

Raport Nr: ACS4111

 CENTRUL PENTRU REFORME ÎN DOMENIUL RAPORTĂRII FINANCIARE (CFRR)

EUROPA ȘI ASIA CENTRALĂ

**Limitarea răspunderii:**

Acest raport este un produs al angajaților Băncii Internaționale pentru Reconstrucție și Dezvoltare/Băncii Mondiale. Constatările, interpretările și concluziile exprimate în acest document nu reflectă neapărat punctele de vedere ale directorilor executivi ai Băncii Mondiale sau ale guvernelor pe care le reprezintă. Banca Mondială nu garantează acuratețea datelor cuprinse în această lucrare. Granițele, culorile, denumirile, precum și alte informații afișate pe orice hartă în această lucrare nu implică nici un raționament din partea Băncii Mondiale cu privire la statutul juridic al unui teritoriu sau la aprobarea sau acceptarea unor astfel de limite.

**Declarația privind drepturile de autor:**

Drepturile de autor privind conținutul acestei publicații sunt protejate. Copierea și/sau transmiterea unor porțiuni sau conținutului integral al acestei lucrări fără permisiune poate constitui o încălcare a legii aplicabile. Banca Internațională pentru Reconstrucție și Dezvoltare/Banca Mondială încurajează diseminarea activității sale și va acorda cu promptitudine permisiunea de a reproduce părți din lucrare.

Pentru permisiunea de a copia sau re-imprima orice parte a acestei lucrări, vă rugăm să remiteți o solicitare de informații complete la Copyright Clearance Center, Inc, 222 Rosewood Drive, Danvers, MA 01923, USA, telefon 978-750-8400, fax 978-750 -4470, http://www.copyright.com/.

Toate celelalte întrebări cu privire la drepturi și licențe, inclusiv drepturi subsidiare, trebuie să fie adresate către oficiul editorului, Banca Mondială, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, Statele Unite ale Americii, fax 202-522-2422, e-mail [pubrights@worldbank.org](mailto:pubrights@worldbank.org).

# Conţinut

[Principalele Abrevieri şi Acronime ii](#_Toc360033074)

[Mulțumiri iv](#_Toc360033075)

[Rezumat Executiv v](#_Toc360033076)

[I. Introducere 1](#_Toc360033077)

[II. Cadrul Instituţional 7](#_Toc360033078)

[A. Cadrul legislativ 7](#_Toc360033079)

[B. Profesia 19](#_Toc360033080)

[C. Studii şi instruire profesională 23](#_Toc360033081)

[D. Elaborarea Standardelor de Contabilitate şi Audit 24](#_Toc360033082)

[E. Aplicarea standardelor de contabilitate şi audit 26](#_Toc360033083)

[III. Standardele de Contabilitate precum au fost Elaborate şi Aplicate în Practică 29](#_Toc360033084)

[IV. Standardele de Audit precum au fost Elaborate şi Aplicate în Practică 33](#_Toc360033085)

[V. Percepţia Aferentă Calităţii Raportării Financiare 36](#_Toc360033086)

[VI. Recomandări cu Privire la Politici 37](#_Toc360033087)

[Anexa 1: Statutul implementării recomandărilor de politici ale ROSC 2004 45](#_Toc360033088)

[Anexa 2: Observaţii privind proiectele noilor Standarde Naţionale de Contabilitate 47](#_Toc360033089)

[Anexa 3: Lista proiectelor noilor Standarde Naţionale de Contabilitate 51](#_Toc360033090)

[Anexa 4: Opţiuni pentru Supravegherea Activităţii de Audit 53](#_Toc360033091)

# Principalele Abrevieri şi Acronime

|  |  |
| --- | --- |
| ACAP | Asociaţia Contabililor şi Auditorilor Profesionişti |
| ACCA | Asociaţia Experţilor Contabili Autorizaţi |
| AEI | Asociaţie de Economii şi Împrumut |
| AFAM | Asociaţia Auditorilor și Societăților de Audit din Moldova |
| APP | Agenţia Proprietăţii Publice, subordonată Ministerului Economiei |
| ASEM | Academia de Studii Economice din Moldova |
| BNM | Banca Naţională din Moldova |
| BVC | Bursa de valori din Chişinău |
| BVM | Bursa de Valori din Moldova |
| C&A | Contabilitate şi audit |
| CE | Comisia Europeană |
| CGC | Codul de Guvernare Corporativă |
| CNPF | Comisia Naţională a Pieţei Financiare |
| CNVM | Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare |
| CPC | Contabil Practician Certificat |
| CPCI | Contabil profesionist certificat internaţional, ECCAA |
| CRRF | Centrul pentru Reforma Raportării Financiare |
| CSAA | Consiliul de Supraveghere a Activităţii de Audit |
| DipRFI | Diplomă în domeniul Raportării Financiare Internaţionale |
| DOM | Declaraţia Obligaţiilor de Membru |
| DPC | Dezvoltare Profesională Continua |
| EAC | Europa şi Asia Centrală |
| ECCAA | Consiliul Eurasiatic al Contabililor şi Auditorilor Certificaţi |
| EcoFin Consult | Asociaţia Auditorilor şi Consultanţilor în Management |
| EIP | Entitate de Interes Public |
| EPS | Entităţi aflate în Proprietatea Statului |
| FIDEF | Federaţia Internaţională a Experţilor Contabili Francofoni |
| FINREP | Cadru de Raportare Financiară |
| IAASB | Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Audit şi Asigurare |
| IASB | Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate |
| IFAC | Federaţia Internaţională a Contabililor |
| IMM | Întreprinderi Mici şi Mijlocii |
| ISSA | Inspectoratul de Stat pentru Supravegherea Asigurărilor |
| MDL | Lei Moldoveneşti |
| MF | Ministerul Finanţelor |
| OCDE | Organizaţia pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică |
| OPIA | Oferta publică iniţială de acţiuni |
| PIB | Produsul Intern Brut |
| ROSC | Raportul cu privire la Respectarea Standardelor şi Codurilor |
| SA | Societate pe Acţiuni |
| SCV | Serviciul de Control şi Verificare |
| SEEPAD | Parteneriatul European de Sud-Est pentru Dezvoltarea Contabilităţii |
| SIA | Standardele Internaţionale de Audit |
| SICC | Standardul Internaţional pentru Controlul Calităţii |
| SIRF | Standardele Internaţionale de Raportare Financiară |
| SNA | Standarde Naţionale de Audit |
| SNC | Standarde Naţionale de Contabilitate |
| SPT | Strategia de Parteneriat a Ţării |
| SRL | Societate cu Răspundere Limitată |
| TI | Tehnologii Informaţionale |
| UE | Uniunea Europeană |
| USAID | Agenţia Statelor Unite pentru Dezvoltare Internaţională |
| USD | Dolarul SUA |

**MONEDA NAŢIONALĂ: LEUL MOLDOVENESC (MDL)**

**1 USD = 12.450 MDL pe data de 10 iunie 2013**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Vice Preşedinte: |  | Philippe Le Houerou |
| Director de Ţară: |  | Qimiao Fan |
| Director de Sector: |  | Samia Msadek |
| Manager de Țară: |  | Abdoulaye Seck |
| Manager de sector/Şeful CFRR: |  | Soukeyna Kane/Henri Fortin |
| Liderul Echipei: |  | Zeynep Lalik |

**Mulțumiri**

Prezentul raport a fost pregătit de o echipă a Băncii Mondiale condusă de către doamna Zeynep Lalik (ECSO3), cu participarea lui Andrei Busuioc (ECCAAT), Svetlana Platon (Consultant), Ranjan Kumar Ganguli (Consultant), Oxana Druta (ECSO3) și Anna Czarniecka (Consultant), pe baza constatărilor unei revizuiri diagnostice efectuate în Moldova în perioada octombrie 2012 - martie 2013. Analiza a fost realizată printr-un proces participativ implicând diverse părți interesate din țară, cu sprijinul Ministerului de Finanțe, Băncii Naționale a Moldovei, Comisiei Naționale a Pieței Financiare, asociațiilor profesionale locale ACAP, AFAM și Ecofin-Consult precum și sectorului academic și comunităților de afaceri. Comentarii și sugestii au fost primite de la Melissa Ann Rekas (ECSF1), Alexei Balabushko (ESCP4), Rama Krishnan Venkateswaran (SARFM) și Zafer Sayar (Uniunea Camerelor Contabilior Publici Autorizați din Turcia). Echipa este recunoscătoare pentru suportul și comentariile primite.

Raportul a fost aprobat pentru publicare de către Ministerul Finanțelor la data de 13 iunie, 2013.

**This work was originally published by the World Bank in English. This Romanian language translation was arranged by Moldova Country Office. In case of any discrepancies, the original language will govern.**

**Acest raport a fost publicat inițial de către Banca Mondială în limba engleză. Traducerea dată în limba română a fost coordonată de către Oficiul Băncii Mondiale din Moldova. În caz de discrepanţe, limba originală va avea prioritate.**

**Rezumat Executiv**

1. **Prezenta evaluare a practicilor de contabilitate şi audit din Moldova face parte dintr-o iniţiativă comună ce este implementată de Banca Mondială şi Fondul Monetar Internaţional pentru a pregăti Rapoartele cu privire la Respectarea Standardelor şi Codurilor (ROSC).** Evaluarea este axată pe punctele forte şi slabe ale domeniilor de contabilitate şi audit care influenţează calitatea raportării financiare corporative şi include o revizuire a cerinţelor legislative şi a practicilor existente.
2. **Obiectivul strategic al acestei sarcini este de a acorda sprijin Guvernului Moldovei în eforturile sale de a îmbunătăţi mediul de afaceri, un domeniu care este inclus şi în Strategia de Parteneriat a Ţării actuală şi viitoare a Băncii Mondiale cu Moldova.** Deficiențele climatului investiţional din Moldova limitează profitabilitatea activităţilor de afaceri şi, astfel, perspectivele de a atrage noi investiţii din exterior şi de a promova exporturile, care sunt condiţii preliminare importante pentru atingerea creşterii durabile. Adoptarea unor standarde de raportare şi guvernare mai bune de către agenţii economici ar stimula majorarea încrederii din partea investitorilor naţionali şi străini, iar prezentarea la timp a informaţiilor financiare fiabile de către agenţii economici ar trebui să faciliteze creditarea şi atragerea capitalurilor.
3. **Această evaluare a fost pregătită la solicitarea Guvernului Republicii Moldova şi se bazează pe ROSC-ul precedent în domeniul contabilităţii şi auditului, care a fost elaborat în anul 2004.** ObiectiveleRaportului cu privire la Respectarea Standardelor şi Codurilor din anul 2004 au fost: (i) stabilirea părţilor componente ale unui set bun de practici naţionale de contabilitate şi audit; (ii) evaluarea performanţei profesiei contabile din Moldova în comparaţie cu aceste practici, şi (iii) identificarea reformelor necesare pentru a aduce aceste practici şi profesia contabilă în conformitate cu modelul generic de practici bune. Spre deosebire de raportul precedent, prezentul raport evaluează îmbunătăţirea practicilor şi performanţele profesionale din anul 2004 şi formulează paşii ulteriori pentru continuarea reformelor, luând în consideraţie limitările de resurse umane şi financiare din Moldova, menţinând în acelaşi timp, obiectivele pe termen mai lung de respectare a practicilor bune internaţionale şi a *acquis communautaire* al UE.

**Informaţii generale despre ţară**

Moldova este a doua cea mai săracă ţară din Europa. După declararea independenţei de fosta Uniune Sovietică în august 1991, Moldova a devenit republică cu o constituţie care prevede o democraţie pluripartită. Resursele umane ale Moldovei pe baza cărora se dezvoltă economia naţională sunt reduse, Moldova având o populaţie de doar 3,6 milioane şi un PIB de 7000 milioane USD în anul 2011. Pe lângă aceasta, sunt foarte puţine investiţii private, parţial din cauza climatului investiţional nefavorabil şi perspectivelor investiţiilor şi parţial din cauza problemelor percepute din sistemul justiţiei. În rezultat, ţara are o bază economică relativ mică, care contribuie modest la formarea exporturilor şi a locurilor de muncă. Pe lângă aceasta, tensiunile politice par a crea incertitudini semnificative care ar putea descuraja investiţiile directe străine şi investiţiile locale pe termen scurt.

Moldova a ieşit rezonabil de bine din criza anului 2008 şi a reuşit să obţină o rată de creştere medie mai mare de 6% în anii 2010-2011. Creşterea a fost în mare parte alimentată de un aflux semnificativ de remitenţe transmise de lucrătorii emigranţi, ceea ce a dus la o creştere rapidă a consumului şi investiţiilor private sub formă de construcţii de locuinţe. Se prognozează că forţa de muncă a Moldovei se va micşora cu 11% în următorul deceniu din cauza îmbătrânirii populaţiei, timpului mai lung necesar pentru studii şi migraţiei. Această creştere bazată pe remitenţe, care face economia vulnerabilă faţă de şocurile externe, nu este durabilă. Prin urmare, este crucial ca Moldova să încerce să maximizeze beneficiile de dezvoltare produse de migraţie şi să canalizeze fondurile corespunzătoare spre alte motoare de creştere. Aceasta necesită un climat de afaceri favorabil.

UE este destinaţia a cca 47% din exporturile Moldovei şi este sursa a cca 20% de remitenţe. Efectele crizei actuale din zona euro se preconizează că vor cauza o nouă reducere a ratei de creştere a PIB-ului Moldovei.

|  |
| --- |
|  |

1. **În Moldova, toate companiile trebuie să prezinte rapoarte financiare indiferent de mărimea şi forma de organizare.** În ţară sunt 45 entităţi de interes public (EIP) şi circa 50 000 entităţi active. Un număr de 569 entităţi sunt obligate să-şi supună auditului situațiile financiare pregătite. Această cifră constă din 524 societăţi pe acţiuni şi toate EIP.
2. **Din anul 2004 s-a reuşit să se îmbunătăţească semnificativ cadrul legislativ în domeniul contabilităţii şi auditului**[[1]](#footnote-2)**.** Guvernul a implementat reforme ce se conformă bunelor practici internaţionale şi *acquis-ului communautaire*. Principalele reforme în domeniul contabilităţii implementate din anul 2004 includ: adoptarea unei noi legi a contabilităţii care a intrat în vigoare în anul 2008; EIP pregătesc situațiile financiare în conformitate cu SIRF începând cu anul 2012; a fost creat Serviciul Informaţional al Rapoartelor Financiare (în continuare Registru Public) pentru colectarea şi punerea la dispoziţia publicului general a situațiilor financiare; şi elaborarea a unui set nou de Standarde Naţionale de Contabilitate pentru ralierea lor mai strânsă cu directivele UE în domeniul contabilităţii şi SIRF , aflată în proces de desfășurare. Principalele reforme în domeniul auditului implementate din anul 2004 includ: adoptarea unei noi legi privind activitatea de audit care a intrat în vigoare în anul 2008; implementarea Standardelor Internaţionale de Audit şi a Codului Etic[[2]](#footnote-3) pentru auditori, care au intrat în vigoare în anul 2012; crearea în anul 2008 a unui Consiliu de Supraveghere a Activităţii de Audit; şi fortificarea cerinţelor pentru certificarea şi instruirea profesională a auditorilor.
3. **Implementarea şi aplicarea acestor reforme a fost împiedicată de limitări majore legate de capacitate şi resurse.** Strategia Moldovei de a apropia cadrul legislativ în domeniul contabilităţii şi a auditului de nivelul internaţional prin intermediul convergenţei acestuia cu cerinţele UE este binevenită. Cu toate acestea, este de asemenea important ca Moldova să echilibreze acest scop pe termen lung cu limitările cu care se înfruntă ţara. În particular, importanţa dezvăluirii exacte şi transparente a informaţiei financiare încă nu este pe deplin conştientizată, Ministerul Finanţelor dispune de capacitate şi resurse limitate pentru a formula o politică privind implementarea standardelor, educația profesională în domeniul contabilității necesită actualizare şi fortificare, iar sistemul public de supraveghere are în continuare o capacitate limitată. Acest raport trebuie citit în lumina acestor limitări semnificative cu care se înfruntă Guvernul şi comunitatea de afaceri.
4. **Cerinţele faţă de transparenţă au fost îmbunătăţite semnificativ, dar respectarea lor încă rămâne nesatisfăcătoare. Registrul Public responsabil pentru colectarea şi publicarea rapoartelor financiare ale companiilor este supraîncărcat cu prea multe responsabilităţi şi are o capacitate şi resurse limitate, ceea ce expune respectarea Legii contabilităţii la risc.** Aceste responsabilităţi includ nu doar publicarea tuturor rapoartelor financiare a tuturor întreprinderilor înregistrate sub orice formă juridică, dar, de asemenea, colectarea, procesarea şi generalizarea rapoartelor financiare, supravegherea respectării cerinţelor de raportare şi organizarea seminarelor privind pregătirea şi prezentarea rapoartelor financiare. În pofida cerinţei legislative de a stoca şi publica rapoartele financiare, în prezent, Registrul Public colectează rapoartele financiare fără a le publica. Aceasta reflectă lipsa semnificativă a resurselor sistemice şi umane din cadrul Registrului Public. De asemenea, transparenţa este redusă de nerespectarea cerinţei pentru companiile ce fac subiectul auditului statutar de a publica rapoartele financiare pe paginile web corporative. Doar un număr limitat de rapoarte financiare sunt de fapt disponibile pe paginile oficiale ale companiilor.
5. **Calitatea situațiilor financiare nu este una uniformă.** Situațiile financiare ale băncilor sunt, în general, de bună calitate, reflectând supravegherea intensă de către Banca Naţională a Moldovei a sectorului bancar. Totuşi, situațiile financiare ale entităţilor nebancare, prezentate Registrului Public sunt în general incomplete, în particular, în ceea ce priveşte dezvăluirea informaţiilor.
6. **Implementarea obligatorie a SIRF de către EIP nebancare în anul 2012 este o provocare.** EIP nebancare nu sunt, în general, pregătite să implementeze SIRF şi Comisia Naţională a Pieţei Financiare nu dispune de resursele tehnice pentru a le acorda asistenţă. De asemenea, este necesar să se acorde îndrumări adecvate cu privire la consecinţele fiscale ale aplicării SIRF.
7. **Aranjamentele de guvernare ale societăţilor pe acţiuni, în particular, EIP, trebuie să fie îmbunătățite pentru a produce situații financiare mai calitative.** În conformitate cu Directiva UE privind auditul statutar, este obligatoriu ca EIP să creeze Comitete de Audit. În prezent, societăţile pe acţiuni trebuie să aibă aşa-numitele Comisii de Cenzori; totuşi, rolul acestor comisii şi subordonarea necesită unele clarificări în conformitate cu prevederile Directivei UE privind auditul statutar.
8. **Principalele întreprinderi aflate în proprietatea statului cu caracter de interes public nu sunt clasificate ca EIP şi sunt scutite de efectuarea auditului şi aplicarea cerinţelor de transparenţă prevăzute pentru EIP.** Principalele EPS trebuie să fie considerate de interes public şi, corespunzător, să fie obligate să respecte principii riguroase de transparenţă. Principalele EPS trebuie să respecte aceleaşi standarde şi reglementări contabile şi de audit ca şi EIP şi Guvernul trebuie să supună EPS de interes public auditului anual. Sunt în curs de elaborare completările legislaţiei privind auditul situațiilor financiare ale EPS semnificative. Este necesar să se efectueze un studiu al aranjamentelor de guvernare ale Entităţilor aflate în Proprietate de Stat (EPS), ce va permite Guvernului să stabilească mecanisme adecvate pentru responsabilizarea şi supravegherea EPS. Această analiză trebuie să includă, de asemenea, o evaluare a necesităţilor de instruire şi asistență tehnică ale autoritățile publice întru îmbunătăţirea monitorizării şi supravegherii EPS.
9. **Ministerul Finanţelor este în proces de elaborare a unui set de Standarde Naţionale de Contabilitate (SNC) pentru entităţile care nu sunt de interes public; acestea probabil vor deveni o povară grea pentru întreprinderile mici.** Proiectele de standarde se conformă cu prevederile Directivei a patra a UE privind rapoartele anuale ale anumitor categorii de companii în multe privinţe, în timp ce cerinţele de consolidare din Directiva a Şaptea privind conturile anuale consolidate nu sunt încorporate.[[3]](#footnote-4) SNC sunt elaborate în principal pe baza SIRF şi astfel, probabil, vor genera o povară de raportare mai grea pentru entităţile mici, deoarece cerințele de simplificare se referă doar la raportarea financiare pe când regulile de ținere a contabilității, cum ar fi recunoașterea, constatarea și evaluarea urmează a fi aplicate. Cerinţele simplificate de contabilitate şi raportare pentru entităţile mai mici nu sunt incorporate în noile SNC şi nu s-a exprimat intenţia de a elabora un nou standard de contabilitate pentru entităţile mai mici.
10. **Activitatea de audit este reglementată de Legea privind activitatea de audit, care diferă în anumite aspecte de Directiva UE privind auditul statutar.** În particular, Legea reglementează alte activităţi de audit decât auditul statutar şi, ca atare, reglementează diferite servicii de tip consultativ oferite de către auditorii statutari licenţiaţi (certificați); aceste servicii, oferite de către alte firme de consultanță nu sunt reglementate. . Pe lângă aceasta, Legea nu specifică toate motivele pentru care un auditor poate fi demis sau nu poate fi demis.
11. **Legea cu privire la activitatea de audit prevede implementarea Standardelor Internaţionale de Audit (SIA) începând cu anul 2012; această cerinţă a fost și probabil va fi o provocare pentru majoritatea auditorilor.** Este necesar să se dezvolte mai mult capacitatea profesiei de auditor. Practicienii individuali şi companiile de audit mici se confruntă cu o provocare mai mare, deoarece, deseori, nu dispun de resursele necesare pentru a se menţine la curent cu inovaţiile tehnice din domeniul auditului.
12. **Majoritatea elementelor unui sistem de supraveghere a activităţii de audit, prescrise de Directiva UE privind auditul statutar, sunt încorporate în Legea privind activitatea de audit. Totuşi, implementarea legii este fragmentată şi dificilă.** Pe lângă Consiliul de Supraveghere a Activităţii de Audit (CSAA) creat în 2008, alte departamente şi entităţi, de asemenea, efectuează activităţi de supraveghere a activităţii de audit, aşa ca certificarea auditorilor, menţinerea registrului auditorilor şi monitorizarea cerinţelor de dezvoltare profesională continuă. În plus, Serviciul de Control şi Verificare al CSAA nu dispune de resursele tehnice, financiare şi de alt tip pentru a efectua revizuirea adecvată a calităţii activităţii de audit. Acest raport recunoaşte că Moldova este dispusă să formeze capacitatea instituţională pentru acest mecanism destul de complex şi relativ nou, şi că putem să ne aşteptăm ca acest mecanism să devină funcţional la nivel acceptabil doar pe termen mediu şi cu o structură instituţională potrivită şi finanţare adecvată.
13. **Asociaţiile contabililor și auditorilor profesionişti au început doar recent să efectueze verificări de asigurare a calităţii activităţii membrilor lor şi impactul acestor verificări asupra calităţii activităţii membrilor este limitat.** Asociaţiile profesionale au exprimat dorinţa de a avea o cooperare mai extinsă cu Guvernul, organele de reglementare şi alte părţi interesate pentru a contribui la eliminarea provocărilor comune legate de cadrul de contabilitate şi audit.
14. **Programul de certificare a auditorilor gestionat de Ministerul Finanţelor s-a îmbunătăţit considerabil în comparaţie cu anul 2004, deşi au rămas unele preocupări legate de transparenţă şi nivelul de adecvare a procesului.** În prezent, examenele sunt în scris şi se pare că acum există o conformare mai mare cu Standardul Internaţional de Educație (SII) 6 privind evaluarea capacităţilor şi competenţei profesionale. Pe lângă aceasta, pretendenţii care deţin o calificare internaţională sunt scutiţi de anumite examene în dependenţă de calificarea deţinută. Totuşi, mai există preocupări legate de gradul de adecvare al procesului de certificare, în particular, cu privire la calitatea întrebărilor de la examenele pentru certificarea auditorilor.
15. **Există un decalaj semnificativ între educația în domeniul contabilităţii şi nivelurile de calificare.** Sunt relativ puţini contabili cu abilităţile adecvate necesare, obținute, de regulă, în urma certificărilor internaționale în domeniu pentru a satisface obligaţiile de raportare conform SNC şi SIRF, ambele fiind relativ complexe. Pe lângă cele trei asociaţii profesionale care oferă instruire deţinătorilor de certificate, precum şi studenţilor şi altor părţi interesate, mai sunt nouă universităţi în Moldova care oferă studii în domeniul contabilităţii. Programele de studii de licenţă ale majorităţii universităţilor nu includ în prezent SIRF şi SIA şi vor avea nevoie de revizuire semnificativă după adoptarea noilor SNC.
16. **Eforturile autorităţilor şi a profesiei trebuie să se bazeze pe următoarele principii întru reformarea şi fortificarea raportării financiare corporative din Moldova, ţinând cont de limitările substanţiale economice şi umane din ţară:**
    1. ***Consolidarea mecanismelor existente****,* în măsura în care acestea sunt conceptual solide şi durabile, mai degrabă decât reorganizarea completă a mecanismelor existente;
    2. ***Simplificarea cerințelor privind contabilitatea şi auditul***ori de câte ori este posibil, în special pentru IMM-uri, pentru reducerea costului de desfășurare a afacerilor în Republica Moldova pentru întreprinderi de dimensiuni modeste;
    3. ***Adoptarea standardelor internaţionale*** ori de câte ori este posibil, spre deosebire de elaborarea soluţiilor personalizate, care sunt costisitoare şi dificil de menţinut, şi care nu transmit acelaşi nivel de încredere ca cele internaționale;
    4. ***Consolidarea cadrului instituțional***pentru eliminarea dublării eforturilor şi promovarea sinergiei dintre agenţiile regulatorii pentru rezultate mai bune;
    5. ***Susținerea tuturor măsurilor care conțin activități de consolidare a capacității şi conștientizare a publicului***pentru asigurarea faptului că părțile interesate afectate de reglementarea, aplicarea și practicile contabile și de audit, inclusiv utilizatorii informaţiilor financiare au o înţelegere teoretică şi practică bună a subiectului în cauză.
17. **Principalele recomandări ale raportului sunt următoarele:**
18. Guvernul trebuie să revizuiască legislaţia în domeniul contabilităţii şi auditului pentru: (i) a exclude inconsistenţele interne şi (ii) pentru a atinge o mai bună aliniere cu Directivele UE. Ultima include stabilirea unor criterii adecvate pentru contabilitatea şi raportarea financiară simplificate pentru entităţile mai mici cu scopul de a reduce povara de raportare ce cade asupra lor. Ministerul Finanţelor trebuie să studieze alternativa de adoptare a „SIRF pentru IMM”, care este o versiune simplificată a SIRF elaborată de IASB şi destinată entităţilor care nu au răspundere publică, pentru entităţile mari şi medii care nu sunt de interes public, cu perspectiva, pe termen mai lung, de a simplifica SNC pentru entităţile mai mici.
19. Guvernul şi autorităţile sale de reglementare şi fiscale trebuie să-şi consolideze capacităţile de a acorda sprijin EIP la implementarea SIRF şi îndrumare asupra consecinţelor fiscale rezultate. Adoptarea SIRF pentru ținerea contabilității va afecta venitul impozabil şi astfel autorităţile trebuie să-şi consolideze capacităţile de lucru cu SIRF şi să pună la punct un proces adecvat pentru a permite contribuabililor să depăşească dificultăţile inevitabile legate de implementarea SIRF.
20. Iniţial, Guvernul trebuie să limiteze cerinţa de a dezvălui informaţii doar pentru entităţile care sunt supuse auditului statutar, extinzând această cerinţă asupra mai multor companii cu trecerea timpului. Registrul Public nu poate impune respectarea standardelor de contabilitate sau îndeplini cerinţele legate de prezentarea şi publicarea situațiilor financiare cu resursele sale curente.
21. Guvernul trebuie să revadă organizarea sistemului de supraveghere a activităţii de audit în lumina Anexei 4 a prezentului raport şi ţinând cont de limitările în privința resurselor umane şi financiare. În prezent, sistemul de supraveghere a activităţii de audit nu dispune de finanţare şi resurse umane adecvate pentru a funcţiona în conformitate cu Directiva UE cu privire la auditul statutar. În calitate de măsură pe termen scurt, Guvernul ar putea adopta strategia de a limita iniţial activitatea de asigurare a calităţii la un număr restrâns de auditori şi societăţi de audit, adoptând abordarea bazată pe riscuri care ar include o îmbinare echilibrată de auditori, variind între auditorii EIP până la societăţile mici de audit. Ar trebui să se găsească modalităţi de colaborare mai strânsă cu asociaţiile profesionale şi să se examineze posibilitatea de a solicita sprijinul partenerilor de dezvoltare sub formă de programe de asistenţă tehnică, care ar include instruire şi elaborarea legislaţiei secundare adecvate.
22. Guvernul poate să efectueze o analiză specifică a aranjamentelor de guvernare ale entităţilor aflate în proprietate de stat (EPS). Aceasta va permite crearea mecanismelor adecvate de răspundere şi supraveghere a EPS. Această analiză ar trebui să includă, de asemenea, evaluarea necesităţilor de instruire şi tehnice ale autorităților publice pentru o monitorizare şi supraveghere mai bună a EPS. EPS importante trebuie să fie considerate, de asemenea, de interes public şi, corespunzător, să fie obligate să respecte principii riguroase de transparenţă.
23. Ministerul Finanțelor și asociațiile profesionale ar trebui să colaboreze în privința creării unui sistem național de instruire a contabililor și creșterii încrederii în calificării locale în domeniul auditului. Domeniile de colaborare ar putea include revizuirea comună a programelor de instruire a contabililor şi introducerea mecanismului de asigurare a calităţii.
24. Asociaţiile profesionale şi-ar putea unifica eforturile de promovare a profesiei în faţa Guvernului, organelor de reglementare şi comunităţii de afaceri şi s-ar putea implica în activităţi de sensibilizare a opiniilor.
25. Pe termen mai lung, Guvernul ar trebui să stabilească obligativitatea auditorilor certificaţi de a fi membri ai asociaţiilor profesionale care aderă la anumite standarde. De asemenea, Guvernul trebuie să studieze posibilitatea de delegare a rolului de monitorizare a dezvoltării profesionale continue (DPC) asociaţiilor profesionale calificate, pentru membrii săi. Delegarea acestei funcţii ar contribui la utilizarea mai eficientă a resurselor şi capacităţilor limitate din ţară, și ar corespunde practicilor bune internaționale.
26. Asociaţiile profesionale trebuie să fie mai pro-active la implementarea reformelor în domeniul contabilităţii şi auditului, îmbunătăţind calitatea şi percepţia profesiei în comunitatea de afaceri datorită cooperării cu institutele şi asociaţiile din alte ţări, crearea mecanismelor de revizuire de către colegi în cadrul asociaţiilor respective pentru a îmbunătăţi calitatea activităţii de audit, asumarea angajamentului de respectare a Declaraţiilor IFAC ale Obligaţiilor de Membru sau a cerinţelor similare, formarea parteneriatelor cu sectoarele industriale, comerciale şi cu camerele de comerţ cu scopul de a se implica în dialogul cu Guvernul şi organele de reglementare întru facilitarea reformelor în domeniul contabilităţii şi auditului, precum şi organizarea evenimentelor de diseminare a cunoştinţelor şi de sensibilizare a opiniilor.
27. Universităţile ar trebui să-şi actualizeze curiculumurile în domeniul contabilităţii şi auditului atât la nivel de licenţă, cât şi la nivel de masterat, pentru a încorpora SIRF, SIA, codurile de etică şi bună guvernare în afaceri şi noile SNC, când acestea vor fi adoptate. Universităţile ar trebui să găsească modalităţi de colaborare cu asociaţiile profesionale şi instituţiile acreditate în oferirea instruirilor pentru DPC.
28. Ministerul Finanţelor, în colaborare cu asociaţiile profesionale, trebuie să revizuiască conţinutul programelor de DPC cu scopul de a le moderniza în conformitate cu necesităţile noului cadru legislativ în domeniul contabilităţii. Pe lângă aceasta, DPC trebuie să fie utilizată şi în calitate de instrument pentru recalificarea profesioniştilor, în special, în contextul adoptării noilor SNC, SIRF şi SIA.
29. Pe termen lung, o mai bună guvernare corporativă şi aranjamente de responsabilizare pentru EIP, inclusiv pentru cele mai semnificative EPS, vor fi critice pentru o raportare financiară corporativă de calitate înaltă și mediul de audit. Acest lucru va implica, de exemplu, crearea comitetelor de audit, precum și adoptarea unui cod puternic de guvernanță corporativă. Trecerea spre un astfel de sistem va necesita un efort semnificativ de sensibilizare cu privire la avantajele unei mai bune guvernanțe corporative, modificări în lege, și suport tehnic pentru a EIP, astfel încât acestea dobândesc capacitatea necesară.

