

A OPTA DIRECTIVĂ A CONSILIULUI

din 10 aprilie 1984

în temeiul art. 54 alin. (3) lit. (g) din Tratatul CEE, privind autorizarea persoanelor răspunzătoare de efectuarea auditului statutar al documentelor contabile

(84/253/CEE)

CONSILIUL COMUNITĂȚILOR EUROPENE,

având în vedere Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene, în special art. 54 alin. (3) lit. (g),

având în vedere propunerea Comisiei¹,

având în vedere avizul Parlamentului European²,

având în vedere avizul Comitetului Economic și Social³,

întrucât, în temeiul Directivei 78/660/CEE⁴, conturile anuale ale anumitor tipuri de societăți trebuie auditate de una sau mai multe persoane autorizate să efectueze astfel de audituri și întrucât doar societățile menționate în art. 11 din directiva în cauză pot fi scutite;

întrucât directiva menționată anterior a fost completată de Directiva 83/349/CEE⁵ privind conturile consolidate;

întrucât este important să se armonizeze calificările persoanelor autorizate să efectueze auditul statutar al documentelor contabile și să se asigure că aceste persoane sunt independente și au o bună reputație;

întrucât nivelul ridicat de cunoștințe teoretice necesare pentru auditul statutar al documentelor contabile, precum și capacitatea de a aplica aceste cunoștințe în practică, trebuie asigurate prin intermediul unui examen de competență profesională;

întrucât statele membre ar trebui să aibă competența de a autoriza persoanele care, deși nu îndeplinesc toate condițiile impuse privind pregătirea teoretică, au desfășurat totuși activități profesionale o perioadă îndelungată, ceea ce le conferă o experiență suficientă în domeniile financiar, juridic și contabil și care au susținut cu succes examenul de competență profesională;

întrucât statele membre trebuie, de asemenea, să fie autorizate să adopte dispoziții tranzitorii în beneficiul profesioniștilor;

întrucât statele membre vor putea să autorizeze atât persoane fizice, cât și firme de audit, care pot fi atât persoane juridice, cât și alte tipuri de societăți sau de asociații;

¹ JO C 112, 13.05.1978, p. 6; JO C 317, 18.12.1975, p. 6.

² JO C 140, 05.06.1979, p. 154.

³ JO C 171, 09.07.1979, p. 30.

⁴ JO L 222, 14.08.1978, p. 11.

⁵ JO L 193, 18.07.1983, p. 1.

întrucât persoanele fizice care efectuează auditul statutar al documentelor contabile în numele unei astfel de firme de audit trebuie să îndeplinească condițiile prezentei directive;

întrucât un stat membru va putea să autorizeze persoane care au obținut în afara statului membru în cauză calificări echivalente cu cele impuse de prezenta directivă;

întrucât un stat membru care, în momentul adoptării prezentei directive, recunoaște categorii de persoane fizice care îndeplinesc condițiile impuse de prezenta directivă, dar al căror nivel de examinare a competențelor profesionale este sub nivelul final de examinare la încheierea studiilor universitare, trebuie să poată acorda în continuare acestor persoane o autorizație specială, în anumite condiții și până la o coordonare ulterioară, pentru efectuarea auditului statutar al documentelor contabile ale unor societăți și grupuri de întreprinderi de dimensiuni limitate, dacă statul membru în cauză nu a utilizat posibilitățile de scutire prevăzute de directivele comunitare în ceea ce privește întocmirea conturilor consolidate;

întrucât prezenta directivă nu reglementează nici libertatea de stabilire, nici libertatea de a presta servicii în ceea ce privește persoanele răspunzătoare de efectuarea auditului statutar al documentelor contabile;

întrucât recunoașterea autorizațiilor emise resortisanților altor state membre pentru efectuarea acestui audit va fi reglementată de directive privind inițierea și exercitarea de activități în domeniile financiar, economic și contabil, precum și libertatea de presta servicii în aceste domenii,

