

**Manualul  
Codului Etic Internațional  
pentru Profesioniștii Contabili**

—  
**inclusiv  
Standardele Internaționale  
privind Independența**

***Ediția 2021***

Elaborat inițial de:



Tradus și republicat de:



**București, 2022**

International Federation of Accountants®  
529 Fifth Avenue  
New York, New York 10017 USA

Această publicație a fost publicată de Federația Internațională a Contabililor (IFAC®). Misiunea sa este de a servi interesul public prin: sprijinirea elaborării de standarde internaționale de înaltă calitate, promovarea adoptării și implementării acestor standarde, dezvoltarea capacității organizațiilor profesionale contabile și luări de poziție pe probleme de interes public. Această publicație poate fi descărcată în scop personal sau achiziționată de pe website-ul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili ® (IESBA®): [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

*Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili*™ (inclusiv *Standardele Internaționale privind Independența*™), proiectele de expunere, documentele consultative și alte publicații ale IESBA sunt publicate de, și fac obiectul drepturilor de autor ale, IFAC.

IESBA și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru pierderea cauzată oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în baza materialului cuprins în această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

„Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili”, *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili*™ (inclusiv *Standardele Internaționale privind Independența*™), „Federația Internațională a Contabililor”, „IESBA”, „IFAC”, sigla IESBA și sigla IFAC sunt mărci comerciale ale IFAC sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări.

Acest *Manual al Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili, ediția 2021*, al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, publicat de Federația Internațională a Contabililor în octombrie 2021 în limba engleză, a fost tradusă în limba română de CAFR în septembrie 2022 și este reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a *Manualului Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili, ediția 2021* a fost analizat de IFAC și traducerea a fost efectuată în conformitate cu “Declarația de politică – Politica de traducere a publicațiilor emise de Federația Internațională a Contabililor. Textul aprobat al *Manualului Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili, ediția 2021*, este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al *Manualului Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili, ediția 2021* © 2021 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al *Manualului Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili, ediția 2021* © 2022 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlu original: *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*, 2021 Edition, ISBN: 978-1-60815-464-7

Contactați [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) pentru permisiunea de a reproduce, stoca, transmite, sau pentru a utiliza acest document în alte scopuri similare.

ISBN: 978-1-60815-235-3

Publicat de:



## CUVÂNT ÎNAINTE

Acest *Manual al Codului Etic Internațional pentru Profesioniștii Contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul IESBA), ediția 2021, elaborat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cuprinde principiile fundamentale de etică cu care trebuie să se conformeze profesioniștii contabili, deci și auditorii financiari, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), în derularea activității. Principiile fundamentale sunt: integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și conduita profesională.

Codul IESBA, ediția 2021, este structurat astfel:

- Partea 1, *Conformitatea cu dispozițiile Codului, principiile fundamentale și cadrul conceptual*, cuprinde principiile etice fundamentale pentru profesioniștii contabili și cadrul conceptual, fiind aplicabilă tuturor profesioniștilor contabili.
- Partea 2, *Profesioniști contabili practicieni*, enumeră materialele suplimentare aplicabile profesioniștilor contabili practicieni atunci când desfășoară activități profesionale. Partea 2 se aplică, de asemenea, profesioniștilor contabili cu drept de practică atunci când desfășoară activități profesionale în baza raportului pe care îl au cu firma, în calitate de contractant, angajat sau proprietar.
- Partea 3, *Profesioniști contabili cu drept de practică*, prezintă materialele suplimentare aplicabile profesioniștilor contabili cu drept de practică atunci când desfășoară servicii profesionale.
- *Standardele Internaționale privind Independența* prezintă materialele suplimentare aplicabile profesioniștilor contabili cu drept de practică, atunci când furnizează servicii de asigurare:
  - Partea 4A, *Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire*, se aplică atunci când se efectuează misiuni de audit sau de revizuire.
  - Partea 4B, *Independența în cazul misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și de revizuire*, se aplică atunci când se efectuează misiuni de asigurare care nu sunt misiuni de audit sau de revizuire.
- *Glosarul* conține termeni specifici definiți care au un anumit sens în anumite părți ale Codului. De asemenea, Glosarul include liste de abrevieri care sunt utilizate în Cod și alte standarde la care face referire Codul.

Este imposibil să fie definite toate situațiile cu care se pot confrunta profesioniștii și în care sunt generate amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale sau să fie precizate toate măsurile de protecție corespunzătoare acestor situații. Un cod etic este destinat încurajării unui comportament profesional de referință, dar pentru a fi realist și aplicabil, acesta nu este exhaustiv, în sensul că nu poate anticipa toate situațiile în care este necesară exercitarea unui anume raționament profesional cu privire la adoptarea unei conduite etice; cel mult, un cod etic prevede principii generale care pot fi utilizate în aprecierea fiecărei situații în parte.

Camera Auditorilor Financiari din România a desfășurat procesul de traducere în limba română a Codului IESBA, ediția 2021, în baza *Ordinului Președintelui ASPAAS nr. 651/03 noiembrie 2021 pentru delegarea atribuțiilor privind traducerea și publicarea Codului etic și a Standardelor internaționale de audit* și a acordului de traducere încheiat cu Federația Internațională a Contabililor.

Dorim să facem precizarea că termenii utilizați în textul Codului IESBA au înțelesul definit sau descris în *Glosarul* de termeni. În orice situație în care interpretarea textului în limba română a unor expresii sau paragrafe din Cod generează unele neclarități sau ambiguități textul de referință este textul original din limba engleză.

Sperăm că această publicație va veni în sprijinul auditorilor financiari și stagiarilor în audit financiar din România, precum și al altor părți interesate, în adoptarea și menținerea unui comportament etic în toate serviciile profesionale desfășurate. Mult succes!

București, octombrie 2022

Adrian POPESCU

Președintele Camerei Auditorilor Financiari din România

#### **Comitetul de traducere:**

Prof. Univ. Dr. Adriana DUȚESCU, traducător principal, auditor financiar, Academia de Studii Economice din București

Adriana SPIRIDON, șef Compartiment admitere, pregătire continuă și stagiari, CAFR

Rodica IACOB, șef Compartiment monitorizare, control, competență și cercetare profesională, CAFR

Cristina SIMION, traducător

#### **Comitetul de revizuire:**

Clemente KISS, auditor financiar/ expert contabil, membru ACCA și IIA, membru al Consiliului CAFR

Andreia STANCIU, Director ACCA, Europa de Sud

Daniela ȘTEFĂNUȚ, secretar general CAFR, șef Compartiment etică, juridic și investigații, CAFR

Conf. Univ. Dr. Daniel BOTEZ, auditor financiar, Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău

Prof. Univ. Dr. Tatiana DĂNESCU, auditor financiar, Universitatea de Medicină, Farmacie, Științe și Tehnologie „George Emil Palade” din Târgu Mureș

**MANUALUL CODULUI ETIC INTERNAȚIONAL  
PENTRU PROFESIONIȘTII CONTABILI  
(INCLUSIV STANDARDELE INTERNAȚIONALE  
PRIVIND INDEPENDENȚA)**

**EDIȚIA 2021**

**Cum este structurat prezentul manual**

Cuprinsul prezentului manual este structurat pe secțiuni, după cum urmează:

Introducere privind Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru contabili .....	1
Rolul Federației Internaționale a Contabililor .....	2
Aria de aplicare a prezentului manual .....	3
Modificări de fond față de ediția din 2020.....	4
Ghid la acest Cod .....	5
<b>Cuprins</b> .....	10
Prefață .....	13
Partea 1 – Conformitatea cu dispozițiile Codului, principiile fundamentale și cadrul conceptual .....	14
Part 2 – Profesioniști contabili practicieni .....	35
Part 3 – Profesioniști contabili cu drept de practică .....	73
Standardele Internaționale privind Independența (Părțile 4A și 4B)	
Partea 4A – Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire.....	119
Partea 4B – Independența în cazul misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și de revizuire.....	201
Glosar, inclusiv liste de abrevieri.....	238
Data intrării în vigoare .....	251
Modificări aduse Codului .....	252

---

## **Dreptul de autor și traducerea**

IFAC publică manualele, standardele și alte publicații ale IESBA și deține drepturile de autor asupra acestora.

IFAC recunoaște faptul că este important ca persoanele care întocmesc situații financiare și utilizatorii acestora, auditorii și alți profesioniști contabili, organisme de reglementare, autorități naționale de elaborare a standardelor, organismele membre IFAC, avocații, mediul academic, studenții și alte categorii interesate din țări în care nu se vorbește limba engleză să aibă acces la standarde în limba lor maternă. Prin urmare, IFAC încurajează și facilitează reproducerea, sau traducerea și reproducerea, publicațiilor sale.

Politica IFAC cu privire la traducerea și reproducerea publicațiilor sale protejate de dreptul de autor este prevăzută în *Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de Federația Internațională a Contabililor* și în *Politica de reproducere, sau traducere și reproducere, a publicațiilor Federației Internaționale a Contabililor*. Părțile interesate care doresc să reproducă, sau să traducă și să reproducă, prezentul manual ar trebui să contacteze [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) pentru informații cu privire la termenii și condițiile relevante.

# INTRODUCERE PRIVIND CONSILIUL PENTRU STANDARDE INTERNAȚIONALE DE ETICĂ PENTRU CONTABILI®

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili® (IESBA®) este un organism de elaborare de standarde independent care elaborează un *Cod etic internațional pentru profesioniștii contabili™ (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența™)* (Codul), relevante la nivel internațional.

Obiectivul IESBA, așa cum este prevăzut în Termenii săi de referință, este de a servi interesul public prin elaborarea de standarde de etică de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili. Obiectivul pe termen lung al IESBA este convergența standardelor de etică pentru profesioniștii contabili cuprinse în Cod, inclusiv a standardelor referitoare la independența auditorului, cu cele emise de autoritățile de reglementare și organismele de naționale de elaborare a standardelor. Convergența la un set unic de standarde poate spori calitatea și consecvența serviciilor oferite de profesioniștii contabili din întreaga lume și poate îmbunătăți eficiența piețelor globale de capital.

IESBA este format din 18 membri din întreaga lume, dintre care cel mult 9 sunt practicieni și cel puțin 3 sunt membri publici (persoane de la care se așteaptă să reflecteze la, și se consideră că reflectă, interesul public mai larg). Membrii sunt numiți de Consiliul de Administrație al IFAC, pe baza recomandărilor Comitetului de Nominalizare din cadrul IFAC și cu aprobarea Consiliului de Supraveghere a Interesului Public (PIOB), care supraveghează activitățile IESBA.

Procesul IESBA de elaborare a standardelor include implicarea PIOB și a Grupului Consultativ al IESBA (CAG), care furnizează observații din perspectiva interesului public, relevante pentru elaborarea de standarde și îndrumări de către IESBA.

În elaborarea standardelor sale, IESBA trebuie să fie transparent în activitățile desfășurate și să adere la procedura stabilită, așa cum a fost aprobată de PIOB. Ședințele Consiliului de Administrație, inclusiv teleconferințele, sunt deschise publicului și documentele de pe agendă sunt disponibile pe site-ul propriu.

Pentru mai multe informații, consultați [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

## **ROLUL FEDERAȚIEI INTERNAȚIONALE A CONTABILILOR**

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) servește interesul public contribuind la dezvoltarea unor organizații, piețe și economii puternice și durabile. Aceasta promovează transparența, responsabilitatea și comparabilitatea raportării financiare, ajută la dezvoltarea profesiei contabile și comunică importanța și valoarea contabililor pentru infrastructura financiară globală. Înființată în 1977, IFAC cuprinde în prezent peste 175 de membri și asociați din peste 130 de țări și jurisdicții, reprezentând aproximativ 3 milioane de contabili cu drept de practică, din domeniul educației, serviciilor de stat, industriei și comerțului.

Parte a mandatului său în beneficiul interesului public, IFAC contribuie la elaborarea, adoptarea și implementarea unor standarde de etică de înaltă calitate pentru contabili, în principal prin sprijinul acordat IESBA. IFAC asigură resursele umane, gestionarea utilităților, sprijină activitățile de comunicare și finanțarea acestui consiliu independent de elaborare a standardelor și facilitează nominalizările și procesul de selecție a membrilor consiliului.

IESBA își stabilește agenda de lucru proprie și își aprobă publicațiile în conformitate cu procedura sa stabilită și fără implicarea IFAC. IFAC nu are nicio capacitate de a influența agenda sau publicațiile. IFAC publică manualele, standardele și alte publicații și deține drepturile de autor.

Independența IESBA este protejată prin mai multe activități/procese:

- supravegherea formală, independentă și în interesul public a activității de elaborare a standardelor, asigurată de către PIOB (a se vedea [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org) pentru mai multe informații), care include o procedură stabilită riguroasă ce implică consultarea publică;
- un apel public la nominalizări și supravegherea formală, independentă, a procesului de nominalizare/selecție de către PIOB;
- transparență totală, atât în ceea ce privește procedura stabilită pentru elaborarea de standarde, cât și în ceea ce privește accesul public la materialele de pe agendă, reuniuni și bazele pentru concluzii publicate împreună cu fiecare standard final;
- implicarea unui Grup Consultativ și a observatorilor în procesul de elaborare a standardelor și
- cerința ca membrii IESBA, precum și organizațiile care înaintează nominalizări/ organizațiile angajatoare, să adere la misiunea consiliului de a acționa cu independență, integritate și în interesul public.

Pentru mai multe informații, consultați site-ul IFAC la [www.ifac.org](http://www.ifac.org).



## **ARIA DE APLICARE A PREZENTULUI MANUAL**

### **EDIȚIA 2021**

Acest manual reunește, ca referințe permanente, informații despre rolul IFAC și textul oficial al *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul) emis de IESBA.

## MODIFICĂRI DE FOND FAȚĂ DE EDIȚIA DIN 2020

Acest manual înlocuiește ediția din 2020 a *Manualului Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (incluiv Standardele Internaționale privind Independența)* și include:

- Revizuirile aduse Părții 4B a Codului, care unifică termenii și conceptele utilizate în Cod cu cele din *Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (revizuit)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB). *Aceste revizuiuri au intrat în vigoare din iunie 2021.*
- *Revizuirile aduse Părților 1 și 2 ale Codului care promovează rolul și atitudinea așteptate din partea profesioniștilor contabili. Aceste revizuiuri vor intra în vigoare în decembrie 2021.*

### Modificări

Ediția 2021 a manualului cuprinde revizuiuri care vor intra în vigoare în decembrie 2022, mai precis:

- Revizuirile referitoare la abordarea obiectivității unui partener de revizuire a calității misiunii (EQR) și a altor revizori, după caz. Revizuirile au fost publicate pe site-ul IESBA în ianuarie 2021. Revizuirile referitoare la EQR oferă îndrumări în sprijinul Standardului Internațional de Management al Calității (ISQM) 2, *Revizuirile calității misiunii* și abordează eligibilitatea unei persoane de a ocupa acest rol, cu accent pe atributul critic de obiectivitate.
- Prevederile revizuite cu privire la alte servicii decât cele de asigurare (NAS) și onorarii care au fost publicate pe site-ul IESBA în aprilie 2021. Principalele revizuiuri includ:
  - O nouă interdicție aplicabilă firmelor de a furniza unui client de audit, care este o entitate de interes public (PIE) un alt serviciu decât unul de asigurare care ar putea genera o amenințare de autorevizuire.
  - Prevederi mai solide care descriu situațiile în care firmele și firmele din rețea pot sau nu să furnizeze un alt serviciu decât unul de asigurare unui client de audit.
  - O prevedere potrivit căreia o firmă să nu permită ca onorariul de audit să fie influențat de furnizarea de servicii, altele decât cele de audit, unui client de audit de către firmă sau de o firmă din rețea.
  - Prevederi consolidate care abordează dependența de onorarii la nivelul firmei.
  - Noi prevederi care încurajează o mai mare transparență publică cu privire la onorariile plătite de entitățile de interes public, în calitate de clienți de audit.
  - Noi prevederi care promovează un angajament mai robust între auditori și persoanele responsabile cu guvernanta entităților de interes public cu privire la aspectele de independență referitoare la alte servicii decât cele de asigurare și onorarii.

Modificările care vor intra în vigoare în 2022 vor fi reflectate în versiunea electronică a Codului din 2022.

### Modificări aduse Codului, emise ulterior lunii aprilie 2021 și proiecte de expunere

Pentru informații despre cele mai recente evoluții și pentru a intra în posesia regulamentărilor finale, emise ulterior datei de aprilie 2021 sau pentru proiectele de expunere în curs, vizitați site-ul IESBA: [www.ethicsboard.org/standards-pronouncements](http://www.ethicsboard.org/standards-pronouncements).

## GHID LA ACEST COD

(Acest ghid reprezintă un instrument de asistență pentru utilizarea Codului, fără a avea un caracter obligatoriu.)

### Obiectivul Codului:

1. *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (denumit în continuare „Codul”) stabilește principiile fundamentale de etică pentru profesioniștii contabili, reflectând recunoașterea de către profesie a responsabilității sale de a acționa în interesul public. Aceste principii stabilesc standardul de comportament așteptat de la un profesionist contabil. Principiile fundamentale sunt: integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și conduita profesională.
2. Codul oferă un cadru conceptual pe care profesioniștii contabili trebuie să îl aplice pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale. Codul stabilește cerințele și materialele de aplicare cu privire la diferite subiecte pentru a-i sprijini pe contabili în aplicarea cadrului conceptual pentru aceste subiecte.
3. În cazul misiunilor de audit, de revizuire și a altor misiuni de asigurare, Codul definește *Standardele Internaționale privind Independența*, stabilite prin aplicarea cadrului conceptual în cazul amenințărilor la adresa independenței în legătură cu aceste misiuni.

### Cum este structurat Codul:

4. Codul cuprinde următoarele elemente:
  - Partea 1 – *Conformitatea cu dispozițiile Codului, principiile fundamentale și cadrul conceptual* – include principiile fundamentale și cadrul conceptual și este aplicabilă tuturor profesioniștilor contabili.
  - Partea 2 – *Profesioniști contabili practicieni* – enumeră materialele suplimentare care se aplică profesioniștilor contabili practicieni atunci când desfășoară activități profesionale. Profesioniștii contabili practicieni includ profesioniștii contabili care sunt angajați, colaboratori sau contractați, cu sau fără funcție executivă în:
    - comerț, industrie sau servicii;
    - sectorul public;
    - educație;
    - sectorul nonprofit;
    - organisme de reglementare sau profesionale.

Partea 2 se aplică, de asemenea, persoanelor care sunt profesioniști contabili cu drept de practică atunci când desfășoară activități profesionale în baza raportului pe care îl au cu firma, în calitate de contractant, angajat sau proprietar.

- Partea 3 – *Profesioniști contabili cu drept de practică* – prezintă materialele suplimentare care se aplică profesioniștilor contabili cu drept de practică atunci când furnizează servicii profesionale.
- *Standardele Internaționale privind Independența* – prezintă materialele suplimentare care se aplică profesioniștilor contabili cu drept de practică atunci când furnizează servicii de asigurare, după cum urmează:
  - Partea 4A – *Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire* – se aplică atunci când se desfășoară misiuni de audit sau de revizuire.
  - Partea 4B – *Independența în cazul misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și de revizuire* – se aplică atunci când se efectuează misiuni de asigurare care nu sunt misiuni de audit sau de revizuire.
- *Glosarul*, care conține termeni definiți (împreună cu explicații suplimentare, după caz) și termeni descriși care au un anumit sens în anumite părți ale Codului. De exemplu, așa cum se poate observa în Glosar, în Partea 4A, termenul „misiune de audit” se aplică în mod egal atât misiunilor de audit, cât și misiunilor de revizuire. De asemenea, Glosarul include liste de abrevieri care sunt utilizate în Cod și alte standarde la care face referire Codul.

5. Codul conține secțiuni care tratează subiecte specifice. Unele secțiuni conțin subsecțiuni care tratează aspecte specifice aferente acestor subiecte. Fiecare secțiune din Cod este structurată, după caz, după cum urmează:

- *Introducere* – expune subiectul specific tratat în secțiunea respectivă și prezintă cerințele și materialele de aplicare în contextul cadrului conceptual. Materialul introductiv conține informații care sunt importante în înțelegerea și aplicarea fiecărei părți și a secțiunilor acestora, inclusiv o explicație a termenilor utilizați.
- *Cerințe* – stabilesc obligațiile generale și specifice referitoare la subiectul specific tratat.
- *Materiale de aplicare* – prezintă contextul, explicații, sugestii pentru acțiuni sau aspecte de luat în considerare, exemple sau alte îndrumări care să contribuie la respectarea cerințelor.

## Cum se utilizează Codul:

### *Principiile fundamentale, independența și cadrul conceptual*

6. Codul impune profesioniștilor contabili să respecte principiile de etică fundamentale. De asemenea, Codul le impune acestora să aplice cadrul conceptual pentru a identifica, a evalua și trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale. Aplicarea cadrului conceptual implică perspicacitate, exercitarea raționamentului profesional și utilizarea testului unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză.
7. Cadrul conceptual admite că existența condițiilor, a politicilor și a procedurilor stabilite de către profesie, legislație, reglementări, firmă sau organizația angajatoare ar putea influența identificarea amenințărilor. Aceste condiții, politici și proceduri ar putea fi, de asemenea, factori relevanți în evaluarea de către profesionistul contabil a măsurii în care o amenințare este la un nivel acceptabil. Atunci când amenințările nu sunt la un nivel acceptabil, cadrul conceptual impune contabilului să trateze aceste amenințări. Aplicarea măsurilor de protecție reprezintă una dintre modalitățile prin care ar putea fi tratate aceste amenințări. Măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau în combinație, pe care contabilul le întreprinde pentru a reduce eficace amenințările până la un nivel acceptabil.
8. În plus, Codul impune profesioniștilor contabili să fie independenți atunci când desfășoară misiuni de audit, de revizuire și alte misiuni de asigurare. Cadrul conceptual se aplică în aceeași măsură identificării, evaluării și tratării amenințărilor la adresa independenței, precum și amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale.
9. Conformitatea cu dispozițiile Codului impune cunoașterea, înțelegerea și aplicarea:
  - Tuturor prevederilor relevante ale unei secțiuni specifice în contextul Părții 1, împreună cu materialele suplimentare prezentate în secțiunile 200, 300, 400 și 900, după caz.
  - Tuturor prevederilor relevante ale unei secțiuni specifice, de exemplu, aplicarea prevederilor stipulate la subtitlurile intitulate „Prevederi generale” și „Toți clienții de audit”, împreună cu prevederile suplimentare specifice, inclusiv cele stipulate la subtitlurile „Clienți de audit care nu sunt entități de interes public” sau „Clienți de audit care sunt entități de interes public”.
  - Tuturor prevederilor relevante stipulate într-o secțiune specifică, împreună cu prevederile suplimentare stipulate în orice subsecțiune relevantă.

*Cerințe și materiale de aplicare*

10. Cerințele și materialele de aplicare trebuie să fie citite și aplicate având ca obiectiv conformitatea cu principiile fundamentale, aplicarea cadrului conceptual și asigurarea independenței, atunci când se desfășoară misiuni de audit, revizuire și alte misiuni de asigurare.

*Cerințe*

11. Cerințele sunt redată cu litera „C” și, în majoritatea cazurilor, includ cuvântul „trebuie”. Cuvântul „trebuie” din Cod impune unei firme sau unui profesionist contabil obligația de a se conforma cu prevederea specifică în care a fost folosit cuvântul „trebuie”.
12. În unele situații, Codul prevede o excepție specifică de la o cerință. Într-o astfel de situație, prevederea este redată cu litera „C”, dar se utilizează cuvântul „poate” sau o formulare condițională.
13. Atunci când în Cod este utilizat cuvântul „poate”, acesta indică permisiunea de a întreprinde o acțiune specifică în anumite circumstanțe, inclusiv ca o excepție de la o cerință. Termenul nu este folosit pentru a indica o posibilitate.
14. Atunci când în Cod este utilizat cuvântul „ar putea”, acesta indică faptul că este posibil să apară o problemă, să aibă loc un eveniment sau să fie întreprinsă o anumită acțiune. Termenul nu atribuie un anumit nivel de posibilitate sau probabilitate atunci când este folosit cu privire la o amenințare, deoarece evaluarea nivelului unei amenințări depinde de faptele și circumstanțele asociate problemei, evenimentului sau acțiunii în cauză.

*Materiale de aplicare*

15. Pe lângă cerințe, Codul conține materiale de aplicare care asigură contextul relevant unei înțelegeri adecvate a Codului. În special, materialele de aplicare au scopul de a ajuta un profesionist contabil să înțeleagă cum poate fi aplicat cadrul conceptual pentru un set de circumstanțe specifice, dar și să înțeleagă și să se conformeze cu o cerință specifică. Deși un astfel de material de aplicare nu impune, în sine, o cerință, analizarea materialului este necesară pentru aplicarea adecvată a cerințelor Codului, inclusiv aplicarea cadrului conceptual. Materialele de aplicare sunt redată cu litera „A”.
16. În cazul în care materialele de aplicare includ liste de exemple, aceste liste nu au scopul de a fi exhaustive.

*Anexa Ghidului la acest Cod*

17. Anexa la acest Ghid oferă o imagine de ansamblu a Codului.

## PREZENTAREA CODULUI

<p style="text-align: center;"><b>PARTEA 1</b></p> <p style="text-align: center;"><b>CONFORMITATEA CU DISPOZIȚIILE CODULUI, PRINCIPIILE FUNDAMENTALE ȘI CADRUL CONCEPTUAL</b> (TOȚI PROFESIONIȘTII CONTABILI – SECȚIUNILE 100-199)</p>	
<p style="text-align: center;"><b>PARTEA 2</b></p> <p style="text-align: center;"><b>PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI</b> (SECȚIUNILE 200-299)</p> <p style="text-align: center;">(PARTEA 2 SE APLICĂ, DE ASEMENEA, PROFESIONIȘTILOR CONTABILII PRACTICIENI INDIVIDUALI ATUNCI CÂND DESFĂȘORĂ ACTIVITĂȚI PROFESIONALE ÎN BAZA RELAȚIILOR CU FIRMA)</p>	<p style="text-align: center;"><b>PARTEA 3</b></p> <p style="text-align: center;"><b>PROFESIONIȘTI CONTABILI CU DREPT DE PRACTICĂ</b> (SECȚIUNILE 300-399)</p>
	<p style="text-align: center;"><b>STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND INDEPENDENȚA</b> (PĂRȚILE 4A ȘI 4B)</p> <p style="text-align: center;"><b>PARTEA 4A – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE</b> (SECȚIUNILE 400-899)</p> <p style="text-align: center;"><b>PARTEA 4B – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT MISIUNILE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE</b> (SECȚIUNILE 900-999)</p>
<p style="text-align: center;"><b>GLOSAR</b> (TOȚI PROFESIONIȘTII CONTABILII)</p>	

# MANUALUL CODULUI ETIC INTERNAȚIONAL PENTRU PROFESIONIȘTII CONTABILI

## (inclusiv STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND INDEPENDENȚA)

### CUPRINS

---

	Pagina
<b>PREFAȚĂ</b> .....	13
<b>PARTEA 1 – CONFORMITATEA CU DISPOZIȚIILE CODULUI, PRINCIPIILE FUNDAMENTALE ȘI CADRUL CONCEPTUAL</b> .....	14
100 Conformitatea cu dispozițiile Codului.....	15
110 Principiile Fundamentale .....	18
111 – Integritate .....	19
112 – Obiectivitate .....	20
113 – Competență Profesională și Atenție Cuvenită.....	20
114 – Confidențialitate.....	21
115 – Conduită Profesională .....	23
120 CADRUL CONCEPTUAL.....	24
<b>PARTEA 2 – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI</b> .....	35
200 Aplicarea cadrului conceptual – Profesioniști Contabili Practicieni .....	36
210 Conflicte de interese.....	41
220 Întocmirea și prezentarea informațiilor.....	44
230 Demonstrarea unor competențe suficiente.....	49
240 Interese financiare, recompensare și stimulente asociate raportării financiare și procesului decizional.....	51
250 Stimulente, inclusiv Cadouri și Ospitalitate.....	53
260 Reacția la cazurile de neconformitate cu legile și reglementările.....	59
270 Presiunea de a încălca principiile fundamentale.....	69
<b>PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI CU DREPT DE PRACTICĂ.</b> .....	73
300 Aplicarea cadrului conceptual – Profesioniștii contabili cu drept de practică .....	74
310 Conflicte de interese.....	81
320 Numirea profesională .....	88
321 Furnizarea unei a doua opinii .....	92



330	Onorarii și alte tipuri de remunerare .....	93
340	Stimulente, inclusiv Cadouri și Ospitalitate .....	96
350	Custodia activelor clientului.....	102
360	Reacția la cazurile de neconformitate cu legile și reglementările.....	103
<b>STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND INDEPENDENȚA (PĂRȚILE 4A ȘI 4B).....</b>		<b>119</b>
<b>PARTEA 4A – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE .....</b>		<b>119</b>
400	Aplicarea cadrului conceptual privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire .....	121
410	Onorarii.....	135
411	Politici de recompensare și evaluare.....	139
420	Cadouri și ospitalitate .....	140
430	Litigii existente sau posibile.....	141
510	Interese financiare .....	142
511	Imprumuturi și garanții.....	147
520	Relații de afaceri.....	149
521	Relații de familie și relații personale .....	151
522	Servicii recente pentru un client de audit.....	155
523	Poziția de director sau angajat cu funcție de conducere al unui client de audit.....	157
524	Angajarea la un client de audit.....	158
525	Detașări temporare de personal.....	162
540	Asocierea îndelungată a personalului (inclusiv rotația partenerului) cu un client de audit.....	163
600	Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru un client de audit.....	169
601	– Servicii de contabilitate și evidență contabilă .....	174
602	– Servicii administrative.....	177
603	– Servicii de evaluare .....	177
604	– Servicii fiscale.....	179
605	– Servicii de audit intern.....	185
606	– Servicii privind sistemele de tehnologie a informației.....	188
607	– Servicii de asistență în caz de litigiu.....	190
608	– Servicii juridice.....	191
609	– Servicii de recrutare.....	192

610 – Servicii financiare corporative.....	194
800 Rapoarte referitoare la situațiile financiare cu scop special care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuire (misiuni de audit și de revizuire).....	197
<b>PARTEA 4B – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT MISIUNILE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE.....</b>	<b>201</b>
900 Aplicarea cadrului conceptual privind independența în cazul misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și de revizuire.....	202
905 Onorarii .....	209
906 Cadouri și ospitalitate.....	212
907 litigii existente sau posibile.....	213
910 Interese financiare.....	214
911 Imprumuturi și garanții.....	217
920 Relații de afaceri .....	219
921 Relații de familie și relații personale .....	221
922 Servicii recente pentru un client de asigurare.....	225
923 Poziția de director sau angajat cu funcție de conducere al unui client de asigurare.....	227
924 Angajarea la un client de asigurare.....	228
940 Asocierea îndelungată a personalului cu un client de asigurare .....	230
950 Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru clienții de asigurare.....	232
990 Rapoarte care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuire (alte misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire).....	236
<b>GLOSAR, INCLUSIV LISTE DE ABREVIERI.....</b>	<b>238</b>
<b>DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE .....</b>	<b>251</b>

---

## **PREFAȚĂ**

IESBA elaborează și emite, în baza propriei autorități de elaborare a standardelor, *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* („Codul”). Codul este destinat utilizării de către profesioniștii contabili din întreaga lume. IESBA stabilește Codul de aplicat la nivel internațional în urma unei proceduri stabilite.

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) stabilește cerințe distincte pentru organismele sale membre, în ceea ce privește Codul.

**PARTEA 1 – CONFORMITATEA CU DISPOZIȚIILE  
CODULUI, PRINCIPIILE FUNDAMENTALE  
ȘI CADRUL CONCEPTUAL**

	Pagina
Secțiunea 100 Conformitatea cu dispozițiile Codului .....	15
Secțiunea 110 Principiile fundamentale .....	18
SECȚIUNEA 111 – Integritate .....	19
SECȚIUNEA 112 – Obiectivitate .....	20
SECȚIUNEA 113 – Competență profesională și atenție cuvenita.....	20
SECȚIUNEA 114 – Confidențialitate .....	21
SECȚIUNEA 115 – Conduită profesională .....	23
Secțiunea 120 Cadrul conceptual.....	24

# PARTEA 1 – CONFORMITATEA CU DISPOZIȚIILE CODULUI, PRINCIPIILE FUNDAMENTALE ȘI CADRUL CONCEPTUAL

## SECȚIUNEA 100

### CONFORMITATEA CU DISPOZIȚIILE CODULUI

#### Introducere

- 100.1 O caracteristică distinctivă a profesiei contabile este asumarea responsabilității de a acționa în interesul public.
- 100.2 Încrederea în profesia contabilă reprezintă motivul pentru care persoane juridice, guverne și alte organizații implică profesioniști contabili într-o gamă largă de domenii, inclusiv raportare financiară și corporativă, servicii de asigurare și alte activități profesionale. Contabilii înțeleg și recunosc că această încredere se bazează pe competențele și valorile pe care aceștia le includ în desfășurarea activităților profesionale. Printre acestea se numără:
- (a) Respectarea principiilor de etică și a standardelor profesionale,
  - (b) Aplicarea discernământului comercial,
  - (c) Aplicarea competenței în probleme tehnice sau de altă natură și
  - (d) Exercitarea raționamentului profesional.
- Aplicarea acestor aptitudini și valori le permite contabililor să ofere recomandări sau contribuții care îndeplinesc scopul pentru care au fost furnizate și pe care se pot baza utilizatorii finali ai acestor contribuții.
- 100.3 Codul cuprinde standarde de conduită etică de înaltă calitate, așteptată de la profesioniștii contabili, pentru a fi adoptate de organizațiile profesionale contabile care sunt membre ale Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) sau pentru a servi acestor membri drept bază pentru codurile de etică. Codul poate fi, de asemenea, utilizat sau adoptat de către cei responsabili cu elaborarea standardelor de etică pentru profesioniștii contabili din anumite sectoare sau jurisdicții și de către firme în elaborarea politicilor de etică și independență.
- 100.4 Codul stabilește cinci principii fundamentale care trebuie respectate de toți profesioniștii contabili. Totodată, include un cadru conceptual care stabilește abordarea adecvată pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa conformității cu aceste principii fundamentale, iar pentru audituri și alte misiuni de asigurare, amenințările la adresa independenței. Codul aplică, de asemenea, principiile fundamentale și cadrul conceptual la o serie de fapte și circumstanțe pe care contabilii le-ar putea întâlni, în calitate de profesioniști contabili practicieni sau profesioniști contabili cu drept de practică.