**Următorii paşi**

Implementarea recomandărilor din acest raport va necesita ca Guvernul i) să actualizeze Strategia și Planul de Acţiuni în domeniul raportării financiare în sectorul corporativ şi să revizuiască diferenţierea între strategia pe termen mai lung şi acţiunile pe termen mai scurt din perspectiva constatărilor şi recomandărilor şi opţiunilor de politici prezentate în acest ROSC, ii) să revizuiască instituţiile şi persoanele care vor fi responsabile pentru implementare şi iii) să evalueze necesitatea în resurse adiţionale. Guvernul trebuie să acționeze pentru a asigura resursele necesare pentru a atinge scopul comun de ameliorare a calităţii raportării financiare. Banca Mondială se angajează să acorde sprijin Moldovei în procesul actual de implementare a reformelor.

**Rezumat al Recomandărilor pentru Politici**

| **Acţiune** | **Responsabil** | **Termen scurt** (mai puţin de un an) | **Termen mediu** (de la 1 până la 3 ani) | **Termen lung** (de la 3 până la 5 ani) |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Cadrul legislativ*** | | | | |
| 1. După o analiză minuţioasă a mediului de afaceri, Ministerul Finanţelor va stabili criterii adecvate privind cerințele de contabilitate şi raportare financiară simplificată pentru IMM întru reducerea poverii de raportare | MF | X |  |  |
| 1. Guvernul trebuie să asigure băncilor şi altor entităţi comerciale care întocmesc situații financiare în conformitate cu SIRF îndrumare adecvată pentru problemele legate de impozitare | MF  Inspectoratul Fiscal | X |  |  |
| 1. Guvernul trebuie să revizuiască cerinţele privind contabilitatea şi activitatea de audit din toate legile şi regulamentele pentru a exclude inconsistenţele şi a introduce clarificări | MF, alte autorități competente |  | X |  |
| 1. Guvernul trebuie să revizuiască structura organizaţională a sistemului de supraveghere a activităţii de audit astfel încât ultimul să dispună de finanţare şi resurse umane adecvate pentru a putea funcţiona efectiv şi în conformitate cu Directiva UE privind Auditul Statutar | MF |  |  | X |
| 1. Guvernul trebuie să elaboreze o strategie etapizată pentru a îmbunătăţi supravegherea profesiei, limitând iniţial activităţile de asigurare a calităţii la un număr limitat de auditori, adoptând o metodă bazată pe riscuri, care să acopere o îmbinare echilibrată de auditori, cu identificarea opţiunilor de finanţare, în colaborare cu asociaţiile profesionale şi solicitând sprijinul donatorilor | MF  CSAA |  | X |  |
| 1. Legea privind activitatea de audit trebuie să fie revizuită pentru a o aduce în mai mare concordanţă cu Directiva UE privind auditul statutar | MF |  |  | X |
| 1. După analizarea punctelor slabe şi a necesităţilor sectorului EPS, Guvernul va fortifica mecanismele legate de răspunderea şi supravegherea EPS, inclusiv raportare financiară îmbunătățită, transparenţă şi cerinţe faţă de audit | MF, ME şi APP |  |  | X |
| 1. Angajarea unui dialog de ​​sensibilizare cu privire la avantajele guvernanței corporative și fortificarea practicilor existente, mai ales ca acestea se referă la raportarea financiară și auditul în toate EIP, inclusiv întreprinderile de stat semnificative | CNPF, MF, APP, bursa de valori și asociațiile de business | X |  |  |
| ***Profesia*** | | | | |
| 1. Guvernul şi asociaţiile profesionale trebuie să colaboreze în privința creșterii fiabilităţii profesiei contabile în Moldova prin revizuirea curiculum-ului, introducerea unui mecanism de asigurare a calităţii pentru pregătirea şi evaluarea întrebărilor pentru examene, etc. | MF  Asociaţiile profesionale |  | X |  |
| 1. Este necesar să se structureze şi să se standardizeze examenele adiţionale ale BNM şi CNPF pentru certificarea auditorilor care se vor ocupa de auditul instituţiilor financiare, a companiilor de asigurări şi a pieţei de valori mobiliare. Pe termen lung astfel de examinări specifice industriei ar trebuie eliminate. | BNM şi CNPF |  |  | X |
| 1. Asociaţiile profesionale trebuie să promoveze profesia prin intermediul activităţilor de sensibilizare a opiniei şi angajamentul faţă de standardele profesionale mai înalte | Asociaţiile profesionale |  |  | X |
| 1. Asociaţiile profesionale ar trebui să-şi unească eforturile pentru a organiza evenimentele de instruire | Asociaţiile profesionale |  | X |  |
| ***Standardele de contabilitate şi audit*** | | | | |
| 1. Procesul de elaborare a standardelor naţionale de contabilitate trebuie să devină mai participativ şi mai durabil | MF | X |  |  |
| 1. Procesul de acceptare și punere în aplicare a standardelor de contabilitate şi audit internaționale trebuie să fie optimizat | MF | X |  |  |
| ***Monitorizare şi aplicarea legislaţiei*** | | | | |
| 1. Capacitatea Registrului Public trebuie să fie fortificată | Biroul Naţional de Statistică |  |  | X |
| 1. Guvernul trebuie să limiteze cerinţa de dezvăluire a informaţiei doar la companiile auditate şi să extindă această obligaţie asupra altor companii cu trecerea timpului | MF | X |  |  |
| 1. Registrul Public trebuie să îmbunătăţească coordonarea cu serviciul fiscal şi camera de înregistrare cu scopul de a impune cerințele privind dezvăluirea informaţiilor | Biroul Naţional de Statistică | X |  |  |
| 1. Guvernul ar putea solicita sprijin din partea donatorilor pentru supravegherea activităţii de audit şi asigurarea calităţii cu resursele şi instrumentele necesare | Guvernul, CNPF, BNM, MF |  | X |  |
| 1. Organele de reglementare și supraveghere trebuie continue și să consolideze rolul activ în implementarea reglementărilor în domeniul contabilității şi auditului | BNM şi CNPF |  | X |  |
| 1. Organele de reglementare și supraveghere trebuie sporească sprijinul pentru non-EIP în implementarea cerinţelor SIRF care au intrat în vigoare în 2012 | CNPF | X |  |  |
| 1. Organele de reglementare și supraveghere reprezentate în CSAA ar trebui să ajute mai pro-activ la soluţionarea problemelor legate de supravegherea activităţii de audit | BNM şi CNPF |  | X |  |
| ***Educație şi instruire*** | | | | |
| 1. Universităţile ar trebui să-şi actualizeze curiculumurile în domeniul contabilităţii şi a auditului la nivel de licenţă şi masterat pentru a include SIRF, SIA, codurile de etică în afaceri şi noile SNC atunci când acestea vor fi adoptate | Universităţile şi Ministerul Educaţiei |  | X | X |
| 1. Universităţile trebuie să colaboreze cu asociaţiile profesionale şi instituţiile acreditate pentru instruirea legată de DPC | Universităţile şi Asociaţiile profesionale |  | X |  |
| 1. Ministerul Finanţelor în cooperare cu asociaţiile profesionale ar trebui să revizuiască conţinutul programelor de DPC cu scopul de a le aduce în conformitate cu necesităţile noului cadru de contabilitate şi audit | MF şi Asociaţiile profesionale | X |  |  |
| 1. Personalul organelor de reglementare, inclusiv cei de la BNM, CNPF şi MF, ar trebui să beneficieze de instruire practică pentru a urmări implementarea standardelor de contabilitate, raportare financiară şi audit | MF, BNM şi CNPF | X |  |  |

# Introducere

1. Prezenta evaluare a practicilor de contabilitate şi audit din Moldova face parte din iniţiativa comună implementată de Banca Mondială şi Fondul Monetar Internaţional de pregătire a Rapoartelor cu privire la Respectarea Standardelor şi Codurilor (ROSC).[[4]](#footnote-5) Evaluarea se axează pe punctele slabe şi forte ale cadrului de contabilitate şi audit, care influenţează calitatea raportării financiare a companiilor şi include o revizuire atât a cerinţelor legislative, cât şi a practicilor efective. Evaluarea utilizează Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (SIRF) şi Standardele Internaţionale de Audit (SIA) în calitate etalon şi se bazează pe experienţa şi bunele practici internaţionale, precum şi pe *acquis-ul communautaire*[[5]](#footnote-6)al UE, ţinând cont de strategia Moldovei de a continua eforturile ce vor duce la integrarea cu Uniunea Europeană.[[6]](#footnote-7)
2. Pe termen mediu, îmbunătăţirea mediului de afaceri din Moldova[[7]](#footnote-8) este esenţială pentru a aduce ţara pe o cale de dezvoltare durabilă. Obiectivul strategic al acestei sarcini este de a acorda sprijin Guvernului în eforturile sale de a îmbunătăţi mediul de afaceri din Moldova contribuind la sporirea nivelului de competitivitate şi productivitate în toate sectoarele economice datorită prezentării la timp de către agenţii economic a informaţiilor financiare fiabile, formulate pe baza standardelor acceptate pe plan internaţional şi în acelaşi timp, respectând standardele de guvernare, ceea ce ar genera încredere în rândurile investitorilor locali şi străini. Astfel, companiile vor avea un acces mai bun la finanţare, vor investi şi vor spori productivitatea. [[8]](#footnote-9)
3. Prezenta evaluare a fost elaborată la solicitarea Guvernului Moldovei şi se bazează pe ROSC pentru contabilitate şi audit din anul 2004[[9]](#footnote-10). ROSC din anul 2004 a avut următoarele obiective: (i) stabilirea părţilor componente a unui set bun de practici naţionale de contabilitate şi audit; (ii) evaluarea performanţei practicilor şi profesiei contabile din Moldova în comparaţie cu aceste practici, şi (iii) identificarea reformelor necesare pentru a aduce aceste practici şi profesia contabilă în conformitate cu modelul generic de practici bune. Spre deosebire de raportul precedent, prezentul raport evaluează îmbunătăţirea practicilor şi performanţele profesionale din anul 2004 şi formulează paşii pentru continuarea reformelor luând în consideraţie limitările de resurse umane şi financiare din Moldova, menţinând, în acelaşi timp, obiectivele pe termen mai lung de respectare a practicilor bune internaţionale şi a *acquis communautaire* al UE.
4. De asemenea, prezenta evaluare vine să sprijine Strategia de Parteneriat de Ţară (SPT) pentru Moldova. Atât SPT actuală pentru perioada 2009-2013, cât şi viitoarea SPT pentru perioada 2014-2017 conţin piloni care au drept scop valorificarea unui mediu de afaceri competitiv, inclusiv componentele pentru îmbunătăţirea mediului de afaceri şi a intermedierii financiare.[[10]](#footnote-11)

**Istoric şi Context**

1. **Moldova este a doua cea mai săracă ţară din Europa.** După declararea independenţei de fosta Uniune Sovietică în august 1991, Moldova a devenit republică cu o constituţie care prevede o democraţie pluripartită. Resursele umane ale Moldovei pe baza cărora se dezvoltă economia naţională sunt reduse, Moldova având o populaţie de doar 3,6 milioane[[11]](#footnote-12) şi un PIB de 7000 milioane USD în anul 2011[[12]](#footnote-13). Pe lângă aceasta, sunt foarte puţine investiţii private, parţial din cauza climatului investiţional nefavorabil şi perspectivelor investiţiilor şi parţial din cauza problemelor percepute din sistemul justiţiei. În rezultat, ţara are o bază economică relativ mică, care contribuie modest la formarea exporturilor şi a locurilor de muncă. Pe lângă aceasta, tensiunile politice par a crea incertitudini semnificative care ar putea descuraja investiţiile direct străine şi investiţiile locale pe termen scurt.
2. **Moldova a ieşit rezonabil de bine din criza anului 2008 şi a reuşit să obţină o rată de creştere medie mai mare de 6% în anii 2010-2011.** Creşterea a fost în mare parte alimentată de un aflux semnificativ de remitenţe transmise de lucrătorii emigranţi, ceea ce a dus la o creştere rapidă a consumului şi investiţiilor private sub formă de construcţii de locuinţe. Se prognozează că forţa de muncă a Moldovei se va micşora cu 11% în următorul deceniu.[[13]](#footnote-14) Această creştere bazată pe remitenţe, care face economia vulnerabilă faţă de şocurile externe, nu este durabilă. Prin urmare, este crucial ca Moldova să încerce să maximizeze beneficiile de dezvoltare produse de migraţie şi să canalizeze fondurile corespunzătoare spre alte motoare de creştere. Aceasta necesită un climat de afaceri favorabil.
3. **Accesul companiilor din Moldova la finanţe este limitat. De asemenea, unul din obstacolele principale este faptul că remitenţele nu sunt captate efectiv de sectorul bancar şi nu sunt intermediate eficient pentru a alimenta creşterea durabilă.** Accesul la finanţare este unul din principalele componente ale mediului de afaceri şi are un rol cheie în creşterea agenţilor economici. Studiile Mediului de Afaceri şi a Performanţei Întreprinderilor (SMAPI)[[14]](#footnote-15) au indicat că: (i) accesul la finanţare este o restricţie; (ii) doar 18% şi respectiv 30% din întreprinderile medii şi mari efectuează auditul situațiilor financiare, ceea ce este mult mai puţin decât 44% şi 71% pentru companiile respective din alte ţări din regiune; şi (iii) calitatea situațiilor financiare auditate disponibile este deseori percepută ca fiind nesatisfăcătoare. Sectorul financiar trebuie să fie dezvoltat în continuare. Piaţa de capital subdezvoltată şi lipsa informaţiilor publice despre riscurile de creditare asociate debitorilor, care sunt disponibile pentru bănci[[15]](#footnote-16) constituie provocări majore. Pe lângă aceasta, se observă puţină activitate a companiilor de asigurare private, fondurile private de pensii nu sunt active şi activitatea bursei de valori este limitată.
4. **Guvernul şi-a asumat angajamentul de a soluţiona aceste probleme în cadrul Strategiei Naţionale de Dezvoltare a Moldovei 2020**[[16]](#footnote-17) **şi înţelege că sectorul privat trebuie să devină purtătorul creşterii economice în viitor.** Contabilitatea şi auditul (C&A) merg împreună cu reformarea mediului de afaceri. O modalitate prin care politicienii şi antreprenorii pot să fortifice sectorul privat este de a ameliora percepţiile publice şi externe ale agenţilor economici din Moldova îmbunătăţind sistemele de guvernare şi disponibilitatea şi fiabilitatea informaţiilor financiare ale agenţilor economici, permiţându-le un acces mai bun la împrumuturile de la investitorii locali, bănci şi finanţare de la investitorii străini.[[17]](#footnote-18)
5. **Guvernul Moldovei a inclus contabilitatea şi auditul în priorităţile sale strategice** şi a aprobat un "Plan de Acţiuni pentru dezvoltarea contabilității şi a auditului în sectorul corporativ pentru 2009 – 2011", care a fost extins mai târziu până în anul 2014. Planul s-a elaborat pe baza a 4 piloni de bază: i) îmbunătăţirea cadrului legislativ ce ţine de raportarea financiară, ii) fortificarea principalelor instituţii responsabile pentru raportarea financiară, iii) sprijinirea profesiei de auditor şi iv) modernizarea învăţământului, dezvoltării profesionale şi a informării publicului.
6. **Îmbunătăţirea practicilor contabile şi de audit şi a percepţiei agenţilor economici în Moldova va avea loc treptat, reflectând constrângerile ce ţin de resursele umane şi financiare ale Guvernului şi ale comunităţii de afaceri.** Totuşi, unul din obiectivele prezentului ROSC pentru Contabilitate şi Audit este de a ajuta Guvernul şi asociațiile profesionale să perfecţioneze cadrul legislativ şi practicile contabile şi de audit.

**Privire generală asupra sectorului privat din Moldova**

1. **Deşi în Moldova circa 570 companii mari domină în ceea ce priveşte volumul de producţie şi numărul de angajaţi, micro-întreprinderile şi IMM angajează un număr semnificativ de persoane şi generează venituri semnificative.** Tabelul 1 de mai jos arată numărul de entităţi din principalele sectoare economice din Moldova, astfel încât descrierea diferitor sectoare din acest capitol este percepută în context general.

**Tabelul 1: Numărul entităţilor corporative după principalele sectoare la data de 1 ianuarie 2012**[[18]](#footnote-19)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Sector** | | | **Numărul de entităţi înregistrate** | **Numărul de entităţi active** | **Total active, milioane MDL** | **% din active** |
| **Entităţi de interes public** | | | **45** | **42** | **53 698** | **17** |
|  | Bănci (toate SA) din care | | 14 | 14 | 49 489 | 15 |
|  |  | *cotate* | *7* | *7* | *37 038* | *11* |
|  | Companii de asigurări, din care | | 24 | 24 | 2 198 | 1 |
|  |  | *SA* | *9* | *9* | *916* | *0* |
|  |  | *SRL* | *15* | *15* | *1 282* | *0* |
|  | Fonduri de pensii | | 3 | - | - | - |
|  | Companii cotate (toate SA) care nu sunt bănci | | 4 | 4 | 2 011 | 1 |
| **Entităţi aflate în proprietate de stat** | | | **390** | **326** | **32 200** | **10** |
|  | *Întreprinderi de stat* | | *274* | *233* | *16 900* | *5* |
|  | *SA aflate în proprietate de stat* | | *116* | *93* | *15 300* | *5* |
| **Alte entităţi** | | | **154 063** | **48 558** | **237 306** | **73** |
|  | *Alte SA* | | *4 532* | *1 693* | *12 923* | *4* |
|  | *Alte SRL* | | *75 934* | *37 494* | *150 033* | *46* |
|  | *Cooperative de întreprinzător* | | *3 971* | *1 235* | *189* | *0* |
|  | *AEI şi organizaţii de microfinanţare* | | *436* | *399* | *2 145* | *1* |
|  | *Altele* | | *69 190* | *7 737* | *72 016* | *22* |
| **Total** | | | **154 498** | **48 926** | **323 204** | **100** |

**Nota 1.** Către 1 ianuarie 2013 numărul de companii de asigurare a scăzut până la 17, deoarece licenţele lor fie au fost retrase, fie au expirat.

**Nota 2.** Pentru scopurile acestui tabel, entităţi corporative active sunt considerate acele entităţi care au prezentat situații financiare Registrului Public.

**Nota 3.** Diferenţa semnificativă între entităţile înregistrate şi active în mare parte se datorează întreprinderilor individuale, care nu trebuie să pregătească situații financiare cu scop general. În plus, procedurile de lichidare a unei companii sunt împovărătoare şi proprietarii preferă să le lase „suspendate”. De asemenea, aceste entităţi deseori nu prezintă situații financiare. Sistemele informaționale ale registrului public nu sunt integrate în alte registre, de exemplu, ale serviciului fiscal sau camerei de înregistrare şi, respectiv, cifrele de mai sus ar putea să nu coincidă, pentru că este dificil de identificat entităţile care trebuie să prezinte rapoarte fără reconcilierea sistematică a diferitor registre.

**Nota 4.** 41 întreprinderi de stat şi 23 SA proprietate de stat nu sunt active în sensul că nu prezintă situații financiare. În aceste 41 întreprinderi de stat intră 7 entităţi înregistrate în Ucraina, 5 entităţi înregistrate în regiunea autonomă Gagauz Yeri din Moldova, 16 entităţi sunt în proces de lichidare şi 13 sunt nefuncţionale.

