



Studiu comparativ la nivel european

privind criteriile care determină
obligația auditării situațiilor
financiare și modul de organizare
a organismului de supraveghere a
auditului statutar

Conf. univ. dr. Daniel BOTEZ,
Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău,
e-mail: daniel63331@yahoo.com

Rezumat

În ultimii ani, profesia contabilă a fost influențată semnificativ de modificarea directivelor europene în domeniul contabilității și auditului statutar.

O modificare importantă a fost determinată de Directiva 2013/34/EU privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi.

O altă modificare cu impact semnificativ asupra auditului statutar o reprezintă Directiva 2014/56/UE de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, împreună cu Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.

Studiul de față analizează modul în care prevederile din directivele europene menționate au fost introduse în legislația statelor membre ale Uniunii Europene.

Constatările autorului pun în evidență diversitatea atitudinilor privind stabilirea criteriilor care determină obligația ca entitățile să aibă situațiile financiare auditate, precum și formele de organizare a organismelor de supraveghere a auditului statutar, însoțite de câteva comentarii necesare.

Cuvinte-cheie: audit statutar, organism de supraveghere a auditului statutar, profesia de audit

Clasificare JEL: M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Botez, D. (2019), Comparative Study at European Level on the Criteria that Determine the Obligation to Audit the Financial Statements and the Organizational Structure of the Statutory Audit Oversight Body, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 4(156)/2019, pp. 619-627, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/156/022

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/156/022>

Data primirii articolului: 14.07.2019

Data revizuirii: 26.07.2019

Data acceptării: 12.09.2019

1. Introducere

În ultimii ani, profesia contabilă a fost influențată semnificativ de modificarea directivelor europene în domeniul contabilității și auditului statutar.

O modificare importantă a fost determinată de Directiva 2013/34/EU privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi. Prin această directivă au fost stabilite criterii noi privind identificarea diferitelor categorii de entități, respectiv microentități, entități mici, entități mijlocii și mari, precum și pentru recunoașterea grupurilor de entități.

O altă modificare cu impact semnificativ asupra auditului statutar o reprezintă Directiva 2014/56/UE de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, împreună cu Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.

Aceste acte juridice au schimbat esențial coordonatele exercitării profesiei de auditor și statutul autorității de supraveghere publică a auditorilor statutari și a firmelor de audit.

2. Metoda de cercetare

Studiul nostru a avut ca bază inițială de referință câteva statistici publicate de organisme europene interesate atât de modul și gradul de implementare a prevederilor din Directiva 2014/56/UE de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, împreună cu Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public, cât și de atitudinea diferită a statelor membre cu privire la stabilirea entităților care au obligația să aibă situațiile financiare auditate.

Deoarece reformele semnificative în domeniul auditului statutar au avut ca punct de referință actele juridice publicate în anul 2014, am studiat cu prioritate literatura de specialitate apărută după această dată și documentele publicate privind aceste reforme.

Atunci când a fost nevoie, am consultat site-urile organismelor de supraveghere și ale organismelor profesiei contabile, acolo unde aceste referințe

prezentau informații în limba engleză și unde informații mai detaliate privind aceste organisme nu sunt prezentate numai în limba țării respective.

3. Scurtă istorie

La nivel mondial, obligația pentru o entitate de a avea situațiile financiare auditate se raportează la referințe diferite. Sistemul economic, în general, nevoile de informare din anumite momente, sistemul juridic, atitudinea Statului față de afaceri, modul de finanțare a afacerilor, sistemul fiscal, tradiția și multe alte aspecte particulare au determinat reguli diferite între regiuni și, în cadrul acestora, între țări.

În SUA, obligația de a avea situațiile financiare auditate o au doar companiile publice (public companies)¹, adică acele companii care sunt de interes public. Celelalte companii nu au această obligație, dar bunele practici și prevederile contractuale pot stabili ca situațiile financiare să fie auditate. De asemenea, pentru companiile care solicită credite, băncile pot cere auditarea sau chiar acționarii care nu participă permanent la activitățile companiei pot solicita intervenția auditorului.

În Europa, obligația de auditare nu este de dată recentă. Directiva 78/660/CEE privind conturile anuale ale diferitelor tipuri de societăți, rămasă în istorie sub denumirea de „A patra directivă”, a introdus, încă din anul apariției sale, 1978, în secțiunea 11, numită „Auditarea”, obligativitatea auditării conturilor anuale de către persoanele autorizate de legislația internă să le auditeze.

