

EXPUNERE DE MOTIVE

Referitor la prevederile Legii nr.525/2002, pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr.28/2002 privind valorile mobiliare, serviciile de investiții financiare și piețele reglementate art.113, alin.1, are următorul cuprins:

(1) "Cenzorii societăților deținute public vor supraveghea și vor verifica gestiunea societății, precum și corectitudinea și oportunitatea tranzacțiilor sau a actelor încheiate de aceasta cu administratorii, angajații, acționarii societății sau persoanele afiliate ori persoanele implicate cu aceștia".

În acest aliniat, se observă foarte clar și logic, menținerea comisiei de cenzori, în structura organizatorică a societăților deținute public stabilindu-se și atribuțiile comisiei de cenzori.

În aceeași Lege, art.185, alin.2¹ are următorul cuprins:

(2¹) "Adunarea cenzorilor externi independenți și a cenzorilor încetează de la data la care entitățile sunt supuse auditului financiar, în conformitate cu reglementările legale în domeniu".

Comparând aceste 2 articole observăm contradicția flagrantă cu privire la comisia de cenzori.

Considerăm că apare în plus în art.185 alin.2¹ cuvintele "și a cenzorilor" și care trebuiesc eliminate.

Înființarea și stabilirea atribuțiilor comisiei de cenzori sunt prezentate în secțiunea IV, articolele 154÷161 din Legea organică nr.31/1990 republicată privind societățile comerciale.

Prin OUG nr.75/1999 sunt eliminate prevederile art.154-161 din Legea nr.31/1990 referitoare la cenzori, la acele societăți comerciale care intră sub incidența prevederilor art.40 din ordonanță. În Ordinul MF nr.94/2001 sunt prevăzute categoriile de societăți comerciale ale căror conturi anuale vor fi auditate potrivit OUG nr.75/1999, în acord cu cerințele directivelor Uniunii Europene în domeniu, cu Programul de dezvoltare a sistemului contabil din România și cu legislația în vigoare.

Având în vedere că verificarea situației financiare a societăților trebuie realizată doar de auditorii financiari, se pierde singurul control asupra acestor societăți, control care era exercitat prin intermediul Comisiei de cenzori.

Având în vedere că investitorii, creditorii, conducerea societăților comerciale, băncile și alte segmente ale comunității de afaceri, precum și guvernul și publicul în sens larg se bazează pe auditorii financiari profesioniști în ceea ce privește o contabilizare și o raportare financiară concretă intenția legiuitorului la elaborarea OUG nr.75/1999, cu completările ulterioare, a fost să reglementeze un management financiar eficient și o consultanță competentă pentru o varietate de aspecte aferente afacerii și impozitării.

Reglementarea este însă lacunară dacă se ține seama de implicația acesteia asupra Legii nr.31/1990, în sensul că trebuie făcută distincție între scopul auditului și răspunderea auditorilor financiari, pe de o parte, și rolul pe care trebuie să îl aibă cenzorii într-o societate și scopul activității lor de a supraveghea gestiunea societății la care ei își exercită mandatul, în numele și beneficiul acționarilor.

Astfel, potrivit art.3 din OUG 75/99 auditul financiar reprezintă *activitatea de verificare a situațiilor financiare* ale societăților comerciale de către auditori financiari, în conformitate cu standardele de audit internaționale. Rolul *final* al auditului financiar îl constituie verificarea și certificarea bilanțului contabil anual, *prin care se formează o opinie competentă cu privire la imaginea fidelă pe care acesta trebuie să o dea*, și respectarea reglementărilor în vigoare.

Potrivit aceleiași ordonanțe, activitatea de audit poate fi realizată *numai* de auditorii financiari, persoane fizice sau juridice autorizate de Camera Auditorilor.

