabilire şi de ţinere a evidenţei contabile; de acordare a asistenţei la automatizarea evidenţei contabile; de expertiză contabilă; de planificare fiscală şi de calcul al obligaţiilor de plată la buget, de întocmire a declaraţiilor fiscale, etc.

Astfel, din 128 de societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali care şi-au desfăşurat activitatea în anul 2010, 12 societăţi de audit şi un auditor întreprinzător individual nu au practicat activitatea de audit, prestînd numai serviciile menţionate.

Totodată, este necesar de constatat, că din 128 societăţi de audit şi auditori întreprinzători individuali:

28 societăţi de audit şi-au asigurat riscul de audit prin încheierea cu companiile de asigurări a contractelor de asigurare de răspundere civilă profesională;

71 societăţi de audit şi 3 auditori întreprinzători individuali au constituit provizioane, inclusiv 2 societăţi de audit au încheiat cu compania de asigurări contracte de asigurare de răspundere civilă profesională şi concomitent au constituit provizioane;

12 societăţi de audit şi un auditor întreprinzător individual nu au constituit provizioane;

9 societăţi de audit nu au desfăşurat activitate;

5 societăţi de audit care desfăşoară activitate nu au prezentat informaţia Consiliului, acesta urmînd să adopte decizia corespunzătoare.

Legea prevede ca societăţile de audit, auditorii întreprinzători individuali să prezinte anual Consiliului, pînă la 30 aprilie al anului ce urmează după anul gestionar, rapoartele financiare, Informaţia privind respectarea procedurilor de control al calităţii lucrărilor de audit şi raportul privind transparenţa. Astfel, din 128 de societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali, 109 au prezentat în termen, 14 au prezentat cu întîrziere şi 5 societăţi de audit nu au prezentat. Totodată, în Informaţia privind respectarea procedurilor de control al calităţii lucrărilor de audit, 123 societăţi de audit şi auditori întreprinzători individuali au declarat elaborarea, aprobarea şi respectarea politicii şi procedurilor de control al calităţii lucrărilor de audit.

Funcţionarea pieţei de audit în perioada anilor 2008-2009 este prezentată pe pagina web oficială a Ministerului Finanţelor [*www.minfin.md/instituţii*](http://www.minfin.md/instituţii) *subordonate, pe lîngă şi monitorizate /Consiliul de supraveghere a activităţii de audit/Rapoarte de activitate*.

*Capitolul III „Garanţiile profesiei de auditor” acţionează şi prevederile*

*sînt aplicate parţial.*

Acest capitol prevede independenţa auditorului, garanţiile independenţei auditorului şi confidenţialitatea în activitatea de audit. Conform Informaţiei privind respectarea procedurilor de control al calităţii lucrărilor de audit pentru anul 2010, 123 societăţi de audit şi auditori întreprinzători individuali au declaratrespectarea principiului independenţei şi confidenţialităţii în activitatea de audit.

Însă, în prezent Ministerul Finanţelor şi Consiliul nu deţin integral informaţia asupra situaţiei din domeniul dat, deoarece din lipsa specialiştilor din cadrul Serviciului de control şi verificare (în continuare – Serviciul) din cadrul Consiliului, controlul extern al calităţii lucrărilor de audit nu se efectuează.

*Capitolul IV „Drepturile şi obligaţiile auditorului, ale entităţii auditate*

*şi ale asociaţiilor auditorilor şi societăţilor de audit” acţionează şi toate*

*prevederile sînt aplicate.*

În procesul desfăşurării activităţii de audit, auditorii îşi exercită drepturile şi obligaţiile conform prevederilor Legii, precum şi a Standardelor Naţionale de Audit, care au intrat în vigoare pentru auditul rapoartelor financiare ce au cuprins perioadele începînd cu 1 ianuarie 2001, Codului privind conduita profesională a auditorilor şi contabililor din Republica Moldova, precum şi a Regulamentelor privind practica de audit.

Legea prevede ca auditorul, în fiecare an, începînd cu anul următor după anul primirii certificatului de calificare al auditorului, să-şi ridice nivelul de calificare (nu mai puţin de 40 de ore academice) în organizaţiile, instituţiile cu instruire profesională continuă. Astfel, pe parcursul anului 2010 au fost acreditate cu dreptul de a efectua instruirea profesională a auditorilor 6 organizaţii, iar pentru anul 2011 – 4. Registrul organizaţiilor, instituţiilor cu instruire profesională continuă a auditorilor pentru anul 2011 este plasat pe pagina web oficială a Ministerului Finanţelor [www.minfin.md/](http://www.minfin.md/) acte legislative şi normative/audit.

Conform situaţiei din 01.01.2010, din 234 auditori activi înregistraţi în Registrul de stat al auditorilor, 7 nu au efectuat instruirea profesională. Consiliul va examina cauza neefectuării instruirii profesionale şi va emite decizia corespunzătoare.

În prezent, pe teritoriul Republicii Moldova activează trei asociaţii profesionale, A.O. Asociaţia Contabililor şi Auditorilor profesionişti (ACAP), Asociaţia Auditorilor şi Societăţilor de Audit „AFAM” şi A.O. Asociaţia Auditorilor şi Consultanţilor în Management „Ecofin-Consult”, care sînt constituite prin libera manifestare a voinţei auditorilor, societăţilor de audit şi auditorilor întreprinzători individuali, asociaţi pe baza comunităţii de interese profesionale în vederea exercitării în comun a drepturilor civile, economice şi sociale.

ACAP a fost fondată la 16.09.1996 şi a obţinut începînd cu anul 2004 calitatea de membru al Federaţiei Internaţionale a Contabililor (IFAC). ACAP are în prezent în calitate de membri activi 95 auditori persoane fizice şi 28 societăţi de audit. De asemenea, a fost aprobată de Ministerul Finanţelor în calitate de instituţie cu instruire profesională continuă a auditorilor.

„AFAM” şi-a început activitatea din 04.07.1997 şi are în prezent în calitate de membri activi 55 auditori persoane fizice şi 31 societăţi de audit. Începînd cu anul 1999, asociaţia „AFAM” a creat Centrul de instruire profesională a auditorilor „CIPAM” S.R.L., care asigură instruirea profesională continuă a auditorilor - membri „AFAM”.

A.O. „Ecofin-Consult” a fost fondată la 21.06.2004 şi are în prezent în calitate de membri activi 18 auditori persoane fizice. Asociaţia este fondatorul revistei lunare ştiinţifice şi de consultanţă în domeniul managementului „Fin-Consultant”.

Asociaţiile au anumite drepturi şi obligaţiuni care sînt exercitate conform prevederilor Legii.

*Capitolul V „Examinarea competenţei profesionale” acţionează şi toate prevederile acestuia sînt aplicate.*

Acesta prevede stagierea în activitatea de audit, cerinţele generale privind examenul de calificare şi organizarea examenului de calificare. Modul de organizare şi desfăşurare a stagiului pentru admiterea la examenul de calificare pentru obţinerea calităţii de auditor pentru auditul general este prevăzut de Normele de pregătire profesională a stagiarilor în activitatea de audit (în continuare – Norme), aprobate prin ordinul Ministrului Finanţelor nr. 150 din 22.11.2010. Prin urmare, stagiul are o durată de 2 ani. Perioada de stagiu începe de la data la care stagiarul a depus cererea şi a fost înregistrat în Registrul stagiarilor în activitatea de audit. Din data intrării în vigoare a Normelor (26.11.2010) au fost înregistraţi în calitate de stagiari 2 persoane, iar pe parcursul anului 2011 - 5 persoane. Stagiul se efectuează în cadrul unei societăţi de audit, auditor întreprinzător individual care a avut în derulare cel puţin 2 angajamente de audit în anul precedent. Lista societăţilor de audit, auditorilor întreprinzători individuali, care pot avea stagiari, se stabileşte de Consiliu în baza Informaţiei privind respectarea procedurilor de control al calităţii lucrărilor de audit şi se publică anual pe pagina web oficială a Consiliului conform situaţiei la 1 iulie *(*[*www.minfin.md/instituţii*](http://www.minfin.md/instituţii) *subordonate, pe lîngă şi monitorizate /Consiliul de supraveghere a activităţii de audit/Stagiari)*. Astfel, conform situaţiei la 1 iulie 2010, 75 societăţi de audit şi 3 auditori întreprinzători individuali au putut avea stagiari în activitatea de audit, iar conform situaţiei la 1 iulie 2011 - 77 societăţi de audit şi 3 auditori întreprinzători individuali.

