



The World Bank Centre for Financial Reporting Reform

Raport cu privire la Respectarea Standardelor  
și Codurilor, Contabilitate și Audit

**Actualizat**

**Moldova**

Iunie 2013



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).

## Conținut

---

|                                                                                                 |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Principalele Abrevieri și Acronime .....</b>                                                 | <b>ii</b> |
| <b>Mulțumiri .....</b>                                                                          | <b>iv</b> |
| <b>Rezumat Executiv .....</b>                                                                   | <b>v</b>  |
| <b>I. Introducere.....</b>                                                                      | <b>1</b>  |
| <b>II. Cadrul Instituțional .....</b>                                                           | <b>7</b>  |
| A. Cadrul legislativ .....                                                                      | 7         |
| B. Profesia .....                                                                               | 19        |
| C. Studii și instruire profesională .....                                                       | 23        |
| D. Elaborarea Standardelor de Contabilitate și Audit.....                                       | 24        |
| E. Aplicarea standardelor de contabilitate și audit .....                                       | 26        |
| <b>III. Standardele de Contabilitate precum au fost Elaborate și Aplicate în Practică .....</b> | <b>29</b> |
| <b>IV. Standardele de Audit precum au fost Elaborate și Aplicate în Practică .....</b>          | <b>33</b> |
| <b>V. Percepția Aferentă Calității Raportării Financiare.....</b>                               | <b>36</b> |
| <b>VI. Recomandări cu Privire la Politici .....</b>                                             | <b>37</b> |
| Anexa 1: Statutul implementării recomandărilor de politici ale ROSC 2004 .....                  | 45        |
| Anexa 2: Observații privind proiectele noilor Standarde Naționale de Contabilitate .....        | 47        |
| Anexa 3: Lista proiectelor noilor Standarde Naționale de Contabilitate .....                    | 51        |
| Anexa 4: Opțiuni pentru Supravegherea Activității de Audit .....                                | 53        |

## Principalele Abrevieri și Acronime

---

|                |                                                                   |
|----------------|-------------------------------------------------------------------|
| ACAP           | Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști               |
| ACCA           | Asociația Experților Contabili Autorizați                         |
| AEI            | Asociație de Economii și Împrumut                                 |
| AFAM           | Asociația Auditorilor și Societăților de Audit din Moldova        |
| APP            | Agenția Proprietății Publice, subordonată Ministerului Economiei  |
| ASEM           | Academia de Studii Economice din Moldova                          |
| BNM            | Banca Națională din Moldova                                       |
| BVC            | Bursa de valori din Chișinău                                      |
| BVM            | Bursa de Valori din Moldova                                       |
| C&A            | Contabilitate și audit                                            |
| CE             | Comisia Europeană                                                 |
| CGC            | Codul de Guvernare Corporativă                                    |
| CNPF           | Comisia Națională a Pieței Financiare                             |
| CNVM           | Comisia Națională a Valorilor Mobiliare                           |
| CPC            | Contabil Practician Certificat                                    |
| CPCI           | Contabil profesionist certificat internațional, ECCAA             |
| CRRF           | Centrul pentru Reforma Raportării Financiare                      |
| CSAA           | Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit                  |
| DipRFI         | Diplomă în domeniul Raportării Financiare Internaționale          |
| DOM            | Declarația Obligațiilor de Membru                                 |
| DPC            | Dezvoltare Profesională Continua                                  |
| EAC            | Europa și Asia Centrală                                           |
| ECCAA          | Consiliul Eurasiatic al Contabililor și Auditorilor Certificați   |
| EcoFin Consult | Asociația Auditorilor și Consultanților în Management             |
| EIP            | Entitate de Interes Public                                        |
| EPS            | Entități aflate în Proprietatea Statului                          |
| FIDEF          | Federația Internațională a Experților Contabili Francofoni        |
| FINREP         | Cadru de Raportare Financiară                                     |
| IAASB          | Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare |
| IASB           | Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate      |
| IFAC           | Federația Internațională a Contabililor                           |
| IMM            | Întreprinderi Mici și Mijlocii                                    |
| ISSA           | Inspectoratul de Stat pentru Supravegherea Asigurărilor           |
| MDL            | Lei Moldovenești                                                  |
| MF             | Ministerul Finanțelor                                             |
| OCDE           | Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică              |
| OPIA           | Oferta publică inițială de acțiuni                                |
| PIB            | Produsul Intern Brut                                              |
| ROSC           | Raportul cu privire la Respectarea Standardelor și Codurilor      |
| SA             | Societate pe Acțiuni                                              |

|        |                                                                     |
|--------|---------------------------------------------------------------------|
| SCV    | Serviciul de Control și Verificare                                  |
| SEEPAD | Parteneriatul European de Sud-Est pentru Dezvoltarea Contabilității |
| SIA    | Standardele Internaționale de Audit                                 |
| SICC   | Standardul Internațional pentru Controlul Calității                 |
| SIRF   | Standardele Internaționale de Raportare Financiară                  |
| SNA    | Standarde Naționale de Audit                                        |
| SNC    | Standarde Naționale de Contabilitate                                |
| SPT    | Strategia de Parteneriat a Țării                                    |
| SRL    | Societate cu Răspundere Limitată                                    |
| TI     | Tehnologii Informaționale                                           |
| UE     | Uniunea Europeană                                                   |
| USAID  | Agenția Statelor Unite pentru Dezvoltare Internațională             |
| USD    | Dolarul SUA                                                         |

#### **MONEDA NAȚIONALĂ: LEUL MOLDOVENESC (MDL)**

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

|                               |                            |
|-------------------------------|----------------------------|
| Vice Președinte:              | Philippe Le Houerou        |
| Director de Țară:             | Qimiao Fan                 |
| Director de Sector:           | Samia Msadek               |
| Manager de Țară:              | Abdoulaye Seck             |
| Manager de sector/Șeful 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 revizui 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 Contabililor 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.

**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 discrepanțe, limba originală va avea prioritate.**

**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.**

## Rezumat Executiv

- 1 **Prezenta evaluare a practicilor de contabilitate și audit din Moldova face parte dintr-o inițiativă comună ce este implementată de Banca Mondială și Fondul Monetar Internațional pentru a pregăti Rapoartele cu privire la Respectarea Standardelor și Codurilor (ROSC).** Evaluarea este axată pe punctele forte și slabe ale domeniilor de contabilitate și audit care influențează calitatea raportării financiare corporative și include o revizuire a cerințelor legislative și a practicilor existente.
- 2 **Obiectivul strategic al acestei sarcini este de a acorda sprijin Guvernului Moldovei în eforturile sale de a îmbunătăți mediul de afaceri, un domeniu care este inclus și în Strategia de Parteneriat a Țării actuală și viitoare a Băncii Mondiale cu Moldova.** Deficiențele climatului investițional din Moldova limitează profitabilitatea activităților de afaceri și, astfel, perspectivele de a atrage noi investiții din exterior și de a promova exporturile, care sunt condiții preliminare importante pentru atingerea creșterii durabile. Adoptarea unor standarde de raportare și guvernare mai bune de către agenții economici ar stimula majorarea încrederii din partea investitorilor naționali și străini, iar prezentarea la timp a informațiilor financiare fiabile de către agenții economici ar trebui să faciliteze creditarea și atragerea capitalurilor.
- 3 **Această evaluare a fost pregătită la solicitarea Guvernului Republicii Moldova și se bazează pe ROSC-ul precedent în domeniul contabilității și auditului, care a fost elaborat în anul 2004.** Obiectivele Raportului cu privire la Respectarea Standardelor și Codurilor din anul 2004 au fost: (i) stabilirea părților componente ale unui set bun de practici naționale de contabilitate și audit; (ii) evaluarea performanței profesiei contabile din Moldova în comparație cu aceste practici, și (iii) identificarea reformelor necesare pentru a aduce aceste practici și profesia contabilă în conformitate cu modelul generic de practici bune. Spre deosebire de raportul precedent, prezentul raport evaluează îmbunătățirea practicilor și performanțele profesionale din anul 2004 și formulează pașii ulteriori pentru continuarea reformelor, luând în considerație limitările de resurse umane și financiare din Moldova, menținând în același timp, obiectivele pe termen mai lung de respectare a practicilor bune internaționale și a *acquis communautaire* al UE.

### Informații generale despre țară

Moldova este a doua cea mai săracă țară din Europa. După declararea independenței de fosta Uniune Sovietică în august 1991, Moldova a devenit republică cu o constituție care prevede o democrație pluripartită. Resursele umane ale Moldovei pe baza cărora se dezvoltă economia națională sunt reduse, Moldova având o populație de doar 3,6 milioane și un PIB de 7000 milioane USD în anul 2011. Pe lângă aceasta, sunt foarte puține investiții private, parțial din cauza climatului investițional nefavorabil și perspectivelor investițiilor și parțial din cauza problemelor percepute din sistemul justiției. În rezultat, țara are o bază economică relativ mică, care contribuie modest la formarea exporturilor și a locurilor de muncă. Pe lângă aceasta, tensiunile politice par a crea incertitudini semnificative care ar putea descuraja investițiile directe străine și investițiile locale pe termen scurt.

Moldova a ieșit rezonabil de bine din criza anului 2008 și a reușit să obțină o rată de creștere medie mai mare de 6% în anii 2010-2011. Creșterea a fost în mare parte alimentată de un aflux semnificativ de remitențe transmise de lucrătorii emigranți, ceea ce a dus la o creștere rapidă a consumului și investițiilor private sub formă de construcții de locuințe. Se prognozează că forța de muncă a Moldovei se va micșora cu 11% în următorul deceniu din cauza îmbătrânirii populației, timpului mai lung necesar pentru studii și migrației. Această creștere bazată pe remitențe, care face economia vulnerabilă față de șocurile externe, nu este durabilă. Prin urmare, este crucial ca Moldova să încerce să maximizeze beneficiile de dezvoltare produse de migrație și să canalizeze fondurile corespunzătoare spre alte motoare de creștere. Aceasta necesită un climat de afaceri favorabil.

UE este destinația a cca 47% din exporturile Moldovei și este sursa a cca 20% de remitențe. Efectele crizei actuale din zona euro se preconizează că vor cauza o nouă reducere a ratei de creștere a PIB-ului Moldovei.

- 4 **În Moldova, toate companiile trebuie să prezinte rapoarte financiare indiferent de mărimea și forma de organizare.** În țară sunt 45 entități de interes public (EIP) și circa 50 000 entități active. Un număr de 569 entități sunt obligate să-și supună auditului situațiile financiare pregătite. Această cifră constă din 524 societăți pe acțiuni și toate EIP.
- 5 **Din anul 2004 s-a reușit să se îmbunătățească semnificativ cadrul legislativ în domeniul contabilității și auditului<sup>1</sup>.** Guvernul a implementat reforme ce se conformă bunelor practici internaționale și *acquis-ului communautaire*. Principalele reforme în domeniul contabilității implementate din anul 2004 includ: adoptarea unei noi legi a contabilității care a intrat în vigoare în anul 2008; EIP pregătesc situațiile financiare în conformitate cu SIRF începând cu anul 2012; a fost creat Serviciul Informațional al Rapoartelor Financiare (în continuare Registrul Public) pentru colectarea și punerea la dispoziția publicului general a situațiilor financiare; și elaborarea a unui set nou de Standarde Naționale de Contabilitate pentru ralierea lor mai strânsă cu directivele UE în domeniul contabilității și 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 Internaționale de Audit și a Codului Etic<sup>2</sup> pentru auditori, care au intrat în vigoare în anul 2012; crearea în anul 2008 a unui Consiliu de Supraveghere a Activității de Audit; și fortificarea cerințelor pentru certificarea și instruirea profesională a auditorilor.
- 6 **Implementarea și aplicarea acestor reforme a fost împiedicată de limitări majore legate de capacitate și resurse.** Strategia Moldovei de a apropia cadrul legislativ în domeniul contabilității și a auditului de nivelul internațional prin intermediul convergenței acestuia cu cerințele UE este binevenită. Cu toate acestea, este de asemenea important ca Moldova să

<sup>1</sup> Situația implementării Recomandărilor ROSC C&A din anul 2004 este prezentată în Anexa 1.

<sup>2</sup> Versiunile oficiale ale IAASB, IFAC.

echilibreze acest scop pe termen lung cu limitările cu care se înfruntă țara. În particular, importanța dezvăluirii exacte și transparente a informației financiare încă nu este pe deplin conștientizată, Ministerul Finanțelor dispune de capacitate și resurse limitate pentru a formula o politică privind implementarea standardelor, educația profesională în domeniul contabilității necesită actualizare și 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 și comunitatea de afaceri.

- 7 **Cerințele față de transparență au fost îmbunătățite semnificativ, dar respectarea lor încă rămâne nesatisfăcătoare. Registrul Public responsabil pentru colectarea și publicarea rapoartelor financiare ale companiilor este supraîncărcat cu prea multe responsabilități și are o capacitate și resurse limitate, ceea ce expune respectarea Legii contabilității la risc.** Aceste responsabilități includ nu doar publicarea tuturor rapoartelor financiare a tuturor întreprinderilor înregistrate sub orice formă juridică, dar, de asemenea, colectarea, procesarea și generalizarea rapoartelor financiare, supravegherea respectării cerințelor de raportare și organizarea seminarelor privind pregătirea și prezentarea rapoartelor financiare. În pofida cerinței legislative de a stoca și publica rapoartele financiare, în prezent, Registrul Public colectează rapoartele financiare fără a le publica. Aceasta reflectă lipsa semnificativă a resurselor sistemice și umane din cadrul Registrului Public. De asemenea, transparența este redusă de nerespectarea cerinței 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.
- 8 **Calitatea situațiilor financiare nu este una uniformă.** Situațiile financiare ale băncilor sunt, în general, de bună calitate, reflectând supravegherea intensă de către Banca Națională a Moldovei a sectorului bancar. Totuși, situațiile financiare ale entităților nebancare, prezentate Registrului Public sunt în general incomplete, în particular, în ceea ce privește dezvăluirea informațiilor.
- 9 **Implementarea obligatorie a SIRF de către EIP nebancare în anul 2012 este o provocare.** EIP nebancare nu sunt, în general, pregătite să implementeze SIRF și Comisia Națională a Pieței Financiare nu dispune de resursele tehnice pentru a le acorda asistență. De asemenea, este necesar să se acorde îndrumări adecvate cu privire la consecințele fiscale ale aplicării SIRF.
- 10 **Aranjamentele de guvernare ale societăților pe acțiuni, 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, societățile pe acțiuni trebuie să aibă așa-numitele Comisii de Cenzori; totuși, rolul acestor comisii și subordonarea necesită unele clarificări în conformitate cu prevederile Directivei UE privind auditul statutar.
- 11 **Principalele întreprinderi aflate în proprietatea statului cu caracter de interes public nu sunt clasificate ca EIP și sunt scutite de efectuarea auditului și aplicarea cerințelor de transparență prevăzute pentru EIP.** Principalele EPS trebuie să fie considerate de interes public și, corespunzător, să fie obligate să respecte principii riguroase de transparență. Principalele EPS trebuie să respecte aceleași standarde și reglementări contabile și de audit ca și EIP și Guvernul trebuie să supună EPS de interes public auditului anual. Sunt în curs de elaborare completările legislației privind auditul situațiilor financiare ale EPS semnificative.

Este necesar să se efectueze un studiu al aranjamentelor de guvernare ale Entităților aflate în Proprietate de Stat (EPS), ce va permite Guvernului să stabilească mecanisme adecvate pentru responsabilizarea și supravegherea EPS. Această analiză trebuie să includă, de asemenea, o evaluare a necesităților de instruire și asistență tehnică ale autorităților publice întru îmbunătățirea monitorizării și supravegherii EPS.

- 12 **Ministerul Finanțelor este în proces de elaborare a unui set de Standarde Naționale de Contabilitate (SNC) pentru entitățile 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 privințe, în timp ce cerințele de consolidare din Directiva a Șaptea privind conturile anuale consolidate nu sunt încorporate.<sup>3</sup> SNC sunt elaborate în principal pe baza SIRF și astfel, probabil, vor genera o povară de raportare mai grea pentru entitățile mici, deoarece cerințele de simplificare se referă doar la raportarea financiară pe când regulile de ținere a contabilității, cum ar fi recunoașterea, constatarea și evaluarea urmează a fi aplicate. Cerințele simplificate de contabilitate și raportare pentru entitățile mai mici nu sunt încorporate în noile SNC și nu s-a exprimat intenția de a elabora un nou standard de contabilitate pentru entitățile mai mici.
- 13 **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 activități de audit decât auditul statutar și, ca atare, reglementează diferite servicii de tip consultativ oferite de către auditorii statutari licențiați (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.
- 14 **Legea cu privire la activitatea de audit prevede implementarea Standardelor Internaționale de Audit (SIA) începând cu anul 2012; această cerință a fost și probabil va fi o provocare pentru majoritatea auditorilor.** Este necesar să se dezvolte mai mult capacitatea profesiei de auditor. Practicienii individuali și companiile de audit mici se confruntă cu o provocare mai mare, deoarece, deseori, nu dispun de resursele necesare pentru a se menține la curent cu inovațiile tehnice din domeniul auditului.
- 15 **Majoritatea elementelor unui sistem de supraveghere a activității de audit, prescrise de Directiva UE privind auditul statutar, sunt încorporate în Legea privind activitatea de audit. Totuși, implementarea legii este fragmentată și dificilă.** Pe lângă Consiliul de Supraveghere a Activității de Audit (CSAA) creat în 2008, alte departamente și entități, de asemenea, efectuează activități de supraveghere a activității de audit, așa ca certificarea auditorilor, menținerea registrului auditorilor și monitorizarea cerințelor de dezvoltare profesională continuă. În plus, Serviciul de Control și Verificare al CSAA nu dispune de

---

<sup>3</sup> Două directive din nucleul acquis-ului comunitar 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 și a Șaptea Directivă Legislativă a Companiilor (1983) privind rapoartele financiare consolidate ("A Șaptea 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>. Pentru versiunea recentă consolidată a celei de-a Șaptea Directive Legislative a Companiilor, vezi <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1983L0349:20090716:EN:PDF>

resursele tehnice, financiare și de alt tip pentru a efectua revizuirea adecvată a calității activității de audit. Acest raport recunoaște că Moldova este dispusă să formeze capacitatea instituțională pentru acest mecanism destul de complex și relativ nou, și că putem să ne așteptăm ca acest mecanism să devină funcțional la nivel acceptabil doar pe termen mediu și cu o structură instituțională potrivită și finanțare adecvată.

- 16 **Asociațiile contabililor și auditorilor profesioniști au început doar recent să efectueze verificări de asigurare a calității activității membrilor lor și impactul acestor verificări asupra calității activității membrilor este limitat.** Asociațiile profesionale au exprimat dorința de a avea o cooperare mai extinsă cu Guvernul, organele de reglementare și alte părți interesate pentru a contribui la eliminarea provocărilor comune legate de cadrul de contabilitate și audit.
- 17 **Programul de certificare a auditorilor gestionat de Ministerul Finanțelor s-a îmbunătățit considerabil în comparație cu anul 2004, deși au rămas unele preocupări legate de transparență și nivelul de adecvare a procesului.** În prezent, examenele sunt în scris și se pare că acum există o conformare mai mare cu Standardul Internațional de Educație (SII) 6 privind evaluarea capacităților și competenței profesionale. Pe lângă aceasta, candidații care dețin o calificare internațională sunt scutiți de anumite examene în dependență de calificarea deținută. Totuși, 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.
- 18 **Există un decalaj semnificativ între educația în domeniul contabilității și nivelurile de calificare.** Sunt relativ puțini contabili cu abilitățile adecvate necesare, obținute, de regulă, în urma certificărilor internaționale în domeniu pentru a satisface obligațiile de raportare conform SNC și SIRC, ambele fiind relativ complexe. Pe lângă cele trei asociații profesionale care oferă instruire deținătorilor de certificate, precum și studenților și altor părți interesate, mai sunt nouă universități în Moldova care oferă studii în domeniul contabilității. Programele de studii de licență ale majorității universităților nu includ în prezent SIRC și SIA și vor avea nevoie de revizuire semnificativă după adoptarea noilor SNC.
- 19 **Eforturile autorităților și a profesiei trebuie să se bazeze pe următoarele principii întru reformarea și fortificarea raportării financiare corporative din Moldova, ținând cont de limitările substanțiale economice și umane din țară:**
  - a. **Consolidarea mecanismelor existente**, în măsura în care acestea sunt conceptual solide și durabile, mai degrabă decât reorganizarea completă a mecanismelor existente;
  - b. **Simplificarea cerințelor privind contabilitatea și 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;
  - c. **Adoptarea standardelor internaționale** ori de câte ori este posibil, spre deosebire de elaborarea soluțiilor personalizate, care sunt costisitoare și dificil de menținut, și care nu transmit același nivel de încredere ca cele internaționale;
  - d. **Consolidarea cadrului instituțional** pentru eliminarea dublării eforturilor și promovarea sinergiei dintre agențiile regulatorii pentru rezultate mai bune;

- e. ***Susținerea tuturor măsurilor care conțin activități de consolidare a capacității și conștientizare a publicului*** pentru asigurarea faptului că părțile interesate afectate de reglementarea, aplicarea și practicile contabile și de audit, inclusiv utilizatorii informațiilor financiare au o înțelegere teoretică și practică bună a subiectului în cauză.