ADOPTĂ PREZENTA DIRECTIVĂ:

SECȚIUNEA I

Domeniul de aplicare

Articolul 1

(1) Măsurile de coordonare prevăzute în prezenta directivă se aplică dispozițiilor legale, de reglementare și administrative ale statelor membre privind persoanele răspunzătoare de:

(a) efectuarea auditului statutar al conturilor anuale ale societăților și verificarea conformității rapoartelor de gestiune cu conturile anuale respective, în măsura în care auditul și verificarea în cauză sunt impuse de dreptul comunitar;

(b) efectuarea auditului statutar al conturilor consolidate ale grupurilor de întreprinderi și verificarea conformității rapoartelor de gestiune consolidate cu conturile consolidate respective, în măsura în care auditul și verificarea în cauză sunt impuse de dreptul comunitar.

(2) Persoanele menționate în alin. (1) pot fi, în funcție de legislația fiecărui stat membru, persoane fizice sau juridice sau alte tipuri de societăți sau asociații (firme de audit în sensul prezentei directive).

SECȚIUNEA II

Norme de autorizare

Articolul 2

(1) Auditul statutar al documentelor contabile menționate în art. 1 alin. (1) este efectuat doar de către persoane autorizate. Autoritățile statelor membre pot să autorizeze doar:

(a) persoanele fizice care îndeplinesc cel puțin condițiile prevăzute în art. 3-19;

(b) firme de audit care îndeplinesc cel puțin următoarele condiții:

(i) persoanele fizice care efectuează auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 în numele firmei de audit trebuie să îndeplinească cel puțin condițiile stabilite în art. 3-19; statele membre pot prevedea că aceste persoane fizice trebuie, de asemenea, să fie autorizate;

(ii) majoritatea drepturilor de vot este deținută de persoane fizice sau firme de audit care îndeplinesc cel puțin condițiile stabilite în art. 3-19, cu excepția art. 11 alin. (1) lit. (b); statele membre pot prevedea că aceste persoane fizice sau firme de audit trebuie, de asemenea, să fie autorizate. Totuși, statele membre care nu impun această majoritate în momentul adoptării prezentei directive pot să nu o impună, cu condiția ca toate acțiunile sau părțile sociale ale unei firme de audit să fie nominative și să poată fi transferate doar cu acordul firmei de audit și/sau, dacă statul membru prevede astfel, cu aprobarea autorității competente;

(iii) majoritatea membrilor organului administrativ sau de conducere al unei firme de audit trebuie să fie persoane fizice sau firme de audit care îndeplinesc cel puțin condițiile stabilite în art. 3-19; statele membre pot prevedea că aceste persoane fizice sau firme de audit trebuie, de asemenea, să fie autorizate. Dacă un astfel de organ are cel mult doi membri, unul dintre acești membri trebuie să îndeplinească cel puțin aceste condițiile în cauză.

Fără a aduce atingere art. 14 alin. (2), autorizația unei firme de audit trebuie retrasă atunci când nici una dintre condițiile menționate la lit. (b) nu mai este îndeplinită. Totuși, statele membre pot să prevadă o perioadă de grație de maximum doi ani pentru îndeplinirea cerințelor impuse la lit. (b) pct. (ii) și (iii).

(2) În sensul prezentei directive, autoritățile statelor membre pot fi asociații profesionale, cu condiția ca acestea să fie autorizate, în conformitate cu dreptul național, să emită autorizații în sensul prezentei directive.

Articolul 3

Autoritățile unui stat membru autorizează doar persoane cu reputație bună, care nu desfășoară nici a activitate incompatibilă, în conformitate cu dreptul statului membru în cauză, cu auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1).

Articolul 4

O persoană fizică poate fi autorizată să efectueze auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) doar după ce a atins nivelul de admitere la universitate, apoi a parcurs un curs de pregătire teoretică, a beneficiat de formare practică și a susținut cu succes un examen de competență profesională la nivelul de finalizare a studiilor universitare, organizat sau recunoscut de stat.