Pînă la punerea în aplicare a Normelor, drept bază pentru admiterea la examen servea recomandarea în formă scrisă a organului executiv al societăţii de audit, auditorului întreprinzător individual, unde a fost angajată persoana pe parcursul perioadei de stagiere şi copia carnetului de muncă privind angajarea şi experienţa corespunzătoare de muncă (cel puţin 3 ani în domeniul economico-financiar sau juridic, din care cel puţin două treimi ca stagiar în activitatea de audit sub îndrumarea unui auditor).

Conform Hotărîrii Guvernului nr. 1450 din 24.12. 2007 Cu privire la unele măsuri de executare a Legii nr. 61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit, a fost aprobat Regulamentul cu privire la certificarea auditorilor şi Componenţa nominală a Comisiei de certificare de pe lîngă Ministerul Finanţelor. Regulamentul în cauză prevede cerinţele generale privind examenul de calificare, gestionarea procesului de examinare şi înregistrare a pretendenţilor, componenţa nominală a Comisiei de certificare şi modalitatea de selectare a membrilor ei care evaluează rezultatele examenelor, modul de organizare şi supraveghere, termenele de susţinere a examenului de calificare, modul de eliberare, suspendare şi retragere a certificatului de calificare al auditorului, cerinţele privind instruirea profesională continuă a auditorilor.

Astfel, pentru obţinerea calităţii de auditor pentru auditul general, stagiarii susţin examen de calificare. Examenul de calificare se organizează de Ministerul Finanţelor, iar examinarea se efectuează de Comisia de certificare. Examenul constă din probe scrise la disciplinele audit, contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune, managementul financiar, dreptul şi gestiunea tehnologiilor informaţionale şi a sistemelor computerizate (la nivel de utilizator). Examinarea pretendenţilor pentru obţinerea certificatului de calificare al auditorului se desfăşoară în ultima decadă a lunilor: martie, aprilie, mai - sesiunea de primăvară; septembrie, octombrie, noiembrie - sesiunea de toamnă. Examenele se desfăşoară conform Programului de examinare pentru conferirea calităţii de auditor pentru auditul general, aprobat prin ordinul Ministrului Finanţelor nr. 21 din 21.02.2008. Probele scrise se elaborează în baza programului de examinare în limbile de stat şi rusă şi se aprobă de către preşedintele Comisiei de certificare. Pe parcursul anului 2009 a fost organizat un examen în luna noiembrie, la care au participat 17 pretendenţi, iar pe parcursul anului 2010 au fost organizate 7 examene la care au participat 43 de pretendenţi.

Pretendenţii care nu au susţinut examenul la unele discipline au fost admişi să repete examenul conform prevederilor Legii (54 persoane în anul 2010).

În cazul dezacordului pretendentului cu decizia asupra rezultatului examenului pentru fiecare disciplină, aceasta poate fi contestată la Comisia de certificare. Astfel, pe parcursul anului 2009 au fost depuse 5 contestări, iar în anul 2010 – 10. Contestările au fost examinate în cadrul şedinţei Comisiei de certificare, fără schimbarea rezultatului examenului.

Pe parcursul anului 2010, în urma dezacordului unui pretendent cu rezultatul contestării depuse la Comisie, rezultatul examenului a fost contestat în Consiliu. Cererea privind contestarea rezultatului în Consiliu nu a fost admisă spre examinare, deoarece a fost încălcat termenul de depunere a contestării.

În calitate de observatori la examene pot participa specialişti din cadrul Ministerului Finanţelor şi a altor organe centrale de specialitate ale administraţiei publice, precum şi reprezentanţi ai asociaţiilor auditorilor, contabililor şi societăţilor de audit desemnaţi prin decizia preşedintelui Comisiei de certificare. Astfel, pe parcursul anului 2009 în calitate de observatori au participat 5 persoane, iar pe parcursul anului 2010 – 17 persoane.

Pentru susţinerea examenului de calificare la fiecare disciplină se percepe o plată în mărime de 350 lei, stabilită prin Hotărîrea Guvernului nr. 1342 din 01.12.2008 Cu privire la mijloacele speciale ale Ministerului Finanţelor. Veniturile mijloacelor speciale pentru anul 2009 au constituit 5950 lei, iar pentru anul 2010 – 34300 lei. Veniturile în cauză au fost direcţionate pentru procurarea de utilaj şi consumabile durabile, atribuite la categoria fondurilor fixe; achitarea onorariilor membrilor Comisiei de certificare – profesori ai instituţiilor de învăţămînt superior, conform prevederilor actelor normative în vigoare; plata contribuţiilor la bugetul asigurărilor sociale de stat şi a primelor de asigurare obligatorie de asistenţă medicală pentru membrii Comisiei de certificare; achitarea altor cheltuieli administrative.

*Capitolul VI „Eliberarea şi retragerea certificatului de calificare al auditorului. Suspendarea, încetarea şi reluarea activităţii auditorului”*

*acţionează şi prevederile acestuia sînt aplicate.*

Pe parcursul anului 2009 certificate de calificare nu au fost eliberate, deoarece a avut loc numai un examen pe disciplină din sesiunea de toamnă. Pe parcursul anului 2010, în urma susţinerii examenului integral de calificare, li s-a conferit calificarea de „Auditor pentru auditul general” cu eliberarea de către Ministerul Finanţelor a certificatului de calificare al auditorului la 6 persoane în baza deciziei Comisiei de certificare, iar conform situaţiei din 01.07.2011- la 7 persoane.

Conform ordinului Ministrului Finanţelor nr. 87 din 30.06.2010, în baza deciziei Consiliului, în legătură cu încălcarea cerinţelor de instruire profesională continuă pentru anul 2009, au fost retrase certificatele de calificare la 13 auditori. În prezent, Consiliul urmează să primească decizia corespunzătoare privind încălcarea cerinţelor de instruire profesională continuă pentru anul 2010 de către 7 auditori.

În urma deţinerii funcţiei publice, care este incompatibilă conform legislaţiei cu exercitarea funcţiei de auditor, conform situaţiei din 01.01.2008 a fost suspendată activitatea la 23 auditori. La situaţia din 01.01.2009 lista auditorilor cu activitate suspendată a cuprins 22 persoane şi corespunzător la 01.01.2010 şi la 01.01.2011 - 24 persoane.

Pe parcursul anului 2009, un auditor şi-a încetat activitatea în urma decesului, iar pe parcursul anului 2010 13 auditori şi-au încetat activitatea în legătură cu retragerea certificatului de calificare al auditorului. Persoanele în cauză au fost radiate din Registrul de stat al auditorilor.

Cazuri de reluare a activităţii de audit nu au fost înregistrate.

*Capitolul VII „Reglementarea de stat a activităţii de audit” acţionează şi prevederile acestuia sînt aplicate.*

Reglementarea de stat a activităţii de audit cuprinde asigurarea normativă, certificarea şi licenţierea şi se efectuează corespunzător de Ministerul Finanţelor şi Camera de Licenţiere.