## Cerințe și materiale de aplicare

- 100.5 A1 Cerințele Codului, redate cu litera „C”, impun obligații.
- 100.5 A2 Materialele de aplicare, redate cu litera „A”, asigură contextul, explicațiile, sugestiile pentru acțiuni sau aspecte de luat în considerare, exemple sau alte îndrumări relevante pentru o înțelegere adecvată a Codului. Mai precis, materialele de aplicare au scopul de a ajuta profesionistul contabil să înțeleagă cum se aplică cadrul conceptual la un set de circumstanțe specifice, precum și să înțeleagă și să respecte o cerință specifică. Deși documentele de aplicare nu impun, în sine, o cerință, analiza acestora este necesară pentru aplicarea adecvată a cerințelor Codului, inclusiv aplicarea cadrului conceptual.
- C100.6** Un profesionist contabil trebuie să se conformeze Codului.
- 100.6 A1 Respectarea principiilor fundamentale și conformitatea cu cerințele specifice din Cod le permit profesioniștilor contabili să își asume responsabilitatea de a acționa în interesul public.
- 100.6 A2 Conformitatea cu dispozițiile Codului presupune luarea în considerare, în mod corespunzător, a scopului și obiectivului cerințelor specifice.
- 100.6 A3 Conformitatea cu cerințele Codului nu înseamnă că profesioniștii contabili își vor fi asumat întotdeauna responsabilitatea de a acționa în interesul public. Un profesionist contabil ar putea întâlni situații neobișnuite sau excepționale în care acesta consideră că rezultatul aplicării unei anumite cerințe din Cod ar fi disproporționat sau ar putea să nu fie în interesul public. În astfel de situații, contabilul este încurajat să se consulte cu un organism adecvat, precum un organism profesional sau de reglementare.
- 100.6 A4 Atunci când acționează în interesul public, un profesionist contabil ia în considerare nu numai preferințele sau cerințele unui singur client sau unei organizații angajatoare, ci și interesele altor părți interesate atunci când desfășoară activități profesionale.
- C100.7** În cazul în care există circumstanțe în care legile sau reglementările împiedică un profesionist contabil să respecte anumite părți din Cod, acele legi și reglementări prevalează, iar contabilul trebuie să respecte toate celelalte părți din Cod.
- 100.7 A1 Principiul conduitei profesionale impune profesionistului contabil să se conformeze cu legislația și reglementările relevante. Unele jurisdicții ar putea avea prevederi care diferă sau le depășesc pe cele prezentate în acest Cod. Contabilii din acele jurisdicții trebuie să cunoască aceste diferențe și să se conformeze cu prevederile mai riguroase, exceptând cazul în care se interzice acest lucru prin legislație sau reglementare.

**Încălcări ale Codului**

- C100.8** Punctele C400.80-C400.89 și C900.50-C900.55 tratează o încălcare a *Standardelor Internaționale privind Independența*. Un profesionist contabil care identifică o încălcare a oricărei alte prevederi din Cod trebuie să evalueze importanța respectivei încălcări și impactul acesteia asupra capacității contabilului de a se conforma cu principiile fundamentale. De asemenea, contabilul trebuie:
- (a) Să ia orice măsuri disponibile, cât mai curând posibil, pentru a reduce, în mod satisfăcător, consecințele încălcării și
  - (b) Să stabilească dacă este necesar să raporteze părților relevante respectiva încălcare.
- 100.8 A1 Părțile relevante cărora le-ar putea fi raportată o astfel de încălcare includ entitățile care ar putea fi afectate de încălcare, un organism profesional sau de reglementare ori o autoritate de supraveghere.

## SECȚIUNEA 110

### PRINCIPIILE FUNDAMENTALE

#### Prevederi generale

110.1 A1 Există cinci principii fundamentale de etică pentru profesioniștii contabili:

- (a) Integritatea – să fie direcți și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri.
- (b) Obiectivitatea – să nu își compromită raționamentele profesionale sau de afaceri ca urmare:
  - (i) A unui subiectivism,
  - (ii) A unui conflict de interese sau
  - (iii) A influenței nedorite sau dependenței nejustificate de persoane, organizații, tehnologie sau alți factori.
- (c) Competența profesională și atenția cuvenită – pentru:
  - (i) A dobândi și a menține cunoștințele și abilitățile profesionale la nivelul prevăzut pentru a se asigura că un client sau o organizație angajatoare primește servicii profesionale competente, care se bazează pe standardele tehnice și profesionale curente și pe legislația din domeniu, și
  - (ii) A acționa cu atenția necesară și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.
- (d) Confidențialitatea – să respecte caracterul confidențial al informațiilor dobândite în urma relațiilor profesionale și de afaceri.
- (e) Conduita profesională:
  - (i) Să se conformeze legilor și reglementărilor relevante,
  - (ii) Să se comporte în mod corespunzător responsabilității impusă prin profesie de a acționa în interesul public în toate activitățile profesionale și relațiile de afaceri, și
  - (iii) Să evite orice comportament despre care profesionistul contabil știe sau ar trebui să știe că i-ar putea discredita profesia.

**C110.2** Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu fiecare dintre principiile fundamentale.

110.2 A1 Principiile fundamentale de etică stabilesc standardul de conduită așteptat de la un profesionist contabil. Cadrul conceptual stabilește abordarea pe care un profesionist contabil este obligat să o adopte pentru a se conforma cu aceste principii fundamentale. Subsecțiunile



111-115 enunță cerințele și materialele de aplicare legate de fiecare dintre principiile fundamentale.

110.2 A2 Un profesionist contabil ar putea întâlni o situație în care conformitatea cu unul dintre principiile fundamentale contravine conformității cu unul sau mai multe dintre celelalte principii fundamentale. În astfel de situații, un contabil ar putea lua în considerare consultarea, sub protecția secretului profesional, dacă este necesar, cu:

- Alte persoane din interiorul firmei sau organizației angajatoare,
- Persoanele responsabile cu guvernanta,
- Un organism profesional,
- Un organism de reglementare,
- Un consilier juridic.

Cu toate acestea, o astfel de consultare nu degreveză contabilul de responsabilitatea de a-și exercita raționamentul profesional pentru a rezolva conflictul sau, dacă este necesar, și exceptând cazul în care se interzice prin legislație sau prin reglementare, de a se distanța de problema care a generat conflictul.

110.2 A3 Profesionistul contabil este încurajat să documenteze fondul acestor probleme, detaliile oricăror discuții, deciziile luate și argumentarea acestor decizii.

## SUBSECȚIUNEA 111 – INTEGRITATE

**C111.1** Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul integrității, care îi impune acestuia să fie direct și onest în toate relațiile sale profesionale și de afaceri.

111.1 A1 Integritatea se referă la corectitudine, sinceritate și capacitatea de a acționa corespunzător, chiar și în situații în care presiunea de a acționa altfel sau chiar acționarea diferită ar putea avea consecințe personale sau organizaționale negative.

111.1 A2 A acționa corespunzător înseamnă:

- (a) A face față dilemelor și situațiilor dificile sau
- (b) A-i contesta pe ceilalți atunci când circumstanțele justifică o asemenea măsură,

într-o manieră adecvată circumstanțelor.

**C111.2** Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat cu rapoarte, declarații, comunicări sau alte informații atunci când el consideră că aceste informații:

- (a) Conțin o afirmație falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ,

- (b) Conțin declarații sau informații furnizate fără discernământ ori
- (c) Omit sau ascund informații obligatorii, în cazul în care o asemenea omisiune sau ascundere poate induce în eroare.

111.2 A1 Dacă un profesionist contabil furnizează un raport modificat în ceea ce privește un astfel de raport, o astfel de declarație, o astfel de comunicare sau astfel de alte informații, contabilul nu încalcă dispozițiile punctului C111.2.

**C111.3** Atunci când un profesionist contabil află că a fost asociat cu informațiile descrise la punctul C111.2, el trebuie să ia măsuri pentru a nu mai fi asociat cu aceste informații.

## **SUBSECȚIUNEA 112 – OBIECTIVITATE**

**C112.1** Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul obiectivității, care îi impune acestuia să nu își compromită raționamentul profesional sau de afaceri ca urmare:

- (a) A unui subiectivism,
- (b) A unui conflict de interese sau
- (c) A influenței nedorite sau dependenței nejustificate de persoane, organizații, tehnologie sau alți factori.

**C112.2** Un profesionist contabil nu trebuie să desfășoare o activitate profesională dacă o circumstanță sau o relație influențează necorespunzător raționamentul profesional al contabilului cu privire la activitatea respectivă.

## **SUBSECȚIUNEA 113 – COMPETENȚĂ PROFESIONALĂ ȘI ATENȚIE CUVENITĂ**

**C113.1** Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite, care îi impune acestuia:

- (a) Să dobândească și să mențină cunoștințele și abilitățile profesionale la nivelul cerut pentru a se asigura că un client sau o organizație angajatoare primește servicii profesionale competente, bazate pe standardele tehnice și profesionale curente și legislația relevantă și
- (b) Să acționeze cu atenția necesară și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.

113.1 A1 Punerea în slujba clienților și a organizațiilor angajatoare cu competență profesională impune exercitarea unui raționament solid în aplicarea cunoștințelor și a abilităților profesionale atunci când desfășoară o activitate profesională.

- 113.1 A2 Menținerea competenței profesionale impune o cunoaștere și o înțelegere permanentă a evoluțiilor tehnice, profesionale și de afaceri relevante. Dezvoltarea profesională continuă îi dă posibilitatea profesionistului contabil să își dezvolte și să își mențină capacitățile de a acționa competent în mediul profesional.
- 113.1 A3 Diligența implică responsabilitatea de a acționa în concordanță cu cerințele unei sarcini, cu atenție, meticolos și prompt.
- C113.2** Conformându-se principiului competenței profesionale și atenției cuvenite, un profesionist contabil trebuie să ia măsuri rezonabile pentru a se asigura că persoanele care își exercită funcțiile sub autoritatea acestuia sunt pregătite și supravegheate corespunzător.
- C113.3** Atunci când este cazul, un profesionist contabil trebuie să înștiințeze clienții, organizația angajatoare sau alți utilizatori ai activităților sau serviciilor profesionale ale acestuia cu privire la limitările inerente activităților sau serviciilor respective.

## SUBSECȚIUNEA 114 – CONFIDENȚIALITATE

- C114.1** Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul confidențialității, care îi impune acestuia să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relațiilor profesionale și de afaceri. Un contabil trebuie:
- (a) Să fie conștient de posibilitatea unor prezentări neintenționate de informații, inclusiv într-un mediu social, și mai ales față de un asociat de afaceri apropiat sau de o rudă apropiată ori imediată,
  - (b) Să păstreze confidențialitatea informațiilor din firma sau organizația angajatoare,
  - (c) Să păstreze confidențialitatea informațiilor divulgate de un potențial client sau de o organizație angajatoare,
  - (d) Să nu divulge informații confidențiale dobândite în urma unor relații profesionale și de afaceri în afara firmei sau a organizației angajatoare fără a avea autoritatea necesară și adecvată, excepție făcând cazul în care acesta are dreptul sau datoria legală ori profesională de a le divulga,
  - (e) Să nu folosească informațiile confidențiale dobândite în urma unor relații profesionale sau de afaceri în avantajul personal al acestuia sau în avantajul unor terțe părți,
  - (f) Să nu folosească sau să divulge informații confidențiale, fie dobândite, fie primite în urma relațiilor profesionale și de afaceri, după ce acele relații s-au încheiat și

- (g) Să ia măsuri rezonabile pentru a se asigura că personalul aflat sub supravegherea sa, și persoanele de la care primește consultanță și asistență, respectă obligația pe care contabilul o are privind confidențialitatea.

114.1 A1 Confidențialitatea servește interesul public deoarece facilitează libera circulație a informațiilor de la clientul profesionistului contabil sau organizația angajatoare către contabil, înțelegând că informația nu va fi divulgată unei terțe părți. Totuși, profesioniștilor contabili li se impune sau li s-ar putea impune să divulge informații confidențiale, sau astfel de divulgări de informații ar putea fi adecvate în următoarele situații:

- (a) Divulgarea informațiilor este prevăzută de lege, de exemplu:
- (i) Furnizarea documentelor sau a altor probe în cursul unor proceduri legale sau
  - (ii) Sesizarea autorităților publice adecvate cu privire la eventuale încălcări ale legii,
- (b) Divulgarea este permisă prin lege și este autorizată de client sau de organizația angajatoare și
- (c) Există o obligație profesională sau un drept de a divulga informațiile, atunci când nu este interzis de lege:
- (i) Pentru a se conforma controlului calității efectuat de un organism profesional,
  - (ii) Pentru a răspunde unei anchete sau unei investigații efectuate de un organism profesional sau de un organism de reglementare,
  - (iii) Pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor legale sau
  - (iv) Pentru a se conforma cu standardele tehnice și profesionale, inclusiv cu cerințele de etică.

114.1 A2 Atunci când se determină dacă pot fi divulgate informații confidențiale, factorii care trebuie luați în considerare, în funcție de circumstanțe, înclud:

- Măsura în care interesele oricăror alte părți, inclusiv ale părților terțe ale căror interese ar putea fi afectate, pot fi lezate în cazul în care clientul sau organizația angajatoare este de acord cu divulgarea informațiilor de către profesionistul contabil.
- Măsura în care toate informațiile relevante sunt cunoscute sau susținute, pe cât posibil. Factorii care afectează decizia de a prezenta informații includ:
  - Fapte nefondate,

- Informații incomplete,
- Opinii nefondate.
- Tipul de comunicare propus și cui i se adresează.
- Măsura în care părțile cărora li se adresează comunicarea sunt beneficiarii adecvați.

**C114.2** Un profesionist contabil trebuie să continue să se conformeze cu principiul confidențialității chiar și după încheierea relației dintre contabil și un client sau o organizație angajatoare. La schimbarea locului de muncă sau la dobândirea unui nou client, contabilul are dreptul să utilizeze experiența anterioară, dar nu trebuie să folosească sau să prezinte niciun fel de informații confidențiale dobândite sau primite ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri.

## SUBSECȚIUNEA 115 – CONDUITĂ PROFESIONALĂ

**C115.1** Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul conduitei profesionale, care îi impune acestuia:

- (a) Să se conformeze cu legislația și reglementările relevante,
- (b) Să se comporte în așa fel încât să își asume responsabilitatea impusă prin profesie de a acționa în interesul public în toate activitățile profesionale și relațiile de afaceri, și
- (c) Să evite orice acțiuni despre care contabilul știe sau ar trebui să știe că ar putea discredita profesia.

Un profesionist contabil nu trebuie să se angajeze cu bună știință într-o afacere, ocupație sau activitate care i-ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și care, prin urmare, ar fi incompatibilă cu principiile fundamentale.

115.1 A1 Prin conduită de natură să discrediteze profesia se înțelege conduita despre care o parte terță rezonabilă și informată ar putea concluziona că afectează negativ buna reputație a profesiei.

**C115.2** Atunci când desfășoară activități promoționale sau de marketing, un profesionist contabil nu trebuie să compromită reputația profesiei. Un profesionist contabil trebuie să fie corect și sincer, și nu trebuie:

- (a) Să aibă pretenții exagerate pentru serviciile oferite sau pentru calificările ori experiența sa, sau
- (b) Să facă afirmații defăimătoare sau comparații nefondate privind munca altor persoane.

115.2 A1 Dacă profesionistul contabil are îndoieli cu privire la caracterul adecvat al unei anumite forme de publicitate sau promovare, acesta este încurajat să se consulte cu organismul profesional relevant.

## SECȚIUNEA 120

### CADRUL CONCEPTUAL

#### Introducere

- 120.1           Circumstanțele în care lucrează profesioniștii contabili ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Secțiunea 120 stabilește cerințele și materialele de aplicare, inclusiv un cadru conceptual, pentru a ajuta profesioniștii contabili să se conformeze cu principiile fundamentale și să își asume responsabilitatea de a acționa în interesul public. Astfel de cerințe și materiale de aplicare cuprind o gamă largă de fapte și circumstanțe, inclusiv activități profesionale variate, interese și relații, care generează amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. În plus, acestea împiedică contabilii să ajungă la concluzia că o situație este permisă doar pentru că nu este interzisă în mod expres de către Cod.
- 120.2           Cadru conceptual menționează o abordare prin care un profesionist contabil:
- (a)   Să identifice amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale,
  - (b)   Să evalueze amenințările identificate și
  - (c)   Să trateze amenințările prin eliminarea sau reducerea acestora la un nivel acceptabil.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C120.3**       Profesionistul contabil trebuie să aplice cadrul conceptual pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale prevăzute în secțiunea 110.
- 120.3 A1       Cerințele suplimentare și materialele de aplicare relevante în aplicarea cadrului conceptual sunt stabilite în:
- (a)   Partea 2 – *Profesioniști contabili practicieni*,
  - (b)   Partea 3 – *Profesioniști contabili cu drept de practică și*
  - (c)   *Standardele Internaționale privind Independența*, după cum urmează:
    - (i)   Partea 4A – *Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire și*
    - (ii)  Partea 4B – *Independența în cazul misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și de revizuire.*

- C120.4** Atunci când profesionistul contabil se confruntă cu o problemă de etică, acesta trebuie să ia în considerare contextul în care acest aspect a apărut sau ar putea apărea. Atunci când o persoană care este profesionist contabil cu drept de practică desfășoară activități profesionale în temeiul relației sale cu firma, în calitate de antreprenor, angajat sau proprietar, această persoană trebuie să se conformeze cu prevederile din Partea 2 care se aplică acestor circumstanțe.
- C120.5** Atunci când pune în aplicare cadrul conceptual, profesionistul contabil trebuie:
- (a) Să aibă perspicacitate,
  - (b) Să își exercite raționamentul profesional și
  - (c) Să utilizeze testul unei terțe părți rezonabile și informate, descris la punctul 120.5 A6.

### *Perspicacitatea*

- 120.5 A1 Perspicacitatea este o condiție esențială în obținerea unei înțelegeri a faptelor și a circumstanțelor cunoscute și care sunt necesare în aplicarea corectă a cadrului conceptual. A fi perspicace înseamnă:
- (a) A analiza sursa, relevanța și suficiența informațiilor obținute, ținând cont de natura, aria de aplicare și rezultatele activității profesionale desfășurate, și
  - (b) A fi deschis și atent la necesitatea unei investigații suplimentare sau a altor acțiuni.
- 120.5 A2 Atunci când analizează sursa, relevanța și suficiența informațiilor obținute, profesionistul contabil ar putea lua în considerare, printre altele, dacă:
- Au apărut informații noi sau au avut loc schimbări în fapte și circumstanțe.
  - Informațiile sau sursa acestora pot fi influențate de subiectivism sau de interes propriu.
  - Există motive de îngrijorare că informațiile potențial relevante ar putea lipsi din faptele și circumstanțele cunoscute de contabil.
  - Există o inadvertență între faptele și circumstanțele cunoscute, și așteptările contabilului.
  - Informațiile oferă o bază rezonabilă pentru a ajunge la o concluzie.
  - Ar putea exista și alte concluzii rezonabile la care s-ar putea ajunge din informațiile obținute.

120.5 A3 Punctul C120.5 solicită tuturor profesioniștilor contabili să fie perspicace atunci când identifică, evaluează și tratează amenințările la adresa principiilor fundamentale. Această condiție prealabilă pentru aplicarea cadrului conceptual se aplică tuturor contabililor, indiferent de activitatea profesională desfășurată. Conform standardelor de audit, revizuire și alte misiuni de asigurare, inclusiv cele emise de IAASB, contabililor li se cere, de asemenea, să își exercite scepticismul profesional, care presupune o evaluare critică a probelor.

#### *Exercitarea raționamentului profesional*

120.5 A4 Raționamentul profesional constă în aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor, aptitudinilor și experienței profesionale proporțional cu faptele și circumstanțele, inclusiv natura și aria de aplicare a activităților profesionale specifice, și interesele și relațiile în cauză.

120.5 A5 Exercitarea raționamentului profesional este cerută atunci când profesionistul contabil pune în aplicare cadrul conceptual pentru a lua decizii informate referitoare la căile de acțiune disponibile și pentru a determina dacă astfel de decizii sunt adecvate circumstanțelor. Pentru a face această determinare, contabilul ar putea lua în considerare aspecte precum măsura în care:

- Competența și experiența contabilului sunt suficiente pentru a ajunge la o concluzie,
- Există o necesitate de a se consulta cu alte persoane cu competență și experiență relevante,
- Preconcepțiile sau subiectivismul contabilului ar putea afecta exercitarea raționamentului profesional de către acesta.

#### *O terță parte rezonabilă și informată*

120.5 A6 Testul unei terțe părți rezonabile și informate reprezintă un considerent al profesionistului contabil în legătură cu probabilitatea ca o altă parte să ajungă la aceleași concluzii. O astfel de analiză este realizată din perspectiva unei terțe părți rezonabile și informate, care cântărește toate faptele și circumstanțele relevante pe care contabilul le cunoaște sau pe care se poate aștepta, în mod rezonabil, ca acesta să le cunoască, la momentul formulării concluziilor respective. Nu este necesar ca o terță parte rezonabilă și informată să fie un contabil, dar aceasta ar deține cunoștințele și experiența relevante pentru a înțelege și a evalua gradul de adecvare a concluziilor contabilului într-o manieră imparțială.

### **Identificarea amenințărilor**

**C120.6** Profesionistul contabil trebuie să identifice amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale.

120.6 A1 O înțelegere a faptelor și circumstanțelor, incluzând orice activități profesionale, interese și relații care ar putea compromite conformitatea



cu principiile fundamentale, este o condiție esențială în identificarea de către profesionistul contabil a amenințărilor la adresa unei astfel de conformități. Existența unor astfel de condiții, politici și proceduri stabilite de profesie, legislație sau reglementări, firmă, sau de către organizația angajatoare, care pot îmbunătăți comportamentul etic al contabilului, ar putea, de asemenea, contribui la identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Punctul 120.8 A2 include exemple generale de astfel de condiții, politici și proceduri, care sunt, de asemenea, factori relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor.

- 120.6 A2 Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale ar putea fi generate de o gamă largă de fapte și circumstanțe. Este imposibilă definirea tuturor situațiilor care generează amenințări. În plus, natura misiunilor și a sarcinilor de lucru ar putea fi diferită și, prin urmare, ar putea fi generate diferite tipuri de amenințări.
- 120.6 A3 Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale se încadrează în una sau mai multe din următoarele categorii:
- (a) Amenințarea de interes propriu – amenințarea ca un interes financiar sau de altă natură să influențeze necorespunzător raționamentul sau conduita profesionistului contabil,
  - (b) Amenințarea de autorevizuire – amenințarea ca un profesionist contabil să nu evalueze corespunzător rezultatele unui raționament anterior sau ale unei activități prestate de contabil ori de o altă persoană din cadrul firmei acestuia sau organizației angajatoare, pe care contabilul se va baza la elaborarea unui raționament ca parte a efectuării unei activități curente,
  - (c) Amenințarea de reprezentare – amenințarea ca un profesionist contabil să promoveze poziția unui client sau a unei organizații angajatoare până în punctul în care obiectivitatea contabilului este compromisă,
  - (d) Amenințarea de familiaritate – amenințarea ca, din cauza unei relații prea îndelungate sau prea apropiate cu un client sau cu o organizație angajatoare, un profesionist contabil să fie prea îngăduitor cu interesele sau cu acceptarea activității acestora și
  - (e) Amenințarea de intimidare – amenințarea ca un profesionist contabil să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni reale sau percepute, inclusiv încercări de a exercita o influență necorespunzătoare asupra contabilului.
- 120.6 A4 O situație ar putea genera una sau mai multe amenințări, iar o amenințare ar putea afecta conformitatea cu unul sau mai multe principii fundamentale.

## Evaluarea amenințărilor

**C120.7** Atunci când profesionistul contabil identifică o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, acesta trebuie să evalueze dacă această amenințare este la un nivel acceptabil.

### *Nivelul acceptabil*

120.7 A1 Un nivel acceptabil este un nivel la care un profesionist contabil, utilizând testul unei terțe părți rezonabile și informate, ar putea concluziona că respectivul contabil se conformează cu principiile fundamentale.

### *Factorii relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor*

120.8 A1 Analiza factorilor cantitativi, precum și a celor calitativi este relevantă în evaluarea amenințărilor de către profesionistul contabil, deoarece reprezintă efectul combinat al multiplelor amenințări, în funcție de caz.

120.8 A2 Existența condițiilor, politicilor și procedurilor descrise la punctul 120.6 A1 ar putea fi, de asemenea, factori relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Printre exemplele legate de astfel de condiții, politici și proceduri se numără:

- Cerințele privind governanța corporativă.
- Cerințele privind educația, formarea și experiența în profesie.
- Sistemele eficiente de gestionare a reclamațiilor, care le permit profesionistului contabil și publicului general să semnaleze comportamentul lipsit de etică.
- O obligație clar stipulată de a raporta încălcări ale cerințelor de etică.
- Monitorizarea profesională sau de reglementare și procedurile disciplinare.

### *Analiza noilor informații sau a modificărilor de fapte și circumstanțe*

**C120.9** Dacă profesionistul contabil descoperă informații noi sau modificări ale faptelor și circumstanțelor care ar putea influența măsura în care o astfel de amenințare a fost eliminată sau redusă la un nivel acceptabil, contabilul trebuie să reevalueze și să trateze o astfel de amenințare în mod corespunzător.

120.9 A1 Păstrarea vigilenței pe toată durata activității profesionale îl ajută pe profesionistul contabil să stabilească dacă au apărut noi informații sau modificări ale faptelor și circumstanțelor care:

- (a) Să influențeze nivelul unei amenințări sau

- (b) Să modifice concluziile contabilului cu privire la gradul de adecvare a măsurilor de protecție aplicate pentru a trata amenințările identificate.

120.9 A2 Dacă noile informații au drept consecință identificarea unei noi amenințări, profesionistul contabil este obligat să evalueze și, după caz, să trateze această amenințare. (A se vedea punctele C120.7 și C120.10.)

### Tratarea amenințărilor

**C120.10** Dacă profesionistul contabil stabilește că amenințările identificate la adresa conformității cu principiile fundamentale nu sunt la un nivel acceptabil, acesta trebuie să trateze amenințările prin eliminarea sau reducerea acestora la un nivel acceptabil. Contabilul trebuie să facă acest lucru prin:

- (a) Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care generează aceste amenințări,
- (b) Aplicarea măsurilor de protecție, acolo unde acestea sunt disponibile și pot fi aplicate, pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil sau
- (c) Refuzul sau încheierea unei anumite activități profesionale.

### *Ațiuni pentru eliminarea amenințărilor*

120.10 A1 În funcție de fapte și circumstanțe, o amenințare ar putea fi tratată prin eliminarea circumstanțelor care au creat-o. Totuși, există unele situații în care amenințările pot fi tratate doar prin refuzul sau încheierea unei anumite activități profesionale. Acest lucru este cauzat de faptul că circumstanțele care au creat amenințările nu pot fi eliminate, iar măsurile de protecție nu pot fi aplicate pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

### *Măsuri de protecție*

120.10 A2 Măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau în combinație, pe care profesionistul contabil le întreprinde pentru a reduce eficace amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale la un nivel acceptabil.

### *Analiza raționamentelor semnificative realizate și a concluziilor generale obținute*

**C120.11** Profesionistul contabil trebuie să formuleze o concluzie generală referitoare la măsura în care acțiunile pe care acesta le întreprinde, sau intenționează să le întreprindă, pentru a trata amenințările generate vor elimina aceste amenințări sau le vor reduce până la un nivel acceptabil. În formularea concluziei generale, contabilul trebuie:

- (a) Să revizuiască orice raționament semnificativ sau concluzie obținută și
- (b) Să utilizeze testul unei terțe părți rezonabile și informate.

**Alte considerente care trebuie avute în vedere la aplicarea cadrului conceptual**

*Subiectivismul*

- 120.12 A1 Subiectivismul, conștientizat sau neconștientizat, afectează exercitarea raționamentului profesional atunci când se identifică, evaluează și tratează amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- 120.12 A2 Exemplele de posibil subiectivism care trebuie conștientizat în exercitarea raționamentului profesional includ:
- Efectul de ancoră - tendința de a utiliza o informație inițială ca o „ancoră” față de care informațiile ulterioare sunt evaluate inadecvat.
  - Subiectivismul legat de automatizare - tendința de a favoriza rezultatele generate de sistemele automatizate, chiar și atunci când raționamentul uman sau informațiile contradictorii ridică semne de întrebare dacă un astfel de rezultat este fiabil sau adecvat scopului.
  - Subiectivismul legat de disponibilitate - tendința de a acorda mai multă importanță unor evenimente sau experiențe care vin automat în mintea unei persoane sau sunt mai ușor accesibile decât cele care nu sunt.
  - Subiectivismul legat de confirmare - tendința de a acorda mai multă importanță informațiilor care confirmă o convingere existentă decât informațiilor care contrazic sau pun la îndoială acea convingere.
  - Gândirea de grup - tendința unui grup de indivizi de a descuraja creativitatea și responsabilitatea individuală și, prin urmare, de a ajunge la o decizie fără raționament critic sau luare în considerare a alternativelor.
  - Subiectivismul legat de excesul de încredere - tendința de a-și supraestima propria capacitate în a face evaluări precise legate de riscuri sau alte raționamente sau decizii.
  - Subiectivismul legat de reprezentativitate - tendința de a baza o înțelegere pe un model de experiențe, evenimente sau convingeri despre care se presupune că ar fi reprezentative.
  - Percepția selectivă - tendința așteptărilor unei persoane de a influența modul în care persoana vede un anumit aspect sau o anumită persoană.
- 120.12 A3 Acțiunile care ar putea atenua efectul subiectivismului includ:
- Consultarea experților pentru a obține informații suplimentare.
  - Consultarea cu alte părți pentru a se asigura chestionarea corespunzătoare ca parte a procesului de evaluare.

- Posibilitatea de a beneficia de o formare legată de identificarea subiectivismului ca parte a dezvoltării profesionale.

### *Cultura organizațională*

- 120.13 A1 Aplicarea eficace a cadrului conceptual de către un profesionist contabil este întărită atunci când importanța valorilor etice care se aliniază cu principiile fundamentale și cu alte prevederi stabilite în Cod este promovată prin cultura internă a organizației contabilului.
- 120.13 A2 Promovarea unei culturi etice în cadrul unei organizații este cu atât mai eficace cu cât:
- Liderii și cei din poziții de conducere promovează importanța valorilor etice ale organizației și își asumă, și îi invită și pe ceilalți să își asume, responsabilitatea de a demonstra valorile etice ale organizației,
  - Există programe adecvate de educație și de formare, procese de management și criterii de evaluare a performanței și de recompensare care promovează o cultură etică,
  - Există politici și proceduri eficiente în vederea încurajării și protejării entităților care raportează comportamente ilegale sau lipsite de etică, concrete sau suspectate, inclusiv a denunțătorilor și
  - Organizația aderă la valorile etice în relațiile cu părțile terțe.
- 120.13 A3 Se așteaptă ca profesioniștii contabili să încurajeze și să promoveze o cultură bazată pe etică în organizația lor, ținând cont de poziția și experiența acestora.

### **Considerente pentru misiunile de audit, de revizuire și alte misiuni de asigurare și servicii conexe**

#### *Cultura firmei*

- 120.14 A1 ISQM 1 (Standardul Internațional privind Managementul Calității) stabilește cerințele și materialele de aplicare referitoare la cultura firmei în contextul responsabilităților unei firme de a proiecta, implementa și opera un sistem de management al calității pentru audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare, sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe.

#### *Independența*

- 120.15 A1 *Standardele Internaționale privind Independența* impun profesioniștilor contabili cu drept de practică să fie independenți atunci când desfășoară misiuni de audit, de revizuire sau alte misiuni de asigurare. Independența este legată de principiile fundamentale de obiectivitate și integritate. Aceasta include:

- (a) Independența în gândire – starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care permite individului să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
- (b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de importante încât o terță parte rezonabilă și informată ar putea concluziona că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firmei sau ale unui membru al echipei de audit sau de asigurare au fost compromise.

120.15 A2 *Standardele Internaționale privind Independența* stabilesc cerințele și materialele de aplicare referitoare la modalitatea de aplicare a cadrului conceptual pentru a menține independența în momentul desfășurării misiunilor de audit, de revizuire sau a altor misiuni de asigurare. Profesioniștii contabili și firmele au obligația să se conformeze acestor standarde pentru a fi independenți atunci când desfășoară astfel de misiuni. Cadrul conceptual pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale se aplică în aceeași măsură conformității cu cerințele privind independența. Categoriile de amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale descrise la punctul 120.6 A3 sunt, de asemenea, categoriile de amenințări la adresa conformității cu cerințele privind independența.

### *Scepticismul profesional*

120.16 A1 În conformitate cu standardele privind misiunile de audit, revizuire sau alte misiuni de asigurare, inclusiv cele emise de IAASB, profesioniștii contabili cu drept de practică sunt obligați să își exercite scepticismul profesional atunci când planifică și desfășoară misiuni de audit, de revizuire și alte misiuni de asigurare. Scepticismul profesional și alte principii fundamentale descrise în secțiunea 110 sunt concepte interdependente.

120.16 A2 Într-un audit al situațiilor financiare, conformitatea cu principiile fundamentale, individuale și colective, susține exercitarea scepticismului profesional, așa cum se arată în exemplele următoare:

- *Integritatea* impune profesionistului contabil să fie direct și onest. De exemplu, contabilul se conformează cu principiul integrității prin:
  - Adoptarea unei atitudini directe și oneste atunci când există îngrijorări referitoare la o poziție adoptată de un client.
  - Continuarea investigațiilor privind informațiile contradictorii și căutarea de probe suplimentare de audit pentru a

răspunde îngrijorărilor legate de afirmațiile ce ar putea fi false sau semnificativ eronate, sau pentru a lua decizii informate referitoare la demersul corespunzător în circumstanțele date.

- Capacitatea de a acționa corespunzător, chiar și în situații în care presiunea de a acționa altfel sau chiar acționarea diferită ar putea avea consecințe personale sau organizaționale negative. A acționa corespunzător înseamnă:
  - (a) A face față dilemelor și situațiilor dificile sau
  - (b) A-i chestiona pe ceilalți atunci când circumstanțele justifică o asemenea măsură,

într-o manieră adecvată circumstanțelor.

Realizând acest lucru, contabilul demonstrează evaluarea critică a probelor de audit, ce contribuie la exercitarea scepticismului profesional.

- *Obiectivitatea* impune profesionistului contabil să nu își compromită raționamentul profesional sau de afaceri ca urmare:
  - (a) A unui subiectivism,
  - (b) A unui conflict de interese sau
  - (c) A influenței nedorite sau dependenței nejustificate de persoane, organizații, tehnologie sau alți factori.

De exemplu, contabilul se conformează cu principiul obiectivității prin:

- (a) Recunoașterea circumstanțelor sau a relațiilor, precum familiaritatea cu clientul, care ar putea compromite raționamentul profesional sau de afaceri al contabilului și
- (b) Analizarea impactului unor astfel de circumstanțe și relații asupra raționamentului contabilului atunci când se evaluează caracterul suficient și adecvat al probelor de audit referitoare la o problemă semnificativă pentru situațiile financiare ale clientului.

Realizând acest lucru, contabilul se comportă într-o manieră ce contribuie la exercitarea scepticismului profesional.

- *Competența profesională și atenția cuvenită* impun profesionistului contabil să dețină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul adecvat pentru a asigura furnizarea unor servicii profesionale competente și a acționa cu atenția necesară în conformitate cu standardele, legile și reglementările aplicabile. De exemplu, contabilul se conformează cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite prin:

- (a) Aplicarea cunoștințelor care sunt relevante sectorului economic și activităților de afaceri ale unui anumit client pentru a identifica adecvat riscurile de denaturare semnificativă,
- (b) Proiectarea și realizarea procedurilor de audit adecvate și
- (c) Aplicarea cunoștințelor relevante atunci când se evaluează dacă probele de audit sunt suficiente și adecvate în circumstanțele date.