Articolul 5

Examenul de competență profesională menționat în art. 4 trebuie să garanteze nivelul necesar de cunoștințe teoretice din domeniile relevante pentru auditarea statutară a documentelor menționate în art. 1 alin. (1) și capacitatea de a aplica practic aceste cunoștințe.

Examenul trebuie să se desfășoare, cel puțin parțial, în scris.

Articolul 6

Verificarea cunoștințelor teoretice inclusă în examinare trebuie să cuprindă în special următoarele subiecte:

(a) – revizia contabilă;

- analiza și evaluarea critică a conturilor anuale;
- contabilitate generală;
- conturi consolidate;
- contabilitatea analitică de exploatare și contabilitatea de gestiune;
- audit intern;
- norme privind întocmirea conturilor anuale și consolidate și metodele de evaluare a posturilor din bilanț și de calculare a rezultatelor;
- norme juridice și profesionale privind auditul statutar al documentelor contabile, precum și persoanele care efectuează acest audit;

(b) în măsura în care sunt relevante pentru audit:

- dreptul societăților comerciale;
- dreptul falimentului și proceduri similare;
- dreptul fiscal;
- drept civil și comercial;
- dreptul muncii și al securității sociale;
- sisteme informatice și computerizate;
- economia întreprinderilor, economie politică și economia financiară;
- matematică și statistică;
- principiile de bază ale gestionării financiare a întreprinderilor.

Articolul 7

(1) Prin derogare de la art. 5 și 6, statele membre pot prevedea că persoanele care au susținut cu succes un examen universitar sau echivalent sau dețin o diplomă universitară sau o calificare echivalentă în unul sau mai multe dintre domeniile menționate în art. 6 poate fi scutită de verificarea cunoștințelor teoretice în domeniile vizate de examenul sau diploma în cauză.

(2) Prin derogare de la art. 5, statele membre pot prevedea că persoanele care dețin o diplomă universitară sau o calificare echivalentă în unul sau mai multe dintre domeniile menționate în art. 6 pot fi scutite de verificarea capacității de a pune în practică cunoștințele teoretice din domeniile respective, dacă a beneficiat de formare practică în domeniile respective, atestată printr-un examen sau o diplomă recunoscute de stat.

Articolul 8

(1) Pentru a asigura capacitatea de a pune în practică cunoștințele teoretice, a căror verificare este inclusă în examen, este necesară o formare practică de cel puțin trei ani, între altele, în domeniile conturilor anuale, conturilor consolidate sau declarațiilor financiare similare. Cel puțin două treimi din formarea practică trebuie efectuată pe lângă o persoană autorizată în temeiul dreptului statului membru, în conformitate cu prezenta directivă; statele membre pot permite, totuși, ca formarea practică să fie efectuată pe lângă o persoană autorizată în temeiul dreptului unui alt stat membru, în conformitate cu prezenta directivă.

(2) Statele membre se asigură că formarea practică se desfășoară integral pe lângă persoane care oferă garanții suficiente privind formarea stagiarului.

Articolul 9

Statele membre pot să autorizeze persoane care să efectueze auditări statutare ale documentelor menționate în art. 1 alin. (1), chiar dacă nu îndeplinesc condițiile impuse în art. 4, dacă acestea pot demonstra:

(a) fie că au desfășurat, timp de 15 ani, activități profesionale care le-au permis să acumuleze suficientă experiență în domeniile financiar, juridic și contabil și au susținut cu succes examenul de competență profesională menționat în art. 4;

(b) fie că au desfășurat, timp de șapte ani, activități profesionale în domeniile respective și, în plus, au efectuat formarea profesională menționată în art. 8 și au susținut cu succes examenul de competență profesională menționat în art. 4.

