



AVIZ
**referitor la proiectul de Ordonanță de urgență privind
auditul statutar al situațiilor financiare anuale și
al situațiilor financiare anuale consolidate**

Analizând proiectul de **Ordonanță de urgență privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate**, transmis de Secretariatul General al Guvernului cu adresa nr.132 din 23.06.2008,

CONSILIUL LEGISLATIV

În temeiul art.2 alin.1 lit.a) din Legea nr.73/1993, republicată și art.46(2) din Regulamentul de organizare și funcționare a Consiliului Legislativ,

Avizează favorabil proiectul de ordonanță de urgență, cu următoarele observații și propuneri:

1. Proiectul de ordonanță de urgență reglementează auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, potrivit directivelor emise de Uniunea Europeană în acest sens.

Structurat în trei titluri, proiectul prevede modalitățile referitoare la aprobarea auditorilor statutari, autorizarea firmelor de audit, condițiile ce trebuie îndeplinite pentru a desfășura această activitate, registrul public pentru înregistrarea auditorilor statutari și a firmelor de audit, standardele de audit și raportarea auditului, asigurarea calității, precum și sancțiuni pentru încălcarea dispozițiilor legale.

Totodată, se înființează Consiliul pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar, instituție publică autonomă, cu personalitate juridică, competentă în a asigura supravegherea în interes public a auditului statutar, care funcționează pe lângă Ministerul Economiei și Finanțelor, până la data de 31 decembrie 2008, și în

subordinea Guvernului, pe lângă Cancelaria Primului-ministru, începând cu data de 1 ianuarie 2009.

2. Din perspectiva armonizării cu dreptul comunitar, proiectul constituie transpunerea în dreptul intern a dispozițiilor **Directivei 2006/43 CE privind auditul statutar al conturilor anuale și al conturilor consolidate și de modificare a Directivelor Consiliului 78/660/CEE și 83/349/CEE** și are drept finalitate stabilirea aplicării uniforme *a cerințelor privind deontologia, sistemele de asigurare a calității, independența și obiectivitatea serviciilor de audit, atât la nivelul Pieței interne, cât și în relațiile cu structuri și/sau autorități de specialitate, din state terțe.*

În sistemul acquisului comunitar, directiva se încadrează în domeniul general consacrat funcționării Pieței interne - **libera circulație a serviciilor și a libertății de stabilire**, dar prezintă incidențe și cu legislația consacrată **dreptului societăților comerciale**.

Adoptarea directivei urmărește o serie de obiective, din care menționăm: aplicarea unui set unic de Standarde Internaționale de Audit, actualizarea cerințelor privind formarea profesională, definirea eticii profesionale și punerea în aplicare a cooperării între state membre cu state terțe.

Adoptarea directivei s-a făcut cu respectarea principiului **subsidiarității**, considerându-se că serviciile de audit legal pot fi mai bine gestionate la nivelul Comunității, și al principiului **proporționalității**, directiva nedeșășind ceea ce este necesar pentru realizarea unui sistem eficient de audit la nivel comunitar.

În baza principiilor generale statuate de această reglementare, statele membre trebuie să creeze pe plan național, un regim juridic care să organizeze un **sistem eficient, transparent, responsabil, obiectiv și independent** pentru persoanele sau firmele de audit autorizate și ale căror servicii să se încadreze în anumite standarde de audit, așa cum au fost prevăzute în unele documente de orientare, cu caracter nejuridic, cum ar fi: Recomandarea Comisiei din 15 noiembrie 2000 privind asigurarea calității pentru auditul legal în Uniunea Europeană și Recomandarea Comisiei din 16 mai 2002 privind independența auditorilor legali în UE.

Directiva impune astfel, condiții privind *formarea profesională, autorizarea serviciilor, definirea eticii profesionale și punerea în aplicare a cooperării între autoritățile competente ale statelor*

membre, precum și raporturile de colaborare cu state terțe, în vederea realizării unei armonizări la nivelul legislațiilor naționale privind auditul legal în Uniunea Europeană și a facilitării cooperării pe plan internațional.

Proiectul de ordonanță de urgență transpune în cuprinsul a trei titluri complexe și de largă întindere, derulate pe capitole distincte, reglementările din Directivă, urmărind cu fidelitate structura actului comunitar, preluând cele patru aspecte definitorii pentru conturarea cadrului juridic de funcționare al auditului legal național armonizat cu acquisul comunitar și anume:

- definirea serviciilor de audit legal și organizarea lor;
- recunoașterea/autorizarea, principii și condiții de funcționare;
- structuri și proceduri competente, supravegherea publică;
- proceduri la nivel comunitar și internațional (cooperarea cu state terțe).