Realizând acest lucru, contabilul se comportă într-o manieră ce contribuie la exercitarea scepticismului profesional.



## PARTEA 2 – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI

	Pagina
Secțiunea 200	Aplicarea cadrului conceptual – Profesioniști contabili practicieni ..... 36
Secțiunea 210	Conflicte de interese ..... 41
Secțiunea 220	Întocmirea și prezentarea informațiilor ..... 44
Secțiunea 230	Aționarea cu suficientă competență ..... 49
Secțiunea 240	Interese financiare, recompensare și stimulente asociate raportării financiare și procesului decizional ..... 51
Secțiunea 250	Stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate ..... 53
Secțiunea 260	Reacția la cazurile de neconformitate cu legile și reglementările ..... 59
Secțiunea 270	Presiunea de a încălca principiile fundamentale ..... 69

## PARTEA 2 – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI

### SECȚIUNEA 200

#### APLICAREA CADRULUI CONCEPTUAL – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI

##### Introducere

- 200.1 Această Parte din Cod stabilește cerințele și materialele de aplicare pentru profesioniștii contabili practicieni atunci când pun în aplicare cadrul conceptual stabilit în secțiunea 120. Această Parte nu descrie toate faptele și circumstanțele, inclusiv activitățile, interesele și relațiile profesionale, care pot fi întâlnite de profesioniștii contabili practicieni și care generează sau ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. În consecință, cadrul conceptual le solicită profesioniștilor contabili practicieni să fie vigilenți față de astfel de fapte și circumstanțe.
- 200.2 Investitorii, creditorii, angajatorii și alți utilizatori din comunitatea de afaceri, precum și guvernele și publicul larg s-ar putea baza cu toții pe activitatea profesioniștilor contabili practicieni. Profesioniștii contabili practicieni pot fi responsabili individual sau în comun pentru întocmirea și raportarea informațiilor financiare și de altă natură, pe care s-ar putea baza atât organizațiile lor angajatoare, cât și terțe părți. Aceștia ar putea fi, de asemenea, responsabili pentru asigurarea unor servicii de management financiar eficient și furnizarea unei consultanțe competente cu privire la o varietate de aspecte de afaceri.
- 200.3 Un profesionist contabil practician poate fi un angajat, un antreprenor, un partener, un director (executiv sau neexecutiv), un proprietar-administrator sau un voluntar care lucrează pentru o organizație angajatoare. Forma juridică a relației profesionistului contabil cu organizația angajatoare nu are nicio influență asupra responsabilităților etice care îi revin acestuia.
- 200.4 În această Parte, termenul „profesionist contabil” se referă la:
- (a) Un profesionist contabil practician și
  - (b) O persoană care este un profesionist contabil cu drept de practică atunci când desfășoară activități profesionale în baza relației sale cu firma contabilului, indiferent dacă le desfășoară în calitate de antreprenor, angajat sau proprietar. La punctele C120.4, C300.5 și 300.5 A1 sunt prevăzute mai multe informații cu privire la situațiile în care Partea 2 se aplică profesioniștilor contabili cu drept de practică.

## Cerințe și materiale de aplicare

### Prevederi generale

- C200.5** Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiile fundamentale prevăzute în secțiunea 110 și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- 200.5 A1 Un profesionist contabil are responsabilitatea de a promova obiectivele legitime ale organizației sale angajatoare. Prevederile Codului nu urmăresc obstrucționarea contabililor de a-și îndeplini această responsabilitate, ci abordează circumstanțe în care conformitatea cu principiile fundamentale ar putea fi compromisă.
- 200.5 A2 Atunci când promovează scopurile și obiectivele legitime ale organizației lor angajatoare, profesioniștii contabili pot promova poziția organizației, cu condiția ca declarațiile oferite să nu fie nici false și nici să nu inducă în eroare. Astfel de acțiuni nu creează, în general, o amenințare de reprezentare.
- 200.5 A3 Cu cât funcția deținută de profesionistul contabil este mai înaltă, cu atât sunt mai mari capacitatea și oportunitatea de a accesa informații și de a influența politicile, deciziile luate și acțiunile întreprinse de alte persoane implicate în organizația angajatoare. În măsura în care pot face acest lucru, ținând cont de poziția și vechimea lor în organizație, profesioniștii contabili trebuie să încurajeze și să promoveze o cultură bazată pe etică în organizație, în conformitate cu punctul 120.13 A3. Exemplele de măsuri care ar putea fi luate includ adoptarea, implementarea și supravegherea unor:
- Programe de educație și formare etică.
  - Proceduri de evaluare a performanței și proceselor de management și criterii de recompensare care promovează o cultură etică.
  - Politici de etică și denunțare.
  - Politici și proceduri concepute pentru a preveni neconformitatea cu legile și reglementările.

### Identificarea amenințărilor

- 200.6 A1 Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale ar putea fi generate de o gamă largă de fapte și circumstanțe. Categoriile de amenințări sunt descrise la punctul 120.6 A3. Următoarele reprezintă exemple de fapte și circumstanțe pentru fiecare dintre acele categorii care ar putea genera amenințări pentru un profesionist contabil atunci când desfășoară o activitate profesională:

- (a) Amenințări de interes propriu
  - Un profesionist contabil care deține un interes financiar în, sau primește un împrumut ori o garanție de la organizația angajatoare.
  - Un profesionist contabil care participă la acordurile de recompensare prin stimulente oferite de organizația angajatoare.
  - Un profesionist contabil care are acces la activele corporației în interes personal.
  - Un profesionist contabil care primește un cadou sau un tratament special din partea unui furnizor al organizației angajatoare.
- (b) Amenințări de autorevizuire
  - Un profesionist contabil care stabilește tratamentul contabil adecvat pentru o combinație de întreprinderi după ce acesta a realizat studiul de fezabilitate care a sprijinit decizia de achiziție.
- (c) Amenințări de reprezentare
  - Un profesionist contabil care are oportunitatea de a manipula informațiile dintr-un prospect de emisiune în scopul obținerii unei finanțări favorabile.
- (d) Amenințări de familiaritate
  - Un profesionist contabil care este responsabil pentru raportarea financiară a organizației angajatoare, atunci când o rudă imediată sau apropiată angajată de organizație ia decizii care afectează raportarea financiară a acesteia.
  - Un profesionist contabil care are o asociere pe termen lung cu persoane care influențează deciziile de afaceri.
- (e) Amenințări de intimidare
  - Un profesionist contabil sau o rudă imediată sau apropiată care se confruntă cu amenințarea, concedierea sau înlocuirea ca urmare a unui dezacord cu privire la:
    - Aplicarea unui principiu contabil.
    - Modul în care vor fi raportate informațiile financiare.
  - O persoană care încearcă să influențeze procesul decizional al profesionistului contabil, de exemplu, cu privire la atribuirea de contracte sau la aplicarea unui principiu contabil.

### **Evaluarea amenințărilor**

200.7 A1 Condițiile, politicile și procedurile descrise la punctele 120.6 A1 și 120.8 A2 ar putea influența evaluarea măsurii în care o amenințare la

adresa conformității cu principiile fundamentale este la un nivel acceptabil.

- 200.7 A2 Evaluarea de către profesionistul contabil a nivelului unei amenințări este, de asemenea, influențată de natura și aria de aplicare ale activității profesionale.
- 200.7 A3 Evaluarea de către profesionistul contabil a nivelului unei amenințări ar putea fi influențată de mediul de lucru din cadrul organizației angajatoare și de mediul său operațional. De exemplu:
- O conducere care subliniază importanța conduitei etice și se așteaptă ca angajații să acționeze în mod etic.
  - Politici și proceduri care să abiliteze și să încurajeze angajații să informeze nivelurile superioare de conducere cu privire la orice aspecte etice care îi preocupă, fără teamă de repercusiuni.
  - Politici și proceduri de implementare și monitorizare a calității performanței angajaților.
  - Sisteme de supraveghere corporativă sau alte structuri de supraveghere și controale interne solide.
  - Proceduri de recrutare care accentuează importanța angajării unui personal competent de înalt calibru.
  - Comunicarea în timp util a politicilor și procedurilor, inclusiv a oricăror modificări ale acestora, tuturor angajaților, precum și formarea și educarea adecvată cu privire la aceste politici și proceduri.
  - Politici de etică și cod de conduită.
- 200.7 A4 Profioniștii contabili ar putea lua în considerare obținerea de consiliere juridică, în situațiile în care aceștia cred că au existat sau vor continua să existe comportamente sau acțiuni neetice din partea unor persoane din cadrul organizației angajatoare.

### Tratarea amenințărilor

- 200.8 A1 Secțiunile 210-270 descriu anumite amenințări care ar putea apărea pe parcursul desfășurării activităților profesionale și includ exemple de acțiuni care ar putea trata astfel de amenințări.
- 200.8 A2 În situații extreme, dacă circumstanțele care au creat amenințările nu pot fi eliminate și nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil, ar putea fi adecvat ca profesionistul contabil să demisioneze din organizația angajatoare.

### Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta

- C200.9** Atunci când comunică cu persoanele responsabile cu guvernanta în conformitate cu prevederile prezentului Cod, un profesionist contabil

trebuie să stabilească persoana potrivită (persoanele potrivite) cu care să comunice din structura de guvernanta a organizației angajatoare. În cazul în care contabilul comunică cu un subgrup al persoanelor responsabile cu guvernanta, el trebuie să determine și dacă este necesară, de asemenea, comunicarea cu toate persoanele responsabile cu guvernanta, astfel încât acestea să fie informate în mod corespunzător.

200.9 A1 Atunci când stabilește cu cine să comunice, un profesionist contabil ar putea lua în considerare:

- (a) Natura și importanța circumstanțelor și
- (b) Aspectele care vor fi comunicate.

200.9 A2 Exemplele de subgrup al persoanelor responsabile cu guvernanta includ un comitet de audit sau un membru individual dintre persoanele responsabile cu guvernanta.

**C200.10** Dacă un profesionist contabil comunică cu persoane care au atât responsabilități de conducere, cât și responsabilități de guvernanta, contabilul trebuie să fie convins că prin comunicarea cu respectivele persoane au fost informați corespunzător toți cei cu rol de guvernanta cu care acesta ar comunica în mod normal.

200.10A1 În unele circumstanțe, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în administrarea organizației angajatoare, de exemplu, în cazul unei întreprinderi mici în care un singur proprietar administrează organizația și nicio altă persoană nu are un rol de guvernanta. În aceste cazuri, dacă sunt comunicate aspecte unei (unor) persoane cu responsabilități de conducere, iar acea persoană are (acele persoane au) și responsabilități de guvernanta, profesionistul contabil a îndeplinit cerința de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta.

## SECȚIUNEA 210

### CONFLICTE DE INTERESE

#### Introducere

- 210.1 Profioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prevăzut în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 210.2 Un conflict de interese creează amenințări la adresa conformității cu principiul obiectivității și ar putea crea amenințări la adresa conformității cu alte principii fundamentale. Astfel de amenințări ar putea apărea atunci când:
- Un profesionist contabil desfășoară o activitate profesională legată de o anumită problemă pentru două sau mai multe părți ale căror interese în ceea ce privește problema respectivă sunt în conflict sau
  - Interesul profesionistului contabil în ceea ce privește o anumită problemă și interesele unei părți pentru care contabilul desfășoară o activitate profesională legată de respectiva problemă sunt în conflict.
- Partea ar putea fi o organizație angajatoare, un vânzător, un client, un creditor, un acționar sau o altă parte.
- 210.3 Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în cazul conflictelor de interese.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C210.4** Un profesionist contabil nu trebuie să permită ca un conflict de interese să îi compromită raționamentul profesional sau de afaceri.
- 210.4 A1 Exemplele de situații în care pot apărea conflicte de interese includ următoarele:
- Ocuparea unei funcții de conducere sau de guvernantă pentru două organizații angajatoare și dobândirea de informații confidențiale de la o organizație angajatoare care ar putea fi folosite de profesionistul contabil în avantajul sau dezavantajul celeilalte organizații angajatoare.
  - Efectuarea unei activități profesionale pentru fiecare dintre cele două părți ale unui parteneriat care angajează profesionistul contabil pentru a le asista în dizolvarea parteneriatului.
  - Întocmirea informațiilor financiare pentru anumiți membri din conducerea organizației în care este angajat profesionistul

contabil care încearcă să preia controlul asupra acesteia prin intermediul achiziției de acțiuni („management buy-out”).

- Responsabilitatea pentru selectarea unui vânzător pentru organizația angajatoare, atunci când o rudă imediată a contabilului ar putea obține beneficii financiare din tranzacția respectivă.
- Ocuparea unei funcții de guvernănanță într-o organizație angajatoare care aprobă anumite investiții pentru companie, în cazul în care una dintre acele investiții va crește valoarea portofoliului personal de investiții al contabilului sau al unei rude imediate.

### **Identificarea conflictului de interes**

**C210.5** Un profesionist contabil trebuie să ia măsuri rezonabile pentru a identifica situațiile care ar putea genera un conflict de interes și, prin urmare, o amenințare la adresa conformității cu unul sau mai multe dintre principiile fundamentale. Astfel de măsuri trebuie să includă identificarea:

- (a) Naturii intereselor și relațiilor relevante dintre părțile implicate și
- (b) Activității și efectelor acesteia asupra părților relevante.

**C210.6** Pe parcursul desfășurării unei activități profesionale, un profesionist contabil trebuie să fie atent la modificările care au loc în timp în natura activităților, intereselor și relațiilor care ar putea genera un conflict de interes.

### **Amenințări generate de conflictele de interes**

210.7 A1 În general, cu cât este mai directă legătura dintre activitatea profesională și problema pe marginea căreia interesele părților intră în conflict, cu atât este mai probabil ca amenințarea să nu fie la un nivel acceptabil.

210.7 A2 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina amenințările generate de conflictele de interes este retragerea din procesul decizional legat de problema care generează conflictul de interes.

210.7 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea amenințărilor generate de conflictele de interes includ:

- Restructurarea sau separarea anumitor responsabilități și sarcini.
- Obținerea unei supravegheri adecvate, de exemplu, acționarea sub supravegherea unui director executiv sau neexecutiv.

### **Prezentarea informațiilor și acordul**

#### *Prevederi generale*

210.8 A1 În general este necesar:



- (a) Să se prezinte părților relevante, inclusiv nivelurilor adecvate din cadrul organizației angajatoare afectate de un conflict, natura conflictului de interese și modul în care amenințările generate au fost tratate și
- (b) Să se obțină acordul părților relevante pentru ca profesionistul contabil să desfășoare activitatea profesională atunci când sunt aplicate măsuri de protecție pentru tratarea amenințării.

210.8 A2 Acordul ar putea fi implicit în comportamentul unei părți în situațiile în care profesionistul contabil are suficiente dovezi pentru a concluziona că circumstanțele sunt cunoscute părților de la început și acestea au acceptat conflictul de interese dacă nu aduc obiecții cu privire la existența conflictului.

210.8 A3 Dacă acea prezentare de informații sau acel acord nu sunt obținute în scris, profesionistul contabil este încurajat să documenteze următoarele:

- (a) Natura circumstanțelor care au generat conflictul de interese,
- (b) Măsurile de protecție aplicate pentru a trata amenințările atunci când este cazul și
- (c) Acordul obținut.

*Alte considerente*

210.9 A1 Atunci când tratează un conflict de interese, profesionistul contabil este încurajat să solicite îndrumări din interiorul organizației angajatoare sau de la alte părți, cum ar fi un organism profesional, un consilier juridic sau un alt contabil. Atunci când se prezintă sau se diseminează astfel de informații în cadrul organizației angajatoare și se solicită îndrumări de la terțe părți, se aplică principiul confidențialității.

## SECȚIUNEA 220

### ÎNTOCMIREA ȘI PREZENTAREA INFORMAȚIILOR

#### Introducere

- 220.1      Profesioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prevăzut în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 220.2      Întocmirea sau prezentarea informațiilor poate genera amenințări de interes propriu, de intimidare sau alte amenințări la adresa conformității cu unul sau mai multe dintre principiile fundamentale. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 220.3 A1      Profesioniștii contabili de la toate nivelurile unei organizații angajatoare sunt implicați în întocmirea sau prezentarea informațiilor atât în interiorul, cât și în exteriorul organizației.
- 220.3 A2      Părțile interesate pentru care sunt întocmite sau prezentate astfel de informații includ:
- Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea.
  - Investitorii și cei care acordă împrumuturi sau alți creditori.
  - Organismele de reglementare.

Aceste informații pot ajuta părțile interesate să înțeleagă și să evalueze aspectele situației actuale a organizației angajatoare și să ia decizii în privința sa. Informațiile pot fi financiare sau nefinanciare și pot fi făcute publice sau folosite în scopuri interne.

Exemplele includ:

- Rapoarte de operare și de performanță.
  - Analize pentru susținerea procesului decizional.
  - Bugete și prognoze.
  - Informații furnizate auditorilor interni și externi.
  - Analize de risc.
  - Situații financiare cu scop special și general.
  - Declarații fiscale.
  - Rapoarte depuse la organismele de reglementare în scopuri legale și de conformitate.
- 220.3 A3      În sensul prezentei secțiuni, întocmirea sau prezentarea informațiilor include înregistrarea, păstrarea și aprobarea informațiilor.

**C220.4** Atunci când întocmește sau prezintă informații, un profesionist contabil trebuie:

- (a) Să întocmească sau să prezinte informațiile în conformitate cu un cadru de raportare relevant, după caz,
- (b) Să întocmească sau să prezinte informațiile într-o manieră al cărei scop să nu fie nici inducerea în eroare, nici influențarea în mod necorespunzător a rezultatelor în termeni contractuali sau de reglementare,
- (c) Să își exercite raționamentul profesional pentru:
  - (i) A reprezenta faptele cu acuratețe și în mod complet sub toate aspectele semnificative,
  - (ii) A descrie clar natura reală a tranzacțiilor sau a activităților de afaceri și
  - (iii) A clasifica și a înregistra informațiile în timp util și într-un mod adecvat,
- (d) Să nu omită ceva cu intenția de a furniza informații înșelătoare sau de natură să influențeze în mod necorespunzător rezultatele în termeni contractuali sau de reglementare,
- (e) Să evite influența nejustificată sau dependența excesivă de persoane, organizații sau tehnologie și
- (f) Să fie conștient de riscul de subiectivism.

220.4 A1 Un exemplu de influențare în mod necorespunzător a rezultatelor în termeni contractuali sau de reglementare este utilizarea unei estimări nerealiste cu intenția de a evita o încălcare a unei cerințe contractuale, precum o clauză restrictivă, sau a unei cerințe de reglementare, precum o cerință legată de capital pentru o instituție financiară.

### Utilizarea discreției la întocmirea sau prezentarea informațiilor

**C220.5** Întocmirea sau prezentarea informațiilor ar putea impune exercitarea discreției în exercitarea raționamentelor profesionale. Profesionistul contabil nu trebuie să exercite o astfel de discreție cu intenția de a-i induce în eroare pe alții sau de a influența în mod necorespunzător rezultatele în termeni contractuali sau de reglementare.

220.5 A1 Exemplele de moduri în care discreția ar putea fi utilizată abuziv pentru a obține rezultate necorespunzătoare includ:

- Stabilirea estimărilor, de exemplu, estimări ale valorii juste pentru a denatura profitul sau pierderea.
- Alegerea sau schimbarea unei politici sau a unei metode contabile dintre două sau mai multe variante permise conform cadrului de raportare financiară aplicabil, de exemplu, alegerea unei politici

de contabilizare a contractelor pe termen lung pentru a denatura profitul sau pierderea.

- Determinarea plasării în timp a tranzacțiilor, de exemplu, plasarea în timp a vânzării unui activ aproape de sfârșitul anului fiscal pentru a induce în eroare.
- Determinarea structurării tranzacțiilor, de exemplu, structurarea tranzacțiilor financiare pentru a denatura activele și datoriile sau clasificarea fluxurilor de trezorerie.
- Alegerea prezentărilor de informații, de exemplu, omiterea sau ascunderea informațiilor cu privire la riscul financiar sau operațional pentru a induce în eroare.

**C220.6** Atunci când desfășoară activități profesionale, în special cele care nu impun conformitatea cu cadru de raportare relevant, profesionistul contabil trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru a identifica și a lua în considerare:

- (a) Scopul în care vor fi folosite informațiile,
- (b) Contextul în care sunt furnizate și
- (c) Părțile cărora le sunt adresate.

220.6 A1 De exemplu, la întocmirea sau prezentarea rapoartelor pro forma, a bugetelor și a prognozelor, includerea estimărilor, a aproximărilor și a ipotezelor relevante, dacă este cazul, ar permite celor care s-ar putea baza pe astfel de informații să își formeze propriile raționamente.

220.6 A2 Profesionistul contabil ar putea lua în considerare, de asemenea, clarificarea audienței vizate, a contextului și a scopului informațiilor care vor fi prezentate.

### **Bazarea pe activitatea altora**

**C220.7** Un profesionist contabil care intenționează să se bazeze pe activitatea altora, fie din interiorul, fie din afara organizației angajatoare, trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru a stabili care sunt pașii de urmat, dacă există, pentru a îndeplini responsabilitățile prevăzute la punctul C220.4.

220.7 A1 Factorii care trebuie luați în considerare pentru a stabili dacă este rezonabil să te bazezi pe alții includ:

- Reputația, experiența și resursele disponibile ale celeilalte persoane sau organizații.
- Dacă cealaltă persoană se supune unor standarde profesionale și de etică aplicabile.

Astfel de informații pot fi obținute dintr-o asociere anterioară cu cealaltă persoană sau organizație sau din consultarea altor părți în această privință.

## Tratarea informațiilor care induc sau ar putea induce în eroare

**C220.8** Atunci când profesionistul contabil știe sau are motive să creadă că informațiile cu care este asociat induc în eroare, contabilul trebuie să ia măsurile corespunzătoare pentru a încerca să rezolve problema.

220.8 A1 Măsurile care ar putea fi corespunzătoare includ:

- Discutarea preocupărilor cu privire la faptul că informațiile ar putea induce în eroare cu superiorul profesionistului contabil și/sau nivelul adecvat (nivelurile adecvate) al (ale) conducerii organizației angajatoare a contabilului sau cu persoanele responsabile cu governanța, solicitându-le acestora să ia măsurile corespunzătoare pentru a rezolva problema. Astfel de acțiuni pot include:
  - Corectarea informațiilor.
  - Informarea corectă a utilizatorilor vizați, dacă informațiile au fost deja prezentate acestora.
- Consultarea politicilor și procedurilor organizației angajatoare (de exemplu, a unei politici de etică sau de denunțare) pentru a identifica o modalitate de a trata intern astfel de probleme.

220.8 A2 Profesionistul contabil ar putea stabili că organizația angajatoare nu a luat măsurile corespunzătoare. În cazul în care contabilul continuă să aibă motive să creadă că informațiile induc în eroare, ar putea fi adecvate următoarele acțiuni, sub rezerva respectării principiului confidențialității:

- Consultarea cu:
  - Un organism profesional relevant.
  - Auditorul intern sau extern al organizației angajatoare.
  - Un consilier juridic.
- Stabilirea măsurii în care există cerințe în privința comunicării cu:
  - Terțe părți, inclusiv utilizatorii informațiilor.
  - Autoritățile de reglementare și supraveghere.

**C220.9** Dacă, după epuizarea tuturor opțiunilor fezabile, profesionistul contabil stabilește că nu au fost luate măsuri corespunzătoare și că există motive să creadă că informațiile induc în eroare în continuare, contabilul trebuie să refuze să fie sau să rămână asociat cu informațiile.

220.9 A1 În astfel de situații ar putea fi adecvată demisia profesionistului contabil din organizația angajatoare.

## Documentarea

220.10A1 Profesionistul contabil este încurajat să documenteze:

- Faptele.
- Principiile contabile sau alte standarde profesionale relevante implicate.
- Comunicările și părțile cu care au fost discutate problemele.
- Măsurile luate în considerare.
- Cum a încercat acesta să trateze problema (problemele).

**Alte considerente**

- 220.11A1 Atunci când amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale aferente întocmirii sau prezentării informațiilor apar dintr-un interes financiar, inclusiv recompensare și stimulente asociate raportării financiare și procesului decizional, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 240.
- 220.11 A2 Atunci când informațiile care induc în eroare ar putea implica neconformitatea cu legile și reglementările, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 260.
- 220.11 A3 Atunci când amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale aferente întocmirii sau prezentării informațiilor apar în urma presiunilor, se aplică cerințe și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 270.

## SECȚIUNEA 230

### ACȚIONAREA CU SUFICIENTĂ COMPETENȚĂ

#### Introducere

- 230.1 Profioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prevăzut în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 230.2 Acționarea fără competență suficientă generează o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și al atenției cuvenite. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C230.3** Un profesionist contabil nu trebuie să inducă în eroare în mod intenționat o organizație angajatoare cu privire la nivelul de competență sau experiență pe care îl posedă.
- 230.3 A1 Principiul competenței profesionale și al atenției cuvenite prevede ca un profesionist contabil să accepte numai responsabilitățile semnificative pentru care deține, sau ar putea obține, suficientă pregătire de specialitate sau suficientă experiență.
- 230.3 A2 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și al atenției cuvenite dacă profesionistul contabil are:
- Timp insuficient pentru realizarea sau finalizarea sarcinilor relevante.
  - Informații incomplete, restricționate sau inadecvate din alte motive pentru îndeplinirea sarcinilor.
  - Insuficientă experiență, formare și/sau pregătire.
  - Resurse inadecvate pentru îndeplinirea sarcinilor.
- 230.3 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- În ce măsură profesionistul contabil lucrează cu alte persoane.
  - Vechimea relativă în domeniu a contabilului.
  - Nivelul de supraveghere și revizuire aplicat activității.
- 230.3 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Obținerea de asistență sau formare de la persoane care au competențele necesare.
- Asigurarea unei perioade suficiente de timp pentru îndeplinirea sarcinilor relevante.

**C230.4** Dacă o amenințare la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite nu poate fi tratată, un profesionist contabil trebuie să stabilească dacă să refuze sau nu îndeplinirea sarcinilor respective. În cazul în care contabilul stabilește că refuzul este adecvat, el trebuie să comunice motivele acestei decizii.

#### **Alte considerente**

230.5 A1 Cerințele și materialele de aplicare din secțiunea 270 se aplică atunci când asupra profesionistului contabil se fac presiuni să acționeze într-o manieră care ar putea duce la o încălcare a principiului competenței profesionale și atenției cuvenite.



## SECȚIUNEA 240

### INTERESE FINANCIARE, RECOMPENSARE ȘI STIMULENTE ASOCIATE RAPORTĂRII FINANCIARE ȘI PROCESULUI DECIZIONAL

#### Introducere

- 240.1 Profesiioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prevăzut în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 240.2 Deținerea unui interes financiar sau cunoașterea existenței unui interes financiar deținut de o rudă imediată sau apropiată ar putea genera o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul obiectivității sau confidențialității. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C240.3** Un profesionist contabil nu trebuie să manipuleze informații sau să utilizeze informații confidențiale în scopul obținerii unui câștig personal sau pentru câștigul financiar al altor persoane.
- 240.3 A1 Profesiioniștii contabili ar putea avea interese financiare sau ar putea fi la curent cu interesele financiare ale rudelor imediate sau apropiate care ar putea, în anumite circumstanțe, să genereze amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Interesele financiare includ acele interese care rezultă din acorduri de recompensare sau stimulente asociate raportării financiare și procesului decizional.
- 240.3 A2 Exemplele de situații care pot genera amenințări de interes propriu le includ pe cele în care un profesionist contabil sau o rudă imediată sau apropiată a acestuia:
- Are un motiv și o ocazie de a manipula informații sensibile la modificarea prețurilor pentru a obține câștiguri financiare.
  - Deține un interes financiar direct sau indirect în organizația angajatoare și valoarea acestui interes financiar ar putea fi direct afectată de deciziile luate de contabil.
  - Este eligibil(ă) pentru o primă legată de profit și valoarea primei ar putea fi direct afectată de deciziile luate de contabil.
  - Deține, direct sau indirect, drepturi la prime amânate sub formă de acțiuni sau opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare, a căror valoare ar putea fi direct afectată de deciziile luate de contabil.

- Participă la acorduri de recompensare care oferă stimulente pentru realizarea unor obiective de performanță sau pentru susținerea eforturilor de maximizare a valorii acțiunilor organizației angajatoare. Un exemplu de astfel de acord ar putea fi participarea la planuri de stimulente pe termen lung care sunt corelate cu îndeplinirea anumitor condiții de performanță.

240.3 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:

- Importanța interesului financiar. Ceea ce constituie un interes financiar semnificativ va depinde de circumstanțele personale și de semnificația interesului financiar pentru persoana respectivă.
- Politicile și procedurile privind determinarea nivelului sau a formei de remunerare a conducerii superioare de către un comitet independent față de conducere.
- În conformitate cu orice politici interne, prezentarea către persoanele responsabile cu guvernarea a:
  - Tuturor intereselor relevante.
  - Oricărui planuri de exercitare a drepturilor asupra acțiunilor relevante sau de tranzacționare a acestora.
- Proceduri de audit intern și extern specifice pentru tratarea aspectelor care generează interesul financiar.

240.3 A4 Amenințările generate de acordurile de recompensare sau stimulente ar putea fi amplificate de presiunile implicite sau explicite din partea superiorilor sau colegilor. A se vedea secțiunea 270 *Presiunea de a încălca principiile fundamentale*.

## SECȚIUNEA 250

### STIMULENTE, INCLUSIV CADOURI ȘI OSPITALITATE

#### Introducere

- 250.1 Profesiioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prevăzut în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 250.2 Oferirea sau acceptarea de stimulente poate genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare la adresa conformității cu principiile fundamentale, în special cu principiile integrității, obiectivității și conduitei profesionale.
- 250.3 Această secțiune stabilește cerințele și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în legătură cu oferirea și acceptarea stimulentei atunci când se desfășoară activități profesionale care nu reprezintă o neconformitate cu legile și reglementările. Această secțiune impune, de asemenea, unui profesionist contabil să se conformeze cu legile și reglementările relevante atunci când oferă sau acceptă stimulente.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 250.4 A1 Un stimulent este un obiect, o situație sau o acțiune care este folosit (folosită) pentru a influența comportamentul unei alte persoane, însă nu neapărat cu intenția de a influența necorespunzător comportamentul persoanei respective. Stimulentele pot varia de la gesturi minore de ospitalitate între parteneri de afaceri până la acțiuni ce pot avea ca rezultat neconformitatea cu legile și reglementările. Un stimulent poate lua forme diferite, de exemplu:
- Cadouri.
  - Ospitalitate.
  - Divertisment.
  - Donații politice sau caritabile.
  - Apel la relații de prietenie și loialitate.
  - Oportunități de angajare sau alte oportunități de natură comercială.
  - Tratamente preferențiale, drepturi sau privilegii.

##### Stimulente interzise prin legi și reglementări

- C250.5** În multe jurisdicții există legi și reglementări, precum cele legate de mită și corupție, care interzic oferirea sau acceptarea de stimulente în anumite situații. Profesionistul contabil trebuie să cunoască legile și

reglementările relevante și să se conformeze cu acestea atunci când întâlnește astfel de situații.

### **Stimulente care nu sunt interzise prin legi și reglementări**

250.6 A1 Oferirea sau acceptarea stimulentei care nu sunt interzise prin legi și reglementări ar putea genera totuși amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.

#### *Stimulente oferite cu intenția de a influența în mod necorespunzător comportamentul*

**C250.7** Un profesionist contabil nu trebuie să ofere, sau să-i încurajeze pe alții să ofere, niciun stimulent care este acordat, ori despre care contabilul consideră că ar fi probabil ca o terță parte rezonabilă și informată să concluzioneze că este acordat, cu scopul de a influența în mod necorespunzător comportamentul celui care îl primește sau al altei persoane.

**C250.8** Un profesionist contabil nu trebuie să accepte, sau să-i încurajeze pe alții să accepte, niciun stimulent despre care contabilul concluzionează că este acordat, ori consideră că este probabil ca o terță parte rezonabilă și informată să concluzioneze că este acordat, cu scopul de a influența în mod necorespunzător comportamentul celui care îl primește sau al altei persoane.

250.9 A1 Se consideră că un stimulent influențează în mod necorespunzător comportamentul unei persoane atunci când o determină pe aceasta să aibă un comportament neetic. O astfel de influență necorespunzătoare poate fi direcționată fie către cel care primește stimulentele, fie către o altă persoană care are o anumită relație cu acesta. Principiile fundamentale reprezintă un cadru de referință adecvat pentru un profesionist contabil atunci când analizează ceea ce constituie un comportament neetic din partea contabilului și, după caz, prin analogie, a altor persoane.

250.9 A2 O încălcare a principiului fundamental al integrității apare atunci când un profesionist contabil oferă sau acceptă, sau îi încurajează pe alții să ofere ori să accepte, un stimulent al cărui scop este să influențeze în mod necorespunzător comportamentul celui care îl primește sau al altei persoane.

250.9 A3 Pentru a stabili dacă există o intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul este necesară utilizarea raționamentului profesional. Factorii relevanți care trebuie luați în considerare includ:

- Natura, frecvența, valoarea și efectul cumulativ ale stimulentei.
- Plasarea în timp a momentului în care a fost oferit stimulentele în raport cu orice acțiune sau decizie pe care ar putea să o influențeze.

- Dacă stimulentele este o practică culturală sau obișnuită în situațiile respective, de exemplu, oferirea unui cadou cu ocazia unei sărbători religioase sau a unei nunți.
- Dacă stimulentele este o parte auxiliară a unei activități profesionale, de exemplu, oferirea sau acceptarea unei mese de prânz în cadrul unei întâlniri de afaceri.
- Dacă stimulentele oferit este limitat la o singură persoană sau disponibil unui grup mai extins. Grupul mai extins ar putea fi intern sau extern organizației angajatoare, cum ar fi alți clienți sau vânzatori.
- Rolurile și funcțiile persoanelor care oferă sau cărora li se oferă stimulentele.
- Dacă profesionistul contabil știe, sau are motive să creadă, că acceptarea stimulentele ar încălca politicile și procedurile organizației angajatoare a partenerului.
- Nivelul de transparență cu care este oferit stimulentele.
- Dacă stimulentele a fost impus sau solicitat de către persoana care îl primește.
- Comportamentul anterior cunoscut sau reputația celui care oferă

#### Analizarea acțiunilor viitoare

- 250.10A1 Dacă profesionistul contabil află despre un stimulentele oferit cu scopul real sau perceput de a influența în mod necorespunzător comportamentul, pot apărea în continuare amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale chiar dacă sunt îndeplinite cerințele de la punctele C250.7 și C250.8.
- 250.10A2 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:
- Informarea cu privire la ofertă a conducerii superioare sau a persoanelor responsabile cu guvernarea din organizația angajatoare a profesionistului contabil sau a celui care oferă stimulentele.
  - Modificarea sau încheierea relației de afaceri cu cel care oferă stimulentele.

#### *Stimulente oferite fără intenția de a influența în mod necorespunzător comportamentul*

- 250.11A1 Cerințele și materialele de aplicare prevăzute în cadrul conceptual se aplică atunci când un profesionist contabil a concluzionat că nu există nicio intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul persoanei care îl primește sau al unei alte persoane.
- 250.11 A2 Dacă un astfel de stimulentele este neînsemnat și irelevant, orice amenințări generate de acesta vor fi la un nivel acceptabil.