Articolul 10

(1) Statele membre pot deduce perioadele de pregătire teoretică în domeniile menționate în art. 6 din anii de activitate profesională prevăzuți în art. 9, cu condiția ca pregătirea în cauză să fie atestată printr-un examen recunoscut de stat. Pregătirea în cauză trebuie să dureze cel puțin un an și nu poate reduce perioada de activitate profesională cu mai mult de patru ani.

(2) Durata activităților profesionale și formarea practică nu pot fi mai scurte decât programul de formare teoretică impus în art. 4.

Articolul 11

(1) Autoritățile unui stat membru pot să autorizeze persoanele care și-au obținut integral sau parțial calificările într-un alt stat membru, cu condiția să îndeplinească următoarele două condiții:

(a) autoritățile competente trebuie să considere calificările persoanelor respective echivalente cu cele necesare în temeiul dreptului statului membru respectiv în conformitate cu prezenta directivă; și

(b) persoanele respective trebuie să fi făcut dovada cunoștințelor juridice necesare în statul membru în cauză pentru auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1). Autoritățile statului membru în cauză pot, totuși, să nu solicite această dovadă în cazul în care consideră suficiente cunoștințele juridice obținute în alt stat membru.

(2) Se aplică art. 3.

Articolul 12

(1) Un stat membru poate să considere autorizați, în conformitate cu prezenta directivă, profesioniștii care au fost autorizați prin acte individuale ale autorităților competente ale statului membru în cauză înainte de aplicarea dispozițiilor prevăzute în art. 30 alin. (2).

(2) Admiterea unei persoane fizice într-o asociație profesională recunoscută de stat poate fi considerată ca fiind o autorizare prin act individual în sensul alin. (1), dacă, în conformitate cu legislația statului membru în cauză, această admitere conferă membrilor asociației în cauză dreptul de a efectua auditul statutar al documentelor prevăzute în art. 1 alin. (1).

Articolul 13

Până la aplicarea dispozițiilor prevăzute în art. 30 alin. (2), un stat membru poate să considere autorizați, în conformitate cu prezenta directivă, profesioniștii care nu au fost autorizați prin acte individuale ale autorităților competente, dar care, cu toate acestea, au aceleași calificări în statul membru în cauză ca și persoanele autorizate prin acte individuale și care, la data autorizării, efectuează auditări statutare ale documentelor menționate în art. 1 alin. (1) în numele unor astfel de persoane autorizate.

Articolul 14

(1) Un stat membru poate să considere autorizate, în conformitate cu prezenta directivă, firmele de audit care au fost aprobate prin acte individuale ale autorităților competente ale statului membru în cauză înainte de aplicarea dispozițiilor prevăzute în art. 30 alin. (2).

(2) Condițiile impuse în art. 2 alin. (1) lit. (b) pct. (ii) și (iii) trebuie îndeplinite cel târziu la sfârșitul unui termen care nu poate fi stabilit la mai mult de cinci ani de la data punerii în aplicare a dispozițiilor prevăzute în art. 30 alin. (2).

(3) Persoanele fizice care, până la aplicarea dispozițiilor prevăzute în art. 30 alin. (2), au efectuat auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) în numele unei firme de audit pot fi, după această dată, autorizate să continue să efectueze audituri, chiar dacă nu îndeplinesc toate condițiile impuse de prezenta directivă.

Articolul 15

Până la expirarea unui termen de un an de la aplicarea dispozițiilor prevăzute în art. 30 alin. (2), profesioniștii care nu au fost autorizați prin acte individuale ale autorităților competente, dar care, cu toate acestea, sunt calificați într-un stat membru să efectueze auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) și au desfășurat efectiv acest tip de activități până la acea dată, pot fi autorizați de statul membru în cauză în conformitate cu prezenta directivă.