Din analiza dispozițiilor Legii nr.31/1990 rezultă că auditul financiar are bază legală în această lege fiind exercitat de către cenzori, care au calitatea dobândită (prin examen) de expert contabil sau contabil autorizat. Tocmai pentru a se evita erorile în verificarea situației financiare Legea nr.31/1990 prevede că societatea pe acțiuni va avea trei cenzori și tot atâția supleanți, *cel puțin* unul dintre ei având calitatea de contabil autorizat sau expert contabil (art.154, alin.1 și 4). Legea nr.31/1990 și nici un alt text de lege nu impune ca toți membrii Comisiei de Cenzori să aibă calitatea menționată. E adevărat că natura obligațiilor pe care cenzorii le au de îndeplinit reclamă o specializare în domeniul *contabil și economic*, dar această cerință a legii este realizată prin prezența în comisie a *cel puțin unui* contabil autorizat sau expert contabil. Prin urmare ceilalți membri ai comisiei pot fi persoane specializate în alte domenii, experți care posedă competențe, cunoștințe și experiențe într-un alt domeniu decât cel contabil, cum ar fi: ingineri, consultanți juridici, evaluatori, etc.

În sprijinul celor afirmate vin și dispozițiile OG nr.65/1994 privind organizarea activității de expertiză contabilă și a contabililor autorizați, cu modificările aduse de OG nr.89/1998 și Legea nr.186/1999, precum și dispozițiile Legii nr.31/1990:

-“expertul contabil este persoana care a dobândit această calitate în condițiile prezentei ordonanțe și are competența profesională de a verifica și de a aprecia *modul de organizare și de conducere* a activității economico-financiare și de contabilitate, *de a supraveghea gestiunea societăților comerciale...*” (art.2 din OG 65/94)

-“contabilul autorizat este persoana care a dobândit această calitate în condițiile prezentei ordonanțe și are capacitatea de a ține contabilitatea și de a întocmi bilanțul contabil” (art.2, alin. ultim din OG 65/94).

Atât expertul contabil, cât și contabilul autorizat își îndeplinesc atribuțiile prevăzute în mandatul de cenzori la societățile comerciale (art.6, lit.f și art.9, lit.c din OG 65/94):

-“activitatea de *cenzor poate* fi desfășurată de către experți contabili, contabilii autorizați cu studii superioare...” (pct.7.4 din Legea 186/1999). Ne aflăm în acest caz în prezența unei *norme permissive, care nici nu impune și nici nu interzice săvârșirea unei anumite acțiuni, lăsând la latitudinea părților, să aleagă conduita pe care doresc să o urmeze*. Intenția legiuitorului este clară, prin introducerea termenului “*poate*” la redactarea Legii 186/1999. Spre deosebire de această lege, libertatea părților este îngrădită în OUG nr.75/1999 prin introducerea unei dispoziții imperative, care impune o anumită acțiune și de la care părțile nu pot deroga “...se reglementează exercitarea independentă a mandatului de auditor financiar *numai de către persoanele care au dobândit această calitate în condițiile prevăzute de prezenta ordonanță de urgență*” –art.1 din OUG 75/1999.

-“*cenzorii pot fi acționari*, cu excepția cenzorului expert contabil sau contabil autorizat, care poate fi terț ce excercită profesia individual ori în forme asociative” (art.156, alin.1 din Legea 31/1990, modificat și completat de Legea nr.127/2000).

Prin aceste dispoziții au fost puse bazele legale ale auditului financiar în societățile comerciale, dar practic OUG 75/1999 prin art.43 și 40 le elimină și deși ordonanța constituie cadrul juridic pentru activitatea de audit financiar, prin înlocuirea cenzorilor cu auditorii financiari lasă o serie a atribuțiilor cenzorilor neexercitate, pierzându-se astfel controlul asupra gestiunii.

De asemenea nici ordonanța și nici un alt act normativ în materie de audit nu reglementează răspunderea auditorilor financiari. Apar deci, în lipsa reglementării sau ca urmare a insuficienței reglementări, dezavantaje și ca urmare prejudicierea intereselor acționarilor.