## 20 **Principalele recomandări ale raportului sunt următoarele:**

- (1) Guvernul trebuie să revizuiască legislația în domeniul contabilității și auditului pentru:  
(i) a exclude inconsistențele interne și (ii) pentru a atinge o mai bună aliniere cu Directivele UE. Ultima include stabilirea unor criterii adecvate pentru contabilitatea și raportarea financiară simplificate pentru entitățile mai mici cu scopul de a reduce povara de raportare ce cade asupra lor. Ministerul Finanțelor trebuie să studieze alternativa de adoptare a „SIRF pentru IMM”, care este o versiune simplificată a SIRF elaborată de IASB și destinată entităților care nu au răspundere publică, pentru entitățile mari și medii care nu sunt de interes public, cu perspectiva, pe termen mai lung, de a simplifica SNC pentru entitățile mai mici.
- (2) Guvernul și autoritățile sale de reglementare și fiscale trebuie să-și consolideze capacitățile de a acorda sprijin EIP la implementarea SIRF și îndrumare asupra consecințelor fiscale rezultate. Adoptarea SIRF pentru ținerea contabilității va afecta venitul impozabil și astfel autoritățile trebuie să-și consolideze capacitățile de lucru cu SIRF și să pună la punct un proces adecvat pentru a permite contribuabililor să depășească dificultățile inevitabile legate de implementarea SIRF.
- (3) Inițial, Guvernul trebuie să limiteze cerința de a dezvălui informații doar pentru entitățile care sunt supuse auditului statutar, extinzând această cerință asupra mai multor companii cu trecerea timpului. Registrul Public nu poate impune respectarea standardelor de contabilitate sau îndeplinii cerințele legate de prezentarea și publicarea situațiilor financiare cu resursele sale curente.
- (4) Guvernul trebuie să revadă organizarea sistemului de supraveghere a activității de audit în lumina Anexei 4 a prezentului raport și ținând cont de limitările în privința resurselor umane și financiare. În prezent, sistemul de supraveghere a activității de audit nu dispune de finanțare și resurse umane adecvate pentru a funcționa 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 inițial activitatea de asigurare a calității la un număr restrâns de auditori și societăți de audit, adoptând abordarea bazată pe riscuri care ar include o îmbinare echilibrată de auditori, variind între auditorii EIP până la societățile mici de audit. Ar trebui să se găsească modalități de colaborare mai strânsă cu asociațiile profesionale și să se examineze posibilitatea de a solicita sprijinul partenerilor de dezvoltare sub formă de programe de asistență tehnică, care ar include instruire și elaborarea legislației secundare adecvate.
- (5) Guvernul poate să efectueze o analiză specifică a aranjamentelor de guvernare ale entităților aflate în proprietate de stat (EPS). Aceasta va permite crearea mecanismelor adecvate de răspundere și supraveghere a EPS. Această analiză ar trebui să includă, de asemenea, evaluarea necesităților de instruire și tehnice ale autorităților publice pentru o monitorizare și supraveghere mai bună a EPS. EPS importante trebuie să fie

considerate, de asemenea, de interes public și, corespunzător, să fie obligate să respecte principii riguroase de transparență.

- (6) Ministerul Finanțelor și asociațiile profesionale ar trebui să colaboreze în privința creării unui sistem național de instruire a contabililor și creșterii încrederii în calificări locale în domeniul auditului. Domeniile de colaborare ar putea include revizuirea comună a programelor de instruire a contabililor și introducerea mecanismului de asigurare a calității.
- (7) Asociațiile profesionale și-ar putea unifica eforturile de promovare a profesiei în fața Guvernului, organelor de reglementare și comunității de afaceri și s-ar putea implica în activități de sensibilizare a opiniilor.
- (8) Pe termen mai lung, Guvernul ar trebui să stabilească obligativitatea auditorilor certificați de a fi membri ai asociațiilor profesionale care aderă la anumite standarde. De asemenea, Guvernul trebuie să studieze posibilitatea de delegare a rolului de monitorizare a dezvoltării profesionale continue (DPC) asociațiilor profesionale calificate, pentru membrii săi. Delegarea acestei funcții ar contribui la utilizarea mai eficientă a resurselor și capacităților limitate din țară, și ar corespunde practicilor bune internaționale.
- (9) Asociațiile profesionale trebuie să fie mai pro-active la implementarea reformelor în domeniul contabilității și auditului, îmbunătățind calitatea și percepția profesiei în comunitatea de afaceri datorită cooperării cu institutele și asociațiile din alte țări, crearea mecanismelor de revizuire de către colegi în cadrul asociațiilor respective pentru a îmbunătăți calitatea activității de audit, asumarea angajamentului de respectare a Declarațiilor IFAC ale Obligațiilor de Membru sau a cerințelor similare, formarea parteneriatelor cu sectoarele industriale, comerciale și cu camerele de comerț cu scopul de a se implica în dialogul cu Guvernul și organele de reglementare întru facilitarea reformelor în domeniul contabilității și auditului, precum și organizarea evenimentelor de diseminare a cunoștințelor și de sensibilizare a opiniilor.
- (10) Universitățile ar trebui să-și actualizeze curriculumurile în domeniul contabilității și auditului atât la nivel de licență, cât și la nivel de masterat, pentru a încorpora SIRF, SIA, codurile de etică și bună guvernare în afaceri și noile SNC, când acestea vor fi adoptate. Universitățile ar trebui să găsească modalități de colaborare cu asociațiile profesionale și instituțiile acreditate în oferirea instruirilor pentru DPC.
- (11) Ministerul Finanțelor, în colaborare cu asociațiile profesionale, trebuie să revizuiască conținutul programelor de DPC cu scopul de a le moderniza în conformitate cu necesitățile noului cadru legislativ în domeniul contabilității. Pe lângă aceasta, DPC trebuie să fie utilizată și în calitate de instrument pentru recalificarea profesioniștilor, în special, în contextul adoptării noilor SNC, SIRF și SIA.
- (12) Pe termen lung, o mai bună guvernare corporativă și 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 guvernante corporative, modificări în lege, și suport tehnic pentru a EIP, astfel încât acestea dobândesc capacitatea necesară.

### Următorii pași

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

### Rezumat al Recomandărilor pentru Politici

| Acțiune                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | Responsabil                    | Termen scurt<br>(mai puțin de un an) | Termen mediu<br>(de la 1 până la 3 ani) | Termen lung<br>(de la 3 până la 5 ani) |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------------------|
| <b><i>Cadrul legislativ</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                |                                      |                                         |                                        |
| 1. După o analiză minuțioasă a mediului de afaceri, Ministerul Finanțelor va stabili criterii adecvate privind cerințele de contabilitate și raportare financiară simplificată pentru IMM întru reducerea poverii de raportare                                                                                                                                                                               | MF                             | X                                    |                                         |                                        |
| 2. Guvernul trebuie să asigure băncilor și altor entități comerciale care întocmesc situații financiare în conformitate cu SIRF îndrumare adecvată pentru problemele legate de impozitare                                                                                                                                                                                                                    | MF<br>Inspectoratul Fiscal     | X                                    |                                         |                                        |
| 3. Guvernul trebuie să revizuiască cerințele privind contabilitatea și activitatea de audit din toate legile și regulamentele pentru a exclude inconsistențele și a introduce clarificări                                                                                                                                                                                                                    | MF, alte autorități competente |                                      | X                                       |                                        |
| 4. Guvernul trebuie să revizuiască structura organizațională a sistemului de supraveghere a activității de audit astfel încât ultimul să dispună de finanțare și resurse umane adecvate pentru a putea funcționa efectiv și în conformitate cu Directiva UE privind Auditul Statutar                                                                                                                         | MF                             |                                      |                                         | X                                      |
| 5. Guvernul trebuie să elaboreze o strategie etapizată pentru a îmbunătăți supravegherea profesiei, limitând inițial activitățile de asigurare a calității la un număr limitat de auditori, adoptând o metodă bazată pe riscuri, care să acopere o îmbinare echilibrată de auditori, cu identificarea opțiunilor de finanțare, în colaborare cu asociațiile profesionale și solicitând sprijinul donatorilor | MF<br>CSAA                     |                                      | X                                       |                                        |
| 6. Legea privind activitatea de audit trebuie să fie revizuită pentru a o aduce în mai mare concordanță cu Directiva UE privind auditul statutar                                                                                                                                                                                                                                                             | MF                             |                                      |                                         | X                                      |

| Acțiune                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Responsabil                                               | Termen scurt<br>(mai puțin de un an) | Termen mediu<br>(de la 1 până la 3 ani) | Termen lung<br>(de la 3 până la 5 ani) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------------------|
| 7. După analizarea punctelor slabe și a necesităților sectorului EPS, Guvernul va fortifica mecanismele legate de răspunderea și supravegherea EPS, inclusiv raportare financiară îmbunătățită, transparență și cerințe față de audit                                                                                           | MF, ME și APP                                             |                                      |                                         | X                                      |
| 8. Angajarea unui dialog de sensibilizare cu privire la avantajele guvernantei 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                                    |                                         |                                        |
| <b>Profesia</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                           |                                      |                                         |                                        |
| 9. Guvernul și asociațiile profesionale trebuie să colaboreze în privința creșterii fiabilității profesiei contabile în Moldova prin revizuirea curriculum-ului, introducerea unui mecanism de asigurare a calității pentru pregătirea și evaluarea întrebărilor pentru examene, etc.                                           | MF<br>Asociațiile profesionale                            |                                      | X                                       |                                        |
| 10. Este necesar să se structureze și să se standardizeze examenele adiționale ale BNM și CNPF pentru certificarea auditorilor care se vor ocupa de auditul instituțiilor financiare, a companiilor de asigurări și a pieței de valori mobiliare. Pe termen lung astfel de examinări specifice industriei ar trebuie eliminate. | BNM și CNPF                                               |                                      |                                         | X                                      |
| 11. Asociațiile profesionale trebuie să promoveze profesia prin intermediul activităților de sensibilizare a opiniei și angajamentul față de standardele profesionale mai înalte                                                                                                                                                | Asociațiile profesionale                                  |                                      |                                         | X                                      |
| 12. Asociațiile profesionale ar trebui să-și unească eforturile pentru a organiza evenimentele de instruire                                                                                                                                                                                                                     | Asociațiile profesionale                                  |                                      | X                                       |                                        |

| Acțiune                                                                                                                                                                     | Responsabil                   | Termen scurt<br>(mai puțin de un an) | Termen mediu<br>(de la 1 până la 3 ani) | Termen lung<br>(de la 3 până la 5 ani) |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------------------|
| <b>Standardele de contabilitate și audit</b>                                                                                                                                |                               |                                      |                                         |                                        |
| 13. Procesul de elaborare a standardelor naționale de contabilitate trebuie să devină mai participativ și mai durabil                                                       | MF                            | X                                    |                                         |                                        |
| 14. Procesul de acceptare și punere în aplicare a standardelor de contabilitate și audit internaționale trebuie să fie optimizat                                            | MF                            | X                                    |                                         |                                        |
| <b>Monitorizare și aplicarea legislației</b>                                                                                                                                |                               |                                      |                                         |                                        |
| 15. Capacitatea Registrului Public trebuie să fie fortificată                                                                                                               | Biroul Național de Statistică |                                      |                                         | X                                      |
| 16. Guvernul trebuie să limiteze cerința de dezvăluire a informației doar la companiile auditate și să extindă această obligație asupra altor companii cu trecerea timpului | MF                            | X                                    |                                         |                                        |
| 17. Registrul Public trebuie să îmbunătățească coordonarea cu serviciul fiscal și camera de înregistrare cu scopul de a impune cerințele privind dezvăluirea informațiilor  | Biroul Național de Statistică | X                                    |                                         |                                        |
| 18. Guvernul ar putea solicita sprijin din partea donatorilor pentru supravegherea activității de audit și asigurarea calității cu resursele și instrumentele necesare      | Guvernul, CNPF, BNM, MF       |                                      | X                                       |                                        |
| 19. Organele de reglementare și supraveghere trebuie continue și să consolideze rolul activ în implementarea reglementărilor în domeniul contabilității și auditului        | BNM și CNPF                   |                                      | X                                       |                                        |

| Acțiune                                                                                                                                                                                                                                            | Responsabil                                | Termen scurt<br>(mai puțin de un an) | Termen mediu<br>(de la 1 până la 3 ani) | Termen lung<br>(de la 3 până la 5 ani) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|--------------------------------------|-----------------------------------------|----------------------------------------|
| 20. Organele de reglementare și supraveghere trebuie sporească sprijinul pentru non-EIP în implementarea cerințelor SIRF care au intrat în vigoare în 2012                                                                                         | CNPF                                       | X                                    |                                         |                                        |
| 21. Organele de reglementare și supraveghere reprezentate în CSAA ar trebui să ajute mai pro-activ la soluționarea problemelor legate de supravegherea activității de audit                                                                        | BNM și CNPF                                |                                      | X                                       |                                        |
| <b><i>Educație și instruire</i></b>                                                                                                                                                                                                                |                                            |                                      |                                         |                                        |
| 22. Universitățile ar trebui să-și actualizeze curriculumurile în domeniul contabilității și a auditului la nivel de licență și masterat pentru a include SIRF, SIA, codurile de etică în afaceri și noile SNC atunci când acestea vor fi adoptate | Universitățile și Ministerul Educației     |                                      | X                                       | X                                      |
| 23. Universitățile trebuie să colaboreze cu asociațiile profesionale și instituțiile acreditate pentru instruirea legată de DPC                                                                                                                    | Universitățile și Asociațiile profesionale |                                      | X                                       |                                        |
| 24. Ministerul Finanțelor în cooperare cu asociațiile profesionale ar trebui să revizuiască conținutul programelor de DPC cu scopul de a le aduce în conformitate cu necesitățile noului cadru de contabilitate și audit                           | MF și Asociațiile profesionale             | X                                    |                                         |                                        |
| 25. Personalul organelor de reglementare, inclusiv cei de la BNM, CNPF și MF, ar trebui să beneficieze de instruire practică pentru a urmări implementarea standardelor de contabilitate, raportare financiară și audit                            | MF, BNM și CNPF                            | X                                    |                                         |                                        |

## I. Introducere

- 1 Prezenta evaluare a practicilor de contabilitate și audit din Moldova face parte din inițiativa comună implementată de Banca Mondială și Fondul Monetar Internațional de pregătire a Rapoartelor cu privire la Respectarea Standardelor și Codurilor (ROSC).<sup>4</sup> Evaluarea se axează pe punctele slabe și forte ale cadrului de contabilitate și audit, care influențează calitatea raportării financiare a companiilor și include o revizuire atât a cerințelor legislative, cât și a practicilor efective. Evaluarea utilizează Standardele Internaționale de Raportare Financiară (SIRF) și Standardele Internaționale de Audit (SIA) în calitate etalon și se bazează pe experiența și bunele practici internaționale, precum și pe *acquis-ul communautaire*<sup>5</sup> al UE, ținând cont de strategia Moldovei de a continua eforturile ce vor duce la integrarea cu Uniunea Europeană.<sup>6</sup>
- 2 Pe termen mediu, îmbunătățirea mediului de afaceri din Moldova<sup>7</sup> este esențială pentru a aduce țara pe o cale de dezvoltare durabilă. Obiectivul strategic al acestei sarcini este de a acorda sprijin Guvernului în eforturile sale de a îmbunătăți mediul de afaceri din Moldova contribuind la sporirea nivelului de competitivitate și productivitate în toate sectoarele economice datorită prezentării la timp de către agenții economic a informațiilor financiare fiabile, formulate pe baza standardelor acceptate pe plan internațional și în același timp, respectând standardele de guvernare, ceea ce ar genera încredere în rândurile investitorilor locali și străini. Astfel, companiile vor avea un acces mai bun la finanțare, vor investi și vor spori productivitatea.<sup>8</sup>
- 3 Prezenta evaluare a fost elaborată la solicitarea Guvernului Moldovei și se bazează pe ROSC pentru contabilitate și audit din anul 2004<sup>9</sup>. ROSC din anul 2004 a avut următoarele obiective: (i) stabilirea părților componente a unui set bun de practici naționale de contabilitate și audit; (ii) evaluarea performanței practicilor și profesiei contabile din Moldova în comparație cu aceste practici, și (iii) identificarea reformelor necesare pentru a aduce aceste practici și profesia contabilă în conformitate cu modelul generic de practici bune. Spre deosebire de raportul precedent, prezentul raport evaluează îmbunătățirea practicilor și performanțele profesionale din anul 2004 și formulează pașii pentru continuarea reformelor luând în considerație limitările de resurse umane și financiare din Moldova,

---

<sup>4</sup> Vezi [www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa.html](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html)

<sup>5</sup> În particular, Prima, a Doua, a Patra, a Șaptea și a Opta (modificată) Directive legislative ale companiilor ale UE, Recomandările Comisiei Europene (CE) privind independența și asigurarea calității activității auditorilor statutar, precum și Directiva privind transparența, Regulamentele SIC și Directivele pentru bănci și companiile de asigurări.

<sup>6</sup> Negocierile cu UE privind Acordul de Asociere, Acordului de Liber Schimb Aprofundat și Comprehensiv (ALSAC) și liberalizarea regimului de vize continuă să progreseze.

<sup>7</sup> În Raportul privind mediul de afaceri (eng: *Doing Business 2013*), Moldova se află pe locul 83 din 185 țări 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 țărilor EAC a fost locul 73.

<sup>8</sup> Mai multe informații sunt disponibile în Memorandumul Economic de Țară pe [http://imagebank.worldbank.org/servlet/WDSCContentServer/IW3P/IB/2011/12/14/000333037\\_20111214012758/Rendered/PDF/551950ESW0p1090sclosed0Dec013020110.pdf](http://imagebank.worldbank.org/servlet/WDSCContentServer/IW3P/IB/2011/12/14/000333037_20111214012758/Rendered/PDF/551950ESW0p1090sclosed0Dec013020110.pdf)

<sup>9</sup> [http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa\\_mdv.pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_mdv.pdf)

menținând, în același timp, obiectivele pe termen mai lung de respectare a practicilor bune internaționale și a *acquis communautaire* al UE.

- 4 De asemenea, prezenta evaluare vine să sprijine Strategia de Parteneriat de Țară (SPT) pentru Moldova. Atât SPT actuală pentru perioada 2009-2013, cât și viitoarea SPT pentru perioada 2014-2017 conțin piloni care au drept scop valorificarea unui mediu de afaceri competitiv, inclusiv componentele pentru îmbunătățirea mediului de afaceri și a intermedierei financiare.<sup>10</sup>

## Istoric și Context

- 5 **Moldova este a doua cea mai săracă țară din Europa.** După declararea independenței de fosta Uniune Sovietică în august 1991, Moldova a devenit republică cu o constituție care prevede o democrație pluripartită. Resursele umane ale Moldovei pe baza cărora se dezvoltă economia națională sunt reduse, Moldova având o populație de doar 3,6 milioane<sup>11</sup> și un PIB de 7000 milioane USD în anul 2011<sup>12</sup>. Pe lângă aceasta, sunt foarte puține investiții private, parțial din cauza climatului investițional nefavorabil și perspectivelor investițiilor și parțial din cauza problemelor percepute din sistemul justiției. În rezultat, țara are o bază economică relativ mică, care contribuie modest la formarea exporturilor și a locurilor de muncă. Pe lângă aceasta, tensiunile politice par a crea incertitudini semnificative care ar putea descuraja investițiile direct străine și investițiile locale pe termen scurt.
- 6 **Moldova a ieșit rezonabil de bine din criza anului 2008 și a reușit să obțină o rată de creștere medie mai mare de 6% în anii 2010-2011.** Creșterea a fost în mare parte alimentată de un aflus semnificativ de remitențe transmise de lucrătorii emigranți, ceea ce a dus la o creștere rapidă a consumului și investițiilor private sub formă de construcții de locuințe. Se prognozează că forța de muncă a Moldovei se va micșora cu 11% în următorul deceniu.<sup>13</sup> Această creștere bazată pe remitențe, care face economia vulnerabilă față de șocurile externe, nu este durabilă. Prin urmare, este crucial ca Moldova să încerce să maximizeze beneficiile de dezvoltare produse de migrație și să canalizeze fondurile corespunzătoare spre alte motoare de creștere. Aceasta necesită un climat de afaceri favorabil.
- 7 **Accesul companiilor din Moldova la finanțe este limitat. De asemenea, unul din obstacolele principale este faptul că remitențele nu sunt captate efectiv de sectorul bancar și nu sunt intermediare eficient pentru a alimenta creșterea durabilă.** Accesul la finanțare este unul din principalele componente ale mediului de afaceri și are un rol cheie în creșterea agenților economici. Studiile Mediului de Afaceri și a Performanței Întreprinderilor (SMAPI)<sup>14</sup> au indicat că: (i) accesul la finanțare este o restricție; (ii) doar 18% și respectiv 30% din întreprinderile medii și mari efectuează auditul situațiilor financiare, ceea ce este

---

<sup>10</sup> Pilonii respectivi din SPT: SPT 2009-2013: Îmbunătățirea Competitivității Economice întru Susținerea Creșterii Economice Durabile, proiectul SPT 2014-2017: Sporirea Competitivității.

<sup>11</sup> <http://www.statistica.md/category.php?l=ro&idc=103&>

<sup>12</sup> <http://www.statistica.md/newsview.php?l=ro&idc=168&id=3709>

<sup>13</sup> Memorandumul Economic de Țară: Moldova după Criza Globală: Promovarea competitivității și creșterii comune, Banca Mondială, 4 aprilie 2011.