În legătură directă cu posibilitatea ca societățile mici să întocmească bilanțuri prescurtate, în aceeași secțiune a Directivei (secțiunea 11) s-a prevăzut posibilitatea statelor membre de a exonera aceste categorii de societăți de la obligația auditării situațiilor financiare.

Directiva a stabilit și cele trei criterii care determină limitele acestei exonerări (care sunt, în același timp, criterii de delimitare a categoriilor de entități), respectiv totalul bilanțului, cifra de afaceri netă și numărul mediu de salariați, criterii care au rămas neschimbate până astăzi. Dacă criteriile nu s-au schimbat, valoarea

¹ Termenul „public” are înțelesuri diferite în țările din Europa continentală față de țările din zona anglo-saxonă. Dacă în Europa acest termen se referă, în general, la instituții de stat, bugetul de stat, în țările anglo-saxone acest termen este legat de interesul public.

acestora a variat de-a lungul anilor, astfel că înainte de apariția ultimei directive acestea erau stabilite la următoarele valori: total active 4.400.000 euro; cifra de afaceri netă 8.800.000 euro; numărul mediu de salariați – 50, cu mențiunea că, în anul 2012, au fost publicate criteriile pentru recunoașterea microentităților, criterii care au fost menținute de Directiva 2013/34/UE: total active – 350.000 euro; cifra de afaceri netă – 700.000 euro; număr mediu de salariați – 10.

4. Situația actuală

Directiva 2013/34/EU a produs și o schimbare de atitudine. Până la apariția acesteia, poziția Uniunii Europene era aceea de a excepta de la obligația de a avea situațiile financiare auditate anumite tipuri de societăți (se folosește și acum expresia „audit exemption thresholds”), în general entitățile considerate mici. Cu alte cuvinte, toate entitățile erau obligate să aibă situațiile financiare auditate, statele membre având opțiunea să stabilească în legislația națională prevederi astfel încât entitățile care nu atingeau pragurile a două din cele trei criterii prevăzute de directivă să nu aibă obligația de auditare.

Prevederile în vigoare denotă o altă atitudine, prin aceea că impun statelor membre să se asigure că situațiile financiare ale entităților de interes public și ale entităților mijlocii și mari sunt auditate. În consecință, entitățile mici și microentitățile nu au obligația să aibă situațiile financiare auditate. Pentru acestea, Directiva stabilește și un regim de raportare financiară simplificat.

Conform prevederilor actuale, limitele celor trei criterii, care stabilesc pragul de delimitare între entitățile mici și entitățile mijlocii și, implicit, a obligației privind auditul situațiilor financiare sunt următoarele: total active – 4.000.000 euro; cifra de afaceri netă – 8.000.000 euro; numărul mediu de salariați – 50.

Statele membre pot stabili limite diferite față de cele prevăzute în directivă, dar numai în sensul majorării acestora, cu respectarea limitelor maxime de 6.000.000 euro pentru total active și 12.000.000 euro pentru cifra de afaceri netă.

Chiar dacă directiva nu prevede în mod explicit, statele membre pot stabili (și stabilesc) limite ale pragurilor prevăzute sub nivelul acestora, astfel încât toate entitățile mici sau numai o parte din acestea să aibă obligația auditării situațiilor financiare, bazându-și acțiunea pe argumentul prezentat la pct. 43 din

expunerea de motive privind apariția Directivei 2013/34/UE, în care se menționează: „prezenta directivă nu ar trebui să împiedice statele membre să impună un audit întreprinderilor mici de pe teritoriul lor, ținând cont de condițiile și nevoile specifice ale întreprinderilor mici și de utilizatorii situațiilor lor financiare.”

Reacțiile diferite, din acest punct de vedere, au la bază atitudini diferite față de entitățile mici și mijlocii din fiecare țară, în funcție de locul lor în economie, de importanța informațiilor furnizate de acestea pentru interesul public și multe alte aspecte particulare. De exemplu, în România, entitățile mici și mijlocii din industrie, construcții, comerț și servicii realizează 57,4% din cifra de afaceri și ocupă 64,8% din forța de muncă a acestui sector (INSSE, 2018). Doar o mică parte din entitățile mici intră sub incidența obligației de auditare.