- 250.11 A3 Exemplele de situații în care oferirea sau acceptarea unui astfel de stimulent ar putea genera amenințări chiar dacă profesionistul contabil a concluzionat că nu există nicio intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul includ:
- Amenințări de interes propriu
    - Un vânzător îi oferă profesionistului contabil un loc de muncă cu jumătate de normă.
  - Amenințări de familiaritate
    - Un profesionist contabil invită cu regularitate un client sau un furnizor la evenimente sportive.
  - Amenințări de intimidare
    - Un profesionist contabil acceptă ospitalitate a cărei natură poate fi percepută ca fiind inadecvată dacă ar fi făcută publică.
- 250.11 A4 Factorii relevanți în evaluarea nivelului acestor amenințări generate de oferirea sau acceptarea unui astfel de stimulent includ aceiași factori prevăzuți la punctul 250.9 A3 pentru stabilirea intenției.
- 250.11 A5 Exemplele de acțiuni care ar putea elimina amenințările create prin oferirea sau acceptarea unui astfel de stimulent includ:
- Refuzul stimulentului sau neoferirea acestuia.
  - Transferarea responsabilității pentru orice decizie de afaceri care implică partenerul către o altă persoană despre care profesionistul contabil nu are niciun motiv să creadă că ar fi influențată sau percepută ca fiind influențată în mod necorespunzător în luarea deciziei.
- 250.11 A6 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări generate de oferirea sau acceptarea unui astfel de stimulent includ:
- Transparența față de conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernarea organizației angajatoare a profesionistului contabil sau a partenerului în ceea ce privește oferirea sau acceptarea unui stimulent.
  - Înregistrarea stimulentului într-un registru al organizației angajatoare a contabilului sau a partenerului.
  - Existența unui partener de revizuire adecvat, care nu este altfel implicat în desfășurarea activității profesionale, care să revizuiască orice activitate desfășurată sau decizii luate de contabil în privința persoanei sau a organizației de la care contabilul a acceptat stimulentul.
  - Donarea stimulentului în scopuri caritabile după primire și prezentarea corespunzătoare a informațiilor despre donație, de

exemplu, persoanelor responsabile cu guvernanta sau persoanei care a oferit stimulenta.

- Rambursarea costurilor stimulentului primit, de exemplu, ospitalitate.
- Returnarea stimulentului cât mai repede posibil după ce a fost acceptat inițial, de exemplu, un cadou.

### Rude imediate sau apropiate

**C250.12** Un profesionist contabil trebuie să fie atent la potențialele amenințări la adresa conformității contabilului cu principiile fundamentale generate de oferirea unui stimulent:

- (a) De către o rudă imediată sau apropiată a contabilului ori a partenerului cu care contabilul are o relație profesională sau
- (b) Unei rude imediate sau apropiate a contabilului ori a partenerului cu care contabilul are o relație profesională.

**C250.13** În cazul în care profesionistul contabil află despre un stimulent care este oferit către, sau de către, o rudă imediată sau apropiată și concluzionează că există intenția de a influența în mod necorespunzător comportamentul contabilului sau al partenerului, ori consideră că ar fi probabil ca o parte terță rezonabilă și informată să concluzioneze că există o astfel de intenție, contabilul trebuie să sfătuiască ruda imediată sau apropiată să nu ofere sau să nu accepte stimulenta.

250.13 A1 Factorii prevăzuți la punctul 250.9 A3 sunt relevanți pentru a stabili dacă există o intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul profesionistului contabil sau al partenerului. Alt factor care este relevant este natura sau gradul de apropiere al relației dintre:

- (a) Contabil și ruda imediată sau apropiată,
- (b) Ruda imediată sau apropiată și partener și
- (c) Contabil și partener.

De exemplu, o ofertă de muncă, în afara procesului normal de recrutare, adresată soțului/soției contabilului de către partenerul cu care contabilul negociază un contract important ar putea indica o astfel de intenție.

250.13 A2 Materialul de aplicare de la punctul 250.10 A2 este, de asemenea, relevant în tratarea amenințărilor care ar putea fi generate atunci când există o intenție reală sau percepută de a influența comportamentul profesionistului contabil sau al partenerului, chiar dacă ruda imediată sau apropiată a urmat sfatul oferit conform punctului C250.13.

*Aplicarea cadrului conceptual*

- 250.14A1 Atunci când profesionistul contabil află despre oferirea unui stimulent în situațiile prevăzute la punctul C250.12, ar putea fi generate amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale dacă:
- (a) Ruda imediată sau apropiată oferă sau acceptă stimulentele contrar sfatului contabilului conform prevederilor de la punctul C250.13 sau
  - (b) Contabilul nu are motive să creadă că există o intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul contabilului sau al partenerului.
- 250.14A2 Materialele de aplicare de la punctele 250.11 A1-250.11 A6 sunt relevante pentru a identifica, evalua și trata astfel de amenințări. Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor în aceste situații includ, de asemenea, natura sau gradul de apropiere al relației conformcelor stabilite la punctul 250.13 A1.

**Alte considerente**

- 250.15A1 Dacă o organizație angajatoare îi oferă profesionistului contabil un stimulent asociat intereselor financiare, recompensării și stimulentele asociate performanței, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 240.
- 250.15 A2 Dacă profesionistul contabil întâlnește sau îi sunt făcute cunoscute stimulente care ar putea avea ca rezultat neconformitatea sau o suspiciune de neconformitate cu legile și reglementările de către alte persoane care lucrează pentru sau sub conducerea organizației angajatoare, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 260.
- 250.15 A3 Dacă profesionistul contabil se confruntă cu presiunea de a oferi sau de a accepta stimulente care ar putea crea amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 270.



**SECȚIUNEA 260****REAȚIA LA CAZURILE DE NECONFORMITATE  
CU LEGILE ȘI REGLEMENTĂRILE****Introducere**

- 260.1 Profesioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prevăzut în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 260.2 Este generată o amenințare de interes propriu sau de intimidare la adresa conformității cu principiile integrității și conduitei profesionale atunci când un profesionist contabil află despre o neconformitate sau o suspiciune de neconformitate cu legile și reglementările.
- 260.3 Pe parcursul desfășurării activităților sale profesionale, un profesionist contabil ar putea întâlni sau îi pot fi aduse la cunoștință cazuri de neconformitate sau suspiciuni de neconformitate cu legile și reglementările. Această secțiune îi oferă acestuia îndrumări în evaluarea implicațiilor problemei și a căilor de acțiune posibile atunci când răspunde la cazurile de neconformitate sau suspiciunile de neconformitate cu:
- (a) Legile și reglementările recunoscute în general ca având un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale organizației angajatoare și
  - (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale organizației angajatoare, dar a căror respectare ar putea fi fundamentală pentru aspectele operaționale ale activității organizației angajatoare, pentru capacitatea acestora de a-și continua activitatea sau pentru evitarea unor penalizări semnificative.

**Obiectivele profesionistului contabil în legătură cu neconformitatea cu legile și reglementările**

- 260.4 O caracteristică distinctă a profesiei contabile este asumarea responsabilității de acțiune în interesul public. Atunci când tratează o situație de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate, obiectivele profesionistului contabil sunt:
- (a) Să respecte principiile integrității și conduitei profesionale,
  - (b) Prin sesizarea conducerii sau, după caz, a persoanelor responsabile cu governanța organizației angajatoare, să încerce:
    - (i) Să le permită acestora să rectifice, să remedieze sau să atenueze consecințele neconformității identificate sau suspectate sau

(ii) Să împiedice apariția neconformității atunci când aceastanu a avut încă loc și

(c) Să ia orice măsuri suplimentare adecvate în interesul public.

## Cerințe și materiale de aplicare

### Prevederi generale

260.5 A1 Neconformitatea cu legile și reglementările („neconformitatea”) include omisiuni sau fapte comise, intenționate sau neintenționate, care contravin legislației sau reglementărilor care prevalează, comise de următoarele părți:

- (a) Organizația angajatoare a profesionistului contabil,
- (b) Persoanele responsabile cu governanța organizației angajatoare,
- (c) Conducerea organizației angajatoare sau
- (d) Alte persoane care lucrează pentru organizația angajatoare sau în subordinea acesteia.

260.5 A2 Exemplele de legi și reglementări la care se face referire în prezenta secțiune le includ pe acelea care tratează:

- Frauda, corupția și mita.
- Spălarea de bani, finanțarea terorismului și câștigurile din infracțiuni.
- Piețele financiare și tranzacțiile bursiere.
- Produsele și serviciile bancare și alte produse și servicii financiare.
- Protecția datelor.
- Datoriile și plățile asociate impozitelor și pensiilor.
- Protecția mediului.
- Sănătatea și siguranța publică.

260.5 A3 Neconformitatea ar putea avea ca rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe pentru organizația angajatoare, care îi pot afecta în mod semnificativ situațiile financiare. Trebuie reținut că astfel de neconformități pot avea implicații mai ample pentru interesul public, concretizate în prejudicii potențial substanțiale aduse investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. În sensul prezentei secțiuni, o neconformitate care aduce prejudicii substanțiale este o acțiune care are consecințe nefavorabile severe pentru oricare dintre aceste părți în termeni financiari sau non-financiari. Exemplele includ comiterea unei fraude ce conduce la pierderi financiare semnificative pentru investitori și încălcări ale legislației și reglementărilor de mediu care pun în pericol sănătatea sau siguranța angajaților sau a publicului.

**C260.6** În anumite jurisdicții există prevederi legislative sau de reglementare care guvernează modul în care profesioniștii contabili trebuie să trateze

cazurile de neconformitate sau suspiciunile de neconformitate. Aceste prevederi legislative sau de reglementare ar putea diferi sau ar putea depăși prevederile prezentei secțiuni. Atunci când întâlnește o astfel de situație de neconformitate sau suspiciune de neconformitate, profesionistul contabil are responsabilitatea de a înțelege prevederile legale sau de reglementare respective și de a se conforma cu acestea, incluzând:

- (a) Orice dispoziție de a raporta problema către o autoritate adecvată și
- (b) Orice interdicție de a alerta partea relevantă.

260.6 A1 De exemplu, în baza legislației împotriva spălării banilor ar putea rezulta o interdicție de a alerta partea relevantă.

260.7 A1 Această secțiune se aplică oricare ar fi natura organizației angajatoare, indiferent dacă aceasta este sau nu o entitate de interes public.

260.7 A2 Unui profesionist contabil care întâlnește sau căruia îi sunt aduse la cunoștință aspecte care sunt evident neînsemnate nu i se impune să se conformeze prezentei secțiuni. Măsura în care o problemă este evident neînsemnată trebuie judecată după natura și impactul acesteia, financiar sau de alt tip, pentru organizația angajatoare, părțile interesate și publicul larg.

260.7 A3 Această secțiune nu tratează:

- (a) Conduita personală inadecvată care nu are legătură cu activitățile de afaceri ale organizației angajatoare și
- (b) Neconformitatea altor părți decât cele menționate la punctul 260.5 A1.

Cu toate acestea, profesionistul contabil ar putea considera utile îndrumările din această secțiune atunci când analizează cum să reacționeze în aceste situații.

### **Responsabilitățile conducerii organizației angajatoare și ale persoanelor responsabile cu guvernarea**

260.8 A1 Conducerii organizației angajatoare, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernarea, îi revine responsabilitatea de a se asigura că activitățile de afaceri ale organizației angajatoare se desfășoară în conformitate cu legile și reglementările. Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea sunt, de asemenea, responsabile de identificarea și tratarea oricărei neconformități comise de:

- (a) Organizația angajatoare,
- (b) O persoană responsabilă cu guvernarea organizației angajatoare,
- (c) Un membru al conducerii sau
- (d) Alte persoane care lucrează pentru organizația angajatoare sau în subordinea acesteia.

## Responsabilitățile tuturor profesioniștilor contabili

**C260.9** Dacă în cadrul organizației în care este angajat profesionistul contabil există protocoale și proceduri pentru a trata cazurile de neconformitate sau suspiciunile de neconformitate, contabilul trebuie să le ia în considerare atunci când stabilește cum să reacționeze la astfel de situații de neconformitate.

260.9 A1 Numeroase organizații angajatoare au stabilit protocoale și proceduri cu privire la modul în care trebuie sesizate la nivel intern cazurile de neconformitate sau suspiciunile de neconformitate. Aceste protocoale și proceduri includ, de exemplu, o politică de etică sau un mecanism intern de denunțare. Astfel de protocoale și proceduri ar putea permite raportarea anonimă a problemelor prin intermediul unor canale desemnate.

**C260.10** Atunci când un profesionist contabil constată o problemă care face obiectul prezentei secțiuni, măsurile pe care profesionistul contabil trebuie să le întreprindă pentru a se conforma prezentei secțiuni trebuie să fie luate la timp. Pentru a putea acționa la timp, contabilul trebuie să țină cont de natura problemei și de potențialele prejudicii aduse intereselor organizației angajatoare, ale investitorilor, ale creditorilor, ale angajaților sau ale publicului larg.

## Responsabilitățile profesioniștilor contabili practicieni cu experiență

260.11 A1 Profesioniștii contabili practicieni cu experiență („profesioniștii contabili cu experiență”) sunt directori, responsabili sau angajați cu funcții de conducere care au capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra achiziției, repartizării și controlului resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și intangibile ale organizației angajatoare și de a lua decizii legate de acestea. Există așteptări mai mari decât în cazul altor profesioniști contabili din organizația angajatoare ca aceste persoane să ia orice măsuri adecvate, în interesul public, ca răspuns la situațiile de neconformitate sau la suspiciunile de neconformitate. Acest lucru se datorează rolurilor, funcțiilor și sferelor lor de influență din cadrul organizației angajatoare.

### *Înțelegerea problemei*

**C260.12** Dacă, în decursul desfășurării activităților profesionale, un profesionist contabil cu experiență ia cunoștință de informații care vizează o situație de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate, contabilul trebuie să înțeleagă problema. Această înțelegere trebuie să includă:

- (a) Natura neconformității sau a suspiciunii de neconformitate și circumstanțele în care a avut sau ar putea avea loc,
- (b) Aplicarea legislației și a reglementărilor relevante în acele circumstanțe și

(c) O evaluare a potențialelor consecințe asupra organizației angajatoare, investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg.

260.12 A1 Se așteaptă de la profesionistul contabil cu experiență să își aplice cunoștințele și competențele și să își exercite raționamentul profesional. Nu se așteaptă, însă, ca acesta să dețină un nivel de înțelegere a legislației și a reglementărilor care să depășească nivelul necesar rolului pe care îl are contabilul în cadrul organizației angajatoare. Măsura în care o faptă constituie un caz de neconformitate este, în cele din urmă, o problemă care trebuie determinată de o instanță sau de un organism judiciar corespunzător.

260.12 A2 În funcție de natura și importanța problemei, profesionistul contabil cu experiență ar putea declanșa sau ar putea lua măsurile necesare pentru a declanșa investigarea problemei la nivel intern. De asemenea, contabilul s-ar putea consulta, cu titlu confidențial, cu alte persoane din cadrul organizației angajatoare sau al unui organism profesional, ori cu un consilier juridic.

### *Tratarea problemei*

**C260.13** Dacă profesionistul contabil cu experiență identifică sau suspectează că a avut loc sau ar putea avea loc o situație de neconformitate, contabilul trebuie să discute problema, sub rezerva punctului C260.9, cu superiorul său imediat, dacă acesta există. Dacă există indicii că superiorul imediat al contabilului a fost implicat în problema respectivă, contabilul trebuie să discute problema cu următorul nivel ierarhic superior din cadrul organizației angajatoare.

260.13 A1 Scopul discuției este de a determina modul în care trebuie tratată problema.

**C260.14** De asemenea, profesionistul contabil cu experiență trebuie să ia măsurile necesare astfel încât:

- (a) Problema să fie comunicată persoanelor responsabile cu guvernanta,
- (b) Să se asigure conformitatea cu legile și reglementările aplicabile, inclusiv cu prevederile legale sau de reglementare care guvernează raportarea cazurilor de neconformitate sau a suspiciunilor de neconformitate către o autoritate corespunzătoare,
- (c) Să se rectifice, să se remedieze sau să se atenueze consecințele neconformității sau ale suspiciunii de neconformitate,
- (d) Să se reducă riscul de reparație și
- (e) Să se încerce împiedicarea comiterii neconformității dacă aceasta nu a avut încă loc.

260.14 A1 Scopul comunicării problemei persoanelor responsabile cu guvernanta este de a obține aprobarea acestora cu privire la măsurile adecvate care

trebuie luate pentru a reacționa la problema respectivă și pentru a le permite să își îndeplinească responsabilitățile.

260.14 A2 Unele legi și reglementări ar putea stipula un interval de timp în care trebuie depuse la autoritatea competentă rapoartele privind o neconformitate sau o suspiciune de neconformitate.

**C260.15** Pe lângă reacția profesionistului contabil cu experiență la problema respectivă, în conformitate cu prevederile prezentei secțiuni, acesta trebuie să determine dacă este necesară sesizarea problemei către auditorul extern al organizației angajatoare, dacă acesta există.

260.15 A1 O astfel de sesizare este în conformitate cu responsabilitatea sau obligația legală a profesionistului contabil cu experiență de a furniza toate informațiile necesare pentru a permite auditorului să efectueze auditul.

*Determinarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare*

**C260.16** Profesionistul contabil cu experiență trebuie să evalueze caracterul adecvat al reacției superiorilor săi, dacă aceștia există, și a persoanelor responsabile cu guvernanta.

260.15 A1 Factorii relevanți care trebuie avuți în vedere în evaluarea caracterului adecvat al reacției superiorilor profesionistului contabil cu experiență, dacă aceștia există, și a persoanelor responsabile cu guvernanta includ determinarea măsurii în care:

- Reacția este promptă.
- Aceștia au luat sau au autorizat măsuri corespunzătoare pentru a încerca să rectifice, să remedieze sau să atenueze consecințele neconformității sau să împiedice comiterea neconformității dacă aceasta nu a avut încă loc.
- Problema a fost sesizată, dacă este cazul, unei autorități competente și, dacă da, sesizarea pare să fi fost adecvată.

**C260.17** În urma reacției superiorilor profesionistului contabil cu experiență, dacă aceștia există, și a persoanelor responsabile cu guvernanta, contabilul trebuie să determine dacă sunt necesare acțiuni suplimentare în interesul public.

260.16 A1 Determinarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare, precum și natura și amploarea acestora vor depinde de diferiți factori, inclusiv:

- Cadrul legal și de reglementare.
- Urgența situației.
- Gradul de generalizare a problemei la toate nivelurile organizației angajatoare.
- Măsura în care profesionistul contabil cu experiență continuă să aibă încredere în integritatea superiorilor contabilului și a persoanelor responsabile cu guvernanta.

- Măsura în care este probabil să reapară neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate.
- Măsura în care există dovezi credibile ale unor prejucții substanțiale reale sau potențiale aduse intereselor entității angajatoare, investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg.

260.17 A2 Exemplele de circumstanțe care ar putea determina profesionistul contabil cu experiență să nu mai aibă încredere în integritatea superiorilor săi și a persoanelor responsabile cu guvernanta includ situațiile în care:

- Contabilul suspectează sau are dovezi privind implicarea acestora sau intenția de a se implica în orice neconformitate.
- În ciuda cerințelor legale sau de reglementare, aceștia nu au raportat problema sau nu au autorizat raportarea problemei către o autoritate adecvată, în termen rezonabil.

**C260.18** Pentru a determina dacă sunt necesare acțiuni suplimentare, precum și natura și amploarea acestora, profesionistul contabil cu experiență trebuie să își exercite raționamentul profesional. Pentru a determina acest lucru, contabilul trebuie să analizeze dacă ar fi probabil ca o terță parte rezonabilă și informată să concluzioneze că acesta a acționat corespunzător în interesul public.

260.18 A1 Acțiunile suplimentare pe care le-ar putea întreprinde profesionistul contabil cu experiență includ:

- Informarea conducerii societății-mamă cu privire la problemă, în cazul în care organizația angajatoare face parte dintr-un grup.
- Sesizarea problemei către o autoritate adecvată, chiar dacă nu există o cerință legală sau de reglementare care impune acest lucru.
- Demisia din cadrul organizației angajatoare.

260.18 A2 Demisia din cadrul organizației angajatoare nu înlocuiește luarea altor măsuri care ar putea fi necesare în vederea îndeplinirii obiectivelor profesionistului contabil cu experiență, conform prezentei secțiuni. Totuși, în unele jurisdicții ar putea exista limitări cu privire la acțiunile suplimentare disponibile contabilului. În astfel de situații, demisia ar putea fi singurul demers disponibil.

Solicitarea de consultanță

260.19 A1 Deoarece evaluarea problemei ar putea implica analize și raționamente complexe, profesionistul contabil cu experiență ar putea avea în vedere:

- Consultarea la nivel intern.
- Obținerea de consiliere juridică în vederea înțelegerii opțiunilor pe care le are și a implicațiilor profesionale sau juridice generate de inițierea oricărui demers specific.
- Consultarea, cu titlu confidențial, cu un organism de reglementare sau cu un organism profesional.

Determinarea măsurii în care o problemă trebuie sesizată unei autorități adecvate

260.20 A1 Sesizarea unei probleme către o autoritate adecvată ar fi interzisă dacă această acțiune ar fi contrară legislației sau reglementărilor. Altfel, scopul sesizării este de a permite autorității adecvate să declanșeze investigarea problemei respective și demararea unor acțiuni în interesul public.

260.20 A2 Determinarea măsurii în care este necesară o astfel de sesizare depinde în special de natura și amploarea prejudiciilor reale sau potențiale aduse sau care ar putea fi generate de problema respectivă asupra investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. De exemplu, profesionistul contabil cu experiență ar putea determina că sesizarea problemei către o autoritate adecvată reprezintă o măsură corespunzătoare dacă:

- Organizația angajatoare este implicată în acțiuni de dare de mită (de exemplu, către oficiali guvernamentali locali sau străini în scopul obținerii unor contracte mari).
- Organizația angajatoare este reglementată iar problema este atât de semnificativă încât poate amenința autorizația de funcționare a acesteia.
- Organizația angajatoare este cotate la o bursă de valori și problema respectivă ar putea avea consecințe nefavorabile pentru piața echitabilă și ordonată a titlurilor de valoare ale organizației angajatoare sau ar putea genera un risc sistemic pentru piețele financiare.
- Este probabil ca organizația angajatoare să vândă produse dăunătoare pentru sănătatea sau siguranța publică.
- Organizația angajatoare promovează clienților săi o schemă care să îi ajute în evaziunea fiscală.

260.20 A3 Determinarea măsurii în care este necesară o astfel de sesizare va depinde și de factori externi, cum ar fi:

- Dacă există o autoritate adecvată care să poată primi informațiile respective și să declanșeze investigarea problemei și luarea unor măsuri. Autoritatea adecvată va depinde de natura problemei. De exemplu, autoritatea adecvată ar fi un organism de reglementare a valorilor mobiliare în cazul unei raportări financiare frauduloase sau o agenție de protecție a mediului în cazul unei încălcări a legislației și a reglementărilor de mediu.
- Măsura în care legile sau reglementările prevăd o protecție solidă și credibilă față de o posibilă răspundere sau constrângere civilă, penală sau profesională, cum ar fi în baza unei legislații sau a unor reglementări referitoare la denunțuri.
- Măsura în care există amenințări reale sau potențiale la adresa siguranței fizice a profesionistului contabil cu experiență sau a altor persoane.



**C260.21** Dacă profesionistul contabil cu experiență determină că sesizarea problemei către o autoritate adecvată reprezintă un demers corespunzător în circumstanțele date, aceasta nu va fi considerată o încălcare a obligației de confidențialitate conform punctului C114.1 (d) din Cod. Atunci când face o astfel de sesizare, contabilul trebuie să acționeze cu bună-credință și să fie precaut atunci când face afirmații și aserțiuni.

### *Încălcare iminentă*

**C260.22** În situații excepționale, profesionistul contabil cu experiență ar putea identifica o conduită reală sau intenționată despre care are motive să considere că va constitui o încălcare iminentă a unei legi sau reglementări ce va cauza prejudicii substanțiale investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. După ce a analizat dacă ar fi sau nu adecvată discutarea problemei cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernarea organizației angajatoare, contabilul trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru a determina dacă să sesizeze imediat problema unei autorități adecvate pentru a preveni sau atenua consecințele unei astfel de încălcări iminente a unei legi sau reglementări. Dacă se face sesizarea, aceasta este permisă conform punctului C114.1 (d) din Cod.

### *Documentarea*

260.23 A1 Profesionistul contabil cu experiență este încurajat să documenteze următoarele aspecte în ceea ce privește un caz identificat sau suspectat de neconformitate care intră sub incidența prezentei secțiuni:

- Problema în cauză.
- Rezultatele discuțiilor cu superiorii contabilului, dacă există, și cu persoanele responsabile cu guvernarea și cu alte părți.
- Modul în care superiorii contabilului, dacă există, și persoanele responsabile cu guvernarea au răspuns la problema respectivă.
- Demersurile avute în vedere de contabil, raționamentele efectuate și deciziile luate.
- Măsura în care contabilul este asigurat cu privire la modul în care și-a îndeplinit responsabilitatea stipulată la punctul C260.17.

### **Responsabilitățile altor profesioniști contabili decât profesioniștii contabili cu experiență**

**C260.24** Dacă, în decursul desfășurării activităților profesionale, un profesionist contabil identifică informații care vizează o situație de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate, contabilul trebuie să încerce să înțeleagă problema. Această înțelegere trebuie să includă natura neconformității sau a suspiciunii de neconformitate și circumstanțele în care aceasta a avut sau ar putea avea loc.

260.24 A1 Se așteaptă de la profesionistul contabil să aplice cunoștințele, competențele și raționamentul profesional. Nu se așteaptă, însă, ca acesta să dețină un nivel de înțelegere a legilor și reglementărilor care să depășească nivelul necesar rolului pe care îl are contabilul în cadrul organizației angajatoare. Măsura în care o faptă constituie un caz de neconformitate este, în cele din urmă, o problemă care trebuie determinată de o instanță sau de un organism judiciar corespunzător.

260.24 A2 În funcție de natura și importanța problemei, profesionistul contabil se poate consulta, cu titlu confidențial, cu alte persoane din cadrul organizației angajatoare sau al unui organism profesional, ori cu un consilier juridic.

**C260.25** Dacă profesionistul contabil identifică sau suspectează că a avut loc sau ar putea avea loc o situație de neconformitate, acesta trebuie să informeze, sub rezerva punctului C260.9, un superior de la nivelul imediat următor pentru a îi permite acestuia să ia măsurile necesare. Dacă există indicii că superiorul de la nivelul imediat următor al contabilului a fost implicat în problema respectivă, contabilul trebuie să informeze următorul nivel ierarhic superior din cadrul organizației angajatoare.

**C260.26** În situații excepționale, profesionistul contabil poate determina dacă sesizarea problemei către o autoritate adecvată reprezintă o măsură corespunzătoare. În cazul în care contabilul face acest lucru conform punctelor 260.20 A2 și 260.20 A3, sesizarea este permisă conform punctului C114.1 (d) din Cod. Atunci când face o astfel de sesizare, contabilul trebuie să acționeze cu bună-credință și să fie precaut atunci când face afirmații și aserțiuni.

## Documentarea

260.27 A1 Profesionistul contabil este încurajat să documenteze următoarele aspecte în ceea ce privește un caz identificat sau suspectat de neconformitate care intră sub incidența prezentei secțiuni:

- Problema.
- Rezultatele discuțiilor cu superiorul său, cu conducerea și, dacă este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernanta și cu alte părți.
- Modul în care superiorul său a reacționat la problema respectivă.
- Demersurile avute în vedere de contabil, raționamentele efectuate și deciziile luate.

## SECȚIUNEA 270

### PRESIUNEA DE A ÎNCĂLCA PRINCIPIILE FUNDAMENTALE

#### Introducere

- 270.1 Profesioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prevăzut în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 270.2 Presiunea exercitată asupra unui profesionist contabil sau de către acesta ar putea genera o amenințare de intimidare sau o altă amenințare la adresa conformității cu unul sau mai multe dintre principiile fundamentale. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C270.3** Un profesionist contabil nu trebuie:
- (a) Să permită ca presiunea din partea altor persoane să genereze o încălcare a conformității cu principiile fundamentale; sau
  - (b) Să pună presiune pe alte persoane despre care contabilul știe, sau are motive să creadă, că vor încălca principiile fundamentale.
- 270.3 A1 Un profesionist contabil s-ar putea confrunta cu presiuni care generează amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale, de exemplu, o amenințare de intimidare, atunci când desfășoară o activitate profesională. Presiunile ar putea fi explicite sau implicite și ar putea proveni:
- Din interiorul organizației angajatoare, de exemplu, din partea unui coleg sau a unui superior.
  - De la o persoană externă sau o organizație precum un vânzător, un client sau un creditor.
  - Ca urmare a obiectivelor și așteptărilor interne sau externe.
- 270.3 A2 Exemplele de presiuni care ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale includ:
- Presiunile legate de conflicte de interese:
    - Presiunea din partea unei rude, care licitează pentru a acționa în calitate de vânzător pentru organizația angajatoare a profesionistului contabil, de a alege acea rudă în detrimentul unui alt potențial vânzător.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 210 *Conflicte de interes*.

- Presiunea de a influența întocmirea sau prezentarea informațiilor:
  - Presiunea de a raporta rezultate financiare care induc în eroare pentru a îndeplini așteptările investitorilor, analiștilor sau creditorilor.
  - Presiunea din partea oficialilor aleși asupra contabililor din sectorul public de a prezenta eronat programe sau proiecte alegătorilor.
  - Presiunea din partea colegilor de a denatura veniturile, cheltuielile sau ratele de rentabilitate pentru a influența procesul decizional în cazul proiectelor de capital și achizițiilor.
  - Presiunea din partea superiorilor de a aproba sau procesa cheltuieli care nu sunt cheltuieli legitime de afaceri.
  - Presiunea de a suprima rapoarte de audit intern care conțin rezultate nefavorabile.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 220 *Întocmirea și prezentarea informațiilor*.

- Presiunea de a acționa fără suficientă competență sau fără atenția cuvenită:
  - Presiunea din partea superiorilor de a reduce inadecvat cantitatea de muncă efectuată.
  - Presiunea din partea superiorilor de a îndeplini o sarcină fără suficientă pregătire și aptitudini sau în termene-limită nerealiste.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 230 *Acționarea cu suficientă competență*.

- Presiunile legate de interese financiare:
  - Presiunea din partea superiorilor, a colegilor sau a altor persoane, de exemplu, din partea celor care ar putea beneficia din participarea în acorduri de recompensare sau stimulente pentru a manipula indicatorii de performanță.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 240 *Interese financiare, recompensare și stimulente asociate raportării financiare și procesului decizional*.

- Presiunile legate de stimulente:
  - Presiunile din partea altor persoane, fie din interiorul, fie din exteriorul organizației angajatoare, de a oferi stimulente pentru a influența în mod necorespunzător raționamentul sau procesul decizional al unei persoane sau al unei organizații.

- Presiunile din partea colegilor de a accepta mită sau alt tip de stimulent, de exemplu, de a accepta cadouri inadecvate sau divertisment de la potențiali vânzători în cadrul unui proces de licitație.

A se vedea, de asemenea, și secțiunea 250 *Stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate*.

- Presiunile legate de cazurile de neconformitate cu legile și reglementările:
  - Presiunea de a structura o tranzacție pentru a se sustrage de la plata impozitelor sau a taxelor.

A se vedea, de asemenea, și secțiunea 260 *Reacția la cazurile de neconformitate cu legile și reglementările*.

270.3 A3

Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor create de presiuni includ:

- Intenția persoanei care exercită presiunea și natura și amploarea presiunii.
- Aplicarea legilor, a reglementărilor și a standardelor profesionale în circumstanțele date.
- Cultura și conducerea organizației angajatoare, inclusiv măsura în care acestea reflectă sau subliniază importanța conduitei etice și așteptarea ca angajații să acționeze în mod etic. De exemplu, o cultură corporatistă care tolerează un comportament neetic ar putea crește probabilitatea ca presiunile să aibă drept rezultat o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- Politicile și procedurile, dacă există, pe care organizația angajatoare le-a stabilit, cum ar fi politicile în domeniul resurselor umane sau al eticii care tratează presiunile.

270.3 A4

Discutarea despre circumstanțele care au creat presiuni și consultarea cu alte persoane despre acele circumstanțe ar putea ajuta profesionistul contabil să evalueze nivelul amenințării. Astfel de discuții și consultări, care impun atenția la principiul confidențialității, ar putea include:

- Discutarea problemei cu persoana care exercită presiunea pentru a încerca rezolvarea acesteia.
- Discutarea problemei cu superiorul contabilului, dacă superiorul nu este persoana care exercită presiunea.
- Prezentarea problemei în cadrul organizației angajatoare, inclusiv, atunci când este cazul, explicarea oricăror riscuri care ar putea apărea pentru organizație, de exemplu:
  - Nivelurilor superioare de conducere.
  - Auditorilor interni sau externi.
  - Persoanelor responsabile cu governanța.

- Prezentarea problemei în conformitate cu politicile organizației angajatoare, inclusiv cu politicile privind etica și avertizarea, folosind orice mecanism existent, precum o linie telefonică confidențială dedicată problemelor etice.
- Consultarea cu:
  - Un coleg, un superior, personalul de la resurse umane sau un alt profesionist contabil,
  - Organisme profesionale relevante sau de reglementare sau asociații din domeniu sau
  - Un consilier juridic.

270.3 A5 Un exemplu de acțiune ce ar putea elimina amenințările create de presiuni este solicitarea de către profesionistul contabil a unei restructurări sau segregări a anumitor responsabilități și sarcini, astfel încât contabilul să nu mai aibă legătură cu persoana sau entitatea care exercită presiunea.

### **Documentarea**

270.4 A1 Profesionistul contabil este încurajat să documenteze:

- Faptele.
- Comunicările și părțile cu care au fost discutate aceste probleme.
- Măsurile luate în considerare.
- Modalitatea în care a fost tratată problema.

### **PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI CU DREPT DE PRACTICĂ**

	Pagina
Secțiunea 300 Aplicarea cadrului conceptual – Profesioniștii contabili cu drept de practică .....	74
Secțiunea 310 Conflicte de interese .....	81
Secțiunea 320 Numirea profesională .....	88
Secțiunea 321 Furnizarea unei a doua opinii .....	92
Secțiunea 330 Onorarii și alte tipuri de remunerare .....	93
Secțiunea 340 Stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate .....	96
Secțiunea 350 Custodia activelor clientului .....	102
Secțiunea 360 Reacția la cazurile de neconformitate cu legile și reglementările .....	103

## PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI CU DREPT DE PRACTICĂ

### SECȚIUNEA 300

#### APLICAREA CADRULUI CONCEPTUAL – PROFESIONIȘTII CONTABILI CU DREPT DE PRACTICĂ

##### Introducere

300.1 Această Parte din Cod stabilește cerințele și materialele de aplicare pentru profesioniștii contabili cu drept de practică, atunci când pun în aplicare cadrul conceptual prevăzut în secțiunea 120. Aceasta nu descrie toate faptele și circumstanțele, inclusiv activitățile, interesele și relațiile profesionale, care pot fi întâlnite de profesioniștii contabili cu drept de practică și care generează sau ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. În consecință, cadrul conceptual îi solicită profesionistului contabil cu drept de practică să fie vigilent față de astfel de fapte și circumstanțe.

