Dosarul nr. 3-844/23

HOTĂRÂRE
În numele Legii

10 octombrie 2024 mun. Chișinău

Judecătoria Chișinău (sediu Centru)
Instanța compusă din:
Președintele ședinței, judecătorul Guzun Corneliu
Grefier Fedișin Adelina

examinând în ședință publică cauza de contencios administrativ la cererea de chemare în judecată depusă de SRL „Divers Audit" către IP „Consiliul pentru Supraveghere Publică a Auditului" privind anularea actului administrativ,

constată:

La data de 03.04.2023, reclamantul SRL „Divers Audit" a înaintat acțiune în procedura contenciosului administrativ către IP „Consiliul pentru Supraveghere Publică a Auditului" privind anularea actului administrativ.

În motivarea acțiunii reclamantul a indicat următoarele.

În fapt, prin Decizia nr. ***** din ***** al Instituției Publice „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului" în planul semestrial de control extern al calității auditului pentru semestrul II, anul 2022 a fost inclus și SRL „Divers Audit".

Indică reclamantul că, la data de 19 septembrie 2022 SRL „Divers Audit" a fost înștiințată cu privire la faptul că la data de 05.10.2022 va începe controlul extern prin email (înștiințare privind efectuarea controlului extern nr. ***** din 19 septembrie 2022).

Menționează că, controlul extern al calității auditului a fost efectuat în baza Ordinului Consiliului de Supraveghere nr. ***** din data de 03.10.2022 și s-a desfășurat în baza Delegației nr***** din 03.10.2022.

Indică reclamantul despre faptul că, pe perioada controlului, entitatea supusă controlului a creat toate condițiile pentru desfășurarea controlului extern.

Prin notificarea nr. ***** SRL „Divers Audit" a fost informată că la data de 23.02.2023 va avea loc ședința Comitetului de supraveghere a auditului unde va fi examinat Raportul de control extern al calității auditului din 21.*****.2022.

Relatează reclamantul despre faptul că, în conformitate cu Raportul privind Controlul Extern al Calității Auditului efectuat la entitatea de audit SRL „Divers Audit”, a fost constat următoarele :

A. Presupusa neconformitate a activității desfășurate cu cerințele Legii nr. 271/2017

1) entitatea nu a respectat prevederile art. 26 al Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271/2017 cu privire la asigurarea riscului de audit și anume faptul că entitatea pentru toți cei 3 ani supuși verificării, a încheiat polițe de asigurare în mărime de 100 000 lei, însă veniturile din activitatea de audit depășesc cu mult această cifră. Entitatea de audit a înregistrat următoarele venituri din audit: în anul 2019 - 289 956 lei, în anul 2020 - 809 617 lei și în anul 2021 - 1 552 167 lei. În acest sens, Consiliul de Supraveghere consideră că pentru anii supuși verificării 2019 - 2021, suma veniturilor din contractele de audit nu au fost acoperite de polițele de asigurare și entitatea de audit nu a constituit provizioane adăugătoare;

2) Codul etic de care se conduce entitatea de audit „Divers Audit” nu ar corespunde ultimei versiuni publicate de Ministerul Finanțelor;

3) „Normele privind măsurile de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului" aprobate de entitatea de audit prin Ordinul nr. ***** reprezintă o transcriere a Deciziei Comitetului de supraveghere a auditului Nr.***** cu privire la aprobarea Normelor privind aplicarea de către entitățile de audit a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, fără a elabora propriile politici conform deciziei menționate;

B. În legătură cu evaluarea politicilor și procedurilor de control al calității auditului la nivel de entitate de audit, s-au indicat următoarele :

5) Cu referire la Ghidul privind Politicile și procedurile de control al calității lucrărilor de audit elaborat de entitatea de audit, menționează că politicile și ordinul de aprobare a acestora nu au fost aduse la cunoștința angajaților;

6) Ce ține de cerințele etice descrise în „Ghidul privind politicile și procedurile de control al calității lucrărilor de audit”, menționează că acestea nu conțin prevederile art. 20-22 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017;

7) Ghidul privind politici și proceduri de control al calității lucrărilor de audit prevăd că în cadrul entității de audit se aplică proceduri de dezvoltare profesională, evaluare a personalului, promovare și recompensare a acestora, însă entitatea de audit nu ar aplică asemenea proceduri în procesul de activitate;

8) Cu referire la prevederile capitolului privind Monitorizarea din Ghidul privind politici și proceduri de control al calității lucrărilor de audit este necesar de menționat că entitatea de audit a transcris textul din standard, fără a elabora procedurile interne de monitorizare;

C. În legătură cu evaluarea politicilor și procedurilor de control al calității auditului la nivel de misiune de audit, inclusiv privind dosarele de audit verificate, s-a constatat că :

9) Raportul suplimentar adresat comitetului de audit nu ar întruni toate prevederile art. 46 a Legii nr. 271/2017;

10) La verificarea dosarelor de audit s-a constatat că entitatea de audit nu a efectuat și nu a documentat procedurile de coordonare, supervizare, monitorizare și consultare a personalului în cadrul echipei;

*****) Entitatea a efectuat revizuirea controlului calității pentru toate cele 3 dosare verificate. Revizuirea constă în semnarea documentelor de audit (în forma lor incompletă în care au fost întocmite) fără a indica data revizuirii dosarului și fără a întocmi un raport totalizator sau o notă cu referire la dosarul verificat, la constatările stabilite și la plenitudinea documentelor de audit în baza cărora a fost emisă opinia auditorului;

12) nu au fost documentate și evaluate riscurile de denaturare semnificativă a situației financiare privind frauda;

13) nu a documentat procedura de înțelegere a cadrului general și de reglementare aplicabil operațiunilor entității auditate și nu a obținut probe referitor la respectarea entității auditate a cadrului de reglementare actual (nu există careva chestionare cu intervievarea conducerii, juristului, analiza corespondenței cu autoritățile relevante de autorizare sau reglementare sau din documentele auditorului să fie careva concluzii la această temă);

14) nu a evaluat riscurile de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității auditate și a mediului său;

15) entitatea de audit nu a determinat „Pragul de semnificație” și de care nu s-a ținut cont la determinarea naturii, plasării în timp și amploarea procedurilor de audit, precum și la evaluarea efectului denaturărilor asupra situațiilor financiare și asupra formării opiniei din raportul auditorului. Pentru cele 2 entități de interes public, s-a efectuat un calcul a pragului de semnificație care nu este justificat și a fost utilizat doar pentru raportarea către Comitetul de audit al entității, în rest la verificarea erorilor de audit nu a fost luat în considerație;

16) ce ține de chestionarele de studiere a riscului inerent, riscului de control, riscului de nedetectare, auditorul a documentat insuficient acest fapt;

17) în rezultatul controlului efectuat, s-a constatat că auditorul nu a evaluat denaturările identificate pe parcursul auditului și nu a întocmit documentul totalizator „sumarul erorilor”;

18) cu referire la Raportul auditorului independent din anul 2019, emis pentru o entitate mijlocie, s-a menționat că auditorul a inclus în raport paragraful „Aspecte cheie”, unde a copiat din standard formularea introductivă așa cum recomandă ISA 701 „Comunicarea aspectelor - cheie de audit în raportul

auditorului independent, pct. ***** „comunicarea aspectelor cheie”, fără a enumera cel puțin un aspect cheie stabilit la entitate;

19) dosarele prezentate la control pentru anii 2020 și 2021 sunt de la entități de interes public și dosarul din 2019 este pentru o entitate mijlocie. În rezultatul controlului s-a constatat că Raportul auditorului pentru toate cele 3 entități nu conțin Avizul auditorului privind coerența dintre raportul conducerii și situațiile financiare pentru aceeași perioadă de gestiune și corespunderea acestuia cu legislația;

20) auditorul a întocmit documentul „Conținutul politicii de contabilitate”, la toate 3 entități, indicându-se că, acest document este întocmit parțial și nu conține concluzii, note și probe la răspunsurile indicate de auditor;

21) auditorul nu a documentat procedurile în vederea aprecierii soldurilor inițiale ale situațiilor financiare, respectiv nu au fost obținute probe suficiente în vederea confirmării soldurilor inițiale, și nu a fost indicat în raportul auditorului ca rezervă. Această neconformitate ar fi fost constant întâlnită în toate cele 3 dosare verificate;

22) în dosarele de audit verificate, entitatea a anexat doar ordinul de inventariere de la entitate cu componența comisiei și fără a mai efectua alte documente de audit care ar justifica participarea auditorului la inventariere;

23) pentru dosarele de audit verificate s-a constatat că auditorul nu a stabilit o lista pentru confirmările expediate și primite, nu există o evidență a procentajului de solduri confirmate prin confirmări externe, iar confirmările externe nu au dovada că acestea au fost primite direct de auditor și nu au fost transmise de entitate;

24) conform documentelor de audit prezentate în dosarul din anul 2021, pentru entitatea de interes public ce a raportat situațiile financiare conform IFRS, auditorul nu a documentat procedurile întreprinse de entitate pentru a evalua informațiile privind valoarea justă;

25) pe capitole de bilanț: imobilizări corporale, imobilizări necorporale, stocuri, active, datorii, venituri, cheltuieli, provizioane, impozite, numerar, capital propriu, auditorul nu a documentat procedurile efectuate, documente de lucru prezentate de auditor sunt incomplete nu au stabilite obiectivele, procedurile efectuate pentru verificare și concluziile aferente acestora.

Relatează reclamantul despre faptul că, ședința a avut loc la data de 28.02.2023 și ca urmare a fost emisă Decizia Instituției Publice „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului” nr. *****, semnată electronic la data de 02.03.2023 prin care a fost aplicată măsura disciplinară sub formă de suspendare a activității entității de audit SRL „Divers Audit” pentru efectuarea auditului pe o perioadă de 1 an, ca urmare a constatării unor neconformități, în urma efectuării controlului extern al calității auditului.

În vederea respectării căii prealabile, la data de 14.03.2023 SRL „Divers Audit” a depus o cerere prealabilă privind anularea Deciziei nr.*****

Indică reclamantul despre faptul că, ședința de examinare a cererii prealabile, a fost stabilită pentru data de 28.03.2023, la care s-a prezentat Administratorul SRL „Divers Audit” și consilierul pe probleme juridic. După o reținere de 45 de min. de la momentul când urma să înceapă ședința (adică 13:30), reprezentanții SRL „Divers Audit” au fost informați că ședința se amână, iar termenul general de soluționare a cererii prealabile se prelungește cu 15 zile. Ulterior, pe poșta electronică a fost recepționată Scrisoare oficială nr. *****

Pentru a nu omite termenul de contestare a ***** în conformitate cu Codul Administrativ, SRL „Divers Audit” a considerat oportun să conteste ***** în ordinea contenciosului administrativ.

În drept, reclamantul și-a întemeiat pretențiile pe prevederile art. 10 alin. (1) din Codul Administrativ al RM, conform căruia, actul administrativ individual este orice dispoziție, decizie sau altă măsură oficială întreprinsă de autoritatea publică pentru reglementarea unui caz individual în domeniul dreptului public, cu scopul de a produce nemijlocit efecte juridice, prin nașterea, modificarea sau stingerea raporturilor juridice de drept public.

Potrivit art. ***** alin. (1) din Codul Administrativ al RM, actele administrative individuale pot fi: a) acte defavorabile - actele care impun destinatarilor lor obligații, sancțiuni, sarcini sau afectează drepțurile/interesele legitime ale persoanelor ori care resping, în tot sau în parte, acordarea avantajului solicitat; b) acte favorabile - actele care creează destinatarilor săi un beneficiu sau un avantaj de orice fel.

Cu trimiterea la art. 19 din Codul Administrativ al RM, s-a indicat că, cererea prealabilă este instituția care oferă o cale de soluționare prejudiciară a litigiilor administrative.

Potrivit art. 44 alin. (1) din Codul Administrativ al RM, participanți la procedura administrativă sînt: autoritatea publică, orice persoană fizică și juridică care a solicitat inițierea procedurii sau în privința căreia procedura a fost inițiată, precum și orice altă persoană atrasă de autoritatea publică în procedura administrativă.