<sup>14</sup> 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.

mult mai puțin decât 44% și 71% pentru companiile respective din alte țări din regiune; și (iii) calitatea situațiilor financiare auditate disponibile este deseori percepută ca fiind nesatisfăcătoare. Sectorul financiar trebuie să fie dezvoltat în continuare. Piața de capital subdezvoltată și lipsa informațiilor publice despre riscurile de creditare asociate debitorilor, care sunt disponibile pentru bănci<sup>15</sup> constituie provocări majore. Pe lângă aceasta, se observă puțină activitate a companiilor de asigurare private, fondurile private de pensii nu sunt active și activitatea bursei de valori este limitată.

- 8 **Guvernul și-a asumat angajamentul de a soluționa aceste probleme în cadrul Strategiei Naționale de Dezvoltare a Moldovei 2020<sup>16</sup> și înțelege că sectorul privat trebuie să devină purtătorul creșterii economice în viitor.** Contabilitatea și auditul (C&A) merg împreună cu reformarea mediului de afaceri. O modalitate prin care politicienii și antreprenorii pot să fortifice sectorul privat este de a ameliora percepțiile publice și externe ale agenților economici din Moldova îmbunătățind sistemele de guvernare și disponibilitatea și fiabilitatea informațiilor financiare ale agenților economici, permițându-le un acces mai bun la împrumuturile de la investitorii locali, bănci și finanțare de la investitorii străini.<sup>17</sup>
- 9 **Guvernul Moldovei a inclus contabilitatea și auditul în prioritățile sale strategice** și a aprobat un "Plan de Acțiuni pentru dezvoltarea contabilității și 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) îmbunătățirea cadrului legislativ ce ține de raportarea financiară, ii) fortificarea principalelor instituții responsabile pentru raportarea financiară, iii) sprijinirea profesiei de auditor și iv) modernizarea învățământului, dezvoltării profesionale și a informării publicului.
- 10 **Îmbunătățirea practicilor contabile și de audit și a percepției agenților economici în Moldova va avea loc treptat, reflectând constrângerile ce țin de resursele umane și financiare ale Guvernului și ale comunității de afaceri.** Totuși, unul din obiectivele prezentului ROSC pentru Contabilitate și Audit este de a ajuta Guvernul și asociațiile profesionale să perfecționeze cadrul legislativ și practicile contabile și de audit.

### Privire generală asupra sectorului privat din Moldova

- 11 **Deși în Moldova circa 570 companii mari domină în ceea ce privește volumul de producție și numărul de angajați, micro-întreprinderile și IMM angajează un număr semnificativ de persoane și generează venituri semnificative.** Tabelul 1 de mai jos arată numărul de entități din principalele sectoare economice din Moldova, astfel încât descrierea diferitor sectoare din acest capitol este percepută în context general.

---

<sup>15</sup> Memorandumul Economic de Țară: Moldova după Criza Globală: Promovarea competitivității și creșterii comune, Banca Mondială, 4 aprilie 2011, pp.21.

<sup>16</sup> Strategia Națională de Dezvoltare a fost adoptată de Parlament în calitate de lege națională.

<sup>17</sup> Câteva țări au realizat o evoluție remarcabilă în reducerea costurilor capitalului datorită îmbunătățirii percepției comunității internaționale, parțial datorită reformelor în domeniul contabilității și auditului.

**Tabelul 1: Numărul entităților corporative după principalele sectoare la data de 1 ianuarie 2012<sup>18</sup>**

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

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

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

**Nota 3.** Diferența semnificativă între entitățile înregistrate și 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 și proprietarii preferă să le lase „suspendate”. De asemenea, aceste entități 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 și, respectiv, cifrele de mai sus ar putea să nu coincidă, pentru că este dificil de identificat entitățile care trebuie să prezinte rapoarte fără reconcilierea sistematică a diferitor registre.

<sup>18</sup> Pregătit pe baza informației primite de la Registrul Public, Camera Înregistrării de Stat, precum și informația colectată de echipa ROSC.

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

- 12 **Sectorul bancar este destul de bine reglementat de Banca Națională a Moldovei (BNM).** BNM emite reglementări prudențiale și monitorizează rapoartele prudențiale și financiare ale băncilor. Deși sectorul bancar este perceput ca fiind reglementat și monitorizat adecvat, intermedierea financiară rămâne a fi limitată și mai multe rapoarte sugerează că alocarea inefficientă a resurselor financiare este o adevărată constrângere pentru creșterea economică. Pe lângă aceasta, se estimează că doar 10 procente din remitențe rămân în sectorul bancar sub formă de depozite, din cauza mediului bancar constrâns și climatului investițional nesatisfăcător.<sup>19</sup> În rezultat, majoritatea remitențelor nu ajung în sectorul financiar oficial și, respectiv, nu merg pentru investiții în afaceri. Îmbunătățirea accesului la finanțarea privată pentru investiții prin intermediul stimulării creditării bancare, dezvoltării pieței de capital și îmbunătățirii intermedierei financiare – în special, pentru IMM – sunt factori de importanță crucială pentru perspectivele economice ale Moldovei.
- 13 **În esență, sectorul financiar nebankar din Moldova constă din sectorul de asigurări reglementat de Comisia Națională a Pieței Financiare, asociațiile de economii și împrumut (AEI), companiile de leasing și organizațiile de microfinanțare.** Sectorul asigurărilor este în creștere și 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 funcționează în Moldova continuă să se micșoreze; la data elaborării acestui raport, erau 17 companii. În țară există aproximativ 370 AEI care au active totale în valoare de aproximativ 24 milioane USD și 48 organizații de microfinanțare cu active în valoare de aproximativ 149 milioane USD.
- 14 **Fondurile private de pensii nu sunt active.** Există trei fonduri private de pensii înregistrate în conformitate cu și reglementate de Legea cu privire la fondurile de pensii nestatale. Totuși, nici unul din ele nu administrează fonduri sau alte active.
- 15 **Piața 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 piață prin intermediul unei Oferte Publice Inițiale de Acțiuni (OPIA). Volumul tranzacțiilor efectuate pe BVM este mic din cauza cererii slabe și respectiv, în unele zile nu au loc tranzacții de valori mobiliare. Pe lângă aceasta, cinci OPIA au eșuat din cauza lipsei cererii. A doua bursă de valori, Bursa de valori din Chișinău (BVC), creată recent, este în prezent inactivă și nu sunt cotate valorile mobiliare ale nici unei companii. Comisia Națională a Pieței Financiare (CNPF) deține competența de a reglementa companiile cotate la bursa de valori, precum și alte SA și participanții profesioniști la piața de valori mobiliare, inclusiv brokerii, dealerii și auditorii care au dreptul de a efectua auditul participanților profesionali. În plus, CNPF reglementează sectorul asigurărilor, AEI și organizațiile de microfinanțare.

---

<sup>19</sup> Moldova. Document de proiect, Politica de dezvoltare a competitivității, Banca Mondială p.14

- 16 **Sectorul industrial este important pentru economia Moldovei, dar cota sa în PIB este mică.** În anul 2011, valoarea producției industriale a fost de aproximativ 30.6 miliarde MDL, reprezentând 13,7% din PIB și a crescut pentru prima dată din anul 2001. Industria prelucrătoare reprezintă 83% din sectorul industrial, din care 45% se atribuie prelucrării produselor alimentare și băuturilor și 38% procesării produselor nealimentare. În pofida declinului producției industriale din ultimul deceniu, volumul exporturilor sectorului industrial a crescut de patru ori - până la 2,2 miliarde USD. Rata de creștere a exporturilor industriale din anul 2011 a fost de 43,8% și a ajuns la nivelul de înainte de criza financiară globală.
- 17 **IMM au un rol important în economia Moldovei.** 97.5% din agenții economici sunt IMM, care angajează circa 58% din forța de muncă și generează 35% din veniturile totale pe economie. Luând în considerație importanța IMM, Guvernul a declarat că este dispus să-și bazeze politica pentru IMM pe principiul "gândeți 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 și de a crea un mediu favorabil pentru IMM.
- 18 **Entitățile 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 și 116 EPS înregistrate ca societăți pe acțiuni care au mai mult de 50% din acțiuni în proprietatea statului. Multe EPS sunt incluse în programul de privatizare al Guvernului, iar raportarea financiară și auditul transparente și fiabile, precum și 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<sup>20</sup> și 140.0 milioane<sup>21</sup> MDL în anul 2012.

---

<sup>20</sup> Raportul Anual al APP pentru 2011.

<sup>21</sup> <http://www.app.gov.md/en/newslist/0/1/3437/>

## II. Cadrul Instituțional

### A. Cadrul legislativ

- 19 **În comparație cu anul 2004, s-au obținut rezultate semnificative la îmbunătățirea cadrului legislativ în domeniul contabilității și auditului**<sup>22</sup>. Guvernul a implementat reforme care se conformă cu bunele practici internaționale și *acquis communautaire*. Principalele reforme în domeniul contabilității implementate din anul 2004 includ: adoptarea unei noi Legi a contabilității care a intrat în vigoare în anul 2008; pregătirea situațiilor financiare de către EIP în conformitate cu SIRC începând cu anul 2012; crearea Serviciului Informațional al Rapoartelor Financiare pentru colectarea și publicarea situațiilor financiare; și procesul de elaborare a noului set de Standarde Naționale de Contabilitate (SNC), aflat în proces de desfășurare, într-o raliere a acestora mai exactă cu cerințele SIRC și directivele UE în domeniul contabilității. Principalele reforme în domeniul auditului implementate din anul 2004 includ: adoptarea unei Legi noi privind activitatea de audit, care a intrat în vigoare în anul 2008; implementarea Standardelor Internaționale de Audit și a Codului Etic<sup>23</sup> pentru auditori, care au intrat în vigoare în anul 2012; crearea în anul 2008 a unui Consiliu de Supraveghere a Activității de Audit; și fortificarea cerințelor pentru certificarea și dezvoltarea profesională a auditorilor.
- 20 **Aceste reforme în domeniul contabilității și auditului au fost promovate de Ministerul Finanțelor cu asistența comunității de donatori și a partenerilor de dezvoltare.** Banca Mondială și 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 consultanță cu privire la politicile legate de elaborarea noilor legi privind contabilitatea și activitățile de audit, elaborarea Strategiei și Planului de dezvoltare a contabilității și auditului în sectorul corporativ pentru anii 2009-2011 pentru implementarea reformelor legate de raportarea financiară pe baza recomandărilor ROSC; (ii) Inițiativa de Reformare și Fortificare a Sectorului Financiar (FIRST) finanțată de Proiectul de Reformare a Contabilității (2005-2006); (iii) Proiectul Schimb de experiență 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 desfășurare oferă cunoștințe și experiență semnificative de reformare pentru părțile participante în domeniul raportării financiare corporative. Pe lângă aceasta, UE a finanțat proiectul “Acordarea sprijinului pentru implementarea acordurilor între Republica Moldova și Uniunea Europeană” în perioada 2008-2010. Totuși, nu există o abordare națională sistemică față de reformele din domeniul raportării financiare corporative și rezultatele sunt foarte limitate. Această problemă va fi soluționată prin intermediul noului program de fortificare a activităților de audit și raportare în țările Parteneriatului Estic, care va fi lansat de Banca Mondială în anul 2013 și va acorda sprijin la implementarea unor activități de reformare la nivel național în Moldova.

---

<sup>22</sup> Situația implementării recomandărilor ROSC C&A 2004 este prezentată în Anexa 1.

<sup>23</sup> Versiunile oficiale ale IAASB, IFAC.

- 21 **Restricțiile cauzate de resurse și capacități limitate au împiedicat implementarea și aplicarea acestor reforme, necesitând alte reforme și fortificarea sistemelor.** Încă nu se recunoaște pe deplin importanța dezvoltării transparente a informației financiare corecte. Ministerul Finanțelor are o capacitate și resurse limitate pentru a stabili politici de implementare a standardelor, perfecționa și fortifica necesitățile de educație a profesiei contabile, iar sistemul public de supraveghere continuă să dispune de capacități limitate. Aceste aspecte vor fi diagnosticate detaliat în textul de mai jos al prezentului raport.
- 22 **Strategia Moldovei de a aduce cadrul legislativ în domeniul contabilității și auditului la nivel internațional prin convergență cu cerințele UE este binevenită. Cu toate acestea, este de asemenea esențial ca la implementarea acestei strategii, Moldova să ia în considerație restricțiile menționate mai sus.** Prezenta evaluare recunoaște că un cadru legislativ pentru contabilitate și activitățile de audit nu este ușor de construit astfel, unele din trăsăturile cadrului modern, elaborate recent, reprezintă o provocare chiar și pentru țările care sunt mai avansate în domeniul practicilor de contabilitate și audit. Corespunzător, parțial, această evaluare sugerează că pe termen scurt, Moldova ar trebui să facă mai puțin, dar mai bine, păstrând scopul pe termen mai lung de a-și realiza cadrul legislativ în domeniul C&A cu *acquis-ul* UE.

### Formele juridice și guvernarea companiilor

- 23 **Legea cu privire la antreprenoriat și întreprinderi din Moldova stipulează formele juridice de organizare a întreprinderilor, inclusiv modul în care sunt create, guvernate și lichidate.** Principalele tipuri de entități juridice din Moldova includ: întreprinderi individuale, societăți pe acțiuni (SA) și societăți cu răspundere limitată (SRL). Există legi separate pentru fiecare tip de persoană juridică în care se detaliază cerințele aplicabile, procedurile și aranjamentele de guvernare, după cum se descrie mai jos. Tabelul 2 de mai jos arată numărul de entități 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 entități după forma de organizare juridică**

| Forma de organizare juridică     | Numărul entităților înregistrate la 1 ianuarie 2013 | Numărul entităților înregistrate la 1 ianuarie 2012 | Numărul entităților corporative la 1 ianuarie 2012 |
|----------------------------------|-----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| Societăți pe acțiuni             | 4 695                                               | 4 675                                               | 1 813                                              |
| Societăți cu răspundere limitată | 80 438                                              | 75 997                                              | 37 557                                             |
| Întreprinderi individuale        | 65 223                                              | 63 851                                              | 4 396                                              |
| Organizații 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                                              |
| <b>Total</b>                     | <b>160 653</b>                                      | <b>154 498</b>                                      | <b>48 926</b>                                      |

- 24 **Guvernarea SA este definită de Legea privind societățile pe acțiuni** în care se stipulează că adunarea generală a acționarilor trebuie să aibă loc cel puțin 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, și iv) a aproba situațiile financiare anuale și rapoartele anuale ale Comisei de cenzori și Consiliului societății.
- 25 **Comisia de cenzori a unei SA este responsabilă pentru exercitarea controlului asupra activităților financiare și economice ale companiei, inclusiv verificarea și confirmarea situațiilor financiare anuale.** Membrii Comisei de cenzori trebuie să fie calificați în domeniul contabilității, finanțelor sau economiei, dar nu pot fi membri ai organului executiv sau angajați ai departamentului de contabilitate. Rolul Comisei de cenzori a SA nu este complet clar în sensul că nu reprezintă funcția de audit intern, deoarece sunt numiți și raportează acționarilor, și nici nu reprezintă funcția de audit extern, deoarece raportează separat de auditul extern, dar se pare că exersează o funcție de control, dar nu sunt un Comitet de audit, deoarece se pare că nu au o relație oficială cu auditorii externi. Cerința de a avea o Comisie de cenzori în cadrul companiilor trebuie să fie eliminată, dacă acționarii doresc să existe funcția de audit intern, ei pot cere la adunarea generală crearea acesteia. Dacă acționarii societăților pe acțiuni 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.
- 26 **Gestionarea SRL este definită în Legea cu privire la societățile cu răspundere limitată** ce stipulează ca adunarea generală a asociaților, echivalentă cu cea a acționarilor, să fie organizată cel puțin o dată pe an pentru: i) a numi, elibera și remunera Consiliul de administrare și cenzorul, ii) a decide asupra distribuirii profiturilor între asociați, și iii) a aproba raportul anual al Consiliului, situațiile financiare anuale, raportul anual al cenzorului, și raportul anual al auditorului statutar. Un cenzor este necesar doar dacă numărul de proprietari depășește 15 persoane.
- 27 **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 societățile de acțiuni, iar întreprinderile de stat sunt gestionate pe baza legii cu privire la întreprinderile de stat. Responsabilitățile de management strategic al EPS aparțin ministerelor de resort responsabile, în timp ce Agenția Proprietății Publice (APP)<sup>24</sup> este responsabilă pentru funcțiile de proprietar, inclusiv analiza situațiilor financiare și evaluarea performanței EPS. EPS organizate ca SA în care statul deține peste 50% din acțiuni și ÎS sunt de asemenea monitorizate de Direcția monitoring și analiză financiară a MF (APP include în rapoartele sale anuale și analizele financiare acele SA în care statul deține peste 30% din acțiuni). Administrarea întreprinderilor de stat este exercitată de un consiliu de administrație și 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

---

<sup>24</sup> Agenția Proprietății Publice se subordonează Ministerului Economiei.

include careva cerințe specifice pentru EPS, organizate ca SA. EPS nu sunt obligate să creeze comitete de audit.

- 28 **Principalele EPS, care sunt de caracter public și dețin active și venituri importante, nu sunt clasificate ca EIP și nu trebuie să efectueze auditul situațiilor financiare.** Tabelul 3 de mai jos ilustrează cerințele ce țin de contabilitate și de audit și nivelul de transparență pentru dezvăluirea informațiilor de către primele zece EPS din Moldova.

**Tabelul 3: Cerințele privind contabilitatea și auditul primelor 10 EPS care dețin cele mai mari active<sup>25</sup>**

| Entitate                                     | Sector                    | Cota statului, % | Mii de MDL                  |                | Cerințele 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                 | Obligador                                          | Da                                      | Ministerul Finanțelor                                    |
| 2. SA Moldtelecom                            | Telecomunicații           | 100              | 5 445 160                   | 2 238 624      | SNC                  | Obligador                                          | Nu                                      | Agencia Proprietății Publice                             |
| 3. IE Administrația 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 și Infrastructurii Drumurilor |
| 4. SA Centrala electrică cu termoficare nr.2 | Generarea electricității  | 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 și Infrastructurii Drumurilor |

<sup>25</sup> La data de 01 Ianuarie, 2012.

| Entitate                                                  | Sector                       | Cota statului, % | Mii de MDL                  |                | Cerințele pentru C&A |                                                    | Disponibilitatea situațiilor financiare | Autoritatea gestionară       |
|-----------------------------------------------------------|------------------------------|------------------|-----------------------------|----------------|----------------------|----------------------------------------------------|-----------------------------------------|------------------------------|
|                                                           |                              |                  | Valoarea totală a activelor | Total Venituri | Contabilitate        | Audit                                              |                                         |                              |
| 6. IS Moldelectrica                                       | Transportarea electricității | 100              | 2 252 589                   | 298 490        | SNC                  | Nu este cerut de Lege.                             | Nu                                      | Ministerul Economiei         |
| 7. SA Centrala electrică cu termoficare nr.1 din Chișinău | Generarea electricității     | 100              | 1 089 647                   | 216 724        | SNC                  | Nu este cerut de Lege.                             | Nu                                      | Ministerul Economiei         |
| 8. SA Rețele de distribuție NORD                          | Distribuirea electricității  | 100              | 878 103                     | 877 725        | SNC                  | Nu este cerut de Lege.                             | Nu s-a găsit pagina web                 | Ministerul Economiei         |
| 9. SA CET-NORD                                            | Generarea electricității     | 100              | 654 477                     | 247 816        | SNC                  | Nu este cerut de Lege.                             | Nu                                      | Ministerul Economiei         |
| 10. IS Aeroportul Internațional Chișinău                  | Aeroport                     | 100              | 637 289                     | 188 267        | SNC                  | Nu este cerut de lege. S-a făcut pentru anul 2011. | Nu                                      | Agenția Proprietății Publice |

**Notă 1.** MF intenționează să propună completări la legislație pentru a impune efectuarea auditului statutar al SA, în care statul deține mai mult de 50% și a întreprinderilor de stat Două din următoarele criterii trebuie să fie depășite 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; și (iii) angajați–100.

- 29 **Entitățile de Interes Public (EIP) sunt definite în Legea contabilității. În Moldova sunt doar 45 EIP** și ele sunt bănci, companii de asigurări și companii cotate la bursă<sup>26</sup>. EIP sunt obligate prin lege să includă un capitol privind guvernarea corporativă în raportul managementului, inclusiv dezvăluirea informațiilor referitor la măsura în care entitatea respectă Codul de Guvernare Corporativă (CGC) aplicat, inclusiv o referință la sursa și locul publicării CGC. Comisia Națională a Pieței Financiare a emis și a publicat un CGC bazat pe principiul "conformare sau explicare", care este recomandat spre implementare de către toate SA. Banca Națională 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 internaționale bune de guvernare corporativă. În general, EIP nimeresc sub jurisdicția BNM și CNPF.
- 30 **Cerințele privind responsabilitatea pentru raportarea financiară la nivel de entitate se conformează cu Directiva a Patra a UE pentru companii, când managementul deține răspunderea colectivă pentru semnarea situațiilor financiare.** Articolul 36 a Legii contabilității cere ca situațiile financiare să fie semnate de o persoană care reprezintă managementul entității, care ar putea fi membru al consiliului executiv, sau de președintele consiliului executiv sau a organului de supraveghere. În general, conform articolului 13 al aceleiași legi, aceleași persoane sunt responsabile pentru menținerea contabilității și rapoartelor entității.