300.2 Cerințele și materialele de aplicare aplicabile profesioniștilor contabili cu drept de practică sunt prevăzute în:

- Partea 3 – *Profesioniști contabili cu drept de practică*, secțiunile 300-399, care se aplică tuturor profesioniștilor contabili cu drept de practică, indiferent dacă furnizează sau nu servicii de asigurare.
- *Standardele Internaționale privind Independența*, după cum urmează:
  - Partea 4A – *Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire*, secțiunile 400-899, care se aplică profesioniștilor contabili cu drept de practică atunci când efectuează misiuni de audit sau de revizuire.
  - Partea 4B – *Independența în cazul misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și de revizuire*, secțiunile 900-999, care se aplică profesioniștilor contabili cu drept de practică atunci când efectuează misiuni de asigurare, altele decât cele de audit sau de revizuire.

300.3 În această Parte, termenul „profesionist contabil” se referă atât la profesioniștii contabili cu drept de practică în mod individual, cât și la firmele acestora.

##### Cerințe și materiale de aplicare

###### Prevederi generale

**C300.4** Unui profesionist contabil i se solicită să se conformeze principiilor fundamentale prevăzute în secțiunea 110 și să aplice cadrul conceptual



prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale.

### C300.5

Atunci când profesionistul contabil se confruntă cu un aspect etic, acesta trebuie să ia în considerare contextul în care acest aspect a apărut sau ar putea apărea. Atunci când o persoană care este profesionist contabil cu drept de practică desfășoară activități profesionale în conformitate cu relația acestuia cu firma, fie în calitate de antreprenor, angajat sau proprietar, această persoană trebuie să se conformeze cu prevederile din Partea 2 care se aplică acestor circumstanțe.

### 300.5 A1

Exemplele de situații în care prevederile din Partea 2 se aplică profesionistului contabil cu drept de practică includ:

- Confruntarea cu un conflict de interese, când are responsabilitatea pentru selectarea unui vânzător pentru firmă, atunci când o rudă imediată a profesionistului contabil ar putea obține beneficii financiare din contract. Cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 210 se aplică acestor circumstanțe.
- Întocmirea sau prezentarea informațiilor financiare pentru clientul contabilului sau firmei. Cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 220 se aplică acestor circumstanțe.
- Primirea unui stimulente, cum ar fi bilete gratuite oferite în mod regulat de către un furnizor al firmei pentru a participa la evenimente sportive. Cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 250 se aplică acestor circumstanțe.
- Confruntarea cu presiunea exercitată din partea unui partener de misiune de a raporta în mod incorect orele tarifabile pentru misiunea unui client. Cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 270 se aplică acestor circumstanțe.

## Identificarea amenințărilor

### 300.6 A1

Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale ar putea fi generate de o gamă largă de fapte și circumstanțe. Categoriile de amenințări sunt descrise la punctul 120.6 A3. Următoarele reprezintă exemple de fapte și circumstanțe pentru fiecare dintre acele categorii de amenințări care pot genera amenințări pentru un profesionist contabil atunci când prestează un serviciu profesional:

- (a) Amenințări de interes propriu
- Un profesionist contabil cu un interes financiar direct în afacerea unui client.
  - Un profesionist contabil care solicită un onorariu mic pentru a obține o nouă misiune și onorariul este atât de scăzut încât i-ar putea fi dificil să furnizeze un serviciu profesional în conformitate cu standardele tehnice și profesionale în vigoare.

- Un profesionist contabil care are o relație profesională apropiată cu un client.
  - Un profesionist contabil cu acces la informații confidențiale care ar putea fi folosite în beneficiul personal.
  - Un profesionist contabil care descoperă o eroare semnificativă la evaluarea rezultatelor unui serviciu profesional anterior prestat de un membru al firmei contabilului.
- (b) Amenințări de autorevizuire
- Un profesionist contabil care emite un raport de asigurare asupra eficacității operării sistemelor financiare după ce a implementat acele sisteme.
  - Un profesionist contabil care a întocmit datele inițiale utilizate pentru a genera înregistrări ce reprezintă subiectul specific al misiunii de asigurare.
- (c) Amenințări de reprezentare
- Un profesionist contabil care promovează interesele sau acțiunile unui client.
  - Un profesionist contabil care acționează ca reprezentant al unui client în cazul unor litigii sau în rezolvarea disputelor cu terțe părți.
  - Un profesionist contabil care face lobby pentru modificarea legislației în numele unui client.
- (d) Amenințări de familiaritate
- Un profesionist contabil care are o rudă apropiată sau imediată ce ocupă funcția de director sau angajat cu funcție de conducere la client.
  - Un director sau angajat cu funcție de conducere la client ori un angajat într-o funcție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra subiectului specific misiunii, care a fost recent partener de misiune.
  - Asocierea de lungă durată a unui membru al echipei de audit cu clientul de audit.
- (e) Amenințări de intimidare
- Un profesionist contabil care este amenințat cu concedierea dintr-o misiune la un client sau din firmă din cauza unui dezacord cu privire la o situație profesională.
  - Un profesionist contabil care se simte presat să fie de acord cu raționamentul unui client deoarece clientul are mai multă experiență în ceea ce privește situația în cauză.
  - Un profesionist contabil care este informat că o promovare planificată nu va avea loc decât dacă contabilul este de acord cu un tratament contabil inadecvat.

- Un profesionist contabil care a acceptat un cadou important din partea unui client și care se simte amenințat că acceptarea acestui cadou va fi făcută publică.

### Evaluarea amenințărilor

300.7 A1 Condițiile, politicile și procedurile descrise la punctele 120.6 A1 și 120.8 A2 ar putea influența evaluarea măsurii în care o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale este la un nivel acceptabil. Astfel de condiții, politici și proceduri ar putea avea legătură cu:

- (a) Clientul și mediul său operațional și
- (b) Firma și mediul său operațional.

300.7 A2 Evaluarea de către profesionistul contabil a nivelului unei amenințări este, de asemenea, influențată de natura și aria de aplicare ale serviciilor profesionale.

#### *Clientul și mediul său operațional*

300.7 A3 Evaluarea de către profesionistul contabil a nivelului unei amenințări ar putea fi influențată de măsura în care clientul:

- (a) Este un client de audit și dacă acesta este o entitate de interes public,
- (b) Este un client de asigurare care nu este un client de audit sau
- (c) Nu este un client de asigurare.

De exemplu, furnizarea unui alt serviciu decât cel de asigurare unui client de audit care este o entitate de interes public ar putea fi percepută ca generatoare a unui nivel mai ridicat de amenințare la adresa conformității cu principiul obiectivității în ceea ce privește misiunea de audit.

300.7 A4 Structura guvernancei corporative, inclusiv funcțiile de conducere ale unui client, ar putea promova conformitatea cu principiile fundamentale. Prin urmare, evaluarea de către profesionistul contabil a nivelului unei amenințări ar putea fi influențată de mediul operațional al clientului. De exemplu:

- Clientul impune ca ratificarea sau aprobarea numirii unei firme, care să desfășoare o misiune, să fie făcută de către persoane adecvate care să nu facă parte din conducere.
- Clientul are angajați competenți, cu experiență și vechime, care pot lua decizii manageriale.
- Clientul a implementat proceduri interne care facilitează alegerea obiectivă în cazul licitațiilor pentru misiunile, altele decât cele de asigurare.
- Clientul are o structură de guvernance corporativă care furnizează o supraveghere și o comunicare corepunzătoare a informațiilor cu privire la serviciile firmei.

*Firma și mediul său operațional*

300.7 A5 Evaluarea de către profesionistul contabil a nivelului unei amenințări ar putea fi influențată de mediul de lucru din cadrul firmei contabilului și de mediul său operațional. De exemplu:

- Conducerea unei firme care promovează conformitatea cu principiile fundamentale și creează așteptarea ca membrii echipei misiunii de asigurare să acționeze în interesul public.
- Politicile sau procedurile de stabilire și monitorizare a conformității cu principiile fundamentale de către întregul personal.
- Politicile și procedurile cu privire la compensații, evaluarea performanțelor și măsurile disciplinare care promovează conformitatea cu principiile fundamentale.
- Gestionarea dependenței de veniturile provenite de la un singur client.
- Partenerul de misiune care deține autoritatea în cadrul firmei de a lua decizii cu privire la conformitatea cu principiile fundamentale, inclusiv luarea de decizii referitoare la acceptarea sau furnizarea de servicii unui client.
- Cerințe privind educația, formarea și experiența.
- Procesele pentru a facilita și trata preocupările și reclamațiile interne și externe.

*Analizarea noilor informații sau a modificărilor faptelor și circumstanțelor*

300.7 A6 Noile informații sau modificările faptelor și circumstanțelor ar putea:

- (a) Să influențeze nivelul unei amenințări sau
- (b) Să afecteze concluziile profesionistului contabil cu privire la gradul de adecvare a măsurilor de protecție aplicate pentru a trata amenințările identificate.

În aceste situații, acțiunile deja implementate ca măsuri de protecție ar putea să nu fie eficiente în tratarea amenințărilor. Prin urmare, aplicarea cadrului conceptual îi solicită profesionistului contabil să reevalueze și să trateze amenințările în mod corespunzător. (A se vedea punctele C120.9 și C120.10.)

300.7 A7 Exemplele de noi informații sau modificări ale faptelor și circumstanțelor care ar putea influența nivelul unei amenințări includ situațiile în care:

- Aria de aplicare a serviciului profesional se extinde.
- Clientul devine o entitate cotate sau achiziționează o altă unitate operațională.
- Firma fuzionează cu o altă firmă.

- Profesionistul contabil este contractat în comun de doi clienți, iar între cei doi clienți apare o dispută.
- Are loc o modificare în relațiile de familie sau personale ale profesionistului contabil.

### Tratarea amenințărilor

300.8 A1 Punctele C120.10-120.10 A2 stabilesc cerințele și materialele de aplicare pentru tratarea amenințărilor care nu sunt la un nivel acceptabil.

#### *Exemple de măsuri de protecție*

300.8 A2 Măsurile de protecție variază în funcție de fapte și circumstanțe. Exemplele de acțiuni care, în anumite circumstanțe, ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea amenințărilor includ:

- Alocarea de timp și personal calificat suplimentar pentru sarcinile necesare atunci când misiunea de audit a fost acceptată ar putea trata o amenințare de interes propriu.
- Revizuirea sau consilierea, după caz, a activității de către un partener de revizuire adecvat care nu este un membru al echipei ar putea trata o amenințare de interes propriu.
- Utilizarea unor parteneri diferiți și a unor echipe de misiune cu linii separate de raportare în vederea furnizării altor servicii decât cele de asigurare pentru un client de asigurare ar putea trata amenințările de autorevizuire, de reprezentare și de familiaritate.
- Implicarea altei firme pentru a efectua sau a reefectua o parte din misiune ar putea trata amenințările de interes propriu, de autorevizuire, de reprezentare, de familiaritate sau de intimidare.
- Informarea clienților cu privire la orice onorarii de recomandare sau acorduri referitoare la comisioane pentru servicii sau produse recomandate ar putea trata o amenințare de interes propriu.
- Separarea echipelor atunci când apar probleme de natură confidențială ar putea trata o amenințare de interes propriu.

300.8 A3 Restul secțiunilor din Partea 3 și *Standardele Internaționale privind Independența* descriu anumite amenințări ce ar putea apărea pe parcursul prestării serviciilor profesionale și includ exemple de acțiuni ce ar putea trata amenințările.

#### Partener de revizuire adecvat

300.8 A4 Un partener de revizuire adecvat este un profesionist care deține cunoștințele, aptitudinile, experiența și autoritatea necesare pentru a revizui, într-o manieră obiectivă, activitatea relevantă efectuată sau serviciile relevante furnizate. O astfel de persoană ar putea fi un profesionist contabil.

## Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta

- C300.9** Atunci când comunică cu persoanele responsabile cu guvernanta în conformitate cu prevederile prezentului Cod, un profesionist contabil trebuie să stabilească persoana adecvată (persoanele adecvate) din cadrul structurii de guvernanta a entității cu care să comunice. În cazul în care contabilul comunică cu un subgrup al persoanelor responsabile cu guvernanta, el trebuie să determine și dacă este necesară, de asemenea, comunicarea cu toate persoanele responsabile cu guvernanta, astfel încât acestea să fie informate în mod corespunzător.
- 300.9 A1 Atunci când stabilește cu cine să comunice, un profesionist contabil ar putea lua în considerare:
- (a) Natura și importanța circumstanțelor și
  - (b) Aspectele care vor fi comunicate.
- 300.9 A2 Exemplele de subgrup al persoanelor responsabile cu guvernanta includ un comitet de audit sau un membru individual dintre persoanele responsabile cu guvernanta.
- C300.10** Dacă un profesionist contabil comunică cu persoane care au atât responsabilități de conducere, precum și responsabilități de guvernanta, contabilul trebuie să fie convins că prin comunicarea cu respectivele persoane au fost informați corespunzător toți cei cu rol în guvernanta cu care acesta ar comunica în mod normal.
- 300.10A1 În unele circumstanțe, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în administrarea entității, de exemplu, în cazul unei întreprinderi mici în care un singur proprietar administrează entitatea și nicio altă persoană nu are un rol de guvernanta. În aceste cazuri, dacă aspectele sunt comunicate unei (unor) persoane cu responsabilități de conducere, iar acea persoană are (acele persoane au) și responsabilități de guvernanta, profesionistul contabil a îndeplinit cerința de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta.

## SECȚIUNEA 310

### CONFLICTE DE INTERESE

#### Introducere

- 310.1 Profesioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 310.2 Un conflict de interese creează amenințări la adresa conformității cu principiul obiectivității și ar putea crea amenințări la adresa conformității cu alte principii fundamentale. Astfel de amenințări ar putea apărea atunci când:
- Profesionistul contabil furnizează un serviciu profesional legat de un anumit aspect pentru doi sau mai mulți clienți ale căror interese în legătură cu aspectul respectiv sunt în conflict sau
  - Interesele profesionistului contabil în ceea ce privește un anumit aspect și interesele clientului pentru care profesionistul contabil furnizează un serviciu profesional legat de aspectul respectiv sunt în conflict.
- 310.3 Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în cazul conflictelor de interese. Atunci când un profesionist contabil furnizează servicii de audit, de revizuire sau de asigurare, independența este, de asemenea, necesară în conformitate cu *Standardele Internaționale privind Independența*.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C310.4** Un profesionist contabil nu trebuie să permită ca un conflict de interese să îi compromită raționamentul profesional sau de afaceri.
- 310.4 A1 Exemplele de circumstanțe în care pot apărea conflicte de interese includ următoarele:
- Furnizarea unui serviciu de consultanță pentru o tranzacție către un client care dorește să dobândească un client de audit, atunci când firma a obținut informații confidențiale pe parcursul auditului care ar putea fi relevante pentru tranzacția respectivă.
  - Oferirea de consultanță în paralel pentru doi clienți care sunt concurenți pentru achiziționarea aceleiași companii, atunci când consultanța oferită poate fi relevantă pentru pozițiile concurențiale ale celor două părți.
  - Furnizarea de servicii către un vânzător și un cumpărător în legătură cu aceeași tranzacție.

- Efectuarea evaluării activelor pentru două părți care se află pe poziții adverse în legătură cu activele respective.
- Reprezentarea a doi clienți în aceeași problemă, dacă aceștia se află într-o dispută legală, cum ar fi pe parcursul unei proceduri de divorț sau al dizolvării unui parteneriat.
- În ceea ce privește un acord de licență, furnizarea unui raport de asigurare pentru entitatea care acordă licență cu privire la redevențele aferente, furnizând consultanță entității care primește licența cu privire la sumele de plată.
- Consilierea unui client să investească într-o întreprindere în care, de exemplu, soțul sau soția profesionistului contabil deține un interes financiar.
- Furnizarea de consultanță strategică unui client cu privire la poziția sa concurențială atunci când există o asociere în participație sau un interes similar cu un concurent principal al clientului respectiv.
- Furnizarea de consultanță unui client privind achiziția unei întreprinderi pe care firma dorește, de asemenea, să o achiziționeze.
- Furnizarea de consultanță unui client cu privire la achiziționarea unui produs sau serviciu, atunci când există un acord pentru redevențe sau comisioane cu un vânzător potențial al produsului sau serviciului respectiv.

## Identificarea conflictului de interese

### *Prevederi generale*

**C310.5** Înainte de a accepta o nouă relație cu un client, misiune sau relație de afaceri, un profesionist contabil trebuie să ia măsuri rezonabile pentru a identifica circumstanțele care ar putea genera un conflict de interese și, prin urmare, o amenințare la adresa conformității cu unul sau mai multe dintre principiile fundamentale. Astfel de măsuri trebuie să includă identificarea:

- (a) Naturii intereselor și relațiilor relevante dintre părțile implicate și
- (b) Serviciului prestat și efectele acestuia asupra părților relevante.

310.5 A1 Un proces eficace de identificare a conflictelor ajută un profesionist contabil să ia măsuri rezonabile pentru a identifica interesele sau relațiile care ar putea crea un conflict de interese real sau potențial, atât înainte de a decide dacă să accepte sau nu o misiune, cât și pe tot parcursul misiunii. Un astfel de proces include luarea în considerare a aspectelor identificate de părți externe, de exemplu, clienți sau potențiali clienți. Cu cât se identifică mai devreme un conflict de interese real sau potențial, cu atât va crește probabilitatea ca



profesionistul contabil să poată trata amenințările create de conflictul de interese.

- 310.5 A2 Un proces eficace de identificare a conflictelor de interese existente sau potențiale va ține cont de factori precum:
- Natura serviciilor profesionale furnizate.
  - Dimensiunea firmei.
  - Dimensiunea și natura bazei de clienți.
  - Structura firmei, de exemplu, numărul și localizarea geografică a sediilor.
- 310.5 A3 Mai multe informații cu privire la acceptarea unui client sunt prevăzute în secțiunea 320 *Numirea profesională*.

#### *Modificarea circumstanțelor*

- C310.6** Un profesionist contabil, în timpul efectuării misiunii, trebuie să fie atent la modificările în timp ale naturii serviciilor, intereselor și relațiilor care ar putea genera un conflict de interese.
- 310.6 A1 Natura serviciilor, intereselor și relațiilor s-ar putea modifica pe parcursul misiunii. Acest lucru este valabil în special atunci când unui profesionist contabil i se solicită să efectueze o misiune într-o situație care ar putea deveni contradictorie, chiar dacă părțile care contractează profesionistul contabil ar putea să nu fie implicate inițial într-o dispută.

#### *Firme din rețea*

- C310.7** Dacă firma face parte dintr-o rețea, un profesionist contabil trebuie să ia în considerare conflictele de interese despre care profesionistul contabil are motive să creadă că există sau că ar putea fi generate de interesele și relațiile unei alte firme din rețea.
- 310.7 A1 Factorii care trebuie luați în considerare atunci când se identifică interese și relații ce implică o firmă din rețea includ:
- Natura serviciilor profesionale furnizate.
  - Clienții deserviți de rețea.
  - Localizarea geografică a tuturor părților relevante.

#### **Amenințările generate de conflictele de interese**

- 310.8 A1 În general, cu cât este mai directă legătura dintre serviciile profesionale și aspectul pe marginea căruia interesele părților intră în conflict, cu atât crește probabilitatea ca amenințarea să nu fie la un nivel acceptabil.
- 310.8 A2 Factorii relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări generale de un conflict de interese includ măsuri de prevenire a prezentării neautorizate de informații confidențiale atunci când se prestează

servicii profesionale legate de un anumit aspect pentru doi sau mai mulți clienți ale căror interese în ceea ce privește aspectul respectiv sunt în conflict. Aceste măsuri includ:

- Existența unor spații de lucru separate pentru funcțiile specializate din cadrul firmei, care ar putea acționa ca o barieră împotriva transmiterii informațiilor confidențiale despre client între spațiile de lucru.
- Politici și proceduri pentru limitarea accesului la dosarele clienților.
- Acorduri de confidențialitate semnate de personalul angajat și partenerii firmei.
- Separarea fizică și electronică a informațiilor confidențiale.
- Formare și comunicare specifice și dedicate.

310.8 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea amenințărilor generate de conflictele de interese includ:

- Crearea de echipe de misiune separate cărora li se impun politici și proceduri clare privind păstrarea confidențialității
- Revizuirea activității de către un partener de revizuire adecvat care nu este implicat în furnizarea serviciului sau afectat în vreun alt mod de conflict, care să revizuiască activitatea desfășurată sau să evalueze dacă principalele raționamente și concluzii sunt adecvate.

## Prezentarea informațiilor și acordul

### *Prevederi generale*

**C310.9** Un profesionist contabil trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru a determina dacă natura și importanța unui conflict de interese sunt de așa manieră încât prezentarea de informații specifice și acordul explicit sunt necesare atunci când tratează amenințarea generată de conflictul de interese.

310.9 A1 Factorii care trebuie luați în considerare pentru a determina dacă prezentarea de informații specifice și acordul explicit sunt necesare includ:

- Circumstanțele care generează conflictul de interese.
- Părțile care ar putea fi afectate.
- Natura problemelor care ar putea apărea.
- Potențialul respectivului aspect de a evolua într-o manieră neașteptată.

310.9 A2 Prezentarea informațiilor și acordul pot lua forme diferite, de exemplu:

- Prezentarea unor informații generale clienților cu privire la circumstanțele în care, conform practicilor comerciale obișnuite,

profesionistul contabil nu furnizează servicii pentru un singur client în mod exclusiv (de exemplu, cu privire la un anumit serviciu profesional și sector de piață). Acest lucru permite clientului să furnizeze în mod corespunzător consimțământul general. De exemplu, contabilul ar putea să prezinte informații generale în termenii și condițiile standard pentru misiune.

- Prezentarea unor informații specifice clienților afectați de circumstanțele unui anumit conflict cu detalii suficiente pentru a permite clientului să ia o decizie informată cu privire la acest aspect și să furnizeze un acord explicit, în mod corespunzător. O astfel de prezentare de informații ar putea include o prezentare detaliată a circumstanțelor și o explicație cuprinzătoare a oricăror măsuri de protecție planificate și a riscurilor implicate.
- Acordul ar putea fi dedus din comportamentul clienților în circumstanțele în care profesionistul contabil are suficiente dovezi pentru a concluziona că circumstanțele sunt cunoscute clienților de la început și aceștia au acceptat conflictul de interese dacă nu aduc obiecții cu privire la existența conflictului.

310.9 A3 În general este necesar:

- (a) Să se prezinte clienților afectați de conflictul de interese natura conflictului de interese și maniera în care amenințările create au fost tratate și
- (b) Să se obțină acordul clienților afectați pentru a furniza servicii profesionale atunci când sunt aplicate măsuri de protecție pentru tratarea amenințării.

310.9 A4 Dacă acea prezentare de informații sau acel acord nu este în scris, profesionistul contabil este încurajat să documenteze următoarele:

- (a) Natura circumstanțelor care au generat conflictul de interese,
- (b) Măsurile de protecție aplicate pentru a trata amenințările atunci când este cazul și
- (c) Acordul obținut.

*Cazurile în care acordul explicit este refuzat*

**C310.10** Dacă profesionistul contabil a stabilit că acordul explicit este necesar în conformitate cu punctul C310.9 și clientul a refuzat să își dea acordul, contabilul trebuie fie:

- (a) Să încheie sau să refuze furnizarea de servicii profesionale care ar genera conflicte de interese, fie
- (b) Să încheie relațiile relevante sau să cedeze interesele relevante pentru a elimina amenințarea ori pentru a o reduce la un nivel acceptabil.

## Confidențialitate

### *Prevederi generale*

**C310.11** Un profesionist contabil trebuie să fie atent la principiul confidențialității, inclusiv atunci când prezintă informații sau diseminează informații în cadrul firmei sau rețelei și solicită îndrumări de la terțe părți.

310.11 A1 Subsecțiunea 114 stabilește cerințele și materialele de aplicare relevante pentru situațiile care ar putea crea o amenințare la adresa conformității cu principiul confidențialității.

### *Cazurile în care prezentarea informațiilor în scopul obținerii acordului ar încălca confidențialitatea*

**C310.12** Atunci când prezentarea informațiilor specifice în scopul obținerii unui acord explicit ar conduce la o încălcare a confidențialității și, prin urmare, un astfel de acord nu poate fi obținut, firma trebuie să accepte sau să continue misiunea numai dacă are certitudinea că:

- (a) Firma nu acționează în calitate de reprezentant pentru un client, aflat într-o poziție adversă față de un alt client în privința aceluiași aspect,
- (b) Există măsuri specifice pentru prevenirea prezentării unor informații confidențiale între echipele de misiune care deservește doi clienți și
- (c) Firma are convingerea că o terță parte rezonabilă și informată ar fi probabil să concluzioneze că este adecvat ca firma să accepte sau să continue misiunea deoarece o restricție referitoare la abilitatea firmei de a furniza servicii profesionale ar putea produce un rezultat advers disproporționat pentru clienți sau pentru alte terțe părți relevante.

310.12 A1 O încălcare a confidențialității ar putea rezulta, de exemplu, atunci când se solicită acordul pentru a furniza:

- Un serviciu legat de o tranzacție pentru un client în legătură cu o preluare ostilă a unui alt client al firmei.
- O investigație judiciară pentru un client în ceea ce privește o suspiciune de fraudă, atunci când firma deține informații confidențiale obținute din activitatea desfășurată pentru un alt client care ar putea fi implicat în fraudă.

## Documentarea

**C310.13** În circumstanțele prezentate la punctul C310.12, profesionistul contabil trebuie să documenteze:

- (a) Natura circumstanțelor, inclusiv rolul pe care și-l va asuma profesionistul contabil,

- (b) Existența măsurilor specifice pentru a preveni prezentarea informațiilor între echipele de misiune care deservește doi clienți și
- (c) Motivele pentru care este adecvată acceptarea sau continuarea misiunii.

## SECȚIUNEA 320

### NUMIREA PROFESIONALĂ

#### Introducere

- 320.1 Profesioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 320.2 Acceptarea unei noi relații cu un client sau de modificări ale misiunii existente ar putea crea o amenințare la adresa conformității cu unul sau mai multe dintre principiile fundamentale. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Procedurile de acceptare a clientului și a misiunii

###### *Prevederi generale*

- 320.3 A1 Amenințările la adresa conformității cu principiul integrității sau conduitei profesionale ar putea fi generate, de exemplu, de aspectele îndoielnice asociate clientului (proprietarilor, conducerii sau activităților acestuia). Problemele care, dacă ar fi cunoscute, ar putea genera o amenințare includ implicarea clientului în activități ilegale, lipsa de onestitate, practici îndoielnice de raportare financiară sau alte tipuri de conduită neetică.
- 320.3 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- Cunoașterea și înțelegerea clientului, a proprietarilor, a conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta și activitățile de afaceri ale acestuia;
  - Angajamentul clientului față de tratarea aspectelor îndoielnice, de exemplu, prin îmbunătățirea practicilor de guvernanta corporativă sau a controalelor interne.
- 320.3 A3 O amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și atenției convenite ar putea fi generată dacă echipa misiunii nu deține sau nu poate dobândi competențele necesare pentru a furniza corespunzător serviciile profesionale.
- 320.3 A4 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- O înțelegere corespunzătoare a:
    - Naturii afacerii clientului,
    - Complexității operațiunilor sale,

- Cerințelor misiunii și
  - Scopului, naturii și ariei de aplicare ale activității ce urmează a fi prestată.
  - Cunoașterea sectoarelor de activitate relevante sau a subiectului specific.
  - Experiență în domeniul cerințelor relevante de reglementare sau de raportare.
  - Existența politicilor și procedurilor de control al calității elaborate pentru a furniza o asigurare rezonabilă că misiunile sunt acceptate numai atunci când pot fi realizate cu competență.
- 320.3 A5 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei amenințări de interes propriu includ:
- Alocarea de personal suficient și care deține competențele necesare pentru efectuarea misiunii.
  - Convenirea unor termene realiste pentru realizarea misiunii.
  - Utilizarea unor experți, atunci când este necesar.

### Modificări ale unei numiri profesionale

#### *Prevederi generale*

- C320.4** Un profesionist contabil trebuie să determine dacă există orice motive pentru a nu accepta o misiune atunci când:
- (a) Un client potențial îi solicită să înlocuiască un alt contabil,
  - (b) Are în vedere să facă o ofertă pentru o misiune deținută în prezent de un alt contabil sau
  - (c) Are în vedere realizarea unei lucrări complementare sau suplimentare activității altui contabil.
- 320.4 A1 Ar putea exista motive pentru a nu accepta o misiune. Un astfel de motiv ar putea fi dacă o amenințare generată de fapte și circumstanțe nu poate fi tratată prin aplicarea unor măsuri de protecție. De exemplu, ar putea exista o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite dacă un profesionist contabil acceptă misiunea înainte de a cunoaște toate faptele relevante.
- 320.4 A2 Dacă unui profesionist contabil i se solicită să realizeze o activitate complementară sau suplimentară activității unui contabil existent sau precedent, o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite ar putea fi creată, de exemplu, ca rezultat al informațiilor incomplete.
- 320.4 A3 Un factor care este relevant în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări este măsura în care ofertele stipulează că, înaintea acceptării

misiunii, va fi solicitată contactarea contabilului existent sau precedent. Acest contact oferă contabilului propus oportunitatea de a întreba dacă există motive pentru care misiunea nu ar trebui să fie acceptată.

320.4 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Adresarea solicitării către contabilul existent sau precedent de a furniza orice informații cunoscute care, în opinia acestuia, trebuie să fie cunoscute contabilului propus înainte de a decide dacă va accepta sau nu misiunea. De exemplu, interviuarea ar putea dezvălui fapte relevante anterioare ascunse și ar putea indica dezacorduri între contabilul precedent sau existent ce ar putea influența decizia de acceptare a numirii.
- Obținerea informațiilor din alte surse, cum ar fi prin interviuarea terților sau investigații de fond cu privire la structurile de conducere superioară sau persoanele responsabile cu guvernarea clientului.

*Comunicarea cu contabilul existent sau precedent*

320.5 A1 Un contabil propus va avea nevoie, de obicei, să obțină permisiunea clientului, de preferabil în scris, pentru a iniția discuțiile cu contabilul existent sau precedent.

**C320.6** În cazul în care nu reușește să comunice cu contabilul existent sau precedent, contabilul propus trebuie să ia alte măsuri rezonabile pentru a obține informații cu privire la orice amenințări posibile.

*Comunicarea cu contabilul propus*

**C320.7** Atunci când contabilului existent sau precedent i se solicită să răspundă unei comunicări din partea contabilului propus, contabilul existent sau precedent trebuie:

- (a) Să se conformeze legilor și reglementărilor relevante care guvernează astfel de solicitări și
- (b) Să furnizeze informații în mod clar și onest.

320.7 A1 Contabilul existent sau precedent are obligația să respecte confidențialitatea. Măsura în care contabilului existent sau precedent i se permite sau i se impune să discute afacerile unui client cu un contabil propus depinde de natura misiunii și de:

- (a) Măsura în care contabilul existent sau precedent are permisiunea din partea clientului pentru discuție și
- (b) Cerințele legale sau etice legate de astfel de comunicări și prezentări de informații, care ar putea varia în funcție de jurisdicție.

320.7 A2 Circumstanțele în care profesionistului contabil i se impune sau i s-ar putea impune să prezinte informații confidențiale sau în care astfel de



prezentări de informații ar putea fi adecvate sunt prevăzute la punctul 114.1 A1 din Cod.

*Modificări în numirile aferente auditului sau revizuirii*

**C320.8** În cazul unui audit sau al unei revizuirii a situațiilor financiare, un profesionist contabil trebuie să îi solicite contabilului precedent sau existent să ofere informațiile cunoscute despre orice fapte sau alte informații care, în opinia contabilului precedent sau existent, trebuie să fie cunoscute de contabilul propus înainte de a decide dacă va accepta sau nu misiunea. Cu excepția circumstanțelor care presupun cazuri de neconformitate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările stipulate la punctele C360.21 și C360.22:

- (a) În cazul în care clientul este de acord cu prezentarea oricărui astfel de fapte sau alte informații de către contabilul precedent sau existent, contabilul existent sau precedent trebuie să furnizeze informațiile în mod clar și onest și
- (b) În cazul în care clientul nu reușește sau refuză să îi acorde contabilului precedent sau existent permisiunea de a discuta afacerile sale cu contabilul propus, contabilul existent sau precedent trebuie să prezinte acest fapt contabilului propus, care trebuie să analizeze cu atenție o astfel de omisiune sau refuz atunci când determină dacă va accepta sau nu numirea.

**Continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor**

**C320.9** Pentru o misiune recurentă la un client, un profesionist contabil trebuie să analizeze periodic dacă misiunea va fi continuată.

320.9 A1 Este posibil să fi fost generate amenințări potențiale la adresa conformității cu principiile fundamentale după acceptarea clientului care, dacă ar fi fost cunoscute mai devreme, ar fi determinat profesionistul contabil să refuze misiunea. De exemplu, o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul integrității ar fi putut fi generată de un management necorespunzător al profiturilor sau evaluări necorespunzătoare în bilanț.

**Utilizarea activității unui expert**

**C320.10** Atunci când un profesionist contabil intenționează să utilizeze activitatea unui expert, profesionistul contabil trebuie să evalueze dacă această utilizare este garantată.

320.10 A1 Factorii care trebuie luați în considerare atunci când un profesionist contabil intenționează să utilizeze activitatea unui expert includ reputația și nivelul de competență ale expertului, resursele aflate la dispoziția acestuia și standardele de etică aplicabile expertului. Aceste informații ar putea fi obținute dintr-o asociere anterioară cu expertul sau din consultarea cu alte părți.

## SECȚIUNEA 321

### FURNIZAREA UNEI A DOUA OPINII

#### Introducere

- 321.1 Profesioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 321.2 Furnizarea unei a doua opinii unei entități care nu este un client existent ar putea crea o amenințare de interes propriu sau altă amenințare la adresa conformității cu unul sau mai multe dintre principiile fundamentale. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 321.3 A1 Unui profesionist contabil i s-ar putea solicita să furnizeze o a doua opinie cu privire la aplicarea standardelor sau principiilor contabile, de audit, de raportare sau a altor standarde sau principii în (a) anumite circumstanțe sau (b) tranzacții efectuate de către sau în numele unei companii sau entități care nu este un client existent. O amenințare, de exemplu, o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite, ar putea fi creată dacă furnizarea unei a doua opinii nu se bazează pe aceleași fapte pe care contabilul existent ori cel precedent le deține sau se bazează pe probe necorespunzătoare.
- 321.3 A2 Un factor care este relevant în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări de interes propriu este reprezentat de circumstanțele solicitării și toate celelalte fapte și ipoteze disponibile care sunt relevante pentru exprimarea unui raționament profesional.
- 321.3 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:
- Cu permisiunea clientului, obținerea de informații de la contabilul existent sau de la cel precedent.
  - Descrierea limitărilor asociate oricărei opinii în comunicările cu clientul.
  - Furnizarea unei copii a opiniei contabilului existent sau celui precedent.