Conform art. 162 din Codul Administrativ al RM, procedura prealabilă urmărește scopul de a verifica legalitatea actelor administrative individuale. (2) Dacă autoritatea publică nu soluționează petiția în termenele prevăzute de prezentul cod, persoana afectată este în drept să depună cerere prealabilă. (3) Cererea prealabilă poate fi îndreptată spre: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual ilegal sau nul; b) emiterea unui act administrativ individual.

În conformitatea cu art. 43 alin. (1) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, decizia Consiliului privind aplicarea măsurilor disciplinare auditorului sau entității de audit poate fi contestată în conformitate cu prevederile Codului administrativ, fără respectarea procedurii prealabile.

Cu privire la termenul depunerii a cereri prealabile, menționează reclamantul că cele 30 de zile curg din data comunicării actului administrativ contestat. Astfel, reiterează că a recepționat Decizia nr. nr. ***** în format electronic la data de 02 martie 2023, din conținutul căreia reiese că aceasta a fost redactată la data de 28.02.2023 și semnată electronic la data de 02.03.2023 de către Natalia Tonu, Președintele Comitetului.

În opinia reclamantului, termenul indicat la art. 165 alin. (1) Cod Administrativ, începe să curgă din ziua următoare datei de 03 martie 2023. Așadar, a depus în termen cererea prealabilă, dar care, este încă în proces de examinare.

Reclamantul menționează că, având în vedere normele de la art. 43 alin. (1) Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, pentru a nu pierde dreptul de a contesta și în instanța de judecată Decizia nr. nr. *****, având în vedere că respectarea căii prealabile nu este obligatorie, a fost depusă acțiunea, în conformitate cu art. 209 alin. (1) lit. b) Cod Admnistrativ, conform căruia, acțiunea în contestare si acțiunea în obligare se înaintează în decurs de 30 de zile, dacă legea nu prevede altfel. Acest termen începe să curgă de la: b) data comunicării sau notificării actului administrativ individual, dacă legea nu prevede procedura prealabilă.

Astfel, termenul limită de depunerea cererii este 03 aprilie 2023, menționând reclamantul că a respectat termenul de depunere a cererii cu privire la anularea actului administrativ individual.

Cu referire la temeiurile de ilegalitate a deciziei nr. nr. *****, reclamantul a indicat despre lipsa motivării în drept și în fapt a actului administrativ contestat.

Potrivit art. 31 din Codul Administrativ, actele administrative individuale și operațiunile administrative scrise trebuie să fie motivate.

Conform art. *****8 din Codul Administrativ, motivarea este operațiunea administrativă prin care se expun considerentele care justifică emiterea unui act administrativ individual. în motivare se indică temeiurile esențiale de drept și de fapt pe care le-a luat în considerare autoritatea publică pentru decizia sa. Din motivarea deciziilor discreționare trebuie să poată fi recunoscute și punctele de vedere din care autoritatea publică a reieșit la exercitarea dreptului discreționar. Motivarea trebuie să se refere și la argumentele expuse în cadrul audierii. (2) Motivarea completă a unui act administrativ individual cuprinde: a) motivarea în drept-temeiul legal pentru emiterea actului administrativ, inclusiv formele procedurale obligatorii pe care se bazează actul; b) motivarea în fapt - oportunitatea emiterii actului administrativ, inclusiv modul de exercitare a

dreptului discreționar, dacă este cazul; c) în cazul actelor administrative defavorabile - o descriere succintă a procedurii administrative care a stat la baza emiterii actului: investigații, probe, audieri, opinii ale participanților contrare conținutului final al actului etc. (3) Motivarea completă este obligatorie, este parte integrantă a actului administrativ individual si condiționează legalitatea acestuia. (4) Motivarea nu este obligatorie în cazul în care: a) autoritatea publică admite o petiție în totalitate fără ca prin decizia de soluționare a ei să fie afectate drepturile sau interesele legitime ale altor persoane; b) acest lucru este prevăzut expres de lege; sau c) autoritatea publică emite acte administrative individuale de același fel într-un număr mai mare sau automatizat și, conform circumstanțelor de fapt ale cazului în parte, nu se cere o motivare.

În baza normelor de drept expuse supra, reclamantul menționează că, actul administrativ urmează a fi motivat în drept și în fapt, iar Decizia nr. nr. ***** prin care s-a aplicat măsura de sancțiune disciplinară sub forma suspendării activității entității de audit pentru efectuarea auditului pe o perioadă de 1 an, nu este motivată.

Menționează reclamantul că, reieșind din definiția actului normativ defavorabil, prevăzută la art. ***** alin. (1) Cod Administrativ, se deduce că Decizia contestată este un act administrativ defavorabil. Astfel, conform art. *****8 alin. (2) lit. c) Cod Administrativ, autoritatea publică urma să descrie succint procedura administrativă care a stat la baza emiterii actului lipsește.

Reiterează reclamantul despre faptul că lipsa motivării actului administrativ contestat demonstrează ilegalitatea acestuia, ori chiar Codul administrativ, la art. *****8 alin. (3) prevede că motivarea actului este obligatorie și condiționează legalitatea actului.

Mai indică că lipsa motivării unui act administrativ încalcă dreptul la apărare, or, din conținutul actului nu este clar care anume presupuse încălcării au stat la baza aplicării sancțiunii prin Decizia nr. nr.*****

Cu privire la constatările incluse în Raport, în partea ce ține de neasigurarea riscului de audit, reclamantul a explicat următoarele.

Potrivit art. 26 pct. 2 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, pentru asigurarea riscului de audit, entitatea de audit întreprinde, după caz, următoarele măsuri: a) încheie cu asigurătorul un contract de asigurare de răspundere civilă pentru posibilele riscuri de activitate profesională, obiectul asigurării fiind contractul de audit sau auditul; b) constituie provizioane în mărime de minimum 15% din venitul din vînzări în perioada de gestiune aferentă auditului.

Conform art. 26 pct. (4) al aceleiași Legi, în cazul efectuării auditului la alte entități decît cele de interes public, entitatea de audit asigură riscul de audit conform alin.(2) lit.a) și/sau b).

Cu privire la argumentul invocat în Raport precum că: „Deoarece entitatea de audit nu a efectuat auditul exclusiv la entități de interes public, aceasta ar fi putut suplimentar să asigure riscul de audit prin constituirea de provizioane cu lichiditate înaltă, conform prevederilor pct. 15 din Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 149/2010 cu privire la aprobarea Indicațiilor metodice privind modul de asigurare a riscului de audit, sau să asigure adăugător sumele rămase neacoperite de polița de asigurare", reclamantul indică că, din prevederile Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, dar și a Ordinului Ministerului Finanțelor nu se pot constat careva limite minime, sau obligativități privind modul de asigurare a riscurilor. Entitatea de audit are obligația doar (1) fie să încheie un contract de asigurare răspundere civilă sau/și (2)să constituie provizioane.

Reclamantul SRL „Divers Audit" a indică despre faptul că, a prezentat în cadrul procedurii de control polițe de asigurare în mărime de 100 000 lei pentru perioada 2019-2021, fapt constatat și în Raport, ceea ce consideră că este suficient pentru a se considera că prevederile normative privind asigurarea riscului au fost respectate. Astfel, consideră că modul în care a formulat și constatat Consiliul de Supraveghere în cadrul Raportului, încălcarea referitoare la asigurarea riscului, a fost una arbitrară.

Cu privire la neconformitatea cu Codul etic și anume afirmația că „Codul etic al entității de audit nu corespunde cu ultima versiune publicată de Ministerul Finanțelor", menționează reclamantul că versiunea publicată de Ministerul Finanțelor nu poartă caracter imperativ, în caz contrar ar fi de aplicabilitate imediată, iar entităților nu li s-ar oferi posibilitate să redacteze propriile Coduri de Etică.

Consideră, în acest sens, că însăși existența Codului de etică prezentat în cadrul controlului, demonstrează conformarea entității auditate la prevederile legale, iar concluziile din cadrul Raportului sunt de asemenea arbitrare.

În opinia reclamantului, Raportul nu specifică care anume secțiuni ar urma să fie completate, în acest sens, Codul de Conduită și Etică Profesională anexat stabilește principiile și standardele de etică profesională obligatorii pentru toate categoriile de angajați ai societății. Acesta are drept scop stabilirea regulilor esențiale de comportament și de etică al angajaților, astfel încât aceștia să respecte valorile profesionale și morale, principiile și normele de conduită în procesul exercitării atribuțiilor, precum și contribuirea la prevenirea cazurilor de corupție și crearea unui climat de încredere în societate.

Reclamantul indică faptul că, ar fi fost util și rațional, pentru ca în cadrul Raportului să fie indicat expres care sunt acele secțiuni care necesită completare, nu doar să se menționeze că nu este identic cu cel publicat de Ministerul Finanțelor.

În această ordine de idee, consideră reclamantul că constatările din Raport sunt abuzive în considerentul faptului că acestea au stat la baza Deciziei nr.*****

Mai indică reclamantul că, prin ordinul intern cu privire la responsabilitatea aspectelor privind etica, este determinată și persoana responsabilă cu privire la implementarea regulilor de conduită și entică.

Cu privire la transcrierea Normelor privind măsurile de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, a menționat reclamantul că, constatarea formulată în cadrul Raportului, denotă inconsistența analitică al controlorilor. Or, inițial, a fost formulată constatarea cu privire la faptul că Codul de etică nu ar fi identic cu cel publicat de Ministerul Finanțelor, iar imediat mai jos constatarea ține de faptul că Normelor privind măsurile de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului au fost doar transcrise.

Indică reclamantul că, în absența unei prevederi legale care să interzică transcrierea unor norme sau reglementări, acest lucru nu poate fi considerat o încălcare. Mai mult decât atât, entitatea de audit aprobă propriile politici conform Deciziei menționate, ceea ce indică faptul că entitatea a adoptat și adaptat normele la specificul propriului proces de audit.

În partea ce ține de constatarea precum că Ordinul privind aprobarea Ghidului privind Politicile și procedurile de control al calității lucrărilor de audit elaborat de entitatea de audit nu a fost adus la cunoștința angajaților, indică reclamantul că, nu au fost prezentate și menționate probe în Raport care să constate această afirmație. Mai mult, concluzia s-a bazat pe faptul că Vrîncean Vitalie a demisionat în luna aprilie 2022, raționament pe care reclamantul nu l-a înțeles și mai multe detalii cu privire la concluziile și argumentele care au stat la baza recomandărilor incluse în cadrul Raportului nu au fost constate.

Reclamantul face referire și la faptul că personalul SRL „Divers Audit", participă constant la instruiri, anexând facturile care fac dovadă plății pentru cursuri.

Mai indică reclamantul și despre depășirea perioada supuse controlului extern, or, perioada controlului conform documentelor de control sunt ANII 2019 - 2021 (dosarele verificate din anii 2019, 2020, 2021), însă, constatările care au stat la baza aplicării sancțiunii disciplinare sunt argumentate pe circumstanțe care depășesc perioada supusă controlului extern. Mai mult, se fac trimiteri la acte emise de Ministerul Finanțelor care au intrat în vigoare ulterior anului 2021.

În conformitate cu art. 12 lit. a) din Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, aprobat prin Decizia Consiliului de Supraveghere nr. 17 din 14.08.2019:\, specialiștii CEC sunt obligați: a) să efectueze controlul extern în conformitate cu prevederile prezentului Regulament și ale legislației.

Potrivit pct. 23 al aceluiași Regulament, Consiliul transmite entității de audit înștiințarea privind efectuarea controlului extern, cu cel puțin 10 zile lucrătoare

înainte de data stabilită pentru începerea controlului extern, ce conține perioada supusă controlului, perioada de efectuare a controlului, precum și o mențiune privind obligațiile entității de audit conform prevederilor stabilite la pct. 10.

Susține reclamantul că, depășirea perioadei supusă controlului extern, perioadă aprobată prin Decizia Consiliului, reprezintă o încălcare a Regulamentului și prin urmare Decizia nr. nr. ***** urmează a fi anulată.

În partea ce ține de neaplicarea procedurilor în procesul de activitate prevăzute în Ghidul privind politici și proceduri de control al calității lucrărilor de audit, menționează că, în cadrul Raportului, nu au fost aduse probe, au fost menționate anumite „lipsuri", dar nu s-a făcut referire la baza normativă care ar obliga existența anumitor proceduri specifice pentru conformare la obligațiile invocate în cadrul Raportului și neexecutate de către entitate auditată.