În partea ce ţine de asigurarea normativă, pe parcursul anilor 2008-2010 au fost elaborate şi puse în aplicare 8 acte normative în domeniul auditului. După cum s-a menţionat mai sus, Ministerul Finanţelor organizează examenul de calificare, eliberează certificatele de calificare ale auditorilor în baza deciziei Comisiei de certificare şi retrage certificatele de calificare în baza deciziei Consiliului. De asemenea, Ministerul Finanţelor ţine Registrul de stat al auditorilor, Registrul de stat al societăţilor de audit, al auditorilor întreprinzători individuali, Registrul organizaţiilor, instituţiilor cu instruire profesională continuă a auditorilor şi Registrul stagiarilor în activitatea de audit.

Întru realizarea prevederilor art. 38 alin.(3) al Legii, certificatele de calificare ale auditorilor, eliberate de Ministerul Finanţelor, valabile la data publicării acesteia, precum şi certificatele de calificare ale auditorilor eliberate după data publicării Legii (10 august 2007) în număr de 260, au fost înlocuite cu certificate de calificare fără termen pînă la data intrării în vigoare a Legii.

Atît Registrul de stat al auditorilor, cît şi Registrul de stat al societăţilor de audit, al auditorilor întreprinzători individuali, se ţin în limba de stat, pe suport de hîrtie şi în formă electronică şi se actualizează în funcţie de modificările intervenite. De asemenea, extrasele acestora se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova şi se plasează pe pagina web oficială a Ministerului Finanţelor ([www.minfin.md/Acte](http://www.minfin.md/Acte) legislative şi normative/Audit).

Astfel, conform situaţiei din 01.01.2008 în Registrul de stat al auditorilor şi Registrul de stat al societăţilor de audit, al auditorilor întreprinzători individuali erau înregistraţi corespunzător 260 auditori şi 114 societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali. Conform situaţiilor din 01.01.2009 - 259 auditori şi 125 societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali, 01.01.2010 - 258 auditori şi 128 societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali şi 01.01.2011- 252 auditori şi 127 societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali, iar conform situaţiei din 15.07.2011 - 259 auditori şi 127 societăţi de audit, auditori întreprinzători individuali. Astfel, se observă o tendinţă de menţinere a numărului de auditori şi a numărului societăţilor de audit, auditorilor întreprinzători individuali.

Camera de Licenţiere reglementează activitatea de audit în partea ce ţine de licenţierea acesteia conform prevederilor Legii privind reglementarea prin licenţiere a activităţii de întreprinzător nr. 451-XV din 30.07.2001.

Întru respectarea prevederilor art. 38 alin.(1) al Legii, pe parcursul anului 2009 din 114 societăţi de audit şi auditori întreprinzători individuali care activau la data 01.01.2008, 2 societăţi de audit nu s-au conformat prevederilor art. 5 alin. (1) al Legii (cea mai mare parte a valorii aporturilor la capitalul social al societăţii de audit trebuie să aparţină auditorilor şi/sau societăţilor de audit rezidente sau nerezidente). Astfel, la propunerea Consiliului, pe parcursul anului 2010 acestora li s-a retras licenţa pentru desfăşurarea activităţii de audit de către Camera de Licenţiere în baza Hotărîrii instanţei de judecată, deoarece cea mai mare parte a valorii aporturilor la capitalul social nu aparţinea auditorilor şi/sau societăţilor de audit rezidente sau nerezidente.

*Capitolul VIII „Supravegherea şi controlul activităţii de audit”*

*acţionează parţial.*

Supravegherea şi controlul activităţii de audit, potrivit prevederilor Legii urmează a fi exercitate de către Consiliu şi Serviciu.

Astfel, conform Hotărîrii Guvernului nr. 1450 din 24.12. 2007, a fost aprobat Regulamentul Consiliului şi Componenţa nominală a acestuia. Regulamentul Consiliului prevede componenţa şi criteriile de desemnare a membrilor Consiliului; retragerea calităţii de membru; atribuţiile, drepturile şi obligaţiile Consiliului; conducerea şi organizarea activităţii Consiliului; organizarea activităţii Serviciului, drepturile şi obligaţiile specialiştilor Serviciului.

Prin urmare, Consiliul este format din 7 membri: cîte 2 reprezentanţi ai Ministerului Finanţelor şi Comisiei Naţionale a Pieţei Financiare; un reprezentant al Băncii Naţionale a Moldovei; 2 reprezentanţi ai instituţiilor de învăţămînt superior cu profil economic specializaţi în contabilitate sau audit, avînd titlu ştiinţific în economie, desemnaţi de Ministerul Educaţiei la solicitarea Ministerului Finanţelor. Componenţa nominală a Consiliului se aprobă de Guvern pe un termen de 2 ani.

Întru asigurarea activităţii, Consiliul a fost înregistrat de către Camera Înregistrării de Stat la 18 ianuarie 2008.

Dat fiind faptul, că Consiliul este o structură nouă ce trebuie să îndeplinească funcţii neaplicabile pînă în prezent pe teritoriul Republicii Moldova, totuşi, în perioada anilor 2008-2010 s-au depus eforturi întru realizarea prevederilor legislaţiei în vigoare aferente procesului de supraveghere a activităţii de audit.

Prin urmare, în perioada anilor 2008-2010, Consiliul a activat conform Planului de activitate anual aprobat de către Ministrul Finanţelor *(*[*www.minfin.md/instituţii*](http://www.minfin.md/instituţii) *subordonate, pe lîngă şi monitorizate /Consiliul de supraveghere a activităţii de audit/Planuri de activitate)*, convocîndu-se în 14 şedinţe.

Ţinînd cont de atribuţiile ce îi revin conform prevederilor legislaţiei în vigoare şi întru realizarea obiectivelor Planului de activitate, Consiliul a desfăşurat următoarea activitate:

- a avizat proiectele actelor normative aferente activităţii de audit, elaborate de Ministerul Finanţelor;

- a elaborat şi aprobat Regulamentul privind organizarea şi funcţionarea Serviciului;

- a desfăşurat concursul pentru ocuparea funcţiilor publice vacante în cadrul Serviciului;

- a emis decizii executorii pentru societăţile de audit, care nu au prezentat în termen rapoartele financiare şi Informaţiile privind controlul calităţii lucrărilor de audit;

- a emis decizia privind retragerea certificatelor de calificare ale auditorilor care au încălcat cerinţele privind instruirea profesională continuă;

- a elaborat şi prezentat spre aprobare Ministrului Finanţelor devizul de cheltuieli al Serviciului pentru anii de activitate 2009-2011;

- a prezentat propuneri Camerei de Licenţiere privind retragerea licenţelor pentru desfăşurarea activităţii de audit la 2 societăţi de audit, care nu s-au conformat prevederilor art. 5 alin. (1) al Legii;

- a elaborat şi prezentat spre aprobare Ministrului Finanţelor Planurile de activitate ale Consiliului pentru anii 2008-2011.

Începînd cu 2 martie 2009, în cadrul Consiliului a fost constituit Serviciul, care reprezintă aparatul permanent de lucru al Consiliului. Pe parcursul anului 2009 au activat 2 persoane cu interval de angajare şi pe parcursul anului 2010 – 3 persoane, de asemenea cu interval de angajare. Fluctuaţia cadrelor se argumentează prin remunerarea neadecvată şi lipsa de cunoştinţe şi experienţă în domeniul auditului.

Astfel, un şir de acţiuni prevăzute au fost implementate, iar altele, ce ţin de controlul extern al calităţii lucrărilor de audit au rămas nerealizate. Prin urmare, în partea ce ţine de controlul extern al calităţii lucrărilor de audit prevederile Legii nu funcţionează.

La momentul actual din lipsa specialiştilor calificaţi şi remunerării neadecvate, care este prevăzută numai din contul mijloacelor bugetare, Serviciul întîmpină dificultăţi în activitate. Conform art. 47 al Legii cu privire la funcţia publică şi statutul funcţionarului public nr. 158-XVI din 04.07.2008, în luna aprilie a fost detaşat în interesul serviciului un colaborator din cadrul Direcţiei reglementarea contabilităţii şi auditului în sectorul corporativ a Ministerului Finanţelor, care îndeplineşte atribuţiile Serviciului.