De asemenea, statele membre care nu au adoptat moneda euro, cum este și cazul României, pot majora sau reduce limitele menționate în euro atunci când fac conversia acestora în moneda locală, pentru a rotunji valorile naționale, în limita unei variații de 5%.

Având în vedere aceste referințe europene, dorim să punem în evidență reacțiile diferite ale statelor membre după apariția directivei. Termenul de transpunere a fost stabilit la 20 iulie 2015, astfel încât prevederile să poată fi aplicate de la 1 ianuarie 2016 sau cel mai târziu în cursul anului 2016. Majoritatea statelor membre au transpus noua directivă în termenul prevăzut. Este și cazul României, care a publicat noile Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate în luna decembrie 2014, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2015. Însă, dacă în momentul apariției acestor reglementări, clasificarea entităților respecta referința din directivă prin menționarea valorilor în euro, ulterior, în anul următor, 2015, referințele valorice în euro au fost convertite în moneda națională, RON.

În continuare vom analiza reacțiile Statelor membre privind implementarea prevederilor Directivei 2013/34/UE referitoare la obligația auditării situațiilor financiare (Tabelele nr. 1 și 2).

Cea mai mare parte dintre statele membre au menținut sau redus valorile celor trei criterii, care obligă la auditare. Pe altele le-au crescut sau au stabilit obligații diferite de intervenție, audit sau revizuire, în funcție de mărimea valorii criteriilor. Este de menționat cazul Cipru, unde valorile celor trei criterii au fost reduse la zero începând din septembrie 2016.

Tabelul nr. 1. Țări în care nivelul pragurilor este egal sau mai mic față de cel prevăzut în directivă, în ordinea crescătoare a valorii criteriilor

Țara	Total active	Cifra de afaceri	Număr salariați
Cipru	0	0	0
Malta	46.600	93.000	2
Finlanda	100.000	200.000	3
Suedia	150.000	300.000	3
Ungaria	-	965.000	50
Danemarca	537.000	1.075.000	12
Letonia	800.000	1.600.000	50
Estonia	800.000	1.600.000	24
	2.000.000	4.000.000	50
Slovacia	1.000.000	2.000.000	30
Bulgaria	1.000.000	2.000.000	50
Franța	1.000.000	2.000.000	20
	1.550.000	3.100.000	50
Islanda	1.400.000	2.800.000	50
Cehia	1.500.000	3.000.000	50
Portugalia	1.500.000	3.000.000	50
Lituania	1.800.000	3.500.000	50
Italia	2.000.000	2.000.000	10
Croația	2.000.000	4.000.000	25
Norvegia	2.500.000	625.000	10
Polonia	2.500.000	5.000.000	50
Spania	2.850.000	5.700.000	50
România	3.500.000	7.000.000	50
Slovenia	4.000.000	8.000.000	50
Grecia	4.000.000	8.000.000	50

Sursa: Prelucrare proprie după *Accountancy Europe*, Audit exemption thresholds in Europe, Survey results, February 2019, www.accountancyeurope.eu/publications/audit-exemption-thresholds-in-europe/

România a stabilit limite pentru cele două criterii în etalon monetar în moneda națională, respectiv 16.000.000 RON pentru total active și 32.000.000 RON

pentru cifra de afaceri, ceea ce conduce la valori în euro ușor mai mici decât cele prevăzute în directivă.

Tabelul nr. 2. Țări în care nivelul pragurilor este mai mare decât cel prevăzut în directivă, în ordinea crescătoare a valorii criteriilor

Țara	Total active	Cifra de afaceri	Număr salariați
Luxemburg	4.400.000	8.800.000	50
Belgia	4.500.000	9.000.000	50
Austria	5.000.000	10.000.000	50
Danemarca	6.000.000	12.000.000	50
Olanda	6.000.000	12.000.000	50
Germania	6.000.000	12.000.000	50
Irlanda	6.000.000	12.000.000	50
Marea Britanie	6.541.000	13.082.000	50
Elveția	18.203.000	36.405.000	250

Sursa: Prelucrare proprie după *Accountancy Europe*, Audit exemption thresholds in Europe, Survey results, February 2019, www.accountancyeurope.eu/publications/audit-exemption-thresholds-in-europe/

Pentru interpretarea corectă a informațiilor din **Tabelele nr. 1 și 2** sunt necesare câteva precizări.