Cu referire la constatările din cadrul Raportului, stabilite ca urmare a evaluării politicilor și procedurilor de control al calității auditului la nivel de misiune de audit, inclusiv privind dosarele de audit verificate, a fost menționată prezența unor „erori semnificative", reclamantul menționează lipsa clarității privind erorile semnificative și de ce acestea au fost calificate astfel.

În ceea ce privește constatările că entitatea de audit nu a efectuat și nu a documentat procedurile de coordonare, supervizare, monitorizare și consultare a personalului în cadrul echipei, indică reclamantul despre trimiteri la normele legale, în cadrul Raportului, însă nu este neclar, care sunt acele omisiuni, lipse de proceduri, probe, care au stat la baza concluziilor Consiliul de Supraveghere ale neconformității entității auditate.

În partea ce ține de constatarea precum că, auditorul nu a documentat procedura de înțelegere a cadrului general și de reglementare aplicabil operațiunilor entității auditate și nu a obținut probe referitor la respectarea entității auditate a cadrului de reglementare actual (nu există careva chestionare cu intervievarea conducerii, juristului, analiza corespondenței cu autoritățile relevante de autorizare sau reglementare sau din documentele auditorului sa fie careva concluzii la această temă), menționează reclamantul despre faptul că în privința situațiilor descrise în Raport au fost verificate suficiente informații și s-au efectuat toate procedurile necesare pentru a se asigura cu privire autenticitatea informațiilor pentru entitățile auditate, lipsa probelor specifice pe care face accent Consiliul de Supraveghere, nu denotă invocatele încălcări constatate în cadrul Raportului.

Susține reclamantul despre faptul că, aceeași linie de argumentare, fără probe, constatări materiale, sau trimitere la documentația analizată, poate fi constatată în cadrul Raportului.

În partea ce ține de obiecția privind faptul neevaluării de către entitatea de audit a riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său, indică reclamantul cu titlu de exemplu, faptul că, în ceea ce privește

performanța financiară, rezultatele financiare nu diferă semnificativ față de perioada precedentă și față de concurenți, producția companiei nu consumă multe resurse energetice, cererea de produse este medie, iar competitivitatea produselor este medie, amplasarea unităților de producție, a spațiilor comerciale și a birourilor este compactă. Precum și alte informații confidențiale au fost colectate pentru a înțelege afacerea auditată.

Cu privire la constatarea că entitatea de audit nu a determinat „Pragul de semnificație", indică reclamantul că, nu este clar de ce s-a constat că nu a fost determinat pragul de semnificație, or, raportul conține informații despre pragul de semnificație și distribuirea acestuia pe conturi, precum și rulajele și soldurile conturilor. Perioada controlată este 01.01.2019 - 31.12.2019, iar perioada controlului este 07.10.2019 - 31.03.2020.

În rezultatul controlului efectuat la reclamant, s-a constat că auditorul nu a evaluat denaturările identificate pe parcursul auditului și nu a întocmit documentul totalizator „sumarul erorilor". Menționează reclamantul în acest sens că, asemenea documente au fost prezentate.

Cu referire la restul punctelor constatate în cadrul Raportului, indică reclamantul despre faptul că unele aspecte sunt confidențiale pentru clienții săi, acestea au fost prezentate în cadrul controlului organizate de Consiliul de Supraveghere. În cazul în care instanța de judecată va considera că nu sunt suficiente probele aduse și argumentarea formulată pentru a constata ilegalitatea Decizie, reclamantul va combate și restul paragrafelor din Raport.

Reclamantul menționează și faptul că, în 2019, reclamantul SRL „Divers Audit" a acceptat propunerea Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului de a i se efectua în regim de testare controlul extern, manifestându-și buna-credință și dorința de a colabora cu Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului.

Dreptu urmare a desfășurării controlului extern au fost constate unele omisiuni din partea SRL „Divers Audit", însă acestea au fost îndepărtate, fapt ce poate fi constat prin documentul - Măsurile întreprinse de către auditorii entității, aferente neconformităților constatate în cadrul controlului extern, transmis către Consiliul de Supraveghere la data de 31 decembrie 2020.

Indică reclamantul și faptul că însăși controlul extern a fost unul desfășurat într-un mod ostil, precum și faptul că sancțiunea disciplinară aplicată este disproportională cu neconformitățile constatate, care pot fi îndepărtate.

Reclamantul solicită admiterea acțiunii și anularea deciziei nr. ***** a Instituției Publice „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului".

Reprezentantul reclamantului SRL „Divers Audit", fiind înștiințat legal despre locul, data și ora ședinței de judecată, nu s-a prezentat și nici nu a comunicat instanței motivul neprezentării, nu a solicitat examinarea pricinii în lipsa

sa, din care considerente, instanța a apreciat ca fiind posibilă examinarea pricinii în lipsa acestuia.

Reprezentantul IP „Consiliul pentru supraveghere publică a auditului” avocatul Coban Igor în ședința de judecată acțiunea nu a recunoscut-o și a solicitat respingerea acesteia în baza următoarelor motive de fapt și de drept.

În corespundere cu Hotărârea Guvernului nr. 807 din 20.08.2018 pentru aprobarea Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului: „Consiliul este o instituție publică autonomă, cu statut de persoană juridică, responsabila pentru supravegherea publică a auditului”, și are următoarele atribuții: „supraveghează modul în care auditorii și entitățile de audit respectă prevederile legislației în domeniul auditului situațiilor financiare, standardelor de audit și aie Codului etic; și adoptă decizii privind aplicarea masurilor disciplinare în baza Legii nr.271/2017 privind auditul situațiilor financiare”.

Indică pârâtul și faptul că, potrivit Hotărârii de Guvern nr. 807 din 20.08.2018, comitetul are următoarele drepturi. „1) să solicite de la organele administrației publice, instituții și organizații, inclusiv de la asociațiile profesionale din domeniul auditului, entități de audit, auditori documentele și informațiile necesare exercitarii atribuțiilor sale.

Menționează că, prin Decizia nr. ***** din ***** privind aprobarea planului semestrial de control extern al calității auditului pentru semestrul II, anul 2022, Comitetul de supraveghere a auditului, a decis, aprobarea planului semestrial de control extern al calității auditului pentru semestrul II.

Potrivit Anexei la Decizia nr. ***** din *****, printre entitățile de audit care se regăsesc în Planul semestrial de Control Extern al calității auditului pentru semestru II, anul 2022, este, inclusă și entitatea SRL „Divers Audit”, tipul controlului fiind unul planificat, iar perioada pentru care urma să fie supusă controlului extern este 2019 - 2021, cu începere din 05.10.2022.

Menționează pârâtul că, la data de 22.06.2022, prin cererea de informare nr. 83, a fost solicitat în temeiul prevederilor Regulamentului nr. 807, prezentarea listei entităților audiate, inclusiv de specificat entitățile de interes public, pentru perioada (2019-2021) care urmează a fi supusă controlului extern în semestrul II, anul 2022 conform Planului semestrial de control.

La data de 05.07.2022, reclamantul SRL „Divers Audit” a prezentat listele entităților audiate în perioada 2019-2021.

Prin înștiințarea privind efectuarea controlului extern nr. ***** din 19.09.2022, IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului”, a comunicat entității SRL „Divers Audit despre controlul extern al calității auditului ce urmează a fi efectuat și despre data când acesta va începe (05.10.2022). La fel, prin înștiințarea menționată, entității de audit SRL „Divers Audit” i-au fost comunicate

drepturile și obligațiunile pe care le are în conformitate cu pct. 9 și 10 din Regulament.

În continuare indică că, prin Ordinul nr. 55 din 03.10.2022 cu privire la delegarea specialistului privind controlul extern al calității auditului din cadrul Consiliului pentru efectuarea controlului extern al calității auditului la entitatea de audit SRL „Divers Audit” din data de 05.10.2022, s-a dispus delegarea din cadrul Consiliului, a specialistului Cristea Veronica.

Susține că, controlul extern al calității auditului s-a desfășurat în baza Delegației nr***** din 03.10.2022, iar însăși controlul a avut loc la sediul IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului”, iar perioada supusă controlului extern a fost - anii 2019, 2020, 2021.

Pentru perioada supusă controlului, au participat în calitate de auditori următoarele persoane:

1. Vrancean Vitalie, certificat *****, auditor responsabil pentru controlul intern al calității auditului în perioada supusă controlului (2019-2021); ’
2. Gorea Natalia, certificat *****;
3. Smochină Liliana, certificat *****.

Explică autoritatea publică faptul că, la finalul controlului extern efectuat, conducătorul entității de audit a semnat declarația pe proprie răspundere, prevăzută în anexa nr. 2 al Regulamentului privind controlul extern al calității auditului, prin care a confirmat că, a pus la dispoziția specialiștilor Consiliului toate informațiile, actele și documentele relevante pentru controlul extern. Declarație a fost semnată de către conducătorul entității SRL „Divers Audit”, Iabanji Ștefan, la data de 03.*****.2022.

Ulterior, la data de 21.*****.2022, conducătorului entității de audit SRL „Divers Audit”, Iabanji Ștefan, i-a fost prezentat Raportul privind Controlul Extern al Calității, întocmit de către specialistul din cadrul Consiliului, Cristea Veronica, pe care acesta l-a semnat și asupra căruia a indicat că nu are obiecții, astfel, a fost de acord cu constatările din respectivul raport și cu neconformitățile depistate.

Relatează despre faptul că, prin notificarea nr. ***** Directorul executiv al IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului”, a înștiințat entitatea de audit SRL „Divers Audit”, prin intermediul administratorului Iabanji Ștefan, și auditorii Smochina Liliana și Gorea Natalia că, la data de 23.02.2023 va avea loc ședința Comitetului de supraveghere a auditului unde va fi examinat Raportul de control extern al calității auditului din 21.*****.2022, efectuat la entitatea de audit SRL „Divers Audit” în perioada 05.10.2022 - 03.*****.2022. De asemenea o notificare similară (nr. ***** din 07.02.2023) i-a fost expediată și auditorului Vrancean Vitalie.

Prin Decizia Comitetului de supraveghere a auditului nr. ***** s-a decis „1. A aplica măsura disciplinară sub formă de suspendare a activității entității de audit

SRL „Divers Audit” pentru efectuarea auditului pe o perioadă de 1 an, ca urmare a constatării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității auditului”. De asemenea în raport cu auditorul Vrancean Vitalie a fost aplicată măsura disciplinară sub formă de suspendare a activității pentru efectuarea auditului pe o perioadă de 1 an (Decizia nr. 08 din 28.02.2023), iar în privința auditorilor Gorea Natalia (Decizia nr. 09 din 28.02.2023) și Smochina Liliana (Decizia nr. 10 din 28.02.2023), a fost aplicată măsura disciplinară sub formă de avertisment scris, ca urmare a neconformități în urma controlului extern al calității auditului.

Drept urmare, la data de 14.03.2023 SRL „Divers Audit” s-a adresa către IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului”, cu cerere prealabilă prin care a solicitat admiterea cererii prealabile, suspendarea efectelor Deciziei ***** pe perioada examinării cererii prealabile și anularea Deciziei IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului” nr. ***** și subsecvent a sancțiunii disciplinare.

Conform notificării nr. 38 din 28.03.2023, IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului” a adus la cunoștința SRL „Divers Audit” că, din cauza volumului mare de informații din cererea prealabilă privind anularea Deciziei nr. *****, termenul general de soluționare a cererii prealabile se prelungește cu 15 zile.

Mai indică și faptul că, prin notificarea nr. 47 din 07.04.2023 IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului” a comunicat reclamantei că, la data de *****.04.2023 va avea loc ședința comitetului de supraveghere a auditului unde va fi examinată cererea prealabilă înaintată. Prin notificarea menționată s-a mai adus la cunoștință despre dreptul participanților de a fi audiați în legătură cu examinarea și soluționarea cererii prealabile.