Articolul 16

Până la expirarea unui termen de un an de la aplicarea dispozițiilor prevăzute în art. 30 alin. (2), statele membre pot să aplice măsuri tranzitorii în ceea ce privește situația profesioniștilor care, după acea dată, își păstrează dreptul de a audita documentele contabile anuale ale anumitor tipuri de societăți sau firme care nu sunt supuse auditului statutar, dar care nu vor mai putea să efectueze acest audit prin instituirea de noi audituri statutare, cu excepția cazului în care se adoptă măsuri speciale în beneficiul lor.

Articolul 17

Art. 3 se aplică art. 15 și 16.

Articolul 18

(1) Până la expirarea unui termen de șase ani de la aplicarea dispozițiilor prevăzute în art. 30 alin. (2), statele membre pot aplica măsuri tranzitorii în ceea ce privește situația persoanelor care sunt în curs de formare profesională sau practică în momentul aplicării dispozițiilor în cauză care, la finalizarea pregătirii, nu ar îndeplini condițiile impuse de prezenta directivă și nu ar putea deci să efectueze auditurile statutare ale documentelor menționate în art. 1 alin. (1) pentru care s-au pregătit.

(2) Se aplică art. 3.

Articolul 19

Profesioniștii menționați în art. 15 și 16 și persoanele prevăzute în art. 18 pot fi autorizați, prin derogare de la art. 4, doar în cazul în care autoritățile competente consideră că sunt apti să efectueze auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) și au calificări echivalente cu ale persoanelor autorizate în temeiul art. 4.

Articolul 20

Până la o coordonare ulterioară privind auditul statutar al documentelor contabile, un stat membru care nu face uz de posibilitatea prevăzută în art. 52 alin. (2) din Directiva 78/660/CEE și în care, în momentul adoptării prezentei directive, mai multe categorii de persoane fizice pot efectua, în temeiul dreptului național, auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) lit. (a) din prezenta directivă. poate să emită autorizații speciale pentru efectuarea auditului statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) lit. (a), în cazul unei societăți care nu depășește limitele a două dintre cele trei criterii prevăzute în art. 27 din Directiva 78/660/CEE, persoanelor fizice care acționează în nume propriu și care:

(a) îndeplinesc condițiile prevăzute în art. 3-19 din prezenta directivă, cu excepția faptului că nivelul de examinare a competenței profesionale poate fi mai scăzut decât cel stabilit în art. 4 din prezenta directivă; și

(b) au efectuat deja auditul statutar al societății în cauză înainte să depășească limitele a două dintre cele trei criterii prevăzute în art. 11 din Directiva 78/660/CEE.

Totuși, dacă societatea face parte dintr-un grup de întreprinderi care urmează a fi consolidate și care depășește limitele a două dintre cele trei criterii prevăzute în art. 27 din Directiva 78/660/CEE, aceste persoane nu pot să efectueze auditul statutar al documentelor prevăzute în art. 1 alin. (1) lit. (a) din prezenta directivă în cazul acestei societăți.

Articolul 21

Până la o coordonare ulterioară privind auditul statutar al documentelor contabile, un stat membru care nu face uz de posibilitatea prevăzută în art. 6 alin. (1) din Directiva 83/349/CEE și în care, în momentul adoptării prezentei directive, mai multe categorii de persoane fizice pot efectua, conform legislației naționale, auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) lit. (b) din prezenta directivă poate autoriza special pentru efectuarea de audituri statutare ale documentelor menționate în art. 1 alin. (1) lit. (b), o persoană autorizată în temeiul art. 20 din prezenta directivă dacă, la data închiderii bilanțului întreprinderii mamă, grupul de întreprinderi care urmează a fi consolidate nu depășește, pe baza celor mai recente conturi anuale ale întreprinderilor în cauză, limitele a două dintre cele trei criterii prevăzute în art. 27 din Directiva 78/660/CEE, cu condiția ca persoana în cauză să fie autorizată să efectueze auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) lit. (a) din prezenta directivă în cazul tuturor întreprinderilor incluse în consolidare.