Din dispozițiile în materie de audit se poate deduce că auditorul financiar este responsabil doar pentru formarea unei opinii asupra situațiilor financiare. Dar cum auditul financiar nu degreveză conducerea de responsabilitatea ei în întocmirea și prezentarea situației financiare, această responsabilitate nu mai poate fi verificată prin controlul asupra gestiunii realizat de cenzori, mai ales de către acționarii minoritari.

Comunicarea dintre auditor și conducerea societății se face doar pentru obținerea probelor de audit, necesare atingerii acopului – verificarea situației financiare, ordonanța lăsând nereglementată răspunderea auditorilor financiari în aducerea la îndeplinire a hotărârilor AGA, hotărâri ce servesc interesele acționarilor unei societăți.

În opoziție cu acestea, în Legea nr.31/1990, cenzorii sunt aleși și revocați de adunarea generală, iar atribuțiile cenzorilor, *mai exact obligațiile lor sunt clar stabilite*, acestea fiind cea mai importantă metodă prin care societățile comerciale sunt trase la răspundere în fața acționarilor. Mai mult în art.161, 73 și 150 este reglementată răspunderea lor.

Rațiunea dispozițiilor din art.161 este de ordin deontologic, cenzorul având obligația de a-și exercita mandatul cu profesionalism și loialitate. Cenzorii trebuie să-și exercite personal mandatul lor, iar efectele răspunderii cenzorilor sunt determinate, potrivit dispozițiilor art.161, alin.1, de regulile mandatului comercial, ca și în cazul administratorilor.

Nerespectarea obligațiilor prevăzute de art.73 din Legea nr.31/1990 atrage răspunderea solidară a cenzorilor. Dacă au contribuit la ajungerea societății în încetare de plăți, cenzorii răspund patrimonial, în condițiile art.123 din Legea nr.64/1995 pentru faptele prevăzute de acest text. Răspunderea cenzorilor este angajată și în cazurile în care, deși sunt obligați prin lege, nu convoacă adunarea generală.

Acțiunea în răspundere contra cenzorilor aparține adunării generale, care va decide cu majoritatea prevăzută de art.112.

Procedura acțiunii în răspundere contra cenzorilor este aceeași ca și în cazul administratorilor (art.150).

Spre deosebire de verificarea situației financiare de către auditorii financiari, supravegherea gestiunii societății de către cenzori include în sfera sa tot ansamblul de măsuri de ordin administrativ, organizațional și de evidență pentru asigurarea integrității valorilor materiale și bănești aparținând societății comerciale.

Cu alte cuvinte, este mai mult decât o verificare a reflectării în contabilitate, cantitativ și valoric, a bunurilor, fiind necesară o exercitare a funcției de control prin confruntarea datelor contabile cu evidențele operative și realitatea faptică.

Expresia de “supraveghere a gestiunii societății” ar putea da loc la unele interpretări restrictive în ceea ce privește atribuțiile ce revin cenzorilor, dar în realitate intenția legiuitorului este clar definită, în sensul că prin gestiune se înțelege ansamblul operațiunilor prin care se asigură administrarea și valorificarea patrimoniului unei societăți comerciale.

Rezultă clar faptul că, cenzorii trebuie să efectueze o supraveghere amplă și de profunzime, iar această supraveghere nu trebuie confundată cu verificarea bilanțului și contului de profit și pierderi sau cu celelalte operațiuni.

Prin intrarea în vigoare a OUG 75/1999 o serie de atribuții ale cenzorilor rămân de asemenea neexercitate, și anume:

a). Verificarea sesizărilor acționarilor

Astfel în art.149 (alin.1) se prevede că oricare acționar este îndreptățit să reclame cenzorilor acele fapte privind gestiunea societății care consideră că trebuie să fie cenzurate. Primind sesizarea, cenzorii au obligația să verifice faptele. Dacă realitatea faptelor se confirmă și dacă ele constituie încălcări ale legii sau ale dispozițiilor statutare, ori dacă sunt prejudiciabile interesele acesteia, cenzorii sunt obligați să se refere la aceste fapte în raportul pe care îl vor prezenta adunării generale. Prin urmare controlul asupra activității societății se realizează prin comisia de cenzori și nu personal de către deținătorii acțiunilor societății.