Menționează partea pârâtă că, drept urmare a examinării cererii prealabile, prin Decizia nr. 21 al IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului” din *****.04.2023 s-a decis respingerea cererii prealabile depuse de SRL „Divers Audit” împotriva Deciziei nr. ***** ca fiind neîntemeiată.

Notează pârâtul că, în Decizia nr. 21 sunt prezentate în mod desfășurat toate argumentele/ motivele pentru care cererea prealabilă înaintată a fost respinsă, dar și motivele pentru care Decizia nr. 07 este una legală și proporțională, adoptată în baza analizei minuțioase a circumstanțelor cauzei, a probelor prezentate, a explicațiilor participanților la procedura administrativă toate coroborate cu prevederile legislative pertinente cazului.

Cu privire la legalitatea deciziei contestate, face trimitere pârâtul la prevederile art. 41 al Legii nr. 271/2017 care indică faptul că, controlul extern al calității se efectuează de către Consiliu în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului, precum și în vederea constatării existenței și a modului de aplicare: a) a politicilor și a procedurilor de control ai calității auditului la nivel de

entitate de audit; b) a politicilor și a procedurilor de control ai calității auditului la nivel de misiune de audit. (3) Fiecare entitate de audit este supusă controlului extern al calității cel puțin o dată la 6 ani, iar entitățile care efectuează auditul la entitățile de interes public - cel puțin o dată la 3 ani. (4) Modul de efectuare a controlului extern al calității și de aplicare a măsurilor disciplinare este stabilit în Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, aprobat de către Consiliu.

Face trimitere pârâtul și la art***** al Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 care prevede că, Consiliul utilizează sisteme eficiente de investigații și măsuri disciplinare pentru a detecta, a corecta și a preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului și, în conformitate cu alin. (2) și (3), aplică măsuri disciplinare auditorilor și entităților de audit.

Aceeași normă prevede la alin. (2) faptul că, auditorilor și entităților de audit li se aplică următoarele măsuri disciplinare: a) avertisment scris; b) mustrare scrisă; c) declararea raportului auditorului ca fiind necorespunzător cerințelor prezentei legi și standardelor de audit; d) suspendarea activității entității de audit sau a auditorului pentru efectuarea auditului pe o perioadă cuprinsă între 1 și 3 ani; e) retragerea certificatului de calificare ai auditorului; f) radierea entității de audit din Registrul public ai entităților de audit'.

Susține că, măsurile disciplinare pot fi aplicate în raport cu o entitate de audit, în urma constatării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității.

În opinia părții pârâte, măsura disciplinară aplicată prin Decizia nr. *****, și anume suspendarea activității entității de audit SRL „Divers Audit”, pentru efectuarea auditului pe perioada de 1 an, în urma constatării unor neconformități în cadrul controlului extern al calității, efectuat în perioada 05.10.2022 - 03.*****.2022.

Atrage atenția instanței de judecată la faptul că, reprezentantul SRL „Divers Audit”, Iabanji Ștefan, nu a făcut careva obiecții asupra Raportului privind Controlul Extern al Calității Auditului, deși respectivul i-a fost adus ia cunoștință, iar în cuprinsul său sunt indicate toate neconformitățile constatate în urma efectuării controlului, care în mod clar constituie temei de atragere la răspundere disciplinară, așa cum indică prevederea art***** alin. (3) Ut. e) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017.

În opinia autorității publice, faptul dat duce la concluzia că, la acea etapă acesta a fost de acord și a recunoscut neconformitățile constatate.

Cu referire la alin. (4) al art***** din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, menționează că, la aplicarea măsurilor disciplinare se ține cont de gravitatea și durata încălcării, de circumstanțele în care a fost comisă încălcarea și gradul de răspundere a persoanei, de activitatea și

comportamentul anterior ai auditorului sau ai entității de audit inclusiv de existența unor încălcări anterioare. Auditorul și entitatea de audit au dreptul să prezinte explicații documente sau probe privind încălcările depistate în curs de examinare.

Susține partea pârâtă că, IP „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului", a luat în considerație următoarele fapte:

1. Existența unor încălcări, neconformități anterioare (recunoscute de însăși reclamant în cererea de chemare în judecată);
2. Neimplementarea măsurilor indicate în Raportul de remediere prezentat de SRL „Divers Audit", anterior, fapt constatat în urma efectuării controlului extern al calității curent;
3. Rezultatele controlului extern al calității auditului, realizat în perioada 05.10.2022 - 03.11.2022, pentru anii 2019-2021, indicate în Raportul privind Controlul extern al Calității.

Drept urmare, având în vedere sancțiunile disciplinare prevăzute de Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 ce pot fi aplicate unei entități de audit, și anume suspendarea activității entității de audit pentru efectuarea auditului pe o perioadă cuprinsă între 1 și 3 ani și radierea entității de audit din Registrul public al entităților de audit, IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului" a decis: aplicarea celei mai blânde sancțiuni disciplinare, sub forma suspendării activității de audit pentru efectuarea auditului în raport cu SRL „Divers Audit" pe o perioadă de 1 an în contradictoriu cu neconformitățile constatate.

Atrage atenția instanței de judecată asupra faptului că, din analiza conținutul cererii de chemare în judecată, constată că reclamantul nu a prezentat nici un argument verosimil ce i-ar întemeia solicitarea, or, Decizia contestată a fost adoptată în temeiul prevederilor Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, al Regulamentului de activitate al Consiliului de supraveghere publică a auditului și al Regulamentului privind controlul extern al calității auditului, precum și în corespundere cu prevederile Codului Administrativ.

Menționează pârâtul că, potrivit art. 42 alin. (3) lit. e) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 entităților de audit și auditorilor li se aplică măsuri disciplinare ca urmare a constatării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității.

Potrivit Regulamentului privind controlul extern al calității auditului, adoptat prin Decizia IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului" nr. 17 din 14.08.2019, pct. *****, în urma constatării neconformităților ca urmare a efectuării controlului extern, Comitetul aplică auditorilor și entităților de audit măsurile disciplinare prevăzute de Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017.

Indică pârâtul faptul că, măsura disciplinară aplicată în raport cu entitatea SRL „Divers Audit" are la bază prevederile legislative speciale menționate, care

prevăd în mod direct că, în urma constatării unor neconformități ca urmare a realizării controlului extern al calității auditului se aplică măsurile disciplinare prevăzute de Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017.

De asemenea, din interpretarea sistemică a actelor invocate, deduce pârâtul că, entitatea de audit urmează a fi sancționată indiferent de neconformitățile constatate, însă la aplicarea măsurii disciplinare Comitetul va ține cont „de gravitatea și durata încălcării, de circumstanțele în care a fost comisă încălcarea și gradul de răspundere a persoanei, de activitatea și comportamentul anterior al auditorului/partenerului sau al entității de audit, inclusiv de existența unor încălcări anterioare, iar din sancțiunea stabilită, care este cea mai blândă sancțiune ce poate fi aplicată unei entități, în opinia pârâtului, se atestă respectarea acestor criterii de către autoritatea publică, iar exercitarea dreptului său discreționar este în conformitate cu limitele legale, în conformitate cu scopul legal al respectivei măsuri disciplinare și proporțional faptelor/ neconformităților constatate în Raportul privind Controlul Extern al Calității Auditului.

Mai atrage atenția instanței de judecată asupra faptului că, Decizia nr. ***** este adoptată ca urmare a neconformităților constatate în Raportul privind controlul Extern al Calității, în care sunt indicate și motivate în mod suficient respectivele neconformități, asupra cărora nu au fost realizate careva obiecții, din partea reprezentantului SRL „Divers Audit”.

Menționează pârâtul că, decizia nr. ***** reprezintă o implementare directă a prevederilor art***** alin. (3) lit. e) a Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, care nu condiționează motivarea suplimentară a deciziei adoptate în contextul existenței unui raport motivat în baza căruia se aplică norma legală.

Cu privire la asigurarea parțială a riscului de audit pârâtul menționează faptul că, deși reclamantul SRL „Divers Audit” indică că „din prevederile Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, dar și a Ordinului Ministerului Finanțelor nu se pot constata careva limite minime, sau obligativități privind modul de asigurare a riscurilor. Entitatea de audit are obligația doar fie să încheie un contract de asigurare răspundere civilă sau/și să constituie provizioane”, în contradictoriu cu cele invocate de către reclamant, pârâtul ține să menționeze că, potrivit:

- art.26 alin.(1) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 „Entitatea de audit este obligată să asigure riscul de audit pentru prejudiciul cauzat entității auditate, solicitantului auditului, ca urmare a exprimării unei opinii de audit necorespunzătoare, în cazul în care situațiile financiare conțin denaturări semnificative”.
- art.26 alin.(2) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 „Pentru asigurarea riscului de audit, entitatea de audit întreprinde, după

caz, următoarele măsuri: a) încheie cu asigurătorul un contract de asigurare de răspundere civilă pentru posibilele riscuri de activitate profesională, obiectul asigurării fiind contractul de audit sau auditul; b) constituie provizioane în mărime de minimum 15% din venitul din vânzări în perioada de gestiune aferentă auditului.

- art.26 alin.(3) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 „în cazul efectuării auditului la entitățile de interes public, entitatea de audit asigură riscul de audit conform prevederii a alin. (2) lit. a)" precum și
- art.26 alin.(4) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 „în cazul efectuării auditului la alte entități decât cele de interes public, entitatea de audit asigură riscul de audit conform alin. (2) lit. a) și/sau b)".

Susține autoritatea publică că, argumentele SRL „Divers Audit" prezentate în acțiunea formulată sunt neîntemeiate, bazate pe o apreciere eronată a prevederilor legale, or, obligația la care se referă aceasta este instituită prin norme primare (Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017) și normativele de asigurare a riscului de audit.

În partea ce ține de constatarea privind neconformitatea cu Codul etic, pârâtul menționează că, potrivit pct. 1 din Ordinul Ministerului Finanțelor nr.64/2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic „Se acceptă, în baza Acordului privind dreptul de reproducere a Standardelor de audit și Codului etic în Republica Moldova, semnat de Ministerul Finanțelor la 2 aprilie 2012 și Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare al Federației Internaționale a Contabililor la 4 aprilie 2012, aplicarea pe teritoriul Republicii Moldova pentru auditul rapoartelor financiare ce cuprind perioadele începând cu 1 ianuarie 2012, publicarea în Ediție Specială a Monitorului Oficial ai Republicii Moldova și plasarea pe pagina oficială a Ministerului Finanțelor.

Potrivit art. 24 alin. (1) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 în vederea asigurării calității auditului, entitatea de audit elaborează, aprobă și respectă politicile și procedurile de control ai calității auditului în conformitate cu prezenta lege, cu standardele de audit, cu standardele de control ai calității și cu Codul etic".

Conform art.35 alin. (1) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 „Ministerul Finanțelor este responsabil de acceptarea, de publicarea standardelor de audit, a standardelor de control ai calității, a standardelor conexe și a Codului etic în Monitorul Oficial ai Republicii Moldova și de plasarea acestora pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor".

La data de 03.02.2020 Ministerul Finanțelor a publicat pe pagina web oficială Codul etic emis de IFAC în anul 2018, recepționat de Ministerul Finanțelor (Cod etic care înlocuiește ediția din 2016 a Codului etic pentru profesioniștii contabili).

Explică autoritatea publică pârâtă faptul că, reclamantul urma să aplice ultima varianta a Standardelor Internaționale de Audit și a Codului Etic, neconformitate expres indicată în Raportul asupra căruia reclamantul nu a avut obiecții.

Cu privire la transcrierea Normelor privind măsurile de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, pârâtul susține că potrivit art.4 alin.(l) lit. k) din Legea nr.308/2017 cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului (Legea nr.308/2017) „(1) Sub incidența prezentei legi cad următoarele persoane fizice și juridice, denumite în continuare entități raportoare: k) entitățile de audit, persoanele juridice și întreprinderile individuale care prestează servicii de contabilitate, în sensul normei citate, entitățile de audit sunt definite ca entități raportoare.