1. **Sectorul bancar este destul de bine reglementat de Banca Naţională a Moldovei (BNM).** BNM emite reglementări prudenţiale şi monitorizează rapoartele prudenţiale şi financiare ale băncilor. Deşi sectorul bancar este perceput ca fiind reglementat şi monitorizat adecvat, intermedierea financiară rămâne a fi limitată şi mai multe rapoarte sugerează că alocarea ineficientă a resurselor financiare este o adevărată constrângere pentru creşterea economică. Pe lângă aceasta, se estimează că doar 10 procente din remitenţe rămân în sectorul bancar sub formă de depozite, din cauza mediului bancar constrâns şi climatului investiţional nesatisfăcător.[[19]](#footnote-20) În rezultat, majoritatea remitenţelor nu ajung în sectorul financiar oficial şi, respectiv, nu merg pentru investiţii în afaceri. Îmbunătăţirea accesului la finanţarea privată pentru investiţii prin intermediul stimulării creditării bancare, dezvoltării pieţei de capital şi îmbunătăţirii intermedierii financiare – în special, pentru IMM – sunt factori de importanţă crucială pentru perspectivele economice ale Moldovei.
2. **În esenţă, sectorul financiar nebancar din Moldova constă din sectorul de asigurări reglementat de Comisia Naţională a Pieţei Financiare, asociaţiile de economii şi împrumut (AEI), companiile de leasing şi organizaţiile de microfinanţare.** Sectorul asigurărilor este în creştere şi devine din ce în ce mai concentrat. La finele anului 2011, erau 24 de companii de asigurare cu un venit anual din prime de circa 82 milioane USD; în anul 2003, erau 50 companii de asigurare cu un venit anual din prime de circa 25 milioane USD. Numărul de companii de asigurare care funcţionează în Moldova continuă să se micşoreze; la data elaborării acestui raport, erau 17 companii. În ţară există aproximativ 370 AEI care au active totale în valoare de aproximativ 24 milioane USD şi 48 organizaţii de microfinanţare cu active în valoare de aproximativ 149 milioane USD.
3. **Fondurile private de pensii nu sunt active.** Există trei fonduri private de pensii înregistrate în conformitate cu şi reglementate de Legea cu privire la fondurile de pensii nestatale. Totuşi, nici unul din ele nu administrează fonduri sau alte active.
4. **Piaţa valorilor mobiliare este extrem de superficială.** În prezent, doar 11 companii sunt cotate la Bursa de valori Moldova, dar nici una din ele nu a intrat pe piaţă prin intermediul unei Oferte Publice Iniţiale de Acţiuni (OPIA). Volumul tranzacţiilor efectuate pe BVM este mic din cauza cererii slabe şi respectiv, în unele zile nu au loc tranzacţii de valori mobiliare. Pe lângă aceasta, cinci OPIA au eşuat din cauza lipsei cererii. A doua bursă de valori, Bursa de valori din Chişinău (BVC), creată recent, este în prezent inactivă şi nu sunt cotate valorile mobiliare ale nici unei companii. Comisia Naţională a Pieţei Financiare (CNPF) deţine competenţa de a reglementa companiile cotate la bursa de valori, precum şi alte SA şi participanţii profesionişti la piaţa de valori mobiliare, inclusiv brokerii, dealerii şi auditorii care au dreptul de a efectua auditul participanţilor profesionali. În plus, CNPF reglementează sectorul asigurărilor, AEI şi organizaţiile de microfinanţare.
5. **Sectorul industrial este important pentru economia Moldovei, dar cota sa în PIB este mică.** În anul 2011, valoarea producţiei industriale a fost de aproximativ 30.6 miliarde MDL, reprezentând 13,7% din PIB şi a crescut pentru prima dată din anul 2001. Industria prelucrătoare reprezintă 83% din sectorul industrial, din care 45% se atribuie prelucrării produselor alimentare şi băuturilor şi 38% procesării produselor nealimentare. În pofida declinului producţiei industriale din ultimul deceniu, volumul exporturilor sectorului industrial a crescut de patru ori - până la 2,2 miliarde USD. Rata de creştere a exporturilor industriale din anul 2011 a fost de 43,8% şi a ajuns la nivelul de înainte de criza financiară globală.
6. **IMM au un rol important în economia Moldovei.** 97.5% din agenţii economici sunt IMM, care angajează circa 58% din forţa de muncă şi generează 35% din veniturile totale pe economie. Luând în consideraţie importanţa IMM, Guvernul a declarat că este dispus să-şi bazeze politica pentru IMM pe principiul "gândiți mai întâi la scară mică" (think small first), după cum se stipulează în Legea UE pentru afacerile mici (Small Bussines Act), care prevede explicit necesitatea de a promova o cultură antreprenorială şi de a crea un mediu favorabil pentru IMM.
7. **Entităţile aflate în proprietatea statului (EPS) au un rol important în economia Moldovei, reprezentând aproximativ 10% din activele sectorului corporativ.** Există aproximativ 274 EPS înregistrate sub forma juridică de întreprinderi de stat fiind 100% proprietate de stat şi 116 EPS înregistrate ca societăţi pe acţiuni care au mai mult de 50% din acţiuni în proprietatea statului. Multe EPS sunt incluse în programul de privatizare al Guvernului, iar raportarea financiară şi auditul transparente şi fiabile, precum şi o bună guvernare corporativă sunt considerate importante pentru succesul acestui program. Valoarea totală a activelor publice supuse privatizării era de 116.7 milioane MDL în anul 2011[[20]](#footnote-21) şi 140.0 milioane[[21]](#footnote-22) MDL în anul 2012.

# Cadrul Instituţional

## Cadrul legislativ

1. **În comparaţie cu anul 2004, s-au obţinut rezultate semnificative la îmbunătăţirea cadrului legislativ în domeniul contabilităţii şi auditului**[[22]](#footnote-23)**.** Guvernul a implementat reforme care se conformă cu bunele practici internaţionale şi *acquis communautaire*. Principalele reforme în domeniul contabilităţii implementate din anul 2004 includ: adoptarea unei noi Legi a contabilităţii care a intrat în vigoare în anul 2008; pregătirea situațiilor financiare de către EIP în conformitate cu SIRF începând cu anul 2012; crearea Serviciului Informaţional al Rapoartelor Financiare pentru colectarea şi publicarea situațiilor financiare; şi procesul de elaborare a noului set de Standarde Naţionale de Contabilitate (SNC), aflat în proces de desfășurare, întru ralierea acestora mai exactă cu cerințele SIRF şi directivele UE în domeniul contabilităţii. Principalele reforme în domeniul auditului implementate din anul 2004 includ:adoptarea unei Legi noi privind activitatea de audit, care a intrat în vigoare în anul2008; implementarea Standardelor Internaţionale de Audit şi a Codului Etic[[23]](#footnote-24) pentru auditori, care au intrat în vigoare în anul 2012; crearea în anul 2008 a unui Consiliu de Supraveghere a Activităţii de Audit; şi fortificarea cerinţelor pentru certificarea şi dezvoltarea profesională a auditorilor.
2. **Aceste reforme în domeniul contabilităţii şi auditului au fost promovate de Ministerul Finanţelor cu asistenţa comunităţii de donatori şi a partenerilor de dezvoltare.** Banca Mondială şi Uniunea Europeană sunt principalii susținători ai Moldovei în acest domeniu. După efectuarea ROSC C&A în anul 2004, Banca Mondială a continuat să sprijine reformele legate de raportarea financiară corporativă din Moldova: (i) Banca a oferit consultanţă cu privire la politicile legate de elaborarea noilor legi privind contabilitatea şi activităţile de audit, elaborarea Strategiei şi Planului de dezvoltare a contabilității şi auditului în sectorul corporativ pentru anii 2009-2011 pentru implementarea reformelor legate de raportarea financiară pe baza recomandărilor ROSC; (ii) Iniţiativa de Reformare şi Fortificare a Sectorului Financiar (FIRST) finanţată de Proiectul de Reformare a Contabilităţii (2005-2006); (iii) Proiectul Schimb de experienţă sud-sud între practicieni (SEETF) pentru Moldova, care sprijinea programul de schimb pentru raportarea corporativă (august 2009 - mai 2010); (iv) programul regional REPARIS în curs de desfăşurare oferă cunoştinţe şi experienţă semnificative de reformare pentru părţile participante în domeniul raportării financiare corporative. Pe lângă aceasta, UE a finanţat proiectul “Acordarea sprijinului pentru implementarea acordurilor între Republica Moldova şi Uniunea Europeană” în perioada 2008-2010. Totuşi, nu există o abordare naţională sistemică faţă de reformele din domeniul raportării financiare corporative şi rezultatele sunt foarte limitate. Această problemă va fi soluţionată prin intermediul noului program de fortificare a activităţilor de audit şi raportare în ţările Parteneriatului Estic, care va fi lansat de Banca Mondială în anul 2013 şi va acorda sprijin la implementarea unor activităţi de reformare la nivel naţional în Moldova.
3. **Restricţiile cauzate de resurse şi capacităţi limitate au împiedicat implementarea şi aplicarea acestor reforme, necesitând alte reforme şi fortificarea sistemelor.** Încă nu se recunoaşte pe deplin importanţa dezvăluirii transparente a informaţiei financiare corecte. Ministerul Finanţelor are o capacitate şi resurse limitate pentru a stabili politici de implementare a standardelor, perfecţiona şi fortifica necesităţile de educație a profesiei contabile, iar sistemul public de supraveghere continuă să dispune de capacităţi limitate. Aceste aspecte vor fi diagnosticate detaliat în textul de mai jos al prezentului raport.
4. **Strategia Moldovei de a aduce cadrul legislativ în domeniul contabilităţii şi auditului la nivel internaţional prin convergenţă cu cerinţele UE este binevenită. Cu toate acestea, este de asemenea esenţial ca la implementarea acestei strategii, Moldova să ia în consideraţie restricţiile menţionate mai sus.** Prezenta evaluare recunoaşte că un cadru legislativ pentru contabilitate şi activităţile de audit nu este uşor de construit astfel, unele din trăsăturile cadrului modern, elaborate recent, reprezintă o provocare chiar şi pentru ţările care sunt mai avansate în domeniul practicilor de contabilitate şi audit. Corespunzător, parţial, această evaluare sugerează că pe termen scurt, Moldova ar trebui să facă mai puţin, dar mai bine, păstrând scopul pe termen mai lung de a-şi ralia cadrul legislativ în domeniul C&A cu *acquis-ul* UE.

**Formele juridice şi guvernarea companiilor**

1. **Legea cu privire la antreprenoriat şi întreprinderi din Moldova stipulează formele juridice de organizare a întreprinderilor, inclusiv modul în care sunt create, guvernate şi lichidate.** Principalele tipuri de entităţi juridice din Moldova includ: întreprinderi individuale, societăţi pe acţiuni (SA) şi societăţi cu răspundere limitată (SRL). Există legi separate pentru fiecare tip de persoană juridică în care se detaliază cerințele aplicabile, procedurile şi aranjamentele de guvernare, după cum se descrie mai jos. Tabelul 2 de mai jos arată numărul de entităţi după forma juridică de organizare, oferind contextul necesar pentru descrierea din acest capitol a aranjamentelor de guvernare aplicabile diferitor forme de organizare juridică.

**Tabelul 2: Numărul de entităţi după forma de organizare juridică**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Forma de organizare juridică** | **Numărul entităţilor înregistrate la 1 ianuarie 2013** | **Numărul entităţilor înregistrate la 1 ianuarie 2012** | **Numărul entităţilor corporative la 1 ianuarie 2012** |
| Societăţi pe acţiuni | 4 695 | 4 675 | 1 813 |
| Societăţi cu răspundere limitată | 80 438 | 75 997 | 37 557 |
| Întreprinderi individuale | 65 223 | 63 851 | 4 396 |
| Organizaţii non-profit | 1 688 | 1 503 | 1 454 |
| Cooperative | 3 991 | 3 971 | 1 235 |
| Întreprinderi de stat | 274 | 274 | 233 |
| Întreprinderi municipale | 1 211 | 1 153 | 398 |
| Altele | 3 133 | 3 074 | 1 840 |
| **Total** | **160 653** | **154 498** | **48 926** |

1. **Guvernarea SA este definită de Legea privind societăţile pe acţiuni** în care se stipulează că adunarea generală a acţionarilor trebuie să aibă loc cel puţin o dată pe an pentru: i) a numi, elibera sau remunera membrii Consiliului, ii) a selecta membrii Comisei de cenzori, iii) a numi auditorul statutar, şi iv) a aproba situațiile financiare anuale şi rapoartele anuale ale Comisei de cenzori şi Consiliului societății.
2. **Comisia de cenzori a unei SA este responsabilă pentru exercitarea controlului asupra activităţilor financiare şi economice ale companiei, inclusiv verificarea şi confirmarea situațiilor financiare anuale.** Membrii Comisei de cenzori trebuie să fie calificaţi în domeniul contabilităţii, finanţelor sau economiei, dar nu pot fi membri ai organului executiv sau angajaţi ai departamentului de contabilitate. Rolul Comisei de cenzori a SA nu este complet clar în sensul că nu reprezintă funcţia de audit intern, deoarece sunt numiţi şi raportează acţionarilor, şi nici nu reprezintă funcţia de audit extern, deoarece raportează separat de auditul extern, dar se pare că exersează o funcţie de control, dar nu sunt un Comitet de audit, deoarece se pare că nu au o relaţie oficială cu auditorii externi. Cerinţa de a avea o Comisie de cenzori în cadrul companiilor trebuie să fie eliminată, dacă acţionarii doresc să existe funcţia de audit intern, ei pot cere la adunarea generală crearea acesteia. Dacă acţionarii societăţilor pe acţiuni care în prezent nu sunt supuse auditului obligatoriu doresc ca SA să efectueze un audit voluntar, ei pot cere acest lucru la adunarea generală. În plus, pentru a fi în conformitate cu Directiva UE privind auditul statutar, crearea Comitetelor de audit trebuie să fie obligatorie pentru EIP.
3. **Gestionarea SRL este definită în Legea cu privire la societăţile cu răspundere limitată** ce stipulează ca adunarea generală a asociaţilor, echivalentă cu cea a acţionarilor, să fie organizată cel puţin o dată pe an pentru: i) a numi, elibera şi remunera Consiliul de administrare şi cenzorul, ii) a decide asupra distribuirii profiturilor între asociaţi, şi iii) a aproba raportul anual al Consiliului, situațiile financiare anuale, raportul anual al cenzorului, şi raportul anual al auditorului statutar. Un cenzor este necesar doar dacă numărul de proprietari depăşeşte 15 persoane.
4. **Gestionarea EPS este neuniformă.** Unele EPS sunt organizate ca SA, iar altele - ca întreprinderi de stat. EPS care sunt SA sunt gestionate conform Legii cu privire la societăţile de acţiuni, iar întreprinderile de stat sunt gestionate pe baza legii cu privire la întreprinderile de stat. Responsabilităţile de management strategic al EPS aparţin ministerelor de resort responsabile, în timp ce Agenţia Proprietăţii Publice (APP)[[24]](#footnote-25) este responsabilă pentru funcţiile de proprietar, inclusiv analiza situațiilor financiare şi evaluarea performanţei EPS. EPS organizate ca SA în care statul deţine peste 50% din acţiuni și ÎS sunt de asemenea monitorizate de Direcţia monitoring și analiză financiară a MF (APP include în rapoartele sale anuale şi analizele financiare acele SA în care statul deţine peste 30% din acţiuni). Administrarea întreprinderilor de stat este exercitată de un consiliu de administrație şi un organ executiv (administrator) . Consiliul de administrație este desemnat de către fondator; organul executiv este numit de către fondator la propunerea consiliului, ceea ce înseamnă că rolul proprietății statului este exercitat de către fondator. Organele de guvernare în cadrul EPS, organizate ca SA, conform prevederilor legii privind SA sunt adunarea generală a acționarilor, consiliul societății, organul executiv și comisia de cenzori. Legea privind SA nu include careva cerințe specifice pentru EPS, organizate ca SA. EPS nu sunt obligate să creeze comitete de audit.
5. **Principalele EPS, care sunt de caracter public şi deţin active şi venituri importante, nu sunt clasificate ca EIP şi nu trebuie să efectueze auditul situațiilor financiare.** Tabelul 3 de mai jos ilustrează cerinţele ce ţin de contabilitate şi de audit şi nivelul de transparenţă pentru dezvăluirea informaţiilor de către primele zece EPS din Moldova.

**Tabelul 3: Cerinţele privind contabilitatea şi auditul primelor 10 EPS care deţin cele mai mari active**[[25]](#footnote-26)

| **Entitate** | **Sector** | **Cota statului, %** | **Mii de MDL** | | **Cerinţele pentru C&A** | | **Disponibilitatea situațiilor financiare** | **Autoritatea gestionară** |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Valoarea totală a activelor** | **Total Venituri** | **Contabilitate** | **Audit** |
|
| 1. SA Banca de Economii (EIP) | Sectorul bancar | 56 | 5 841 010 | 666 003 | SIRF | Obligator | Da | Ministerul Finanţelor |
| 2. SA Moldtelecom | Telecomunicaţii | 100 | 5 445 160 | 2 238 624 | SNC | Obligator | Nu | Agenţia Proprietăţii Publice |
| 3. IE Administraţia de Stat a Drumurilor | Infrastructura drumurilor | 100 | 3 821 397 | 59 677 | SNC | Nu este cerut de lege. S-a făcut pentru anul 2011. | Nu | Ministerul Transporturilor şi Infrastructurii Drumurilor |
| 4. SA Centrala electrică cu termoficare nr.2 | Generarea electricităţii | 100 | 3 101 095 | 1 493 413 | SNC | Nu este cerut de Lege. | Nu | Ministerul Economiei |
| 5. IS Calea Ferată din Moldova | Căi ferate | 100 | 2 609 169 | 1 281 826 | SNC | Nu este cerut de Lege. | Nu | Ministerul Transporturilor şi Infrastructurii Drumurilor |
| 6. IS Moldelectrica | Transportarea electricităţii | 100 | 2 252 589 | 298 490 | SNC | Nu este cerut de Lege. | Nu | Ministerul Economiei |
| 7. SA Centrala electrică cu termoficare nr.1 din Chişinău | Generarea electricităţii | 100 | 1 089 647 | 216 724 | SNC | Nu este cerut de Lege. | Nu | Ministerul Economiei |
| 8. SA Reţele de distribuţie NORD | Distribuirea electricităţii | 100 | 878 103 | 877 725 | SNC | Nu este cerut de Lege. | Nu s-a găsit pagina web | Ministerul Economiei |
| 9. SA CET-NORD | Generarea electricităţii | 100 | 654 477 | 247 816 | SNC | Nu este cerut de Lege. | Nu | Ministerul Economiei |
| 10. IS Aeroportul Internaţional Chişinău | Aeroport | 100 | 637 289 | 188 267 | SNC | Nu este cerut de lege. S-a făcut pentru anul 2011. | Nu | Agenţia Proprietăţii Publice |

**Notă 1.** MF intenţionează să propună completări la legislaţie pentru a impune efectuarea auditului statutar al SA, în care statul deţine mai mult de 50% şi a întreprinderilor de stat Două din următoarele criterii trebuie să fie depăşite timp de două perioade de raportare consecutive pentru ca întreprinderea de stat să se califice pentru efectuarea auditului statutar: (i) capital– 500,000 MDL; (ii) venituri totale– 10,000,000 MDL; şi (iii) angajaţi–100.

1. **Entităţile de Interes Public (EIP) sunt definite în Legea contabilităţii. În Moldova sunt doar 45 EIP** şi ele sunt bănci, companii de asigurări şi companii cotate la bursă[[26]](#footnote-27). EIP sunt obligate prin lege să includă un capitol privind guvernarea corporativă în raportul managementului, inclusiv dezvăluirea informaţiilor referitor la măsura în care entitatea respectă Codul de Guvernare Corporativă (CGC) aplicat, inclusiv o referinţă la sursa şi locul publicării CGC. Comisia Naţională a Pieţei Financiare a emis şi a publicat un CGC bazat pe principiul "conformare sau explicare", care este recomandat spre implementare de către toate SA. Banca Naţională a Moldovei (BNM) cere băncilor să implementeze CGC pe deplin. CNPF este în proces de revizuire a CGC pentru a-l aduce în conformitate cu practicile internaţionale bune de guvernare corporativă. În general, EIP nimeresc sub jurisdicţia BNM şi CNPF.
2. **Cerințele privind responsabilitatea pentru raportarea financiară la nivel de entitate se conformează cu Directiva a Patra a UE pentru companii, când managementul deţine răspunderea colectivă pentru semnarea situațiilor financiare.** Articolul 36 a Legii contabilităţii cere ca situațiile financiare să fie semnate de o persoană care reprezintă managementul entităţii, care ar putea fi membru al consiliului executiv, sau de preşedintele consiliului executiv sau a organului de supraveghere. În general, conform articolului 13 al aceleiaşi legi, aceleaşi persoane sunt responsabile pentru menţinerea contabilității şi rapoartelor entității.

**Cerinţele faţă de contabilitate şi raportarea financiară**

1. **Contabilitatea şi raportarea financiară sunt reglementate în principal de Legea contabilităţii,** la care se fac referinţe în alte legi, inclusiv, de exemplu, în Legea privind societăţile pe acţiuni şi Legea instituţiilor financiare. Legea contabilităţii stipulează modul în care entităţile trebuie să menţină evidenţa şi documentele contabile şi standardele de raportare financiară care trebuie utilizate la pregătirea situațiilor financiare. Cerinţele faţă de contabilitate şi raportarea financiară ale entităţilor raportoare depinde de trei seturi de praguri legate de mărime: venitul total, valoarea totală a activelor şi numărul de angajaţi. În prezent, entităţile sunt subiectul unuia din următoarele seturi de cerinţe pentru evidenţa contabilă şi raportare financiară, în dependenţă de depăşirea a două din aceste trei cerinţe timp de doi ani consecutivi: sistemul contabil în partidă simplă şi situații financiare în conformitate cu normele aprobate de Ministerul Finanţelor; sistemul contabil simplificat în partidă dublă[[27]](#footnote-28) şi situații financiare în conformitate cu Standardele Naţionale de Contabilitate (SNC) în vigoare; şi sistemul contabil complet în partidă dublă şi opţiunea de a alege raportarea financiară fie pe baza SNC, fie pe baza SIRF, care sunt în vigoare de la 1 ianuarie 2011.
2. **EIP sunt obligate să țină contabilitatea şi să producă situațiile financiare în conformitate cu SIRF începând cu situațiile financiare pentru anul care se termină la 31 decembrie 2012.** Au mai rămas câteva neconcordanţe între regulile de cotare ale Bursei de valori Moldova şi Legea contabilităţii cu privire la faptul că regulile de cotare se pare că permit unor entităţi cotate (incluse în nivelul 2 de listare) să întocmească situații financiare în conformitate cu SNC, în timp ce Legea contabilităţii consideră toate companiile cotate a fi EIP şi prin urmare, cere ca ele să întocmească situații financiare în conformitate cu SIRF. Această necorespundere trebuie să fie soluţionată la Bursa de valori Moldova.
3. **Entitatea-mamă trebuie să pregătească şi să prezinte situații financiare consolidate în conformitate cu standardele contabile şi de raportare financiară aplicabile.** Aceasta se face suplimentar la situațiile financiare proprii ale entităţii. Astfel, entităţile care sunt obligate să producă propriile situații financiare în conformitate cu SIRF trebuie să examineze SIRF pentru a determina dacă ele sunt sau nu obligate să mai pregătească situații financiare consolidate. În cazul în care SNC în vigoare sunt standardele aplicabile, un grup trebuie să pregătească situații financiare consolidate, iar o entitate este scutită de o astfel de obligaţie doar dacă este o companie – fiică. Nu există scutiri de a pregăti şi prezenta situații financiare consolidate pentru grupurile mai mici, după cum este prevăzut în a Şaptea Directivă legislativă privind conturile consolidate. În practică, foarte puţine grupuri pregătesc situații financiare consolidate şi nu se impune respectarea acestei cerinţe decât în sectorul bancar de către BNM.
4. **Băncile şi companiile de asigurări sunt subiectul aceloraşi cerinţe privind contabilitatea şi raportare financiară, dar conformarea şi impunerea conformării în aceste două sectoare financiare majore pare a fi neuniformă.** În plus, băncile şi companiile de asigurări trebuie să publice şi să prezinte situațiile financiare BNM şi respectiv CNPF în timp de patru luni de la sfârşitul anului de gestiune[[28]](#footnote-29). Legea instituţiilor financiare prevede că băncile menţin evidenţa şi documente contabile şi pregătesc situații financiare periodice care reflectă operaţiunile şi situaţia lor financiară în conformitate cu planul de conturi şi alte regulamente publicate de BNM. BNM a facilitat tranziţia băncilor la SIRF prescriind utilizarea sistemului de raportare financiară, FINREP[[29]](#footnote-30), care serveşte de asemenea drept sursă de informaţii prudenţiale şi despre performanţa băncilor pentru BNM.[[30]](#footnote-31) Spre deosebire de sectorul bancar, doar un număr limitat de companii de asigurări par a fi pregătite să pregătească situații financiare anuale pentru anul 2012 în conformitate cu SIRF şi există un risc real ca această cerinţă nu va fi satisfăcută.
5. **Comunitatea de afaceri aşteaptă ca Guvernul să ofere îndrumări asupra problemelor legate de impozitarea entităţilor care pregătesc situații financiare pe baza SIRF. Aceasta este crucial pentru a forma un mediu de afaceri favorabil raportării financiare de calitate.** Există o relaţie strânsă *prima facie* între impozitare şi raportarea financiară în sensul că venitul impozabil se calculă pe baza venitului net raportat în situațiile financiare cu scop general ale unei entităţi. Totuşi, există o măsură considerabilă de incertitudine la calcularea venitului impozabil, deoarece nu există îndrumări clare sub formă de reguli, regulamente sau precedent. Împreună cu nefamiliarizarea generală cu SIRF în rândul inspectorilor fiscali, a contabililor şi a consultanţilor fiscali, calculul impozitelor şi, astfel, mărimea impozitelor poate deveni mai degrabă subiectivă decât obiectivă. De exemplu, Codul fiscal a fost modificat astfel încât orice venituri sau cheltuieli rezultate din tranziţia de la SNC la SIRF nu sunt recunoscute în scopuri fiscale. Obiectul acestor modificări a fost de a nivela consecinţele potenţiale ale impozitării pe durata perioadei de tranziţie. Cu toate acestea nu există îndrumări referitor la modul de aplicare a acestor modificări. Această lipsă generală de claritate are consecinţe semnificative pentru sectorul privat şi cel public din punct de vedere al previzibilităţii veniturilor afiliate impozitelor şi mărimea impozitelor, colectarea şi achitarea impozitelor, precum şi al corupţiei. De asemenea, are consecinţa neintenţionată ca problemele legate de impozitare să devină o influenţă nedorită asupra deciziei entităţilor care nu sunt de interes public de a aplica benevol SIRF. Serviciul Fiscal intenţionează să revizuiască formularele şi să ofere contribuabililor îndrumări suplimentare cu privire la calculul venitului impozabil. Aceasta este binevenit. Totuşi, se recomandă să se organizeze instruire pentru inspectorii fiscali, contabili şi consultanţi fiscali, pentru ca ei să înţeleagă mai bine consecinţele aplicării standardelor de raportare financiară bazate pe principii, aşa cum sunt SIRF, la calcularea venitului impozabil.