În prezent se află în discuţie mai multe opţiuni privind depăşirea situaţiei create:

- crearea unui organ profesional nou de autoreglementare a profesiei de auditor, stabilit prin Lege, membri obligatorii ai căruia vor fi toţi auditorii, societăţile de audit, auditorii întreprinzători individuali şi stagiarii în activitatea de audit;

- crearea unui organ profesional de autoreglementare în baza unei asociaţii profesionale existente; sau

- acreditarea asociaţiilor profesionale existente (membri obligatorii ai cărora vor fi toţi auditorii, societăţile de audit, auditorii întreprinzători individuali şi stagiarii în activitatea de audit).

De asemenea, se pun în discuţie şi cîteva opţiuni privind efectuarea controlului calităţii lucrărilor de audit de către:

- Serviciu, la toate societăţile de audit şi auditorii întreprinzători individuali;

- Serviciu la societăţile de audit care efectuează auditul la entităţile de interes public şi de către organul profesional de autoreglementare la societăţile de audit, auditorii întreprinzători individuali (cu excepţia celor care efectuează auditul la entităţile de interes public); sau

- Serviciul la societăţile de audit care efectuează auditul la entităţile de interes public şi de către asociaţiile profesionale acreditate în modul stabilit, la societăţile de audit, auditorii întreprinzători individuali (cu excepţia celor care efectuează auditul la entităţile de interes public).

Conform practicii ţărilor membre ale Uniunii Europene şi a ţărilor din sud-estul Europei, organul profesional reprezintă autoritatea abilitată prin Lege cu funcţii ce ţin de organizarea, coordonarea şi controlul activităţii de audit. Astfel, se va examina minuţios situaţia actuală şi condiţiile în care se află activitatea de audit şi se va determina calea cea mai eficientă de promovare a acestei idei. În aceste discuţii participă, şi va participa şi în continuare comunitatea auditorilor, reprezentantă de asociaţiile profesionale existente în acest domeniu.

*Capitolul IX „Răspunderea pentru încălcarea prezentei legi. Soluţionarea*

*litigiilor” acţionează parţial.*

Capitolul în cauză prevede răspunderea auditorului, a societăţii de audit, a auditorului întreprinzător individual, precum şi răspunderea entităţii auditate. Astfel, contractul de audit încheiat cu entitatea auditată, precum şi Raportul de audit urmează să conţină clar, că auditorul este responsabil de formarea şi exprimarea opiniei în raportul de audit, iar conducerea entităţii auditată este responsabilă de pregătirea şi prezentarea rapoartelor financiare.

Întru repararea pagubelor materiale care pot fi cauzate entităţilor auditate, solicitantului de audit, societăţile de audit şi auditorii întreprinzători individuali asigură riscul de audit. Acest aspect a fost expus şi la Capitolul II.

În prezent Ministerul Finanţelor şi Consiliul nu deţin integral informaţia asupra situaţiei din domeniul dat, deoarece din lipsa specialiştilor din cadrul Serviciului, controlul extern al calităţii lucrărilor de audit nu se efectuează.

Dacă ar fi aplicate reglementările ce ţin de procesul de control extern al calităţii lucrărilor de audit, prevederile Legii ar acţiona în totalitate.

***Gradul de îndeplinire a obiectivelor şi scopului actului***

Reieşind din cele expuse la punctul precedent, putem menţiona că obiectul de reglementare a Legii este îndeplinit în mare parte (în opinia noastră circa 70 %).

Prin urmare, aşa obiective ale Legii cum ar fi, controlul calităţii lucrărilor de audit, respectarea principiului independenţei şi confidenţialităţii în activitatea de audit, aplicarea răspunderii disciplinare pentru încălcarea prevederilor Legii, nu sînt îndeplinite, în special din lipsa specialiştilor corespunzători din cadrul Serviciului.

Totuşi, avînd în vedere problemele existente, prevederile Legii asigură continuitatea dezvoltării profesiei de auditor.

În comparaţie cu Legea precedentă nr. 729-XIII din 15.02.1996 cu privire la activitatea de audit, Legea actuală este mai benefică. Aceasta conţine prevederi de o importanţă semnificativă care au căpătat o actualitate deosebită în ultimul timp şi asupra cărora s-a pus accent de către organismele internaţionale. Prin urmare, Legea conţine prevederi privind exercitarea auditului obligatoriu la „entităţile de interes public”, apartenenţa majorităţii valorii aporturilor în capitalul social al societăţii de audit auditorilor şi/sau societăţilor de audit rezidente şi nerezidente, conducerea organului executiv al societăţii de audit, auditorului-întreprinzător individual de către auditori.

În scopul ridicării calităţii serviciilor de audit, Legea atrage o atenţie sporită raportului de audit, se stabileşte forma şi conţinutul raportului, întocmit în baza rezultatelor auditului rapoartelor financiare ale entităţii auditate.

De asemenea, faţă de Legea precedentă, Legea conţine prevederi noi, referitoare la asigurarea riscului de audit şi controlul calităţii lucrărilor de audit, prevederi care sînt pe larg utilizate în practica internaţională şi care au drept scop protejarea intereselor entităţilor auditate şi oferirea unei siguranţe rezonabile că entităţile menţionate vor beneficia de servicii de audit de o calitate înaltă.

Legea reflectă principiul fundamental al activităţii de audit-independenţa, garantarea independenţei şi confidenţialitatea auditorului. Mai desfăşurat sînt prevăzute drepturile şi obligaţiile auditorului, a entităţii auditate, precum şi a asociaţiilor auditorilor şi societăţilor de audit.

Legea conţine prevederi noi, mai stricte privind cerinţele pentru admiterea la examenul de calificare pentru atribuirea calităţii de auditor şi modul de organizare a examenelor, precum şi cerinţe faţă de stagiarii în activitatea de audit stabilite conform prevederilor Directivei 2006/43/CE. Astfel, examenul de calificare constă în susţinerea probelor scrise la şase discipline (auditul, contabilitatea financiară, contabilitatea de gestiune, managementul financiar, dreptul şi gestiunea tehnologiilor informaţionale), pe cînd Legea precedentă prevedea susţinerea unui examen în formă scrisă sau oral (la alegerea pretendentului) la 4 discipline (auditul, contabilitatea, fiscalitatea, dreptul sau analiza financiară).

De asemenea, Legea prevede modalitatea de eliberare, retragere a certificatului de calificare şi cazurile de suspendare, încetare şi reluare a activităţii auditorului. Legea precedentă prevedea eliberarea certificatului de calificare al auditorului pe un termen de cinci ani. Legea actuală prevede termenul nelimitat de valabilitate a certificatului de calificare al auditorului cu condiţia ridicării nivelului de calificare în organizaţiile, instituţiile care efectuează instruirea profesională continuă în decursul fiecărui an calendaristic, începînd cu anul următor după anul primirii certificatului de calificare (nu mai puţin de 40 de ore).

În comparaţie cu Legea precedentă, Legea actuală prevede modul de reglementare de stat a activităţii de audit prin asigurarea normativă, certificare şi licenţiere, care se efectuează de către Ministerul Finanţelor şi Camera de Licenţiere. De asemenea, este prevăzută modalitatea de supraveghere şi control a activităţii de audit prin intermediul Serviciului din cadrul Consiliului, care are statut de persoană juridică şi activează pe lîngă Ministerul Finanţelor.

Legea actuală prevede ţinerea Registrului de stat al auditorilor şi Registrului de stat al societăţilor de audit, auditorului întreprinzător individual, răspunderea auditorului, societăţii de audit, auditorului întreprinzător individual, asociaţiilor auditorilor şi societăţilor de audit, precum şi răspunderea entităţii auditate.

Suplimentar la cele expuse, este necesar de menţionat, că obiectul de reglementare a Legii este asigurat de existenţa cadrului normativ secundar.