În acord cu art.***** alin.(3) lit. a) din Legea nr.308/2017 „Entitățile raportoare aprobă programe proprii pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, inclusiv conform recomandărilor și actelor normative aprobate de organele cu funcții de supraveghere, care conțin cei puțin următoarele: a) politici, metode, practici, proceduri scrise, măsuri de control intern și reguli stricte pentru prevenirea spălării banilor și finanțării terorismului, care includ măsuri de precauție privind clienții, de identificare a tranzacțiilor complexe și neordinare, de raportare, proceduri de evaluare și gestionare a riscurilor și alte măsuri relevante în domeniu.

Pct.6 din Normele privind aplicarea de către entitățile de audit a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, aprobate prin Decizia Comitetului de supraveghere a auditului nr.***** (Norme) „Organul executiv al entității de audit aprobă Politica conform prevederilor art. ***** alin. (3) lit. a) din Legea nr. 308/2017 și potrivit pct. ***** din Norme „în anexa la prezentele Norme este prezentat un model de structură a Politicii, care poate fi utilizat ca bază la elaborarea propriei Politici”.

Indică pârâtul despre faptul că, entitățile raportoare sunt obligate să elaboreze și aprobe propriile politici care trebuie să fie proporționale cu complexitatea și obiectul de activitate (adecvate naturii, extinderii și complexității activității și responsabilităților încredințate).

Menționează că, în condițiile dispozițiilor legale citate, SRL „Divers Audit” în calitate de entitatea raportoare urma să aprobe programe proprii pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, inclusiv conform recomandărilor și actelor normative aprobate de Comitetul de supraveghere a auditului.

În partea ce ține de argumentul că Ghidul privind Politicile și procedurile de control al calității lucrărilor de audit elaborat de entitatea de audit și ordinul de aprobare a acestora nu au fost aduse la cunoștința angajaților, pârâtul indică că, potrivit art.24 alin. (1) – (3) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271

din 15.12.2017, în vederea asigurării calității auditului, entitatea de audit elaborează, aprobă și respectă politicile și procedurile de control ai calității auditului în conformitate cu prezenta lege, cu standardele de audit, cu standardele de control ai calității și cu Codul etic. Politicile și procedurile de control ai calității auditului se aprobă printr-un act (ordin, dispoziție) emis de către organul executiv ai entității de audit și se aduc la cunoștința personalului entității. Entitatea de audit desemnează un auditor responsabil pentru controlul intern ai calității auditului.

Notează pârâtul că, potrivit constatărilor efectuate în cadrul controlului calității auditului (reflectate în Raportul privind controlul extern al calității auditului din 22.*****.2022), responsabil de controlul intern al calității auditului este desemnat Vrancean Vitaiie, care a demisionat în luna aprilie 2022, însă modificări în politici cu privire la acest fapt nu au fost efectuate.

Mai indică autoritatea publică că nu a fost prezentată decizia organului executiv al entității de audit SRL „Divers Audit" privind desemnarea altei persoane responsabile, după demisionarea dlui Vrancean. În acest sens, s-a atestat o nerespectare a exigențelor dispozițiilor primare, fiind constatată lipsa persoanei desemnate responsabile de controlul intern al calității auditului.

Susține pârâtul că, pe parcursul Controlului extern al calității auditului SRL „Divers Audit" nu a prezentat probe privind aducerea la cunoștința personalului entității Politicile și procedurile de control al calității auditului și persoana desemnată responsabilă.

Astfel, în opinia pârâtului, argumentele expuse de entitatea SRL „Divers Audit" nu pot fi admise și acceptate și nu pot constitui temei pentru anularea Deciziei nr. *****.

Cu privire la invocarea privind depășirea perioadei supuse controlului extern, pârâtul menționează că potrivit pct.27 din Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, aprobat prin Decizia Comitetului de supraveghere a auditului nr.17/2019 controlul extern la entitatea de audit se efectuează în baza metodologiei privind controlul extern ai calității și cuprinde verificarea conformității activității desfășurate cu cerințele Legii nr.271/2017, standardelor de audit, standardelor de control ai calității inclusiv la nivel de entitate de audit, misiune de audit precum și verificarea implementării recomandărilor din ultimul Raport privind controlul extern al calității auditului, după caz.

Atrage atenția instanței de judecată asupra faptului că, controlul urmărește verificarea conformității activității desfășurate la nivel de entitate de audit și la nivel de misiune de audit. La nivel de misiune de audit au fost verificate 3 (trei) dosare din anii 2019, 2020, 2021, câte unul pentru fiecare an. Referința la legislația din 2022 nu s-a făcut cu privire la dosarele verificate, ci asupra nivelul de respectare a Legii nr.271/2017, standardelor de audit, standardelor de control al calității referitor la Politicile de control intern al calității elaborate de SRL „Divers

Audit” (conținut, ajustarea politicilor la modificările în legislația cu privire la auditul situațiilor financiare, etc.).

Cu referire la neaplicarea procedurilor în procesul de activitate prevăzute în Ghidul privind politici și proceduri de control al calității lucrărilor de audit, pârâtul, ține să menționeze că în Raportul privind Controlul Extern al Calității Auditului din 21.*****.2022, au fost făcute referiri la Standardele de audit (ca bază normativă), de exemplu pct.7 din Raport : cu referire la prevederile capitolului privind Monitorizarea din Ghidul privind politici și proceduri de control ai calității lucrărilor de audit este necesar de menționat că entitatea de audit a transcris textul din standard, fără a elabora procedurile interne de monitorizare. Și anume: lipsește evaluarea deficiențelor în cazul în care au fost identificate deficiențe în rezultatul monitorizării; descrierea procedurilor pentru cazurile în care rezultatele procedurilor de monitorizare indică faptul că raportul auditorului ar putea fi inadecvat sau că au fost omise unele proceduri în timpul efectuării misiunii; lipsește documentarea sistemului de control al calității (un raport întocmit de revizor cu rezultatele misiunii de revizuire și ce informații conține acest raport); lipsesc procedurile care să îi ofere auditorului o asigurare rezonabilă că abordează în mod adecvat plângerile și alegațiile (cine recepționează cererile, cine le soluționează, etc.).

Pârâtul menționează că, standardul de audit ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuiri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” descrie detaliat modul de efectuare a Monitorizării (pct. A64 - pct. A72). Astfel, Ghidul privind „Politici și proceduri de control ai calității lucrărilor de audit” trebuie să conțină politici și proceduri privind ciclul de inspecție a controlului calității, documentarea și comunicarea deficiențelor, investigarea plângerilor și alegațiilor, raportarea și documentarea misiunii de audit și a fiecărei proceduri de control a calității în parte, dezvăluite cum efectiv se vor efectua la entitate.

În partea ce ține de constatările din cadrul Raportului stabilite ca urmare a evaluării politicilor și procedurilor de control al calității auditului la nivel de misiune de audit, inclusiv privind dosarele de audit verificate privind prezența unor „erori semnificative” neclare reclamantului, pârâtul a indicat faptul că, pct.8 din Raportul cu privire la controlul extern al calității auditului face referire la faptul că Rapoartele suplimentare adresate comitetului de audit emise de SRL „Divers Audit” din misiunile de audit supuse controlului extern al calității nu cuprind totalitatea informațiilor în sensul prevederile art.46 alin.(2) lit. f) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017. Respectiv lipsește informația cu privire la erorile semnificative depistate în situațiile financiare ale entității de interes public auditate, indicând dacă fiecare eroare a fost sau nu soluționată de conducere.

Definirea de erori/denaturări semnificative, utilizată analogic, este prezentată în standardul de audit ISA 320 „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”, unde la pct.2 se indică că, denaturările (sub forma erorilor sau fraudelor), inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulat, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiară.

Indică pârâtul că, argumentele expuse de SRL „Divers Audit” nu pot fi acceptate, or, acestea sunt de natură a induce în eroare instanța, cu scopul obținerii unei hotărâri favorabile, în vederea creării unei aparențe de ilegalitatea a Deciziei nr. *****.

În partea ce ține de controlul extern efectuat în regim de testare, în anul 2019, pârâtul menționează că, potrivit art.42 alin.(4) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 la aplicarea măsurilor disciplinare se ține cont de gravitatea și durata încălcării, de circumstanțele în care a fost comisă încălcarea și gradul de răspundere a persoanei, de activitatea și comportamentul anterior ai auditorului sau ai entității de audit, inclusiv de existența unor încălcări anterioare. Auditorul și entitatea de audit au dreptul să prezinte explicații, documente sau probe privind încălcările depistate în curs de examinare.

La caz, constatările din Raportul cu privire la controlul extern al calității auditului din 22.*****.2022 denotă abateri similare atestate în cadrul controlului extern al calității auditului efectuat în 2019.

Astfel, susține pârâtul că măsurile întreprinse de SRL „Divers Audit” ulterior controlului din 2019 poartă un caracter declarativ, nefiind probate faptic în cadrul controlului calității auditului din 2022. De asemenea, sancțiunea disciplinară aplicată are la bază cercetarea multi aspectuală a tuturor circumstanțelor invocate în coraport cu scopul respectivelor măsuri, dar și în coraport cu esența și rolul IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului”.

În aceeași ordine de idei, reieșind din natura sancțiunii și circumstanțele reale ale cauzei, care au constituit temei de aplicare a sancțiunii cu privire la suspendarea activității entității de audit reclamante pentru 1 an, autoritatea publică la adoptarea deciziei a examinat toate circumstanțele cauzei coroborate cu prevederile legislative pertinente, a asigurat plenitudinea și efectivitatea tuturor drepturilor garantate atât de Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 cât și Codul Administrativ, motiv pentru care Decizia contestată nu poate fi anulată, ori careva temeiuri verosimile în acest sens nu au fost prezentate.

Audiind explicațiile părților, studiind materialele cauzei în raport cu argumentele părților litigante, instanța de judecată consideră că acțiunea reclamantului SRL „Divers Audit” este neîntemeiată și urmează să fie respinsă, reieșind din următoarele considerente.

Noțiunea de „act administrativ” este reglementată în legislația națională, cât și în Rezoluția (77) 31 Cu privire la protecția individului față de actele autorităților administrative, adoptată de Comitetul de Miniștri al Consiliului Europei la 28 septembrie 1997, statuează că, actul administrativ este o manifestare juridică unilaterală de voință, cu caracter normativ sau individual, din partea unei autorități publice în vederea organizării executării sau executării în concret a legii, actul administrativ desemnează orice măsuri individuale sau decizii luate în cadrul exercitării autorității publice, susceptibile de a afecta direct drepturile, libertățile sau interesele persoanelor fizice sau juridice și care nu este un act îndeplinit în cadrul exercitării unei funcții judiciare.

Conform art.206 Cod administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: a) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare); b) obligarea autorității publice să emită un act administrativ individual (acțiune în obligare); c) impunerea la acțiune, la tolerare a acțiunii sau la inacțiune (acțiune în realizare); d) constatarea existenței sau inexistenței unui raport juridic ori nulității unui act administrativ individual sau a unui contract administrativ (acțiune în constatare); sau e) anularea în tot sau în parte a unui act administrativ normativ (acțiune de control normativ). Acțiunea în constatare prezumă existența unui interes îndreptățit pentru constatarea solicitată. Acțiunea în constatare nu poate fi înaintată dacă reclamantul își poate sau și-ar putea revendica drepturile printr-o altă acțiune prevăzută la alin. (1), cu excepția situației cînd se urmărește constatarea nulității unui act administrativ individual sau normativ.

În conformitate cu art. 17 Cod administrativ, drept vătămat este orice drept sau libertate stabilit/stabilită de lege căruia/căreia i se aduce atingere prin activitate administrativă.

Potrivit art. 189 alin. (1) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

Conform art. 208 Cod administrativ, în cazurile prevăzute de lege, până la înaintarea acțiunii în contencios administrativ, se va respecta procedura prealabilă.

Cu referire la admisibilitatea acțiunii pe temeiul respectării procedurii prealabile, se reține că, potrivit art. 43 alin. (1) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, decizia Consiliului privind aplicarea măsurilor disciplinare auditorului sau entității de audit poate fi contestată în conformitate cu prevederile Codului administrativ, fără respectarea procedurii prealabile.

Instanța reține faptul că, deși legea permite adresarea direct în instanța de judecată, la data de 14.03.2023 SRL „Divers Audit” a depus o cerere prealabilă privind anularea Deciziei nr. *****, însă până la data depunerii acțiunii în instanță nu a primit un răspuns la cererea depusă.