Proiectul operează cu aceiași termeni definiți în directivă, impune, cu titlu general, aceleași condiții referitoare la autorizarea serviciului și la pregătirea teoretică sau practică a auditorului, aceleași cerințe profesionale (*etica profesională, independența, obiectivitatea, confidențialitatea, secretul profesional*) și reglementează procedura de înregistrare a auditorilor legali statutari.

La nivel instituțional, proiectul reglementează și înființarea structurii naționale cu autoritate în domeniu, în sarcina **Consiliului pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar**, stabilește organizarea și funcționarea acestuia, trasează structura și atribuțiile lui, precum și raportul de funcționalitate cu celelalte instituții naționale, comunitare sau din state terțe care au tangență cu acest domeniu.

Pe planul reglementărilor de fond - prin raportare la art.7 din directivă (care stabilește dreptul statelor de a deroga de la condiții de pregătire profesională) semnalăm că inițiatorul nu a preluat, în cadrul condițiilor stabilite în **Capitolul 2 - Aprobare, educație continuă și recunoaștere reciprocă**, posibilitatea autorizării ca auditor legal a unei persoane ce prezintă o experiență practică îndelungată în domeniu de 15 ani sau de 7 ani cu respectarea anumitor cerințe.

Sub aspect formal, ne exprimăm rezerva în ceea ce privește procedura inițiatorului de a face trimitere direct, în cuprinsul mai multor articole din proiect, la titlul unor directivele comunitare ce au tangență cu domeniu. Apreciem că, dacă acest procedeu este îndrituit

în cazul regulamentelor ce sunt direct aplicabile în sistemul juridic național, în cazul directivelor nu este admisibil, întrucât directiva operează în dreptul intern (*cu anumite excepții ce țin de sistemul jurisdicțional comunitar*) numai prin intermediul actelor normative naționale de transpunere.

3. La art.2, pentru o formulare consacrată, sintagma „prezentei ordonanțe de urgență a Guvernului” trebuie înlocuită cu sintagma „prezentei ordonanțe de urgență”. Observația este valabilă pentru toate situațiile din proiect.

La **pct.7**, este necesară resistemizarea definiției „Rețea”, cu respectarea dispozițiilor art.47 alin.(1) și (2) din Legea nr.24/2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora enumerările prezentate distinct se identifică prin literele alfabetului, iar o enumerare distinctă, marcată cu o literă, nu poate cuprinde, la rândul ei, o altă enumerare și nici alineate noi. Observația este valabilă, în mod corespunzător, și pentru **art.67 alin.(2) lit.d)**, **art.68 alin.(4)**, **art.73 alin.(4)** și **art.78 alin.(1) și (2)**.

La **pct.17**, abrevierea „etc.” trebuie înlocuită cu expresia „și altele asemenea”, formulare consacrată în cazul enumerărilor.

4. La art.3 alin.(3), expresia din finalul textului „din prezenta ordonanță de urgență a Guvernului” trebuie eliminată, nefiind necesară, deoarece în text nu mai este invocat un alt act normativ. Observația este valabilă pentru toate situațiile similare din proiect.

5. La art.6 alin.(1) și (2), pentru o corectă și unitară aplicare a actului normativ, este necesar să fie delimitată expresia „**reputație serios compromisă**”.

6. Având în vedere că, potrivit dispozițiilor art.61 din Legea nr.24/2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, instituția derogării operează de la un act normativ la altul, nu în cadrul aceluiași act normativ, **titlul art.9** urmează să fie reformulat, astfel:

„Articolul 9

Pregătire practică și excepții”.

Având în vedere această observație, expresiile „Prin derogare” de la alin.(2), (3) și (4) și „Derogările”, respectiv „derogări” de la alin.(5) și (6) ale art.9 și de la art. 67 alin.(4), trebuie înlocuite cu expresiile „Prin excepție”, „Excepțiile” și „excepții”.

Totodată, sintagma „Nu se pot acorda derogări” din cuprinsul alin.(5) teza a doua, trebuie înlocuită cu sintagma „Nu pot opera excepții”.

Pentru același considerent, expresia „prin derogare”, din cuprinsul alin.(4) al art.67 trebuie înlocuită cu expresia „prin excepție”.

În același context, mențiunea „din prezentul articol”, trebuie eliminată, nefiind necesară.