##### *Cazurile în care permisiunea de comunicare nu este asigurată*

- C321.4** Dacă o entitate care solicită o a doua opinie de la un profesionist contabil nu îi va permite acestuia să comunice cu contabilul existent sau precedent, profesionistul contabil trebuie să determine dacă poate furniza opinia solicitată.

## SECȚIUNEA 330

### ONORARII ȘI ALTE TIPURI DE REMUNERARE

#### Introducere

- 330.1 Profioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 330.2 Nivelul și natura unui onorariu sau alte acorduri de remunerare ar putea genera o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu unul sau mai multe dintre principiile fundamentale. Această secțiune stabilește materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Materiale de aplicare

##### Nivelul onorariilor

- 330.3 A1 Nivelul onorariilor percepute ar putea influența capacitatea profesionistului contabil de a furniza servicii profesionale în conformitate cu standardele profesionale.
- 330.3 A2 Un profesionist contabil ar putea percepe orice onorariu considerat corespunzător. Perceperea unui onorariu mai mic decât onorariul perceput de un alt contabil nu este, în sine, neetică. Cu toate acestea, nivelul onorariilor percepute creează o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite dacă nivelul onorariului perceput este atât de mic încât ar fi dificil să se realizeze misiunea în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.
- 330.3 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- Măsura în care clientul este informat cu privire la condițiile misiunii și, în special, cu privire la baza pe care sunt percepute onorariile și cu privire la ce servicii profesionale sunt acoperite de onorariul perceput.
  - Măsura în care nivelul onorariului este stabilit de o terță parte independentă, precum un organism de supraveghere.
- 330.3 A4 Exemple de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:
- Ajustarea nivelului onorariilor sau a ariei de aplicare aferente misiunii.
  - Revizuirea activității desfășurate de către un partener de revizuire adecvat.

## Onorarii contingente

- 330.4 A1 Onorariile contingente sunt utilizate pentru anumite tipuri de misiuni care nu sunt misiuni de asigurare. Cu toate acestea, onorariile contingente ar putea crea amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale, îndeosebi o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul obiectivității, în anumite situații.
- 330.4 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Natura misiunii.
  - Intervalul valorilor posibile ale onorariilor.
  - Baza pentru determinarea onorariului.
  - O prezentare pentru utilizatorii vizați a activității realizate de către profesionistul contabil și a bazei de remunerare.
  - Politicile și procedurile de control al calității.
  - Dacă rezultatul tranzacției va fi examinat de o terță parte independentă.
  - Dacă nivelul onorariului este stabilit de o terță parte independentă, precum un organism de reglementare.
- 330.4 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:
- Revizuirea activității efectuate de profesionistul contabil de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în efectuarea serviciului, altul decât unul de asigurare.
  - Obținerea acordului prealabil în scris al clientului cu privire la baza de remunerare.
- 330.4 A4 Cerințele și materialele de aplicare referitoare la onorariile contingente pentru serviciile oferite către clienții de audit sau de revizuire sau alți clienți de asigurare sunt prevăzute în *Standardele Internaționale privind Independența*.

## Onorarii sau comisioane de recomandare

- 330.5 A1 O amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiile obiectivității și competenței profesionale și atenției cuvenite este creată dacă profesionistul contabil plătește sau primește un onorariu de recomandare sau primește un comision care are legătură cu un client. Astfel de onorarii sau comisioane de recomandare includ, de exemplu:
- Un onorariu plătit altui profesionist contabil în scopul obținerii unor lucrări pentru un nou client atunci când clientul continuă să utilizeze serviciile contabilului existent, dar are nevoie de servicii specializate care nu sunt oferite de către contabil.

- Un onorariu primit pentru a recomanda unui client existent un alt profesionist contabil sau un alt expert, dacă contabilul existent nu asigură serviciul profesional specific solicitat de client.
- Un comision primit de la o terță parte (de exemplu, de la un furnizor de software) în legătură cu vânzarea de bunuri sau servicii către un client.

330.5 A2 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Obținerea unui acord prealabil din partea clientului pentru stabilirea de comisioane aferente vânzării de către o altă parte a unor bunuri sau servicii clientului ar putea trata o amenințare de interes propriu.
- Informarea clienților cu privire la orice alte onorarii de recomandare sau angajamente referitoare la comisioane plătite unui profesionist contabil sau unei terțe părți, ori primite de la un profesionist contabil sau o terță parte, pentru recomandarea de servicii ori produse ar putea trata o amenințare de interes propriu.

### **Cumpărarea sau vânzarea unei firme**

330.6 A1 Un profesionist contabil poate cumpăra o altă firmă sau o parte din aceasta pe baza faptului că plățile vor fi făcute către persoanele fizice care au deținut firma anterior ori către succesorii sau patrimoniul acestora. Aceste plăți nu sunt onorarii sau comisioane de recomandare în sensul acestei secțiuni.

## SECȚIUNEA 340

### STIMULENTE, INCLUSIV CADOURI ȘI OSPITALITATE

#### Introducere

- 340.1 Profesioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prevăzut în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 340.2 Oferirea sau acceptarea de stimulente ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare la adresa conformității cu principiile fundamentale, în special cu principiile integrității, obiectivității și conduitei profesionale.
- 340.3 Această secțiune stabilește cerințe și materiale de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în legătură cu oferirea și acceptarea de stimulente atunci când se prestează servicii profesionale care nu reprezintă situații de neconformitate cu legile și reglementările. Această secțiune îi solicită, de asemenea, unui profesionist contabil să se conformeze legilor și reglementărilor relevante atunci când oferă sau acceptă stimulente.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 340.4 A1 Un stimulent este un obiect, o situație sau o acțiune care este folosită (folosită) pentru a influența comportamentul unei alte persoane, însă nu neapărat cu intenția de a influența necorespunzător comportamentul persoanei respective. Stimulentele pot varia de la gesturi minore de ospitalitate între profesioniștii contabili și clienții existenți sau potențiali până la acțiuni ce pot avea ca rezultat neconformitatea cu legile și reglementările. Un stimulent poate lua forme diferite, de exemplu:
- Cadouri.
  - Ospitalitate.
  - Divertisment.
  - Donații politice sau caritabile.
  - Apel la relații de prietenie și loialitate.
  - Oportunități de angajare sau alte oportunități de natură comercială.
  - Tratamente preferențiale, drepturi sau privilegii.

##### Stimulente interzise prin legi și reglementări

- C340.5** În multe jurisdicții există legi și reglementări, precum cele legate de mită și corupție, care interzic oferirea sau acceptarea de stimulente în anumite situații. Profesionistul contabil trebuie să cunoască legile și

reglementările relevante și să se conformeze cu acestea atunci când întâlnește astfel de situații.

**Stimulente care nu sunt interzise prin legi și reglementări**

340.6 A1 Oferirea sau acceptarea stimulentei care nu sunt interzise prin legislație și reglementări ar putea totuși genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.

*Stimulente oferite cu intenția de a influența în mod necorespunzător comportamentul*

**C340.7** Un profesionist contabil nu trebuie să ofere, sau să îi încurajeze pe alții să ofere, niciun stimulent care este acordat, ori despre care contabilul consideră că ar fi probabil ca o terță parte rezonabilă și informată să concluzioneze că este acordat, cu scopul de a influența în mod necorespunzător comportamentul celui care îl primește sau al altei persoane.

**C340.8** Un profesionist contabil nu trebuie să accepte, sau să-i încurajeze pe alții să accepte, niciun stimulent despre care contabilul concluzionează că este acordat, ori consideră că este probabil ca o terță parte rezonabilă și informată să concluzioneze că este acordat, cu scopul de a influența în mod necorespunzător comportamentul celui care îl primește sau al altei persoane.

340.9 A1 Se consideră că un stimulent influențează în mod necorespunzător comportamentul unei persoane atunci când o determină pe aceasta să aibă un comportament neetic. O astfel de influență necorespunzătoare poate fi direcționată fie către cel care primește stimulentele, fie către o altă persoană care are o anumită relație cu acesta. Principiile fundamentale reprezintă un cadru de referință adecvat pentru un profesionist contabil atunci când analizează ceea ce constituie un comportament neetic din partea contabilului și, prin analogie, a altor persoane.

340.9 A2 O încălcare a principiului fundamental al integrității apare atunci când un profesionist contabil oferă sau acceptă, sau îi încurajează pe alții să ofere sau să accepte, un stimulent al cărui scop este să influențeze în mod necorespunzător comportamentul celui care primește sau al altei persoane.

340.9 A3 Pentru a stabili dacă există o intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul este necesară utilizarea raționamentului profesional. Factorii relevanți care trebuie luați în considerare includ:

- Natura, frecvența, valoarea și efectul cumulat ale stimulentei.
- Plasarea în timp a momentului în care este oferit stimulentele în raport cu orice acțiune sau decizie pe care ar putea să o influențeze.
- Dacă stimulentele sunt o practică culturală sau obișnuită în situațiile respective, de exemplu, oferirea unui cadou cu ocazia unei sărbători religioase sau a unei nunți.

- Dacă stimulentele este o parte auxiliară a unei activități profesionale, de exemplu, oferirea sau acceptarea unei mese de prânz în cadrul unei întâlniri de afaceri.
- Dacă stimulentele oferit este limitat la o singură persoană sau disponibil unui grup mai extins. Grupul mai extins ar putea fi intern sau extern firmei, precum alți furnizori ai clientului.
- Rolurile și funcțiile persoanelor din firmă sau de la client care oferă sau cărora li se oferă stimulentele.
- Dacă profesionistul contabil știe, sau are motive să creadă, că acceptarea stimulentele ar încălca politicile și procedurile clientului.
- Nivelul de transparență cu care este oferit stimulentele.
- Dacă stimulentele a fost impus sau solicitat de către persoana care îl primește.
- Comportamentul anterior cunoscut sau reputația celui care oferă.

Luarea în considerare a unor acțiuni viitoare

- 340.10 A1 Dacă profesionistul contabil află despre un stimulentele oferit cu intenția reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul, ar putea apărea în continuare amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale, chiar dacă sunt îndeplinite cerințele de la punctele C340.7 și C340.8.
- 340.10 A2 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:
- Informarea conducerii superioare a firmei sau a persoanelor responsabile cu guvernarea clientului cu privire la ofertă.
  - Modificarea sau încheierea relației de afaceri cu clientul.

*Stimulente oferite fără intenția de a influența în mod necorespunzător comportamentul*

- 340.11 A1 Cerințele și materialele de aplicare prevăzute în cadrul conceptual se aplică atunci când un profesionist contabil a concluzionat că nu există nicio intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul persoanei care primește sau al altei persoane.
- 340.11 A2 Dacă un astfel de stimulentele este neînsemnat și irelevant, orice amenințări generate de acesta vor fi la un nivel acceptabil.
- 340.11 A3 Exemple de situații în care oferirea sau acceptarea unui astfel de stimulentele ar putea genera amenințări chiar dacă profesionistul contabil a concluzionat că nu există nicio intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul includ:
- Amenințări de interes propriu



- Unui profesionist contabil i se oferă ospitalitate din partea unui potențial cumpărător al unui client în timp ce furnizează servicii financiare corporative clientului.
  - Amenințări de familiaritate
    - Un profesionist contabil invită cu regularitate un client existent sau potențial la evenimente sportive.
  - Amenințări de intimidare
    - Un profesionist contabil acceptă, din partea unui client, ospitalitate a cărei natură ar putea fi percepută ca inadecvată dacă ar fi prezentată public.
- 340.11 A4 Factorii relevanți în evaluarea nivelului acestor amenințări generate de oferirea sau acceptarea unui astfel de stimulent includ aceiași factori prevăzuți la punctul 340.9 A3 pentru stabilirea intenției.
- 340.11 A5 Exemplele de acțiuni care ar putea elimina amenințările create prin oferirea sau acceptarea unui astfel de stimulent includ:
- Refuzul stimulentului sau neoferirea acestuia.
  - Transferarea răspunderii pentru furnizarea oricăror servicii profesionale clientului către o altă persoană despre care profesionistul contabil nu are niciun motiv să creadă că va fi influențată, sau că va fi percepută ca fiind influențată, în mod necorespunzător atunci când furnizează servicii profesionale.
- 340.11 A6 Exemple de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări generate de oferirea sau acceptarea unui astfel de stimulent includ:
- Transparență față de conducerea superioară a firmei sau client, cu privire la oferirea sau acceptarea unui stimulent.
  - Înregistrarea stimulentului într-un registru monitorizat de conducerea superioară a firmei sau de către o altă persoană responsabilă cu conformitatea etică a clientului sau păstrat de către client.
  - Existența unui partener de revizuire adecvat care nu este implicat, în vreun alt mod, în desfășurarea activității profesionale, care să revizuiască orice activitate desfășurată sau deciziile luate de către profesionistul contabil în privința clientului de la care contabilul a acceptat stimulentul.
  - Donarea stimulentului în scopuri caritabile după primire și prezentarea corespunzătoare a informațiilor despre donație, de exemplu, către un membru din conducerea superioară a firmei sau persoanei care a oferit stimulentul.
  - Rambursarea costurilor stimulentului, de exemplu, ospitalitatea primită.

- Returnarea stimulentei, de exemplu, un cadou, cât mai repede posibil după ce a fost acceptat inițial.

### **Rude imediate sau apropiate**

**C340.12** Un profesionist contabil trebuie să fie atent la potențialele amenințări la adresa conformității contabilului cu principiile fundamentale generate de oferirea unui stimulent:

- (a) De către o rudă imediată sau apropiată a contabilului către un client existent sau potențial al contabilului.
- (b) Unei rude imediate sau apropiate a contabilului de către un client existent sau potențial al contabilului.

**C340.13** În cazul în care profesionistul contabil află despre un stimulent care este oferit unei sau de către o rudă imediată sau apropiată și concluzionează că există intenția de a influența în mod necorespunzător comportamentul contabilului ori al clientului existent sau potențial, sau consideră că o terță parte rezonabilă și informată ar putea concluziona că există o astfel de intenție, contabilul trebuie să sfătuiască ruda imediată sau apropiată să nu ofere ori să nu accepte stimulentele.

340.13 A1 Factorii prevăzuți la punctul 340.9 A3 sunt relevanți pentru a stabili dacă există o intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul profesionistului contabil sau al clientului existent sau potențial. Alt factor care este relevant este natura sau gradul de apropiere al relației dintre:

- (a) Contabil și ruda imediată sau apropiată,
- (b) Ruda imediată sau apropiată și clientul existent sau potențial și
- (c) Contabil și clientul existent sau potențial.

De exemplu, o ofertă de muncă, în afara procesului normal de recrutare, adresată soțului/soției contabilului de către un client pentru care contabilul furnizează o evaluare a afacerii pentru o vânzare potențială ar putea indica o astfel de intenție.

340.13 A2 Materialul de aplicare de la punctul 340.10 A2 este, de asemenea, relevant în tratarea amenințărilor care ar putea fi generate atunci când există o intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul profesionistului contabil ori al clientului existent sau potențial, chiar dacă ruda imediată sau apropiată a urmat sfatul oferit conform punctului C340.13.

### *Aplicarea cadrului conceptual*

340.14 A1 Atunci când profesionistul contabil află despre oferirea unui stimulent în situațiile prevăzute la punctul C340.12, amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale ar putea fi generate dacă:

- (a) Ruda imediată sau apropiată oferă sau acceptă stimulentele în ciuda sfatului contabilului conform prevederilor de la punctul C340.13 sau
- (b) Contabilul nu are motive să creadă că există o intenție reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul contabilului ori al clientului existent sau potențial.

340.14 A2 Materialele de aplicare de la punctele 340.11 A1-340.11 A6 sunt relevante pentru a identifica, evalua și trata astfel de amenințări. Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor în aceste situații includ, de asemenea, natura sau gradul de apropiere al relațiilor prezentate la punctul 340.13 A1.

### **Alte considerente**

- 340.15 A1 Dacă un profesionist contabil descoperă sau află de stimulente ce ar putea avea drept rezultat neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate cu legile și reglementările de către un client sau persoane care lucrează cu clientul sau în subordinea acestuia, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 360.
- 340.15 A2 Dacă unei firme, unei firme din rețea sau unui membru al echipei de audit i se oferă cadouri sau ospitalitate din partea unui client de audit, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 420.
- 340.15 A3 Dacă unei firme sau unui membru al echipei misiunii de asigurare i se oferă cadouri sau ospitalitate din partea unui client de asigurare, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în secțiunea 906.

## SECȚIUNEA 350

### CUSTODIA ACTIVELOR CLIENTULUI

#### Introducere

- 350.1 Profesioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 350.2 Deținerea activelor clientului generează o amenințare de interes propriu sau alte amenințări la adresa conformității cu principiile conduitei profesionale și obiectivității. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Înainte de luarea în custodie

- C350.3** Un profesionist contabil nu trebuie să preia custodia sumelor de bani sau a altor active ale clientului, cu excepția cazului în care acest lucru este permis de lege, în conformitate cu orice condiții în temeiul cărora o astfel de custodie poate fi preluată.
- C350.4** Ca parte a procedurilor de acceptare a clientului și a misiunii referitoare la custodia sumelor de bani sau a altor active ale clientului, un profesionist contabil trebuie:
- (a) Să facă cercetări cu privire la sursa activelor și
  - (b) Să analizeze obligațiile legale și de reglementare.
- 350.4 A1 Cercetările cu privire la sursa activelor clientului ar putea dezvălui, de exemplu, că activele provin din activități ilegale, cum ar fi spălarea banilor. În astfel de circumstanțe ar fi generată o amenințare și s-ar aplica prevederile secțiunii 360.

##### După luarea în custodie

- C350.5** Un profesionist contabil căruia i-au fost încredințate sume de bani sau alte active aparținând altor părți trebuie:
- (a) Să respecte toate legile și reglementările relevante privind deținerea și contabilizarea activelor,
  - (b) Să păstreze aceste active separat de activele personale sau ale firmei,
  - (c) Să utilizeze activele doar în scopul stabilit al acestora și
  - (d) Să fie pregătit în orice moment să răspundă pentru acele active și pentru orice venit, dividende sau câștiguri generate de acestea, în fața oricărei persoane îndreptățite.

**SECȚIUNEA 360****REAȚIA LA CAZURILE DE NECONFORMITATE  
CU LEGILE ȘI REGLEMENTĂRILE****Introducere**

- 360.1 Profioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 360.2 Este generată o amenințare de interes propriu sau de intimidare la adresa conformității cu principiile integrității și conduitei profesionale atunci când un profesionist contabil află despre o neconformitate sau o suspiciune de neconformitate cu legile și reglementările.
- 360.3 Pe parcursul furnizării unui serviciu profesional pentru un client, un profesionist contabil ar putea întâlni sau îi pot fi aduse la cunoștință cazuri de neconformitate sau suspiciuni de neconformitate. Această secțiune oferă contabilului îndrumări în evaluarea implicațiilor problemei și căile posibile de acțiune atunci când rezolvă cazurile de neconformitate sau suspiciune de neconformitate cu:
- (a) Legile și reglementările recunoscute în general ca având un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale clientului și
  - (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale clientului, dar a căror respectare ar putea fi fundamentală pentru aspectele operaționale ale activității clientului, pentru capacitatea acestuia de a-și continua activitatea sau pentru a evita penalizări semnificative.

**Obiectivele profesionistului contabil în legătură cu neconformitatea cu legile și reglementările**

- 360.4 O caracteristică distinctivă a profesiei contabile este asumarea responsabilității de a acționa în interesul public. Atunci când tratează o situație de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate, obiectivele profesionistului contabil sunt:
- (a) Să respecte principiile integrității și conduitei profesionale,
  - (b) Prin sesizarea conducerii sau, după caz, a persoanelor responsabile cu governanța clientului, să încerce:
    - (i) Să le permită acestora să rectifice, să remedieze sau să atenueze consecințele neconformității identificate sau suspectate sau
    - (ii) Să împiedice apariția neconformității atunci când acestuanu a avut încă loc și
  - (c) Să ia orice măsuri suplimentare adecvate în interesul public.

## Cerințe și materiale de aplicare

### Prevederi generale

- 360.5 A1 Neconformitatea cu legile și reglementările („neconformitatea”) include omisiuni sau fapte comise, intenționate sau neintenționate, care contravin legislației sau reglementărilor în vigoare, comise de următoarele părți:
- (a) Un client,
  - (b) Persoanele responsabile cu guvernanta unui client,
  - (c) Conducerea unui client sau
  - (d) Alte persoane care lucrează pentru un client sau în subordinea acestuia.
- 360.5 A2 Exemplele de legi și reglementări la care se face referire în prezenta secțiune le includ pe acelea care tratează:
- Frauda, corupția și mita.
  - Spălarea de bani, finanțarea terorismului și câștigurile din infracțiuni.
  - Piețele și tranzacțiile bursiere.
  - Produsele și serviciile bancare și alte produse și servicii financiare.
  - Protecția datelor.
  - Datoriile și plățile asociate impozitelor și pensiilor.
  - Protecția mediului.
  - Sănătatea și siguranța publică.
- 360.5 A3 Neconformitatea ar putea avea drept consecințe amenzi, litigii sau alte urmări pentru client, care îi pot afecta în mod semnificativ situațiile sale financiare. Trebuie reținut că astfel de neconformități ar putea avea implicații mai ample pentru interesul public, concretizate în prejudicii potențial substanțiale aduse investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. În sensul prezentei secțiuni, o faptă care aduce prejudicii substanțiale este una care are consecințe nefavorabile severe pentru oricare dintre aceste părți în termeni financiari sau nefinanciari. Exemplele includ comiterea unei fraude ce conduce la pierderi financiare semnificative pentru investitori și încălcări ale legislației și reglementărilor de mediu care pun în pericol sănătatea sau siguranța angajaților sau a publicului.
- C360.6** În anumite jurisdicții există prevederi legislative sau de reglementare care guvernează modul în care profesioniștii contabili trebuie să trateze cazurile de neconformitate sau suspiciunile de neconformitate. Aceste prevederi legislative sau de reglementare ar putea diferi sau ar putea depăși prevederile prezentei secțiuni. Atunci când întâlnește o astfel de

situație de neconformitate sau suspiciune de neconformitate, profesionistul contabil are responsabilitatea de a înțelege prevederile legale sau de reglementare respective și de a le respecta, inclusiv:

- (a) Orice cerință de raportare a problemei către o autoritate adecvată și
- (b) Orice interdicție de a alerta clientul.

360.6 A1 O interdicție de a alerta clientul ar putea rezulta, de exemplu, în baza legislației împotriva spălării banilor.

360.7 A1 Această secțiune se aplică oricare ar fi natura clientului, indiferent dacă acesta este sau nu o entitate de interes public.

360.7 A2 Unui profesionist contabil care întâlnește sau căruia îi sunt aduse la cunoștință aspecte care sunt evident neînsemnate nu i se impune să se conformeze prezentei secțiunii. Măsura în care o problemă este evident neînsemnată trebuie judecată după natura și impactul acesteia, financiar sau de alt tip, pentru client, părțile interesate și publicul larg.

360.7 A3 Această secțiune nu tratează:

- (a) Conduita personală inadecvată care nu are legătură cu activitățile de afaceri ale clientului și
- (b) Neconformitatea altor părți decât cele menționate la punctul. Aceasta include, de exemplu, situațiile în care un profesionist contabil a fost angajat de un client să realizeze o misiune de analiză-diagnostic (due diligence) a unei entități terțe, iar neconformitatea identificată sau suspectată a fost comisă de respectiva parte terță.

Cu toate acestea, profesionistul contabil poate considera utile îndrumările din prezenta secțiune atunci când analizează cum să reacționeze în aceste situații.

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea**

360.8 A1 Conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernarea, îi revine responsabilitatea de a se asigura că activitățile de afaceri ale clientului se desfășoară în conformitate cu legile și reglementările. Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea sunt, de asemenea, responsabile de identificarea și tratarea oricărei neconformități comise de:

- (a) Client,
- (b) O persoană responsabilă cu guvernarea entității,
- (c) Un membru al conducerii sau
- (d) Alte persoane care lucrează pentru client sau în subordinea acestuia.

## Responsabilitățile tuturor profesioniștilor contabili

**C360.9** Atunci când un profesionist contabil constată o problemă care face obiectul prezentei secțiuni, măsurile pe care trebuie să le întreprindă profesionistul contabil pentru a se conforma prezentei secțiuni trebuie să fie luate la timp. Pentru a putea acționa la timp, contabilul trebuie să înțeleagă natura problemei și prejudiciul potențial adus intereselor entității, investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg.

### Auditurile situațiilor financiare

#### *Înțelegerea problemei*

**C360.10** Dacă un profesionist contabil angajat să efectueze un audit al situațiilor financiare identifică informații care vizează o situație de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate, contabilul trebuie să înțeleagă problema. Această înțelegere trebuie să includă natura neconformității sau a suspiciunii de neconformitate și circumstanțele în care aceasta a avut sau ar putea avea loc.

360.10 A1 Profesionistul contabil ar putea afla despre neconformitate sau suspiciunea de neconformitate cu legile și reglementările fie în cursul desfășurării misiunii, fie prin informații primite de la alte părți.

360.10 A2 Se așteaptă de la profesionistul contabil să își aplice cunoștințele și competențele și să își exercite raționamentul profesional. Cu toate acestea, nu se așteaptă ca acesta să dețină un nivel de înțelegere a legislației și a reglementărilor care să depășească nivelul necesar pentru asumarea misiunii. Măsura în care o faptă constituie un caz de neconformitate este, în cele din urmă, o problemă care trebuie stabilită de o instanță sau de un organism judiciar corespunzător.

360.10A3 În funcție de natura și importanța problemei, profesionistul contabil se poate consulta, cu titlu confidențial, cu alte persoane din cadrul firmei, al unei firme din rețea sau al unui organism profesional, ori cu un consilier juridic.

**C360.11** Dacă profesionistul contabil identifică sau suspectează că a avut loc sau ar putea avea loc o situație de neconformitate, profesionistul contabil trebuie să discute problema cu nivelul de conducere adecvat și, atunci când este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernanta.

360.11A1 O astfel de discuție are scopul de a ajuta la înțelegerea de către profesionistul contabil a faptelor și circumstanțelor relevante pentru problemă și a consecințelor posibile. De asemenea, discuția poate determina conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta să investigheze problema.

360.11A2 Identificarea nivelului de conducere adecvat la care trebuie discutată problema ține de raționamentul profesional. Factorii relevanți care trebuie luați în considerare includ:



- Natura și circumstanțele problemei.
- Persoanele efectiv sau potențial implicate.
- Probabilitatea complicității.
- Consecințele posibile ale problemei.
- Măsura în care nivelul de conducere respectiv este capabil să investigheze problema și să ia măsurile adecvate.

360.11 A3 Nivelul de conducere adecvat este în general cel puțin cu un nivel mai sus decât persoana sau persoanele efectiv sau potențial implicate în problemă. În cazul unui grup, nivelul adecvat poate fi conducerea unei entități care controlează clientul.

360.11 A4 Profesionistul contabil ar putea avea în vedere și discutarea problemei cu auditorii interni, după caz.

**C360.12** Dacă profesionistul contabil consideră că este implicată conducerea, în cazul de neconformitate sau suspiciune de neconformitate, acesta trebuie să discute problema cu persoanele responsabile cu guvernanta.

*Tratarea problemei*

**C360.13** Atunci când discută cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta despre situația de neconformitate sau suspiciunea de neconformitate, profesionistul contabil trebuie să îi sfătuiască pe aceștia să ia măsuri adecvate și prompte, dacă nu au făcut-o deja, pentru:

- (a) A rectifica, remedia sau atenua consecințele neconformității,
- (b) A împiedica comiterea neconformității atunci când aceasta nu a avut încă loc sau
- (c) A sesiza problema către o autoritate corespunzătoare atunci când legile sau reglementările impun acest lucru sau atunci când se consideră necesar în interesul public.

**C360.14** Profesionistul contabil trebuie să analizeze dacă persoanele responsabile cu guvernanta și conducerea clientului își înțeleg responsabilitățile legale sau de reglementare în ceea ce privește neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate.

360.14A1 În cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta nu își înțeleg responsabilitățile legale sau de reglementare în ceea ce privește problema, profesionistul contabil ar putea sugera surse adecvate de informare sau le poate recomanda acestora să obțină consiliere juridică.

**C360.15** Profesionistul contabil trebuie să se conformeze cu:

- (a) Legile și reglementările aplicabile, inclusiv cu prevederile legale sau de reglementare care guvernează raportarea cazurilor de neconformitate sau a suspiciunilor de neconformitate către o autoritate corespunzătoare și

- (b)** Cerințele aplicabile din cadrul standardelor de audit, inclusiv cele referitoare la:
- Identificarea și tratarea neconformității, inclusiv a fraudei.
  - Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea.
  - Analizarea implicațiilor cazurilor de neconformitate sau ale suspiciunilor de neconformitate asupra raportului auditorului.

360.15A1 Unele legi și reglementări ar putea prevedea un interval de timp în care trebuie raportate neconformitățile sau suspiciunile de neconformitate către o autoritate competentă adecvată.

Comunicarea cu privire la grupuri

**C360.16** Atunci când profesionistul contabil identifică, în oricare dintre următoarele două situații, un caz de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate legată de componenta unui grup, profesionistul contabil trebuie să comunice problema partenerului de misiune la nivelul grupului, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis de legislație sau reglementări:

- (a)** Contabilului îi este solicitat, în scopul realizării unui audit al situațiilor financiare ale grupului, de către echipa misiunii grupului să efectueze lucrări ce vizează informațiile financiare aferente unei componente sau
- (b)** Contabilul este angajat să efectueze un audit al situațiilor financiare ale unei componente, în alte scopuri decât auditul grupului, de exemplu, pentru un audit statutar.

Comunicarea cu partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să fie suplimentară reacției la problema respectivă în conformitate cu prevederile prezentei secțiuni.

360.16A1 Scopul acestei comunicări este de a permite partenerului de misiune la nivelul grupului să fie informat cu privire la problemă și să stabilească, în contextul auditului grupului, dacă și cum să trateze problema în conformitate cu prevederile din prezenta secțiune. Această cerință de comunicare de la punctul C360.16 se aplică indiferent dacă firma partenerului de misiune la nivelul grupului sau rețeaua este aceeași sau este diferită de firma sau rețeaua profesionistului contabil.

**C360.17** Atunci când partenerul de misiune la nivelul grupului identifică o situație de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate în cursul auditului situațiilor financiare ale grupului, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să analizeze dacă problema ar putea sau nu să fie relevantă pentru una sau mai multe componente:

- (a)** Ale cărei (căror) informații financiare fac obiectul verificării în scopul auditului situațiilor financiare ale grupului sau

- (b) Ale cărei (căror) situații financiare fac obiectul auditului în alte scopuri decât auditul grupului, de exemplu, un audit statutar.

Acest considerent trebuie să fie suplimentar reacției la problema respectivă în contextul auditului grupului, în conformitate cu prevederile prezentei secțiuni.

**C360.18** Dacă neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate ar putea fi relevantă pentru una sau mai multe dintre componentele specificate la punctul C360.17 (a) și (b), partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să ia măsurile necesare pentru a comunica problema celor care efectuează lucrări legate de componente, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis de legislație sau reglementări. Dacă este necesar, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să facă cercetările corespunzătoare (fie prin chestionarea conducerii, fie din informații disponibile public) privind măsura în care componenta relevantă specificată (componentele relevante specificate) la punctul C360.17 (b) face (fac) obiectul unui audit și, dacă da, pentru a stabili identitatea auditorului, în măsura în care acest lucru este posibil.

360.18A1 Scopul acestei comunicări este de a permite celor responsabili pentru lucrările legate de componente să fie informați cu privire la problemă și să stabilească dacă și, dacă da, cum să trateze problema în conformitate cu prevederile din prezenta secțiune. Această cerință de comunicare se aplică indiferent dacă partenerul de misiune la nivelul grupului sau rețeaua este același (aceeași) sau diferă de firmele sau rețelele celor care efectuează lucrări la aceste componente.

*Determinarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare*

**C360.19** Profesionistul contabil trebuie să evalueze caracterul adecvat al reacției conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta.

360.19 A1 Factorii relevanți care trebuie luați în considerare la evaluarea caracterului adecvat al reacției conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta includ măsura în care:

- Reacția este promptă.
- Neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate a fost investigată adecvat.
- Au fost sau sunt luate măsuri pentru a rectifica, remedia sau atenua consecințele neconformității sau suspiciunii de neconformitate.
- Au fost sau sunt luate măsuri pentru împiedicarea comiterii oricărei neconformități atunci când aceasta nu a avut încă loc.
- Au fost sau sunt luate măsuri adecvate pentru a reduce riscul reapariției, de exemplu, controale suplimentare sau formare suplimentară.

- Neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate a fost sesizată unei autorități corespunzătoare atunci când este adecvat și, dacă da, măsura în care sesizarea pare a fi adecvată.

**C360.20** În urma reacției conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernarea, profesionistul contabil trebuie să determine dacă sunt necesare acțiuni suplimentare în interesul public.

360.20A1 Determinarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare, precum și natura și amploarea acestora vor depinde de diferiți factori, inclusiv:

- Cadrul legal și de reglementare.
- Urgența situației.
- Gradul de generalizare a problemei la toate nivelurile clientului.
- Măsura în care profesionistul contabil continuă să aibă încredere în integritatea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernarea.
- Măsura în care este probabil să repara neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate.
- Măsura în care există dovezi credibile ale unor prejudicii substanțiale reale sau potențiale aduse intereselor entității, investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg.

360.20A2 Exemplele de circumstanțe care ar putea determina profesionistul contabil să nu mai aibă încredere în integritatea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernarea includ situațiile în care:

- Profesionistul contabil suspectează sau are dovezi privind implicarea acestora sau intenția de a se implica în orice neconformitate.
- Profesionistul contabil știe că aceștia au luat cunoștință de o astfel de neconformitate și, în ciuda cerințelor legale sau de reglementare, nu au raportat sau nu au autorizat raportarea problemei unei autorități adecvate, în termen rezonabil.

**C360.21** Pentru a determina dacă sunt necesare acțiuni suplimentare, precum și natura și amploarea acestora, profesionistul contabil trebuie să își exercite raționamentul profesional. Pentru a determina acest lucru, contabilul trebuie să analizeze dacă ar fi probabil ca o terță parte rezonabilă și informată să concluzioneze că acesta a acționat corespunzător în interesul public.

360.21A1 Acțiunile suplimentare pe care profesionistul contabil le-ar putea realiza includ:

- Sesizarea problemei către o autoritate adecvată, chiar dacă nu există o cerință legală sau de reglementare care impune acest lucru.
- Retragera din misiune și din relația profesională acolo unde este permis de legislație sau de reglementări.

360.21 A2 Retragerea din misiune și din relația profesională nu înlocuiește luarea altor măsuri care ar putea fi necesare în vederea îndeplinirii obiectivelor profesionistului contabil conform prezentei secțiuni. Totuși, în unele jurisdicții ar putea exista limitări cu privire la acțiunile suplimentare disponibile contabilului. În astfel de situații, retragerea ar putea fi singurul demers disponibil.