Unele state membre au prevederi privind obligația auditării situațiilor financiare incluse în legislația fiscală. De exemplu, Malta, care are cele mai scăzute valori pentru cele trei criterii, nu a stabilit excepții de la obligația auditării, atunci când există scopuri fiscale.

În Franța, sunt stabilite praguri diferite pentru diferite forme juridice ale entităților. Pragurile mai mici sunt stabilite pentru societățile pe acțiuni simplificate, care nu sunt parte a unui grup. Pragurile mai mari sunt stabilite pentru societățile cu răspundere limitată și societățile în nume colectiv. Nu există excepții pentru societățile anonime și societățile în comandită pe acțiuni. În Norvegia, companiile cu răspundere limitată sunt exceptate de la obligația auditării dacă nu depășesc toate cele trei criterii stabilite. În Portugalia, excepțiile nu se aplică în cazul societăților anonime (Accountancy Europe, 2019).

În Danemarca și Estonia sunt stabilite praguri diferite care dau posibilitatea entităților să apeleze la tipuri de asigurare diferite. Astfel, în Danemarca, entitățile care depășesc două din trei valori ale pragurilor mai mici pot opta între revizuirea și auditarea situațiilor financiare, iar cele care depășesc valorile a două din trei valori ale pragurilor mai mari sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate. În Estonia nu este prevăzută opțiunea, adică entitățile care depășesc două din trei valori ale pragurilor mai mici sunt obligate să aibă situațiile financiare revizuite, iar cele care depășesc valorile a două din trei valori ale pragurilor mai mari sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate (Accountancy Europe, 2019).

Aceste atitudini diferite se nuanțează atunci când luăm în considerare și numărul de entități auditate. În Belgia, de exemplu, doar 6% din cele aproximativ 400.000 de companii sunt obligate să aibă situațiile financiare auditate. Celelalte entități pot opta voluntar pentru auditare. În Danemarca, majorarea valorii pragurilor a făcut ca multe companii să renunțe la auditare. În Germania, numărul entităților mici care optează voluntar pentru audit este foarte mic. Un exemplu interesant de educație în afaceri este Marea Britanie unde, după reducerea pragurilor, 63% dintre companii au continuat să aibă situațiile financiare auditate, chiar dacă deveniseră exceptate (EFAA, 2019).

Pragurile stabilite pot fi modificate atunci când într-o țară se consideră necesar. De exemplu, în ianuarie 2018, Ministerul Afacerilor din Finlanda a supus discuției propunerea de creștere a pragurilor, pentru total active de la 100.000 euro la 350.000 euro, pentru cifra de afaceri de la 200.000 euro la 700.000 euro și numărul de salariați de la 3 la 10. Printre argumentele invocate se găsesc libertatea și responsabilitatea în afaceri. Este interesant de menționat că mai mulți respondenți au comentat împotriva majorării pragurilor (Haapamaki, 2018).

În 2010, Suedia a abrogat cerințele obligatorii privind auditul la societățile mici cu răspundere limitată. În 2017, *The Swedish National Audit Office*, o agenție independentă a Parlamentului, responsabilă cu auditul instituțiilor guvernamentale, a publicat un raport în care afirmă că abrogarea obligației de auditare la entitățile mici a provocat costuri mai mari decât beneficiile și a crescut numărul riscurilor pentru economie (Blomme, 2019).

5. Organismele de supraveghere a auditului statutar

Necesitatea supravegherii publice a auditului statutar s-a făcut simțită în urma mai multor scandaluri financiare, majoritatea în USA, în jurul anului 2000, culminând cu scandalul financiar ENRON. În urma acestuia, în iulie 2002, președintele George Bush a promulgat Legea Sarbanes-Oxley (SOX), numită așa după numele celor doi inițiatori, care a înființat *Public Company Accounting Oversight Board* – PCAOB, organism guvernamental, investit cu supravegherea auditului companiilor publice în scopul protecției investitorilor și a interesului public în întocmirea unor rapoarte de audit informative, precise și independente.