Drept urmare, având în vedere prevederile art. 43 alin. (1) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, cât și lipsa unui răspuns la cererea prealabilă depusă, reclamantul justificat a înregistrat acțiunea în instanța de judecată.

Cu privire la termenul depunerii cererii de chemare în judecată, după cum s-a constatat, reclamantul a recepționat Decizia nr. ***** în format electronic la data de 02 martie 2023.

Acțiunea a fost depusă în instanță la 03 aprilie 2023, în interiorul termenului de 30 de zile de la comunicarea actului administrativ contestat (ziua de 2 aprilie fiind zi de duminică, se consideră că, ultima zi a termenului de adresare instanță este 03 aprilie 2023).

Așadar, instanța de judecată, constatând respectarea de către reclamant a termenului de depunere a acțiunii în contencios administrativ, prevăzut de lege, va soluționa fondul cauzei.

Sub acest aspect, instanța reține că potrivit art.20 din Constituția Republicii Moldova, orice persoană are dreptul la satisfacție efectivă din partea instanțelor judecătorești competente împotriva actelor care violează drepturile, libertățile și interesele sale legitime. Nici o lege nu poate îngrădi accesul la justiție.

Art.***** al Convenției Europene pentru apărarea drepturilor omului și a libertăților fundamentale, statuează că, orice persoană, ale cărei drepturi și libertăți recunoscute de prezenta convenție au fost încălcate, are dreptul să se adreseze efectiv unei instanțe naționale, chiar și atunci când încălcarea s-ar datora unor persoane care au acționat în exercitarea atribuțiilor lor oficiale.

Astfel, obiect al examinării prezentei cauze în instanța de contencios administrativ îl constituie verificarea legalității deciziei nr. ***** a Instituției Publice „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului”.

Controlul judecătoresc al legalității actelor administrative, presupune apărarea drepturilor și intereselor legitime ale justiţiabililor, împotriva abuzurilor administrației publice, în condițiile legii contenciosului administrativ. Acest control se înfăptuiește de către instanțele de judecată în condițiile legii privind organizarea judecătorească. Întru elucidarea subiectului privind realizarea controlului judecătoresc se impune conceptul competenței, în baza căruia se realizează respectivul control. Pornind de la scopul primordial al instituției contenciosului administrativ care este prestabilit de legiuitor și care presupune contracararea abuzurilor și exceselor de putere ale autorităților publice, apărarea drepturilor persoanei în spiritul legii, ordonarea activității autorităților publice, asigurarea ordinii de drept. Și reieșind din dreptul subiectiv al subiectului afectat, care la fel a fost predeterminat de legiuitorul și care a fost formulat astfel - orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său, recunoscut de lege, de către o autoritate publică, printr-un act administrativ sau prin nesoluționarea în

termenul legal a unei cereri, se poate adresa instanței de contencios administrativ competente pentru a obține anularea actului, recunoașterea dreptului pretins și repararea pagubei ce i-a fost cauzată.

Starea de fapt stabilită în cadrul examinării pricinii, poate fi rezumată în felul următor:

Prin Decizia nr. ***** din ***** al Instituției Publice „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului" în planul semestrial de control extern al calității auditului pentru semestrul II, anul 2022 a fost inclus și reclamantul SRL „Divers Audit" (f.d.15, vol. I).

La data de 19 septembrie 2022 reclamantului SRL „Divers Audit" i s-a comunicat prin email, că la data de 05.10.2022 va începe controlul extern (înștiințare privind efectuarea controlului extern nr. ***** din 19 septembrie 2022).

După cum s-a stabilit, controlul extern al calității auditului a fost efectuat în baza Ordinului Consiliului de Supraveghere nr. ***** din data de 03.10.2022 (f.d.17, vol. I) și s-a desfășurat în baza Delegației nr***** din 03.10.2022 (f.d.18, vol. I).

Potrivit conținutului Raportului privind Controlul Extern al Calității Auditului efectuat la entitatea de audit SRL „Divers Audit", s-au constatat un și de iregularități, abateri de la normele în vigoare (f.d.19-34, vol. I).

Ulterior, prin notificarea nr. 10 din 07.02.2023 (18a, vol. I) reclamantul SRL „Divers Audit" a fost informat că la data de 23.02.2023 va avea loc ședința Comitetului de supraveghere a auditului unde va fi examinat Raportul de control extern al calității auditului din 21.*****.2022.

Consecință a ședinței menționate cât și constatărilor expuse în raport, a fost emisă Decizia Instituției Publice „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului" nr. *****, semnată electronic la data de 02.03.2023 prin care a fost aplicată măsura disciplinară sub formă de suspendare a activității entității de audit a reclamantului SRL „Divers Audit" pentru efectuarea auditului pe o perioadă de 1 an, ca urmare a constatării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității auditului (f.d.35, vol. I).

Manifestând dezacordul cu decizia Instituției Publice „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului" nr. *****, reclamantul a depus prezenta acțiune în instanța de judecată.

Potrivit art. 189, alin. (1) Cod administrativ, orice persoană care revendică încălcarea unui drept al său prin activitatea administrativă a unei autorități publice poate înainta o acțiune în contencios administrativ.

Conform art. 206 alin.(1) lit. a) Cod administrativ, o acțiune în contencios administrativ poate fi depusă pentru: anularea în tot sau în parte a unui act administrativ individual (acțiune în contestare).

Tot aici, instanța de judecată reține că, la examinarea cererii în anulare, legalitatea unui act administrativ urmează a fi examinată prin prisma triplului test al legalității, care verifică dacă actul contestat a fost emis cu respectarea competenței, a procedurii prevăzute de lege și dacă este legal în fond.

Potrivit art. 21 alin. (1) din Codul administrativ, autoritățile publice și instanțele de judecată competente trebuie să acționeze în conformitate cu legea și alte acte normative.

Iar, în conformitate cu prevederile art. 93 alin.(1) Cod administrativ, fiecare participant probează faptele pe care își întemeiază pretenția.

Prevederile art. 1 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, statuează că, prezenta lege stabilește cadrul juridic privind organizarea auditului de către entitățile de audit, reglementează exercitarea profesiei de auditor, supravegherea auditului, precum și cerințele specifice auditului entităților de interes public.

În conformitate cu prevederile art. 37 alin. (1) și (4) lit. e) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, Consiliul este o instituție publică autonomă, cu statut de persoană juridică, responsabilă pentru supravegherea publică a auditului. Consiliul are următoarele atribuții: e) adoptă decizii privind aplicarea măsurilor disciplinare auditorilor şi entităților de audit.

Conform art. 38 alin. (5) lit. b) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, Comitetul are următoarele atribuții: examinează şi aprobă proiectul bugetului, executarea bugetului, planul anual de activitate, planul semestrial de control extern al calității, raportul anual de activitate ale Consiliului.

După cum rezultă din prevederile art. 41 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, Controlul extern al calității se efectuează de către Consiliu în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului, precum și în vederea constatării existenței și a modului de aplicare: a) a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de entitate de audit; b) a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de misiune de audit. Raportul anual de activitate al Consiliului include informația generală privind constatările și măsurile disciplinare aplicate auditorilor și entităților de audit. Fiecare entitate de audit este supusă controlului extern al calității cel puțin o dată la 6 ani, iar entitățile care efectuează auditul la entitățile de interes public – cel puțin o dată la 3 ani. Modul de efectuare a controlului extern al calității şi de aplicare a măsurilor disciplinare este stabilit în Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, aprobat de către Consiliu.

În corespundere cu prevederile art***** alin. (1), alin. (2) lit. d) și (3) lit. e) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, Consiliul utilizează sisteme eficiente de investigații și măsuri disciplinare pentru a detecta, a corecta și a preveni efectuarea necorespunzătoare a auditului și, în conformitate cu

alin. (2) și (3), aplică măsuri disciplinare auditorilor și entităților de audit. Auditorilor și entităților de audit li se aplică următoarele măsuri disciplinare: d) suspendarea activității entității de audit sau a auditorului pentru efectuarea auditului pe o perioadă cuprinsă între 1 și 3 ani. Entităților de audit și auditorilor li se aplică măsuri disciplinare în urma: e) constatării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității.

Potrivit prevederilor art. 3 din Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, anexă la Decizia Instituția Publică „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului" nr. 17 din 14 august 2019, organul responsabil pentru efectuarea controlului extern este Consiliul, instituție publică autonomă, cu statut de persoană juridică, responsabilă pentru supravegherea publică a auditului.

Conform pct. 4 din Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, anexă la Decizia Instituția Publică „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului" nr. 17 din 14 august 2019, controlul extern se efectuează de către Consiliu în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului pentru a preveni, detecta și corecta neconformități în procesul efectuării auditului situațiilor financiare, precum și în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a politicilor și a procedurilor de control al calității auditului la nivel de: a) entitate de audit; b) misiune de audit.

În corespundere cu prevederile art. 5 din Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, anexă la Decizia Instituția Publică „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului" nr. 17 din 14 august 2019, Consiliul efectuează controlul extern prevăzut la pct.4 și verifică modul în care entitatea de audit respectă prevederile Legii nr.271/2017 privind auditul situațiilor financiare (în continuare – Legea nr.271/2017), standardelor de audit, standardelor de control al calității, codului etic al profesioniștilor contabili (în continuare – Codul etic) și altor acte normative aferente auditului.

În sensul art. 219 alin. (1) din Codul administrativ, instanța de judecată este obligată să cerceteze starea de fapt din oficiu în baza tuturor probelor legal admisibile, nefiind legată nici de declarațiile făcute, nici de cererile de solicitare a probelor înaintate de participanți.

Instanța notează că unul dintre principiile procedurii de contencios administrativ potrivit art. 36 din Codul administrativ, constituie principiul supremației dreptului, care prevede că instanța de judecată competentă să soluționeze acțiunile în contencios administrativ este obligată să respecte principiul supremației dreptului, în conformitate cu care demnitatea omului, drepturile şi libertățile lui sunt considerate valori supreme şi sunt garantate de stat.

Instanțele de judecată competente aplică principiul supremației dreptului cu luarea în considerare a jurisprudenței Curţii Europene pentru Drepturile Omului.

Conform jurisprudenței Curții Europene pentru Drepturile Omului instanța de judecată, potrivit regulilor unui proces echitabil, pornind de la aprecierea rolului determinant al concluziilor sale, are obligația să examineze efectiv problemele esențiale care îi sunt supuse aprecierii (cauza Hirro Balani c. Spaniei, nr.18064/91 din 09 decembrie 1994 §27).

După cum rezultă din sensul normelor de drept citate supra, Instituția Publică Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului, realizează controlul extern al calității, în scopul gestionării sistemului de asigurare a calității auditului, precum și în vederea constatării existenței și a modului de aplicare a politicilor și a procedurilor de management al calității auditului la nivel de entitate de audit cât și a politicilor și a procedurilor de management al calității auditului la nivel de misiune de audit.

În același timp, Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului, în cazul depistării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității, este în drept de a aplica măsuri disciplinare auditorilor sub forma suspendării activității pentru efectuarea auditului pe o perioadă cuprinsă între 1 și 3 ani.

După cum rezultă din actele cauzei, cât și explicațiile date de participanții la proces, conform Anexei la Decizia nr. ***** din *****, printre entitățile de audit care se regăsesc în Planul semestrial de Control Extern al calității auditului pentru semestrul II, anul 2022, este inclusă și entitatea reclamantă - SRL „Divers Audit”, tipul controlului fiind unul planificat, iar perioada pentru care urma să fie supusă controlului extern este 2019 - 2021, cu începere din 05.10.2022.

Drept urmare a controlului extern efectuat, a fost întocmit Raportul privind Controlul Extern al Calității, fiind depistate un șir de neconformități la compania reclamantă.

Ulterior, prin Decizia Comitetului de supraveghere a auditului nr. ***** s-a decis „1. A aplica măsura disciplinară sub formă de suspendare a activității entității de audit SRL „Divers Audit” pentru efectuarea auditului pe o perioadă de 1 an, ca urmare a constatării unor neconformități în urma efectuării controlului extern al calității auditului”.