Articolul 22

Un stat membru care face uz de art. 20 poate permite ca formarea practică a persoanelor în cauză, prevăzută în art. 8, să se efectueze pe lângă o persoană autorizată, în conformitate cu dreptul statului membru în cauză, să efectueze auditul statutar prevăzut în art. 20.

SECȚIUNEA III

Integritatea profesională și independența

Articolul 23

Statele membre prevăd obligația persoanelor autorizate pentru auditarea statutară a documentelor menționate în art. 1 alin. (1) de a efectua auditul în cauză cu integritate profesională.

Articolul 24

Statele membre prevăd obligația acestor persoane de a nu efectua auditul statutar, dacă nu sunt independente în conformitate cu dreptul statului membru care impune auditul.

Articolul 25

Art. 23 și 24 se aplică, de asemenea, persoanelor fizice care îndeplinesc condițiile stabilite în art. 3-19 și efectuează auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) în numele unei firme de audit.

Articolul 26

Statele membre se asigură că persoanele autorizate pot fi sancționate corespunzător dacă nu efectuează auditul în conformitate cu art. 23, 24 și 25.

Articolul 27

Statele membre se asigură cel puțin că acționarii, asociații sau membrii firmelor de audit autorizate, precum și membrii organelor administrative, de conducere sau de supraveghere ale acestor firme care nu îndeplinesc personal condițiile prevăzute în art. 3-19 într-un anumit stat membru nu intervin în realizarea auditului într-un mod care ar putea aduce atingere independenței persoanelor fizice care auditează documentele menționate în art. 1 alin. (1) în numele acestor firme de audit.

SECȚIUNEA IV

Publicitatea

Articolul 28

(1) Statele membre se asigură că sunt puse la dispoziția publicului numele și adresele tuturor persoanelor fizice și firmelor de audit autorizate pentru efectuarea auditului statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1).

(2) În plus, pentru fiecare firmă de audit autorizată, trebuie puse la dispoziția publicului următoarele informații:

- (a) numele și adresele persoanelor fizice prevăzute în art. 2 alin. (1) lit. (b) pct. (i);
- (b) numele și adresele acționarilor, asociaților sau membrilor firmei de audit;
- (c) numele și adresele membrilor organului administrativ sau de conducere al firmei de audit.

(3) Dacă o persoană fizică poate efectua auditul statutar al documentelor menționate în art. 1 alin. (1) în cazul unei societăți, în conformitate cu condițiile prevăzute în art. 20, 21 și 22, se aplică alin. (1) din prezentul articol. Trebuie totuși indicată categoria de societăți sau grupul de întreprinderi pentru care este permis un astfel de audit.

SECȚIUNEA V

Dispoziții finale

Articolul 29

Comitetul de contact instituit în temeiul art. 52 din Directiva 78/660/CEE trebuie, de asemenea:

- (a) să faciliteze, fără a aduce atingere art. 169 și 170 din Tratat, aplicarea armonizată a prezentei directive prin reuniuni periodice vizând, în special, problemele practice survenite în aplicarea acesteia;
- (b) să consilieze Comisia, dacă este necesar, asupra completărilor și modificărilor aduse prezentei directive.

Articolul 30

- (1) Statele membre pun în aplicare dispozițiile legale, de reglementare și administrative necesare aducerii la îndeplinire a prezentei directive până la 1 ianuarie 1988. Statele membre informează imediat Comisia cu privire la aceasta.
- (2) Statele membre pot prevedea că prevederile menționate în alin. (1) nu se aplică până la 1 ianuarie 1990.
- (3) Statele membre asigură comunicarea către Comisie a textului principalelor dispoziții de drept intern pe care le adoptă în domeniul reglementat de prezenta directivă.
- (4) Statele membre asigură, de asemenea, comunicarea către Comisie a listei examenelor organizate sau recunoscute în temeiul art. 4.

Articolul 31

Prezenta directivă se adresează statelor membre.

Adoptată la Bruxelles, 10 aprilie 1984.

Pentru Consiliu
Președintele
C. CHEYSSON