Momentul apariției acestei legi are o importanță deosebită deoarece înseamnă sfârșitul autoreglementării profesiei contabile, la aproape 150 de ani de la înființarea primelor forme asociative ale profesioniștilor contabili, în Marea Britanie, la mijlocul secolului al XIX-lea.

Efectul de propagare a fost destul de rapid, statele membre din Uniunea Europeană au avut obligația de a înființa organisme de supraveghere începând cu data de 1 ianuarie 2006. După obținerea statutului de membru al Uniunii, obligația s-a transferat și asupra României, care a dat curs acesteia înființând, în iulie 2008, *Consiliul de*

Supraveghere Publică a Activității de Audit Statutar (CSPAAS). După câteva momente de reformă, în România există, din anul 2017, *Autoritatea de Supraveghere Publică a Activității de Audit Statutar* (ASPAAS), organism guvernamental.

În Uniunea Europeană, referințele juridice privind organizarea supravegherii publice sunt prevăzute în Directiva 2006/43/EC privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și situațiilor financiare consolidate, modificată prin Directiva 2014/56/UE, și în Regulamentul nr. 537/2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public.

Organismele de supraveghere publică au responsabilitate finală pentru supravegherea următoarelor activități:

- autorizarea și înregistrarea auditorilor statutari și a firmelor de audit;
- adoptarea de standarde în domeniul eticii profesionale, controlului de calitate al firmelor de audit și activității de audit;
- formarea continuă a auditorilor;
- sistemele de asigurare a calității;
- sisteme de investigare și sancționare disciplinară.

O parte din aceste atribuții pot fi delegate altor corpuri profesionale și autorități, în anumite condiții, organismul de supraveghere având responsabilitatea finală în aceste cazuri.

Nu pot fi delegate activitățile de verificare a asigurării calității în cazul auditorilor entităților de interes public.

Conform unui studiu publicat în februarie 2019 (*Accountancy Europe*, 2019), din cele 28 de State Membre multe au manifestat încredere în organismele profesionale și au delegat acestora câteva atribuții. Astfel, în ce privește auditorii entităților de interes public au fost delegate, total sau parțial: educația (formarea profesională continuă) – în 20 de țări, înregistrarea auditorilor și controlul calității – în 14 țări. Cu privire la auditorii entităților care nu sunt de interes public: înregistrarea auditorilor – în 15 țări, publicarea standardelor – în 13 țări, educația – în 21 de țări, asigurarea calității – în 17 țări și sancționarea disciplinară – în 11 țări. În această situație, organismele profesionale continuă să joace un rol important și să participe la creșterea calității auditului.

Pentru asigurarea cooperării organismelor de supraveghere în scopul unor atitudini și practici unitare a fost înființat la nivel european Comitetul Organismelor

Europene de Supraveghere a Auditului – *Committee of European Auditing Oversight Bodies* (CEAOB). În același scop, din 2006 există *International Forum of Independent Audit Regulators* (IFIAR).

În ceea ce privește modul de organizare a organismului de supraveghere, reacția Statelor membre ale Uniunii Europene a fost diferită. Unele au stabilit organizarea acestui organism în cadrul guvernului, altele au stabilit o organizare privată, iar altele au transmis supravegherea unor organisme existente (CFRR, 2016). În cele mai multe țări, finanțarea acestor organisme provine, în totalitate sau în cea mai mare parte, de la profesia de audit (*Accountancy Europe*, 2018).

Astfel, cele mai multe țări au înființat sau reformat organismul de supraveghere în subordinea guvernului: Austria, Cipru, Finlanda, Germania, Ungaria, Lituania, Malta, Polonia, România, Spania, Suedia. Această opțiune presupune și finanțarea organismului, parțial sau total din bugetul public. În unele cazuri, finanțarea organismului de supraveghere se face din bugetul public și din contribuția auditorilor, de regulă prin organismele profesionale. Este cazul Austriei, Germaniei, Ungariei, Maltei, României. Finanțare exclusiv din bugetul public primesc în Lituania și Polonia. Există și cazuri de organisme guvernamentale care primesc finanțare doar de la auditori sau organismele profesionale: Finlanda, Spania, Suedia.