Dacă sesizarea aparține unuia sau mai multor acționari reprezentând cel puțin o pătrime din capitalul social obligația cenzorilor nu se mai limitează la a cuprinde în raport acele fapte. În această situație cenzorii sunt obligați să adauge observațiile și propunerile lor asupra faptelor reclamate (art.149, alin.2).

Dacă în urma verificării sesizării primite din partea acționarilor ce reprezintă cel puțin o pătrime din capitalul social cenzorii ajung la concluzia că reclamația este întemeiată și că rezolvarea problemei reclamă urgență, ei sunt obligați să convoace imediat adunarea generală.

Dacă reclamația nu este găsită întemeiată sau dacă ea nu impune o rezolvare urgentă, cenzorii vor prezenta totuși primei adunări generale observațiile, concluziile și propunerile lor.

În ambele situații, adunarea trebuie să ia o hotărâre asupra celor reclamate.

b). Informarea administratorilor

În conformitate cu dispozițiile art.159, alin.2, cenzorii participă, fără drept de vot, la adunările administratorilor. Atât cu acest prilej, cât și între adunări, cenzorii sunt datori să aducă la cunoștință administratorilor neregularitățile în administrație și încălcarea dispozițiilor legale și statutare pe care le constată (art.158, alin.5).

Potrivit art.159, alin.1 cenzorii au dreptul să obțină în fiecare lună de la administratori o situație despre mersul operațiunilor. Aceste situații ar fi inutile dacă nu ar servi ca temei tocmai verificărilor pentru întreaga activitate, nu numai celor pur contabile.

Faptul că supravegherea gestiunii este enunțată separat de verificarea bilanțului și a contului de profit și pierderi, ca și de inspecția casei, relevă nu numai că este vorba de mai mult decât simple operațiuni contabile, dar și că unele nu vor putea fi substituite prin altele.

c). Participarea la numirea administratorilor și a cenzorilor provizorii

În caz de vacanță a unuia sau mai multor administratori, ceilalți administratori, împreună cu cenzorii și deliberând în prezența a două treimi din numărul total al administratorilor rămași și a cenzorilor, hotărăsc, cu majoritate absolută a participanților la această adunare constituită ad-hoc, numirea unuia sau mai multor administratori provizorii (art.151, alin. 1 și 2).

Cenzorii numesc alte persoane în locurile vacante de cenzori dacă numărul cenzorilor nu se poate completa cu supleanți (art.157, alin. 1 și 2).

d). Convocarea adunării generale

Cenzorii sunt obligați să convoace adunarea generală ordinară sau extraordinară:

- în situația prevăzută de art.149, alin.3;
- în situația prevăzută de art.158, alin.4, lit.b)

e). Participarea la adunarea generală

Cenzorii sunt obligați să participe la adunările generale ordinare și extraordinare la care să întocmească un proces verbal de constatare a prezenței acționarilor și cvorumul, putând face să se insereze în ordinea de zi propunerile pe care le vor crede necesare (art.158, alin.4, lit.c).

f). Informarea adunării generale

Cenzorii prezintă adunării generale un raport amănunțit cu privire la activitatea lor de supraveghere a gestiunii.

Cenzorii sunt de asemenea datori să aducă la cunoștință administratorilor și a adunării generale cazurile mai importante de neregularități în administrație și de încălcări ale dispozițiilor legale și statutare pe care le constată (art.158, alin.final).

Ei vor informa adunarea generală asupra constatărilor și propunerilor referitoare la faptele sesizate prin reclamațiile acționarilor.

Potrivit Legii 31/1990 cenzorii mai sunt obligați dacă societatea a intrat în lichidare să controleze activitatea lichidatorilor (art.247, alin.ultim).

În varianta în care nu este susținută această propunere legislativă, sugerez respectos, ca prevederile referitoare la cenzorii societății cu sarcinile și responsabilitățile acestora să fie trecute auditorilor financiari în completarea Legii nr.133/2002 de aprobare a O.U.G. nr.75/1999.