### **Cerințele față de contabilitate și raportarea financiară**

- 31 **Contabilitatea și raportarea financiară sunt reglementate în principal de Legea contabilității**, la care se fac referințe în alte legi, inclusiv, de exemplu, în Legea privind societățile pe acțiuni și Legea instituțiilor financiare. Legea contabilității stipulează modul în care entitățile trebuie să mențină evidența și documentele contabile și standardele de raportare financiară care trebuie utilizate la pregătirea situațiilor financiare. Cerințele față de contabilitate și raportarea financiară ale entităților raportoare depinde de trei seturi de praguri legate de mărime: venitul total, valoarea totală a activelor și numărul de angajați. În prezent, entitățile sunt subiectul unuia din următoarele seturi de cerințe pentru evidența contabilă și raportare financiară, în dependență de depășirea a două din aceste trei cerințe timp de doi ani consecutivi: sistemul contabil în partidă simplă și situații financiare în conformitate cu normele aprobate de Ministerul Finanțelor; sistemul contabil simplificat în partidă dublă<sup>27</sup> și situații financiare în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) în vigoare; și sistemul contabil complet în partidă dublă și opțiunea de a alege raportarea financiară fie pe baza SNC, fie pe baza SIRC, care sunt în vigoare de la 1 ianuarie 2011.

---

<sup>26</sup> Legea contabilității definește Entitățile de Interes Public (EIP) ca entități cu importanță semnificativă pentru publicul general din cauza domeniului lor de activitate și care includ instituțiile financiare, fondurile investiționale, companiile de asigurări, fondurile nestatale de pensii și companii comerciale cotate la bursa de valori.

<sup>27</sup> Sistemul contabil simplificat în partidă dublă permite utilizarea planului de conturi, registrelor și documentelor contabile simplificate, precum și a situațiilor financiare simplificate. Entitățile aplică SNC 4 "Particularitățile contabilității la întreprinderile micului business".

- 32 **EIP sunt obligate să țină contabilitatea și 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 neconcordanțe între regulile de cotare ale Bursei de valori Moldova și Legea contabilității cu privire la faptul că regulile de cotare se pare că permit unor entități cotate (incluse în nivelul 2 de listare) să întocmească situații financiare în conformitate cu SNC, în timp ce Legea contabilității consideră toate companiile cotate a fi EIP și prin urmare, cere ca ele să întocmească situații financiare în conformitate cu SIRF. Această necorespondență trebuie să fie soluționată la Bursa de valori Moldova.
- 33 **Entitatea-mamă trebuie să pregătească și să prezinte situații financiare consolidate în conformitate cu standardele contabile și de raportare financiară aplicabile.** Aceasta se face suplimentar la situațiile financiare proprii ale entității. Astfel, entitățile 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 obligație doar dacă este o companie – fiică. Nu există scutiri de a pregăti și prezenta situații financiare consolidate pentru grupurile mai mici, după cum este prevăzut în a Șaptea Directivă legislativă privind conturile consolidate. În practică, foarte puține grupuri pregătesc situații financiare consolidate și nu se impune respectarea acestei cerințe decât în sectorul bancar de către BNM.
- 34 **Băncile și companiile de asigurări sunt subiectul aceluiași cerințe privind contabilitatea și raportare financiară, dar conformarea și impunerea conformării în aceste două sectoare financiare majore pare a fi neuniformă.** În plus, băncile și companiile de asigurări trebuie să publice și să prezinte situațiile financiare BNM și respectiv CNPF în timp de patru luni de la sfârșitul anului de gestiune<sup>28</sup>. Legea instituțiilor financiare prevede că băncile mențin evidența și documente contabile și pregătesc situații financiare periodice care reflectă operațiunile și situația lor financiară în conformitate cu planul de conturi și alte regulamente publicate de BNM. BNM a facilitat tranziția băncilor la SIRF prescriind utilizarea sistemului de raportare financiară, FINREP<sup>29</sup>, care servește de asemenea drept sursă de informații prudențiale și despre performanța băncilor pentru BNM.<sup>30</sup> 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 și există un risc real ca această cerință nu va fi satisfăcută.
- 35 **Comunitatea de afaceri așteaptă ca Guvernul să ofere îndrumări asupra problemelor legate de impozitarea entităților care pregătesc situații financiare pe baza SIRF. Aceasta este crucial pentru a forma un mediu de afaceri favorabil raportării financiare de calitate.** Există o relație strânsă *prima facie* între impozitare și raportarea financiară în

---

<sup>28</sup> Legea instituțiilor financiare, articolul 35.

<sup>29</sup> FINREP – Cadru de Raportare Financiară elaborat pentru instituțiile de creditare care utilizează SIRF pentru pregătirea situațiilor financiare publicate și pentru colectarea informațiilor similare în rapoartele prudențiale periodice pe care trebuie să le prezinte autorităților de supraveghere.

<sup>30</sup> Pe lângă FINREP, BNM a emis un proiect de regulament FINREP pentru raportarea consolidată. Băncile au indicat că au întâmpinat probleme legate de consolidarea informațiilor din rapoarte, deoarece entitățile-fiice aplică SNC la pregătirea situațiilor financiare și este costisitor să se transpună informația de la entitățile-fiice pe baza SIRF pentru scopurile raportării consolidate.

sensul că venitul impozabil se calculează pe baza venitului net raportat în situațiile financiare cu scop general ale unei entități. Totuși, 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 SIRC în rândul inspectorilor fiscali, a contabililor și a consultanților fiscali, calculul impozitelor și, 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 tranziția de la SNC la SIRC nu sunt recunoscute în scopuri fiscale. Obiectul acestor modificări a fost de a nivela consecințele potențiale ale impozitării pe durata perioadei de tranziție. Cu toate acestea nu există îndrumări referitor la modul de aplicare a acestor modificări. Această lipsă generală de claritate are consecințe semnificative pentru sectorul privat și cel public din punct de vedere al previzibilității veniturilor afiliate impozitelor și mărimea impozitelor, colectarea și achitarea impozitelor, precum și al corupției. De asemenea, are consecința neintenționată ca problemele legate de impozitare să devină o influență nedorită asupra deciziei entităților care nu sunt de interes public de a aplica benevol SIRC. Serviciul Fiscal intenționează să revizuiască formularele și să ofere contribuabililor îndrumări suplimentare cu privire la calculul venitului impozabil. Aceasta este binevenit. Totuși, se recomandă să se organizeze instruire pentru inspectorii fiscali, contabili și consultanți fiscali, pentru ca ei să înțeleagă mai bine consecințele aplicării standardelor de raportare financiară bazate pe principii, așa cum sunt SIRC, la calcularea venitului impozabil.

### Cerințele față de efectuarea auditului

- 36 **Activitatea de audit este reglementată în principal de Legea privind activitatea de audit<sup>31</sup>, 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 și modul în care trebuie să fie reglementată profesia de audit. Legea stipulează că auditorii statutari trebuie să utilizeze Standardele Internaționale de Audit (SIA) după cum au fost emise de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB). De asemenea, Legea prevede serviciile adiționale pe care societățile de audit sau auditorii întreprinzători individuali le pot presta, inclusiv: servicii de compilare, servicii de contabilitate, consultanțe fiscale și investiționale. Astfel, Legea reglementează toate activitățile auditorilor și nu doar auditul statutar și auditorii statutari, după cum este cazul Directivei UE privind auditul statutar. Ca atare, se poate interpreta că Legea reglementează diferite servicii de consultanță oferite de către auditorii licențiați; 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 și asupra auditorilor statutari. Legea ar trebui să se refere la alte activități ale auditorilor statutari doar pentru scopul de a stabili cazurile când este compromisă independența 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.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Legea nr. 61 privind activitatea de audit, în vigoare începând cu 1 ianuarie 2008

<sup>32</sup> 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

- 37 **În prezent, 569 companii sunt obligate să efectueze auditul situațiilor financiare anuale, inclusiv 524 SA și 45 EIP. Se pregătesc completări la legislație pentru a introduce obligația 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 angajați și un capital acționar mai mare de 500 000 MDL (aproximativ 41,000 USD) să fie auditate. Ministerul Finanțelor este în proces de elaborare a amendamentelor la legislație pentru a impune toate SA, cu o cotă de stat mai mare de 50 procente și toate întreprinderile de stat mari să fie auditate (o întreprindere de stat mare urmează a fi definită ca o întreprindere care depășește 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; și (iii) mai mult de 100 angajați).
- 38 **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, și 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 și aprobat de BNM, chiar în circumstanțe 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.
- 39 **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 și a fost publicat în Monitorul Oficial în august 2012. De asemenea, el este disponibil pe pagina web a Ministerului Finanțelor în limbile română și rusă. MF trebuie să obțină ultimele traduceri de la IFAC, astfel încât să poată fi adoptate ultimele amendamente ale Codului.
- 40 **Cerințele față de independența auditorilor sunt de asemenea specificate în Legea cu privire la activitatea de audit.** Aceste cerințe prevăd nu doar specificarea faptului că auditorul este liber să decidă cum să lucreze fără interferențe din partea entității supusă auditului, dar și stipulează că independența auditorului se consideră încălcată dacă: (i) există o implicare directă sau indirectă și/sau participare în activitățile economice și financiare ale fondatorului, proprietarului, persoanei în funcție de răspundere a entității; (ii) auditorul a exercitat funcții manageriale sau de alt tip în cadrul entității auditate în timpul perioadei supuse auditului sau timp de trei ani înaintea perioadei supuse auditului; (iii) auditorul are rude sau relații cu proprietarii sau membrii organului de management al unei entități auditate; (iv) auditorul acceptă bunuri și servicii sau ospitalitate excepțională din partea entității auditate; (v) remunerarea auditorului depinde de opinia de audit; sau (vi) entitatea auditată este auditată de același auditor mai mult de șapte ani consecutivi.

---

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.

- 41 **Asigurarea răspunderii civile a auditorului trebuie să fie examinată în continuare pentru a evalua dacă cerințele actuale protejează adecvat interesele auditorilor și ale celor care se bazează pe rapoartele și opiniile de audit.** Cu privire la auditele situațiile financiare, auditorii sunt obligați fie să dețină asigurare profesională, fie să stabilească provizioane pentru revendicări în propriile situații financiare și în active foarte lichide în mărime de nu mai puțin de 15% din venitul vânzărilor din anul de gestiune aferent auditului. Nu există un minim specificat al asigurării profesionale și astfel, este posibil că auditorii sunt considerabil sub-asigurați.

### Cerințele față de prezentarea situațiilor financiare

- 42 **Serviciul Informațional al Rapoartelor Financiare (Registru Public) este supraîncărcat cu responsabilități și nu dispune de capacitate și resurse suficiente, ceea ce expune riscului respectarea Legii contabilității.** Aceste responsabilități includ nu doar publicarea situațiilor financiare ale tuturor întreprinderilor înregistrate în orice formă de organizare juridică, dar și colectarea, procesarea și generalizarea situațiilor financiare, supravegherea respectării cerințelor de raportare și organizarea seminarelor cu privire la pregătirea și prezentarea situațiilor financiare.
- 43 **Registrul Public nu are suficiente resurse și în prezent nu poate să-și îndeplinească funcțiile, în special, în ceea ce privește prezentarea situațiilor financiare publicului general.** Legea contabilității cere ca toate EIP să prezinte Registrului Public situațiile financiare proprii și cele consolidate, în cazul în care sunt solicitate, împreună cu rapoartele de audit ale acestora în termen de 120 de zile și alte entități – în termen de 90 de zile de la sfârșitul anului de gestiune. Pe lângă aceasta, entitățile care sunt obligate prin lege să efectueze auditul situațiilor lor financiare trebuie de asemenea să posteze situațiile financiare auditate pe paginile web corporative. Entitățile care nu se conformă cu aceste cerințe de prezentare a documentelor pot primi amenzi. Registrul Public este creat pe lângă Biroul Național de Statistică și este responsabil pentru colectarea, procesarea, generalizarea și publicarea situațiilor financiare. Totuși, Registrul Public nu dispune de resurse suficiente și nu-și poate îndeplini în prezent responsabilitățile. În particular, nu poate publica situațiile financiare pentru publicul general.
- 44 **Entitățile 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 dispoziția publicului general rapoartele anuale în mod gratuit și (iii) să publice bilanțul contabil și opinia de audit atât într-un ziar de nivel național, precum și în ziare de nivel local, unde banca are filiale, până la 30 aprilie a anului ce urmează după anul de gestiune. Trebuie de menționat că publicarea parțială a rapoartelor nu este adecvată, deoarece ar putea fi înșelătoare pentru utilizatori deoarece un raport de audit trebuie să fie citit în întregime.
- 45 **Tabelul de mai jos prezintă un rezumat al cerințelor de raportare pentru companiile din Moldova:**

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

| Entități                                | Standarde de contabilitate                                                                        | Cerințe de audit                                                                                         | Dezvăluirea informațiilor |
|-----------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| EIP                                     | SIRF                                                                                              | Necesar.                                                                                                 | Necesar. <sup>33</sup>    |
| Societăți cu răspundere limitată        | SNC sau SIRF voluntar                                                                             | Nu e necesar.                                                                                            | Necesar. <sup>34</sup>    |
| Societăți pe acțiuni (cu excepția EIP)  | SNC sau SIRF voluntar                                                                             | Necesar pentru SA care întrunesc criteriile stabilite în Articolul 2 a Legii privind SA.                 | Necesar. <sup>33 34</sup> |
| EPS                                     | SNC sau SIRF                                                                                      | Nu e necesar pentru întreprinderile de stat; pentru SA – aceleași reguli de mai sus.                     | Necesar. <sup>33 34</sup> |
| Asociații de Economii și Împrumut (AEI) | SNC 63 Prezentarea informației în rapoartele financiare ale AEI și alte altor instituții similare | Necesar pentru AEI cu licență C și AEI cu licență de timp B care depășesc o anumită valoare a activelor. | Necesar. <sup>33 34</sup> |
| Entități non-profit                     | SNC și Normele aprobate de Ministerul Finanțelor <sup>35</sup>                                    | Nu e necesar.                                                                                            | Necesar. <sup>34</sup>    |
| Micro entități                          | SNC 62 Contabilitatea în partidă simplă. Nu se cere pregătirea rapoartelor financiare.            | Nu se aplică.                                                                                            | Nu se aplică.             |

<sup>33</sup> Articolul 40 din Legea contabilității stipulează că situațiile financiare supuse auditului obligatoriu vor fi plasate pe pagina oficială a entității și puse la dispoziția publicului general.

<sup>34</sup> Articolul 38 din Legea contabilității stipulează prezentarea situațiilor financiare Registrului Public în fiecare an.

<sup>35</sup> Ordinul nr. 158 din 16.12.2010 privind aprobarea Indicațiilor metodice privind particularitățile contabilității în organizațiile necomerciale.

## B. Profesia

### Profesia contabilă

- 46 **Nu este ușor de cuantificat numărul de contabili<sup>36</sup>, totuși se estimează că sunt circa 35.000 de contabili.** Deși unii contabili dețin studii universitare în contabilitate sau finanțe, doar unii dețin calificare profesională sau aparțin unei asociații profesionale de contabili. În prezent, sunt doar 53 contabili profesioniști care dețin certificare internațională de calificare în domeniul contabilității, din care 32 membri ACCA și 21 membri CIPA. Pe lângă aceasta, sunt persoane care fie dețin un certificat specializat, fie sunt pretendenți pentru a obține o certificare internațională în domeniul contabilității: ACCA are 166 pretendenți și 5 afiliați; 55 contabili dețin Diploma ACCA în Raportarea Financiară Internațională (ACCA DipIFR); 280 contabili dețin titlul de contabili certificați practicieni (CCP) al ECCAA, care este primul pas pentru a obține certificarea CIPC.
- 47 **În Moldova există trei asociații profesionale care au aceleași obiective, dar cooperează extrem de puțin:** Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști (ACAP), Asociația Auditorilor și Societăților de Audit din Moldova (AFAM) și Asociația Auditorilor și Consultanților în Management (EcoFin-Consult). Toate cele trei asociații profesionale sunt finanțate din cotele achitate de membri, precum și de participanții la cursurile de instruire. Asociațiile nu se bazează nici pe finanțare din partea statului, nici din partea agențiilor de dezvoltare.
- 48 **Această fragmentare tinde să slăbească imaginea profesiei și capacitatea de a articula poziții clare în fața publicului general și în fața autorilor de politici.** Profesia contabilă nu poate să inițieze împreună un dialog cu Ministerul Finanțelor și cu agențiile de reglementare. Profesia ar putea beneficia în cazul unificării eforturilor și asigurării unui nivel mai înalt de cooperare la soluționarea provocărilor cu care se înfruntă profesia, inclusiv cele înfruntate de auditori, în fața Guvernului, organelor de reglementare și a altor părți implicate. Fuzionarea asociațiilor profesionale într-un singur organ puternic ar putea fi considerat un scop pe termen mediu și lung.
- 49 **ACAP este unicul membru IFAC din Moldova și este organizația profesională din care face parte cel mai mare număr de auditori certificați.** Asociația are 373 membri deplin, 456 membri asociați, 35 membri studenți și 36 membri corporativi. Calitatea de membru cu drepturi depline este posibilă în cazul deținerii unui grad relevant și a trei ani de experiență relevantă de lucru, sau o certificare de calificare adecvată (CCP este cerința minimă). Calitatea de membru asociat este deschisă pentru contabilii practicieni, auditorii stagiați sau stagiarilor care lucrează într-un domeniu afiliat; calitatea de membru student este deschisă pentru studenții cu frecvență în domeniul contabilității, auditului și în domeniile afiliate.<sup>37</sup> ACAP este membru al câtorva organe regionale: (i) SEEPAD (Parteneriatul European de Sud-Est pentru Dezvoltarea Contabilității); (ii) ECCAA (Consiliul Eurasiatic al Contabililor și Auditorilor Certificați), și (iii) membru asociat al Federației Internaționale a Experților

<sup>36</sup> Prin acest termen se înțeleg persoanele care țin contabilitatea companiilor, de obicei, contabilii șefi ai entităților mici sau mari. Aceștia includ persoane cu studii universitare în contabilitate sau finanțe.

<sup>37</sup> [http://www.acap.md/eng/member\\_rights/](http://www.acap.md/eng/member_rights/)

Contabili Francofoni (FIDEF). ACAP oferă un program de certificare pe baza programului ECCAA pentru CCP (Contabil Certificat Practician) și CIPA (Contabil Internațional Profesional Certificat), o certificare în domeniul contabilității în limba rusă. ACAP are un consiliu de administrare și șase comitete subordonate: etică și disciplină, educație și certificare, controlul calității relații cu membrii, dezvoltare profesională, și finanțe și publicații. În prezent, ACAP implementează un plan de acțiuni de conformare pentru a aplica DOM ale IFAC și a efectuat recent zece verificări pilot de asigurare a calității în conformitate cu o metodologie detaliată și proceduri scrise.

- 50 **AFAM are 456 membri, inclusiv 55 auditori certificați, 33 membri corporativi și 12 auditori certificați nepracticieni.** Persoanele juridice și fizice pot deveni membru ai AFAM prezentând consiliului o cerere și copii ale documentelor solicitate. AFAM dezvăluie puține informații despre sine, inclusiv despre statutul și regulamentele interne, dar indică că are următoarele comitete: controlul calității, instruire și dezvoltare profesională, etică și disciplină, dezvoltare și relații externe, și metodologii contabile și de audit. De asemenea, indică că îndeplinește funcția de asigurare a calității. AFAM a creat Centrul de Instruire Profesională a Auditorilor, care a fost acreditat de stat pentru organizarea instruirilor DPC. AFAM intenționează să devină membru al IFAC.
- 51 **Ecofin-Consult are 1.117 membri, inclusiv 22 auditori și 1.058 contabili, precum și specialiști TI, consultanți și juriști.** Oricine susține obiectivele asociației poate deveni membru. Asociația are cinci departamente: politica de audit, membri, calitate și politica de management, protecția drepturilor și intereselor membrilor și un centru de instruire. Asociația are acorduri de cooperare cu Academia de Studii Economice și Universitatea Liberă Internațională din Moldova. Ea a inițiat verificările de asigurare a calității în anul 2012 prin verificarea a patru societăți de audit și șase auditori.
- 52 **Se preconizează că asociațiile profesionale își vor asuma un rol mai pro-activ în implementarea reformelor din domeniul contabilității și auditului. Aceasta se poate atinge prin continuarea asumării angajamentului de a îmbunătăți standardele de calitate și eforturilor de mobilizare întru ameliorarea percepției lucrului lor în comunitatea de afaceri.** Standardele de calitate pot fi îmbunătățite semnificativ prin cooperarea cu instituțiile și asociațiile din alte țări, și, de asemenea, prin crearea unui mecanism de revizuire colegială în cadrul asociațiilor respective pentru ameliorarea calității auditelor. Percepția comunității de afaceri poate fi îmbunătățită cu ușurință prin crearea parteneriatelor cu camerele de comerț și industrie cu scopul de a iniția împreună un dialog cu Guvernul și organele de reglementare întru facilitarea reformelor în domeniul contabilității și auditului.
- 53 **Există un decalaj semnificativ în domeniul educației contabile și nivelul de calificare, din cauza obligațiilor relativ complexe de raportare financiară corporativă conform SNC și SIRF, precum și din cauza numărului relativ mic al contabililor care dețin abilitățile necesare pentru a îndeplini aceste obligații de raportare.**<sup>38</sup> Un număr mare de contabili are nevoie de

---

<sup>38</sup> 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.

perfecționarea abilităților profesionale. O soluție posibilă pentru această problemă este discutată mai jos în prezentul raport.