Bineînțeles că incidența aspectelor particulare de natură juridică din fiecare țară creează o diversitate a statutului acestor organisme de supraveghere. De exemplu, în Spania, supravegherea o exercită Instituto de Contabilidad e Auditoria de Cuentas (*Institut of Accounting and Accounts Auditing*), care este un organism independent atașat Ministerului Economiei și Taxelor, finanțat din contribuția auditorilor. În Lituania există *The Authority of Audit, Accounting, Property Valuation and Insolvency Management*, organizat în cadrul Ministerului Finanțelor, finanțat integral din bugetul statului. În Polonia, atribuțiile organismului de supraveghere, *Audit Oversight Commission*, sunt exercitate cu sprijinul unui departament din cadrul Ministerului Finanțelor, Accounting and Auditing Department.

În Germania, finanțarea *Auditor Oversight Body* se face în proporție de aproximativ 70% din sumele pe care le plătesc auditorii pentru inspecții, iar diferența este acoperită din bugetul federal. Taxele pentru inspecții sunt stabilite de Ministerul Federal pentru Economie și

Energie, fără implicarea profesiei contabile (IFIAR, 2019).

Altele au încredințat supravegherea unui organism independent: Bulgaria, Croația, Cehia, Franța, Grecia, Irlanda, Slovacia, Slovenia, Marea Britanie. Este interesant de constatat că în unele cazuri, chiar dacă organismul este independent, finanțarea se face exclusiv de la bugetul de stat în Bulgaria, Croația, Cehia, Slovenia. În altele, finanțarea este exclusiv privată – în Franța și Grecia. Finanțare mixtă, atât de la bugetul statului, cât și de la auditori întâlnim în Irlanda, iar în Slovacia participă bugetul public și companiile listate. În Marea Britanie finanțarea este asigurată de către companiile listate și auditori.

De exemplu, în 2018, organismul francez de supraveghere a încasat cotizații de la auditori de 14.669.457 euro, în condițiile în care declară 9.037 de comisari de conturi care au efectuat misiuni de audit statutar și are 15 membri în consiliu. Organismul de supraveghere din Cehia, finanțat din bugetul public, a încasat în 2017, suma de 2,1 mil. CZK (aprox. 82.500 euro) și declară 1.225 de membri persoane fizice și 353 de firme de audit și 151 de entități de interes public.

În Bulgaria, supravegherea se exercită de către *Commission for Public Oversight of Statutory Auditors*, organism independent, dar finanțat integral de la bugetul de stat. Însă, pe lângă supravegherea auditului statutar, această comisie evaluează performanța comitetelor de audit și nivelul de concentrare pe piață.

Câteva țări au inclus supravegherea în cadrul unui organism de reglementare existent: Belgia, Danemarca, Italia, Luxemburg, Olanda, Portugalia. În Belgia, *Belgian Audit Oversight College* (BAOC) este parte a *Financial Services and Markets Authority*, organismul de supraveghere a pieței de capital.

În Danemarca, supravegherea publică o exercită *Danish Business Authority*, organism care are ca scop să creeze un mediu de afaceri predictibil și responsabil, având atribuția legală de a administra și întocmi orice modificare la legea companiilor sau la legea contabilității. La această autoritate trebuie să se înregistreze orice firmă de audit care auditează situațiile financiare ale companiilor care tranzacționează valori mobiliare pe piața de capital din Danemarca.

În Italia, Luxemburg, Olanda și Portugalia supravegherea publică a auditului statutar este

exercitată de organismul de supraveghere a pieței de capital.

Constatăm o mare diversitate a formelor de organizare a organismelor de supraveghere, precum și a numărului de entități de interes public auditate și a numărului de auditori.

Identificarea entităților de interes public (PIEs) se raportează în Uniunea Europeană, din punctul de vedere al studiului nostru, la definiția din Directiva 2014/56/UE, care a modificat punctul nr. 13 din articolul 2 din Directiva 2006/43/CE, care prevede următoarele:

„entități de interes public» înseamnă:

- (a) entități reglementate de legislația unui stat membru ale căror valori mobiliare transferabile sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată a oricărui stat membru în sensul articolului 4 alineatul (1) punctul 14 din Directiva 2004/39/CE;
- (b) instituții de credit, astfel cum sunt definite la articolul 3 alineatul (1) punctul 1 din Directiva 2013/36/UE a Parlamentului European și a Consiliului (**), altele decât cele menționate la articolul 2 din respectiva directivă; 27.5.2014 L 158/202 Jurnalul Oficial al Uniunii Europene RO
- (c) întreprinderi de asigurare în sensul articolului 2 alineatul (1) din Directiva 91/674/CEE; sau
- (d) entități desemnate de statele membre drept entități de interes public, de exemplu întreprinderile care au o relevanță semnificativă pentru public prin natura activităților lor, dimensiunea sau numărul lor de angajați;”

Numărul entităților de interes public din fiecare țară membră a Uniunii Europene variază în funcție de posibilitatea ca statele membre să desemneze anumite entități ca fiind entități de interes public, suplimentar celor stabilite în mod expres prin directivă.

Conform studiului realizat de *Accountancy Europe* (2019), un număr de 12 țări au adoptat definiția de referință la nivel european, în timp ce alte 18 țări au extins definiția acestora prin prevederi naționale.

Aceasta a făcut ca numărul de entități de interes public să difere semnificativ. De exemplu, conform unui studiu din 2017 (*Accountancy Europe, 2017*), Germania a adoptat definiția europeană și declară 1.150 de entități de interes public, iar Franța, care a extins definiția, declară 1.796 de astfel de entități.

În România, coordonatele entităților de interes public sunt stabilite de Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, care la punctul 12 al articolului 2 prevede:

„entități de interes public înseamnă:

- a) societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;
- b) instituțiile de credit;
- c) societățile de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare;
- d) instituțiile financiare nebankare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general; instituțiile de plată și instituțiile emitente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emiteri de monedă electronică și prestare de servicii de plată; fondurile de pensii administrate privat, fondurile de pensii facultative și administratorii acestora; societățile de servicii de investiții financiare, societățile de administrare a investițiilor, organismele de plasament colectiv, depozitari centrali, casele de compensare, contrapărți centrale și operatori de piață/sistem autorizați/avizați de Autoritatea de Supraveghere Financiară; societățile/companiile naționale; societățile cu capital integral sau majoritar de stat; regiile autonome;”

În ce privește numărul de auditori, influențele sunt particulare și mult mai puternice. Avem în vedere situația că numărul de auditori dintr-o țară este determinat de tradiția profesiei contabile, modul acesteia de organizare, reformele acesteia în legătură directă cu transformările la nivel global care au influențat și această profesie, viziunea organismului profesional al auditorilor statuari și a organismului de supraveghere. De asemenea, numărul auditorilor entităților de interes public din fiecare țară este influențat de înregistrarea și dezvoltarea firmelor multinaționale de audit sau a reprezentanților naționali ai acestora, care, în multe țări, sunt majoritari pe această piață. De exemplu, în Germania, unde entitățile cotate, băncile și entitățile de asigurări totalizează un număr de 1.111, segmentul ocupat doar de Big Four pe această piață este de 5.462 mil. euro (IFIAR, 2019). Conform unui studiu recent, gradul de concentrare pe piața auditului entităților de interes public în Europa a Big Four a scăzut în perioada 2013-2017 de la 91,21% la 89,79% (IPOL, 2019).

Concluzii

O primă concluzie este aceea că există o mare diversitate între statele membre ale Uniunii Europene, atât în ceea ce privește segmentul de entități care au obligația să aibă situațiile financiare anuale auditate, cât și cu privire la modul de organizare a organismului de supraveghere a auditului statutar.

Atitudinile statelor sunt diferite pentru că fiecare are caracteristicile sale, diferite de cele ale altor state. Ce a determinat ca Cipru să solicite auditarea situațiilor financiare ale tuturor entităților, indiferent de mărime? Poate a învățat multe din criza financiară majoră din 2012-2013. Ce îi determină pe bulgari să stabilească praguri de auditare mai mici decât jumătate din nivelul celor stabilite de România? Avem în vedere că Bulgaria și România sunt exemple date atunci când se discută despre corupție și sunt țările care nu fac parte, încă, din spațiul Schengen.

De asemenea, sunt de importanță semnificativă aspecte particulare, diferite în fiecare țară, cum sunt: rolul și statutul organismelor profesionale ale profesiei contabile; numărul profesioniștilor contabili și atribuțiile legale ale acestora; gradul în care utilizatorii situațiilor financiare au nevoie de creșterea încrederii în informațiile furnizate de acestea; atitudinea Statului față de mediul de afaceri și față de profesia contabilă.