La **alin.(9)** al aceluiași articol, formularea „entitățile menționate mai sus” este lipsită de precizie și nespecifică limbajului normativ, fiind necesară nominalizarea expresă a respectivelor entități.

7. La art.10 lit.b), sugerăm reanalizarea normei în ceea ce privește calitatea de stagiar a unei persoane care are o vechime în activitatea funciar contabilă de cel puțin 4 ani.

De asemenea, sugerăm ca norma să reglementeze și situația vechimii în cazul în care o persoană a desfășurat activitate financiar-contabilă anterior finalizării studiilor universitare în domeniu.

8. La art.13 alin.(2), este necesar să se precizeze în mod expres organismul de supraveghere, ce se întâmplă cu decizia acestuia și la ce instanță poate fi atacată, dacă este cazul.

9. Semnalăm o necorelare în plan terminologic în cuprinsul proiectului, deoarece în timp ce titlul și alin.(1) ale art.14 se referă la „registru public”, art.15 și art.16 au în vedere „registru public electronic”. Se impune corelarea textelor.

La **alin.(1), (2) și (8)** ale **art.14 și art.18 alin.(1)**, sugerăm o îmbunătățire redacțională, prin înlocuirea expresiei „art.15 și art.16”, cu expresia „art. 15 și 16”.

La **alin.(8)**, pentru respectarea prevederilor art.36 alin.(2) din Legea nr.24/2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, forma verbală „se vor publica” urmează să fie înlocuită cu expresia „se publică”.

La **alin.(10)**, pentru rigoarea redactării, expresia „prevederile acestui articol” trebuie redată sub forma „prevederile prezentului articol”.

10. La art.17 alin.(2), întrucât în text nu mai este invocat un alt act normativ, mențiunea „din prezentul articol” trebuie eliminată, nefiind necesară. Observația este valabilă, în mod corespunzător, și pentru **art.25 alin.(4) și (6), art.26 alin.(2), art.31 alin.(3), art.43**

alin.(3) și (4), art.50 alin.(2), art.51 alin.(4), art.52 alin.(1) lit.d) și alin.(3), art.62 alin.(3), art.67 alin.(1) lit.c), alin.(2), (3), (4) lit.d) și alin.(5) și art.73 alin.(12).

11. La art.22 alin.(1), pentru un spor de rigoare în redactare, propunem ca textul să fie reformulat, astfel:

„(1) Auditorii statutari sau firmele de audit care auditează entitățile de interes public, trebuie să respecte prevederile art.21 și 48, referitor la independență și obiectivitate”.

La alin.(2), pentru aceleași motive, sugerăm înlocuirea sintagmei „În aplicarea art.21 și ale art.48”, cu expresia „În aplicarea prevederilor art.21 și 48”.

12. Norma de la art.24 referitoare la aplicarea de sancțiuni disciplinare trebuie reanalizată, întrucât în cazul de față nu există un raport de muncă. Observația este valabilă și pentru art.35.

13. Pentru o reglementare completă, norma de la art.27 trebuie dezvoltată, astfel încât să rezulte în mod expres autoritatea care emite normele în aplicarea prezentei ordonanțe de urgență și termenul în cadrul căruia trebuie să fie realizată această obligație.

14. La art.32 alin.(6), pentru o exprimare adecvată în context, sintagma „Prevederile prezentului articol” trebuie să fie înlocuită cu expresia „Prevederile alin.(1)-(5)”.

15. Stabilirea faptelor care constituie contravenții și aplicarea amenzilor nu este conformă cerințelor stabilite prin Ordonanța Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.180/2002, cu modificările și completările ulterioare, fiind necesară comasarea, într-o formulare adecvată, a actualelor alin.(7) și (8) ale art.32 cu actualele art.33 și 34, ținând seama și de faptul că art.34 nu este urmat de un titlu, astfel cum s-a procedat în cazul celorlalte articole.

Ca urmare, art.32 rămâne alcătuit din șase alineate, iar mențiunea „și sancțiuni”, din titlu, se elimină.

16. La art.33, pentru care propunem să aibă ca titlu „Contravenții și sancțiuni”, sugerăm reformularea textului, astfel:

„Art.33. - (1) Constituie contravenții următoarele fapte:

a) încălcarea prevederilor art.32 alin.(5) și (6);

b) utilizarea calității de auditor statutar sau a celei de firmă de audit în alte condiții decât cele prevăzute de prezenta ordonanță de urgență;

c) exercitarea activității de audit statutar fără viza anuală emisă de autoritatea competentă sau de către persoane neînregistrate în Registrul public prevăzut la art.14.