### Profesia de audit

- 54 **Auditorilor nu li se cere să facă parte dintr-o asociație profesională și nici una din asociațiile profesionale nu îndeplinesc oficial rolul de certificare, licențiere, reglementare sau supraveghere publică a auditorilor.** La 31 decembrie 2012, erau 241 auditori certificați, din care doar 183 erau activi pe piața de audit și 124 erau societăți de audit. Se pare că numărul societăților de audit este mare în comparație cu mărimea pieței din Moldova, dar, de fapt, majoritatea acestor companii au un singur auditor, proprietarul.
- 55 **Discuțiile purtate cu diferite părți interesate au dezvăluit că calificarea profesională locală în domeniul auditului nu este credibilă nici pe piața locală, nici pe plan internațional.** Certificatul acordat de Comisia de Certificare a MF auditorilor nu este nici el perceput pe piață în calitate de certificare profesională puternică. Societățile de audit care sunt membre ale rețelelor internaționale de audit tind să-și încurajeze angajații să urmeze programul de certificare profesională al ACCA, care este disponibil doar în limba engleză. Programul CIPA al ECCAA este puțin cunoscut și este disponibil doar în limba rusă.
- 56 **Ministerul Finanțelor este responsabil de certificarea auditorilor, procesul căreia s-a îmbunătățit semnificativ în comparație cu anul 2004. Cerințele pentru experiența practică rămân a fi diferite de cele stipulate de Directiva EU privind auditul statutar și, de asemenea, mai există spațiu pentru a îmbunătăți programul de examinare și calitatea întrebărilor de la examene.** Comisia de Certificare din cadrul MF organizează examenele de competență profesională pentru auditori. Ele s-au îmbunătățit de la ROSC 2004: acum, examenele sunt în formă scrisă (în trecut, candidații aveau opțiunea de a fi examinați în scris sau verbal), așa că se pare că există un grad mai mare de conformare cu Standardul Internațional de Educație 6 privind evaluarea capacităților și competenței profesionale al IFAC. Certificarea internațională este recunoscută pe deplin sau parțial; candidații care dețin certificare internațională primesc scutiri de la anumite examene, în dependență de domeniul de certificare<sup>39</sup>. Comisia este prezidată de un reprezentant al MF, șeful Direcției reglementarea contabilității și auditului în sectorul corporativ, a cărei direcție acționează în calitate de secretariat. Majoritatea membrilor comisiei sunt din mediul academic, incluzând și 2 reprezentanți de la MF. . Examele pot fi susținute doar de absolvenții facultăților de științe economice, finanțe sau juridice cu cel puțin trei ani de experiență practică de lucru, din care, în unele cazuri, doar șase luni trebuie să fi fost făcute sub îndrumarea unui auditor certificat. Cerința introdusă recent reduce perioada de experiență practică pentru anumite categorii de candidați<sup>40</sup> la doar șase luni de lucru cu un auditor certificat, ceea ce se

---

<sup>39</sup> De exemplu, deținătorii certificării ACCA trebuie să dea examene privind impozitarea și legislația, în timp ce CIPA va fi complet recunoscut, deoarece examenele privind impozitarea și legislația sunt locale.

<sup>40</sup> Legea privind activitatea de audit, Articolul 20, 3b cere un termen redus de experiență practică de șase luni pentru persoanele care au lucrat cel puțin doi ani în calitate de angajați ai instituțiilor publice sau private în diviziunile de contabilitate, audit, juridic, control financiar și/sau inspecții fiscale, precum și în subdiviziunile cu funcții de elaborare și/sau implementare a legislației și/sau regulamentelor în domeniul contabilității, auditului, controlului financiar și/sau inspecției fiscale.

deosebește de Directiva UE privind auditul statutar, care cere ca cel puțin două treimi din instruirea practică să fie sub îndrumarea unui auditor certificat și experiența practică nu trebuie să fie mai scurtă de trei ani. Experiența 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 competențele examinate.

- 57 **Camera de Licențiere subordonată Ministerului Economiei este organul de stat centralizat responsabil pentru emiterea licențelor, inclusiv licențelor pentru persoanele fizice sau juridice care satisfac cerințele de licențiere stabilite de Legea privind activitatea de audit.** Mai concret, legea permite unei societăți de audit să fie creată sub formă de societate cu răspundere limitată sau societate pe acțiuni, când cea mai mare parte a valorii aporturilor la capitalul social al societății de audit aparține auditorilor și/sau societăților de audit rezidente sau nerezidente. Pe lângă aceasta, mai este cerința ca organul executiv al unei societăți de audit să fie condus de un auditor certificat. MF ține un registru public al auditorilor certificați și al societăților de audit, care este accesibil și pe pagina web a MF<sup>41</sup>. Licențele pentru audit sunt valabile cinci ani, după care o societate de audit poate solicita de la Camera de Licențiere reînnoirea licenței 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 și, la rândul său, MF va face modificări în registrul auditorilor și va informa Camera de Licențiere. Dacă auditorul a cărui certificat este retrasă este înregistrat în cadrul unei societăți de audit și este unicul auditor certificat al acestei societăți, Camera de Licențiere va retrage licența societății de audit, pentru că ea nu dispune de cel puțin un auditor certificat.
- 58 **Auditorii entităților din sectorul financiar trebuie să fie certificați și licențiați ca și auditorii generali, dar adițional, trebuie să fie certificați de BNM și CNPF. Este necesar să se structureze și să se standardizeze aceste examene suplimentare; ele ar putea fi excluse pe termen mai lung.** Viitorii auditori bancari sunt examinați oral de o comisie formată din specialiștii BNM. În mod similar, auditorii companiilor de asigurări, a participanților profesionali ai pieței de valori mobiliare și ai asociațiilor de economii și împrumut trebuie să fie certificați suplimentar de CNPF pe baza unor examene în scris. Pretendenții 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 și transparent, în cazul examenelor în scris; și (ii) conținutul să acopere subiectele relevante pentru auditul entităților reglementate. Pe termen mai lung, practica examenelor suplimentare ar putea fi abrogată, deoarece se preconizează că auditorii vor obține cunoștințele specifice sectorului financiar din experiență și datorită DPC.

---

<sup>41</sup> Legea privind activitatea de audit nu corespunde cu Articolul 15,3 al Directivei UE privind auditul statutar în ceea ce privește includerea în registrul public a denumirii și adresei autorităților competente responsabile pentru aprobarea auditorilor, pentru asigurarea calității, pentru investigări și perceperea penalităților de la auditorii statutari și societățile de audit, și pentru supraveghere publică.

## C. Studii și instruire profesională

- 59 **În prezent, în Moldova sunt nouă universități care oferă studii în domeniul contabilității. Ele au o recunoaștere internațională limitată și trebuie să-și perfecționeze considerabil programul de studii.** Academia de Studii Economice din Moldova (AESM) este recunoscută pe larg ca principala universitate care oferă studii contabile și a acordat aproximativ 500 diplome de licență în 2012. Ministerul Educației acreditează universitățile și, prin urmare, asigură un anumit nivel de armonizare a curriculumului și a standardelor. Totuși, de obicei, universitățile oferă studierea aprofundată a SIRF și SIA la nivel de masterat și astfel, un număr semnificativ al celor ce obțin studii de licență nu primesc aproape deloc studii în aceste domenii. Schimbările recente ale cadrului de reglementare legat de raportarea financiară corporativă, așa ca adoptarea SIRF de EIP<sup>42</sup>, implementarea SIA de către auditori și intenția MF de a introduce un nou set de SNC începând cu ianuarie 2014 creează o provocare majoră pentru universități din punct de vedere al capacității lor de a oferi curriculumuri relevante pentru cursuri. Recunoscând acest lucru, ASEM a inițiat procesul de acreditare ACCA pentru gradul de licențiat oferit de facultatea sa de contabilitate. Corespunzător, în anul 2013, vor fi expediate ACCA curriculumurile revizuite și îmbunătățite împreună cu documentele de examinare cu speranța de a obține această acreditare. Se recomandă ca celelalte universități să facă același lucru.
- 60 **Companiile din sectorul financiar, precum și organele de reglementare au nevoie de personal care ar cunoaște mai profund standardele moderne de raportare financiară, în special, SIRF și SIA.** Programele sponsorizate de USAID au organizat instruire în domeniul contabilității în sectorul bancar axate pe prima etapă de adoptare a SIRF de către bănci. Totuși, nu a fost pus la punct un sistem care ar oferi instruire profesională continuă privind actualizările SIRF și SIA personalului BNM sau ar oferi calificări profesionale în sectorul financiar bancar și nebancar. Pentru instituțiile financiare nebancare nu există instruire privind raportarea financiară bazată pe SIRF. Este necesar să se elaboreze programe regulate de instruire în domeniul contabilității pentru instituțiile financiare bancare și nebancare și să se introducă cerințe sau programe de DPC.
- 61 **Universitățile, organele de reglementare și profesia trebuie să coopereze mai bine la elaborarea și oferirea studiilor în domeniul contabilității și auditului pentru a satisface mai bine necesitățile pieței.** În prezent, există o ruptură între universități și organele de reglementare în sensul că organele de reglementare nu acordă deținătorilor de grade universitare în domeniul contabilității și auditului credite pentru instruire sau scutiri privind cerințele de examinare pentru certificarea profesională a auditorilor. În conformitate cu prevederile Directivei UE privind auditul statutar, ar trebuie să fie posibil ca universitățile să elaboreze programe de studiu astfel încât o persoană care deține o diplomă universitară în contabilitate să poată fi scutită de anumite aspecte din cerințele de certificare.
- 62 **După cum s-a discutat mai devreme, există un decalaj semnificativ între studiile în contabilitate și nivelurile de calificare, din cauza obligațiilor relativ complexe de raportare**

---

<sup>42</sup> În prezent, există 45 EIP, inclusiv băncile comerciale. Chiar dacă Legea contabilității permite entităților care nu sunt de interes public să aplice SIRF benevol, un număr foarte mic de entități le aplică (și doar atunci când e cerut de investitori și/sau acționari din străinătate).

financiară corporativă stipulate de SNC și SIRF și numărul relativ mic de contabili cu abilitățile necesare pentru a îndeplini aceste obligații de raportare. Este un număr mare de contabili care trebuie să-și perfecționeze abilitățile profesionale. Este necesar să se elaboreze și să se livreze programe de instruire pentru perfecționarea abilităților contabililor practicieni și pentru a le permite să implementeze numărul semnificativ de cerințe noi de contabilitate și raportare financiară, în particular, SNC și SIRF.

- 63 **Legea privind activitatea de audit cere ca auditorii certificați să-și mențină competențele prin participare la programe de dezvoltare profesională continuă (DPC), structura, conținutul și organizarea cărora este descrisă în Regulamentul privind certificarea auditorilor. Cerința minimă anuală de DPC pentru auditori este de 40 de ore și 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 organizațiile și instituțiile cu instruire profesională continuă din Republica Moldova sau organizațiile și instituțiile internaționale 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 și o confirmare despre alte tipuri de DPC. Pe lângă aceasta, DPC trebuie să fie utilizată ca un instrument de perfecționare a profesioniștilor, în special, în contextul adoptării noilor SNC, SIRF și SIA.**

## **D. Elaborarea Standardelor de Contabilitate și Audit**

- 64 **SIRF este setul de standarde aplicat de EIP. EIP utilizează traduceri oficiale ale SIRF pentru ținerea contabilității și 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<sup>43</sup>. SIRF au fost publicate pentru prima dată într-o ediție specială a Monitorului Oficial din 30 decembrie 2008. Totuși, traduceri oficiale ulterioare primite de la Fundația SIRF au fost publicate doar pe pagina web a MF. În rezultat, cele mai recente amendamente nu au fost recunoscute prin ordinul MF și nici nu au fost publicate în Monitorul Oficial. Mecanismul de adoptare a SIRF trebuie să fie revizuit pentru a asigura că toate amendamentele și actualizările sunt recunoscute oficial și publicate în timp util.
- 65 **Entitățile care nu sunt de interes public utilizează Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) pentru ținerea contabilității și raportarea financiară. MF este responsabil pentru elaborarea noilor SNC pentru entitățile care nu sunt de interes public în conformitate cu Legea contabilității, care stipulează ca SNC să fie elaborate pe baza directivelor UE în domeniul contabilității și a SIRF .** Noile SNC sunt pregătite de grupurile de lucru create de MF și finanțate din bugetul de stat. Atât procesul de elaborare a standardelor, cât și conținutul lor pot fi îmbunătățite. Majoritatea membrilor grupurilor de lucru provin din mediul academic, dar sunt incluși și practicieni. MF trebuie să preia inițiativa în procesul de elaborare a SNC luând în considerație transparența, participarea și

---

<sup>43</sup> 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.

durabilitatea. Procesul de elaborare a standardelor trebuie să fie clar. De exemplu, proiectele trebuie să fie publicate<sup>44</sup>, trebuie să se aloce suficient timp pentru a primi comentarii de la părțile interesate și comentariile lor trebuie discutate în mod transparent<sup>45</sup>. În plus, ar trebui să existe o delimitare clară între grupurile de lucru tehnice, care elaborează noile SNC, și cei care revizuiesc, examinează, deliberază și aprobă noile SNC. Grupurile de lucru ar putea beneficia dacă ar avea reprezentanți ai utilizatorilor situațiilor financiare, așa ca comunitatea investitorilor și comunitatea bancară. În fine, procesul de elaborare a standardelor trebuie să dispună de proceduri clare de revizuire pe baza experienței de aplicare și a opiniilor celor care le aplică, ale auditorilor și ale utilizatorilor situațiilor financiare.

- 66 **O abordare alternativă de elaborare a SNC este adoptarea directă a SIRF pentru IMM<sup>46</sup> pentru companiile medii și mari, iar entitățile mici și micro pot utiliza metoda de casă pentru ținerea contabilității și 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 concordanță cu SIRF și are intenția de a reduce povara asupra celor care elaborează standarde naționale de contabilitate. El urmează un proces riguros de elaborare, specifică standardelor de contabilitate, care include diferite etape de elaborare, comentare a proiectelor, deliberări și luarea deciziilor echilibrate, care, de obicei, iau în considerație opiniile celor care stabilesc standardele naționale și ale altor părți interesate. Aplicarea standardului menționat va produce un șir de avantaje. În particular, faptul că este un standard recunoscut la nivel internațional va face situațiile financiare mai credibile și mai ușor de înțeles. Pe lângă aceasta, Fundația SIRF elaborează îndrumări, instruire și materiale adiționale, care vor facilita implementarea acestui standard de așa țări ca Moldova. Ambele abordări, elaborarea SNC sau adoptarea SIRF pentru IMM, necesită resurse semnificative pentru elaborarea standardelor și instruirea utilizatorilor, auditorilor și organelor de reglementare.
- 67 **Legea privind activitatea de audit stipulează că auditorii, inclusiv statutarî utilizează Standardele Internaționale de Audit (SIA) și se conformă cu Codul Etic emis de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) al IFAC și publicat în Monitorul Oficial.**

---

<sup>44</sup> 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.

<sup>45</sup> MF va publica pe site analiza comentariilor privind proiectele SNC primite de la autoritățile competente și publicul larg înainte ca acestea să fie aprobate.

<sup>46</sup> SIRF pentru IMM este un set de standarde simplificate elaborat de IASB și destinat entităților care nu sunt de interes public. El se bazează pe SIRF complete, dar este simplificat în două aspecte: (i) evaluarea și măsurarea – standardul utilizează metode simplificate și cele care sunt mai puțin costisitoare; și (ii) cerințe mai reduse față de dezvăluirea informațiilor. De asemenea, standardul este însoțit de situații financiare model și liste de verificare pentru dezvăluirea informației. Pe lângă aceasta, Fundația SIRF dedică resurse semnificative pentru diseminarea și implementarea acestui set de standarde; de exemplu, un set detaliat de materiale de instruire este elaborat și 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.

## E. Aplicarea standardelor de contabilitate și audit

### Aplicarea standardelor de contabilitate

- 68 **Registrul Public suferă din cauza reglementării secundare inadecvate, lipsei infrastructurii corespunzătoare IT și a unui cadru de personal tehnic inadecvat organizat, instruit și remunerat. Este necesară trecerea de la o abordare de implementare totală la una pe etape pentru o mai bună aplicare a cerințelor regulatorii de contabilitate, în timp ce se elaborează un plan de acțiuni pentru aplicarea extinsă.** Legea contabilității atribuie Registrului Public sarcina de colectare, procesare, rezumare și publicare a situațiilor financiare, precum și de respectare de către entități 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 contabilității oferă baza pentru perceperea amenzilor de la entitățile care nu se conformează cu cadrul contabil și obligațiilor de prezentare a rapoartelor; cu toate acestea, având în vedere lipsa capacității și a legislației secundare adecvate, amenzile nu sunt percepute în prezent. Consecința mai gravă este că situațiile financiare sunt adesea incomplete, în special, în ceea ce privește dezvăluirea politicilor contabile și a notelor explicative, rapoartele de audit nu sunt colectate și situațiile financiare nu sunt puse la dispoziția publicului. Acest lucru subminează obiectivul final de promovare a unui cadru de succes privind raportarea financiară în sectorul corporativ. Registrul necesită o investiție urgentă și semnificativă pentru elaborarea reglementărilor secundare corespunzătoare, infrastructura IT și un personal tehnic bine organizat, calificat și remunerat.

### Aplicarea standardelor de audit

- 69 **După cum s-a menționat mai sus, asociațiile profesionale sunt la o etapă incipientă de supraveghere a activităților și realizarea asigurării calității membrilor lor. În consecință, Consiliul de supraveghere a activității de audit (CSAA) pune un accent mic sau nici un accent pe funcțiile de supraveghere și de asigurare a calității ale asociațiilor profesionale. Mai degrabă, auditorii sunt supuși supravegherii directe din partea CSAA.** CSAA este o entitate administrativă, creată pe lângă Ministerul Finanțelor pentru supravegherea activității de audit, după cum este definit în Legea privind activitatea de audit. CSAA este prezidat în prezent de Vice-ministrul Finanțelor și e format din șapte membri din Ministerul Finanțelor, Banca Națională a Moldovei, Comisia Națională a Pieței Financiare și 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.
- 70 **CSAA este responsabil de asigurarea conformării auditorilor și firmelor de audit cu standardele relevante de audit, codul de etică și cerințele de asigurare a calității; CSAA, de asemenea, monitorizează certificarea, licențierea și procesele DPC realizate de către MF și Camera de Licențiere; și acționează în calitate de organ consultativ pentru reglementări în domeniul auditului.** Auditorii și 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 transparență 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 sfârșitul anului).

- 71 **CSAA este limitat în ceea ce privește cantitatea și profunzimea inspecțiilor directe sau asigurării calității pe care acesta le poate efectua din motivul resurselor sale limitate, în special în ceea ce privește finanțarea și resursele umane.** Asigurarea calității este responsabilitatea Serviciului de Control și Verificare (SCV) al CSAA, care cuprinde trei funcționari publici cu o bază profesională relevantă limitată, care efectuează revizuiți privind conformarea auditorilor și a firmelor de audit cu privire la standarde de audit, codul de etică și alte acte normative ce reglementează mecanismele de audit și de asigurare a calității. SCV a început realizarea analizei asigurării calității în ultimul trimestru din 2012. Este necesară consolidarea CSAA, pentru ca acesta să promoveze o profesie de audit credibilă.
- 72 **CSAA poate impune următoarele sancțiuni și măsuri disciplinare asupra firmelor de audit înregistrate și a auditorilor: avertismente; decizii adresate Ministerului Finanțelor privind retragerea sau suspendarea certificatului de calificare a auditorului; și propuneri Camerei de Licențiere privind retragerea sau suspendarea licenței privind activitatea de audit.** CSAA menține o pagină pe pagina web a Ministerului Finanțelor, care prezintă detalii privind toate deciziile sale și acțiunile disciplinare. În 2012, CSAA a emis și publicat nouă decizii, care au rezultat într-un număr total de 25 sancțiuni, inclusiv: (i) trei cazuri de avertizare a celor care au avut mai puțin decât minimul necesar de 40 de ore DPC; (ii) 7 cazuri de propuneri către Camera de Licențiere privind retragerea licenței 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; și (iv) zece cazuri de avertizare a auditorilor și firmelor de audit pentru diverse încălcări ale Legii privind activitatea de audit.
- 73 **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 și entități. Fragmentarea combinată cu lipsa de finanțare fac sistemul inefficient.** Certificarea auditorilor este efectuată de către Comisia de Certificare pe lângă MF; licențierea companiilor de audit este efectuată de către Camera de Licențiere; registrul auditorilor este menținut 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; sancțiunile de avertizare sunt emise de CSAA; CSAA decide revocarea unui certificat de audit, iar Ministerul Finanțelor retrage certificatul în baza deciziei; și CSAA poate propune revocarea unei licențe de audit, iar Camera de Licențiere retrage licența ca urmare a acestei decizii. Această fragmentare complică pentru oricine, și, 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 și aplicare inconsistentă a standardelor de audit. Liniile de răspundere și responsabilitate pentru supravegherea profesiei de audit și aplicare standardelor de audit ar trebui să fie raționalizate și CSAA trebuie să aibă un rol de conducere neambiguu cu resurse suficiente pentru a permite consolidarea structurii sale organizatorice, dezvoltarea personalului său, formularea practicilor și procedurilor de lucru adecvate, și elaborarea

instrumentelor și metodologiilor robuste bazate pe risc. Opțiunile pentru organizarea funcției de supraveghere sunt prezentate în Anexa 4. Implementarea acestor recomandări în mod clar necesită timp și resurse. În consecință, Guvernul ar trebui să identifice și să implementeze măsuri tranzitorii pentru a câștiga sprijinul și respectul față de sistemul de supraveghere ca un tot întreg.