**Cerinţele faţă de efectuarea auditului**

1. **Activitatea de audit este reglementată în principal de Legea privind activitatea de audit**[[31]](#footnote-32)**, care este strâns, dar nu complet raliată la Directiva UE privind auditul statutar.** Legea stipulează cine trebuie să fie auditat, modul în care se efectuează un audit şi modul în care trebuie să fie reglementată profesia de audit. Legea stipulează că auditorii statutari trebuie să utilizeze Standardele Internaţionale de Audit (SIA) după cum au fost emise de Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Audit şi Asigurare (IAASB). De asemenea, Legea prevede serviciile adiţionale pe care societăţile de audit sau auditorii întreprinzători individuali le pot presta, inclusiv: servicii de compilare, servicii de contabilitate, consultanţe fiscale şi investiţionale. Astfel, Legea reglementează toate activităţile auditorilor şi nu doar auditele statutare şi auditorii statutari, după cum este cazul Directivei UE privind auditul statutar. Ca atare, se poate interpreta că Legea reglementează diferite servicii de consultanţă oferite de către auditorilor licenţiaţi; asemenea servicii nu ar fi reglementate în caz dacă sunt oferite de către alte firme de consultanță. Legea ar trebui să se axeze asupra auditelor statutare şi asupra auditorilor statutari. Legea ar trebui să se refere la alte activităţi ale auditorilor statutari doar pentru scopul de a stabili cazurile când este compromisă independenţa auditorului. În astfel de circumstanțe, alte servicii pot fi definite în linii mari, fără a include o listă de servicii, care pot fi oferite de auditori, așa cum este descris actualmente în lege.[[32]](#footnote-33)
2. **În prezent, 569 companii sunt obligate să efectueze auditul situațiilor financiare anuale, inclusiv 524 SA şi 45 EIP. Se pregătesc completări la legislaţie pentru a introduce obligaţia EPS importante să efectueze auditul situațiilor financiare.** Legea privind activitatea de audit cere ca toate EIP să fie supuse auditului, concomitent, Legea cu privire la SA cere ca SA cu mai mult de 50 de angajaţi şi un capital acţionar mai mare de 500 000 MDL (aproximativ 41,000 USD) să fie auditate. Ministerul Finanţelor este în proces de elaborare a amendamentelor la legislaţie pentru a impune toate SA, cu o cotă de stat mai mare de 50 procente şi toate întreprinderile de stat mari să fie auditate (o întreprindere de stat mare urmează a fi definită ca o întreprindere care depăşeşte două din cele trei criterii timp de doi ani consecutivi: (i) capital mai mare de 500,000 MDL; (ii) venituri totale - peste 10 milioane lei; şi (iii) mai mult de 100 angajaţi).
3. **În Legea cu privire la activitatea de audit prevederile referitor la demiterea auditorului nu corespund totalmente prevederilor Directivei privind auditul statutar,** inclusiv în timpul efectuării unui audit, chiar dacă, de exemplu, şi după cum a fost descris în prezentul raport mai înainte în legătură cu SA, există prevederi clare pentru numirea auditorilor statutari. În sectorul bancar, se cere ca o bancă să aibă întotdeauna contract cu un auditor extern acceptat şi aprobat de BNM, chiar în circumstanţe când banca consideră necesar să demită auditorul numit. Legea cu privire la activitatea de audit trebuie să fie revizuită pentru a include prevederi legate de demiterea auditorilor, inclusiv cu specificarea motivelor pentru care demiterea unui auditor nu este considerată adecvată, de exemplu, conform Directivei UE cu privire la auditul statutar, dezacordul privind tratamentul contabil sau procedurile de audit nu se consideră motiv suficient pentru demitere.
4. **Auditorii statutari trebuie să respecte Codul Etic emis de IFAC al cărui ultimă traducere încă urmează a fi adoptată.** Legea privind activitatea de audit a fost modificată astfel încât Codul Etic al IFAC este obligatoriu pentru toate auditele situațiilor financiare începând cu 1 ianuarie 2012. Codul Etic al IFAC în vigoare a fost aprobat în anul 2010 şi a fost publicat în Monitorul Oficial în august 2012. De asemenea, el este disponibil pe pagina web a Ministerului Finanţelor în limbile română şi rusă. MF trebuie să obţină ultimele traduceri de la IFAC, astfel încât să poată fi adoptate ultimele amendamente ale Codului.
5. **Cerinţele faţă de independenţa auditorilor sunt de asemenea specificate în Legea cu privire la activitatea de audit.** Aceste cerinţe prevăd nu doar specificarea faptului că auditorul este liber să decidă cum să lucreze fără interferenţe din partea entităţii supusă auditului, dar şi stipulează că independenţa auditorului se consideră încălcată dacă: (i) există o implicare directă sau indirectă şi/sau participare în activităţile economice şi financiare ale fondatorului, proprietarului, persoanei în funcţie de răspundere a entităţii; (ii) auditorul a exercitat funcţii manageriale sau de alt tip în cadrul entităţii auditate în timpul perioadei supuse auditului sau timp de trei ani înaintea perioadei supuse auditului; (iii) auditorul are rude sau relaţii cu proprietarii sau membrii organului de management al unei entităţi auditate; (iv) auditorul acceptă bunuri şi servicii sau ospitalitate excepţională din partea entităţii auditate; (v) remunerarea auditorului depinde de opinia de audit; sau (vi) entitatea auditată este auditată de acelaşi auditor mai mult de şapte ani consecutivi.
6. **Asigurarea răspunderii civile a auditorului trebuie să fie examinată în continuare pentru a evalua dacă cerinţele actuale protejează adecvat interesele auditorilor şi ale celor care se bazează pe rapoartele şi opiniile de audit.** Cu privire la auditele situațiile financiare, auditorii sunt obligaţi fie să deţină asigurare profesională, fie să stabilească provizioane pentru revendicări în propriile situații financiare şi în active foarte lichide în mărime de nu mai puţin de 15% din venitul vânzărilor din anul de gestiune aferent auditului. Nu există un minim specificat al asigurării profesionale şi astfel, este posibil că auditorii sunt considerabil sub-asiguraţi.

**Cerinţele faţă de prezentarea situaţiilor financiare**

1. **Serviciul Informaţional al Rapoartelor Financiare (Registru Public) este supraîncărcat cu responsabilităţi şi nu dispune de capacitate şi resurse suficiente, ceea ce expune riscului respectarea Legii contabilităţii.** Aceste responsabilităţi includ nu doar publicarea situațiilor financiare ale tuturor întreprinderilor înregistrate în orice formă de organizare juridică, dar şi colectarea, procesarea şi generalizarea situațiilor financiare, supravegherea respectării cerinţelor de raportare şi organizarea seminarelor cu privire la pregătirea şi prezentarea situațiilor financiare.
2. **Registrul Public nu are suficiente resurse şi în prezent nu poate să-şi îndeplinească funcţiile, în special, în ceea ce priveşte prezentarea situațiilor financiare publicului general.** Legea contabilităţii cere ca toate EIP să prezinte Registrului Public situațiile financiare proprii şi cele consolidate, în cazul în care sunt solicitate, împreună cu rapoartele de audit ale acestora în termen de 120 de zile şi alte entităţi – în termen de 90 de zile de la sfârşitul anului de gestiune. Pe lângă aceasta, entităţile care sunt obligate prin lege să efectueze auditul situațiilor lor financiare trebuie de asemenea să posteze situațiile financiare auditate pe paginile web corporative. Entităţile care nu se conformă cu aceste cerinţe de prezentare a documentelor pot primi amenzi. Registrul Public este creat pe lângă Biroul Naţional de Statistică şi este responsabil pentru colectarea, procesarea, generalizarea şi publicarea situațiilor financiare. Totuşi, Registrul Public nu dispune de resurse suficiente şi nu-şi poate îndeplini în prezent responsabilităţile. În particular, nu poate publica situațiile financiare pentru publicul general.
3. **Entităţile reglementare trebuie să prezinte situațiile financiare organului de reglementare corespunzător.** Băncile sunt obligate să: (i) prezinte situațiile financiare complete BNM până la 30 aprilie ale anului următor; (ii) pună la dispoziţia publicului general rapoartele anuale în mod gratuit şi (iii) să publice bilanţul contabil şi opinia de audit atât într-un ziar de nivel naţional, precum şi în ziare de nivel local, unde banca are filiale, până la 30 aprilie a anului ce urmează după anul de gestiune. Trebuie de menţionat că publicarea parţială a rapoartelor nu este adecvată, deoarece ar putea fi înşelătoare pentru utilizatori deoarece un raport de audit trebuie să fie citit în întregime.
4. **Tabelul de mai jos prezintă un rezumat al cerinţelor de raportare pentru companiile din Moldova:**

**Tabelul 4: Cerinţele de raportare financiară pentru companiile din Moldova**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Entităţi** | **Standarde de contabilitate** | **Cerinţe de audit** | **Dezvăluirea informaţiilor** |
| EIP | SIRF | Necesar. | Necesar. [[33]](#footnote-34) |
| Societăţi cu răspundere limitată | SNC sau SIRF voluntar | Nu e necesar. | Necesar. [[34]](#footnote-35) |
| Societăţi pe acţiuni (cu excepţia EIP) | SNC sau SIRF voluntar | Necesar pentru SA care întrunesc criteriile stabilite în Articolul 2 a Legii privind SA. | Necesar.3334 |
| EPS | SNC sau SIRF | Nu e necesar pentru întreprinderile de stat; pentru SA – aceleaşi reguli de mai sus. | Necesar.3334 |
| Asociaţii de Economii şi Împrumut (AEI) | SNC 63 Prezentarea informaţiei în rapoartele financiare ale AEI şi alte altor instituţii similare | Necesar pentru AEI cu licenţă C şi AEI cu licenţă de timp B care depăşesc o anumită valoare a activelor. | Necesar.3334 |
| Entităţi non-profit | SNC şi Normele aprobate de Ministerul Finanţelor[[35]](#footnote-36) | Nu e necesar. | Necesar.34 |
| Micro entităţi | SNC 62 Contabilitatea în partidă simplă. Nu se cere pregătirea rapoartelor financiare. | Nu se aplică. | Nu se aplică. |

## Profesia

**Profesia contabilă**

1. **Nu este uşor de cuantificat numărul de contabili**[[36]](#footnote-37)**, totuşi se estimează că sunt circa 35.000 de contabili.** Deşi unii contabili deţin studii universitare în contabilitate sau finanţe, doar unii deţin calificare profesională sau aparţin unei asociaţii profesionale de contabili. În prezent, sunt doar 53 contabili profesionişti care deţin certificare internaţionale de calificare în domeniul contabilităţii, din care 32 membri ACCA şi 21 membri CIPA. Pe lângă aceasta, sunt persoane care fie deţin un certificat specializat, fie sunt pretendenţi pentru a obţine o certificare internaţională în domeniul contabilităţii: ACCA are 166 pretendenţi şi 5 afiliaţi; 55 contabili deţin Diploma ACCA în Raportarea Financiară Internaţională (ACCA DipIFR); 280 contabili deţin titlul de contabili certificaţi practicieni (CCP) al ECCAA, care este primul pas pentru a obţine certificarea CIPC.
2. **În Moldova există trei asociaţii profesionale care au aceleaşi obiective, dar cooperează extrem de puţin:** Asociaţia Contabililor şi Auditorilor Profesionişti (ACAP), Asociaţia Auditorilor și Societăților de Audit din Moldova (AFAM) şi Asociaţia Auditorilor şi Consultanţilor în Management (EcoFin-Consult). Toate cele trei asociaţii profesionale sunt finanţate din cotele achitate de membri, precum şi de participanţii la cursurile de instruire. Asociaţiile nu se bazează nici pe finanţare din partea statului, nici din partea agenţiilor de dezvoltare.
3. **Această fragmentare tinde să slăbească imaginea profesiei şi capacitatea de a articula poziţii clare în faţa publicului general şi în faţa autorilor de politici.** Profesia contabilă nu poate să iniţieze împreună un dialog cu Ministerul Finanţelor şi cu agenţiile de reglementare. Profesia ar putea beneficia în cazul unificării eforturilor şi asigurării unui nivel mai înalt de cooperare la soluţionarea provocărilor cu care se înfruntă profesia, inclusiv cele înfruntate de auditori, în faţa Guvernului, organelor de reglementare şi a altor părţi implicate. Fuzionarea asociaţiilor profesionale într-un singur organ puternic ar putea fi considerat un scop pe termen mediu şi lung.
4. **ACAP este unicul membru IFAC din Moldova şi este organizaţia profesională din care face parte cel mai mare număr de auditori certificaţi.** Asociaţia are 373 membri deplini, 456 membri asociaţi, 35 membri studenţi şi 36 membri corporativi. Calitatea de membru cu drepturi depline este posibilă în cazul deţinerii unui grad relevant şi a trei ani de experienţă relevantă de lucru, sau o certificare de calificare adecvată (CCP este cerinţa minimă). Calitatea de membru asociat este deschisă pentru contabilii practicieni, auditorii stagiari sau stagiarilor care lucrează într-un domeniu afiliat; calitatea de membru student este deschisă pentru studenţii cu frecvenţă în domeniul contabilităţii, auditului şi în domeniile afiliate.[[37]](#footnote-38) ACAP este membru al câtorva organe regionale: (i) SEEPAD (Parteneriatul European de Sud-Est pentru Dezvoltarea Contabilităţii); (ii) ECCAA (Consiliul Eurasiatic al Contabililor şi Auditorilor Certificaţi), şi (iii) membru asociat al Federaţiei Internaţionale a Experţilor Contabili Francofoni (FIDEF). ACAP oferă un program de certificare pe baza programului ECCAA pentru CCP (Contabil Certificat Practician) şi CIPA (Contabil Internaţional Profesional Certificat), o certificare în domeniul contabilităţii în limba rusă. ACAP are un consiliu de administrare şi şase comitete subordonate: etică şi disciplină, educație şi certificare, controlul calităţii relații cu membrii, dezvoltare profesională, şi finanţe şi publicaţii. În prezent, ACAP implementează un plan de acţiuni de conformare pentru a aplica DOM ale IFAC şi a efectuat recent zece verificări pilot de asigurare a calităţii în conformitate cu o metodologie detaliată şi proceduri scrise.
5. **AFAM are 456 membri, inclusiv 55 auditori certificaţi, 33 membri corporativi şi 12 auditori certificaţi nepracticieni.** Persoanele juridice şi fizice pot deveni membru ai AFAM prezentând consiliului o cerere şi copii ale documentelor solicitate. AFAM dezvăluie puţine informaţii despre sine, inclusiv despre statutul şi regulamentele interne, dar indică că are următoarele comitete: controlul calităţii, instruire şi dezvoltare profesională, etică şi disciplină, dezvoltare şi relaţii externe, şi metodologii contabile şi de audit. De asemenea, indică că îndeplineşte funcţia de asigurare a calităţii. AFAM a creat Centrul de Instruire Profesională a Auditorilor, care a fost acreditat de stat pentru organizarea instruirilor DPC. AFAM intenţionează să devină membru al IFAC.
6. **Ecofin-Consult are 1.117 membri, inclusiv 22 auditori şi 1.058 contabili, precum şi specialişti TI, consultanţi şi jurişti.** Oricine susţine obiectivele asociaţiei poate deveni membru. Asociaţia are cinci departamente: politica de audit, membri, calitate şi politica de management, protecţia drepturilor şi intereselor membrilor şi un centru de instruire. Asociaţia are acorduri de cooperare cu Academia de Studii Economice şi Universitatea Liberă Internaţională din Moldova. Ea a iniţiat verificările de asigurare a calităţii în anul 2012 prin verificarea a patru societăţi de audit şi şase auditori.
7. **Se preconizează că asociaţiile profesionale îşi vor asuma un rol mai pro-activ în implementarea reformelor din domeniul contabilităţii şi auditului. Aceasta se poate atinge prin continuarea asumării angajamentului de a îmbunătăţi standardele de calitate şi eforturilor de mobilizare întru ameliorarea percepţiei lucrului lor în comunitatea de afaceri**. Standardele de calitate pot fi îmbunătăţite semnificativ prin cooperarea cu instituţiile şi asociaţiile din alte ţări, şi, de asemenea, prin crearea unui mecanism de revizuire colegială în cadrul asociaţiilor respective pentru ameliorarea calităţii auditelor. Percepția comunității de afaceri poate fi îmbunătăţită cu uşurinţă prin crearea parteneriatelor cu camerele de comerţ şi industrie cu scopul de a iniţia împreună un dialog cu Guvernul şi organele de reglementare întru facilitarea reformelor în domeniul contabilităţii şi auditului.
8. **Există un decalaj semnificativ în domeniul educației contabile şi nivelul de calificare,** din cauza obligaţiilor relativ complexe de raportare financiară corporativă conform SNC şi SIRF, precum şi din cauza numărului relativ mic al contabililor care deţin abilităţile necesare pentru a îndeplini aceste obligaţii de raportare.[[38]](#footnote-39) Un număr mare de contabili are nevoie de perfecţionarea abilităţilor profesionale. O soluţie posibilă pentru această problemă este discutată mai jos în prezentul raport.

**Profesia de audit**

1. **Auditorilor nu li se cere să facă parte dintr-o asociaţie profesională şi nici una din asociaţiile profesionale nu îndeplinesc oficial rolul de certificare, licenţiere, reglementare sau supraveghere publică a auditorilor.** La 31 decembrie 2012, erau 241 auditori certificaţi, din care doar 183 erau activi pe piaţa de audit şi 124 erau societăţi de audit. Se pare că numărul societăţilor de audit este mare în comparaţie cu mărimea pieţei din Moldova, dar, de fapt, majoritatea acestor companii au un singur auditor, proprietarul.
2. **Discuţiile purtate cu diferite părţi interesate au dezvăluit că calificarea profesională locală în domeniul auditului nu este credibilă nici pe piaţa locală, nici pe plan internaţional.** Certificatul acordat de Comisia de Certificare a MF auditorilor nu este nici el perceput pe piaţă în calitate de certificare profesională puternică. Societăţile de audit care sunt membre ale reţelelor internaţionale de audit tind să-şi încurajeze angajaţii să urmeze programul de certificare profesională al ACCA, care este disponibil doar în limba engleză. Programul CIPA al ECCAA este puţin cunoscut şi este disponibil doar în limba rusă.
3. **Ministerul Finanţelor este responsabil de certificarea auditorilor, procesul căreia s-a îmbunătăţit semnificativ în comparaţie cu anul 2004. Cerinţele pentru experienţa practică rămân a fi diferite de cele stipulate de Directiva EU privind auditul statutar şi, de asemenea, mai există spaţiu pentru a îmbunătăţi programul de examinare şi calitatea întrebărilor de la examene.** Comisia de Certificare din cadrul MF organizează examenele de competenţă profesională pentru auditori. Ele s-au îmbunătăţit de la ROSC 2004: acum, examenele sunt în formă scrisă (în trecut, pretendenţii aveau opţiunea de a fi examinaţi în scris sau verbal), aşa că se pare că există un grad mai mare de conformare cu Standardul Internaţional de Educație 6 privind evaluarea capacităţilor şi competenţei profesionale al IFAC. Certificarea internaţională este recunoscută pe deplin sau parţial; pretendenţii care deţin certificare internaţională primesc scutiri de la anumite examene, în dependenţă de domeniul de certificare[[39]](#footnote-40). Comisia este prezidată de un reprezentant al MF, şeful Direcţiei reglementarea contabilităţii şi auditului în sectorul corporativ, a cărui direcţie acţionează în calitate de secretariat. Majoritatea membrilor comisiei sunt din mediul academic, incluzând și 2 reprezentanți de la MF. . Examenele pot fi susținute doar de absolvenţii facultăţilor de ştiinţe economice, finanţe sau juridice cu cel puţin trei ani de experienţă practică de lucru, din care, în unele cazuri, doar şase luni trebuie să fi fost făcute sub îndrumarea unui auditor certificat. Cerinţa introdusă recent reduce perioada de experienţă practică pentru anumite categorii de pretendenţi[[40]](#footnote-41) la doar şase luni de lucru cu un auditor certificat, ceea ce se deosebeşte de Directiva UE privind auditul statutar, care cere ca cel puţin două treimi din instruirea practică să fie sub îndrumarea unui auditor certificat şi experienţa practică nu trebuie să fie mai scurtă de trei ani. Experienţa practică minimă pentru un auditor stagiar cu un auditor certificat trebuie să fie majorată până la 2 ani. Pe lângă aceasta, MF ar trebui să se ocupe de preocupările legate de competenţele examinate.
4. **Camera de Licenţiere subordonată Ministerului Economiei este organul de stat centralizat responsabil pentru emiterea licenţelor, inclusiv licenţelor pentru persoanele fizice sau juridice care satisfac cerinţele de licenţiere stabilite de Legea privind activitatea de audit.** Mai concret, legea permite unei societăţi de audit să fie creată sub formă de societate cu răspundere limitată sau societate pe acţiuni, când cea mai mare parte a valorii aporturilor la capitalul social al societăţii de audit aparţine auditorilor şi/sau societăţilor de audit rezidente sau nerezidente. Pe lângă aceasta, mai este cerinţa ca organul executiv al unei societăţi de audit să fie condus de un auditor certificat. MF ţine un registru public al auditorilor certificaţi şi al societăţilor de audit, care este accesibil şi pe pagina web a MF[[41]](#footnote-42). Licenţele pentru audit sunt valabile cinci ani, după care o societate de audit poate solicita de la Camera de Licenţiere reînnoirea licenţei sale pentru încă cinci ani. Dacă CSAA determină că un auditor a încălcat o prevedere a Legi privind activitatea de audit, CSAA va expedia MF decizia de a retrage certificatul de calificare a auditorului şi, la rândul său, MF va face modificări în registrul auditorilor şi va informa Camera de Licenţiere. Dacă auditorul a cărui certificat este retrasă este înregistrat în cadrul unei societăţi de audit şi este unicul auditor certificat al acestei societăţi, Camera de Licenţiere va retrage licenţa societăţii de audit, pentru că ea nu dispune de cel puţin un auditor certificat.
5. **Auditorii entităţilor din sectorul financiar trebuie să fie certificaţi şi licenţiaţi ca şi auditorii generali, dar adiţional, trebuie să fie certificaţi de BNM şi CNPF. Este necesar să se structureze şi să se standardizeze aceste examene suplimentare; ele ar putea fi excluse pe termen mai lung.** Viitorii auditori bancari sunt examinaţi oral de o comisie formată din specialiştii BNM. În mod similar, auditorii companiilor de asigurări, a participanţilor profesionali ai pieţei de valori mobiliare şi ai asociaţiilor de economii şi împrumut trebuie să fie certificaţi suplimentar de CNPF pe baza unor examene în scris. Pretendenţii care au dat examenele primesc un certificat fie de la BNM, fie de la CNPF, care poate fi retras dacă MF retrage certificatul pentru auditul general. Pe termen scurt, aceste procese de examinare trebuie să fie fortificate, astfel încât (i) procesul să fie riguros şi transparent, în cazul examenelor în scris; şi (ii) conţinutul să acopere subiectele relevante pentru auditul entităţilor reglementate. Pe termen mai lung, practica examenelor suplimentare ar putea fi abrogată, deoarece se preconizează că auditorii vor obţine cunoştinţele specifice sectorului financiar din experienţă şi datorită DPC.

## Studii şi instruire profesională

1. **În prezent, în Moldova sunt nouă universităţi care oferă studii în domeniul contabilităţii. Ele au o recunoaştere internaţională limitată şi trebuie să-şi perfecţioneze considerabil programul de studii.** Academia de Studii Economice din Moldova (AESM) este recunoscută pe larg ca principala universitate care oferă studii contabile şi a acordat aproximativ 500 diplome de licenţă în 2012. Ministerul Educaţiei acreditează universităţile şi, prin urmare, asigură un anumit nivel de armonizare a curricumului şi a standardelor. Totuşi, de obicei, universităţile oferă studierea aprofundată a SIRF şi SIA la nivel de masterat şi astfel, un număr semnificativ al celor ce obţin studii de licenţă nu primesc aproape deloc studii în aceste domenii. Schimbările recente ale cadrului de reglementare legat de raportarea financiară corporativă, aşa ca adoptarea SIRF de EIP[[42]](#footnote-43), implementarea SIA de către auditori şi intenţia MF de a introduce un nou set de SNC începând cu ianuarie 2014 creează o provocare majoră pentru universităţi din punct de vedere al capacităţii lor de a oferi curriculumuri relevante pentru cursuri. Recunoscând acest lucru, ASEM a iniţiat procesul de acreditare ACCA pentru gradul de licenţiat oferit de facultatea sa de contabilitate. Corespunzător, în anul 2013, vor fi expediate ACCA curriculumurile revizuite şi îmbunătăţite împreună cu documentele de examinare cu speranţa de a obţine această acreditare. Se recomandă ca celelalte universităţi să facă acelaşi lucru.
2. **Companiile din sectorul financiar, precum şi organele de reglementare au nevoie de personal care ar cunoaşte mai profund standardele moderne de raportare financiară, în special, SIRF şi SIA.** Programele sponsorizate de USAID au organizat instruire în domeniul contabilităţii în sectorul bancar axate pe prima etapă de adoptare a SIRF de către bănci. Totuşi, nu a fost pus la punct un sistem care ar oferi instruire profesională continuă privind actualizările SIRF şi SIA personalului BNM sau ar oferi calificări profesionale în sectorul financiar bancar şi nebancar. Pentru instituţiile financiare nebancare nu există instruire privind raportarea financiară bazată pe SIRF. Este necesar să se elaboreze programe regulate de instruire în domeniul contabilităţii pentru instituţiile financiare bancare şi nebancare şi să se introducă cerinţe sau programe de DPC.
3. **Universităţile, organele de reglementare şi profesia trebuie să coopereze mai bine la elaborarea şi oferirea studiilor în domeniul contabilităţii şi auditului pentru a satisface mai bine necesităţile pieţei.** În prezent, există o ruptură între universităţi şi organele de reglementare în sensul că organele de reglementare nu acordă deţinătorilor de grade universitare în domeniul contabilităţii şi auditului credite pentru instruire sau scutiri privind cerinţele de examinare pentru certificarea profesională a auditorilor. În conformitate cu prevederile Directivei UE privind auditul statutar, ar trebuie să fie posibil ca universităţile să elaboreze programe de studiu astfel încât o persoană care deţine o diplomă universitară în contabilitate să poată fi scutită de anumite aspecte din cerinţele de certificare.
4. **După cum s-a discutat mai devreme, există un decalaj semnificativ între studiile în contabilitate şi nivelurile de calificare,** din cauza obligaţiilor relativ complexe de raportare financiară corporativă stipulate de SNC şi SIRF şi numărul relativ mic de contabili cu abilităţile necesare pentru a îndeplini aceste obligaţii de raportare. Este un număr mare de contabili care trebuie să-şi perfecţioneze abilităţile profesionale. Este necesar să se elaboreze şi să se livreze programe de instruire pentru perfecţionarea abilităţilor contabililor practicieni şi pentru a le permite să implementeze numărul semnificativ de cerinţe noi de contabilitate şi raportare financiară, în particular, SNC şi SIRF.
5. **Legea privind activitatea de audit cere ca auditorii certificaţi să-şi menţină competenţele prin participare la programe de dezvoltare profesională continuă (DPC),** structura, conţinutul şi organizarea cărora este descrisă în Regulamentul privind certificarea auditorilor. Cerinţa minimă anuală de DPC pentru auditori este de 40 de ore şi poate include participarea la programele de instruire, seminare, conferințe, publicarea materialelor de specialitate, . Minimum 20 ore urmează a fi acumulate din participarea la cursuri organizate de organizaţiile şi instituţiile cu instruire profesională continuă din Republica Moldova sau organizaţiile şi instituţiile internaţionale din domeniu, în scopul ridicării nivelului de calificare în domeniul profesional. Fiecare auditor certificat trebuie să prezinte anual Secretarului Comisiei de Certificare dovezi ale instruirii formale sub formă de certificate de participare şi o confirmare despre alte tipuri de DPC. Pe lângă aceasta, DPC trebuie să fie utilizată ca un instrument de reperfecţionare a profesioniştilor, în special, în contextul adoptării noilor SNC, SIRF şi SIA.