**C360.22** Atunci când profesionistul contabil s-a retras din relația profesională în conformitate cu punctele C360.20 și 360.21 A1, contabilul trebuie, la solicitarea contabilului propus, în conformitate cu prevederile de la punctul C320.8, să furnizeze contabilului propus toate faptele relevante și alte informații care vizează neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate identificată. Contabilul precedent trebuie să facă acest lucru chiar și în situațiile tratate la punctul C320.8 (b), în care clientul nu reușește sau refuză să acorde contabilului precedent permisiunea de a discuta afacerile clientului cu contabilul propus, exceptând cazul în care se interzice prin legislație sau prin reglementare.

360.22 A1 Faptele și alte informații care trebuie furnizate sunt acelea care, în opinia contabilului precedent, trebuie să fie cunoscute de contabilul propus înainte ca acesta să decidă dacă va accepta sau nu misiunea. Secțiunea 320 tratează comunicările din partea contabililor propuși.

**C360.23** În cazul în care contabilul propus nu reușește să comunice cu contabilul precedent, contabilul propus trebuie să ia măsuri rezonabile pentru a obține informații cu privire la circumstanțele schimbării numirii prin alte mijloace.

360.23 A1 Alte mijloace pentru a obține informații cu privire la circumstanțele modificării numirii includ interviuarea unor părți terțe sau investigațiile de fond cu privire la structurile de conducere sau persoanele responsabile cu guvernanta clientului.

360.24 A1 Deoarece o evaluare a problemei ar putea implica analize și raționamente complexe, profesionistul contabil ar putea avea în vedere:

- Consultarea la nivel intern.
- Obținerea de consiliere juridică în vederea înțelegerii opțiunilor pe care le are și a implicațiilor profesionale sau juridice ale inițierii oricărui demers specific.
- Consultarea, cu titlu confidențial, cu un organism de reglementare sau cu un organism profesional.

Determinarea măsurii în care o problemă trebuie sesizată unei autorități adecvate

360.25 A1 Sesizarea unei probleme către o autoritate adecvată ar fi interzisă dacă această acțiune ar fi contrară legislației sau reglementărilor. Altfel, scopul sesizării este de a permite autorității adecvate să declanșeze investigarea problemei respective și demararea unor acțiuni în interesul public.

360.25 A2 Determinarea măsurii în care este necesară o astfel de sesizare depinde în special de natura și amploarea prejudiciilor reale sau potențiale aduse sau care ar putea fi generate de problema respectivă asupra investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. De exemplu, profesionistul contabil ar putea determina că sesizarea problemei către o autoritate adecvată reprezintă o măsură corespunzătoare dacă:

- Entitatea este implicată în acțiuni de dare de mită (de exemplu, către oficiali guvernamentali locali sau străini în scopul obținerii unor contracte mari).
- Entitatea este reglementată, iar problema este atât de importantă încât poate amenința autorizația de funcționare a acesteia.
- Entitatea este cotate la o bursă de valori și problema respectivă ar putea avea consecințe nefavorabile pentru tranzacționarea echitabilă și ordonată a titlurilor de valoare ale entității sau ar putea genera un risc sistemic pentru piețele financiare.
- Este probabil ca entitatea să vândă produse dăunătoare pentru sănătatea sau siguranța publică.
- Entitatea promovează către clienții săi o schemă care să îi ajute în evaziunea fiscală.

360.25 A3 Determinarea măsurii în care este necesară o astfel de sesizare va depinde și de factori externi, cum ar fi:

- Dacă există o autoritate adecvată care să poată primi informațiile respective și să declanșeze investigarea problemei și luarea unor măsuri. Autoritatea adecvată va depinde de natura problemei. De exemplu, autoritatea adecvată ar fi un organism de reglementare a valorilor mobiliare în cazul unei raportări financiare frauduloase sau o agenție de protecție a mediului în cazul unei încălcări a legislației și a reglementărilor de mediu.
- Măsura în care legile sau reglementările prevăd o protecție solidă și credibilă față de o posibilă răspundere sau ripostă civilă, penală sau profesională, cum ar fi în baza unei legislații sau a unor reglementări referitoare la denunțuri.
- Măsura în care există amenințări reale sau potențiale la adresa siguranței fizice a profesionistului contabil sau a altor persoane.

**C360.26** Dacă profesionistul contabil determină că sesizarea neconformității sau a suspiciunii de neconformitate către o autoritate adecvată reprezintă un demers corespunzător în circumstanțele date, această sesizare este permisă conform punctului C114.1 (d) din Cod. Atunci când face o astfel de sesizare, contabilul trebuie să acționeze cu bună-credință și să fie precaut atunci când face afirmații și aserțiuni. Contabilul trebuie să analizeze și, dacă este adecvat, să informeze

clientul cu privire la intențiile pe care le are înainte de a sesiza problema.

### *Încălcare iminentă*

**C360.27** În situații excepționale, profesionistul contabil ar putea identifica o conduită reală sau intenționată despre care are motive să considere că va constitui o încălcare iminentă a unei legi sau reglementări ce va cauza prejudicii substanțiale investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. După ce a analizat dacă ar fi sau nu adecvată discutarea problemei cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta entității, contabilul trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru a determina dacă să sesizeze imediat problema unei autorități adecvate pentru a preveni sau atenua consecințele unei astfel de încălcări iminente. Dacă se face sesizarea, aceasta este permisă conform punctului C114.1 (d) din Cod.

### *Documentarea*

**C360.28** Profesionistul contabil trebuie să documenteze următoarele aspecte în ceea ce privește un caz identificat sau suspectat de neconformitate care intră sub incidența prezentei secțiuni:

- Modul în care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta au răspuns la problema respectivă.
- Demersurile avute în vedere de contabil, raționamentele efectuate și deciziile luate, ținând cont de testul unei terțe părți rezonabile și informate.
- Măsura în care contabilul este asigurat cu privire la modul în care și-a îndeplinit responsabilitatea prevăzută la punctul C360.20.

360.28 A1 Această documentare este suplimentară conformității cu cerințele privind documentația din standardele de audit aplicabile. De exemplu, ISA-urile impun unui profesionist contabil care efectuează un audit al situațiilor financiare următoarele:

- Să întocmească o documentare suficientă pentru a permite o înțelegere a problemelor semnificative apărute în timpul auditului, a concluziilor obținute și a raționamentelor profesionale semnificative folosite pentru a ajunge la respectivele concluzii,
- Să documenteze discuțiile cu conducerea, cu persoanele responsabile cu guvernanta și cu alte persoane cu privire la problemele semnificative, inclusiv natura problemelor semnificative discutate, momentul discuțiilor și persoanele cu care s-a discutat și
- Să documenteze neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate identificată și rezultatele discuției cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta și alte părți externe entității.

## Servicii profesionale, altele decât auditurile situațiilor financiare

*Înțelegerea problemei și tratarea acesteia împreună cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta*

**C360.29** Dacă un profesionist contabil angajat să furnizeze un serviciu profesional, altul decât auditul situațiilor financiare află informații care vizează o situație de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate, contabilul trebuie să încerce să înțeleagă problema. Această înțelegere trebuie să includă natura neconformității sau a suspiciunii de neconformitate și circumstanțele în care aceasta a avut sau ar putea avea loc.

360.29 A1 Se așteaptă de la profesionistul contabil să își aplice cunoștințele, competențele și raționamentul profesional. Totuși, nu se așteaptă ca profesionistul contabil să dețină un nivel de înțelegere a legislației și a reglementărilor care să depășească nivelul necesar efectuării serviciului profesional pentru care contabilul a fost angajat. Măsura în care o faptă constituie un caz real de neconformitate este, în final, o problemă care trebuie determinată de o instanță sau de un alt organism judiciar corespunzător.

360.29 A2 În funcție de natura și importanța problemei, profesionistul contabil s-ar putea consulta, cu titlu confidențial, cu alte persoane din cadrul firmei, al unei firme din rețea sau al unui organism profesional, ori cu un consilier juridic.

**C360.30** Dacă profesionistul contabil identifică sau suspectează că a avut loc sau ar putea avea loc o situație de neconformitate, contabilul trebuie să discute problema cu nivelul de conducere adecvat. În cazul în care contabilul are acces la persoanele responsabile cu guvernanta, contabilul trebuie, de asemenea, să discute problema cu acestea atunci când este cazul.

360.30 A1 O astfel de discuție are scopul de a ajuta la înțelegerea de către profesionistul contabil a faptelor și circumstanțelor relevante pentru problemă și a consecințelor posibile. De asemenea, discuția poate determina conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta să investigheze problema.

360.30 A2 Identificarea nivelului de conducere adecvat cu care trebuie discutată problema ține de raționamentul profesional. Factorii relevanți care trebuie luați în considerare includ:

- Natura și circumstanțele problemei.
- Persoanele efectiv sau potențial implicate.
- Probabilitatea complicității.
- Consecințele posibile ale problemei.



- Măsura în care nivelul de conducere respectiv este capabil să investigheze problema și să ia măsurile adecvate.

*Comunicarea problemei auditorului extern al entității*

**C360.31** Dacă profesionistul contabil prestează un alt serviciu decât unul de audit pentru:

- (a) Un client de audit al firmei sau
- (b) O componentă a unui client de audit al firmei,

contabilul trebuie să comunice situația de neconformitate sau suspiciunea de neconformitate în cadrul firmei, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis de legislație sau reglementări. Comunicarea trebuie făcută în conformitate cu protocoalele sau procedurile firmei. În absența unor astfel de protocoale și proceduri, aceasta trebuie făcută direct către partenerul misiunii de audit.

**C360.32** Dacă profesionistul contabil prestează un alt serviciu decât unul de audit pentru:

- (a) Un client de audit al firmei din rețea sau
- (b) O componentă a unui client de audit al firmei din rețea,

contabilul trebuie să analizeze dacă să comunice situația de neconformitate sau suspiciunea de neconformitate firmei din rețea. Atunci când se realizează comunicarea, aceasta trebuie făcută în conformitate cu protocoalele sau procedurile rețelei. În absența unor astfel de protocoale și proceduri, aceasta trebuie făcută direct către partenerul misiunii de audit.

**C360.33** Dacă profesionistul contabil prestează un alt serviciu decât unul de audit pentru un client care nu este:

- (a) Un client de audit al firmei sau al unei firme din rețea sau
- (b) O componentă a unui client de audit al firmei sau al unei firme din rețea,

contabilul trebuie să analizeze dacă să comunice situația de neconformitate sau suspiciunea de neconformitate firmei care este auditorul extern al clientului, dacă există.

Factorii relevanți care trebuie luați în considerare

360.34 A1 Factorii relevanți pentru a lua în considerare comunicarea în conformitate cu punctele C360.31-C360.33 includ:

- Dacă această acțiune ar fi contrară legislației sau reglementărilor.
- Dacă există restricții cu privire la prezentarea informațiilor, impuse de o agenție de reglementare sau de un procuror în cadrul unei anchete în curs cu privire la situația de neconformitate sau suspiciunea de neconformitate.

- Dacă obiectivul misiunii este de a investiga o potențială situație de neconformitate din cadrul unei entități pentru a-i permite acesteia să ia măsuri adecvate.
- Dacă conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta a (au) informat deja auditorul extern al entității despre problemă.
- Semnificația probabilă a problemei pentru auditul situațiilor financiare ale clientului sau, dacă problema este legată de o componentă a unui grup, semnificația probabilă pentru auditul situațiilor financiare ale grupului.

Scopul comunicării

360.35 A1 În situațiile tratate la punctele C360.31-C360.33, scopul comunicării este de a permite partenerului misiunii de audit să fie informat despre situația de neconformitate sau suspiciunea de neconformitate și să stabilească dacă și, dacă da, cum trebuie tratată aceasta în conformitate cu prevederile prezentei secțiuni.

*Analizarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare*

**C360.36** Profesionistul contabil trebuie să analizeze, de asemenea, dacă sunt necesare acțiuni suplimentare în interesul public.

360.36 A1 Măsura în care sunt necesare acțiuni suplimentare, precum și natura și amploarea acestora vor depinde de factori precum:

- Cadrul legal și de reglementare.
- Caracterul adecvat și promptitudinea reacției conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta.
- Urgența situației.
- Implicarea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta în problema respectivă.
- Probabilitatea unor prejudicii substanțiale la adresa intereselor clientului, investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg.

360.36 A2 Acțiunile suplimentare pe care profesionistul contabil le-ar putea întreprinde includ:

- Sesizarea problemei către o autoritate adecvată, chiar dacă nu există o cerință legală sau de reglementare care impune acest lucru.
- Retragerea din misiune și din relația profesională acolo unde este permis de legislație sau de reglementări.

360.36 A3 Pentru a analiza dacă să sesizeze problema unei autorități adecvate, factorii relevanți care trebuie luați în considerare includ:

- Dacă această acțiune ar fi contrară legislației sau reglementărilor.

- Dacă există restricții cu privire la prezentarea informațiilor, impuse de o agenție de reglementare sau de un procuror în cadrul unei anchete în curs cu privire la situația de neconformitate sau suspiciunea de neconformitate.
- Dacă obiectivul misiunii este de a investiga o potențială situație de neconformitate din cadrul unei entități pentru a-i permite acesteia să ia măsuri adecvate.

**C360.37** Dacă profesionistul contabil determină că sesizarea neconformității sau a suspiciunii de neconformitate către o autoritate adecvată reprezintă un demers corespunzător în circumstanțele date, această sesizare este permisă conform punctului C114.1 (d) din Cod. Atunci când face o astfel de sesizare, contabilul trebuie să acționeze cu bună-credință și să fie precaut atunci când face afirmații și aserțiuni. Contabilul trebuie să analizeze și, dacă este adecvat, să informeze clientul cu privire la intențiile pe care le are înainte de a sesiza problema.

### *Încălcare iminentă*

**C360.38** În situații excepționale, profesionistul contabil ar putea identifica o conduită existentă sau intenționată despre care are motive să considere că va constitui o încălcare iminentă a unei legi sau reglementări ce va cauza prejudicii substanțiale investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. După ce a analizat, în primul rând, dacă ar fi sau nu adecvată discutarea problemei cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu governanța entității, contabilul trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru a determina dacă să sesizeze imediat problema unei autorități adecvate pentru a preveni sau atenua consecințele unei astfel de încălcări iminente a unei legi sau reglementări. Dacă se face sesizarea, aceasta este permisă conform punctului C114.1 (d) din Cod.

### *Solicitarea consultanței*

- 360.39 A1 Profesionistul contabil ar putea avea în vedere:
- Consultarea la nivel intern.
  - Obținerea de consiliere juridică în vederea înțelegerii implicațiilor profesionale sau juridice ale inițierii oricărui demers specific.
  - Consultarea, cu titlu confidențial, cu un organism de reglementare sau cu un organism profesional.
- 360.40 A1 Profesionistul contabil este încurajat să documenteze următoarele aspecte în ceea ce privește un caz identificat sau suspectat de neconformitate care intră sub incidența prezentei secțiuni:
- Problema.
  - Rezultatele discuțiilor cu conducerea și, dacă este cazul, cu persoanele responsabile cu governanța și alte părți.

- Modul în care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu governanța au răspuns la problema respectivă.
- Demersurile avute în vedere de contabil, raționamentele efectuate și deciziile luate.
- Măsura în care contabilul este asigurat cu privire la modul în care și-a îndeplinit responsabilitatea stipulată la punctul C360.36.

## PARTEA 4A – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

	Pagina
Secțiunea 400	121
Aplicarea cadrului conceptual privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire.....	121
Secțiunea 410	135
Onorarii .....	135
Secțiunea 411	139
Politici de recompensare și evaluare.....	139
Secțiunea 420	140
Cadouri și ospitalitate.....	140
Secțiunea 430	141
Litigii existente sau posibile .....	141
Secțiunea 510	142
Interese financiare .....	142
Secțiunea 511	147
Împrumuturi și garanții.....	147
Secțiunea 520	149
Relații de afaceri .....	149
Secțiunea 521	151
Relații de familie și relații personale .....	151
Secțiunea 522	155
Servicii recente pentru un client de audit.....	155
Secțiunea 523	157
Poziția de director sau angajat cu funcție de conducere al unui client de audit.....	157
Secțiunea 524	158
Angajarea la un client de audit.....	158
Secțiunea 525	162
Detașări temporare de personal.....	162
Secțiunea 540	163
Asocierea îndelungată a personalului (inclusiv rotația partenerului) cu un client de audit.....	163
Secțiunea 600	169
Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru un client de audit.....	169
Subsecțiunea 601 – Servicii de contabilitate și evidență contabilă.....	174
Subsecțiunea 602 – Servicii administrative.....	177
Subsecțiunea 603 – Servicii de evaluare .....	177
Subsecțiunea 604 – Servicii fiscale .....	179
Subsecțiunea 605 – Servicii de audit intern .....	185
Subsecțiunea 606 – Servicii privind sistemele de tehnologie a informației .....	188
Subsecțiunea 607 – Servicii de asistență în caz de litigiu .....	190
Subsecțiunea 608 – Servicii juridice .....	191

Subsecțiunea 609 – Servicii de recrutare .....	192
Subsecțiunea 610 – Servicii financiare corporative .....	194
Secțiunea 800    Rapoarte referitoare la situațiile financiare cu scop special care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuire (misiuni de audit și revizuire) .....	197

## STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND INDEPENDENȚA (PĂRȚILE 4A ȘI 4B)

### PARTEA 4A – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

#### SECȚIUNEA 400

#### APLICAREA CADRULUI CONCEPTUAL PRIVIND INDEPENDENȚA PENTRU MISIUNILE DE AUDIT ȘI REVIZUIRE

##### Introducere

##### Prevederi generale

- 400.1 Este în interesul public și prevăzut de acest Cod ca profesioniștii contabili cu drept de practică să fie independenți când desfășoară misiuni de audit sau de revizuire.
- 400.2 Această Parte se aplică atât misiunilor de audit, cât și celor de revizuire. Termenii „audit”, „echipă de audit”, „misiune de audit”, „client de audit” și “raport de audit” se aplică în egală măsură pentru revizuire, echipa misiunii de revizuire, misiunea de revizuire, clientul de revizuire și raportul misiunii de revizuire.
- 400.3 În această Parte, termenul „profesionist contabil” se referă atât la profesioniștii contabili cu drept de practică individuali, cât și la firmele acestora.
- 400.4 ISQC 1 prevede ca o firmă să stabilească politici și proceduri concepute pentru a îi oferi o asigurare rezonabilă că firma, personalul său și, după caz, alte persoane care fac obiectul cerințelor de independență (inclusiv personalul firmei din rețea), își mențin independența acolo unde aceasta este prevăzută prin cerințe etice relevante. ISA-urile și ISRE-urile stabilesc responsabilitățile partenerilor de misiune și ale echipelor misiunii la nivelul misiunilor de audit, respectiv de revizuire. Alocarea responsabilităților în cadrul unei firme va depinde de dimensiunea, structura și organizarea acesteia. Multe dintre prevederile din această Parte nu prescriu responsabilitatea specifică a persoanelor din cadrul firmei privind acțiunile legate de independență, făcând în schimb referire la „firmă” pentru simplificare. Firmele atribuie responsabilitatea pentru o anumită acțiune unei persoane sau unui grup de persoane (cum ar fi o echipă de audit), în conformitate cu ISQC 1. În plus, un profesionist contabil individual rămâne responsabil de conformitatea cu orice prevederi care se aplică activităților, intereselor sau relațiilor sale.
- 400.5 Independența este legată de principiile de obiectivitate și integritate. Aceasta include:

- (a) Independența în gândire – starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care permite individului să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
- (b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de importante încât o parte terță rezonabilă și informată ar fi probabil să concluzioneze că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firme sau ale unui membru al echipei de audit au fost compromise.

În această Parte, referirile la „independența” unei persoane sau a unei firme înseamnă că persoana sau firma respectivă s-a conformat cu prevederile acestei Părți.

400.6 Când efectuează misiuni de audit, Codul le impune firmelor să se conformeze cu principiile fundamentale și să fie independente. Această Parte prevede cerințele specifice și materialele de aplicare cu privire la modul de aplicare a cadrului conceptual pentru menținerea independenței în efectuarea unor astfel de misiuni. Cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 se aplică atât independenței, cât și principiilor fundamentale prezentate în secțiunea 110.

400.7 Această Parte descrie:

- (a) Fapte și circumstanțe, inclusiv activități profesionale, interese și relații, care creează sau care ar putea crea amenințări la adresa independenței,
- (b) Acțiuni potențiale, inclusiv măsuri de protecție, care ar putea fi adecvate pentru a trata orice astfel de amenințări și
- (c) Unele situații în care amenințările nu pot fi eliminate sau în care nu pot exista măsuri de protecție care să le reducă la un nivel acceptabil.

### **Entități de interes public**

400.8 Unele cerințe și materiale de aplicare prezentate în această Parte reflectă amploarea interesului public în anumite entități, definite drept entități de interes public. Firmele sunt încurajate să determine dacă trebuie să abordeze și alte entități, sau anumite categorii de entități, drept entități de interes public deoarece au un număr mare și o gamă variată de părți interesate. Factorii de luat în considerare includ:

- Natura afacerii, cum ar fi deținerea de active într-o capacitate fiduciară pentru un număr mare de părți interesate. Exemplele ar putea include instituțiile financiare, precum băncile și companiile de asigurare, și fondurile de pensii.
- Dimensiunea.
- Numărul de angajați.



## Rapoarte care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuire

- 400.9 Un raport de audit ar putea include o restricție cu privire la utilizare și distribuire. În acest caz și dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute în secțiunea 800, cerințele de independență din această Parte pot fi modificate, așa cum prevede secțiunea 800.

## Alte misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire

- 400.10 Standardele de independență pentru misiunile de asigurare care nu sunt misiuni de audit sau de revizuire sunt prezentate în Partea 4B – *Independența în cazul misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și de revizuire.*

## Cerințe și materiale de aplicare

### Prevederi generale

- C400.11** O firmă care efectuează o misiune de audit trebuie să fie independentă.
- C400.12** O firmă trebuie să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței în raport cu o misiune de audit.

**[Punctele 400.13 - 400.19 sunt lăsate necompletate în mod intenționat]**

### Entități afiliate

- C400.20** Conform definiției, un client de audit care este o entitate cotate include toate entitățile sale afiliate. Pentru toate celelalte entități, referirile la un client de audit din această Parte includ entitățile afiliate asupra cărora clientul deține controlul direct sau indirect. Atunci când echipa de audit știe sau are motive să creadă că o relație sau o situație care implică orice altă entitate afiliată clientului este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de audit trebuie să includă acea entitate afiliată atunci când identifică, evaluează și tratează amenințările la adresa independenței.

**[Punctele 400.21 - 400.29 sunt lăsate necompletate în mod intenționat]**

### Perioada pentru care este solicitată independența

- C400.30** Independența, conform prevederilor din această Parte, trebuie menținută atât:
- (a) Pe perioada misiunii, cât și
  - (b) Pe perioada acoperită de situațiile financiare.
- 400.30 A1 Perioada misiunii începe atunci când echipa de audit începe să efectueze auditul. Perioada misiunii se încheie când este emis raportul de audit. Dacă misiunea este de natură repetitivă, ea se încheie la notificarea oricăreia dintre părți că relația profesională s-a încheiat sau la emiterea raportului final de audit, în funcție de oricare dintre aceste situații care are loc ultima.

- C400.31** Dacă o entitate devine client de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie, firma trebuie să determine dacă sunt generate amenințări la adresa independenței ca urmare a:
- (a) Relațiilor financiare sau de afaceri cu clientul de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înaintea acceptării misiunii de audit sau
  - (b) Serviciilor anterioare prestate clientului de audit de către firmă sau de o firmă din rețea.
- 400.31 A1 Sunt create amenințări la adresa independenței dacă un serviciu, altul decât unul de asigurare, a fost furnizat unui client de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înainte ca echipa de audit să înceapă să efectueze auditul, iar serviciul nu ar fi permis pe perioada misiunii.
- 400.31 A2 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:
- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
  - Revizuirea activității de audit și a altor activități decât cele de asigurare, după caz, de către un partener de revizuire adecvat.
  - Contractarea unei alte firme din afara rețelei care să evalueze rezultatele serviciului care nu este unul de asigurare sau utilizarea unei alte firme din afara rețelei care să reevalueze acest serviciu, în măsura în care este necesar pentru ca aceasta să își asume responsabilitatea pentru serviciul respectiv.

**[Punctele 400.32 - 400.39 sunt lăsate necompletate în mod intenționat]**

**Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea**

- 400.40 A1 Punctele C300.9 și C300.10 prevăd cerințele cu privire la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea.
- 400.40 A2 Chiar și atunci când Codul, standardele profesionale aplicabile, legile sau reglementările nu prevăd acest lucru, este încurajată comunicarea periodică între o firmă și persoanele responsabile cu guvernarea clientului cu privire la relațiile și alte aspecte care ar putea, în opinia firmei, să afecteze în mod rezonabil independența. O astfel de comunicare le permite persoanelor responsabile cu guvernarea:
- (a) Să analizeze raționamentele firmei pentru identificarea și evaluarea amenințărilor,
  - (b) Să analizeze modul în care au fost tratate amenințările, inclusiv gradul de adecvare al măsurilor de protecție atunci când acestea sunt disponibile și pot fi aplicate și
  - (c) Să întreprindă acțiunile corespunzătoare.

O astfel de abordare poate fi utilă în special în cazul amenințărilor de intimidare și de familiaritate.

**[Punctele 400.41 - 400.49 sunt lăsate necompletate în mod intenționat]**

**Firme din rețea**

- 400.50 A1 Pentru a-și spori capacitatea de a presta servicii profesionale, firmele formează frecvent structuri mai mari alături de alte firme și entități. Măsura în care aceste structuri mai mari creează o rețea depinde de faptele și circumstanțele specifice. Aceasta nu depinde de măsura în care firmele și entitățile sunt separate și distincte din punct de vedere juridic.
- C400.51** O firmă din rețea trebuie să fie independentă de clienții de audit ai celorlalte firme din cadrul rețelei conform prevederilor acestei Părți.
- 400.51 A1 Cerințele privind independența din această Parte, care se aplică unei firme din rețea, se aplică oricărei entități care corespunde definiției unei firme din rețea. Nu este necesar ca entitatea să corespundă și definiției unei firme. De exemplu, un cabinet de consultanță sau un cabinet profesional de avocatură ar putea fi o firmă din rețea, fără a fi însă o firmă.
- C400.52** Atunci când este asociată cu o structură mai mare formată din alte firme și entități, o firmă trebuie:
- (a) Să își exercite raționamentul profesional pentru a determina dacă acea structură mai mare formează o rețea,
  - (b) Să analizeze dacă ar fi probabil ca o parte terță rezonabilă și informată să concluzioneze că celelalte firme și entități din structura mai mare sunt asociate în așa fel încât să existe o rețea și
  - (c) Să aplice acest raționament în mod consecvent pentru întreaga structură mai mare.
- C400.53** Atunci când determină dacă o structură mai mare de firme și alte entități formează o rețea, o firmă trebuie să concluzioneze că există o rețea atunci când acea structură mai mare are ca scop cooperarea și:
- (a) Are ca scop clar împărțirea profiturilor sau a costurilor între entitățile din cadrul structurii. (A se vedea punctul 400.53 A2)
  - (b) Entitățile din cadrul structurii au aceiași proprietari, sunt sub control comun sau au o conducere comună. (A se vedea punctul 400.53 A3)
  - (c) Entitățile din cadrul structurii au politici și proceduri comune de control al calității. (A se vedea punctul 400.53 A4)
  - (d) Entitățile din cadrul structurii au o strategie de afaceri comună. (A se vedea punctul 400.53 A5)

- (e) Entitățile din cadrul structurii utilizează un nume de marcă comun. (A se vedea punctele 400.53 A6, 400.53 A7) sau
- (f) Entitățile din cadrul structurii utilizează în comun o parte semnificativă din resursele profesionale. (A se vedea punctele 400.53 A8, 400.53 A9).

- 400.53 A1 Ar putea exista alte aranjamente între firmele și entitățile din cadrul unei structuri mai mari care constituie o rețea, în plus față de cele descrise la punctul C400.53. Totuși, o structură mai mare ar putea avea ca scop doar facilitarea recomandărilor pentru lucrări, ceea ce nu îndeplinește, în sine, criteriile necesare pentru a constitui o rețea.
- 400.53 A2 Împărțirea costurilor ne semnificative nu presupune, în sine, crearea unei rețele. În plus, dacă împărțirea costurilor este limitată doar la costurile aferente elaborării unor metodologii de audit, manuale sau cursuri de formare, aceasta nu presupune, în sine, crearea unei rețele. Mai mult, o asociere dintre o firmă și o entitate cu care nu este afiliată în alt mod, cu scopul de a presta în comun un serviciu sau de a dezvolta un produs, nu presupune, în sine, crearea unei rețele. (A se vedea punctul C400.53 (a))
- 400.53 A3 Existența unei structuri comune de proprietate, control sau conducere ar putea fi stabilită prin intermediul unui contract sau prin alte mijloace. (A se vedea punctul C400.53 (b))
- 400.53 A4 Politicile și procedurile comune de control al calității sunt cele elaborate, implementate și monitorizate la nivelul întregii structuri mai mari. (A se vedea punctul C400.53 (c))
- 400.53 A5 Deținerea unei strategii de afaceri comune implică un acord între entități cu privire la îndeplinirea unor obiective strategice comune. O entitate nu constituie o firmă din rețea doar în baza cooperării cu o altă entitate în scopul exclusiv de a răspunde împreună unei cereri de ofertă pentru furnizarea unui serviciu profesional. (A se vedea punctul C400.53 (d))
- 400.53 A6 Un nume de marcă comun include inițiale comune sau un nume comun. O firmă utilizează un nume de marcă comun dacă aceasta include, de exemplu, numele de marcă comun ca parte din numele firmei sau atunci când împreună cu numele firmei un partener al firmei semnează un raport de audit. (A se vedea punctul C400.53 (e))
- 400.53 A7 Chiar dacă o firmă nu aparține unei rețele și nu utilizează un nume de marcă comun ca parte a numelui firmei, ar putea da impresia că aparține unei rețele dacă pe articolele sale de papetărie sau pe materialele sale promoționale menționează că face parte dintr-o asociere de firme. În consecință, dacă nu se acordă atenție modului în care o firmă prezintă această apartenență, s-ar putea crea impresia că firma aparține unei rețele. (A se vedea punctul C400.53 (e)).

- 400.53 A8 Resursele profesionale includ:
- Sisteme comune care le permit firmelor să facă schimb de informații, precum date despre clienți, facturare și înregistrarea timpului de lucru.
  - Parteneri și alți angajați.
  - Departamente tehnice care oferă consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice domeniului de activitate, la tranzacții sau la evenimente pentru misiunile de asigurare.
  - Metodologia de audit sau manuale de audit.
  - Cursuri și centre de formare. (A se vedea punctul C400.53 (f)).
- 400.53 A9 Măsura în care resursele profesionale comune sunt semnificative depinde de circumstanțe. De exemplu:
- Resursele comune ar putea fi limitate la o metodologie de audit sau manuale de audit comune, fără a avea loc un schimb de personal sau de informații privind clienții sau piața. În astfel de circumstanțe este puțin probabil ca resursele comune să fie semnificative. Aceleași principii se aplică unei acțiuni comune de formare.
  - Resursele comune ar putea implica schimbul de personal sau de informații, de exemplu, situațiile în care angajații aparțin unui fond comun de personal sau în care este înființat un departament tehnic comun în cadrul structurii mai mari care să furnizeze firmelor participante consiliere tehnică de care acestea trebuie să țină cont. În astfel de circumstanțe, este mai mare probabilitatea ca o parte terță rezonabilă și informată să concluzioneze că resursele comune sunt semnificative. (A se vedea punctul C400.53 (f)).
- C400.54** Dacă o firmă sau o rețea vinde o componentă a practicii sale, iar componenta continuă să utilizeze, parțial sau în întregime, numele firmei sau al firmei din rețea pentru o perioadă limitată de timp, entitățile relevante trebuie să stabilească cum transmit informația că nu sunt firme din rețea atunci când se prezintă unor părți din exterior.
- 400.54 A1 Acordul pentru vânzarea unei componente a practicii ar putea prevedea că, pentru o perioadă limitată, componenta vândută poate continua să utilizeze, parțial sau în întregime, numele firmei sau al rețelei, chiar dacă nu mai are nicio legătură cu firma sau rețeaua. În astfel de circumstanțe, deși cele două entități și-ar putea desfășura activitatea sub un nume comun, condițiile sunt de așa natură încât acestea nu aparțin unei structuri mai mari care are ca scop cooperarea. Prin urmare, cele două entități nu sunt firme din rețea.

**[Punctele 400.55 - 400.59 sunt lăsate necompletate în mod intenționat]**

**Documentarea generală privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire**

**C400.60** O firmă trebuie să își documenteze concluziile cu privire la conformitatea cu această Parte și fondul oricăror discuții relevante care susțin acele concluzii. Mai precis:

- (a) Atunci când sunt aplicate măsuri de protecție pentru a trata o amenințare, firma trebuie să documenteze natura amenințării și măsurile de protecție în vigoare sau aplicate și
- (b) Atunci când o amenințare a necesitat o analiză semnificativă și firma a ajuns la concluzia că amenințarea era deja la un nivel acceptabil, aceasta trebuie să documenteze natura amenințării și argumentarea concluziei.

400.60 A1 Documentarea oferă probe referitoare la raționamentele aplicate de firmă în formularea concluziilor cu privire la conformitatea cu această Parte. Totuși, absența documentării nu determină dacă o firmă a luat în considerare un anumit aspect sau dacă firma este independentă.

**[Punctele 400.61 - 400.69 sunt lăsate necompletate în mod intenționat]**

**Fuziuni și achiziții**

*Situația în care fuziunea unui client generează o amenințare*

400.70 A1 O entitate ar putea deveni o entitate afiliată a unui client de audit ca urmare a unei fuziuni sau achiziții. O amenințare la adresa independenței și, prin urmare, a capacității firmei de a continua misiunea de audit ar putea fi generată de interesele sau relațiile anterioare sau actuale dintre o firmă sau o firmă din rețea și o astfel de entitate afiliată.

**C400.71** În circumstanțele prevăzute la punctul 400.70 A1,

- (a) Firma trebuie să identifice și să evalueze interesele și relațiile anterioare și actuale cu entitatea afiliată care, luând în considerare orice acțiuni întreprinse pentru a trata amenințarea, i-ar putea afecta independența și, prin urmare, capacitatea de a continua misiunea de audit după data intrării în vigoare a fuziunii sau a achiziției și
- (b) Sub rezerva punctului C400.72, firma trebuie să ia măsurile necesare pentru a renunța, până la data intrării în vigoare a fuziunii sau a achiziției, la orice interese sau relații care nu sunt permise de Cod.

**C400.72** Ca excepție de la punctul C400.71(b), dacă nu se poate renunța la interes sau la relație în mod rezonabil până la data intrării în vigoare a fuziunii sau a achiziției, firma trebuie:

- (a) Să evalueze amenințarea generată de un astfel de interes sau de o astfel de relație și

- (b) Să discute cu persoanele responsabile cu guvernanta motivele pentru care nu se poate renunța, în mod rezonabil, la interes sau la relație până la data intrării în vigoare și evaluarea referitoare la nivelul amenințării.