***Modificările parvenite în act***

***şi influenţa acestora asupra scopului şi esenţei actului***

Pe parcursul perioadei, de la intrarea în vigoare a Legii au parvenit unele modificări şi completări nesemnificative, ce ţin de aducerea în concordanţă a Legii cu prevederile legislaţiei în vigoare, precum şi necesitatea corectării unor erori de conţinut.

Astfel, întru evitarea dublării de norme şi paralelisme în legislaţie, conform prevederilor art. 37 alin. (2) lit. b) din Legea privind actele legislative nr. 780-XV din 27.12.2001, din art. 2 al Legii a fost exclusă noţiunea de „entitate de interes public”, care este prevăzută şi în Legea contabilităţii nr. 113-XVI din 27.04.2007.

Art. 5 alin. (3) a fost ajustat la prevederile Legii cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi nr. 845-XII din 03.01.1992, şi anume s-a reglementat clar, că auditorul poate desfăşura activitate de audit în calitate de salariat al societăţii de audit sau de auditor întreprinzător individual, organizat juridic ca întreprindere individuală.

Din categoria serviciilor prestate pe lîngă activitatea de audit prevăzute la art. 6 alin. (1) al Legii au fost excluse „serviciile de evaluare a patrimoniului”, care urmează a fi efectuate numai de întreprinderile de evaluare conform prevederilor Legii cu privire la activitatea de evaluare nr. 989-XV din 18.04.2002. Concomitent, la art. 38 s-a stabilit, ca licenţele pentru desfăşurarea activităţii de evaluare a bunurilor imobile eliberate societăţilor de audit de către Camera de Licenţiere pînă la operarea modificării în cauză să rămînă valabile pentru întreaga perioadă de valabilitate.

Art. 20 alin. (5) al Legii s-a adus în concordanţă cu prevederile Legii cu privire la piaţa valorilor mobiliare nr. 199-XIV din 18.11.1998, şi anume s-a substituit denumirea certificatului auditorului companiilor de asigurare şi auditorului participanţilor profesionişti la piaţa valorilor mobiliare cu certificatul auditorului participanţilor profesionişti la piaţa financiară nebancară.

Prevederile art. 28 al Legii a fost adus în concordanţă cu cerinţele stipulate la art. 2 al Legii privind reglementarea prin licenţiere a activităţii de întreprinzător nr. 451-XV din 30.07.2001, care prevede că totalitatea cerinţelor şi condiţiilor de licenţiere urmează a fi stabilite prin legile ce reglementează expres activităţile licenţiate.

Art. 32 alin.(1), art.33 alin.(1) şi art. 38 alin.(4**)** s-au adus în concordanţă cu prevederile Legii cu privire la piaţa valorilor mobiliare nr. 199-XIV din 18.11.1998, deoarece prin absorbţie, Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare şi Inspectoratul de Stat pentru Supravegherea Asigurărilor şi Fondurilor Nestatale de Pensii s-au reorganizat în Comisia Naţională a Pieţei Financiare.

Reieşind din cele expuse, modificările şi completările  operate la Lege au îmbunătăţit calitativ conţinutul Legii şi au oferit unor prevederi un grad de claritate mai ridicat, au generat dispariţia unor situaţii de incertitudine în implementarea prevederilor Legii.

Astfel, modificările şi completările respective nu au deviat de la obiectul de reglementare şi principiile fundamentale ale activităţii de audit şi prin urmare, nu au avut impact asupra esenţei Legii.

Totodată, este necesar de menţionat, că Hotărîrea Guvernului nr. 1450 din 24 decembrie 2007, care reprezintă cadrul normativ secundar aferent prevederilor Legii, de asemenea a suportat modificări şi completări.

Prin urmare, unele prevederi ale Regulamentului Consiliului au fost aduse în concordanţă cu Legea. De asemenea, au fost operate şi unele modificări de lichidare a lacunelor care au apărut pe parcursul a doi ani de activitate a Consiliului.

În conformitate cuprevederile art. 32 alin.(1) şi (2) al Legii şi p.6 al Regulamentului Consiliului, componenţa nominală a Consiliului a fostmodificată cu 5 membri după expirarea a doi ani de activitate.

În scopul armonizării procesului naţional de certificare şi de instruire profesională continuă al auditorilor cu cel acceptat în practica internaţională s-au efectuat modificări şi completări la Regulamentul cu privire la certificarea auditorilor*.*  Astfel, instruirea profesională continuă va putea fi efectuată de către auditori prin participarea la cursuri organizate de organizaţiile şi instituţiile cu instruire profesională continuă din Republica Moldova sau organizaţiile şi instituţiile internaţionale din domeniu. Confirmarea orelor de instruire profesională de nivel internaţional se va face pe baza documentului de participare care va include tematica cursului, numărul de ore, denumirea instituţiei/organizaţiei cu instruire profesională care a organizat cursul. De asemenea, în cazul participării auditorilor la seminare, congrese sau conferinţe din domeniul profesional, organizate atît la nivel naţional, cît şi internaţional, precum şi/sau în cazul publicării unei cărţi, articol în domeniul auditului, se prevăd scutiri de la instruirea profesională, care se echivalează cu 4 ore şi respectiv 20 ore.

Instruirea profesională continuă a auditorilor la nivel naţional se va efectua conform programelor elaborate anual de către organizaţiile şi instituţiile cu instruire profesională continuă, coordonate cu Ministerul Educaţiei şi aprobate de Ministerul Finanţelor pînă la 31 decembrie.

Componenţa nominală a Comisiei de certificare de pe lîngă Ministerul Finanţelor s-a modificat cu patru membri.

Reieşind din cele expuse, modificările şi completările operate la Hotărîrea Guvernului nr. 1450 din 24 decembrie 2007 au consolidat prevederile Legii.

***Gradul de punere în aplicare a cadrului juridic secundar necesar, pentru a asigura mecanismul de reglementare a actului şi gradul de suficienţă a resurselor materiale, financiare şi umane pentru funcţionalitatea actului***

Analizînd Dispoziţiile finale şi tranzitorii ale Legii putem conchide, că mecanismul juridic aferent cadrului normativ secundar este pus în aplicare.

Astfel, pentru asigurarea implementării art. 39 al Legii, precum şi a art. 31 alin. (2), art. 21 alin. (4) acţionează Hotărîrea Guvernului nr. 1450 din 24 decembrie 2007 Cu privire la unele măsuri de executare a Legii nr. 61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit. Prin Hotărîrea în cauză a fost aprobat Regulamentul Consiliului

şi Componenţa nominală a acestuia, Regulamentul cu privire la certificarea auditorilor şi Componenţa nominală a Comisiei de certificare, precum şi asigurat Serviciul, care şi-a început activitatea din martie 2009, cu încăperi de serviciu. Regulamentul Consiliului prevede componenţa şi criteriile de desemnare a membrilor Consiliului; retragerea calităţii de membru; atribuţiile, drepturile şi obligaţiile Consiliului; conducerea şi organizarea activităţii Consiliului; organizarea activităţii Serviciului, drepturile şi obligaţiile specialiştilor Serviciului. Regulamentul cu privire la certificarea auditorilor stabileşte modul de instituire şi atribuţiile Comisiei de certificare, cerinţele înaintate faţă de pretendenţi şi modul de admitere la examenul de calificare pentru obţinerea certificatului de calificare al auditorului pentru auditul general, precum şi modalitatea de obţinere a certificatului de calificare al auditorului instituţiilor financiare, al auditorului participanţilor profesionişti la piaţa financiară nebancară, desfăşurarea examenului de calificare, modul de evaluare a rezultatelor şi adoptarea deciziilor, eliberarea şi retragerea certificatului de calificare, modul ţinerii Registrului de stat al auditorilor, suspendarea şi reluarea activităţii auditorului, eliberarea duplicatului certificatului de calificare, instruirea profesională continuă a auditorilor.