## Elaborarea Standardelor de Contabilitate şi Audit

1. **SIRF este setul de standarde aplicat de EIP. EIP utilizează traducerile oficiale ale SIRF pentru ținerea contabilității şi raportarea financiară, totuși traducerea oficială a ultimelor completări a SIRF încă nu a fost adoptată oficial.** SIRF sunt recunoscute oficial când traducerea lor este publicată în Monitorul Oficial[[43]](#footnote-44). SIRF au fost publicate pentru prima dată într-o ediţie specială a Monitorului Oficial din 30 decembrie 2008. Totuşi, traducerile oficiale ulterioare primite de la Fundaţia SIRF au fost publicate doar pe pagina web a MF. În rezultat, cele mai recente amendamente nu au fost recunoscute prin ordinul MF şi nici nu au fost publicate în Monitorul Oficial. Mecanismul de adoptare a SIRF trebuie să fie revizuit pentru a asigură că toate amendamentele şi actualizările sunt recunoscute oficial şi publicate în timp util.
2. **Entităţile care nu sunt de interes public utilizează Standardele Naţionale de Contabilitate (SNC) pentru ținerea contabilității şi raportarea financiară. MF este responsabil pentru elaborarea noilor SNC pentru entităţile care nu sunt de interes public în conformitate cu Legea contabilităţii, care stipulează ca SNC să fie elaborate pe baza directivelor UE în domeniul contabilităţii şi a SIRF .** Noile SNC sunt pregătite de grupurile de lucru create de MF şi finanţate din bugetul de stat. Atât procesul de elaborare a standardelor, cât şi conţinutul lor pot fi îmbunătăţite. Majoritatea membrilor grupurilor de lucru provin din mediul academic, dar sunt incluși şi practicieni. MF trebuie să preia iniţiativa în procesul de elaborare a SNC luând în consideraţie transparenţa, participarea şi durabilitatea. Procesul de elaborare a standardelor trebuie să fie clar. De exemplu, proiectele trebuie să fie publicate[[44]](#footnote-45), trebuie să se aloce suficient timp pentru a primi comentarii de la părţile interesate şi comentariile lor trebuie discutate în mod transparent[[45]](#footnote-46). În plus, ar trebui să existe o delimitare clară între grupurile de lucru tehnice, care elaborează noile SNC, şi cei care revizuiesc, examinează, deliberează şi aprobă noile SNC. Grupurile de lucru ar putea beneficia dacă ar avea reprezentanţi ai utilizatorilor situațiilor financiare, aşa ca comunitatea investitorilor şi comunitatea bancară . În fine, procesul de elaborare a standardelor trebuie să dispună de proceduri clare de revizuire pe baza experienţei de aplicare şi a opiniilor celor care le aplică, ale auditorilor şi ale utilizatorilor situațiilor financiare.
3. **O abordare alternativă de elaborare a SNC este adoptarea directă a SIRF pentru IMM**[[46]](#footnote-47) **pentru companiile medii şi mari, iar entităţile mici şi micro pot utiliza metoda de casă pentru ținerea contabilității şi raportarea simplă elaborată de MF pentru persoanele fizice care desfășoară activitate de întreprinzător.** SIRF pentru IMM, traducerea căruia este disponibilă în Moldova, a fost elaborat în concordanţă cu SIRF şi are intenţia de a reduce povara asupra celor care elaborează standarde naţionale de contabilitate. El urmează un proces riguros de elaborare, specifică standardelor de contabilitate, care include diferite etape de elaborare, comentare a proiectelor, deliberări şi luarea deciziilor echilibrate, care, de obicei, iau în consideraţie opiniile celor care stabilesc standardele naţionale şi ale altor părţi interesate. Aplicarea standardului menționat va produce un şir de avantaje. În particular, faptul că este un standard recunoscut la nivel internaţional va face situațiile financiare mai credibile şi mai uşor de înţeles. Pe lângă aceasta, Fundaţia SIRF elaborează îndrumări, instruire şi materiale adiţionale, care vor facilita implementarea acestui standard de aşa ţări ca Moldova. Ambele abordări, elaborarea SNC sau adoptarea SIRF pentru IMM, necesită resurse semnificative pentru elaborarea standardelor şi instruirea utilizatorilor, auditorilor şi organelor de reglementare.
4. **Legea privind activitatea de audit stipulează că auditorii, inclusiv statutari utilizează Standardele Internaţionale de Audit (SIA) şi se conformă cu Codul Etic** emis de Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Audit şi Asigurare (IAASB) al IFAC şi publicat în Monitorul Oficial.

## Aplicarea standardelor de contabilitate şi audit

**Aplicarea standardelor de contabilitate**

1. **Registrul Public suferă din cauza reglementării secundare inadecvate, lipsei infrastructurii corespunzătoare IT si a unui cadru de personal tehnic inadecvat organizat, instruit şi remunerat. Este necesară trecerea de la o abordare de implementare totală la una pe etape pentru o mai bună aplicare a cerinţelor regulatorii de contabilitate, în timp ce se elaborează un plan de acţiuni pentru aplicarea extinsă.** Legea contabilităţii atribuie Registrului Public sarcina de colectare, procesare, rezumare şi publicare a situațiilor financiare, precum şi de respectare de către entităţi a cadrului contabil, acesta din urmă necesitând în continuare capacitate tehnică. Actualmente, Registrul se află în imposibilitatea realizării în mod satisfăcător a sarcinilor atribuite. Legea contabilităţii oferă baza pentru perceperea amenzilor de la entitățile care nu se conformează cu cadrul contabil și obligaţiilor de prezentare a rapoartelor; cu toate acestea, având în vedere lipsa capacității şi a legislației secundare adecvate, amenzile nu sunt percepute în prezent. Consecinţa mai gravă este că situațiile financiare sunt adesea incomplete, în special, în ceea ce priveşte dezvăluirea politicilor contabile și a notelor explicative, rapoartele de audit nu sunt colectate şi situațiile financiare nu sunt puse la dispoziţia publicului. Acest lucru subminează obiectivul final de promovare a unui cadru de succes privind raportarea financiară în sectorul corporativ. Registrul necesită o investiţie urgentă şi semnificativă pentru elaborarea reglementărilor secundare corespunzătoare, infrastructura IT şi un personal tehnic bine organizat, calificat şi remunerat.

**Aplicarea standardelor de audit**

1. **După cum s-a menţionat mai sus, asociațiile profesionale sunt la o etapă incipientă de supraveghere a activităţilor şi realizarea asigurării calității membrilor lor. În consecinţă, Consiliul de supraveghere a activităţii de audit (CSAA) pune un accent mic sau nici un accent pe funcţiile de supraveghere şi de asigurare a calității ale asociaţiilor profesionale. Mai degrabă, auditorii sunt supuși supravegherii directe din partea CSAA.** CSAA este o entitate administrativă, creată pe lângă Ministerul Finanţelor pentru supravegherea activității de audit, după cum este definit în Legea privind activitatea de audit. CSAA este prezidat în prezent de Vice-ministrul Finanţelor şi e format din şapte membri din Ministerul Finanțelor, Banca Națională a Moldovei, Comisia Naţională a Pieţei Financiare şi mediul academic respectiv. Astfel, CSAA este independent de profesia de audit, nici unul din membrii săi nepracticând activitatea de audit și ne având nici-un interes în vreo firmă de audit.

1. **CSAA este responsabil de asigurarea conformării auditorilor şi firmelor de audit cu standardele relevante de audit, codul de etică și cerințele de asigurare a calității; CSAA, de asemenea, monitorizează certificarea, licenţierea şi procesele DPC realizate de către MF şi Camera de Licenţiere; şi acţionează în calitate de organ consultativ pentru reglementări în domeniul auditului.** Auditorii şi firmele de audit trebuie să prezinte situații financiare anuale, detalii despre procedurile sale de control al calității și, în cazul în care acestea efectuează auditul EIP, rapoarte de transparenţă adresate CSAA până la 30 aprilie a fiecărui an (în Directiva UE privind auditul statutar, aceste rapoarte trebuie să fie prezentate în termen de trei luni de la sfârşitul anului).
2. **CSAA este limitat în ceea ce privește cantitatea şi profunzimea inspecţiilor directe sau asigurării calităţii pe care acesta le poate efectua din motivul resurselor sale limitate, în special în ceea ce priveşte finanţarea şi resursele umane.** Asigurarea calității este responsabilitatea Serviciului de Control și Verificare (SCV) al CSAA, care cuprinde trei funcţionari publici cu o bază profesională relevantă limitată, care efectuează revizuiri privind conformarea auditorilor şi a firmelor de audit cu privire la standarde de audit, codul de etică şi alte acte normative ce reglementează mecanismele de audit și de asigurare a calităţii. SCV a început realizarea analizei asigurării calităţii în ultimul trimestru din 2012. Este necesară consolidarea CSAA, pentru ca acesta să promoveze o profesie de audit credibilă.
3. **CSAA poate impune următoarele sancţiuni şi măsuri disciplinare asupra firmelor de audit înregistrate şi a auditorilor: avertismente; decizii adresate Ministerului Finanţelor privind retragerea sau suspendarea certificatului de calificare a auditorului; şi propuneri Camerei de Licenţiere privind retragerea sau suspendarea licenței privind activitatea de audit.** CSAA menține o pagină pe pagina web a Ministerului Finanţelor, care prezintă detalii privind toate deciziile sale și acţiunile disciplinare. În 2012, CSAA a emis şi publicat nouă decizii, care au rezultat într-un număr total de 25 sancţiuni, inclusiv: (i) trei cazuri de avertizare a celor care au avut mai puţin decât minimul necesar de 40 de ore DPC; (ii) 7 cazuri de propuneri către Camera de Licenţiere privind retragerea licenţei privind activitatea de audit din cauza ne-prezentării la CSAA a raportului anual privind activitatea firmei de audit; (iii) cinci decizii adresate MF cu privire la retragerea certificatului de calificare a auditorului din cauza nerespectării cerințelor sale DPC; şi (iv) zece cazuri de avertizare a auditorilor şi firmelor de audit pentru diverse încălcări ale Legii privind activitatea de audit.
4. **Majoritatea elementelor unui sistem de supraveghere a activității de audit, după cum este prevăzut în Directiva UE privind auditul statutar sunt încorporate în Legea privind activitatea de audit. Cu toate acestea, sistemul de supraveghere a activității de audit este fragmentat cu diferite aspecte ale sistemului de supraveghere fiind realizate de către diferite departamente şi entităţi. Fragmentarea combinată cu lipsa de finanţare fac sistemul ineficient.** Certificarea auditorilor este efectuată de către Comisia de Certificare pe lângă MF; licențierea companiilor de audit este efectuată de către Camera de Licenţiere; registrul auditorilor este menţinut de către MF; standardele profesionale de audit sunt adoptate de MF; DPC este monitorizată de către CSAA, iar informația este acumulată de către secretarul Comisiei de Certificare; asigurarea calității este efectuată de SCV din CSAA; sancţiunile de avertizare sunt emise de CSAA; CSAA decide revocarea unui certificat de audit, iar Ministerul Finanțelor retrage certificatul în baza deciziei; şi CSAA poate propune revocarea unei licențe de audit, iar Camera de Licenţiere retrage licența ca urmare a acestei decizii. Această fragmentare complică pentru oricine, şi, în special, pentru CSAA să fie pe deplin responsabil pentru supravegherea auditurilor statutare și a auditorilor într-o manieră care ar corespunde Directivei UE privind auditul statutar. Această lipsă de responsabilitate clară poate duce la confuzie şi aplicare inconsistentă a standardelor de audit. Liniile de răspundere şi responsabilitate pentru supravegherea profesiei de audit şi aplicare standardelor de audit ar trebui să fie raţionalizate şi CSAA trebuie să aibă un rol de conducere neambiguu cu resurse suficiente pentru a permite consolidarea structurii sale organizatorice, dezvoltarea personalului său, formularea practicilor şi procedurilor de lucru adecvate, şi elaborarea instrumentelor si metodologiilor robuste bazate pe risc. Opţiunile pentru organizarea funcţiei de supraveghere sunt prezentate în Anexa 4. Implementarea acestor recomandări în mod clar necesită timp şi resurse. În consecinţă, Guvernul ar trebui să identifice şi să implementeze măsuri tranzitorii pentru a câştiga sprijinul şi respectul față de sistemul de supraveghere ca un tot întreg.

**Rolul Băncii Naţionale şi al Comisiei Naţionale a Pieţei Financiare**

1. **Banca Naţională a Moldovei impune implementarea standardelor şi codurilor în sectorul bancar, inclusiv standardele contabile şi de raportare financiară corespunzătoare.** Acest lucru este realizat prin vizite pe teren ale inspectorilor BNM, analiza situațiilor financiare şi prudenţiale periodice ale băncilor, examinarea rapoartelor de audit şi monitorizarea dezvăluirilor obligatorii făcute de către bănci pe site-urile sale. BNM este în contact permanent cu auditorii băncilor şi convoacă periodic întruniri cu auditorii subliniind rolul auditorului, pentru discutarea şi clarificarea anumitor aspecte ale regulamentelor BNM, şi pentru a comunica aşteptările BNM cu privire la auditul băncilor. După cum s-a discutat mai devreme, auditorii băncilor trebuie să fie certificați de către BNM pe lângă certificarea şi licențierea aferentă auditului general. Firmele de audit au obligaţia de a informa BNM despre orice activitate ilegală a Băncii, precum şi despre orice nereguli în managementul sau activitatea băncii care ar putea duce la pierderi materiale. Relaţia dintre BNM şi auditorii băncilor poate fi oficializată şi consolidat în continuare conform Principiilor de bază pentru Supraveghere Bancară Eficientă ale Comitetului Basel pentru Supraveghere Bancară.
2. **Comisia Naţională a Pieţei Financiare** duce lipsă de personal experimentat şi ar putea beneficia foarte mult în urma perfecționării sistemelor sale de monitorizare şi executare. CNPF reglementează o parte semnificativă de EIP şi este responsabilă de aplicarea standardelor și codurilor în sectorul de asigurări, piața valorilor mobiliare şi pentru asociaţiile de economii şi împrumut, companiile de leasing.

# Standardele de Contabilitate precum au fost Elaborate şi Aplicate în Practică

**Decalajul privind Standardele**

1. SIRF reprezintă un set de standarde aplicate de către EIP. În consecinţă, **pentru EIP, nu există nici-un decalaj în domeniul standardelor de raportare financiară.**

1. **MF este responsabil de elaborarea Standardelor Naţionale de Contabilitate (SNC) noi pentru toate companiile care nu sunt EIP in conformitate cu Legea contabilităţii care solicită ca SNC să fie elaborate în baza directivelor contabile UE şi a SIRF a.** Echipa ROSC a examinat atât procesul propriu-zis cât şi conţinutul proiectelor SNC aflate în proces de elaborare. Analiza, prezentată în Anexa 2, s-a bazat pe o evaluare comparativă a SNC cu cea de a patra şi a șaptea Directivă a UE privind legislația companiilor, precum şi SIRF pentru IMM-uri. Ambele repere sunt relevante pentru Republica Moldova: (i) a patra şi a șaptea Directivă a UE privind legislația companiilor solicită ca statele membre UE să transpună în legislaţia naţională cerinţele de raportare financiară; Moldova are aspiraţii UE şi armonizarea cerinţelor UE sunt foarte importante; (ii) SIRF pentru IMM-uri este un set simplificat de standarde, care este elaborat în baza SIRF complet pentru satisfacerea necesităților mai puţin exigente de informaţii pentru entitățile fără responsabilitate publică; SIRF pentru IMM-uri are doar câteva domenii de incompatibilitate cu a patra şi a șaptea Directivă UE privind legislația companiilor și, prin urmare, acestea este foarte relevant şi ar putea fi ales ca opţiune politică pentru Republica Moldova în loc de elaborarea SNC.
2. **Proiectele noilor SNC sunt în concordanţă cu prevederile celei de-a patra directivă UE privind conturile contabile anuale ale anumitor tipuri de societăți în multe privinţe, deşi a Șaptea Directivă privind cerinţele aferente conturilor consolidate nu sunt încorporate.** Există anumite domenii de diferenţe între proiectele SNC şi a patra Directivă, inclusiv: contabilitatea investiţiilor în asociații, datoriile contingente, costurile de cercetare şi dezvoltare, cerințele privind dezvăluirea informației şi structurile situațiilor financiare. Cerințele pentru situațiile financiare consolidate în prezent sunt prevăzute în Articolul 37 din Legea contabilităţii care solicită consolidarea să aibă loc, dacă este prevăzut de standardele de contabilitate, aplicate de entitate. Situațiile financiare consolidate sunt cerute de SIRF. Dacă SNC finale nu vor conține cerinţa privind consolidarea în conformitate cu Directiva a şaptea a Uniunii Europene, opţiunea alternativă ar fi că Legea contabilității să fie modificată pentru a solicita grupurilor mari să elaboreze situații financiare consolidate în conformitate cu SIRF complet. Acest lucru va satisface cerințele celei de a șaptea Directivă UE care prevede scutiri de consolidare pentru grupurile mai mici[[47]](#footnote-48).
3. **Proiectele noilor SNC sunt derivate din SIRF complet. În multe privinţe acesta este un lucru bun, pentru că asigură compatibilitatea SNC cu cele mai bune practici internaţionale. Cu toate acestea, cei care elaborează noile SNC trebuie să țină cont de faptul că noile SNC trebuie să fie considerabil mai simple decât SIRF complet.** SNC ar trebui să fie concepute ca un set simplificat de standarde aplicabile pentru non - EIP. În plus, proiectele noilor SNC conţin referiri la SIRF complet, care rezultă într-un set foarte complex de standarde. În timp ce se recunoaşte importanţa asigurării coerenţei SNC cu SIRF, SNC, cu toate acestea, ar trebui să fie elaborate drept standarde independente, cum este cazul pentru SIRF pentru IMM-uri. Una dintre opţiunile de simplificare a elaborării SNC ar fi utilizarea SIRF pentru IMM-uri drept element principal de referinţă, mai degrabă decât SIRF complet. Comentariile suplimentare privind diferenţele şi asemănările dintre proiectele SNC şi SIRF pentru IMM-uri sunt incluse în Anexa 2.
4. **Standarde de contabilitate simplificate pentru entităţile mici nu sunt prevăzute în proiectele SNC.** Proiectul SNC 1, Prezentarea situațiilor financiare, permite entităţilor mici să prezinte un număr redus de rapoarte: un bilanţ, situația pe profit și pierdere şi note explicative. Cu toate acestea, acest lucru nu pare să scutească entităţile mici de la aplicarea SNC complete în toate celelalte privinţe. Consistent cu prevederile Directivei a patra UE privind legislația companiei[[48]](#footnote-49), SNC ar trebui să conțină un standard simplificat pentru entităţile mai mici, care ar incorpora cerințe simplificate de contabilitate şi de raportare.
5. **Prevederile din Legea contabilităţii referitoare la sistemele contabile în partidă dublă şi simplificate ar trebui revizuite**[[49]](#footnote-50)**.** Mai precis, Articolul 15 nu ar trebui să includă referiri la admisibilitatea sistemelor de contabilitate în partidă dublă şi simplificate în partidă dublă. Mai degrabă, Legea ar trebui să impună toate entităţile să mențină sisteme robuste de control intern şi contabile, care printre altele le-ar permite producerea situațiilor financiare fiabile şi la timp în conformitate cu standardele prescrise de raportare financiară. O consecinţă a unei astfel de abordări este că aproape cu siguranță acest lucru va impune toate entităţile cu excepția celor foarte mici să mențină sisteme de contabilitate în partidă dublă pentru că altfel ar fi foarte dificil pentru ei să aprecieze dacă sistemele lor sunt într-adevăr robuste şi permit elaborarea situațiilor financiare credibile.

**Decalajul de conformitate**

1. **Echipa ROSC a revizuit un eșantion de situații financiare pentru evaluarea decalajelor de conformitate cu SNC în vigoare şi cu SIRF.** Eșantionul selectat a inclus 21 entităţi care au pregătit situațiile financiare în baza SNC, şi şapte entităţi care voluntar au pregătit situațiile financiare în baza SIRF[[50]](#footnote-51). Aşa cum s-a menţionat mai devreme în raport, SIRF sunt obligatorii pentru EIP şi primul set de situații financiare sunt solicitate pentru perioada care se încheie la 31 decembrie 2012[[51]](#footnote-52) şi vor fi disponibile după termenul limită de raportare de 30 aprilie 2013. Înainte ca SIRF să intre în vigoare pentru EIP, acestea au fost obligate să aplice SNC. Cu toate acestea, unele entităţi, inclusiv EIP obișnuiau să elaboreze două seturi de Situații Financiare, aplicând SNC şi SIRF.
2. **Situațiile financiare prezumtiv pregătite în conformitate cu SNC par a fi similare după calitate cu cele revizuite pentru ROSC 2004, care a concluzionat că situațiile financiare ale băncilor au fost de o calitate bună, dar cele ale entităților non-bancare nu corespundeau SNC pentru că dezvăluirea informației şi notele explicative erau fie foarte slabe fie lipseau.** Entităţile revizuite au inclus cinci bănci, două companii non-bancare cotate la bursă, trei SA cu capital de stat, patru companii de asigurări, cinci alte entităţi şi două entităţi mici, care aplică raportarea simplificată. Majoritatea situațiilor financiare au fost obţinute din Registrul Public şi erau incomplete, ne-având nici-o notă de dezvăluire şi nici-un raport de audit. Foarte puţine entități și-au publicat situațiile financiare auditate complete pe site-urile sale, în pofida cerințelor legale privind acest lucru. Rezultatele examinării pot fi rezumate după cum urmează.

* Majoritatea situațiilor financiare întocmite în baza SNC ale băncilor au fost auditate de către firmele de audit care fac parte din reţele internaţionale. Acestea au fost toate elaborate cu respectarea unui standard bun şi a cerințelor SNC privind prezentarea şi dezvăluirea;
* Situațiile financiare ale tuturor celorlalte entităţi au fost prezentate în conformitate cu formatele prescrise de către SNC pentru bilanţul contabil, raportul privind profitul şi pierderile şi raportul privind fluxul de numerar. Cu toate acestea, cu excepţia a două cazuri, situațiile financiare ale entității nu dezvăluie corect politicile contabile și nici nu oferă alte note explicative în conformitate cu SNC 5, Prezentarea situațiilor financiare. Lipsa acestor dezvăluiri şi note explicative face practic imposibilă înţelegerea performanței şi a poziţiei financiare a entității.

1. **Calitatea situațiilor financiare bazate pe SNC ale entităţilor non-bancare este foarte scăzută.**  În absența unor informații complete și detalii suficiente pentru o analiză corectă şi o înţelegere a poziţiei financiare, performanţelor şi fluxurilor de numerar ale companiei, situațiile financiare nu oferă informaţii utile pentru acţionari, investitori şi creditori pentru a lua decizii corporative informate, cu privire la investiții sau credite.
2. **Situațiile financiare pregătite în mod voluntar în conformitate cu SIRF nu par să se îndepărteze semnificativ de la standarde.** Echipa a analizat situațiile financiare întocmite pe baza SIRF ale cinci bănci şi două alte entităţi, toate din care au fost supuse unui audit de către firmele de audit care fac parte din reţele internaţionale. Unele dintre situațiile financiare au fost puse la dispoziţia echipei înşişi de către bănci, şi unele dintre acestea au fost, de asemenea, disponibile pe site-urile lor, în timp ce situațiile financiare ale celorlalte două entităţi au fost puse la dispoziţia echipei pe bază confidenţială. Mai jos sunt rezultatele examinării:

* Majoritatea situațiilor financiare întocmite în baza SIRF ale băncilor au fost elaborate la un standard ridicat, deşi notele şi dezvăluirile de informații nu au fost întotdeauna uşor de urmărit şi ar putea duce la confuzii;
* Situațiile financiare întocmite în baza SIRF ale entităților non-bancare au fost, de asemenea, pregătite la un standard ridicat;
* Ambele seturi de situații financiare întocmite în baza SIRF examinate ale entităților non-bancare au conținut opinii calificate de audit cu o serie de calificări importante, precum evaluarea proprietăţii, mașinilor şi echipamentelor, recunoaşterea veniturilor și operațiuni cu părțile afiliate. În general, raportarea conform SIRF a fost efectuată la un standard satisfăcător fiind supusă unor limitări explicate în rapoartele calificate de audit

1. **Majoritatea EIP, cu excepția băncilor comerciale, se confruntă cu provocări serioase la elaborarea situațiilor financiare în conformitate cu SIRF.** EIP au început aplicarea obligatorie a SIRF pentru anul care se încheie la 31 decembrie 2012 cu un termen limită pentru raportare la 30 aprilie 2013. EIP non-bancare, în special, se confruntă cu provocări tehnice şi probleme de capacitate la implementarea SIRF şi pot să nu reușească să prezinte situații financiare acceptabile din punct de vedere tehnic în termenul de până la 30 aprilie 2013. De asemenea, şi după cum s-a discutat mai devreme în acest raport, autoritatea fiscală şi inspectorii săi nu sunt completamente pregătiți pentru implementarea SIRF şi este nevoie de creat o punte fiscală şi reconciliere din profiturile raportate conform SIRF la profitul impozabil.

# Standardele de Audit precum au fost Elaborate şi Aplicate în Practică

**Decalajul privind Standardele**

1. **Nu există nici un decalaj în domeniul standardelor de audit.** Legea privind activitatea de audit prevede că toți auditorii utilizează Standardele Internaţionale de Audit (SIA), după cum au fost elaborate de Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Audit şi Asigurare (IAASB). SIA sunt aplicabile pentru auditurile situațiilor financiare din 31 decembrie 2012 în continuare. Înainte de introducerea SIA prin lege şi adoptarea traducerii oficiale, erau aplicabile Standardele Naţionale de Audit, care s-au bazat pe SIA din 1999-2000, şi prin urmare, nu au conținut auditul în bază de risc introdus mai târziu de ISA.