### Rolul Băncii Naționale și al Comisiei Naționale a Pieței Financiare

- 74 **Banca Națională a Moldovei impune implementarea standardelor și codurilor în sectorul bancar, inclusiv standardele contabile și de raportare financiară corespunzătoare.** Acest lucru este realizat prin vizite pe teren ale inspectorilor BNM, analiza situațiilor financiare și prudențiale periodice ale băncilor, examinarea rapoartelor de audit și monitorizarea dezvăluirilor obligatorii făcute de către bănci pe site-urile sale. BNM este în contact permanent cu auditorii băncilor și convoacă periodic întruniri cu auditorii subliniind rolul auditorului, pentru discutarea și clarificarea anumitor aspecte ale regulamentelor BNM, și pentru a comunica așteptările 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 și licențierea aferentă auditului general. Firmele de audit au obligația de a informa BNM despre orice activitate ilegală a Băncii, precum și despre orice nereguli în managementul sau activitatea băncii care ar putea duce la pierderi materiale. Relația dintre BNM și auditorii băncilor poate fi oficializată și consolidată în continuare conform Principiilor de bază pentru Supraveghere Bancară Eficientă ale Comitetului Basel pentru Supraveghere Bancară.
- 75 **Comisia Națională a Pieței Financiare** duce lipsă de personal experimentat și ar putea beneficia foarte mult în urma perfecționării sistemelor sale de monitorizare și executare. CNPF reglementează o parte semnificativă de EIP și este responsabilă de aplicarea standardelor și codurilor în sectorul de asigurări, piața valorilor mobiliare și pentru asociațiile de economii și împrumut, companiile de leasing.

### III. Standardele de Contabilitate precum au fost Elaborate și Aplicate în Practică

#### Decalajul privind Standardele

- 76 SİRF reprezintă un set de standarde aplicate de către EIP. În consecință, **pentru EIP, nu există nici-un decalaj în domeniul standardelor de raportare financiară.**
- 77 **MF este responsabil de elaborarea Standardelor Naționale de Contabilitate (SNC) noi pentru toate companiile care nu sunt EIP în conformitate cu Legea contabilității care solicită ca SNC să fie elaborate în baza directivelor contabile UE și a SİRF a.** Echipa ROSC a examinat atât procesul propriu-zis cât și conținutul 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 și a șaptea Directivă a UE privind legislația companiilor, precum și SİRF pentru IMM-uri. Ambele repere sunt relevante pentru Republica Moldova: (i) a patra și a șaptea Directivă a UE privind legislația companiilor solicită ca statele membre UE să transpună în legislația națională cerințele de raportare financiară; Moldova are aspirații UE și armonizarea cerințelor UE sunt foarte importante; (ii) SİRF pentru IMM-uri este un set simplificat de standarde, care este elaborat în baza SİRF complet pentru satisfacerea necesităților mai puțin exigente de informații pentru entitățile fără responsabilitate publică; SİRF pentru IMM-uri are doar câteva domenii de incompatibilitate cu a patra și a șaptea Directivă UE privind legislația companiilor și, prin urmare, acestea este foarte relevant și ar putea fi ales ca opțiune politică pentru Republica Moldova în loc de elaborarea SNC.
- 78 **Proiectele noilor SNC sunt în concordanță cu prevederile celei de-a patra directivă UE privind conturile contabile anuale ale anumitor tipuri de societăți în multe privințe, deși a Șaptea Directivă privind cerințele aferente conturilor consolidate nu sunt încorporate.** Există anumite domenii de diferențe între proiectele SNC și a patra Directivă, inclusiv: contabilitatea investițiilor în asociații, datoriile contingente, costurile de cercetare și dezvoltare, cerințele privind dezvăluirea informației și structurile situațiilor financiare. Cerințele pentru situațiile financiare consolidate în prezent sunt prevăzute în Articolul 37 din Legea contabilității care solicită consolidarea să aibă loc, dacă este prevăzut de standardele de contabilitate, aplicate de entitate. Situațiile financiare consolidate sunt cerute de SİRF. Dacă SNC finale nu vor conține cerința privind consolidarea în conformitate cu Directiva a șaptea a Uniunii Europene, opțiunea alternativă ar fi că Legea contabilității să fie modificată pentru a solicita grupurilor mari să elaboreze situații financiare consolidate în conformitate cu SİRF complet. Acest lucru va satisface cerințele celei de a șaptea Directivă UE care prevede scutiri de consolidare pentru grupurile mai mici<sup>47</sup>.
- 79 **Proiectele noilor SNC sunt derivate din SİRF complet. În multe privințe acesta este un lucru bun, pentru că asigură compatibilitatea SNC cu cele mai bune practici internaționale. Cu toate acestea, cei care elaborează noile SNC trebuie să țină cont de**

---

<sup>47</sup> Echipa ROSC a fost informată de către MF precum că s-a decis elaborarea unui SNC referitor la consolidarea situațiilor financiare.

**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 conțin referiri la SIRF complet, care rezultă într-un set foarte complex de standarde. În timp ce se recunoaște importanța asigurării coerenței 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 opțiunile de simplificare a elaborării SNC ar fi utilizarea SIRF pentru IMM-uri drept element principal de referință, mai degrabă decât SIRF complet. Comentariile suplimentare privind diferențele și asemănările dintre proiectele SNC și SIRF pentru IMM-uri sunt incluse în Anexa 2.

- 80 **Standarde de contabilitate simplificate pentru entitățile mici nu sunt prevăzute în proiectele SNC.** Proiectul SNC 1, Prezentarea situațiilor financiare, permite entităților mici să prezinte un număr redus de rapoarte: un bilanț, situația pe profit și pierdere și note explicative. Cu toate acestea, acest lucru nu pare să scutească entitățile mici de la aplicarea SNC complete în toate celelalte privințe. Consistent cu prevederile Directivei a patra UE privind legislația companiei<sup>48</sup>, SNC ar trebui să conțină un standard simplificat pentru entitățile mai mici, care ar incorpora cerințe simplificate de contabilitate și de raportare.
- 81 **Prevederile din Legea contabilității referitoare la sistemele contabile în partidă dublă și simplificate ar trebui revizuite**<sup>49</sup>. Mai precis, Articolul 15 nu ar trebui să includă referiri la admisibilitatea sistemelor de contabilitate în partidă dublă și simplificate în partidă dublă. Mai degrabă, Legea ar trebui să impună toate entitățile să mențină sisteme robuste de control intern și contabile, care printre altele le-ar permite producerea situațiilor financiare fiabile și la timp în conformitate cu standardele prescrise de raportare financiară. O consecință a unei astfel de abordări este că aproape cu siguranță acest lucru va impune toate entitățile 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 și permit elaborarea situațiilor financiare credibile.

### Decalajul de conformitate

- 82 **Echipa ROSC a revizuit un eșantion de situații financiare pentru evaluarea decalajelor de conformitate cu SNC în vigoare și cu SIRF.** Eșantionul selectat a inclus 21 entități care au pregătit situațiile financiare în baza SNC, și șapte entități care voluntar au pregătit situațiile financiare în baza SIRF<sup>50</sup>. Așa cum s-a menționat mai devreme în raport, SIRF sunt obligatorii pentru EIP și primul set de situații financiare sunt solicitate pentru perioada care se încheie la 31 decembrie 2012<sup>51</sup> și 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

---

<sup>48</sup> Art. 1a.

<sup>49</sup> 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.

<sup>50</sup> EIP, în primul rând, sunt obligate prin lege să producă situații financiare conform SIRF pentru perioada care se încheie la 31 decembrie 2012.

<sup>51</sup> Aceasta impune ca toate informațiile comparative trebuie să fie colectate de către entități, începând cu 1 ianuarie 2011, astfel încât informația comparativă din anul precedent să fie inclusă în situațiile financiare din decembrie 2012.

SNC. Cu toate acestea, unele entități, inclusiv EIP obișnuiau să elaboreze două seturi de Situații Financiare, aplicând SNC și SIRF.

83 **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 și notele explicative erau fie foarte slabe fie lipseau.** Entitățile revizuite au inclus cinci bănci, două companii non-bancare cotate la bursă, trei SA cu capital de stat, patru companii de asigurări, cinci alte entități și două entități mici, care aplică raportarea simplificată. Majoritatea situațiilor financiare au fost obținute din Registrul Public și erau incomplete, ne-având nici-o notă de dezvăluire și nici-un raport de audit. Foarte puține 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 rețele internaționale. Acestea au fost toate elaborate cu respectarea unui standard bun și a cerințelor SNC privind prezentarea și dezvăluirea;
- Situațiile financiare ale tuturor celorlalte entități au fost prezentate în conformitate cu formatele prescrise de către SNC pentru bilanțul contabil, raportul privind profitul și pierderile și raportul privind fluxul de numerar. Cu toate acestea, cu excepția 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 și note explicative face practic imposibilă înțelegerea performanței și a poziției financiare a entității.

84 **Calitatea situațiilor financiare bazate pe SNC ale entităților non-bancare este foarte scăzută.** În absența unor informații complete și detalii suficiente pentru o analiză corectă și o înțelegere a poziției financiare, performanțelor și fluxurilor de numerar ale companiei, situațiile financiare nu oferă informații utile pentru acționari, investitori și creditorii pentru a lua decizii corporative informate, cu privire la investiții sau credite.

85 **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 și două alte entități, toate din care au fost supuse unui audit de către firmele de audit care fac parte din rețele internaționale. Unele dintre situațiile financiare au fost puse la dispoziția echipei înșiși de către bănci, și unele dintre acestea au fost, de asemenea, disponibile pe site-urile lor, în timp ce situațiile financiare ale celorlalte două entități au fost puse la dispoziția echipei pe bază confidențială. Mai jos sunt rezultatele examinării:

- Majoritatea situațiilor financiare întocmite în baza SIRF ale băncilor au fost elaborate la un standard ridicat, deși notele și dezvăluirile de informații nu au fost întotdeauna ușor de urmărit și 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 proprietății, mașinilor și echipamentelor, recunoașterea 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

86 **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 și probleme de capacitate la implementarea SIRF și pot să nu reușească să prezinte situații financiare acceptabile din punct de vedere tehnic în termenul de până la 30 aprilie 2013. De asemenea, și după cum s-a discutat mai devreme în acest raport, autoritatea fiscală și inspectorii săi nu sunt completamente pregătiți pentru implementarea SIRF și este nevoie de creat o punte fiscală și reconciliere din profiturile raportate conform SIRF la profitul imposibil.

## IV. Standardele de Audit precum au fost Elaborate și Aplicate în Practică

### Decalajul privind Standardele

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

### Decalajul de conformitate

- 88 **Rapoartele de audit revizuite, întocmite în conformitate cu SIA s-au dovedit a fi de calitate bună, deși 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 esență 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 rețele internaționale (de obicei cele patru mari) respectă cerințele ISA, și după cum a confirmat revizuirea situațiilor financiare, echipa poate concluziona în mod rezonabil că acele firme de audit tind să se conformeze cu SIA.
- 89 **Cu toate acestea, implementarea SIA este o provocare pentru practicile locale mici și mijlocii, pentru că:** este dificil de justificat costul mai mare al unui audit SIA organelor de management și de guvernare, care nu consideră auditul ca fiind util; auditorii se confruntă cu dificultăți în aplicarea standardelor interne de control al calității (ISQC1); doar foarte puțini auditori posedă metodologii de audit compatibile cu SIA; și menținerea legăturii cu auditorul precedent al entității este adesea problematică.
- 90 **După cum s-a discutat în secțiunea "Cerințe față de prezentarea situațiilor financiare", cu excepția băncilor, este dificil de obținut seturi complete de situații financiare supuse auditului, care să conțină rapoarte de audit.** În pofida cerințelor legale<sup>52</sup>, entitățile nu publică situațiile sale financiare supuse auditului pe deplin și Registrul Public în prezent nu colectează rapoartele de audit ca parte a situațiilor financiare.
- 91 **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 deficiențe semnificative în calitatea**

---

<sup>52</sup> Conform Articolului 40 din Legea contabilității, situațiile financiare ale entităților supuse auditului statutar vor fi postate pe pagina web oficială a entității și a organului căruia sunt prezentate rapoartele financiare și punerea la dispoziția publicului larg.

**auditului, cu excepția 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 și două entități comerciale (o entitate a publicat raportul de audit pe site-ul său oficial, însă nu a anexat situațiile financiare supuse auditului). Deși 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 rețele internaționale. În unele cazuri, SNA au fost aplicate (3 bănci) și în alte cazuri, auditul a fost efectuat pe baza SIA (2 bănci). Acestea au fost toate întocmite la un nivel de standard bun și au fost respectate cerințele standardelor de audit utilizate;
- Pentru auditurile altor entități, 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 și poate fi utilizat doar de către CNPF într-un caz și în alt caz de către acționarii entității. Acest lucru nu este acceptabil, deoarece auditorii ar trebui să-și exprime opinia, care este valoroasă pentru toți ceilalți utilizatori activi sau potențiali ai informației financiare și nu ar trebui să limiteze responsabilitatea acestora față de orice tip de utilizator. Situațiile financiare acelor două entități comerciale examinate nu conțin dezvăluiri ale politicilor contabile și/sau alte note de dezvăluire a informației, cu excepția șabloanelor prevăzute de SNC 5 *Prezentarea rapoartelor financiare*; în pofida acestei lipse, ambele rapoarte au opinii fără rezerve (curate) de audit. Absența 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 și, eventual, înșelătoare.

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

- *Înțelegerea limitată a procesului de audit și a valorii acestuia de către cei care se ocupă de guvernarea entităților corporative/persoanelor juridice* - reprezentanții firmelor de audit intervievați au menționat echipei ROSC că atât managementul cât și 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, și rolul lor în asigurarea faptului că auditorii externi își onorează responsabilitățile sale de livrare a unui audit care să răspundă necesităților părților interesate nu este satisfăcută;
- *Experiența practică și cunoștințele tehnice limitate de aplicare a standardelor de audit* – după cum este descris în secțiunea "Instruirea și formarea profesională", pentru ca curricula de educație și conținutul 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 și impune sancțiuni corespunzătoare pentru neconformare - după cum s-a menționat anterior, sistemul existent de supraveghere are o capacitate limitată de monitorizare a conformității cu standardele de audit și de asigurare a faptului că auditorii practici respectă procedurile interne de asigurare a calității (inclusiv SIA 220 privind controlul calității lucrărilor de audit). De asemenea, legea conține un set limitat de sancțiuni 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 responsabilităților sale, astfel slăbind stimularea auditorilor pentru calitate.*

## V. Percepția Aferentă Calității Raportării Financiare

- 93 **Cererea pentru situațiile financiare transparente este încă relativ scăzută, datorită creditării bazate pe gaj, lipsa disponibilității informației financiare, stadiul incipient de dezvoltare a pieței valorilor mobiliare și nivelul modest al investițiilor străine. Băncile și creditorii au tendința să caute alte surse de informații, deoarece aceștia nu au încredere în calitatea raportării financiare.** În mod similar, investitorii străini și privați au o încredere limitată în situațiile financiare statutare, atunci când efectuează *due diligence* ca parte a proiectelor sale investiționale 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 internaționale, precum și îmbunătățirile pe care acesta le-a adus, în special în sectorul bancar, care este în general perceput drept producând informații financiare de o mai bună calitate decât sectorul corporativ. Reticența întreprinderilor de a dezvălui informația și concentrarea pe consecințele fiscale ale contabilității sunt văzute pe larg drept obstacole pentru creșterea transparenței și la îmbunătățirea calității de raportare financiară. Mai multe persoane interesate intervievate au subliniat că sectorul deținut de stat este o zonă în care informația nu a fost, în general, transparentă și rareori a fost disponibilă.
- 94 **Evidența anecdotică privind calitatea percepută a auditurilor și valoarea pe care un audit o aduce situațiilor financiare sugerează că auditul efectuat de rețelele internaționale și în special de așa-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 rețelelor internaționale au o performanță ce o depășește pe cea a colegilor lor în utilizarea unei metodologii de auditare formală bazată pe sau compatibilă cu Standardele Internaționale de Audit și asigurarea faptului că procesele de asigurare a calității sunt aplicate în plus față de cele efectuate de echipele de audit.
- 95 **Disponibilitatea limitată a informației financiare credibile în Republica Moldova face mai dificil modul în care companiile din Republica Moldova accesează finanțe.** Calitatea situațiilor financiare supuse auditului disponibile adesea este percepută ca fiind de nivel scăzut de către potențialii creditori. În plus, studiile privind mediul de afaceri și performanța entităților, spre exemplu, arată că doar 18% din întreprinderile medii și 30% din întreprinderile mari au suspus auditului situațiile financiare, care sunt cu mult mai mici decât cifrele de 44% și 71% raportate pentru companiile medii și mari, respectiv, din regiune. Acești factori, combinați cu înțelegerea limitată a informațiilor financiare de către cei responsabili de managementul entităților, au un efect negativ asupra accesului la finanțe și în cele din urmă duc la un cost ridicat al capitalului.

## VI. Recomandări cu Privire la Politici

- 96 **Recomandările acestui ROSC sunt interdependente și se sprijină reciproc și sunt concepute pentru a îmbunătăți 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 și Audit; (iv) Monitorizarea și aplicarea; și (v) formarea profesională. Acești cinci piloni se consolidează reciproc și 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.
- 97 **Următoarele principii urmează să sprijine eforturile autorităților și profesiei de a reforma și consolida raportarea financiară corporativă din Republica Moldova, ținând cont de constrângerile substanțiale ale resurselor economice și umane cu care se confruntă țara:**
- a. *Consolidarea mecanismelor existente*, în măsura în care acestea sunt conceptual solide și durabile, mai degrabă decât reorganizarea completă a mecanismelor existente;
  - b. *Simplificarea cerințelor privind contabilitatea și 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;
  - c. *Adoptarea standardelor internaționale* ori de câte ori este posibil, spre deosebire de elaborarea soluțiilor personalizate, care sunt costisitoare și dificil de menținut, și care nu transmit același nivel de încredere ca cele internaționale;
  - d. *Consolidarea cadrului instituțional* pentru eliminarea dublării eforturilor și promovarea sinergiei dintre agențiile regulatorii pentru rezultate mai bune;
  - e. *Susținerea tuturor măsurilor care conțin activități de consolidare a capacității și conștientizare a publicului* pentru asigurarea faptului că părțile interesate afectate de reglementarea, aplicarea și practicile contabile și de audit, inclusiv utilizatorii informațiilor financiare au o înțelegere teoretică și practică bună a subiectului în cauză.

### Cadrul legislativ

- 98 **Cadrul legislativ ar trebui să stabilească criterii adecvate pentru cerințele de contabilitate simplificată și raportare financiară și, 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 și raportării financiare pentru entitățile mici într-un mod similar cu opțiunea prevăzută în directiva a patra a UE privind legislația companiilor.
- 99 **În timp ce Banca Mondială susține adoptarea "SIRF pentru IMM" pentru IMM-uri mai mari și adoptarea standardelor simplificate pentru întreprinderile mici, Guvernul Republicii Moldova a decis să elaboreze un nou set de standarde pentru toate entitățile non-EIP. Ministerul Finanțelor ar trebui să abordeze următoarele aspecte înainte de**

**adoptarea noilor SNC pentru a face standardele stabilite mai ușor de înțeles și de implementat:**

- a. MF trebuie să pregătească un cadru conceptual care să stea la baza standardelor naționale de contabilitate<sup>53</sup>.
- b. Cerința Legii contabilității privind întocmirea rapoartelor financiare consolidate ar trebui revizuită pentru a o aduce în concordanță cu cea de-a șaptea directivă a UE privind legislația companiei și urmează să fie aplicată doar față de grupurile mari. O posibilitate ar fi solicitarea grupurilor mari să aplice SIRF și implicit cerințele acestora de consolidare și astfel evitând necesitatea includerii oricăror cerințe de consolidare în SNC<sup>54</sup>.
- c. MF trebuie să asigure că noile proiecte ale SNC<sup>55</sup> corespund celei de-a patra și a șaptea directivă a UE privind Legislația companiei.
- d. MF trebuie să instituie un sistem durabil pentru menținerea procesului de elaborare și actualizare a standardelor.

**100 Ministerul Finanțelor în comun cu Inspectoratul Fiscal urmează să ofere o ghidare adecvată privind problemele ce țin de fiscalitate pentru bănci și alte entități comerciale care întocmesc situații financiare conform SIRF.** Liniile directorii ar trebui să includă explicația diferențelor majore dintre SIRF și legislația fiscală și ar trebui să ofere o reconciliere dintre venitul net raportat în situațiile financiare ale unei companii cu profitul impozabil.

**101 Guvernul ar trebui să revizuiască și în caz de necesitate să modifice cerințele contabile și de audit în toate legile și regulamentele în vederea eliminării incoerențelor și introducerii clarificărilor.** Aceasta ar include:

- a. Revizuirea și modificarea, după necesitate, a regulamentelor Bursei de valori a Moldovei pentru consistență cu Legea contabilității astfel încât, spre exemplu, să nu existe nici-o diferență în cerințele de contabilitate și de audit aplicabile față de diferite tipuri de entități cotate, sau prin examinarea minuțioasă a definiției entităților cotate.
- b. Revizuirea și modificarea după necesitate a Legii instituțiilor financiare, astfel încât, spre exemplu, să fie eliminate referințele la standarde contabile emise de BNM.

**102 Guvernul trebuie să revizuiască structura organizatorică a sistemului de supraveghere a activității de audit și să asigure suficiente fonduri și resurse umane pentru funcționarea în mod eficient și în conformitate cu Directiva UE privind auditul statutar<sup>56</sup>.** Mai precis, sunt necesare:

---

<sup>53</sup> Echipa ROSC a fost informată precum că MF a decis elaborarea unui cadru conceptual.