Instanța de judecată reține faptul că, reprezentantul reclamantului SRL „Divers Audit”, Iabanji Ștefan, la data cînd i-a fost adus la cunoștință Raportul privind Controlul Extern al Calității Auditului, nu a făcut careva obiecții asupra acestuia.

În continuare, instanța se va expune asupra argumentelor invocate de reclamant, în vederea solicitării anulării actului administrativ contestat.

Astfel, în partea ce ține de încălcarea constatată de autoritatea publică, drept urmare a controlului, privind asigurarea parțială a riscului de audit, instanța reține prevederile Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017.

Conform art. 1 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, prezenta lege stabilește cadrul juridic privind organizarea auditului de către entitățile de audit, reglementează exercitarea profesiei de auditor, supravegherea auditului, precum și cerințele specifice auditului entităților de interes public.

Potrivit art. 26 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, entitatea de audit este obligată să asigure riscul de audit pentru prejudiciul cauzat entității auditate, solicitantului auditului, ca urmare a exprimării unei opinii de audit necorespunzătoare, în cazul în care situațiile financiare conțin denaturări semnificative. Pentru asigurarea riscului de audit, entitatea de audit întreprinde, după caz, următoarele măsuri: a) încheie cu asigurătorul un contract de asigurare de răspundere civilă pentru posibilele riscuri de activitate profesională, obiectul asigurării fiind contractul de audit sau auditul; b) constituie provizioane în mărime de ***minimum 15% din venitul din vînzări în perioada de gestiune aferentă auditului***. În cazul efectuării auditului la entitățile de interes public, entitatea de audit asigură riscul de audit conform prevederii alin. (2) lit. a). În cazul efectuării auditului la alte entități decît cele de interes public, entitatea de audit asigură riscul de audit conform alin. (2) lit. a) și/sau b). Modul de asigurare a riscului de audit este stabilit de către Ministerul Finanțelor.

Astfel, instanța de judecată respinge argumentul reclamantului SRL „Divers Audit" precum că din prevederile Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, dar și a Ordinului Ministerului Finanțelor nu se pot constata careva limite minime, sau obligativități privind modul de asigurare a riscurilor. Or, contrar celor invocate de reclamant, art. 26 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 prevede expres obligația de constituire de provizioane în mărime de minimum 15% din venitul din vânzări în perioada de gestiune aferentă auditului.

La caz, reclamantul a încheiat poliţe de asigurare în mărime de 100 000 lei, pentru cei 3 ani supuşi verificării. În același timp, compania reclamantă, a înregistrat venituri din audit în mărime semnificativ mai mare, după cum urmează : în anul 2019 - 289 956 lei, în anul 2020 - 809 617 lei şi în anul 2021 - 1 552 167 lei.

Conform pct. ***** – 14 din Indicaţii Metodice privind modul de asigurare a riscului de audit, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor nr. 149 din 22.*****.2010, Entitatea de audit constituie provizioane pentru asigurarea riscului de audit trimestrial/anual sau la momentul constatării venitului vînzărilor aferent auditului situațiilor financiare individuale și/sau situațiilor financiare consolidate. Ca bază pentru constituirea provizioanelor pentru asigurarea riscului de audit se ia venitul din vînzări, aferent auditului situațiilor financiare individuale și/sau situațiilor financiare consolidate. ***Mărimea minimă a provizioanelor constituite***

pentru perioada de gestiune va fi de 15% din venitul din vînzări al perioadei de gestiune, aferent auditului situațiilor financiare individuale și/sau situațiilor financiare consolidate. Sumele provizioanelor constituite se vor plasa în active cu lichiditate înaltă care să asigure accesibilitatea lor în orice moment.

Drept urmare, autoritatea publică în cadrul controlului just a conchis că, pentru anii supuşi verificării - 2019-2021, suma veniturilor din contractele de audit nu au fost acoperite de polițele de asigurare şi entitatea de audit nu a constituit provizioane adăugătoare, ceea ce contravine prevederilor art. 26 din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 și pct. 15 din Indicaţii Metodice privind modul de asigurare a riscului de audit, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor nr. 149 din 22.*****.2010.

Argumentele invocate de reclamant în acest sens sunt lipsite de substanță probatorie, instanța respingându-le ca nefondate.

Cu referire la stabilirea neconformității cu Codul Etic, instanța reține faptul că, potrivit pct. 1 din Ordinul Ministerului Finanțelor nr.64/2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic, s-a acceptat, în baza Acordului privind dreptul de reproducere a Standardelor de audit și Codului etic în Republica Moldova, semnat de Ministerul Finanțelor la 2 aprilie 2012 și Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare al Federației Internaționale a Contabililor la 4 aprilie 2012, aplicarea pe teritoriul Republicii Moldova pentru auditul rapoartelor financiare ce cuprind perioadele începând cu 1 ianuarie 2012, publicarea în Ediție Specială a Monitorului Oficial al Republicii Moldova și plasarea pe pagina oficială a Ministerului Finanțelor.

Din sensul art. 24 alin. (1) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, rezultă expres că, în vederea asigurării calității auditului, entitatea de audit elaborează, aprobă și respectă politicile și procedurile de control al calității auditului în conformitate cu prezenta lege, cu standardele de audit, cu standardele de control al calității și cu Codul etic.

La rândul său, art.35 alin. (1) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 prevede că, Ministerul Finanțelor este responsabil de acceptarea, de publicarea standardelor de audit, a standardelor de control al calității, a standardelor conexe și a Codului etic în Monitorul Oficial ai Republicii Moldova și de plasarea acestora pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor.

A se menționa faptul că, pe pagina web oficială a Ministerului Finanțelor, la data de 03.02.2020 a fost publicat Codul etic emis de IFAC în anul 2018.

După cum rezultă din explicațiile părții pârâte cât și reclamante, ultimul, utiliza Codul etic într-o variantă mai veche, fiindu-i recomandată actualizarea acestuia la ultima varianta a Standardelor Internaționale de Audit și a Codului Etic.

Argumentul reclamantului, precum că, Raportul nu specifică care anume secțiuni ar urma să fie completate, nu poate fi reținut de instanță și nu constituie temei pentru anularea actului administrativ, or, nu ține de obligativitatea autorității care a efectuat controlul, de a compara două Coduri de Etică și a verifica în detaliu diferențele.

La caz, anume reclamantul are obligația legală de a deține un Cod de Etică actualizat și conform standardelor, în formula actualizată publicată în Monitorul Oficial al RM.

În partea ce ține de transcrierea Normelor privind măsurile de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, instanța reține ca întemeiate argumentele expuse de autoritatea publică, precum că, reclamantul urma să elaboreze o politică proprie privind măsurile de prevenire şi combatere a spălării banilor şi finanțării terorismului.

În acest sens se menționează faptul că, potrivit art. 4 alin. (1) lit. k) din Legea nr. 308/2017 cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, sub incidența prezentei legi cad următoarele persoane fizice și juridice, denumite în continuare entități raportoare: k) entitățile de audit, persoanele juridice și întreprinderile individuale care prestează servicii de contabilitate, în sensul normei citate, entitățile de audit sunt definite ca entități raportoare.

Conform art.***** alin.(3) lit. a) din Legea nr.308/2017 cu privire la prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, entitățile raportoare aprobă programe proprii pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, inclusiv conform recomandărilor și actelor normative aprobate de organele cu funcții de supraveghere, care conțin cei puțin următoarele: a) politici, metode, practici, proceduri scrise, măsuri de control intern și reguli stricte pentru prevenirea spălării banilor și finanțării terorismului, care includ măsuri de precauție privind clienții, de identificare a tranzacțiilor complexe și neordinare, de raportare, proceduri de evaluare și gestionare a riscurilor și alte măsuri relevante în domeniu.

În acord cu pct. 6 din Normele privind aplicarea de către entitățile de audit a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, aprobate prin Decizia Comitetului de supraveghere a auditului nr.*****, organul executiv al entității de audit aprobă Politica conform prevederilor art. ***** alin. (3) lit. a) din Legea nr. 308/2017 și potrivit pct. ***** din Norme „în anexa la prezentele Norme este prezentat un model de structură a Politicii, care poate fi utilizat ca bază la elaborarea propriei Politici”.

Astfel, din sensul normelor de drept enunțate supra, rezultă cert obligația entității reclamante de a elabora și aproba propriile politici pentru prevenirea și

combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, fără însă, a se limita la transcrierea normelor generale.

Mai mult decât atât, politicele menționate urmau a fi aduse la cunoștința angajaților reclamantului, contra semnătură, fapt care, nu a fost realizat.

Drept urmare, autoritatea publică întemeiat a recomandat înlăturarea lacunei constatate și elaborarea normelor privind măsurile de prevenire şi combatere a spălării banilor şi finanţării terorismului, în conformitate cu cerinţele şi recomandările prevăzute în Decizia Comitetului de supraveghere a auditului nr. *****, cu aducerea acestora la cunoştinţă angajaţilor.

Cu referire la constatarea faptului că, Ghidul privind Politicile şi procedurile de control al calităţii lucrărilor de audit elaborat de entitatea de audit, nu a fost adus la cunoştinţa angajaţilor, iar responsabilul de controlul calităţii, Vrancean Vitalie, a demisionat în luna aprilie 2022, fără a fi aduse modificări în politici cu privire la acest fapt, se reţin următoarele.

Conform art. 24 alin. (1) – (3) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, în vederea asigurării calității auditului, entitatea de audit elaborează, aprobă şi respectă politicile şi procedurile de control al calităţii auditului în conformitate cu prezenta lege, cu standardele de audit, cu standardele de control al calității şi cu Codul etic. Politicile şi procedurile de control al calităţii auditului se aprobă printr-un act (ordin, dispoziţie) emis de către organul executiv al entităţii de audit și se aduc la cunoștința personalului entității. Entitatea de audit desemnează un auditor responsabil pentru controlul intern al calității auditului.

Instanța menționează faptul că, contrar argumentelor invocate de reclamant, responsabilul de controlul intern al calității auditului Vrancean Vitalie, care a demisionat în luna aprilie 2022, nu a fost înlocuit cu o altă persoană, care ar prelua atribuțiile acestuia.

Astfel, în lipsa deciziei organului executiv al entității de audit SRL „Divers Audit” privind desemnarea altei persoane responsabile, după demisionarea dlui Vrancean Vitalie, autoritatea publică întemeiat a constatat omisiunea reclamantului în acest sens.

Mai mult, după cum s-a constatat, partea reclamantă, SRL „Divers Audit” a omis de a prezenta probe care ar confirma aducerea la cunoștința personalului entității Politicile și procedurile de control al calității auditului și persoana desemnată responsabilă.

În partea ce ține de argumentul părții reclamante privind depășirea perioadei supuse controlului extern, se reţin următoarele.

În corespundere cu pct. 27 din Regulamentul privind controlul extern al calității auditului, aprobat prin Decizia Comitetului de supraveghere a Instituției Publice „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului” nr. 17 din 14 august 2019, Controlul extern la entitatea de audit se efectuează în baza metodologiei

privind controlul extern al calității și cuprinde verificarea conformității activității desfășurate cu cerințele Legii nr.271/2017, standardelor de audit, standardelor de control al calității inclusiv la nivel de entitate de audit, misiune de audit precum și verificarea implementării recomandărilor din ultimul Raport privind controlul extern al calității auditului, după caz.

După cum rezultă din conținutul Raportului privind Controlul Extern al Calității Auditului din 21.*****.2022, la nivel de misiune de audit au fost verificate 3 (trei) dosare din anii 2019, 2020, 2021, câte unul pentru fiecare an.

Contrar celor invocate de partea reclamantă, nu a fost făcută referință la legislația din 2022, fiind suspus verificării nivelul de respectare a Legii nr.271/2017, standardelor de audit, standardelor de control al calității referitor la Politicile de control intern al calității elaborate de SRL „Divers Audit" (conținut, ajustarea politicilor la modificările în legislația cu privire la auditul situațiilor financiare, etc.).

În partea ce ține de conținutul capitolului privind Monitorizarea din Ghidul privind politici şi proceduri de control al calității lucrărilor de audit, s-a constatat că, reclamantul a făcut referire la Standardele de audit (ca bază normativă), fiind transcris textul din standard, fără a elabora procedurile interne de monitorizare.