**Decalajul de conformitate**

1. **Rapoartele de audit revizuite, întocmite în conformitate cu SIA s-au dovedit a fi de calitate bună, deşi numărul limitat al mostrelor înseamnă că nici o concluzie generală nu poate fi trasă.** La momentul acestei evaluări, doar un număr foarte mic de rapoarte de audit, în esenţă pentru bănci, au fost pregătite conform SIA, deoarece SIA a devenit obligatorii doar pentru auditul situațiilor financiare produse pentru anul care se încheie la 31 decembrie 2012. Revizuirea rapoartelor de audit bazate pe SIA pregătite de firmele de audit care fac parte din reţele internaţionale (de obicei cele patru mari) respectă cerinţele ISA, şi după cum a confirmat revizuirea situațiilor financiare, echipa poate concluziona în mod rezonabil că acele firme de audit tind să se conformeze cu SIA.
2. **Cu toate acestea, implementarea SIA este o provocare pentru practicile locale mici şi mijlocii, pentru că:** este dificil de justificat costul mai mare al unui audit SIA organelor de management şi de guvernare, care nu consideră auditul ca fiind util; auditorii se confruntă cu dificultăţi în aplicarea standardelor interne de control al calității (ISQC1); doar foarte puţini auditori posedă metodologii de audit compatibile cu SIA; şi menţinerea legăturii cu auditorul precedent al entității este adesea problematică.
3. **După cum s-a discutat în secţiunea ”Cerinţe față de prezentarea situațiilor financiare”, cu excepția băncilor, este dificil de obţinut seturi complete de situații financiare supuse auditului, care să conţină rapoarte de audit.** În pofida cerinţelor legale[[52]](#footnote-53), entitățile nu publică situațiile sale financiare supuse auditului pe deplin şi Registrul Public în prezent nu colectează rapoartele de audit ca parte a situațiilor financiare.
4. **Examinarea numărului limitat al situațiilor financiare supuse auditului în conformitate cu standardele naționale pe audit (SNA) - înlocuite în 2012 cu SIA în conformitate cu Legea privind activitatea de audit - a relevat deficienţe semnificative în calitatea auditului, cu excepţia auditului băncilor.**  Din 21 seturi de situații financiare examinate, nouă au conținut rapoarte de audit. Rapoartele au fost obținute de la cinci bănci (disponibile pe site-urile lor oficiale), două companii de asigurări şi două entităţi comerciale (o entitate a publicat raportul de audit pe site-ul său oficial, însă nu a anexat situațiile financiare supuse auditului). Deşi nici-o concluzie definitivă nu poate fi făcută în acest sens, din cauza dimensiunii limitate a eșantionului, rezultatele examinării pot fi rezumate după cum urmează:

* Majoritatea situațiile financiare întocmite în baza SNC ale băncilor au fost supuse auditului de către firmele de audit care fac parte din reţele internaţionale. În unele cazuri, SNA au fost aplicate (3 bănci) şi în alte cazuri, auditul a fost efectuat pe baza SIA (2 bănci). Acestea au fost toate întocmite la un nivel de standard bun şi au fost respectate cerințele standardelor de audit utilizate;
* Pentru auditurile altor entităţi, cele mai multe rapoarte de audit au utilizat formularea standard cuprinsă în SNA 700 *Raportul al Auditorului asupra Rapoartelor Financiare*. Rapoarte de audit pentru companiile de asigurări au inclus un paragraf de atragere a atenției precum că raportul este întocmit pentru şi poate fi utilizat doar de către CNPF într-un caz şi în alt caz de către acționarii entităţii. Acest lucru nu este acceptabil, deoarece auditorii ar trebui să-și exprime opinia, care este valoroasă pentru toți ceilalți utilizatori activi sau potenţiali ai informaţiei financiare şi nu ar trebui să limiteze responsabilitatea acestora față de orice tip de utilizator. Situațiile financiare acelor două entităţi comerciale examinate nu conţin dezvăluiri ale politicilor contabile şi/sau alte note de dezvăluire a informației, cu excepţia şabloanelor prevăzute de SNC 5 Prezentarea rapoartelor financiare; în pofida acestei lipse, ambele rapoarte au opinii fără rezerve (curate) de audit. Absenţa unor dezvăluiri ale politicilor contabile și a notelor explicative privind situațiile financiare statutare bazate pe SNC ar trebui să ducă la opinii nefavorabile în rapoartele corespunzătoare de audit, în baza faptului că aceste situații financiare au fost incomplete şi, eventual, înşelătoare.

1. **Cadrul instituţional actual şi practicile actuale din sectorul corporativ nu creează un mediu în care funcția de audit să poată fi eficientă şi auditorii să poată aduce valoare economică pieței şi stabilității acesteia prin conformarea cu standardele de audit.** Mai mulţi factori pot explica dificultăţile sau constrângerile de conformare cu standardele stabilite de audit, inclusiv:

* *Înţelegerea limitată a procesului de audit şi a valorii acestuia de către cei care se ocupă de guvernarea entităților corporative/persoanelor juridice* - reprezentanţii firmelor de audit intervievați au menţionat echipei ROSC că atât managementul cât şi proprietarii adesea văd în audit ceva impus fără nici-o valoare. De asemenea, comitetele de audit sunt rare în Republica Moldova, deoarece entitățile corporative nu sunt obligate să le creeze, şi rolul lor în asigurarea faptului că auditorii externi își onorează responsabilităţile sale de livrare a unui audit care să răspundă necesităților părţilor interesate nu este satisfăcută;
* *Experiența practică şi cunoştinţele tehnice limitate de aplicare a standardelor de audit* – după cum este descris în secţiunea "Instruirea şi formarea profesională", pentru ca curricula de educaţie şi conţinutul formării profesionale continue trebuie să fie actualizate. Ambele, de asemenea, trebuie să fie orientate spre aplicarea în practică a standardelor de audit;
* *Sistemul de supraveghere a activității de audit necesită o consolidare pentru a putea efectiv monitoriza auditorii şi impune sancțiuni corespunzătoare pentru neconformare* - după cum s-a menţionat anterior, sistemul existent de supraveghere are o capacitate limitată de monitorizare a conformității cu standardele de audit şi de asigurare a faptului că auditorii practici respectă procedurile interne de asigurare a calității (inclusiv SIA 220 privind controlul calităţii lucrărilor de audit). De asemenea, legea conţine un set limitat de sancţiuni pentru ne-conformare. Combinat cu faptul că situațiile financiare ale majorității companiilor nu sunt publicate, acest lucru reduce posibilitatea descoperirii încălcărilor de către auditori a responsabilităţilor sale, astfel slăbind stimularea auditorilor pentru calitate.

# Percepţia Aferentă Calităţii Raportării Financiare

1. **Cererea pentru situațiile financiare transparente este încă relativ scăzută, datorită creditării bazate pe gaj, lipsa disponibilității informaţiei financiare, stadiul incipient de dezvoltare a pieței valorilor mobiliare şi nivelul modest al investiţiilor străine. Băncile şi creditorii au tendinţa să caute alte surse de informaţii, deoarece aceștia nu au încredere în calitatea raportării financiare.** În mod similar, investitorii străini şi privați au o încredere limitată în situațiile financiare statutare, atunci când efectuează *due diligence* ca parte a proiectelor sale investiţionale în Republica Moldova. În schimb, aceștia solicită rapoarte financiare speciale conform SIRF. Observatorii recunosc realizările din anii 1990 în elaborarea unui cadru de raportare bazat pe standarde internaţionale, precum şi îmbunătăţirile pe care acesta le-a adus, în special în sectorul bancar, care este în general perceput drept producând informaţii financiare de o mai bună calitate decât sectorul corporativ. Reticența întreprinderilor de a dezvălui informaţia şi concentrarea pe consecinţele fiscale ale contabilității sunt văzute pe larg drept obstacole pentru creşterea transparenţei şi la îmbunătăţirea calităţii de raportare financiară. Mai multe persoane interesate intervievate au subliniat că sectorul deținut de stat este o zonă în care informaţia nu a fost, în general, transparentă şi rareori a fost disponibilă.
2. **Evidența anecdotică privind calitatea perceputa a auditurilor și valoarea pe care un audit o aduce situațiilor financiare sugerează că auditul efectuat de reţelele internaţionale şi în special de aşa-numitele Big Four sunt mult mai apreciate decât cele ale firmelor locale de audit, de obicei, mai mici.** O examinarea a firmelor de audit efectuată de către o echipă a Băncii Mondiale în iulie 2011, de asemenea, a confirmat că firmele de audit care sunt membri ai reţelelor internaţionale au o performanță ce o depășește pe cea a colegilor lor în utilizarea unei metodologii de auditare formală bazată pe sau compatibilă cu Standardele Internaţionale de Audit şi asigurarea faptului că procesele de asigurare a calităţii sunt aplicate în plus faţă de cele efectuate de echipele de audit.
3. **Disponibilitatea limitată a informației financiare credibile în Republica Moldova face mai dificil modul în care companiile din Republica Moldova accesează finanţe.** Calitatea situațiilor financiare supuse auditului disponibile adesea este percepută ca fiind de nivel scăzut de către potenţialii creditori. În plus, studiile privind mediul de afaceri si performanța entității, spre exemplu, arată că doar 18% din întreprinderile medii şi 30% din întreprinderile mari au suspus auditului situațiile financiare, care sunt cu mult mai mici decât cifrele de 44% şi 71% raportate pentru companiile medii si mari, respectiv, din regiune. Aceşti factori, combinați cu înţelegerea limitată a informaţiilor financiare de către cei responsabili de managementul entităților, au un efect negativ asupra accesului la finanţe şi în cele din urmă duce la un cost ridicat al capitalului.

# Recomandări cu Privire la Politici

1. **Recomandările acestui ROSC sunt interdependente şi se sprijină reciproc şi sunt concepute pentru a îmbunătăţi în mod colectiv mediul de raportare financiară din Republica Moldova sub conducerea de la celae mai înalte nivele din Guvernul Republicii Moldova.** Aceste recomandări sunt prezentate mai jos împreună cu pilonii principali ai cadrului de raportare financiară corporativă, adică (i) Cadrul legislativ; (ii) Profesia; (iii) Standardele de Contabilitate si Audit; (iv) Monitorizarea şi aplicarea; și (v) formarea profesională. Acești cinci piloni se consolidează reciproc şi în mod ideal multe dintre aceste reforme ar trebui să fie abordate în paralel pentru ca aspectele cele mai slabe ale cadrului de raportare financiară corporativă să nu submineze cadrul în întregime.
2. **Următoarele principii urmează să sprijine eforturile autorităţilor şi profesiei de a reforma şi consolida raportarea financiară corporativă din Republica Moldova, ținând cont de constrângerile substanţiale ale resurselor economice şi umane cu care se confruntă ţara:** 
   1. *Consolidarea mecanismelor existente*, în măsura în care acestea sunt conceptual solide şi durabile, mai degrabă decât reorganizarea completă a mecanismelor existente;
   2. *Simplificarea cerințelor privind contabilitatea şi auditul* ori de câte ori este posibil, în special pentru IMM-uri, pentru reducerea costului de desfășurare a afacerilor în Republica Moldova pentru întreprinderi de dimensiuni modeste;
   3. *Adoptarea standardelor internaţionale* ori de câte ori este posibil, spre deosebire de elaborarea soluţiilor personalizate, care sunt costisitoare şi dificil de menţinut, şi care nu transmit acelaşi nivel de încredere ca cele internaționale;
   4. *Consolidarea cadrului instituțional* pentru eliminarea dublării eforturilor şi promovarea sinergiei dintre agenţiile regulatorii pentru rezultate mai bune;
   5. *Susținerea tuturor măsurilor care conțin activități de consolidare a capacității şi conștientizare a publicului* pentru asigurarea faptului că părțile interesate afectate de reglementarea, aplicarea și practicile contabile și de audit, inclusiv utilizatorii informaţiilor financiare au o înţelegere teoretică şi practică bună a subiectului în cauză.

**Cadrul legislativ**

1. **Cadrul legislativ ar trebui să stabilească criterii adecvate pentru cerințele de contabilitate simplificată și raportare financiară şi, astfel, ar reduce povara IMM-urilor.** Acest lucru trebuie realizat după o analiză aprofundată a mediului de afaceri din Republica Moldova. MF trebuie să simplifice cerințele de ținere a contabilității şi raportării financiare pentru entităţile mici într-un mod similar cu opţiunea prevăzută în directiva a patra a UE privind legislația companiilor.
2. **În timp ce Banca Mondială susţine adoptarea ”SIRF pentru IMM" pentru IMM-uri mai mari şi adoptarea standardelor simplificate pentru întreprinderile mici, Guvernul Republicii Moldova a decis să elaboreze un nou set de standarde pentru toate entitățile non-EIP. Ministerul Finanţelor ar trebui să abordeze următoarele aspecte înainte de adoptarea noilor SNC pentru a face standardele stabilite mai uşor de înţeles şi de implementat:**
3. MF trebuie să pregătească un cadru conceptual care să stea la baza standardelor naţionale de contabilitate[[53]](#footnote-54).
4. Cerinţa Legii contabilității privind întocmirea rapoartelor financiare consolidate ar trebui revizuită pentru a o aduce în concordanţă cu cea de-a șaptea directivă a UE privind legislația companiei şi urmează să fie aplicată doar față de grupurile mari. O posibilitate ar fi solicitarea grupurilor mari să aplice SIRF şi implicit cerinţele acestora de consolidare şi astfel evitând necesitatea includerii oricăror cerinţe de consolidare în SNC[[54]](#footnote-55).
5. MF trebuie să asigure că noile proiecte ale SNC[[55]](#footnote-56) corespund celei de-a patra şi a șaptea directivă a UE privind Legislația companiei.
6. MF trebuie să instituie un sistem durabil pentru menţinerea procesului de elaborare și actualizare a standardelor.
7. **Ministerul Finanţelor în comun cu Inspectoratul Fiscal urmează să ofere o ghidare adecvată privind problemele ce țin de fiscalitate pentru bănci şi alte entități comerciale care întocmesc situații financiare conform SIRF.** Liniile directorii ar trebui să includă explicaţia diferenţelor majore dintre SIRF şi legislaţia fiscală şi ar trebui să ofere o reconciliere dintre venitul net raportat în situațiile financiare ale unei companii cu profitul impozabil.
8. **Guvernul ar trebui să revizuiască şi în caz de necesitate să modifice cerințele contabile si de audit în toate legile şi regulamentele în vederea eliminării incoerenţelor şi introducerii clarificărilor.** Aceasta ar include:
9. Revizuirea și modificarea, după necesitate, a regulamentelor Bursei de valori a Moldovei pentru consistenţă cu Legea contabilității astfel încât, spre exemplu, să nu existe nici-o diferenţă în cerințele de contabilitate şi de audit aplicabile față de diferite tipuri de entităţi cotate, sau prin examinarea minuțioasă a definiţiei entităților cotate.
10. Revizuirea și modificarea după necesitate a Legii instituţiilor financiare, astfel încât, spre exemplu, să fie eliminate referințele la standarde contabile emise de BNM.
11. **Guvernul trebuie să revizuiască structura organizatorică a sistemului de supraveghere a activității de audit şi să asigure suficiente fonduri şi resurse umane pentru funcţionarea în mod eficient şi în conformitate cu Directiva UE privind auditul statutar**[[56]](#footnote-57)**.** Mai precis, sunt necesare:
12. Revizuirea statutului juridic şi a structurii instituţionale a sistemului de supraveghere a activității de audit pentru asigurarea fondurilor adecvate în timp ce se menţine independenţa de la profesia de audit.
13. Asigurarea faptului că sistemul de supraveghere a activității de audit este capabil din punct de vedere financiar şi altfel să recruteze profesionişti cu calificări şi experienţă corespunzătoare în unitatea de control al asigurării calităţii (în prezent, Serviciul de Control şi Verificare).
14. Pregătirea legislaţiei secundare adecvate pentru susținerea metodologiei, manualelor şi a procedurilor de lucru a sistemului de supraveghere şi asigurare a calității activității de audit.
15. **Reflectând constrângerile de resurse financiare şi umane ale Guvernului, implementarea recomandărilor menționate mai sus va lua timp şi în consecinţă Guvernul urmează să stabilească o strategie eşalonată pentru îmbunătăţirea supravegherii profesiei pe termen scurt.** O astfel de strategie ar putea include următoarele:
16. Limitarea activităţii de asigurare a calității asupra activității de audit la un mix echilibrat de auditori şi firme de audit, variind de la auditori ai EIP până la firme mici de audit care adoptă o abordare bazată pe risc;
17. Identificarea opţiunilor pentru oferirea fondurilor suplimentare pentru sistemul de asigurare a calităţii (o opţiune care este folosită în multe ţări constă în faptul că auditorii trebuie să ofere contribuţii la sistem);
18. Colaborarea cu asociaţiile profesionale în vederea dezvoltării capacității unităţilor de asigurare a calităţii (în prezent SCV) în efectuarea examinărilor calității;
19. Urmărirea examinărilor de calitate efectuate de către asociaţiile profesionale pentru membrii săi şi evaluarea măsurii în care aceste revizuiri ar putea fi invocate de CSAA;
20. Solicitarea formării profesionale pentru personalul tehnic şi asistenţă tehnică pentru elaborarea metodologiilor de la donatorii internaţionali şi partenerii de dezvoltare;
21. **Trebuie să existe o convergență mai mare a Legii privind activitatea de audit cu Directiva UE privind auditul statutar pe termen lung. Convergenţa deplină va necesita următoarele reviziuni:**
22. Legea reglementează "activitatea de audit", dar nu face distincţie între serviciile de audit şi non-audit, prin aceasta, în esenţă, reglementând diverse activităţi de consultanța ne aferentă activității de audit efectuate de către auditorii certificați. Legea în schimb ar trebui să se concentreze pe audituri statutare şi voluntare şi să abordeze problema altor servicii de consultanţă doar în măsura în care aceasta poate afecta independenţa unui auditor. Astfel, legea nu ar trebuie să specifice o listă exhaustivă de servicii, pe care auditorii le pot presta, dar să le definească la mod general, așa cum aceste servicii pot evolua în timp în funcție de cerințele pieței și mediului de afaceri.
23. Legea trebuie să definească motivele în baza cărora companiile pot demite auditorii săi care să fie compatibile cu dispozițiile Directivei UE privind auditul statutar.
24. Legea trebuie să conţină linii directorii clare pentru asigurarea faptului că nu există nici-un conflict de interes între personalul de asigurare a calității şi auditorii statutari.
25. Legea trebuie modificată astfel încât perioada actuală de patru luni pentru auditorii EIP pentru publicarea rapoartelor sale anuale de transparenţă să fie redusă la trei luni. În plus, rapoartele de transparenţă trebuie să includă o descriere a reţelei internaţionale, dacă este cazul, căreia îi aparţine firma de audit, precum şi informaţiile financiare, care prezintă baza pentru remunerarea partenerilor firmei de audit.
26. Legea trebuie să includă acele cerințe din Directiva UE privind auditul statutar care asigură o independenţa mai bună auditorilor statutari ai EIP, inclusiv cerinţa pentru o confirmare a comitetelor de audit de independenţă, dezvăluirea către comitetele de audit a serviciilor suplimentare oferite, şi care solicită ca auditorii să discute problemele de independenţă cu comitetele de audit. Legea trebuie să solicite, de asemenea, revizuiri regulate privind asigurarea calității ale auditorilor EIP.
27. Cerinţele minime privind experienţa pentru ca un candidat să treacă examenele de calificare pentru auditori ale Comisiei de Certificare trebuie să fie modificate la doi ani, cerinţa actuală fiind de şase luni disponibile pentru unele categorii de solicitanţi.
28. Legea trebuie să fie modificată întru asigurarea faptului că informațiile incluse în registrul public al auditorilor şi firmelor de audit corespund cerințelor Directivei UE privind auditul statutar. Mai specific, registrul public trebuie să conţină, de asemenea, numele și adresa autorităților competente responsabile pentru aprobare sau auditorii, pentru asigurarea calităţii, pentru investigaţii şi aplicarea sancţiunilor față de auditorii statutari şi firmele de audit şi pentru supravegherea publică.
29. Definiția actuală a standardelor de audit din Legea cu privire la activitatea de audit ar trebui aliniată la clasificarea standardelor de audit, oferită de IAASB[[57]](#footnote-58) și anume, (i) SIA (SIA 100–999 Standarde Internaționale de Audit); (ii) ISQCs 1–99 Standarde Internaționale de Control al Calității; și (iii) Codul Eticii pentru Contabili profesioniști al IESBA.
30. **Este necesar efectuarea unei analize specifice a sectorului, astfel încât Guvernul să stabilească mecanisme adecvate pentru transparenţa sporită şi dezvăluire pentru EPS.** Analiza trebuie să includă o evaluare a formării și necesităților tehnice ale autorităților publice pentru o mai bună monitorizare şi supraveghere a EPS, precum şi o revizuire a regimului de guvernare corporativă şi a riscurilor fiscale. EPS majore, care au un caracter de interes public în prezent nu sunt supuse auditului şi nu au cerințe adecvate de transparență. Situațiile financiare ale EPS trebuie să fie supuse auditului şi controlate în modul corespunzător de comitetele de audit ale EPS sau echivalentele acestora. La prima etapă, întreprinderile de stat ar putea fi corporatizate, pentru a asigura uniformitatea procesului de reglementare a EPS. Adițional, cele trei structuri guvernamentale cu responsabilităţi de supraveghere a EPS (Ministerul Finanțelor, ministerele de ramură responsabile pentru EPS ale sale şi Agenţia Proprietăţii Publice), trebuie în mod activ să monitorizeze informația financiară şi non-financiară a EPS. Acest lucru va contribui de asemenea la efortul MF de evaluare a riscului fiscal al EPS. Guvernul ar putea să caute susținere din partea partenerilor de dezvoltare la realizarea acestui lucru.

**Profesia**

1. **Atât asociaţiile profesionale cât şi Guvernul trebuie să colaboreze în vederea majorării fiabilității calificării contabile locale profesionale iniţial pe piaţa locală şi, pe termen lung, pe plan internaţional.** Discuțiile cu părțile interesate și mediul de afaceri au relevat faptul că calificarea locală este uneori percepută ca o calificare birocratică, care este necesară auditorilor pentru a putea opera pe piaţă, mai mult decât una care recunoaște posesorul ca fiind potrivit în scopurile de furnizare a de serviciilor de asigurare și consultanță în afaceri. Sistemul de examinare profesională pentru auditori trebuie să fie îmbunătăţit pentru a îmbunătăţi abilităţile profesionale şi a spori recunoaşterea calificării. Acest lucru ar avea nevoie de următoarele:
2. Revizuirea programei privind reglementările SIRF, guvernarea corporativă, precum şi cadrul nou naţional de contabilitate când va fi adoptat
3. Introducerea unui mecanism de asigurare a calității pentru pregătirea întrebărilor de examinare;
4. Un set extins de întrebări de examinare, care poate fi realizat cu implicarea asociaţiilor profesionale;
5. Îmbunătăţirea transparenţei, prin publicarea întrebărilor de la examenele precedente pentru a fi accesibile publicului;
6. Fiabilitate ameliorată prin re-examinarea modului de funcționare a Comisiei de Certificare;
7. Resurse financiare suplimentare pentru asigurarea faptului că toate măsurile propuse mai sus pot fi implementate în mod corespunzător.
8. **Este necesară structurarea şi standardizarea examenelor suplimentare de către BNM şi CNPF pentru certificarea auditorilor pentru auditul instituţiilor financiare, al companiilor de asigurări şi participanții profesioniști la piața valorilor mobiliare.** Deşi este de înţeles că autorităţile regulatorii tind să asigure că numai auditorii ce deţin cunoştinţe, capacitate şi experienţă corespunzătoare specifică sectorului realizează audituri în sectoarele sale, sistemul existent nu pare să fie adecvat pentru evaluarea acestui lucru. În plus, în termen lung, ar fi recomandabil de a abandona astfel de cerinţe specifice sectorului deoarece acestea sunt, în esenţă, incorporate în SIA şi trebuie să fie supuse monitorizării prin asigurarea ameliorată a calității și supravegherea activității de audit.
9. **Asociaţiile profesionale trebuie să fie mai pro-active în implementarea reformelor în domeniul contabilităţii şi auditului prin ameliorarea calităţii şi îmbunătăţirea percepţiei profesiei de către comunitatea de afaceri. Aceasta ar putea include următoarele:**
10. Realizarea aranjamentelor de înfrățire cu institutele şi asociaţiile din alte tari;
11. Crearea mecanismelor de evaluare colegială în cadrul asociaţiilor respective pentru audituri de o calitate mai bună.
12. Angajamentul conformării cu Declaraţiile privind Obligaţiile de Membru ale Federaţiei Internaţionale a Contabililor (IFAC) sau cerințe similare.
13. Parteneriate cu camerele de comerţ şi industrie pentru antrenarea acestora în dialogul cu Guvernul şi autorităţile de reglementare întru facilitarea reformelor în domeniul contabilităţii şi auditului.
14. Parteneriate cu alte părţi interesate şi posibil parteneri de dezvoltare în activităţi de schimb de cunoştinţe pentru contabili privind standardele de contabilitate, pentru auditori privind standardele de audit şi pentru companii şi investitori cu privire la importanţa acestei agende.

**Standardele de contabilitate şi audit**

1. **Procesul de stabilire a standardelor naţionale de contabilitate trebuie să fie mai participativ şi durabil.** Abordarea elaborării standardelor trebuie extinsă ca să permită o consultare mai amplă cu cei care le întocmesc, utilizatorii și auditorii situațiilor financiare, precum şi experţii fiscali. Adiţional, trebuie să fie acordat un interval de timp suficient pentru consultări publice, toate aceste discuţii şi feedback-ul fiind transparente. Trebuie să fie examinată sustenabilitatea procesului de stabilire a standardelor împreună cu clarificarea modului în care viitoarele revizuiri vor fi efectuate în vederea menţinerii standardelor actualizate. Din motiv că adoptarea SIRF pentru IMM-uri ar permite celor care elaborează standardele naţionale să beneficieze de un proces riguros şi participativ, urmat de IASB (Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate), persoanele care elaborează standardele naţionale pot considera că este mai eficientă reorientarea atenţiei sale spre participarea în acest proces şi exprimarea necesităţilor sale către IASB, mai degrabă decât elaborarea propriilor soluţii personalizate de dezvoltare.
2. **Procesul de adoptare a standardelor de contabilitate şi audit trebuie să fie mai optimizat**. Legea contabilităţii şi Legea privind activitatea de audit respectiv impun utilizarea SIRF, SIA şi a Codului de etică al IFAC. Cu toate acestea, legislația impune publicarea în Monitorul Oficial a traducerii acestor standarde sau a oricărei actualizări a acestora și în prezent, există o restanţă aferentă standardelor şi actualizării acestora pentru publicare. Ministerul Finanţelor trebuie să asigure că toate actualizările intra în vigoare în timp util.