<sup>54</sup> Echipa ROSC a fost informată precum că MF a decis elaborarea unui SNC privind consolidarea situațiilor financiare pentru non-EIP.

<sup>55</sup> Observațiile echipei ROSC privind proiectele Standardelor Naționale de Contabilitate prezentate de către Ministerul Finanțelor în ianuarie 2013 sunt prezentate în Anexa 2.

<sup>56</sup> Opțiunile de politică pentru a fi luate în considerație de către Guvern sunt prezentate în Anexa 4.

- a. Revizuirea statutului juridic și a structurii instituționale a sistemului de supraveghere a activității de audit pentru asigurarea fondurilor adecvate în timp ce se menține independența de la profesia de audit.
- b. Asigurarea faptului că sistemul de supraveghere a activității de audit este capabil din punct de vedere financiar și altfel să recruteze profesioniști cu calificări și experiență corespunzătoare în unitatea de control al asigurării calității (în prezent, Serviciul de Control și Verificare).
- c. Pregătirea legislației secundare adecvate pentru susținerea metodologiei, manualelor și a procedurilor de lucru a sistemului de supraveghere și asigurare a calității activității de audit.

**103 Reflectând constrângerile de resurse financiare și umane ale Guvernului, implementarea recomandărilor menționate mai sus va lua timp și în consecință Guvernul urmează să stabilească o strategie eşalonată pentru îmbunătățirea supravegherii profesiei pe termen scurt.** O astfel de strategie ar putea include următoarele:

- a. Limitarea activității de asigurare a calității asupra activității de audit la un mix echilibrat de auditori și firme de audit, variind de la auditori ai EIP până la firme mici de audit care adoptă o abordare bazată pe risc;
- b. Identificarea opțiunilor pentru oferirea fondurilor suplimentare pentru sistemul de asigurare a calității (o opțiune care este folosită în multe țări constă în faptul că auditorii trebuie să ofere contribuții la sistem);
- c. Colaborarea cu asociațiile profesionale în vederea dezvoltării capacității unităților de asigurare a calității (în prezent SCV) în efectuarea examinărilor calității;
- d. Urmărirea examinărilor de calitate efectuate de către asociațiile profesionale pentru membrii săi și evaluarea măsurii în care aceste revizui ar putea fi invocate de CSAA;
- e. Solicitarea formării profesionale pentru personalul tehnic și asistență tehnică pentru elaborarea metodologiilor de la donatorii internaționali și partenerii de dezvoltare;

**104 Trebuie să existe o convergență mai mare a Legii privind activitatea de audit cu Directiva UE privind auditul statutar pe termen lung. Convergența deplină va necesita următoarele reviziuni:**

- a. Legea reglementează "activitatea de audit", dar nu face distincție între serviciile de audit și non-audit, prin aceasta, în esență, reglementând diverse activități de consultanță ne aferentă activității de audit efectuate de către auditorii certificați. Legea în schimb ar trebui să se concentreze pe audituri statutare și voluntare și să abordeze problema altor servicii de consultanță doar în măsura în care aceasta poate afecta independența unui auditor. Astfel, legea nu ar trebui 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.
- b. Legea trebuie să definească motivele în baza cărora companiile pot demite auditorii săi care să fie compatibile cu dispozițiile Directivei UE privind auditul statutar.
- c. Legea trebuie să conțină linii directorii clare pentru asigurarea faptului că nu există niciun conflict de interes între personalul de asigurare a calității și auditorii statutari.
- d. Legea trebuie modificată astfel încât perioada actuală de patru luni pentru auditorii EIP pentru publicarea rapoartelor sale anuale de transparență să fie redusă la trei luni. În plus, rapoartele de transparență trebuie să includă o descriere a rețelei internaționale,

dacă este cazul, căreia îi aparține firma de audit, precum și informațiile financiare, care prezintă baza pentru remunerarea partenerilor firmei de audit.

- e. Legea trebuie să includă acele cerințe din Directiva UE privind auditul statutar care asigură o independență mai bună auditorilor statutari ai EIP, inclusiv cerința pentru o confirmare a comitetelor de audit de independență, dezvăluirea către comitetele de audit a serviciilor suplimentare oferite, și care solicită ca auditorii să discute problemele de independență cu comitetele de audit. Legea trebuie să solicite, de asemenea, revizuirea regulete privind asigurarea calității ale auditorilor EIP.
- f. Cerințele minime privind experiența pentru ca un candidat să treacă examenele de calificare pentru auditori ale Comisiei de Certificare trebuie să fie modificate la doi ani, cerința actuală fiind de șase luni disponibile pentru unele categorii de solicitanți.
- g. Legea trebuie să fie modificată întru asigurarea faptului că informațiile incluse în registrul public al auditorilor și firmelor de audit corespund cerințelor Directivei UE privind auditul statutar. Mai specific, registrul public trebuie să conțină, de asemenea, numele și adresa autorităților competente responsabile pentru aprobare sau auditorii, pentru asigurarea calității, pentru investigații și aplicarea sancțiunilor față de auditorii statutari și firmele de audit și pentru supravegherea publică.
- h. 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<sup>57</sup> 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.

- 105 **Este necesar efectuarea unei analize specifice a sectorului, astfel încât Guvernul să stabilească mecanisme adecvate pentru transparența sporită și dezvăluire pentru EPS.** Analiza trebuie să includă o evaluare a formării și necesităților tehnice ale autorităților publice pentru o mai bună monitorizare și supraveghere a EPS, precum și o revizuire a regimului de guvernare corporativă și a riscurilor fiscale. EPS majore, care au un caracter de interes public în prezent nu sunt supuse auditului și nu au cerințe adecvate de transparență. Situațiile financiare ale EPS trebuie să fie supuse auditului și 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. Adicional, cele trei structuri guvernamentale cu responsabilități de supraveghere a EPS (Ministerul Finanțelor, ministerele de ramură responsabile pentru EPS ale sale și Agenția Proprietății Publice), trebuie în mod activ să monitorizeze informația financiară și 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

- 106 **Atât asociațiile profesionale cât și Guvernul trebuie să colaboreze în vederea majorării fiabilității calificării contabile locale profesionale inițial pe piața locală și, pe termen lung, pe plan internațional.** Discuțiile cu părțile interesate și mediul de afaceri au relevat

---

<sup>57</sup> [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IAASB%20Handbook%20Part%20I\\_Web.pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IAASB%20Handbook%20Part%20I_Web.pdf)

faptul că calificarea locală este uneori percepută ca o calificare birocratică, care este necesară auditorilor pentru a putea opera pe piață, 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 îmbunătățit pentru a îmbunătăți abilitățile profesionale și a spori recunoașterea calificării. Acest lucru ar avea nevoie de următoarele:

- a. Revizuirea programei privind reglementările SIRF, guvernarea corporativă, precum și cadrul nou național de contabilitate când va fi adoptat
- b. Introducerea unui mecanism de asigurare a calității pentru pregătirea întrebărilor de examinare;
- c. Un set extins de întrebări de examinare, care poate fi realizat cu implicarea asociațiilor profesionale;
- d. Îmbunătățirea transparenței, prin publicarea întrebărilor de la examenele precedente pentru a fi accesibile publicului;
- e. Fiabilitate ameliorată prin re-examinarea modului de funcționare a Comisiei de Certificare;
- f. Resurse financiare suplimentare pentru asigurarea faptului că toate măsurile propuse mai sus pot fi implementate în mod corespunzător.

**107 Este necesară structurarea și standardizarea examenelor suplimentare de către BNM și CNPF pentru certificarea auditorilor pentru auditul instituțiilor financiare, al companiilor de asigurări și participanții profesioniști la piața valorilor mobiliare.** Deși este de înțeles că autoritățile regulatorii tind să asigure că numai auditorii ce dețin cunoștințe, capacitate și experiență 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 cerințe specifice sectorului deoarece acestea sunt, în esență, incorporate în SIA și trebuie să fie supuse monitorizării prin asigurarea ameliorată a calității și supravegherea activității de audit.

**108 Asociațiile profesionale trebuie să fie mai pro-active în implementarea reformelor în domeniul contabilității și auditului prin ameliorarea calității și îmbunătățirea percepției profesiei de către comunitatea de afaceri. Aceasta ar putea include următoarele:**

- a. Realizarea aranjamentelor de înfrățire cu institutele și asociațiile din alte țări;
- b. Crearea mecanismelor de evaluare colegială în cadrul asociațiilor respective pentru audituri de o calitate mai bună.
- c. Angajamentul conformării cu Declarațiile privind Obligațiile de Membru ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) sau cerințe similare.
- d. Parteneriate cu camerele de comerț și industrie pentru antrenarea acestora în dialogul cu Guvernul și autoritățile de reglementare întru facilitarea reformelor în domeniul contabilității și auditului.
- e. Parteneriate cu alte părți interesate și posibil parteneri de dezvoltare în activități de schimb de cunoștințe pentru contabili privind standardele de contabilitate, pentru auditori privind standardele de audit și pentru companii și investitori cu privire la importanța acestei agende.

## Standardele de contabilitate și audit

- 109 **Procesul de stabilire a standardelor naționale de contabilitate trebuie să fie mai participativ și durabil.** Abordarea elaborării standardelor trebuie extinsă ca să permită o consultare mai amplă cu cei care le întocmesc, utilizatorii și auditorii situațiilor financiare, precum și experții fiscali. Adicional, trebuie să fie acordat un interval de timp suficient pentru consultări publice, toate aceste discuții și feedback-ul fiind transparente. Trebuie să fie examinată sustenabilitatea procesului de stabilire a standardelor împreună cu clarificarea modului în care viitoarele revizuiți vor fi efectuate în vederea menținerii standardelor actualizate. Din motiv că adoptarea SIRF pentru IMM-uri ar permite celor care elaborează standardele naționale să beneficieze de un proces riguros și participativ, urmat de IASB (Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate), persoanele care elaborează standardele naționale pot considera că este mai eficientă reorientarea atenției sale spre participarea în acest proces și exprimarea necesităților sale către IASB, mai degrabă decât elaborarea propriilor soluții personalizate de dezvoltare.
- 110 **Procesul de adoptare a standardelor de contabilitate și audit trebuie să fie mai optimizat.** Legea contabilității și Legea privind activitatea de audit respectiv impun utilizarea SIRF, SIA și 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 restanță aferentă standardelor și actualizării acestora pentru publicare. Ministerul Finanțelor trebuie să asigure că toate actualizările intra în vigoare în timp util.

## Monitorizarea și aplicarea

- 111 **Capacitatea Registrului Public are nevoie de consolidare.** Registrul Public este responsabil pentru asigurarea conformării cu dispozițiile privind raportarea financiară și transparența din Legea contabilității de către companii. Cu toate acestea, Registrul Public nu are nici capacitatea și nici resursele necesare pentru realizarea aceste responsabilități, care ar necesita inițial ca:
- Registrul Public să fie dotat cu infrastructura IT necesară pentru colectarea, procesarea și publicarea situațiilor financiare cerute de lege;
  - Registrul Public elaborează sau achiziționează software-ul care se integrează cu Registrul de Stat al persoanelor juridice, precum și cu registrul contribuabililor, astfel încât să poată compila o lista completă de entități care sunt obligate să prezinte situațiile sale financiare;
  - Registrul Public este asigurat cu personal și finanțe;
  - Personalul Registrului Public sunt instruiți în domeniul standardelor de raportare financiară și de audit.
- 112 **Reflectarea constrângerilor financiare și de resurse umane ale Guvernului și ale altor părți cointeresate, implementarea recomandărilor menționate anterior poate să dureze. Guvernul, prin urmare, trebuie să stabilească o strategie eșalonată pentru asigurarea îmbunătățirii conformității și transparenței în termen scurt.** O astfel de strategie ar putea include următoarele:
- Inițial, limitarea cerinței de dezvăluire față de situațiile financiare supuse auditului și extinderea treptată a cerinței pentru o gamă mai largă de companii;

- b. Susținerea aplicării acestor cerințe limitate privind dezvăluirea prin majorarea coordonării cu camera de înregistrare și autoritățile fiscale;
- c. Solicitarea instruirii în domeniul raportării financiare pentru personalul tehnic și asistența tehnică pentru elaborarea metodologiei de revizuire de la organizațiile profesionale, donatorii internaționali și partenerii de dezvoltare.

- 113 **Sistemul de supraveghere a activității de audit și asigurare a calității trebuie să fie asigurat cu resursele și instrumentele necesare pentru realizarea atribuțiilor sale pe termen mediu și în condițiile prevăzute de Legea privind activitatea de audit.** Unitatea de asigurare a calității (în prezent SCV) trebuie să fie finanțată și dotată în mod adecvat cu personal în conformitate cu Directiva UE privind auditul statutar. Guvernul trebuie să solicite asistență tehnică de la partenerii de dezvoltare pentru elaborarea metodologiilor, manualelor și ghidului operațional, precum și să ofere formare profesională personalului tehnic. Recunoscând faptul că abordarea acestor puncte slabe va necesita timp și având în vedere limitările substanțiale de resurse, unitatea de asigurare a calității (în prezent SCV) ar trebui pe termen scurt să-și concentreze eforturile pe asigurarea calității lucrului unui număr limitat de auditori și 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.
- 114 **Autoritățile de reglementare trebuie să joace un rol activ în implementarea reglementărilor contabile și de audit.** În timp ce sectorul bancar este relativ bine monitorizat de către BNM, este loc pentru perfecționarea monitorizării de către CNPF a companiilor cotate la bursă, companiilor de asigurări și altor entități reglementate. CNPF trebuie să fie dotată cu personal în mod adecvat și personalul trebuie să fie instruit în domeniul standardelor de contabilitate și audit, cu un accent specific pe anumite subiecte, precum contabilitatea sectorului asigurărilor, guvernarea corporativă și raportarea financiară. Mai mult ca atât, autoritățile de reglementare trebuie să elaboreze metodologii privind rapoartele de audit care conțin opinii modificate, nefavorabile sau de renunțare. Un program de asistență tehnică structurat poate contribui la faptul ca CNPF să soluționeze 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 relația dintre autoritățile de reglementare și audit a băncilor.
- 115 **Autoritățile de reglementare trebuie să susțină EIP în implementarea cerinței privind implementarea SIRF din 2012.** Persoanele care întocmesc situațiile financiare, precum și consultanții și consilierii acestora se confruntă cu provocări semnificative și ar putea beneficia de o ghidare detaliată. Autoritățile de reglementare trebuie să joace un rol mai pro-activ pentru facilitarea implementării SIRF și sporirea conformării de către EIP.
- 116 **În calitate de o acțiune pe termen scurt, autoritățile de reglementare reprezentate pe CSAA trebuie să contribuie mai pro-activ la soluționarea problemelor aferente supravegherii activității de audit.** Spre exemplu, autoritățile de reglementare ar putea oferi un suport tehnic SCV și ar putea beneficia de un schimb de informații despre performanța auditorilor în sectoarele acestora.

### Educație și Instruire

- 117 **Universitățile trebuie să actualizeze curriculumul său în domeniul contabilității și auditului pentru includerea principiilor, conceptelor și caracteristicilor cheie ale SIRF,**

**SIA, eticii de afaceri și guvernării și noilor SNC atunci când sunt adoptate.** ASEM în prezent trece printr-un astfel de proces și alte universități ar putea învăța din experiența acestora. Universitățile ar trebui, de asemenea, să tindă să obțină scutiri parțiale sau totale pentru absolvenții lor la examenele privind clarificările naționale și internaționale de contabilitate și audit. Astfel de inițiative ar crea stimulente pentru ca studenții să se alăture profesiei de contabilitate și audit. Acest lucru ar necesita: i) formarea formatorilor în domeniul SIRF, SIA, etica și guvernarea corporativă, ii) elaborarea materialelor didactice, precum și traducerea materialelor internaționale relevante.

- 118 **Universitățile trebuie să-și expună studenții săi la SIRF și SIA, în cadrul studiilor de licență la facultățile relevante, acordând diplome în contabilitate și business.** În prezent, studenții nu sunt expuși la SIRF și SIA până ce aceștia nu fac studiile de Master. Acest lucru ar putea fi, de asemenea, realizat prin colaborarea cu organizațiile profesionale și acreditate de învățământ, care oferă formare profesională continuă pentru auditorii certificați. Mai mult ca atât, auditorii care aspiră trebuie încurajați să practice auditul prin stagii recunoscând importanța instruirii practice, adițional teoriei pentru o bună înțelegere a SIA.
- 119 **Există o necesitate de a revizui conținutul programelor de formare profesională continuă în vederea actualizării acestora în corespundere cu necesitățile noului cadru de contabilitate și audit.** Adițional, formarea profesională continuă trebuie să fie folosită drept instrument pentru recalificarea profesioniștilor certificați, în special în contextul adoptării noilor SNC, SIRF și SIA.
- 120 **Personalul autorităților de reglementare, inclusiv cel din cadrul BNM, CNPF și MF, trebuie să beneficieze de instruire practică pentru aplicarea standardelor de contabilitate și raportare financiară cu o bună înțelegere de bază a standardelor de audit și aplicarea acestora.** Programele de instruire/training trebuie să se concentreze pe probleme practice, juridice și de conformare în sectorul bancar și al asigurărilor, precum și piețele de valori mobiliare.
- 121 **Pe termen mai lung, aranjamente privind guvernarea 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<sup>58</sup>. Noul proiect al Codului privind Guvernarea Corporativă, care este în prezent în curs de elaborare la CNPF, ar fi un punct de plecare ideal pentru introducerea unor astfel de reforme.
- 122 **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.

---

<sup>58</sup> Directiva a patra, articolul 41.

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

| Recomandarea ROSC 2004                                                                                                                                                                                                                            | Statutul implementării                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Legea contabilității trebuie revizuită minuțios                                                                                                                                                                                                | <i>Cadrul de reglementare este ameliorat; provocări substanțiale de implementare.</i> O noua lege a contabilității a fost publicat în 2007 și a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2008.                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 2. Adoptarea traducerilor disponibile în limba română și rusă a tuturor standardelor SIRF, care nu sunt încă reflectate în SNC și revizuirea SNC existente pentru o mai bună aliniere la SIRF                                                     | <i>Abordate.</i> Traducerile în limba română și 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 revizuieste SNC existente - vezi Anexa 2.                                                                      |
| 3. Modificarea SNC 4, <i>Particularitățile contabilității întreprinderilor micului business</i> , pentru asigurarea IMM-urilor cu un cadru cuprinzător de raportare.                                                                              | <i>În curs de desfășurare.</i> 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 Națională a Valorilor Mobiliare (CNVM).                                   | <i>Cadrul de reglementare este ameliorat; provocări substanțiale de implementare.</i> Un Serviciu Informațional al Rapoartelor Financiare (Registrul Public) a fost înființat în subordinea Biroului Național de Statistică și noua Lege a contabilității solicită tuturor entităților 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. | <i>Abordate</i> în noua Lege privind activitatea de audit, unde auditul statutar al situațiilor financiare ale tuturor entităților de interes public a devenit obligatoriu.                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |

| Recomandarea ROSC 2004                                                                                                                                                                             | Statutul implementării                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 6. Clarificarea rolului Comisiei de Cenzori cu privire la procesul de raportare financiară și limitarea obligației de a avea cenzori în cadrul entităților care nu sunt supuse auditului statutar. | <i>Ne-efectuat.</i> Legea cu privire la societățile pe acțiuni 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 și SIIS de aplicare a standardelor de contabilitate și cerințelor de raportare financiară.                                              | <i>Parțial abordate. Cadrul de reglementare este îmbunătățit; provocări substanțiale de implementare.</i> CNVM și SIIS au fost înlocuite de Comisia Națională a Pieței Financiare (CNPF) care are autoritatea de implementare a standardelor de contabilitate și cerințele de raportare financiară.                                                                                                                                                                                     |
| 8. Finalizarea proiectului unei noi legi privind activitatea de audit                                                                                                                              | <i>Cadrul de reglementare este îmbunătățit; provocări substanțiale de implementare.</i> O nouă lege privind activitatea de audit a fost adoptată în 2007 și a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2008                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 9. Crearea unui Consiliu independent de Supraveghere a Activității de Audit                                                                                                                        | <i>Cadrul de reglementare este îmbunătățit; provocări substanțiale de implementare.</i> Un Consiliu de Supraveghere a Activității de Audit (CSAA) independent de profesia de audit a fost înființat în cadrul MF. Cu toate acestea, există probleme cu privire la resursele și capacitatea care sunt descrise în partea principală a acestui raport ROSC.                                                                                                                               |
| 10. Trebuie consolidat curriculumul academic în domeniul contabilității și auditului, precum și educația profesională și instruirea.                                                               | <i>În curs de desfășurare.</i> Universitatea lider în domeniul contabilității și auditului, Academia de Studii Economice din Moldova (ASEM), a depus o cerere de acreditare la ACCA și a început procesul de îmbunătățire 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 curriculumului academic în domeniul contabilității și auditului, în special în alte universități. |

## Anexa 2: Observații privind proiectele noilor Standarde Naționale de Contabilitate<sup>59</sup>

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

### Punctele forte ale proiectelor noilor SNC

- 2 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.
- 3 Proiectele noilor SNC se bazează pe multe principii și concepte din Cadrul Conceptual pentru Raportarea Financiară al IASB (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate), precum și SIRF, făcându-le mai ușor de înțeles de către utilizatorii, care sunt familiarizați cu acest Cadru și SIRF, în special, utilizatorii internaționali.
- 4 Proiectele noilor SNC sunt în concordanță cu a patra Directivă a UE privind legislația companiilor<sup>60</sup> în multe privințe; de asemenea, proiectele SNC sunt parțial compatibile cu cerințele SIRF și SIRF pentru IMM-uri.