Astfel, partea pârâtă întemeiat a constatat că, lipsește evaluarea deficiențelor în cazul în care au fost identificate deficiențe în rezultatul monitorizării; descrierea procedurilor pentru cazurile în care rezultatele procedurilor de monitorizare indică faptul că raportul auditorului ar putea fi inadecvat sau că au fost omise unele proceduri în timpul efectuării misiunii; lipsește documentarea sistemului de control al calității (un raport întocmit de revizor cu rezultatele misiunii de revizuire și ce informații conține acest raport); lipsesc procedurile care să îi ofere auditorului o asigurare rezonabilă că abordează în mod adecvat plângerile și alegațiile (cine recepționează cererile, cine le soluționează, etc.).

A se menționa la caz faptul că, standardul de audit ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuiri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe" descrie modul de efectuare a Monitorizării (pct. A64 - pct. A72).

Respectiv, autoritatea publică, în cadrul controlului, justificat a conchis asupra faptului că, Ghidul privind politici și proceduri de control al calității lucrărilor de audit, urmează să conțină politici și proceduri privind ciclul de inspecție a controlului calității, documentarea și comunicarea deficiențelor, investigarea plângerilor și alegațiilor, raportarea și documentarea misiunii de audit și a fiecărei proceduri de control a calității în parte, detaliate, cum efectiv se vor efectua la entitatea reclamantă, fapt care nu a fost realizat.

Instanța reține și faptul că, prin Raportul privind Controlul Extern al Calității Auditului din 21.*****.2022, s-a constatat că, pentru entităţile de interes public, auditorul a întocmit Raportul suplimentar adresat comitetului de audit.

În același timp, de către autoritatea publică s-a constatat că, aceste rapoarte nu întrunesc toate prevederile art. 46 a Legii 271/2017 şi anume: în Raportul emis în anul 2020 lipseşte informaţia cu privire la: erorile semnificative depistate în situaţiile financiare ale entităţii de interes public auditate, indicând dacă fiecare eroare a fost sau nu soluţionată de conducere; nerespectarea de către entitatea de interes public auditată a prevederilor legislaţiei; impedimentele apărute în procesul auditului; aspectele aferente auditului discutate sau care au făcut obiectul corespondenţei cu conducerea; alte aspecte aferente auditului care, în opinia profesională a auditorului, sunt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară; analiza metodelor de evaluare aplicate pentru elementele situaţiilor financiare şi pentru orice impact al schimbării metodelor.

De asemenea, s-a constatat că, în Raportul emis în anul 2021 lipseşte informaţia cu privire la: descrierea şi explicarea raţionamentelor legate de evenimente sau condiţii identificate pe parcursul auditului care pot suscita îndoieli serioase la capacitatea entităţii de aşi continua activitatea; informaţii privind erorile semnificative depistate în situaţiile financiare ale entităţii de interes public auditate, indicând dacă fiecare eroare a fost sau nu soluţionată de conducere.

Conform art. 46 alin. (2) lit. f) din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, raportul suplimentar cuprinde: f) informații privind: – erorile semnificative depistate în situațiile financiare ale entității de interes public auditate, indicînd dacă fiecare eroare a fost sau nu soluționată de conducere; – nerespectarea de către entitatea de interes public auditată a prevederilor legislației; - impedimentele apărute în procesul auditului; – aspectele aferente auditului discutate sau care au făcut obiectul corespondenței cu conducerea;– alte aspecte aferente auditului care, în opinia profesională a auditorului, sînt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară.

Având în vedere cele expuse supra, prin prisma prevederilor Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, instanța de judecată respinge ca neîntemeiate argumentele părții reclamante formulate în acest sens, or, autoritatea publică a explicat în detaliu omisiunile admise de reclamant în cadrul controlului, indicând că, lipsește informația cu privire la erorile semnificative depistate în situațiile financiare ale entității de interes public auditate, cu indicarea dacă fiecare eroare a fost sau nu soluționată de conducere.

Conform art.16 alin.(1) al Codului administrativ, dreptul discreţionar al autorităţii publice reprezintă posibilitatea acesteia de a opta între mai multe soluţii posibile corespunzătoare scopului legii atunci când aplică o dispoziţie legală.

Potrivit art. 225 alin. (2) Cod administrativ, verificarea exercitării de către autoritatea publică a dreptului discreționar se limitează la faptul dacă autoritatea publică: a) și-a exercitat dreptul discreționar; b) a luat în considerare toate faptele relevante; c) a respectat limitele legale ale dreptului discreționar; d) și-a exercitat dreptul discreționar conform scopului acordat prin lege.

Aici este de notat că dreptul discreţionar al autorităţii publice reprezintă posibilitatea autorităţii de a alege între mai multe consecinţe juridice, care implică discreţia autorităţii publice de a decide şi/sau discreţia alegerii măsurii la care va recurge.

În exercitarea dreptului discreţionar autoritatea publică nu este liberă în adoptarea unei soluţii după propria convingere sau dorinţă. Activitatea administrativă şi soluţia adoptată trebuie să se fundamenteze pe respectarea principiului legalităţii, să rezulte dintr-o conduită exercitată cu bună-credinţă, în limitele legal stabilite și cu respectarea scopului pentru care le-a fost atribuit dreptul.

Apreciind constatările de fapt expuse supra, prin prisma normelor legale, aplicabile litigiului dedus judecăţii, instanţa conchide cu privire la lipsa temeiurilor de anulare a actului administrativ contestat - deciziei nr. ***** a Instituției Publice „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului”.

Instanța de judecată reține în acest sens că, la exercitarea dreptului discreționar, de emitere a actului administrativ și aplicarea sancțiunii disciplinare, autoritatea publică a efectuat cercetarea multiaspectuală a tuturor circumstanțelor stabilite, în coraport cu normele legale relevante speței, conform scopul oferit de lege pentru asemenea măsuri.

La caz, autoritatea publică – Instituția Publică „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului”, şi-a exercitat dreptul discreţionar, cu luarea în considerare a tuturor faptelor relevante, cu respectarea limitelor legale şi conform scopului acordat de lege, prin prisma criteriilor stabilite de Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, Normele privind aplicarea de către entitățile de audit a măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, aprobate prin Decizia Comitetului de supraveghere a auditului nr.*****, Ordinul Ministerului Finanțelor nr.64/2012 privind acceptarea și publicarea Standardelor de audit și Codului etic.

Astfel, Instituția Publică „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului”, a respectat şi aplicat etapele necesare şi prevăzute de lege, perioadei de control, în care s-a aflat reclamantul, dând o apreciere activităţii acestuia.

Mai mult, având în vedere circumstanțele reale ale cauzei, care au constituit temei de aplicare a sancțiunii, s-a constatat că, autoritatea publică la adoptarea deciziei a examinat toate aspectele cauzei în raport cu prevederile legislative pertinente, a asigurat plenitudinea și efectivitatea tuturor drepturilor garantate atât

de Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 cât și Codul Administrativ, astfel, decizia contestată nu poate fi anulată, ori careva motive întemeiate în acest sens nu au fost prezentate.

Cu referire la prevederile alin. (4) al art***** din Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017, la aplicarea măsurilor disciplinare se ține cont de gravitatea și durata încălcării, de circumstanțele în care a fost comisă încălcarea și gradul de răspundere a persoanei, de activitatea și comportamentul anterior ai auditorului sau ai entității de audit inclusiv de existența unor încălcări anterioare. Auditorul și entitatea de audit au dreptul să prezinte explicații documente sau probe privind încălcările depistate în curs de examinare.

După cum s-a constatat, la individualizarea și stabilirea pedepsei, partea pârâtă, IP „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului", a luat în considerație existența unor încălcări, neconformități anterioare (recunoscute de reclamant în cererea de chemare în judecată), neimplementarea măsurilor indicate în Raportul de remediere prezentat de SRL „Divers Audit", anterior, fapt constatat în urma efectuării controlului extern al calității curent, precum și rezultatele controlului extern al calității auditului, realizat în perioada 05.10.2022 - 03.*****.2022, pentru anii 2019-2021, indicate în Raportul privind Controlul extern al Calității.

Astfel, măsura disciplinară aplicată în raport cu reclamantul SRL „Divers Audit" are la bază prevederile legislative menționate, care prevăd în mod direct că, în urma constatării unor neconformități ca urmare a realizării controlului extern al calității auditului se aplică măsurile disciplinare prevăzute de Legea privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017.

Având la bază prevederile Legii privind auditul situațiilor financiare nr. 271 din 15.12.2017 în partea ce ține de sancțiunile ce pot fi aplicate unei entități de audit, s-a constatat că autoritatea pârâtă IP „Consiliul de supraveghere publică a auditului" a decis aplicarea celei mai blânde sancțiuni disciplinare, sub forma suspendării activității de audit pentru efectuarea auditului în raport cu SRL „Divers Audit" pe o perioadă de 1 an, reieșind din gravitatea neconformitățile constatate.

Drept urmare a concluziilor expuse supra, temei legal pentru anularea actului administrativ enunţat, nu a fost stabilit de instanţă, iar pârâtul Instituția Publică „Consiliul de Supraveghere Publică a Auditului", şi-a exercitat dreptul discreţionar, adoptând o soluţie legală, chiar dacă reclamantul nu este de acord cu aceasta.

La caz instanţa consideră relevante prevederile art.29 alin.(1) - (2) din Codul administrativ, conform cărora, orice măsură întreprinsă de autorităţile publice prin care se afectează drepturile sau libertăţile prevăzute de lege trebuie să corespundă principiului proporţionalităţii. O măsură întreprinsă de autorităţile publice este proporţională dacă: a) este potrivită pentru atingerea scopului urmărit în temeiul

împuternicirii atribuite prin lege; b) este necesară pentru atingerea scopului; c) este rezonabilă.

În contextul celor relatate, instanţa subliniază că, pentru a fi anulat un act administrativ, reclamantul exercitând dreptul său la acţiune, urmează nu doar la general să-şi expună dezacordul cu activitatea administrativă, ci să-şi întemeieze cererea de chemare în judecată pe prevederile exprese a legii: 1) în cazul în care consideră că actul administrativ este ilegal în fond ca fiind emis contrar prevederilor legii, să indice expres care anume norme legale, în viziunea lui, au fost încălcate; 2) în cazul în care consideră că actul administrativ este ilegal ca fiind emis cu încălcarea competenţei, urmează să facă referire la normele juridice care reglementează competenţa, astfel, încât să dovedească încălcarea acesteia; 3) în cazul în care invocă că actul administrativ este ilegal ca fiind emis cu încălcarea procedurii stabilite, urmează să indice expres normele procedurale care au fost încălcate.

Cu aplicabilitate la situaţia dedusă judecăţii, instanţa de judecată reţine că, nici unul din temeiurile invocate de reclamant întru anularea actului administrativ individual defavorabil, nu atinge nivelul minim pentru a putea fi reţinut ca temei de anulabilitate sau de nulitate a actelor administrative individuale defavorabile, or, actul contestat a fost emis conform legii, cu respectarea procedurii stabilite şi de către organul competent.

Potrivit art. 224 alin. (1) lit. f) din Codul administrativ, examinând acţiunea în contencios administrativ în fond, instanţa de judecată adoptă una dintre următoarele hotărâri: respinge acţiunea ca fiind neîntemeiată, dacă nu sunt îndeplinite condiţiile de adoptare a unei hotărâri prevăzute la lit. a)-e).

În conformitate cu art. 224 alin. 1) lit. f) Cod administrativ, instanța de judecată,

hotărăște:

Cererea de chemare în judecată depusă de S.R.L. „Divers Audit” către IP „Consiliul pentru Supraveghere Publică a Auditului” privind anularea actului administrativ, se respinge, ca neîntemeiată.

Hotărârea poate fi atacată cu apel la Curtea de Apel Chișinău în termen de 30 zile de la pronunțarea dispozitivului, prin intermediul Judecătoriei Chișinău (sediul Rîșcani).

Motivarea apelului se prezintă la instanța de apel în termen de 30 de zile de la data notificării hotărârii motivate. Dacă se depune împreună cu apelul, motivarea apelului se depune la instanța de judecată care a emis hotărârea contestată.

Președintele ședinței,

Judecător Guzun Corneliu