De asemenea, întru executarea prevederilor art. 20 alin. (4) al Legii, prin Hotărîrea Guvernului nr. 1342 din 1 decembrie 2008 Cu privire la mijloacele speciale ale Ministerului Finanţelor, a fost aprobat Nomenclatorul şi tarifele serviciilor contra plată prestate de către Ministerul Finanţelor, care prevede plata în mărime de 350 lei pentru susţinerea examenului la fiecare disciplină, în scopul atribuirii calităţii de auditor pentru auditul general, precum şi Regulamentul cu privire la modul de constituire şi de utilizare a mijloacelor speciale ale Ministerului Finanţelor.

Totodată, în scopul realizării prevederilor Legii contabilităţii nr. 113-XVI din 27.04.2007 şi Legii, precum şi al creării condiţiilor favorabile pentru armonizarea contabilităţii şi auditului cu cerinţele Directivelor Uniunii Europene şi a Standardelor Internaţionale de Audit, prin Hotărîrea Guvernului nr. 1507 din 31.12.2008 a fost aprobat Planul de dezvoltare a contabilităţii şi auditului în sectorul corporativ pe anii 2009-2014, care determină priorităţile de dezvoltare a contabilităţii şi auditului în Republica Moldova şi stabileşte măsurile şi acţiunile necesare pentru realizarea acestor priorităţi.

În partea ce ţine de gradul de suficienţă a resurselor materiale, financiare şi umane pentru funcţionalitatea Legii putem menţiona, că cadrul instituţional relevant asigurării aplicării Legii cuprinde: Secţia reglementări în activitatea de audit a rapoartelor financiare din cadrul Direcţiei reglementarea contabilităţii şi auditului în sectorul corporativ a Ministerului Finanţelor, Camera de Licenţiere, Consiliul, Serviciul din cadrul Consiliului şi Comisia de certificare.

Astfel, scopul Secţiei reglementări în activitatea de audit a rapoartelor financiare este elaborarea actelor normative în domeniul auditului, acordarea entităţilor suport metodologic în aspectele problematice din domeniul contabilităţii şi auditului, ţinerea Registrului de stat al auditorilor, Registrului de stat al societăţilor de audit, al auditorilor întreprinzători individuali, Registrului organizaţiilor, instituţiilor cu instruire profesională continuă a auditorilor şi Registrului stagiarilor în activitatea de audit, organizarea lucrului cu pretendenţii pentru obţinerea calităţii de auditor şi prezentarea dosarelor acestora Comisiei de certificare, organizarea examenului de calificare pentru conferirea calităţii de auditor pentru auditul general. Schema de încadrare a Secţiei prevede 4 specialişti. Pe parcursul anului 2010 au activat 4 specialişti cu un salariu mediu lunar de 4,7 mii lei. Secţia este asigurată cu echipament tehnic corespunzător, mobilier şi rechizite de birou. În prezent activează numai 2 persoane, deoarece o persoană se află în concediul de maternitate, iar altă persoană, după cum s-a menţionat anterior, a fost detaşată în cadrul Serviciului. Prin urmare, lipsa specialiştilor calificaţi este evidentă.

Ministerul Finanţelor nu deţine informaţia detaliată privind activitatea Camerei de Licenţiere în partea ce ţine de asigurarea activităţii de audit.

După cum s-a menţionat anterior, Consiliul este format din 7 membri, care reprezintă Ministerul Finanţelor, Banca Naţională a Moldovei, Comisia Naţională a Pieţei Financiare şi reprezentanţi ai instituţiilor de învăţămînt superior cu profil economic. Conform prevederilor Hotărîrii Guvernului nr. 1450 din 24.12.2007, membrii Consiliului care dispun de statut de funcţionar public nu beneficiază de remunerarea muncii. Pentru remunerarea muncii reprezentanţilor instituţiilor de învăţămînt în perioada examinării actelor normative aferente activităţii de audit şi participării lor la şedinţele Consiliului, nu au fost prevăzute mijloace în bugetul de stat, aceştea activînd fără remunerarea corespunzătoare. Conform prevederilor Hotărîrii Guvernului nr. 222 din 28.04.1993 ”Cu privire la retribuirea muncii specialiştilor încadraţi în procesul de atestare a cadrelor ştiinţifice şi didactice, a membrilor Comisiei Medicamentului, a membrilor consiliilor metodologice consultative pentru evidenţa contabilă în economia naţională şi instituţiile bugetare şi ai altor comisii de experţi” pentru remunerarea muncii membrilor Consiliului ar fi necesare mijloace bugetare în sumă de aproximativ de 5,6 mii lei. Numărul membrilor Consiliului la moment este suficient, însă, reieşind din practica internaţională, se va examina posibilitatea includerii reprezentanţilor profesiei în componenţa acestuia.

Începînd cu 2 martie 2009, în cadrul Consiliului a fost constituit Serviciul, care reprezintă aparatul permanent de lucru al Consiliului, fiind asigurat de către Ministerul Finanţelor cu încăperi de serviciu. Art.32 alin. (4) al Legii şi Schema de încadrare prevede 4 specialişti. Pe parcursul anului 2009 au activat 2 specialişti cu un interval de angajare, o persoană în calitate de Şef al Serviciului şi o persoană în calitate de consultant. Pentru asigurarea activităţii Serviciului pentru anul 2009 a fost aprobat Devizul de cheltuieli în sumă de 312,3 mii lei, inclusiv pentru retribuirea muncii 126,1 mii lei, procurarea de utilaj şi consumabile durabile, atribuite la categoria fondurilor fixe – 60,9 mii lei, rechizite de birou – 18,2 mii lei, etc. Astfel, întru asigurarea activităţii Serviciului a fost procurat echipament tehnic în sumă de 45,9 mii lei, mobilă corespunzătoare (mese, scaune) – 15,0 mii lei, rechizite de birou – 4,3 mii lei. Salariul mediu lunar al unui specialist din cadrul Serviciului a constituit 2,6 mii lei.

Pe parcursul anului 2010 au activat 3 specialişti, de asemenea cu interval de angajare. Devizul de cheltuieli a constituit 219,6 mii lei, inclusiv remunerarea muncii -135,8 mii lei. Salariul mediu lunar al unui specialist a constituit 2,0 mii lei, fiind în descreştere faţă de anul precedent, deoarece persoanele angajate cu statut de funcţionar public, nu au putut fi remunerate corespunzător din lipsa vechimii de muncă în serviciul public, precum şi a gradului de calificare corespunzător.

Pentru anul 2011 a fost prevăzut un Deviz de cheltuieli în sumă de 228,5 mii lei, inclusiv remunerarea muncii 144,2 mii lei. În prezent activează o persoană, după cum s-a menţionat anterior.

Reieşind din numărul societăţilor de audit, auditorilor întreprinzători individuali care activează şi urmează a fi verificaţi de către Serviciu, numărul specialiştilor conform schemei de încadrare este suficient, însă nu este posibilă angajarea şi menţinerea acestora din lipsa insuficientă a remunerării muncii.

Comisia de certificare este formată din 9 persoane, reprezentanţi ai Ministerului Finanţelor şi a altor organe centrale de specialitate ale administraţiei publice, profesori ai instituţiilor de învăţămînt superior la disciplinele examinate. Preşedinte al Comisiei este viceministrul finanţelor, iar secretar - colaboratorul Secţiei reglementări în activitatea de audit a rapoartelor financiare. Membrii Comisiei de certificare, de comun cu colaboratorii Secţiei reglementări în activitatea de audit a rapoartelor financiare au elaborat Programul de examinare pentru conferirea calităţii de auditor pentru auditul general, care a fost aprobat prin ordinul Ministrului Finanţelor nr. 21 din 21.02.2008. De asemenea, în baza Programului de examinare, membrii Comisiei de certificare elaborează probele de examinare corespunzătoare, sînt responsabili de integritatea şi confidenţialitatea probelor, evaluează probele de examinare a pretendenţilor, completează borderoul de examinare şi semnează procesele – verbale privind rezultatul examenului. După cum s-a menţionat anterior, pe parcursul anului 2009 a fost organizat un examen în luna noiembrie, iar pe parcursul anului 2010 au fost organizate 7 examene.