(2) Contravențiile prevăzute la alin.(1) se sancționează după cum urmează:

a) cele prevăzute la lit.a), cu amendă de la 10.000 lei la 20.000 lei;

b) cele prevăzute la lit.b), cu amendă de la 50.000 lei la 100.000 lei, și nulitatea raportului de audit întocmit;

c) cele prevăzute la lit.c), cu amendă de la 10.000 lei la 20.000 lei”.

(3) Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se fac de către persoanele anume împuternicite de Cameră sau de organismul de supraveghere publică, după caz.

(4) Contravențiilor prevăzute la alin.(1) le sunt aplicabile dispozițiile Ordonanței Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.180/2002, cu modificările și completările ulterioare”.

Precizăm, totodată, că formularea de la art.32 alin.(7) și (8), conform căreia faptele constituie contravenții numai dacă nu a fost comise în astfel de condiții încât, potrivit legii penale, să constituie infracțiuni este în dezacord cu definiția dată contravenției în Ordonanța Guvernului nr.2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, care prevede că fapta descrisă drept contravenție în actul normativ și prevăzută cu sancțiune contravențională nu poate fi decât contravenție, nimeni neputând, prin interpretare, să schimbe caracterizarea ei juridică. Tocmai pentru a elimina orice confuzie între contravenții și infracțiuni, prin ordonanța menționată a fost eliminată din definiția contravenției compararea pericolului social al acesteia cu cel al infracțiunii, iar prin Legea nr.180/2002 s-a introdus precizarea de principiu conform căreia “legea contravențională apără valorile sociale care nu sunt ocrotite prin legea penală”. Și din acest motiv este necesară reformularea întregului text.

17. La art.35, alături de observația formulată la pct.12 din prezentul aviz, semnalăm faptul că încadrarea ca infracțiune a exercitării activității de audit statutar fără a deține calitatea de auditor statutar trebuie să se realizeze prin redarea normei într-un articol distinct, cu trimiterea expresă la articolul din Codul penal care pedepsește această faptă, fiind eronată înglobarea acesteia la sancțiuni disciplinare.

18. La **art.36 alin.(1)**, este necesar să fie reglementată întâi procedura de urmat până la rămânerea definitivă și, bineînțeles, să se reglementeze la ce nivel rămân definitive.

19. La **art.37 alin.(3)**, este necesar să se menționeze actul normativ care obligă la asigurarea riscurilor profesionale.

20. La **art.40 alin.(1)**, investigația referitoare la auditori trebuie limitată, astfel încât să nu îi fie încălcate drepturile și libertățile fundamentale. De aceea, sugerăm reformularea normei în acest sens.

La **alin.(3)**, cuvântul „influențe” conduce la interpretări, motiv pentru care propunem înlocuirea acestuia cu expresia „contribuții financiare”, mai adecvată în context.

21. La **art.46 alin.(1) lit.e) și h)**, pentru o exprimare proprie stilului normativ, sintagma „menționate la” urmează să fie înlocuită cu sintagma „prevăzută la”, observație valabilă și pentru **art.49, art.52 alin.(1) lit.d) și alin.(3) și art.67 alin.(2) și (3)**.

La **alin.(2)** al aceluiași articol, având în vedere că lit.f), la care se face trimitere în text, este subsumată alin.(1), pentru corectitudinea redactării, expresia „la lit.f)” trebuie înlocuită cu expresia „la **alin.(1) lit.f)**”.

22. La **art.47 alin.(5)**, pentru o exprimare proprie stilului normativ, sintagma „prevederilor prezentului articol” urmează să fie înlocuită cu sintagma „**prevederile alin.(1)-(4)**”, iar la **art.48 alin.(1)**, expresia „art.21 și ale art.26” trebuie redată sub forma „art.21 și 26”.

Observația ultimă este valabilă, în mod asemănător, și pentru **art.50 alin.(1)**, unde se va scrie „art.4 și 11”.

23. La **art.50 alin.(2)**, pentru fluența exprimării, expresia „cerințele alin.(1)” urmează să fie înlocuită cu sintagma „cerințele prevăzute la alin.(1)”, iar la **art. 51 alin.(1)**, termenul „EUR” trebuie înlocuit cu „euro”.

24. La **art.59 alin.(1)**, mențiunea „al prezentei ordonanțe de urgență” trebuie eliminată, ca redundantă. Observația este valabilă și pentru **art.67 alin.(2) lit.c)** și pentru toate situațiile similare din proiect.