**Monitorizarea şi aplicarea**

1. **Capacitatea Registrului Public are nevoie de consolidare.** Registrul Public este responsabil pentru asigurarea conformării cu dispozițiile privind raportarea financiară şi transparenţa din Legea contabilităţii de către companii. Cu toate acestea, Registrul Public nu are nici capacitatea şi nici resursele necesare pentru realizarea aceste responsabilităţi, care ar necesita iniţial ca:
2. Registrul Public să fie dotat cu infrastructura IT necesară pentru colectarea, procesarea şi publicarea situațiilor financiare cerute de lege;
3. Registrul Public elaborează sau achiziţionează software-ul care se integrează cu Registrul de Stat al persoanelor juridice, precum şi cu registrul contribuabililor, astfel încât să poată compila o lista completă de entităţi care sunt obligate să prezinte situațiile sale financiare;
4. Registrul Public este asigurat cu personal şi finanţe;
5. Personalul Registrului Public sunt instruiţi în domeniul standardelor de raportare financiară şi de audit.
6. **Reflectarea constrângerilor financiare şi de resurse umane ale Guvernului şi ale altor părţi cointeresate, implementarea recomandărilor menționate anterior poate să dureze. Guvernul, prin urmare, trebuie să stabilească o strategie eşalonată pentru asigurarea îmbunătăţirii conformității şi transparenţei în termen scurt.** O astfel de strategie ar putea include următoarele:
7. Iniţial, limitarea cerinţei de dezvăluire față de situațiile financiare supuse auditului şi extinderea treptată a cerinţei pentru o gamă mai largă de companii;
8. Susţinerea aplicării acestor cerinţe limitate privind dezvăluirea prin majorarea coordonării cu camera de înregistrare şi autorităţile fiscale;
9. Solicitarea instruirii în domeniul raportării financiare pentru personalul tehnic şi asistenţa tehnică pentru elaborarea metodologiei de revizuire de la organizaţiile profesionale, donatorii internaţionali şi partenerii de dezvoltare.
10. **Sistemul de supraveghere a activității de audit şi asigurare a calităţii trebuie să fie asigurat cu resursele şi instrumentele necesare pentru realizarea atribuţiilor sale pe termen mediu şi în condițiile prevăzute de Legea privind activitatea de audit.** Unitatea de asigurare a calităţii (în prezent SCV) trebuie să fie finanţată şi dotată în mod adecvat cu personal în conformitate cu Directiva UE privind auditul statutar. Guvernul trebuie să solicite asistenţă tehnică de la partenerii de dezvoltare pentru elaborarea metodologiilor, manualelor şi ghidului operațional, precum şi să ofere formare profesională personalului tehnic. Recunoscând faptul că abordarea acestor puncte slabe va necesita timp şi având în vedere limitările substanţiale de resurse, unitatea de asigurare a calităţii (în prezent SCV) ar trebui pe termen scurt să-şi concentreze eforturile pe asigurarea calităţii lucrului unui număr limitat de auditori şi firme de audit, adoptând o abordare bazată pe risc, care ar acoperi un mix echilibrat de auditori de la auditori EIP la firmele mici de audit.
11. **Autorităţile de reglementare trebuie să joace un rol activ în implementarea reglementărilor contabile şi de audit.** În timp ce sectorul bancar este relativ bine monitorizat de către BNM, este loc pentru perfecţionarea monitorizării de către CNPF a companiilor cotate la bursă, companiilor de asigurări şi altor entităţi reglementate. CNPF trebuie să fie dotată cu personal în mod adecvat şi personalul trebuie să fie instruit în domeniul standardelor de contabilitate şi audit, cu un accent specific pe anumite subiecte, precum contabilitatea sectorului asigurărilor, guvernarea corporativă şi raportarea financiară. Mai mult ca atât, autorităţile de reglementare trebuie să elaboreze metodologii privind rapoartele de audit care conţin opinii modificate, nefavorabile sau de renunțare. Un program de asistenţă tehnică structurat poate contribui la faptul ca CNPF să soluţioneze aceste probleme de capacitate. Autoritatea de reglementare bancară trebuie să continue eforturile sale de aplicare a cerințelor de raportare financiară și să respecte Principiile de bază de la Basel pentru raportarea financiară a băncilor, inclusiv relaţia dintre autorităţile de reglementare și audit a băncilor.
12. **Autorităţile de reglementare trebuie să susţină EIP în implementarea cerinţei privind implementarea SIRF din 2012.** Persoanele care întocmesc situațiile financiare, precum şi consultanţii şi consilierii acestora se confruntă cu provocări semnificative şi ar putea beneficia de o ghidare detaliată. Autorităţile de reglementare trebuie să joace un rol mai pro-activ pentru facilitarea implementării SIRF şi sporirea conformării de către EIP.
13. **În calitate de o acţiune pe termen scurt, autorităţile de reglementare reprezentate pe CSAA trebuie să contribuie mai pro-activ la soluţionarea problemelor aferente supravegherii activității de audit.** Spre exemplu, autorităţile de reglementare ar putea oferi un suport tehnic SCV şi ar putea beneficia de un schimb de informaţii despre performanţa auditorilor în sectoarele acestora.

**Educaţie şi Instruire**

1. **Universităţile trebuie să actualizeze curriculumul său în domeniul contabilității şi auditului pentru includerea principiilor, conceptelor şi caracteristicilor cheie ale SIRF, SIA, eticii de afaceri şi guvernării şi noilor SNC atunci când sunt adoptate.** ASEM în prezent trece printr-un astfel de proces şi alte universităţi ar putea învăţa din experienţa acesteia. Universităţile ar trebui, de asemenea, să tindă să obţină scutiri parţiale sau totale pentru absolvenţii lor la examenele privind clarificările naţionale şi internaţionale de contabilitate şi audit. Astfel de iniţiative ar crea stimulente pentru ca studenţii să se alăture profesiei de contabilitate şi audit. Acest lucru ar necesita: i) formarea formatorilor în domeniul SIRF, SIA, etica şi guvernarea corporativă, ii) elaborarea materialelor didactice, precum şi traducerea materialelor internaţionale relevante.
2. **Universităţile trebuie să-şi expună studenţii săi la SIRF şi SIA, în cadrul studiile de licenţă la facultăţile relevante, acordând diplome în contabilitate şi business.** În prezent, studenţii nu sunt expuşi la SIRF şi SIA până ce aceştia nu fac studiile de Master. Acest lucru ar putea fi, de asemenea, realizat prin colaborarea cu organizaţiile profesionale şi acreditate de învăţământ, care oferă formare profesională continuă pentru auditorii certificaţi. Mai mult ca atât, auditorii care aspiră trebuie încurajaţi să practice auditul prin stagii recunoscând importanţa instruirii practice, adiţional teoriei pentru o bună înţelegere a SIA.
3. **Există o necesitate de a revizui conţinutul programelor de formare profesională continuă în vederea actualizării acestora în corespundere cu necesităţile noului cadru de contabilitate şi audit.** Adiţional, formarea profesională continuă trebuie să fie folosită drept instrument pentru recalificarea profesioniştilor certificaţi, în special în contextul adoptării noilor SNC, SIRF şi SIA.
4. **Personalul autorităţilor de reglementare, inclusiv cel din cadrul BNM, CNPF şi MF, trebuie să beneficieze de instruire practică pentru aplicarea standardelor de contabilitate şi raportare financiară cu o bună înţelegere de bază a standardele de audit şi aplicarea acestora.** Programele de instruire/training trebuie să se concentreze pe probleme practice, juridice şi de conformare în sectorul bancar și al asigurărilor, precum şi piețele de valori mobiliare.
5. **Pe termen mai lung, aranjamente privind guvernanța corporativă mai bune pentru EIP vor juca un rol important în asigurarea faptului că Republica Moldova dispune de raportarea financiară și practici de audit de înaltă calitate.** Un cadru îmbunătățit va contribui la îmbunătățirea eficienței transparenței și cerințelor de publicare referitoare la EIP. Aceasta ar include înființarea unui comitet de audit cu responsabilități bine definite și resurse adecvate, astfel cum se prevede Directiva UE privind Auditul Statutar[[58]](#footnote-59). Noul proiect al Codului privind Guvernanță Corporativă, care este în prezent în curs de elaborare la CNPF, ar fi un punct de plecare ideal pentru introducerea unor astfel de reforme.
6. **Ulterior, o cerință pentru toate EIP de a institui un comitet de audit sau echivalentul acestuia ar trebui să fie introdusă în Legea privind activitatea de audit**, ca parte a obiectivului pe termen lung privind alinierea deplină cu *acquis-ul comunitar* al UE.

# Anexa 1: Statutul implementării recomandărilor de politici ale ROSC 2004

| **Recomandarea ROSC 2004** | **Statutul implementării** |
| --- | --- |
| 1. Legea contabilității trebuie revizuită minuțios | *Cadrul de reglementare este ameliorat; provocări substanţiale de implementare.* O noua lege a contabilității a fost publicat în 2007 şi a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2008. |
| 2. Adoptarea traducerilor disponibile în limba română şi rusă a tuturor standardele SIRF, care nu sunt încă reflectate în SNC şi revizuirea SNC existente pentru o mai bună aliniere la SIRF | *Abordate.* Traducerile în limba română şi rusă ale SIRF au fost adoptate în 2008. Cu toate acestea, nu au fost adoptate modificările ulterioare ale SIRF. Mecanismul de adoptare a amendamentelor SIRF trebuie revizuit întru asigurarea faptului că toate modificările sunt adoptate în timp util.  Guvernul elaborează un nou set de SNC pentru non-EIP, nu revizuiește SNC existente - vezi Anexa 2. |
| 3. Modificarea SNC 4, *Particularităţile contabilităţii întreprinderilor micului business*, pentru asigurarea IMM-urilor cu un cadru cuprinzător de raportare. | *În curs de desfăşurare.* După cum este descris mai sus, Guvernul elaborează un nou set de SNC, care se preconizează să abordeze această recomandare – vezi Anexa 2. |
| 4. Solicită entităților de interes public să prezinte rapoartele sale financiare anuale la un registru public de companii, care va fi stabilit posibil pe lângă Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare (CNVM). | *Cadrul de reglementare este ameliorat; provocări substanţiale de implementare.* Un Serviciu Informaţional al Rapoartelor Financiare (Registrul Public) a fost înfiinţat în subordinea Biroului Naţional de Statistică şi noua Lege a contabilității solicită tuturor entităţilor să prezinte situațiile sale financiare anuale la Registrul Public. Cu toate acestea, există probleme aferente implementării care sunt descrise în partea principală a acestui raport ROSC. |
| 5. Legea privind societățile pe acțiuni, Legea privind întreprinderile de stat și Legea privind întreprinderile trebuie să fie modificate pentru a solicita prezentarea auditurilor rapoartelor financiare tuturor entităților de interes public. | *Abordate* în noua Lege privind activitatea de audit, unde auditul statutar al situațiilor financiare ale tuturor entităților de interes public a devenit obligatoriu. |
| 6. Clarificarea rolului Comisiei de Cenzori cu privire la procesul de raportare financiară şi limitarea obligaţiei de a avea cenzori în cadrul entităţilor care nu sunt supuse auditului statutar. | *Ne-efectuat.* Legea cu privire la societăţile pe acţiuni rămâne neschimbată. După cum este descris în partea principală a acestui raport ROSC, rolul Comisiei de Cenzori a SA continuă să rămână neclar. |
| 7. Trebuie consolidate împuternicirile și capacitatea CNVM şi SIIS de aplicare a standardelor de contabilitate şi cerințelor de raportare financiară. | *Parţial abordate. Cadrul de reglementare este îmbunătățit; provocări substanțiale de implementare.* CNVM şi SIIS au fost înlocuite de Comisia Naţională a Pieței Financiare (CNPF) care are autoritatea de implementare a standardelor de contabilitate şi cerinţele de raportare financiară. |
| 8. Finalizarea proiectului unei noi legi privind activitatea de audit | *Cadrul de reglementare este îmbunătățit; provocări substanțiale de implementare.* O nouă lege privind activitatea de audit a fost adoptată în 2007 şi a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2008 |
| 9. Crearea unui Consiliu independent de Supraveghere a Activității de Audit | *Cadrul de reglementare este îmbunătățit; provocări substanțiale de implementare.* Un Consiliu de Supraveghere a Activității de Audit (CSAA) independent de profesia de audit a fost înfiinţat în cadrul MF. Cu toate acestea, există probleme cu privire la resursele şi capacitatea care sunt descrise în partea principală a acestui raport ROSC*.* |
| 10. Trebuie consolidat curriculumul academic în domeniul contabilității şi auditului, precum şi educația profesională și instruirea. | *În curs de desfăşurare.* Universitatea lider în domeniul contabilității și auditului, Academia de Studii Economice din Moldova (ASEM), a depus o cerere de acreditare la ACCA şi a început procesul de îmbunătăţire a curriculumului său. Cu toate acestea, după cum este descris în partea principală a acestui raport ROSC, mai rămân încă multe de făcut pentru consolidarea curiumului academic în domeniul contabilității şi auditului, în special în alte universităţi. |

# Anexa 2: Observaţii privind proiectele noilor Standarde Naţionale de Contabilitate[[59]](#footnote-60)

1. O listă a proiectelor noilor SNC şi baza pe care acestea au fost elaborate este prezentată în Anexa 3.

**Punctele forte ale proiectelor noilor SNC**

1. Noile SNC sunt elaborate într-un limbaj simplificat, care este accesibil pentru cei care întocmesc situațiile financiare și conțin multe exemple și îndrumări de implementare, ceea ce le face mult mai ușor de respectat.
2. Proiectele noilor SNC se bazează pe multe principii şi concepte din Cadrul Conceptual pentru Raportarea Financiară al IASB (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate), precum şi SIRF, făcându-le mai uşor de înţeles de către utilizatorii, care sunt familiarizaţi cu acest Cadru şi SIRF, în special, utilizatorii internaţionali.
3. Proiectele noilor SNC sunt în concordanţă cu a patra Directivă a UE privind legislația companiilor[[60]](#footnote-61) în multe privinţe; de asemenea, proiectele SNC sunt parţial compatibile cu cerinţele SIRF şi SIRF pentru IMM-uri.

**Comentarii cu privire la conţinutul proiectelor noilor SNC**

1. **Nu există nici-un Cadru Conceptual care să stea la baza noilor SNC**. În timp ce anumite concepte sunt stabilite în Legea contabilităţii şi noul *SNC 1, Prezentarea situațiilor financiare*, acest lucru ar contribui foarte mult la procesul de elaborare a SNC, dacă ar fi existat un astfel de cadru conceptual. Adiţional, având în vedere că atât Legea contabilităţii cât şi proiectele noilor SNC se referă la un cadru conceptual pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare, ar părea logică elaborarea acestuia.
2. P**roiectele SNC sunt conforme cu dispozițiile celei de-a patra Directivă a UE în multe privinţe, deşi cerinţa din a șaptea Directivă privind consolidare nu este încorporată.** Există anumite domenii de diferenţe dintre proiectele SNC şi a patra Directivă, inclusiv contabilitatea pentru investiţiile în asociații, datorii contingente, costurile de cercetare şi dezvoltare, cerințe privind dezvăluirea informației şi formatul situațiilor financiare. Cerințele privind situațiile financiare consolidate sunt în prezent prevăzute în Articolul 37 din Legea contabilităţii, care solicită ca consolidarea să fie efectuată numai în cazul în care acest lucru este solicitat de către standardele de contabilitate, care sunt urmate de către entitate. Cu toate acestea, şi în conformitate cu a şaptea Directivă a Uniunii Europene, toate situațiile financiare consolidate trebuie să fie întocmite în conformitate cu SIRF. În caz dacă SNC finale nu încorporează cerinţa privind consolidarea, Legea contabilității trebuie să fie modificată pentru a solicita grupurilor să elaboreze situații financiare consolidate în conformitate cu prevederile SIRF.
3. **Proiectul noilor SNC derivă din SIRF complet. În multe privinţe, acesta este un lucru bun, pentru că astfel contribuie la asigurarea faptului că SNC sunt compatibile cu cele mai bune practici internaţionale. Cu toate acestea, SNC ar trebui să fie considerabil mai simple decât SIRF complet.** SNC trebuie să fie concepute ca un set simplificat de standarde aplicabile față de entitățile care nu reprezintă un interes public. Adiţional, proiectele noilor SNC conţin referiri la SIRF complet, care rezultă într-un set foarte complex de standarde. Recunoscând importanţa asigurării coerenţei SNC cu SIRF, cu toate acestea, SNC ar trebui să fie elaborate ca un set de standarde independente, după cum este cazul SIRF pentru IMM-uri. Una dintre opţiunile de simplificare a elaborării SNC ar fi utilizarea SIRF pentru IMM-uri ca principalele referinţe, mai degrabă decât SIRF complet.
4. **Proiectele SNC sunt, în diverse moduri, incomplete sau neconforme cu SIRF şi SIRF pentru IMM-uri.** Există anumite prevederi care apar în SIRF şi SIRF pentru IMM-uri, însă nu sunt abordate în SNC, precum consolidarea şi investiţiile în asociaţii. Există unele prevederi ce apar în SNC, însă care nu sunt complet compatibile cu SIRF şi SIRF pentru IMM-uri, precum veniturile comprehensive, unele aspecte referitoare la instrumentele financiare, şi tratarea pierderilor aşteptate în cazul contractelor de construcţii. SNC trebuie să fie consistente cu SIRF şi SIRF pentru IMM-uri.
5. **Ordinea de prioritate a surselor externe de autoritate propuse în proiectul SNC 8, *Politici Contabile***, ***modificări ale estimărilor contabile, erorile şi evenimentele ulterioare***, **se află în contradicţie cu ce este propus de Legea contabilităţii şi de către SIRF pentru IMM-uri.** SNC 8 susţine, în esenţă, că în cazul în care standardul nu abordează în mod special o anumită tranzacţie, eveniment sau condiţie, cei care întocmesc situațiile financiare pot face referință în schimb, în următoarea ordine de prioritate, la: (i) alte SNC şi SIRF; (ii) cadrul conceptual; şi (iii) alte acte normative. În contrar, Legea contabilităţii pledează pentru următoarea ordine de prioritate: (i) cadrul conceptual; (ii) alte SNC şi SIRF; şi (iii) alte acte normative. Ordinea de prioritate a surselor externe de autoritatea propuse în proiectul SNC 8 ar trebui să fie aliniat şi în concordanţă cu Legea contabilităţii. SIRF complet poate fi parte a ierarhiei, însă referința la acestea trebuie să fie opţională (similar cu abordarea în SIRF pentru IMM-uri).
6. **Standarde simplificate de contabilitate pentru entităţile mici nu sunt prevăzute în proiectele SNC.**  Proiectul SNC 1, Prezentarea situațiilor financiare, permite entităţilor mici să prezinte un număr redus de rapoarte; un bilanţ, situația de profit și pierderi şi note explicative. Cu toate acestea, acest lucru nu pare să scutească entităţile mici de aplicarea SNC complete în toate celelalte privinţe. În conformitate cu a patra Directivă a UE privind legislația companiilor, SNC trebuie să ofere cerințe simplificate pentru entităţile mici, astfel încât acestea să nu fie suprasolicitate cu obligaţiile de raportare financiară.
7. **Unele aspecte de contabilitate în proiectele noilor SNC sunt în contradicţie cu practicile internaţionale şi trebuie să fie revizuite.** Probleme contabile specifice includ: (i) SNC 3, Cheltuielile – o cheltuială ar trebui să fie capitalizată numai dacă îndeplinește criteriile de recunoaştere specifice activelor, în caz contrar, ea ar trebui să rămână o cheltuială; (ii) obiecte de mică valoare și scurtă durată - această practică moştenită de clasificare a activelor de mică valoare drept active pe circulante ar trebui să fie întreruptă şi dacă aceste active în schimb, îndeplinesc criteriile de recunoaştere relevante, atunci acestea trebuie să fie tratate drept imobilizări corporale sau stocuri, în caz contrar acestea ar trebui să fie tratate ca o cheltuială; (iii) aşa-numitele ”diferențe de sume” – această practică moştenită de contabilitate pentru tranzacţiile în moneda locală, care sunt legate de sumele echivalente în valuta străină, trebuie întreruptă şi astfel de diferenţe trebuie să fie tratate ca diferenţele de curs de schimb valutar, cum ar fi în conformitate cu SIRF sau SIRF pentru IMM-uri.
8. **Principiul concordanței descris atât în proiectul SNC 2 – Stocuri cît şi în proiectul SNC 3 - Cheltuieli, nu corespunde SIRF sau SIRF pentru IMM-uri şi ar trebui să fie eliminat.** Contabilitatea în bază de angajamente este actualmente considerată suficientă pentru oferirea îndrumărilor referitoare la problemele de recunoaștere a veniturilor și cheltuielilor de genul celor care anterior se aflau în domeniul de aplicare a principiului concordanței (spre exemplu un element va fi recunoscut drept activ atunci când acesta va satisface criteriile de definire şi de recunoaștere, sau trecută la cheltuieli în cazul în care nu corespunde).
9. **Unele SNC nu sunt compatibile pe plan intern.** Spre exemplu: SNC 1 Prezentarea situațiilor financiare, solicită ca raportul privind fluxul de numerar să prezinte separat diferenţele de curs valutar aferente activităților operaționale, de investiţii şi financiare. Cu toate acestea, acest lucru nu este în concordanţă cu forma raportului privind fluxul de numerar prezentată în altă parte în acelaşi proiect al SNC 1, care prevede doar un singur element-rând pentru toate diferenţele de curs de schimb valutar. Într-un alt exemplu, SNC elaborat în prezent pentru Deprecierea activelor conține o referință la o ”metodă de reevaluare”, care se presupune că este definită în proiectul SNC 16, Imobilizări necorporale și corporale, deşi proiectul SNC 16 nu conţine o atare definiţie (metodă).
10. **Conţinutul propus al bilanţului şi situației de profit și pierdere se află în contradicţie cu a patra Directivă UE privind legislația companiilor şi trebuie să fie revizuite.** SNC 1, Prezentarea situațiilor financiare, prevede conţinutul bilanţului şi situației de profit și pierdere. Cu toate acestea, formatul propus pentru bilanţ nu solicită prezentarea următoarelor elemente separat: primele de emisie, rezerva din reevaluare şi plăţile în avans pentru imobilizări sau active circulante. Conţinutul propus al situației de profit și pierdere este mult mai prescurtat decât oricare dintre formatele oferite de către a patra directivă UE privind legislația companiilor. Se recomandă să fie cel puțin echivalente conţinutul prescris de SNC 1 – al bilanţului şi situației de profit şi pierdere cu cerințele celei de a patra Directive UE privind legislația companiilor.
11. **Ar putea fi revizuită abordarea actuală a proiectelor SNC de solicitare a anexelor și dezvăluirilor aferente situațiilor financiare.** Mai exact, şi în conformitate cu abordarea adoptată de SIRF şi SIRF pentru IMM-uri, o anexă sau dezvăluire trebuie să fie solicitată numai de un SNC în cazul în care furnizează informaţii suplimentare pentru un element specific care apare pe fața unuia dintre situațiile financiare principale şi într-adevăr anexa sau dezvăluirea trebuie să conțină referiri la acel element. Pe lângă SNC, ar putea fi elaborată o îndrumare care ar conţine exemple, precum şi liste de verificare pentru orice tabel sau alte informaţii cantitative sau calitative solicitate de orice anexă și dezvăluire. Acest lucru ar contribui foarte mult la întocmirea situațiilor financiare şi astfel reprezintă un pas semnificativ înainte în comparaţie cu SNC existente în ceea ce ține de conformare.
12. **Alinierea la cerințele fiscale acolo unde este posibil.** Deoarece proiectele SNC sunt concepute pentru a fi un set simplificat de standarde pentru entitățile care nu prezintă interes public, ar fi de dorit ca aceste standarde să fie strâns aliniate la normele fiscale şi prescriu tratamente contabile similare, în cazul în care nu există nici-un conflict față de cadrul conceptual și nici-un beneficiu economic.
13. **Ar trebui revizuite prevederile din Legea contabilităţii referitoare la sistemele de contabilitate în partidă dublă şi simplificat în partidă dublă.** Mai precis, Articolul 15 nu trebuie să includă referiri la admisibilitatea sau altfel de sisteme de contabilitate în partidă dublă şi simplificate. Mai degrabă, Legea ar trebui să solicite toate entităţile să menţină sisteme robuste de control intern şi contabil, care, printre altele, le-ar permite să producă situații financiare de încredere şi la timp în conformitate cu standardele prescrise de raportare financiară. O consecinţă a acestei abordări este faptul că acest lucru cu siguranță va solicita ca toate entităţile, cu excepția celor foarte mici, să mențină sisteme de contabilitate în partidă dublă deoarece în caz contrar va fi foarte dificil pentru ei să afirme că sistemele sale sunt într-adevăr robuste.

# Anexa 3: Lista proiectelor noilor Standarde Naţionale de Contabilitate

| **Proiecte SNC** | **Elaborate în baza** |
| --- | --- |
| SNC 1 Prezentarea situațiilor financiare | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 1 Prezentarea situaţiilor financiare şi SIC 7 Situaţia fluxurilor de trezorerie în redacţia anului 2011 |
| SNC 2 Stocuri | SIC 2 Stocuri (2011) |
| SNC 3 Cheltuieli | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară și SIRF (2011) |
| SNC 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile, erori şi evenimente ulterioare | Directivele UE, SIC 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile şi erori şi SIC 10 Evenimente ulterioare perioadei de raportare în redacţia anului 2011 |
| SNC 11 Contracte de construcție | Directivele UE, SIC 11 Contracte de construcție (2011) |
| SNC 16 Imobilizări corporale și necorporale | Directivele UE, SIC 16 Imobilizări corporale, 38 Imobilizări necorporale, IFRS 6 Explorarea şi evaluarea resurselor minerale în redacţia anului 2009. |
| SNC 17 Contracte de leasing | Directivele UE, SIC 17 Contracte de leasing (2009) |
| SNC 18 Venituri | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară și SIC 18 Venituri (2009) |
| SNC 21 Diferențe de curs valutar și de sumă | Directivele UE, SIC 21 Efectele variaţiilor cursurilor de schimb valutar (2011) |
| SNC 23 Costurile îndatorării | Directivele UE, SIC 23 Costurile îndatorării (2011) |
| SNC Creanţe şi investiţii financiare | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară, SIC 19 Beneficiile angajaţilor, SIC 32 Instrumente financiare: prezentare, IFRS 7 Instrumente financiare: informaţii de furnizat, IFRS 9 Instrumente financiare (2011) |
| SNC Deprecierea activelor | SIC 39 Deprecierea activelor (2009) |
| SNC Investiţii imobiliare | Directivele UE, SIC 40 Investiţii imobiliare (2011) |
| SNC Părţi afiliate şi interesele în asocierile în participaţie | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară, SIC 24 Prezentarea informaţiilor privind părţile afiliate, SIC 31 Interese în asociere în participaţie |
| SNC Capital propriu și datorii | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară, SIC Beneficiile angajaţilor, SIC 20 Contabilitatea subvenţiilor guvernamentale şi prezentarea informaţiilor legate de asistenţa guvernamentală și SIC 37 Provizioane, datorii contingente şi active contingente (2011) |
| SNC Agricultura | Proiectul nu a fost prezentat echipei A&A ROSC |
| Indicaţii metodice privind contabilitatea persoanelor fizice care desfăşoară activitate de întreprinzător | Legea contabilității și Codul Fiscal |

# Anexa 4: Opţiuni pentru Supravegherea Activităţii de Audit

1. După cum este descris în partea principală a raportului, toate elementele unui sistem de supraveghere a activității de audit după cum este prevăzut în Directiva UE privind auditul statutar sunt încorporate în Legea privind activitatea de audit. Cu toate acestea, sistemul de supraveghere a activității de audit este fragmentat, diferite aspecte ale sistemului de supraveghere fiind realizate prin diferite departamente şi entităţi. Astfel: certificarea auditorilor se efectuează de către Comisia de Certificare pe lângă MF; licențierea companiilor de audit este efectuată de către Camera de Licenţiere; Registrul Auditorilor este menţinut de către MF; standardele profesionale de audit sunt adoptate de MF; formarea profesională continuă este monitorizată de către CSAA, iar informația este acumulată de către secretarul Comisiei de Certificare; asigurarea calității este efectuat de SVC al CSAA; sancţiunile 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; şi CSAA poate propune ca o licență de audit să fie revocată, iar Camera de Licenţiere va retrage licența în baza deciziei. Această fragmentare este dificilă pentru oricine şi, în special, pentru ca CSAA să pretindă că este responsabil sau să fie complet responsabil pentru supravegherea auditurilor statutare și auditorilor în conformitate cu Directiva UE privind auditul statutar. Această lipsă de responsabilitate clară poate duce la confuzie şi inconsistență în aplicarea standardelor de audit.
2. **Pe lângă responsabilitatea fragmentată, supravegherea activității de audit, de asemenea, suferă în urma constrângerilor semnificative de capacitate și resurse.** Mai precis, personalul SCV, care reprezintă braţul executiv al CSAA, are un personal fără experienţă în SIRF şi SIA şi este limitat în capacitatea sa de a recruta personal cu experiență corespunzătoare din cauza programului de salarizare din serviciului public. Adiţional, CSAA și SCV posedă resurse inadecvate pentru instruirea personalului, pentru elaborarea metodologiilor şi practicilor de lucru, precum şi pentru IT şi alte infrastructuri.
3. **Liniile de răspundere şi responsabilitate pentru supravegherea profesiei de audit şi aplicarea standardelor de audit ar trebui să fie simplificate. Un singur organ sau o autoritate ar trebui să fie investită cu toate responsabilităţile de supraveghere a activității de audit.** Organului sau autorității selectate trebuie să i se acorde resurse suficiente pentru a permite consolidarea structurii sale organizatorice, dezvoltarea personalului său, formularea practicilor şi procedurilor de lucru adecvate, şi să elaboreze instrumente și metodologii robuste bazate pe risc. Există patru opţiuni principale pentru a realiza acest lucru: (i) în baza Consiliului existent de Supraveghere a activității de Audit; (ii) creând un nou organ, cum ar fi o Cameră de Audit, CSAA efectuând supravegherea activităţilor sale; (iii) în baza unei asociaţii profesionale existente, CSAA efectuând supravegherea activităţilor sale; şi (iv) în baza unei autorități existente independente de reglementare. Fiecare dintre aceste opţiuni sunt discutate mai jos.