Devizele de venituri şi cheltuieli pentru anii 2009-2011 au fost aprobate corespunzător în sumă de 84,0 mii lei. Astfel, după cum s-a menţionat anterior, veniturile mijloacelor speciale pentru anul 2009 au constituit 5,9 mii lei, iar pentru anul 2010 – 34,3 mii lei. Veniturile mijloacelor speciale pentru anul 2009 nu au fost utilizate şi au fost transferate în bugetul de stat. Pentru anul 2010, acestea au fost direcţionate pentru remunerarea muncii membrilor Comisiei de certificare – 6,5 mii lei (conform Hotărîrii Guvernului nr. 381 din 13.04.2006 Cu privire la condiţiile de salarizare a personalului din unităţile bugetare în raza Reţelei tarifare unice), procurarea de utilaj şi consumabile durabile, atribuite la categoria fondurilor fixe – 9,6 mii lei şi rechizite de birou – 5,4 mii lei. Soldul mijloacelor speciale care nu a fost utilizat a fost transferat în bugetul de stat.

Reieşind din cele expuse, pentru funcţionarea Legii, resursele umane din cadrul Secţiei reglementări în activitatea de audit a rapoartelor financiare, precum şi resursele financiare şi umane din cadrul Serviciului din cadrul Consiliului sînt insuficiente.

***Consecvenţa şi coerenţa actului***

În urma analizei Legii s-a constatat, că aceasta nu conţine prevederi care dublează prevederile altor acte legislative.

Astfel, după cum s-a menţionat anterior, întru evitarea dublării de norme şi paralelisme în legislaţie, conform prevederilor art. 37 alin. (2) lit. b) din Legea privind actele legislative nr. 780-XV din 27.12.2001, din art. 2 al Legii a fost exclusă noţiunea de „entitate de interes public”, care este prevăzută şi în Legea contabilităţii nr. 113-XVI din 27.04.2007.

În partea ce ţine de prevederile contradictorii s-au constatat următoarele.

Prevederile art. 6 alin. (1) ce se refereau la prestarea pe lîngă activitatea de audit a „serviciilor de evaluare a patrimoniului” erau contradictorii cerinţelor stabilite în Legea cu privire la activitatea de evaluare nr. 989-XV din 18.04.2002, care stipulează că acestea urmează a fi efectuate numai de întreprinderile de evaluare. Astfel, după cum s-a menţionat mai sus, Legea a fost modificată şi s-au înlăturat prevederile în cauză.

La momentul actual art. 20 alin. (4) al Legii prevede, că pentru susţinerea examenului la fiecare disciplină se percepe o plată în mărimea stabilită de Guvern (Hotărîrea Guvernului nr. 1342 din 01.12.2008). Astfel, în scopul asigurării respectării prevederilor art. 6 al Legii cu privire la principiile de bază de reglementare a activităţii de întreprinzător nr.235–XVI din 20 iulie 2006, care stipulează că plăţile pentru serviciile prestate şi actele eliberate întreprinzătorilor de către autorităţile administraţiei publice şi alte instituţii cu funcţii de reglementare şi control se stabilesc prin legi, cu indicarea serviciului, a actului, a mărimii taxei pentru aceste servicii şi acte, art. 20 alin.(4) urmează să stabilească expres plata pentru susţinerea examenului la fiecare disciplină.

Prin urmare, Legea se va modifica în acest context, cu abrogarea prevederilor corespunzătoare din Hotărîrea Guvernului nr. 1342 din 01.12.2008.

În urma consultării Direcţiei juridice a Ministerului Finanţelor s-a constatat că nu au fost înregistrate litigii privind aplicarea Legii.

***Neutralitatea actului***

Analizînd prevederile Legii şi în rezultatul consultărilor avute cu Banca Naţională a Moldovei, Camera de Licenţiere, Asociaţia Auditorilor şi Consultanţilor în Management „Ecofin-Consult”, Asociaţia Auditorilor şi societăţilor de audit „AFAM” (a se vedea Tabelul cu propuneri şi obiecţii din anexa nr.1) s-a constatat, că Legea nu încalcă principiul proporţionalităţii dintre interesele publice şi cele private şi nu conţine reglementări în exces sub pretextul atingerii sau ocrotirii intereselor publice sau a unor interese private.

***Stabilitatea şi predictibilitatea actului***

Reieşind din cele relatate la punctul „*Modificările parvenite în act şi influenţa acestora asupra scopului şi esenţei actului*”, putem menţiona că Legea nu a suferit modificări ce ar influenţa obiectul de reglementare şi principiile fundamentale ale activităţii de audit.

***Eficienţa actului***

În rezultatul analizei Legii putem afirma, că aceasta optează pentru costurile cele mai mici, deoarece s-a ales reglementarea cea mai eficientă – elaborarea Legii în scopul organizării procesului de armonizare a legislaţiei Republicii Moldova cu legislaţia Comunităţii Europene, utilizînd practica internaţională, în special prevederile Directivei 2006/43/CE.

În cadrul Proiectului „Suport pentru implementarea acordurilor dintre Republica Moldova şi Uniunea Europeană”, care şi-a desfăşurat activitatea în cadrul Ministerului Finanţelor în lunile iunie - august 2010, în urma efectuării analizei legislaţiei în domeniul auditului privind corespunderea acesteia cu cadrul legal european corespunzător, expertul George Brittain în raportul „Legislaţia şi politicile în domeniul contabilităţii şi auditului. Armonizarea legislaţiei Republicii Moldova cu Standardele UE” a constatat, că prevederile Legii privind activitatea de audit în general sînt compatibile cu prevederile Directivei 2006/43/CE (anexa nr.2).

În urma evaluării detaliate a Legii în raport cu prevederile Directivei 2006/43/CE s-a constatat, că din 55 articole ale Directivei, 19 sînt complet compatibile cu Legea, 13 - parţial compatibile, 3 - se regăsesc în Legea privind societăţile pe acţiuni nr. 1134-XIII din 02.04.1997, 14 - se aplică numai pentru statele membre şi pot fi ignorate la moment de Republica Moldova, iar 6 - nu au echivalent în Lege şi urmează a fi armonizate (anexa nr.3). Astfel, conform opiniei Ministerului Finanţelor, circa 84% din prevederile Directivei 2006/43/CE au fost contrapuse în Lege.

Pentru o compatibilitate completă urmează de armonizat Legea în sensul prevederilor următoarelor articole ale Directivei 2006/43/CE:

* art. 9 care prevede, ca persoanele care au promovat un examen universitar sau posedă o diplomă universitară sau o calificare echivalentă cu una sau mai multe dintre disciplinele de susţinere a examenului de calificare, să fie scutite de la examenele respective;
* art. 11 privind obţinerea calificării de auditor prin experienţa practică îndelungată (persoana a fost angajată timp de 15 ani în activităţi profesionale care i-au permis să dobîndească experienţă în domeniile financiar, juridic şi contabil sau a fost angajată timp de 7 ani în activităţi profesionale în domeniile respective şi a efectuat stagierea corespunzătoare);
* art. 12 ce ţine de combinarea pregătirii practice cu instruirea teoretică;
* art. 19 referitor la responsabilitatea auditorului şi societăţii de audit pentru înregistrarea informaţiilor în Registrul de stat al auditorilor şi Registrul de stat al societăţilor de audit, al auditorilor întreprinzători individuali;
* art. 21 privind etica profesională şi secretul profesional al auditorului;
* art. 27 privind responsabilitatea auditorului în cazul efectuării auditului obligatoriu la entităţile care întocmesc rapoarte financiare consolidate;
* art. 29 ce ţine de sistemele de asigurare a calităţii (efectuarea controlului calităţii lucrărilor de audit cel puţin o dată la 6 ani la societăţile de audit care nu efectuează auditul rapoartelor financiare anuale la entităţile de interes public);
* art. 43 ce ţine de asigurarea calităţii (efectuarea controlului calităţii lucrărilor de audit cel puţin la fiecare 3 ani la societăţile de audit care efectuează auditul rapoartelor financiare anuale la entităţile de interes public);
* art. 45 privind înregistrarea şi supravegherea auditorilor şi societăţilor de audit din ţări terţe.