Aceste aspecte particulare conduc la implementarea diferită a directivelor europene de către fiecare stat membru.

Autoritățile de supraveghere prezintă, de asemenea, diferențe semnificative. Nu este vorba numai despre modul de organizare. Sunt diferențe semnificative între bugetele acestora și sursele de finanțare, între numărul de membri din consiliul organismului și între numărul de angajați. Numărul atribuțiilor de supraveghere și gradul lor de delegare către organismele profesionale conduc la alte diferențe semnificative.

Aceste diferențe ne îndreptățesc constatarea că nu există o rețetă de referință pentru organizarea și funcționarea organismelor de supraveghere.

Diferențele puse în evidență în studiul nostru conduc la multe alte diferențe atunci când regulile sunt aplicate în mediul de afaceri și în practica profesională. Dezvoltarea tehnologiilor digitale, diversificarea metodelor de comunicare, caracteristicile particulare la nivel național creează o lume diversă, provocatoare, în care permanent trebuie să ne reaşezăm și să ne regândim statutul.

BIBLIOGRAFIE

1. Accountancy Europe, *Audit exemption thresholds in Europe*, Survey results, February 2019, <https://www.accountancyeurope.eu/publications/audit-exemption-thresholds-in-europe/>
2. Accountancy Europe, *Definition of public interest entities in Europe*, State of play after the implementation of the 2014 Audit Reform, Survey, November 2017 <https://www.accountancyeurope.eu/publications/definition-public-interest-entities-europe/>
3. Accountancy Europe, *Member States' implementation of the 2014 Audit Directive and Regulation*, as of February 2019, Power Point Presentation, www.accountancyeurope.eu
4. Accountancy Europe, *Organisation of the public oversight of the audit profession in Europe*, State of affairs after the implementation of the 2014 Audit Reform, Survey, March 2018, <https://www.accountancyeurope.eu/publications/organisation-public-oversight-audit-profession-europe/>
5. Blomme H., *Evolution of SME audit in Europe from the perspective of legislation and auditing standards*, Tax, Revista „Audit & Accountancy”, nr. 62/2019
6. Centre for Financial Reporting Reform, The World Bank, *Public Oversight Systems for Statutory Audit in the UE*, June 2017, <http://documents.worldbank.org/curated/en/566531534767662438/Public-Oversight-Systems-for-Statutory-Audit-in-the-EU>
7. Centre for Financial Reporting Reform, The World Bank, *Reporting by Audit Oversight Bodies*, 2018, <http://documents.worldbank.org/curated/en/376231555919675464/Reporting-by-Audit-Oversight-Bodies>
8. Directiva 2013/34/EU privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, *Jurnalul Oficial al UE* nr. L182 din 29/06/2013
9. Directiva 2014/56/UE de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate, *Jurnalul Oficial al UE* nr. L158 din 27/05/2014
10. European Federation of Accountants and Auditors for SMEs-EFAA, *Evidence of the value of audit for SMES in Europe*, March 2019, <https://www.efaa.com/news/the-value-of-sme-audit-is-central-to-the-public-interest.html>
11. Haapamäki, *A critical analysis of raising the thresholds for audit exemption: Evidence from Finland*, www.eufin2018.com/onewebmedia/Papers/.../Haapamäki.pdf
12. Institutul Național de Statistică, *Anuarul statistic al României 2018*, accesat în www.insse.ro
13. International Foundation for Audit Regulators-IFIAR, *IFIAR 2018 Member profile-Germany*, <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=8448>
14. Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, M.O. nr. 548 din 12/07/2017
15. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies-IPOL-STU, *EU Statutory Audit Reform*, April 2019, [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL_STU\(2019\)631057_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2019/631057/IPOL_STU(2019)631057_EN.pdf)
16. Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, M.O. nr. 963 din 30.12.2014
17. Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public, *Jurnalul Oficial al UE* nr. L158 din 27/05/2014
18. www.avnt.lt
19. www.cposa.bg/en
20. www.erst.dk
21. www.h3c.org
22. www.icac.mes.es
23. www.ifiar.org
24. www.kna.gov.pl
25. www.rvda.cz