### Comentarii cu privire la conținutul proiectelor noilor SNC

- 5 **Nu există nici-un Cadru Conceptual care să stea la baza noilor SNC.** În timp ce anumite concepte sunt stabilite în Legea contabilității și 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. Adicional, având în vedere că atât Legea contabilității cât și proiectele noilor SNC se referă la un cadru conceptual pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, ar părea logică elaborarea acestuia.
- 6 **Proiectele SNC sunt conforme cu dispozițiile celei de-a patra Directivă a UE în multe privințe, deși cerința din a șaptea Directivă privind consolidare nu este încorporată.** Există anumite domenii de diferențe dintre proiectele SNC și a patra Directivă, inclusiv contabilitatea pentru investițiile în asociații, datorii contingente, costurile de cercetare și dezvoltare, cerințe privind dezvoltarea informației și formatul situațiilor financiare. Cerințele privind situațiile financiare consolidate sunt în prezent prevăzute în Articolul 37 din Legea contabilității, 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, și în conformitate cu a șaptea Directivă a Uniunii Europene, toate situațiile financiare

---

<sup>59</sup> Aceste observații sunt realizate cu referire la proiectele noilor SNC existente la data de 2 ianuarie 2013.

<sup>60</sup> 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 și cei care elaborează standardele vor trebui să evalueze impactul schimbărilor potențiale asupra proiectelor SNC.

consolidate trebuie să fie întocmite în conformitate cu SIRF. În caz dacă SNC finale nu încorporează cerința privind consolidarea, Legea contabilității trebuie să fie modificată pentru a solicita grupurilor să elaboreze situații financiare consolidate în conformitate cu prevederile SIRF.

- 7 **Proiectul noilor SNC derivă din SIRF complet. În multe privințe, acesta este un lucru bun, pentru că astfel contribuie la asigurarea faptului că SNC sunt compatibile cu cele mai bune practici internaționale. 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. Adicional, proiectele noilor SNC conțin referiri la SIRF complet, care rezultă într-un set foarte complex de standarde. Recunoscând importanța asigurării coerenței 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 opțiunile de simplificare a elaborării SNC ar fi utilizarea SIRF pentru IMM-uri ca principalele referințe, mai degrabă decât SIRF complet.
- 8 **Proiectele SNC sunt, în diverse moduri, incomplete sau neconforme cu SIRF și SIRF pentru IMM-uri.** Există anumite prevederi care apar în SIRF și SIRF pentru IMM-uri, însă nu sunt abordate în SNC, precum consolidarea și investițiile în asociații. Există unele prevederi ce apar în SNC, însă care nu sunt complet compatibile cu SIRF și SIRF pentru IMM-uri, precum veniturile comprehensive, unele aspecte referitoare la instrumentele financiare, și tratarea pierderilor așteptate în cazul contractelor de construcții. SNC trebuie să fie consistente cu SIRF și SIRF pentru IMM-uri.
- 9 **Ordinea de prioritate a surselor externe de autoritate propuse în proiectul SNC 8, *Politici Contabile, modificări ale estimărilor contabile, erorile și evenimentele ulterioare*, se află în contradicție cu ce este propus de Legea contabilității și de către SIRF pentru IMM-uri.** SNC 8 susține, în esență, că în cazul în care standardul nu abordează în mod special o anumită tranzacție, eveniment sau condiție, cei care întocmesc situațiile financiare pot face referință în schimb, în următoarea ordine de prioritate, la: (i) alte SNC și SIRF; (ii) cadrul conceptual; și (iii) alte acte normative. În contrast, Legea contabilității pledează pentru următoarea ordine de prioritate: (i) cadrul conceptual; (ii) alte SNC și SIRF; și (iii) alte acte normative. Ordinea de prioritate a surselor externe de autoritatea propuse în proiectul SNC 8 ar trebui să fie aliniat și în concordanță cu Legea contabilității. SIRF complet poate fi parte a ierarhiei, însă referința la acestea trebuie să fie opțională (similar cu abordarea în SIRF pentru IMM-uri).
- 10 **Standarde simplificate de contabilitate pentru entitățile mici nu sunt prevăzute în proiectele SNC.** Proiectul SNC 1, Prezentarea situațiilor financiare, permite entităților mici să prezinte un număr redus de rapoarte; un bilanț, situația de profit și pierderi și note explicative. Cu toate acestea, acest lucru nu pare să scutească entitățile mici de aplicarea SNC complete în toate celelalte privințe. În conformitate cu a patra Directivă a UE privind legislația companiilor, SNC trebuie să ofere cerințe simplificate pentru entitățile mici, astfel încât acestea să nu fie suprasolicitate cu obligațiile de raportare financiară.
- 11 **Unele aspecte de contabilitate în proiectele noilor SNC sunt în contradicție cu practicile internaționale și trebuie să fie revizuite.** Probleme contabile specifice includ: (i) SNC 3, Cheltuielile – o cheltuială ar trebui să fie capitalizată numai dacă îndeplinește criteriile de recunoaștere specifice activelor, în caz contrar, ea ar trebui să rămână o cheltuială; (ii) obiecte

de mică valoare și scurtă durată - această practică moștenită de clasificare a activelor de mică valoare drept active pe circulante ar trebui să fie întreruptă și dacă aceste active în schimb, îndeplinesc criteriile de recunoaștere 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) așa-numitele ”diferențe de sume” – această practică moștenită de contabilitate pentru tranzacțiile în moneda locală, care sunt legate de sumele echivalente în valuta străină, trebuie întreruptă și astfel de diferențe trebuie să fie tratate ca diferențele de curs de schimb valutar, cum ar fi în conformitate cu SIRF sau SIRD pentru IMM-uri.

- 12 **Principiul concordanței descris atât în proiectul SNC 2 – Stocuri cât și în proiectul SNC 3 - Cheltuieli, nu corespunde SIRD sau SIRD pentru IMM-uri și 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 și de recunoaștere, sau trecut la cheltuieli în cazul în care nu corespunde).
- 13 **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 diferențele de curs valutar aferente activităților operaționale, de investiții și financiare. Cu toate acestea, acest lucru nu este în concordanță cu forma raportului privind fluxul de numerar prezentată în altă parte în același proiect al SNC 1, care prevede doar un singur element-rând pentru toate diferențele 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, deși proiectul SNC 16 nu conține o atare definiție (metodă).
- 14 **Conținutul propus al bilanțului și situației de profit și pierdere se află în contradicție cu a patra Directivă UE privind legislația companiilor și trebuie să fie revizuite.** SNC 1, Prezentarea situațiilor financiare, prevede conținutul bilanțului și situației de profit și pierdere. Cu toate acestea, formatul propus pentru bilanț nu solicită prezentarea următoarelor elemente separat: primele de emisie, rezerva din reevaluare și plățile în avans pentru imobilizări sau active circulante. Conținutul 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 conținutul prescris de SNC 1 – al bilanțului și situației de profit și pierdere cu cerințele celei de a patra Directive UE privind legislația companiilor.
- 15 **Ar putea fi revizuită abordarea actuală a proiectelor SNC de solicitare a anexelor și dezvăluirilor aferente situațiilor financiare.** Mai exact, și în conformitate cu abordarea adoptată de SIRD și SIRD pentru IMM-uri, o anexă sau dezvăluire trebuie să fie solicitată numai de un SNC în cazul în care furnizează informații suplimentare pentru un element specific care apare pe fața unuia dintre situațiile financiare principale și într-adevăr anexa sau dezvăluirea trebuie să conțină referiri la acel element. Pe lângă SNC, ar putea fi elaborată o îndrumare care ar conține exemple, precum și liste de verificare pentru orice tabel sau alte informații cantitative sau calitative solicitate de orice anexă și dezvăluire. Acest lucru ar contribui foarte mult la întocmirea situațiilor financiare și astfel reprezintă un pas

semnificativ înainte în comparație cu SNC existente în ceea ce ține de conformare.

- 16 **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 și prescriu tratamente contabile similare, în cazul în care nu există nici-un conflict față de cadrul conceptual și nici-un beneficiu economic.
- 17 **Ar trebui revizuite prevederile din Legea contabilității referitoare la sistemele de contabilitate în partidă dublă și simplificat în partidă dublă.** Mai precis, Articolul 15 nu trebuie să includă referiri la admisibilitatea sau altfel de sisteme de contabilitate în partidă dublă și simplificate. Mai degrabă, Legea ar trebui să solicite toate entitățile să mențină sisteme robuste de control intern și contabil, care, printre altele, le-ar permite să producă situații financiare de încredere și la timp în conformitate cu standardele prescrise de raportare financiară. O consecință a acestei abordări este faptul că acest lucru cu siguranță va solicita ca toate entitățile, 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 Naționale de Contabilitate

| Proiecte SNC                                                                                   | Elaborate în baza                                                                                                                                                                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| SNC 1 Prezentarea situațiilor financiare                                                       | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară, IAS 1 Prezentarea situațiilor financiare și SIC 7 Situația fluxurilor de trezorerie în redacția 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 și evenimente ulterioare | Directivele UE, SIC 8 Politici contabile, modificări ale estimărilor contabile și erori și SIC 10 Evenimente ulterioare perioadei de raportare în redacția 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 și evaluarea resurselor minerale în redacția 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 variațiilor cursurilor de schimb valutar (2011)                                                                                                                                                                |
| SNC 23 Costurile îndatorării                                                                   | Directivele UE, SIC 23 Costurile îndatorării (2011)                                                                                                                                                                                            |
| SNC Creanțe și investiții financiare                                                           | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară, SIC 19 Beneficiile angajaților, SIC 32 Instrumente financiare: prezentare, IFRS 7 Instrumente financiare: informații de furnizat, IFRS 9 Instrumente financiare (2011) |

| Proiecte SNC                                                                                              | Elaborate în baza                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| SNC Deprecierea activelor                                                                                 | SIC 39 Deprecierea activelor (2009)                                                                                                                                                                                                                                                            |
| SNC Investiții imobiliare                                                                                 | Directivele UE, SIC 40 Investiții imobiliare (2011)                                                                                                                                                                                                                                            |
| SNC Părți afiliate și interesele în asocierile în participație                                            | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară, SIC 24 Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate, SIC 31 Interese în asocieri în participație                                                                                                                 |
| SNC Capital propriu și datorii                                                                            | Directivele UE, Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară, SIC Beneficiile angajaților, SIC 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistența guvernamentală și SIC 37 Provizioane, datorii contingente și active contingente (2011) |
| SNC Agricultură                                                                                           | Proiectul nu a fost prezentat echipei A&A ROSC                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Indicații metodice privind contabilitatea persoanelor fizice care desfășoară activitate de întreprinzător | Legea contabilității și Codul Fiscal                                                                                                                                                                                                                                                           |

## Anexa 4: Opțiuni pentru Supravegherea Activității 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 și entități. Astfel: certificarea auditorilor se efectuează de către Comisia de Certificare pe lângă MF; licențierea companiilor de audit este efectuată de către Camera de Licențiere; Registrul Auditorilor este menținut de către MF; standardele profesionale de audit sunt adoptate de MF; formarea profesională continuă este monitorizată de către CSAA, iar informația este acumulată de către secretarul Comisiei de Certificare; asigurarea calității este efectuat de SVC al CSAA; sancțiunile de avertizare sunt emise de CSAA; CSAA poate decide ca un certificat de audit să fie revocat, iar MF va retrage certificatul în baza deciziei; și CSAA poate propune ca o licență de audit să fie revocată, iar Camera de Licențiere va retrage licența în baza deciziei. Această fragmentare este dificilă pentru oricine și, în special, pentru ca CSAA să pretindă că este responsabil sau să fie complet responsabil pentru supravegherea auditurilor statutare și auditorilor în conformitate cu Directiva UE privind auditul statutar. Această lipsă de responsabilitate clară poate duce la confuzie și 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 brațul executiv al CSAA, are un personal fără experiență în SIRF și SIA și este limitat în capacitatea sa de a recruta personal cu experiență corespunzătoare din cauza programului de salarizare din serviciului public. Adicional, CSAA și SCV posedă resurse inadecvate pentru instruirea personalului, pentru elaborarea metodologiilor și practicilor de lucru, precum și pentru IT și alte infrastructuri.
- 3 **Liniile de răspundere și responsabilitate pentru supravegherea profesiei de audit și aplicarea standardelor de audit ar trebui să fie simplificate. Un singur organ sau o autoritate ar trebui să fie investită cu toate responsabilitățile 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 și procedurilor de lucru adecvate, și să elaboreze instrumente și metodologii robuste bazate pe risc. Există patru opțiuni 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 activităților sale; (iii) în baza unei asociații profesionale existente, CSAA efectuând supravegherea activităților sale; și (iv) în baza unei autorități existente independente de reglementare. Fiecare dintre aceste opțiuni sunt discutate mai jos.

## Consolidarea Consiliul existent de supraveghere a activității de audit

- 4 În conformitate cu această opțiune, CSAA și-ar asuma responsabilitatea pentru asigurarea calității și supravegherea activităților cu nici-o dependență inițială plasată pe alte instituții, inclusiv asociații profesionale. Astfel, CSAA ar fi responsabil pentru: supravegherea certificării auditorilor; menținerea legăturii cu Camera de Licențiere pentru licențele de audit; menținerea 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 sancțiunilor și disciplinarea auditorilor statutar, inclusiv decizia de a revoca sau nu un certificat de audit al unui auditor.
- 5 Principalul avantaj al acestei opțiuni este existența deja a CSAA. CSAA ar trebui să aibă mai multă autonomie cu privire la gestionarea fondurilor sale și să ia decizii cu privire la opțiunile alternative de restructurare. O modalitate de a face acest lucru ar fi pentru CSAA să preia responsabilitatea pentru înregistrarea auditorilor și colectarea comisiunilor de la auditori și entitățile de interes public supuse auditului care ar trebui să plătească pentru funcția de supraveghere. Acest lucru ar oferi fonduri necesare pentru sistemul de supraveghere pe lângă contribuțiile la bugetul de stat. Un dezavantaj pe care Guvernul trebuie să-l depășească în această opțiune include dificultatea relativă de recrutare a personalului cu experiența necesară pentru CSAA, având în vedere constrângerile salariale pentru funcționarii publici; această abordare poate necesita o schimbare în statutul juridic al CSAA. Adicional, CSAA ar putea re-examina faptul dacă și în ce măsură pot să se bazeze pe activitatea asociațiilor profesionale în ceea ce privește asigurarea calității performanței auditorilor membri. CSAA ar adopta un mecanism fiabil de asigurare a calității, care va suprima necesitatea asociațiilor profesionale și cea a CSAA separat pentru a concepe și menține sisteme de asigurare a calității auditului,ducând în cele din urmă la un cost total foarte ridicat.
- 6 Dezavantajul acestei opțiuni constă în faptul că aceasta este o instituție nouă de reglementare, care va necesita timp și resurse semnificative pentru dezvoltarea unei imagini a unei instituții, care acționează în interesul public, pentru a construi legături puternice și o colaborare cu autoritățile de reglementare a sectorului financiar, precum și să evolueze ca o instituție care asigură faptul că auditul extern este de bună calitate și poate fi invocat de către utilizatorii informațiilor financiare.

## Crearea unei Camere noi de Audit, CSAA supraveghind activitățile acesteia

- 7 În baza acestei opțiuni, 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 inspecțiilor de asigurare a calității auditului; emiterea de sancțiuni și disciplinarea auditorilor statutar, inclusiv luarea deciziilor cu privire la revocarea unui certificat de audit al unui auditor. CSAA, la rândul său, ține legătura cu Camera de Licențiere pentru licențele de audit; menținerea registrului auditorilor; realizarea supravegherii Camerei de Audit și, probabil, de asemenea, a auditorilor entităților de interes public pentru asigurarea realizării responsabilităților Camerei de asigurare a calității auditului în mod corect. Această

opțiune ar fi mult mai puțin costisitoare pentru CSAA decât cea care necesită realizarea unei funcții complet non-delegate de supraveghere a activității de audit propusă în opțiunea 1.

- 8 Principalul avantaj al acestei abordări este că va fi mai ușor în cele din urmă de a trece la un model de auto-finanțare pentru asigurarea calității auditului, Camera de Audit colectând comisioane direct de la membrii săi și, probabil, de asemenea, de la entitățile cu interes public și alte companii. Adicional, Camera nu ar fi legată de constrângerile aferente salariilor funcționarilor publici. În cele din urmă, ar fi realizate economii considerabile, având doar o instituție 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 și CSAA să facă acest lucru.
- 9 Dezavantajul acestei opțiuni constă în faptul că va fi necesară construirea unui nou organ profesional și capacitatea organelor profesionale existente nu va fi utilizată. Profesia este fragmentată în Republica Moldova și această opțiune poate contribui la o fragmentare suplimentară.

### **Consolidarea asociațiilor profesionale existente, CSAA supraveghind activitățile acestora**

- 10 Această opțiune este similară cu opțiunea descrisă imediat mai sus, cu excepția faptului că în loc să creeze o nouă Cameră de Audit, una sau mai multe asociații profesionale existente ar fi selectate și toți auditorii ar fi trebuit să devină membrii ai acestei Asociații. 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 inspecțiilor de asigurare a calității auditului; emiterea de sancțiuni și disciplinarea auditorilor statutar, 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 Licențiere pentru licențele de audit; menținerea registrului de auditori; realizarea supravegherii asociației profesionale și, probabil, de asemenea, a auditorilor entităților de interes public pentru asigurarea realizării responsabilităților asociației profesionale de asigurare a calității auditului în mod corect. Această opțiune ar fi mult mai puțin costisitoare pentru CSAA decât cea care necesită realizarea unei funcții complet non-delegate de supraveghere a activității de audit propusă în opțiunea 1.
- 11 Principalul avantaj al acestei opțiuni constă în faptul că asociațiile profesionale deja există și au inițiat unele activități pentru elaborarea și implementarea sistemelor de asigurare a calității auditului. Ca și în cazul opțiunii creării unei Camere noi de Audit, un avantaj al acestei abordări este că va fi mai ușor în cele din urmă, să trecem la un model de auto-finanțare de asigurare a calității auditului, asociația profesională colectând comisioanele direct de la membrii săi și, probabil, de asemenea, de la EIP și alte companii. Adicional, 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 și menținerea sistemului de asigurare a calității auditului. Într-adevăr unele asociații profesionale au întreprins deja măsuri pentru elaborarea și implementarea sistemelor de asigurare a calității auditului.

- 12 O variantă a acestei opțiuni, care ar crea concurență între asociațiile profesionale și poate duce la standarde mai ridicate, ar fi ca CSAA să elaboreze criterii obiective pe care trebuie să le îndeplinească asociațiile profesionale pentru a deveni un organ autorizat profesional în sensul scopurilor de asumare a rolurilor și responsabilităților 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.
- 13 Dezavantajul acestei opțiuni constă în faptul că aceasta consolidează fragmentarea profesiei și necesită un sistem de succes și credibil de acreditare pentru organele profesionale. O provocare ar fi, de asemenea, pentru CSAA să asigure faptul că toate organele eligibile profesionale aderă la aceleași standarde aplicabile membrilor lor.

### Consolidarea unei autorități existente de reglementare

- 14 În conformitate cu această opțiune, o autoritate existentă de reglementare, precum CNPF (sau CNPF împreună cu BNM) și-ar asuma responsabilitățile CSAA în baza opțiunii 1. Astfel, autoritatea de reglementare ar fi responsabilă pentru: certificarea auditorilor; ținerea legăturii cu Camera de Licențiere pentru licențele de audit; menținerea registrului de auditori; stipularea standardelor profesionale de audit; monitorizarea respectării de către auditori a cerințelor privind formarea profesională continuă; efectuarea sau responsabilitatea prin măsurile delegate pentru inspecțiile de asigurare a calității auditului; și emiterea sancțiunilor și disciplinarea auditorilor statutar, inclusiv luarea deciziilor cu privire la necesitatea revocării certificatului de audit al unui auditor.
- 15 Principalul avantaj al acestei opțiuni este faptul că organul de reglementare deja există și cel mai probabil și-a asumat un rol și responsabilitatea de asigurare a faptului că auditorii sunt de o înaltă calitate deși exclusiv în sectorul îngust reglementat; aceasta îmbunătățește, de asemenea, capacitatea de colaborare și 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 și bursa de valori. Astfel, e probabil ca autoritatea de reglementare să fie familiarizată cu auditorii și procesul de audit. Adicional la acest lucru, autoritatea de reglementare probabil nu va fi limitată de constrângerile plăților de remunerare din cadrul serviciului public și, prin urmare, ar fi liber să recruteze și să plătească corespunzător calificării și experienței personalului. De asemenea, poate fi mai ușor în cele din urmă să treacă la un model de auto-finanțare de asigurare a calității auditului cu o autoritate de reglementare care va colecta comisioane direct de la auditori și, probabil, de asemenea, de la EIP. În cele din urmă, această opțiune ar promova o colaborare foarte strânsă între autoritatea de reglementare a activității de audit și autoritățile de reglementare a sectorului financiar. Acest lucru ar contribui foarte mult la identificarea timpurie a problemelor sistemice și a altor probleme transversale în structura financiară a țării.
- 16 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.



Centre for Financial Reporting Reform  
Europe and Central Asia Region  
The World Bank

Praterstrasse 31  
1020 Vienna - Austria  
T: +43 (0)1 2170 - 700  
F: +43 (0)1 2170 - 701  
[cfr@worldbank.org](mailto:cfr@worldbank.org)  
[www.worldbank.org/cfr](http://www.worldbank.org/cfr)