**Consolidarea Consiliul existent de supraveghere a activităţii de audit**

1. În conformitate cu această opţiune, CSAA și-ar asuma responsabilitatea pentru asigurarea calității şi supravegherea activităţilor cu nici-o dependenţa iniţială plasată pe alte instituţii, inclusiv asociații profesionale. Astfel, CSAA ar fi responsabil pentru: supravegherea certificării auditorilor; menținerea legăturii cu Camera de Licenţiere pentru licențele de audit; menţinerea registrului auditorilor; aprobarea standardelor profesionale de audit; monitorizarea respectării de către auditori a cerințelor privind formarea profesională continuă; efectuând sau fiind responsabil prin măsurile delegate pentru inspecțiile de asigurare a calității auditului; emiterea sancţiunilor şi disciplinarea auditorilor statutari, inclusiv decizia de a revoca sau nu un certificat de audit al unui auditor.
2. Principalul avantaj al acestei opţiuni este existența deja a CSAA. CSAA ar trebui să aibă mai multă autonomie cu privire la gestionarea fondurilor sale şi să ia decizii cu privire la opţiunile alternative de restructurare. O modalitate de a face acest lucru ar fi pentru CSAA să preia responsabilitatea pentru înregistrarea auditorilor şi colectarea comisioanelor de la auditori şi entitățile de interes public supuse auditului care ar trebui să plătească pentru funcţia de supraveghere. Acest lucru ar oferi fonduri necesare pentru sistemul de supraveghere pe lângă contribuţiile la bugetul de stat. Un dezavantaj pe care Guvernul trebuie să-l depăşească în această opţiune include dificultatea relativă de recrutare a personalului cu experienţa necesară pentru CSAA, având în vedere constrângerile salariale pentru funcționarii publici; această abordare poate necesita o schimbare în statutul juridic al CSAA. Adiţional, CSAA ar putea re-examina faptul dacă și în ce măsură pot să se bazeze pe activitatea asociaţiilor profesionale în ceea ce privește asigurarea calității performanței auditorilor membri. CSAA ar adopta un mecanism fiabil de asigurare a calității, care va suprima necesitatea asociaţiilor profesionale şi cea a CSAA separat pentru a concepe şi menţine sisteme de asigurare a calităţii auditului,ducând în cele din urmă la un cost total foarte ridicat.
3. Dezavantajul acestei opţiuni constă în faptul că aceasta este o instituţie nouă de reglementare, care va necesita timp şi resurse semnificative pentru dezvoltarea unei imagini a unei instituţii, care acționează în interesul public, pentru a construi legături puternice şi o colaborare cu autorităţile de reglementare a sectorului financiar, precum şi să evolueze ca o instituţie care asigură faptul că auditul extern este de bună calitate şi poate fi invocat de către utilizatorii informaţiilor financiare.

**Crearea unei Camere noi de Audit, CSAA supraveghind activităţile acesteia**

1. În baza acestei opţiuni, toți auditorii ar fi obligați să devină membri ai unei Camere de Audit, care ar fi responsabilă pentru certificarea auditorilor; stipularea standarde profesionale de audit; monitorizarea respectării de către auditori a cerințelor privind formarea profesională continuă; efectuarea inspecţiilor de asigurare a calității auditului; emiterea de sancţiuni şi disciplinarea auditorilor statutari, inclusiv luarea deciziilor cu privire la revocarea unui certificat de audit al unui auditor. CSAA, la rândul său, ține legătura cu Camera de Licenţiere pentru licențele de audit; menţinerea registrului auditorilor; realizarea supravegherii Camerei de Audit şi, probabil, de asemenea, a auditorilor entităților de interes public pentru asigurarea realizării responsabilităților Camerei de asigurare a calității auditului în mod corect. Această opţiune ar fi mult mai puţin costisitoare pentru CSAA decât cea care necesită realizarea unei funcţii complet non-delegate de supraveghere a activității de audit propusă în opţiunea 1.
2. Principalul avantaj al acestei abordări este că va fi mai uşor în cele din urmă de a trece la un model de auto-finanţare pentru asigurarea calităţii auditului, Camera de Audit colectând comisioane direct de la membrii săi şi, probabil, de asemenea, de la entitățile cu interes public şi alte companii. Adiţional, Camera nu ar fi legată de constrângerile aferente salariilor funcționarilor publici. În cele din urmă, ar fi realizate economii considerabile, având doar o instituţie care să elaboreze și să mențină sisteme de asigurare a calității auditului, mai degrabă decât, eventual, să fie necesar ca fiecare din cele trei organe profesionale principale, precum şi CSAA să facă acest lucru.
3. Dezavantajul acestei opţiuni constă în faptul că va fi necesară construirea unui nou organ profesional şi capacitatea organelor profesionale existente nu va fi utilizată. Profesia este fragmentată în Republica Moldova şi această opţiune poate contribui la o fragmentare suplimentară.

**Consolidarea asociaţiilor profesionale existente, CSAA supraveghind activităţile acestora**

1. Această opţiune este similară cu opţiunea descrisă imediat mai sus, cu excepţia faptului că în loc să creeze o nouă Cameră de Audit, una sau mai multe asociaţii profesionale existente ar fi selectate şi toți auditorii ar fi trebuit să devină membrii ai acestei Asociaţii. Astfel, asociația profesională ar fi responsabilă pentru certificarea auditorilor; stipularea standardelor profesionale de audit; monitorizarea respectării de către auditori a cerințelor privind formarea profesională continuă; efectuarea inspecţiilor de asigurare a calității auditului; emiterea de sancţiuni şi disciplinarea auditorilor statutari, inclusiv luarea deciziilor privind faptul dacă certificatul de audit al unui auditor trebuie să fie revocat. CSAA, la rândul său, ține legătura cu Camera de Licenţiere pentru licențele de audit; menţinerea registrului de auditori; realizarea supravegherea asociaţiei profesionale şi, probabil, de asemenea, a auditorilor entităților de interes public pentru asigurarea realizării responsabilităților asociației profesionale de asigurare a calității auditului în mod corect. Această opţiune ar fi mult mai puţin costisitoare pentru CSAA decât cea care necesită realizarea unei funcţii complet non-delegate de supraveghere a activității de audit propusă în opţiunea 1.
2. Principalul avantaj al acestei opţiuni constă în faptul că asociaţiile profesionale deja există şi au iniţiat unele activităţi pentru elaborarea și implementarea sistemelor de asigurare a calității auditului. Ca și în cazul opţiunii creării unei Camere noi de Audit, un avantaj al acestei abordări este că va fi mai uşor în cele din urmă, să trecem la un model de auto-finanţare de asigurare a calităţii auditului, asociația profesională colectând comisioanele direct de la membrii săi şi, probabil, de asemenea, de la EIP și alte companii. Adiţional, asociația profesională nu ar fi limitată de constrângerile de remunerare similar serviciului public. În cele din urmă, ar fi considerabile economiile în ceea ce ține de elaborarea şi menţinerea sistemului de asigurare a calităţii auditului. Într-adevăr unele asociaţii profesionale au întreprins deja măsuri pentru elaborarea şi implementarea sistemelor de asigurare a calităţii auditului.
3. O variantă a acestei opţiuni, care ar crea concurenţă între asociaţiile profesionale şi poate duce la standarde mai ridicate, ar fi ca CSAA să elaboreze criterii obiective pe care trebuie să le îndeplinească asociaţiile profesionale pentru a deveni un organ autorizat profesional în sensul scopurilor de asumare a rolurile şi responsabilităţile prezentate mai sus. Astfel, CSAA, pe lângă rolul descris mai sus, de asemenea, ar trebui să evalueze organele profesionale pentru a stabili dacă acestea corespund sau nu criteriilor obiective.
4. Dezavantajul acestei opţiune constă în faptul că aceasta consolidează fragmentarea profesiei şi necesită un sistem de succes şi credibil de acreditare pentru organele profesionale. O provocarea ar fi, de asemenea, pentru CSAA să asigure faptul că toate organele eligibile profesionale aderă la aceleaşi standarde aplicabile membrilor lor.

**Consolidarea unei autorități existentă de reglementare**

1. În conformitate cu această opţiune, o autoritate existentă de reglementare, precum CNPF (sau CNPF împreună cu BNM) şi-ar asuma responsabilitățile CSAA în baza opţiunii 1. Astfel, autoritatea de reglementare ar fi responsabilă pentru: certificarea auditorilor; ținerea legăturii cu Camera de Licenţiere pentru licențele de audit; menţinerea registrului de auditori; stipularea standarde profesionale de audit; monitorizarea respectării de către auditori a cerințelor privind formarea profesională continuă; efectuarea sau responsabilitatea prin măsurile delegate pentru inspecţiile de asigurare a calității auditului; şi emiterea sancţiunilor şi disciplinarea auditorilor statutari, inclusiv luarea deciziilor cu privire la necesitatea revocării certificatul de audit al unui auditor.
2. Principalul avantaj al acestei opţiuni este faptul că organul de reglementare deja există şi cel mai probabil și-a asumat un rol şi responsabilitatea de asigurare a faptului că auditorii sunt de o înaltă calitate deşi exclusiv în sectorul îngust reglementat; aceasta îmbunătăţeşte, de asemenea, capacitatea de colaborare şi schimbul de informații între diferite autorități de reglementare de sector, astfel încât supravegherea activității de audit să aibă un impact pozitiv asupra supravegherii altor sectoare, precum sectorul bancar, de asigurări şi bursa de valori. Astfel, e probabil ca autoritatea de reglementare să fie familiarizată cu auditorii şi procesul de audit. Adiţional la acest lucru, autoritatea de reglementare probabil nu va fi limitată de constrângerile plăților de remunerare din cadrul serviciului public şi, prin urmare, ar fi liber să recruteze şi să plătească corespunzător calificării și experienței personalului. De asemenea, poate fi mai uşor în cele din urmă să treacă la un model de auto-finanţare de asigurare a calităţii auditului cu o autoritate de reglementare care va colecta comisioane direct de la auditori şi, probabil, de asemenea, de la EIP. În cele din urmă, această opţiune ar promova o colaborare foarte strânsă între autoritatea de reglementare a activității de audit şi autorităţile de reglementare a sectorului financiar. Acest lucru ar contribui foarte mult la identificarea timpurie a problemelor sistemice şi a altor probleme transversale în structura financiară a ţării.
3. Dezavantajul acestei abordări este că supravegherea activității de audit poate fi diluată în interiorul autorității existente de reglementare, care este responsabilă pentru supravegherea diverselor domenii.

****

1. Situaţia implementării Recomandărilor ROSC C&A din anul 2004 este prezentată în Anexa 1. [↑](#footnote-ref-2)
2. Versiunile oficiale ale IAASB, IFAC. [↑](#footnote-ref-3)
3. Două directive din nucleul acquis-ului communautaire al UE privind raportarea financiară în sectorul corporativ: a Patra Directivă Legislativă a Companiilor a UE (1978) (“Directiva a patra”), care acoperă rapoartele anuale ale companiilor şi a Şaptea Directivă Legislativă a Companiilor (1983) privind rapoartele financiare consolidate (“A Şaptea Directivă”). Pentru versiunea recentă consolidată a celei de-a Patra Directive Legislative a Companiilor, vezi [*http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20090716:EN:PDF*](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:20090716:EN:PDF)*.* Pentru versiunea recentă consolidată a celei de-a Şaptea Directive Legislative a Companiilor, vezi *http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20090716:EN:PDF* [↑](#footnote-ref-4)
4. Vezi [www.worldbank.org/ifa/rosc\_aa.html](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html) [↑](#footnote-ref-5)
5. În particular, Prima, a Doua, a Patra, a Şaptea şi a Opta (modificată) Directive legislative ale companiilor ale UE, Recomandările Comisiei Europene (CE) privind independenţa şi asigurarea calităţii activităţii auditorilor statutari, precum şi Directiva privind transparenţa, Regulamentele SIC şi Directivele pentru bănci şi companiile de asigurări. [↑](#footnote-ref-6)
6. Negocierile cu UE privind Acordul de Asociere, Acordului de Liber Schimb Aprofundat şi Comprehensiv (ALSAC) şi liberalizarea regimului de vise continuă să progreseze. [↑](#footnote-ref-7)
7. În Raportul privind mediul de afaceri (eng: *Doing Business 2013)*, Moldova se află pe locul 83 din 185 ţări evaluate, cu 2 locuri mai jos decât în anul 2012, dar cu 16 locuri mai sus decât în Raportul privind mediul de afaceri din 2011. Calificarea medie în grupul ţărilor EAC a fost locul 73. [↑](#footnote-ref-8)
8. Mai multe informaţii sunt disponibile în Memorandumul Economic de Ţară pe http://imagebank.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/IW3P/IB/2011/12/14/000333037\_20111214012758/Rendered/PDF/551950ESW0p1090sclosed0Dec013020110.pdf [↑](#footnote-ref-9)
9. http://www.worldbank.org/ifa/rosc\_aa\_mdv.pdf [↑](#footnote-ref-10)
10. Pilonii respectivi din SPT: SPT 2009-2013: Îmbunătăţirea Competitivităţii Economice întru Susţinerea Creşterii Economice Durabile, proiectul SPT 2014-2017: Sporirea Competitivităţii. [↑](#footnote-ref-11)
11. <http://www.statistica.md/category.php?l=ro&idc=103&> [↑](#footnote-ref-12)
12. <http://www.statistica.md/newsview.php?l=ro&idc=168&id=3709> [↑](#footnote-ref-13)
13. Memorandumul Economic de Ţară: Moldova după Criza Globală: Promovarea competitivităţii şi creşterii comune, Banca Mondială, 4 aprilie 2011. [↑](#footnote-ref-14)
14. SMAPI reprezintă o inițiativă comună a Băncii Europene pentru Reconstrucție și Dezvoltare și Băncii Mondiale. Ea acoperă o gamă largă de probleme aferente mediului de afaceri. [↑](#footnote-ref-15)
15. Memorandumul Economic de Ţară: Moldova după Criza Globală: Promovarea competitivităţii şi creşterii comune, Banca Mondială, 4 aprilie 2011, pp.21. [↑](#footnote-ref-16)
16. Strategia Naţională de Dezvoltare a fost adoptată de Parlament în calitate de lege naţională. [↑](#footnote-ref-17)
17. Câteva ţări au realizat o evoluţie remarcabilă în reducerea costurilor capitalului datorită îmbunătăţirii percepţiei comunităţii internaţionale, parţial datorită reformelor în domeniul contabilităţii şi auditului. [↑](#footnote-ref-18)
18. Pregătit pe baza informaţiei primite de la Registrul Public, Camera Înregistrării de Stat, precum şi informaţia colectată de echipa ROSC. [↑](#footnote-ref-19)
19. Moldova. Document de proiect, Politica de dezvoltare a competitivităţii, Banca Mondială p.14 [↑](#footnote-ref-20)
20. Raportul Anual al APP pentru 2011. [↑](#footnote-ref-21)
21. http://www.app.gov.md/en/newslst/0/1/3437/ [↑](#footnote-ref-22)
22. Situaţia implementării recomandărilor ROSC C&A 2004 este prezentată în Anexa 1. [↑](#footnote-ref-23)
23. Versiunile oficiale ale IAASB, IFAC. [↑](#footnote-ref-24)
24. Agenţia Proprietăţii Publice se subordonează Ministerului Economiei. [↑](#footnote-ref-25)
25. La data de 01 Ianuarie, 2012. [↑](#footnote-ref-26)
26. Legea contabilităţii defineşte Entităţile de Interes Public (EIP) ca entităţi cu importanţă semnificativă pentru publicul general din cauza domeniului lor de activitate şi care includ instituţiile financiare, fondurile investiţionale, companiile de asigurări, fondurile nestatale de pensii şi companii comerciale cotate la bursa de valori. [↑](#footnote-ref-27)
27. Sistemul contabil simplificat în partidă dublă permite utilizarea planului de conturi, registrelor şi documentelor contabile simplificate, precum şi a situațiilor financiare simplificate. Entităţile aplică SNC 4 “Particularităţile contabilităţii la întreprinderile micului business”. [↑](#footnote-ref-28)
28. Legea instituţiilor financiare, articolul 35. [↑](#footnote-ref-29)
29. FINREP – Cadru de Raportare Financiară elaborat pentru instituţiile de creditare care utilizează SIRF pentru pregătirea situațiilor financiare publicate şi pentru colectarea informaţiilor similare în rapoartele prudenţiale periodice pe care trebuie să le prezinte autorităţilor de supraveghere. [↑](#footnote-ref-30)
30. Pe lângă FINREP, BNM a emis un proiect de regulament FINREP pentru raportarea consolidată. Băncile au indicat că au întâmpinat probleme legate de consolidarea informaţiilor din rapoarte, deoarece entitățile-fiice aplică SNC la pregătirea situațiilor financiare şi este costisitor să se transpună informaţia de la entitățile-fiice pe baza SIRF pentru scopurile raportării consolidate. [↑](#footnote-ref-31)
31. Legea nr. 61privind activitatea de audit, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2008 [↑](#footnote-ref-32)
32. În cazul în care principalul motiv pentru o astfel de reglementare este preocuparea că firmele de audit nu trebuie să se implice în alte tipuri de activități (producție, comerț, etc.), aceasta poate fi abordată prin includerea unei prevederi în lege, precum că auditorii pot oferi alte servicii care pot fi legate de audit sau servicii de consultanță, în general, fără a avea o listă exhaustivă. [↑](#footnote-ref-33)
33. Articolul 40 din Legea contabilităţii stipulează că situațiile financiare supuse auditului obligatoriu vor fi plasate pe pagina oficială a entităţii şi puse la dispoziţia publicului general. [↑](#footnote-ref-34)
34. Articolul 38 din Legea contabilităţii stipulează prezentarea situațiilor financiare Registrului Public în fiecare an. [↑](#footnote-ref-35)
35. Ordinul nr. 158 din 16.12.2010 privind aprobarea Indicaţiilor metodice privind particularităţile contabilităţii în organizaţiile necomerciale. [↑](#footnote-ref-36)
36. Prin acest termen se înţeleg persoanele care ţin contabilitatea companiilor, de obicei, contabilii şefi ai entităţilor mici sau mari. Aceștia includ persoane cu studii universitare în contabilitate sau finanţe. [↑](#footnote-ref-37)
37. http://www.acap.md/eng/member\_rights/ [↑](#footnote-ref-38)
38. Această concluzie este formulată în urma discuțiile purtate de către echipa ROSC pe parcursul misiunii de bază cu diferite părți interesate precum și în urma analizei situațiilor financiare privind corespunderea acestora cerințelor standardelor de contabilitate, în baza cărora au fost întocmite. [↑](#footnote-ref-39)
39. De exemplu, deţinătorii certificării ACCA trebuie să dea examene privind impozitarea şi legislaţia, în timp ce CIPA va fi complet recunoscut, deoarece examenele privind impozitarea şi legislaţia sunt locale. [↑](#footnote-ref-40)
40. Legea privind activitatea de audit, Articolul 20, 3b cere un termen redus de experienţă practică de şase luni pentru persoanele care au lucrat cel puţin doi ani în calitate de angajaţi ai instituţiilor publice sau private în diviziunile de contabilitate, audit, juridic, control financiar şi/sau inspecţii fiscale, precum şi în subdiviziunile cu funcţii de elaborare şi/sau implementare a legislaţiei şi/sau regulamentelor în domeniul contabilităţii, auditului, controlului financiar şi/sau inspecţiei fiscale. [↑](#footnote-ref-41)
41. Legea privind activitatea de audit nu corespunde cu Articolul 15,3 al Directivei UE privind auditul statutar în ceea ce priveşte includerea în registrul public a denumirii şi adresei autorităţilor competente responsabile pentru aprobarea auditorilor, pentru asigurarea calităţii, pentru investigări şi perceperea penalităţilor de la auditorii statutari şi societăţile de audit, şi pentru supraveghere publică. [↑](#footnote-ref-42)
42. În prezent, există 45 EIP, inclusiv băncile comerciale. Chiar dacă Legea contabilităţii permite entităţilor care nu sunt de interes public să aplice SIRF benevol, un număr foarte mic de entităţi le aplică (şi doar atunci când e cerut de investitori şi/sau acţionari din străinătate). [↑](#footnote-ref-43)
43. MF a publicat în Monitorul Oficial din luna aprilie cele mai recente versiuni ale SIRF. De asemenea, MF a elaborat un proiect de modificare a Legii contabilității în scopul soluționării problemei descrise. [↑](#footnote-ref-44)
44. Proiectele SNC au fost publicate pe data de 12 aprilie pe site-ul oficial al MF pentru consultări publice. Termenul limită de recepționare a propunerilor și comentariilor fiind de 30 iunie, 2013. Aceasta oferă părților interesate aproximativ 2,5 luni spre deosebire de cerința minimă de 15 zile, stabilită prin legislație. [↑](#footnote-ref-45)
45. MF va publica pe site analiza comentariilor privind proiectele SNC primite de la autoritățile competente și publicul larg înainte ca acestea să fie aprobate. [↑](#footnote-ref-46)
46. SIRF pentru IMM este un set de standarde simplificate elaborat de IASB şi destinat entităţilor care nu sunt de interes public. El se bazează pe SIRF complete, dar este simplificat în două aspecte: (i) evaluarea şi măsurarea – standardul utilizează metode simplificate şi cele care sunt mai puţin costisitoare; şi (ii) cerinţe mai reduse faţă de dezvăluirea informaţiilor. De asemenea, standardul este însoţit de situații financiare model şi liste de verificare pentru dezvăluirea informaţiei. Pe lângă aceasta, Fundaţia SIRF dedică resurse semnificative pentru diseminarea şi implementarea acestui set de standarde; de exemplu, un set detaliat de materiale de instruire este elaborat şi accesibil public pe pagina web a IASB în mai multe limbi. De asemenea, s-a pus scopul ca acest standard să fie revizuit mai rar, doar o dată la trei ani. [↑](#footnote-ref-47)
47. Echipa ROSC a fost informată de către MF precum că s-a decis elaborarea unui SNC referitor la consolidarea situațiilor financiare. [↑](#footnote-ref-48)
48. Art. 1a. [↑](#footnote-ref-49)
49. MF a elaborat și publicat la data de 07 mai, 2013 pentru consultări publice un proiect de modificare a Legii contabilității care prevede modificarea art. 15 și excluderea sistemului contabil simplificat în partidă dublă. [↑](#footnote-ref-50)
50. EIP, în primul rând, sunt obligate prin lege să producă situații financiare conform SIRF pentru perioada care se încheie la 31 decembrie 2012. [↑](#footnote-ref-51)
51. Aceasta impune ca toate informaţiile comparative trebuie să fie colectate de către entităţi, începând cu 1 ianuarie 2011, astfel încât informația comparativă din anul precedent să fie inclusă în situațiile financiare din decembrie 2012. [↑](#footnote-ref-52)
52. Conform Articolului 40 din Legea contabilității, situațiile financiare ale entităţilor supuse auditului statutar vor fi postate pe pagina web oficială a entităţii şi a organului căruia sunt prezentate rapoartele financiare și punerea la dispoziția publicului larg. [↑](#footnote-ref-53)
53. Echipa ROSC a fost informată precum că MF a decis elaborarea unui cadru conceptual. [↑](#footnote-ref-54)
54. Echipa ROSC a fost informată precum că MF a decis elaborarea unui SNC privind consolidarea situațiilor financiare pentru non-EIP. [↑](#footnote-ref-55)
55. Observaţiile echipei ROSC privind proiectele Standardelor Naționale de Contabilitate prezentate de către Ministerul Finanţelor în ianuarie 2013 sunt prezentate în Anexa 2. [↑](#footnote-ref-56)
56. Opțiunile de politică pentru a fi luate în considerație de către Guvern sunt prezentate în Anexa 4. [↑](#footnote-ref-57)
57. http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IAASB%20Handbook%20Part%20I\_Web.pdf [↑](#footnote-ref-58)
58. Directiva a patra, articolul 41. [↑](#footnote-ref-59)
59. Aceste observaţii sunt realizate cu referire la proiectele noilor SNC existente la data de 2 ianuarie 2013. [↑](#footnote-ref-60)
60. Echipa a comparat proiectele SNC utilizând cea de-a patra și a șaptea Directivă în vigoare. În prezent, cea de-a patra și a șaptea Directivă sunt revizuite şi cei care elaborează standardele vor trebui să evalueze impactul schimbărilor potenţiale asupra proiectelor SNC. [↑](#footnote-ref-61)