Avantajele armonizării totale a Legii cu prevederile Directivei 2006/43/CE vor contribui la transparenţa activităţii de audit, îmbunătăţirea încrederii în rapoartele financiare auditate, care reprezintă o sursă sigură de informaţii privind situaţia patrimonială reală pentru acţionari, creditori, investitori, clienţi atît la nivel naţional, cît şi la cel internaţional.

***Modul de consultanţă***

În procesul monitorizării Legii au fost identificate principalele părţi interesate, care au fost consultate:

* asociaţiile profesionale în domeniu;
* organele administraţiei publice centrale care au tangenţă cu activitatea de audit;
* auditorii.

Propuneri ce ţin de realizarea procesului de implementare a Legii au fost prezentate de către Banca Naţională a Moldovei, Camera de Licenţiere, Asociaţia Auditorilor şi Consultanţilor în Management „Ecofin-Consult”, Asociaţia Auditorilor şi societăţilor de audit „AFAM”. Astfel, asociaţiile profesionale s-au referit la unele aspecte ce ţin de desfăşurarea activităţii de audit şi a procesului de supraveghere şi control al calităţii lucrărilor de audit,transmiterea unor funcţii asociaţiilor. Banca Naţională a Moldovei a menţionat aspectele care au fost realizate de către aceasta în urma punerii în aplicare a Legii, iar Camera de Licenţiere a prezentat propuneri suplimentare de modificare a Legii în partea ce ţine de licenţierea activităţii de audit. Mai detaliat, aspectele parvenite în urma consultărilor pot fi examinate în Tabelul cu propuneri şi obiecţii din anexa nr.1.

Propuneri şi obiecţii privind realizarea procesului de implementare a Legii pe pagina web oficială a Ministerului Finanţelor nu au fost înregistrate.

Prin scrisoarea Ministerului Finanţelor nr. 15-07/310 din 16.05.2011 ( anexa nr. 4) s-a solicitat de la auditori completarea şi prezentarea unui chestionar privind colectarea informaţiilor ce ţin de necesitatea organizării activităţii organului de autoreglementare a profesiei de auditor, precum şi procesul de control al calităţii lucrărilor de audit. Chestionarul a fost expediat către 250 auditori, însă au prezentat răspuns 80auditori. Astfel, 44 auditori - membri „AFAM” au menţionat, fără completarea chestionarului (anexa nr.5), că Legea este modernă, în corespundere cu prevederile Directivei 2006/43/CE şi care se realizează bine în practică. Totodată, au menţionat că chestionarul în cauză nu poate servi drept bază pentru analiza situaţiei, deoarece nu este obiectiv şi argumentat, şi au propus ca funcţiile ce ţin de controlul calităţii activităţii de audit să fie transmise Asociaţiei Auditorilor şi societăţilor de audit „AFAM”. Alţi 36 auditori (membri A.O. ACAP, A.O. „Ecofin-Consult” şi fără statut de membru la careva asociaţie) s-au expus pentru opţiuni diferite. Astfel, din trei opţiuni propuse, în partea ce ţine de necesitatea creării unui organ profesional de autoreglementare a profesiei de auditor, majoritatea auditorilor au optat pentru crearea acestuia în baza unei asociaţii profesionale existente, iar privind efectuarea controlului calităţii lucrărilor de audit, s-a optat pentru Serviciul din cadrul Consiliului (anexa nr.6).

De asemenea, pe data de 27.04.2011, de către programul „Calea spre Europa - programul de reformă a contabilităţii şi fortificare instituţională” (REPARIS), program ce vine să susţină economiile statelor din sud-estul Europei în vederea îmbunătăţirii sistemului de raportare financiară şi activităţii de audit, în colaborare cu Ministerul Finanţelor a fost organizată o masă rotundă cu tema: „Provocările implementării unui sistem adecvat de supraveghere publică a activităţii de audit şi controlul calităţii lucrărilor de audit”. Materialele corespunzătoare sînt publicate pe pagina web oficială a Ministerului Finanţelor [www.minfin.md/ştiri](http://www.minfin.md/ştiri) europene/REPARIS/Activităţi curente REPARIS. La masa rotundă au participat reprezentanţii Ministerului Finanţelor, Consiliului, asociaţiilor profesionale, precum şi consultantul local al Băncii Mondiale pentru programul REPARIS. Conducătorii asociaţiilor profesionale s-au pronunţat pentru o supraveghere adecvată a activităţii de audit şi un control riguros al calităţii lucrărilor de audit, deoarece acestea vor contribui la creşterea imaginii profesiei de audit şi sporirea încrederii publicului larg în serviciile prestate. Dat fiind faptul, că principalul scop al profesiei de auditor este de a menţine şi a fortifica încrederea în această profesie, prin cerinţe profesionale riguroase pentru prestarea serviciilor de înaltă calitate şi pentru competenţa profesională a auditorilor, în prezent, în Republica Moldova nu este un organ profesional care să garanteze calitatea auditului rapoartelor financiare. Pe plan internaţional aceste activităţi fundamentale sînt efectuate de către profesie sub supravegherea publicului.

Concluziile participanţilor la masa rotundă s-au referit la modificarea Legii în partea ce ţine de implementarea unui sistem adecvat şi funcţional de supraveghere a activităţii de audit şi control al calităţii lucrărilor de audit cu modificarea concomitentă a cadrului normativ secundar, delegarea unor funcţii asociaţiilor profesionale, contribuirea auditorilor şi a entităţilor de interes public la formarea bugetului organului de supraveghere publică prin taxe regulatorii deductibile, consolidarea dialogului între reprezentanţii asociaţiilor profesionale pentru a identifica soluţii comune privind reprezentarea profesiei în relaţia cu statul.

Astfel, generalizînd opiniile principalelor părţi interesate, putem menţiona că Legea este aplicabilă, cu excepţia aspectelor ce ţin de supravegherea şi controlul calităţii lucrărilor de audit.

***Concluzii şi recomandări***

Reieşind din cele relatate pe parcurs, putem formula următoarele concluzii referitor la Legea privind activitatea de audit:

* Legea este aplicată parţial, nu se aplică în partea ce ţine de garanţiile profesiei de auditor, supravegherea şi controlul activităţii de audit, răspunderea pentru încălcarea prevederilor Legii;
* Obiectul de reglementare a Legii este îndeplinit în mare parte (circa 70 %);
* Modificările şi completările operate în Lege nu au deviat de la obiectul de reglementare şi principiile fundamentale ale activităţii de audit şi prin urmare, nu au avut impact asupra esenţei Legii;
* Legea nu conţine dublări cu prevederile altor acte legislative;
* Legea conţine o contradicţie care urmează de înlăturat;
* Cadrul normativ secundar este pus în aplicare;
* Generalizînd opiniile celor consultaţi, putem menţiona că prevederile Legii sînt aplicabile parţial.

În final, am recomanda următoarele opţiuni:

* Consolidarea dialogului între reprezentanţii asociaţiilor profesionale pentru a identifica soluţii comune privind reprezentarea profesiei în relaţia cu statul;
* Instituirea unui Grup de lucru privind elaborarea proiectelor de acte legislative şi normative privind modificarea şi completarea Legii şi a cadrului normativ secundar, în partea ce ţine de implementarea unui sistem adecvat de autoreglementare a profesiei de auditor şi control al calităţii lucrărilor de audit, cu includerea în componenţa nominală a acestuia a reprezentanţilor Ministerului Finanţelor, asociaţiilor profesionale şi Consiliului.