25. La **art.67 alin.(4)**, substantivul „alineatul” trebuie exprimat abreviat „alin.”, iar la **art.70 alin.(1)**, având în vedere natura proiectului, expresia „prezentei legi” trebuie înlocuită cu expresia „prezentei ordonanțe de urgență”.

26. La art.73 alin.(4) și alin.(7), referirea la cei doi judecători, membri ai comisiei, trebuie reanalizată în raport de dispozițiile art.125 alin.(3) din Constituția României, republicată, care prevăd că funcția de judecător este incompatibilă cu orice altă funcție publică sau privată, cu excepția funcțiilor didactice din învățământul superior. De aceea, este necesară reformularea textului.

De asemenea, semnalăm trimiterea eronată la alin.(12) lit.c), corect fiind „alin.(11) lit.c)” .

27. La art.74 alin.(2), norma trebuie reanalizată, deoarece trebuie avute în vedere pe de o parte, posibilitatea asigurării unui spațiu adecvat, iar pe de altă parte, precizarea formei sub care urmează să se pună la dispoziție spațiul respectiv.

28. La art.77 alin.(2), norma referitoare la finanțarea **din venituri proprii** în procent de 60% nu se corelează cu art.78 alin.(1) a doua liniuță, care prevede că finanțarea se asigură **din contribuțiile instituțiilor reprezentate în Consiliu, în procent de 60%**. Este necesară corelarea textelor.

29. La art.79 alin.(1), pentru un spor de rigoare în redactare, expresia „ținându-se seama” trebuie redată sub forma „ținând seama”, iar la **alin.(2),** pentru o exprimare adecvată în context, forma verbală „este stabilit” urmează să fie înlocuită cu expresia „se stabilește”.

Pentru o reglementare completă, sugerăm să se precizeze calitatea personalului consiliului (funcționar public sau personal contractual).

30. La art.81, deoarece art.5 din Legea nr.202/1998 privind organizarea Monitorului Oficial al României, cu modificările și completările ulterioare, stabilește în care parte a acestui editorial se publică actele Guvernului, mențiunea „Partea I” trebuie eliminată, ca superfluă.

31. La art.82 alin.(1), având în vedere prevederile art.43 alin.(1) din Legea nr.24/2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este necesar ca textul referitor la transpunerea în dreptul intern a Directivei 2006/43/CE din 17 mai 2006 a Parlamentului European și a Consiliului să fie inserat ca o mențiune distinctă după partea dispozitivă a actului normativ, fără a fi încorporat în cadrul unui articol, respectiv după art.85.

În ceea ce privește **alin.(2)**, precizăm că norma de complinire a prezentei ordonanțe de urgență cu deciziile Comisiei Europene, trebuie poziționată în finalul proiectului, ca articol 85.

Aceste propuneri determină renumerotarea corespunzătoare a articolelor.

32. La actualul art.83 alin.(1), menționăm că formularea „se va amenda” nu este consacrată în planul normelor de tehnică legislativă, intervențiile legislative asupra actelor normative putând fi de modificare, de completare sau de abrogare. Este necesară, de aceea, reformularea textului conform prevederilor Legii nr.24/2000, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În același context, pentru a rezulta că Ordonanța de urgență a Guvernului nr.75/1999 a fost aprobată prin lege cu modificări și completări, după care a mai suferit numai modificări, nu și completări, este necesară înlocuirea sintagmei „republicată, cu modificările și completările ulterioare”, cu sintagma „aprobată cu modificări și completări prin Legea nr.133/2002, republicată, cu modificările ulterioare”.

La **alin.(2)**, pentru rigoarea redactării, expresia „alin.(2) al art.78 din prezenta ordonanță de urgență a Guvernului” trebuie redată sub forma „art.78 alin.(2)”.

În același context, cuvintele „legilor specifice” trebuie înlocuite cu expresia „actelor normative specifice”.

La **alin.(3)**, precizăm că potrivit rigorilor de tehnică legislativă, atunci când în cuprinsul unui act normativ se citează un alt act normativ, titlul acestuia se redă numai când este citat pentru prima dată, pentru a nu se încărca excesiv cuprinsul reglementării. De aceea, având în vedere că titlul Ordonanței de urgență a Guvernului nr.75/1999 a fost redat la alin.(1) al art.83, pentru suplețea textului, este necesară eliminarea mențiunii „privind activitatea de audit financiar”.

PREȘEDINTE

dr. Dragoș ILIESCU


București

Nr. 763/25.06.2008.