400.72 A1 În unele circumstanțe ar putea să nu fie posibil să se renunțe, în mod rezonabil, până la data intrării în vigoare a fuziunii sau a achiziției, la un interes sau la o relație care generează o amenințare. Aceasta deoarece firma furnizează entității afiliate un serviciu care nu este unul de asigurare, pe care entitatea nu îl poate transfera în mod organizat către un alt furnizor până la data respectivă.

400.72 A2 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului unei amenințări generate de fuziuni și achiziții, atunci când există interese și relații la care nu se poate renunța în mod rezonabil, includ:

- Natura și importanța interesului sau relației.
- Natura și importanța relației cu entitatea afiliată (de exemplu, dacă entitatea afiliată este o filială sau o societate-mamă).
- Perioada de timp până când se poate renunța în mod rezonabil la interes sau la relație.

**C400.73** Dacă, în urma discuției prevăzute la punctul C400.72 (b), persoanele responsabile cu guvernanta îi solicită firmei să își continue activitatea ca auditor, firma trebuie să facă acest lucru doar dacă:

- (a) Se va renunța la interes sau la relație de îndată ce este posibil, în mod rezonabil, dar nu mai târziu de șase luni de la data intrării în vigoare a fuziunii sau a achiziției,
- (b) Nicio persoană care are un astfel de interes sau o astfel de relație, inclusiv ca urmare a prestării unui serviciu care nu este unul de asigurare ce nu ar fi permis conform secțiunii 600 și subsecțiunilor sale, nu va fi un membru al echipei misiunii de audit sau persoană responsabilă de revizuirea controlului calității misiunii și
- (c) Vor fi aplicate, după caz, măsuri tranzitorii adecvate și acestea vor fi discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta.

400.73 A1 Exemplele de astfel de măsuri tranzitorii includ:

- Revizuirea activității de audit și a altor activități decât cele de asigurare, după caz, de către un profesionist contabil.
- Efectuarea unei revizuri echivalente cu o revizuire a controlului calității misiunii de către un profesionist contabil care nu este un membru al firmei care exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare.
- Contractarea unei alte firme care să evalueze rezultatele serviciului care nu este unul de asigurare sau care să reevalueze

acest serviciu, în măsura în care este necesar pentru ca aceasta să își poată asuma responsabilitatea pentru serviciul respectiv.

**C400.74** S-ar putea ca firma să fi finalizat un volum semnificativ din activitatea aferentă auditului înainte de data intrării în vigoare a fuziunii sau a achiziției și ca aceasta să fie capabilă să finalizeze procedurile de audit rămase într-o perioadă scurtă de timp. În astfel de circumstanțe, dacă persoanele responsabile cu guvernanta solicită firmei să finalizeze auditul continuând interesul sau relația identificat(ă) la punctul 400.70 A1, firma trebuie să facă acest lucru doar dacă:

- (a) A evaluat nivelul amenințării și a discutat rezultatele cu persoanele responsabile cu guvernanta,
- (b) Se conformează cerințelor de la punctul C400.73 (b) - (c) și
- (c) Își încetează activitatea ca auditor cel târziu la data emiterii raportului de audit.

*Situația în care obiectivitatea continuă să fie compromisă*

**C400.75** Chiar dacă toate cerințele de la punctele C400.71 - C400.74 ar putea fi îndeplinite, firma trebuie să determine dacă circumstanțele identificate la punctul 400.70 A1 generează o amenințare care nu poate fi tratată în așa fel încât obiectivitatea să nu fie compromisă. Dacă acest lucru se întâmplă, firma trebuie să își înceteze activitatea ca auditor.

*Documentarea*

**C400.76** Firma trebuie să documenteze:

- (a) Orice interese sau relații identificate la punctul 400.70 A1 la care nu se va renunța până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției și motivele aferente,
- (b) Măsurile tranzitorii aplicate,
- (c) Rezultatele discuției cu persoanele responsabile cu guvernanta și
- (d) Motivele pentru care interesele și relațiile anterioare și actuale nu generează o amenințare astfel încât obiectivitatea să fie compromisă.

**[Punctele 400.77 - 400.79 sunt lăsate necompletate în mod intenționat.]**

**Încălcarea unei prevederi privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire**

*Situația în care firma identifică o încălcare*

**C400.80** Dacă o firmă ajunge la concluzia că a avut loc o încălcare a unei cerințe din această Parte, firma trebuie:

- (a) Să renunțe la, să suspende sau să elimine interesul sau relația care a generat încălcarea și să trateze consecințele acesteia,



- (b) Să analizeze dacă se aplică orice cerințe legale sau de reglementare pentru încălcarea respectivă și, dacă da:
- (i) Să se conformeze acelor cerințe și
  - (ii) Să ia în considerare raportarea încălcării către un organism profesional sau de reglementare sau către o autoritate de supraveghere, dacă o astfel de raportare este o practică obișnuită sau este așteptată în jurisdicția relevantă,
- (c) Să comunice prompt încălcarea, în conformitate cu politicile și procedurile sale, către:
- (i) Partenerul de misiune,
  - (ii) Persoanele responsabile pentru politicile și procedurile referitoare la independență,
  - (iii) Alți angajați relevanți din firmă și, după caz, din rețea și
  - (iv) Cei care fac obiectul cerințelor privind independența din Partea 4A care trebuie să ia măsuri necesare,
- (d) Să evalueze importanța încălcării și impactul său asupra obiectivității firmei și a capacității acesteia de a emite un raport de audit și
- (e) În funcție de importanța încălcării, să determine:
- (i) Dacă să înceteze misiunea de audit sau
  - (ii) Dacă este posibil să ia măsuri care să trateze în mod satisfăcător consecințele încălcării și dacă aceste acțiuni pot fi întreprinse și sunt adecvate circumstanțelor.

Pentru a determina acest lucru, firma trebuie să își exercite raționamentul profesional și să analizeze dacă ar fi probabil ca o parte terță rezonabilă și informată să concluzioneze că obiectivitatea firmei ar fi compromisă și, prin urmare, firma nu ar putea emite un raport de audit.

400.80 A1 O încălcare a unei prevederi din această Parte ar putea avea loc chiar dacă firma dispune de politici și proceduri menite să îi ofere asigurarea rezonabilă că independența este menținută. Ar putea fi necesară încetarea misiunii de audit ca urmare a încălcării.

400.80 A2 Importanța și impactul unei încălcări asupra obiectivității firmei și a capacității acesteia de a emite un raport de audit vor depinde de factori precum:

- Natura și durata încălcării.
- Numărul și natura oricăror încălcări anterioare, aferente misiunii curente de audit.
- Măsura în care un membru al echipei de audit avea cunoștințe legate de interesul sau relația care a generat încălcarea.

- Măsura în care persoana care a generat încălcarea este un membru al echipei de audit sau o altă persoană pentru care există cerințe de independență.
- Dacă încălcarea are legătură cu un membru al echipei de audit, rolul persoanei respective.
- Dacă încălcarea a fost generată de furnizarea unui serviciu profesional, impactul acelui serviciu, dacă există, asupra înregistrărilor contabile sau sumelor înregistrate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- Amplasarea amenințărilor de interes propriu, reprezentare, intimidare sau a altor amenințări generate de încălcarea respectivă.

400.80 A3

În funcție de importanța încălcării, exemplele de acțiuni pe care firma le-ar putea lua în considerare pentru a trata în mod adecvat încălcarea includ:

- Înlăturarea persoanei relevante din echipa de audit.
- Utilizarea unor persoane diferite care să efectueze o revizuire suplimentară a activității de audit afectate sau care să reevalueze activitatea, după caz.
- Recomandarea contractării de către clientul de audit a unei alte firme care să revizuiască sau să reevalueze activitatea de audit afectată, după caz.
- Dacă încălcarea se referă la un alt serviciu decât unul de asigurare care afectează înregistrările contabile sau o sumă înregistrată în situațiile financiare, contractarea unei alte firme care să evalueze rezultatele serviciului respectiv sau care să reevalueze acel serviciu, după caz, pentru a îi permite celeilalte firme să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu.

**C400.81**

Dacă firma determină că nu pot fi întreprinse acțiuni care să trateze în mod satisfăcător consecințele încălcării, aceasta trebuie să informeze persoanele responsabile cu guvernarea cât mai curând posibil și să ia măsurile necesare pentru a înceta misiunea de audit, în conformitate cu orice cerințe legale sau de reglementare aplicabile. Dacă încetarea misiunii nu este permisă de lege sau reglementări, firma trebuie să se conformeze oricăror cerințe de raportare sau prezentare a informațiilor.

**C400.82**

Dacă firma determină că pot fi întreprinse acțiuni pentru a trata în mod satisfăcător consecințele încălcării, aceasta trebuie să discute cu persoanele responsabile cu guvernarea:

- (a) Importanța încălcării, inclusiv natura și durata acesteia,
- (b) Modul în care încălcarea a avut loc și a fost identificată,
- (c) Acțiunile propuse sau întreprinse și motivele pentru care acțiunile respective vor trata în mod satisfăcător consecințele încălcării și îi vor permite firmei să emită un raport de audit,

- (d) Concluzia că, în conformitate cu raționamentul profesional al firmei, obiectivitatea nu a fost compromisă și motivele acestei concluzii și
- (e) Orice măsuri propuse sau luate de firmă pentru a reduce sau a evita riscul apariției unor încălcări viitoare.

Astfel de discuții trebuie să aibă loc cât mai curând posibil, cu excepția cazului în care persoanele responsabile cu governanța specifică un alt termen de raportare a încălcărilor mai puțin importante.

*Comunicarea încălcărilor persoanelor responsabile cu governanța*

400.83 A1 Punctele C300.9 și C300.10 stabilesc cerințele cu privire la comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța.

**C400.84** În ceea ce privește încălcările, firma trebuie să comunice în scris persoanelor responsabile cu governanța:

- (a) Toate aspectele discutate în conformitate cu punctul C400.82 și să obțină acordul acestora că pot fi sau au fost întreprinse acțiuni care tratează în mod satisfăcător consecințele încălcării și
- (b) O descriere a:
  - (i) Politicilor și procedurilor firmei, relevante pentru încălcarea respectivă, menite să îi furnizeze asigurarea rezonabilă că este menținută independența și a
  - (ii) Oricăror măsuri pe care firma le-a luat, sau își propune să le ia, pentru a reduce sau evita riscul apariției unor încălcări viitoare.

**C400.85** Dacă persoanele responsabile cu governanța nu sunt de acord că acțiunile propuse de firmă în conformitate cu punctul C400.80 (e)(ii) tratează în mod satisfăcător consecințele încălcării, firma trebuie să ia măsurile necesare pentru încetarea misiunii de audit în conformitate cu punctul R400.81.

*Încălcări anterioare datei la care a fost emis raportul de audit precedent*

**C400.86** Dacă încălcarea a avut loc înainte de emiterea raportului de audit anterior, firma trebuie să se conformeze prevederilor din Partea 4A în evaluarea importanței încălcării și a impactului acesteia asupra obiectivității firmei și asupra capacității sale de a emite un raport de audit în perioada curentă.

**C400.87** De asemenea, firma trebuie:

- (a) Să analizeze impactul încălcării, dacă există, asupra obiectivității firmei în legătură cu orice rapoarte de audit emise anterior și posibilitatea retragerii acestor rapoarte de audit și
- (b) Să discute situația cu persoanele responsabile cu governanța.

*Documentarea*

**C400.88** În vederea conformității cu cerințele de la punctele C400.80 - C400.87, firma trebuie să documenteze:

- (a) Încălcarea,
- (b) Acțiunile întreprinse,
- (c) Principalele decizii luate,
- (d) Toate aspectele discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta și
- (e) Orice discuții cu un organism profesional sau de reglementare, sau cu o autoritate de supraveghere.

**C400.89** Dacă firma continuă misiunea de audit, aceasta trebuie să documenteze:

- (a) Concluzia că, în conformitate cu raționamentul profesional al firmei, nu a fost compromisă obiectivitatea și
- (b) Motivele pentru care acțiunile întreprinse au tratat în mod satisfăcător consecințele încălcării, astfel încât firma să poată emite un raport de audit.

## SECȚIUNEA 410

### ONORARIILE

#### Introducere

- 410.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 410.2 Natura și nivelul onorariilor sau al altor tipuri de remunerații ar putea genera o amenințare de interes propriu sau intimidare. Această secțiune prezintă cerințele și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Onerarii – dimensiunea relativă

###### *Toți clienții de audit*

- 410.3 A1 Atunci când totalul onorariilor generate de la un client de audit de către firma care exprimă opinia de audit reprezintă o parte semnificativă din totalul onorariilor acelei firme, dependența de clientul respectiv și preocuparea privind posibilitatea pierderii acestuia generează o amenințare de interes propriu sau de intimidare.
- 410.3 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Structura operațională a firmei.
  - Dacă firma este bine stabilită pe piață sau este nouă.
  - Importanța clientului pentru firmă din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ.
- 410.3 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu sau de intimidare este creșterea bazei de clienți a firmei în vederea reducerii dependenței față de clientul de audit.
- 410.3 A4 O amenințare de interes propriu sau de intimidare este generată, de asemenea, când onorariile obținute de o firmă de la un client de audit reprezintă un procent mare din veniturile unui partener sau ale unui sediu al firmei.
- 410.3 A5 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Importanța clientului pentru partener sau pentru sediu, din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ.

- Măsura în care recompensarea partenerului, sau a partenerilor din sediu, depinde de onorariile generate de la client.

410.3 A6 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu sau de intimidare includ:

- Creșterea bazei de clienți a partenerului sau a sediului pentru a reduce dependența față de clientul de audit.
- Revizuirea activității de către un partener de revizuire adecvat care nu a participat la activitatea de revizuire a misiunii de audit.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

**C410.4** În cazul în care un client de audit este o entitate de interes public și, pentru doi ani consecutivi, totalul onorariilor de la client și entitățile sale afiliate reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firma care exprimă opinia asupra situațiilor financiare ale clientului, firma trebuie:

- (a) Să prezinte persoanelor responsabile cu guvernanta clientului de audit faptul că totalul acestor onorarii reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firmă și
- (b) Să discute dacă oricare dintre următoarele acțiuni ar putea constitui o măsură de protecție pentru tratarea amenințării generate de totalul onorariilor primite de firmă de la client și, dacă da, să o aplice:
  - (i) Înainte de emiterea opiniei de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, efectuează o revizuire a controlului calității pentru misiunea respectivă; sau un organism profesional efectuează o revizuire a misiunii respective care este echivalentă cu o revizuire a controlului calității („o revizuire înainte de emitere”) sau
  - (ii) După emiterea opiniei de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an și înainte de emiterea unei opinii de audit asupra situațiilor financiare din al treilea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, sau un organism profesional efectuează o revizuire a auditului din cel de-al doilea an care este echivalentă cu o revizuire a controlului calității („o revizuire după emitere”).

**C410.5** Atunci când totalul onorariilor descrise la punctul C410.4 depășește în mod semnificativ 15%, firma trebuie să determine dacă nivelul amenințării este atât de mare încât o revizuire după emitere nu va

reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Dacă da, firma trebuie să asigure efectuarea unei revizuri înainte de emitere.

**C410.6** Dacă onorariile descrise la punctul C410.4 continuă să depășească 15%, firma trebuie, în fiecare an:

- (a) Să prezinte persoanelor responsabile cu guvernanta și să discute cu acestea aspectele prezentate la punctul C410.4 și
- (b) Să se conformeze cu punctele C410.4(b) și C410.5.

### Onorarii – restanțe

410.7 A1 O amenințare de interes propriu ar putea fi generată dacă o parte semnificativă din onorarii nu este plătită înainte de emiterea raportului de audit pentru anul următor. În general, se așteaptă că firma va solicita plata unor astfel de onorarii înainte de emiterea unui astfel de raport de audit. Cerințele și materialele de aplicare prezentate în secțiunea 511 cu privire la împrumuturi și garanții ar putea fi, de asemenea, aplicabile situațiilor în care există astfel de onorarii neplătite.

410.7 A2 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Obținerea unor plăți parțiale pentru onorariile restante.
- Revizuirea activității efectuate de către un partener de revizuire adecvat care nu a făcut parte din misiunea de audit.

**C410.8** Atunci când o parte semnificativă din onorariile datorate de un client de audit rămâne neplătită pentru o perioadă lungă de timp, firma trebuie să determine:

- (a) Dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut acordat clientului și
- (b) Dacă este adecvat ca firma să fie numită din nou sau să continue misiunea de audit.

### Onorarii contingente

410.9 A1 Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau cu rezultatul serviciilor furnizate. Un onorariu contingent perceput printr-un intermediar este un exemplu de onorariu contingent indirect. În această secțiune, un onorariu nu este considerat contingent dacă a fost stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică.

**C410.10** O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de audit.

**C410.11** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru un alt serviciu decât unul de asigurare furnizat unui client de audit, dacă:

- (a) Onorariul este perceput de firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă,
- (b) Onorariul este perceput de o firmă din rețea care participă la o parte importantă a auditului, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă sau
- (c) Rezultatul serviciului care nu este unul de asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului depinde de un raționament viitor sau actual cu privire la auditul unei valori semnificative din situațiile financiare.

410.12 A1 Punctele C410.10 și C410.11 împiedică o firmă sau o firmă din rețea să încheie anumite angajamente cu onorarii contingente cu un client de audit. Chiar dacă un angajament cu onorarii contingente nu este interzis atunci când unui client de audit i se prestează un serviciu care nu este unul de asigurare, ar putea fi generată totuși o amenințare de interes propriu.

410.12 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:

- Intervalul valorilor posibile ale onorariilor.
- Măsura în care o autoritate adecvată determină rezultatul de care depinde onorariul contingent.
- Prezentarea către utilizatorii vizați a informațiilor privind activitatea efectuată de firmă și baza de remunerare.
- Natura serviciului.
- Efectul evenimentului sau al tranzacției asupra situațiilor financiare.

410.12 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Revizuirea activității efectuate de firmă de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în efectuarea serviciului care nu este unul de asigurare.
- Obținerea unui acord prealabil scris al clientului cu privire la baza de remunerare.



## SECȚIUNEA 411

### POLITICI DE RECOMPENSARE ȘI EVALUARE

#### Introducere

- 411.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 411.2 Politicile de evaluare și recompensare ale unei firme ar putea genera o amenințare de interes propriu. Această secțiune stabilește cerințele și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 411.3 A1 Atunci când un membru al unei echipe de audit pentru un anumit client de audit este evaluat sau recompensat pentru vânzarea altor servicii decât cele de asigurare acelui client de audit, nivelul amenințării de interes propriu va depinde de:
- Ce procent din recompensare sau evaluare se bazează pe vânzarea unor astfel de servicii,
  - Rolul persoanei respective în echipa de audit și
  - Măsura în care vânzarea de astfel de servicii care nu sunt de asigurare influențează deciziile de promovare.
- 411.3 A2 Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu includ:
- Revizuirea planului de recompensare sau a procesului de evaluare pentru persoana respectivă.
  - Înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- 411.3 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității membrului echipei de audit de către un partener de revizuire adecvat.
- C411.4** O firmă nu trebuie să evalueze sau să recompenseze un partener-cheie de audit pe baza succesului acestuia în vânzarea de alte servicii decât cele de asigurare către clientul de audit al partenerului. Această cerință nu are scopul de a împiedica aranjamentele obișnuite de împărțire a profitului între partenerii unei firme.

## SECȚIUNEA 420

### CADOURI ȘI OSPITALITATE

#### Introducere

- 420.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 420.2 Acceptarea de cadouri și ospitalitate din partea unui client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare. Această secțiune prevede o cerință specifică și materiale de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerință și materiale de aplicare

- C420.3** O firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit nu trebuie să accepte cadouri și ospitalitate din partea unui client de audit, cu excepția cazului în care valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.
- 420.3 A1 Dacă o firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit oferă sau acceptă un stimulent către sau de la un client de audit, se aplică cerințele și materialele de aplicare prezentate în secțiunea 340, iar neconformitatea cu aceste cerințe ar putea genera amenințări la adresa independenței.
- 420.3 A2 Cerințele prezentate în secțiunea 340 cu privire la oferirea sau acceptarea de stimulente nu permit unei firme, unei firme din rețea sau unui membru al echipei de audit să accepte cadouri și ospitalitate când intenția este de a influența în mod inadecvat comportamentul, chiar dacă valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

## SECȚIUNEA 430

### LITIGII EXISTENTE SAU POSIBILE

#### Introducere

- 430.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 430.2 Atunci când au loc, sau este probabil să aibă loc, litigiile cu un client de audit, sunt generate amenințări de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 430.3 A1 Relația dintre conducerea clientului și membrii echipei de audit trebuie să fie caracterizată prin sinceritate deplină și prezentarea integrală a informațiilor privind toate aspectele operațiunilor unui client. Poziții adverse ar putea apărea ca urmare a litigiilor existente sau posibile dintre un client de audit și firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit. Aceste poziții adverse ar putea afecta măsura în care conducerea este dispusă să prezinte informații complete și ar putea genera amenințări de interes propriu și de intimidare.
- 430.3 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Importanța litigiului.
  - Măsura în care litigiul are legătură cu o misiune de audit anterioară.
- 430.3 A3 Dacă litigiul implică un membru al echipei de audit, un exemplu de acțiune care ar putea elimina astfel de amenințări de interes propriu și de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- 430.3 A4 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu și de intimidare este revizuirea activității efectuate de către un partener de revizuire adecvat.

## SECȚIUNEA 510

### INTERESE FINANCIARE

#### Introducere

- 510.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 510.2 Deținerea unui interes financiar în legătură cu un client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 510.3 A1 Un interes financiar ar putea fi deținut direct sau indirect printr-un intermediar, cum ar fi un instrument de plasament colectiv, o proprietate sau un trust. Atunci când un beneficiar real deține controlul asupra intermediarului sau are capacitatea de a influența deciziile de investiții ale acestuia, Codul definește acel interes financiar drept un interes direct. În schimb, atunci când un beneficiar real nu deține controlul asupra intermediarului sau nu are capacitatea de a-i influența deciziile de investiții, Codul definește acel interes financiar drept un interes indirect.
- 510.3 A2 Această secțiune cuprinde referiri la „importanța” unui interes financiar. Pentru a determina dacă un astfel de interes este semnificativ pentru o persoană, poate fi luată în considerare valoarea activelor nete ale persoanei respective și ale rudelor sale imediate.
- 510.3 A3 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului unei amenințări de interes propriu generate de deținerea unui interes financiar într-un client de audit includ:
- Rolul persoanei care deține interesul financiar.
  - Măsura în care interesul financiar este direct sau indirect.
  - Importanța interesului financiar.

#### Interese financiare deținute de firmă, o firmă din rețea, membrii echipei de audit și alte persoane

- C510.4** Sub rezerva punctului C510.5, un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit nu trebuie să fie deținut de:
- (a) Firmă sau o firmă din rețea,

- (b) Un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia,
- (c) Orice alt partener din cadrul sediului în care partenerul misiunii își desfășoară activitatea legată de misiunea de audit sau oricare dintre rudele imediate ale celuilalt partener sau
- (d) Orice alt partener sau angajat cu funcție de conducere care oferă alte servicii decât cele de audit pentru clientul de audit, cu excepția celor a căror implicare este minimă, sau oricare dintre rudele imediate ale partenerului sau angajatului respectiv.

510.4 A1 Sediul în care își desfășoară activitatea partenerul misiunii, în legătură cu o misiune de audit, nu este neapărat sediul în care a fost detașat acel partener. Atunci când partenerul misiunii este situat într-un sediu diferit decât ceilalți membri ai echipei de audit este necesară exercitarea raționamentului profesional pentru a determina în ce sediu își desfășoară activitatea partenerul, în legătură cu misiunea respectivă.

**C510.5** Ca excepție de la punctul C510.4, o rudă imediată identificată la punctele C510.4 (c) sau (d) poate deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în legătură cu un client de audit, cu condiția ca:

- (a) Ruda să fi primit interesul financiar ca urmare a drepturilor de angajare, de exemplu, ca parte a unor planuri de pensii sau de opțiuni pe acțiuni și, dacă este necesar, firma să trateze amenințarea generată de interesul financiar; și
- (b) Ruda să cedeze sau să renunțe la interesul financiar de îndată ce este posibil, când aceasta a obținut sau obține dreptul de a face acest lucru sau, în cazul unei opțiuni pe acțiuni, când obține dreptul de a exercita opțiunea.

### **Interese financiare într-o entitate care controlează un client de audit**

**C510.6** Atunci când o entitate deține un interes de control în legătură cu un client de audit, iar clientul este semnificativ pentru entitate, nici firma, nici o firmă din rețea, nici un membru al echipei de audit și nici oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să dețină un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în acea entitate.

### **Interese financiare deținute în calitate de mandatar**

**C510.7** Punctul C510.4 trebuie să se aplice, de asemenea, în cazul unui interes financiar într-un client de audit deținut prin intermediul unui trust pentru care firma, firma din rețea sau persoana respectivă acționează în calitate de mandatar, cu excepția cazului în care:

- (a) Niciunul dintre următorii nu este un beneficiar al trustului: mandatarul, membrul echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia, firma sau o firmă din rețea,

- (b) Interesul în clientul de audit deținut de trust nu este semnificativ pentru acel trust,
- (c) Trustul nu are capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra clientului de audit și
- (d) Niciunul dintre următorii nu poate influența semnificativ nicio decizie de investiții care implică un interes financiar în clientul de audit: mandatarul, membrul echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia, firma sau o firmă din rețea.

### **Interese financiare deținute în comun cu clientul de audit**

- C510.8**
- (a) O firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să dețină un interes financiar într-o entitate atunci când un client de audit are, de asemenea, un interes financiar în acea entitate, cu excepția cazului în care:
    - (i) Interesele financiare sunt ne semnificative pentru firmă, firma din rețea, membrul echipei de audit și ruda imediată a acestuia și pentru clientul de audit, după caz, sau
    - (ii) Clientul de audit nu poate exercita o influență semnificativă asupra entității.
  - (b) Înainte ca o persoană, care are un interes financiar descris la punctul C510.8 (a), să poată deveni membru al echipei de audit, persoana respectivă sau ruda imediată a acesteia trebuie fie:
    - (i) Să cedeze interesul, fie
    - (ii) Să cedeze o parte suficientă din interes, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ.

### **Interese financiare primite în mod neintenționat**

- C510.9**
- Dacă o firmă, o firmă din rețea sau un partener ori angajat al firmei sau al unei firme din rețea, sau orice rudă imediată a acelei persoane, primește un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ într-un client de audit sub formă de moștenire, cadou, ca rezultat al unei fuziuni sau în circumstanțe similare, iar deținerea interesului nu ar fi altfel permisă conform prezentei secțiuni, atunci:
- (a) Dacă interesul este primit de firmă sau de o firmă din rețea, sau de un membru al echipei de audit sau de orice rudă imediată a acestuia, interesul financiar trebuie să fie cedat imediat sau trebuie cedată o parte suficientă dintr-un interes financiar indirect astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ, sau
  - (b) (i) Dacă interesul este primit de o persoană care nu este un membru al echipei de audit sau de o rudă imediată a acesteia, interesul financiar trebuie să fie cedat cât mai curând posibil sau trebuie cedată o parte suficientă

dintr-un interes financiar indirect astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ și

- (ii) Până la cedarea interesului financiar, atunci când este necesar, firma trebuie să trateze amenințarea generată.

## Interese financiare – alte circumstanțe

### *Rude imediate*

- 510.10 A1 O amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare ar putea fi generată dacă un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia, sau firma sau o firmă din rețea are un interes financiar într-o entitate atunci când se cunoaște că un director sau alt angajat cu funcție de conducere sau un proprietar care controlează clientul de audit deține, de asemenea, un interes financiar în acea entitate.
- 510.10 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Rolul persoanei respective asupra echipei de audit.
  - Măsura în care forma de proprietate a entității este de tip închis sau deschis.
  - Măsura în care interesul îi permite investitorului să controleze sau să influențeze în mod semnificativ entitatea.
  - Importanța interesului financiar.
- 510.10 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea din echipa de audit a membrului care deține interesul financiar.
- 510.10 A4 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității membrului echipei de audit de către un partener de revizuire adecvat.

### *Rude apropiate*

- 510.10 A5 O amenințare de interes propriu ar putea fi generată dacă un membru al echipei de audit cunoaște faptul că o rudă apropiată are un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit.
- 510.10 A6 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- Natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda apropiată.
  - Măsura în care interesul financiar este direct sau indirect.
  - Importanța interesului financiar pentru ruda apropiată.

- 510.10 A7 Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu includ:
- Cedarea de către ruda apropiată, cât mai curând posibil, a întregului interes financiar sau a unei părți suficiente dintr-un interes financiar indirect astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ.
  - Înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- 510.10 A8 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității membrului echipei de audit de către un partener de revizuire adecvat.

*Alte persoane*

- 510.10 A9 O amenințare de interes propriu ar putea fi generată dacă un membru al echipei de audit cunoaște faptul că un interes financiar în clientul de audit este deținut de alte persoane, precum:
- Parteneri și profesioniști angajați ai firmei sau ai firmei din rețea, în afara celor cărora li se interzice în mod specific să dețină astfel de interese financiare în conformitate cu punctul C510.4 sau rudele lor imediate.
  - Persoane care au o relație personală apropiată cu un membru al echipei de audit.
- 510.10 A10 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- Structura organizațională, operațională și de raportare a firmei.
  - Natura relației dintre persoana respectivă și membrul echipei de audit.
- 510.10 A11 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu este înlăturarea din echipa de audit a membrului care are relația personală respectivă.
- 510.10 A12 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:
- Excluderea membrului echipei de audit din procesul de luare a oricăror decizii importante care privesc misiunea de audit.
  - Revizuirea activității membrului echipei de audit de către un partener de revizuire adecvat.

*Planul de pensii al unei firme sau al unei firme din rețea*

- 510.10 A13 O amenințare de interes propriu ar putea fi generată dacă un plan de pensii al unei firme sau al unei firme din rețea deține un interes financiar direct sau indirect semnificativ într-un client de audit.



## SECȚIUNEA 511

### ÎMPRUMUTURI ȘI GARANȚII

#### Introducere

- 511.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 511.2 Obținerea de la un client de audit sau acordarea unui client de audit a unui împrumut sau a unei garanții pentru un împrumut ar putea genera o amenințare de interes propriu. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 511.3 A1 Această secțiune cuprinde referiri la „importanța” unui împrumut sau a unei garanții. Pentru a determina dacă un astfel de împrumut sau garanție este semnificativ(ă) pentru o persoană, poate fi luată în considerare valoarea activelor nete ale acelei persoane și ale rudelor sale imediate.

##### Împrumuturi și garanții către un client de audit

- C511.4** O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să acorde sau să garanteze un împrumut către un client de audit, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția sunt ne semnificative pentru:
- (a) Firmă, firma din rețea sau persoana care acordă împrumutul sau garanția, după caz, și
  - (b) Client.

##### Împrumuturi și garanții de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară

- C511.5** O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să accepte un împrumut sau o garanție pentru un împrumut de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția se acordă conform procedurilor, termenilor și condițiilor obișnuite de creditare.
- 511.5 A1 Exemplele de împrumuturi includ ipotecile, descoperirile de cont, împrumuturile pentru autoturisme și soldurile cărților de credit.
- 511.5 A2 Chiar dacă o firmă sau o firmă din rețea primește un împrumut de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară conform

procedurilor, termenilor și condițiilor obișnuite de creditare, împrumutul ar putea genera o amenințare de interes propriu dacă este semnificativ pentru clientul de audit sau pentru firma care îl primește.

- 511.5 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității de către un partener de revizuire adecvat, care nu este un membru al echipei de audit, de la o firmă din rețea care nu este beneficiar al împrumutului.

*Depozite sau conturi de brokeraj*

- C511.6** O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să aibă depozite sau conturi de brokeraj la un client de audit care este o bancă, un broker sau o instituție similară, cu excepția cazului în care depozitul sau contul este deținut conform termenilor comerciali obișnuiți.

**Împrumuturi și garanții de la un client de audit care nu este o bancă sau o instituție similară**

- C511.7** O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să accepte un împrumut sau o garanție pentru un împrumut de la un client de audit care nu este o bancă sau o instituție similară, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția sunt nesemnificative pentru:
- (a) Firmă, firma din rețea sau persoana care primește împrumutul sau garanția, după caz, și
  - (b) Client.

## SECȚIUNEA 520

### RELAȚII DE AFACERI

#### Introducere

- 520.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 520.2 O relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau conducerea acestuia ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 520.3 A1 Această secțiune cuprinde referiri la „importanța” unui interes financiar și la „importanța” unei relații de afaceri. Pentru a determina dacă un astfel de interes financiar este semnificativ pentru o persoană, poate fi luată în considerare valoarea activelor nete ale acelei persoane și ale rudelor sale imediate.
- 520.3 A2 Exemplele de relație de afaceri apropiată care rezultă dintr-o relație comercială sau un interes financiar comun includ:
- Deținerea unui interes financiar într-o asocieră în participație, fie cu clientul sau cu un proprietar care controlează, un director sau alt angajat cu funcție de conducere sau cu o altă persoană care desfășoară activități de conducere superioară pentru acel client.
  - Angajamente privind combinarea unuia sau mai multor servicii sau produse ale firmei sau ale unei firme din rețea cu unul sau mai multe servicii sau produse ale clientului și comercializarea pachetului cu referire la ambele părți.
  - Angajamente privind distribuția sau comercializarea, potrivit cărora firma sau o firmă din rețea distribuie sau comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie sau comercializează produsele sau serviciile firmei sau ale unei firme din rețea.

#### Relații de afaceri ale firmei, firmei din rețea, membrului echipei de audit sau rudelor imediate

- C520.4** O firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit nu trebuie să aibă o relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau

conducerea acestuia, cu excepția cazului în care orice interes financiar este nesemnificativ și relația de afaceri este neimportantă pentru client sau conducerea acestuia și pentru firmă, firma din rețea sau membrul echipei de audit, după caz.

520.4 A1 O amenințare de interes propriu sau de intimidare ar putea fi generată dacă există o relație de afaceri apropiată între clientul de audit sau conducerea sa și rudele imediate ale unui membru al echipei de audit.

### Interese comune în entități necotate

**C520.5** O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să aibă o relație de afaceri care implică deținerea unui interes într-o entitate necotată atunci când un client de audit sau un director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului, sau orice grup al acestora, deține, de asemenea, un interes în acea entitate, cu excepția cazului în care:

- (a) Relația de afaceri este neimportantă pentru firmă, firma din rețea sau persoana respectivă, după caz, și pentru client,
- (b) Interesul financiar este nesemnificativ pentru investitor sau grupul de investitori și
- (c) Interesul financiar nu conferă investitorului sau grupului de investitori capacitatea de a controla entitatea necotată.

### Cumpărarea de bunuri sau servicii

520.6 A1 Achiziția de bunuri și servicii de la un client de audit de către o firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu generează, de obicei, o amenințare la adresa independenței dacă tranzacția se încadrează în cursul normal al activității și se desfășoară în condiții concurențiale. Totuși, astfel de tranzacții ar putea avea o asemenea natură și magnitudine încât să genereze o amenințare de interes propriu.

520.6 A2 Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu includ:

- Eliminarea sau reducerea magnitudinii tranzacției.
- Înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.

## SECȚIUNEA 521

### RELAȚII DE FAMILIE ȘI RELAȚII PERSONALE

#### Introducere

- 521.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 521.2 Relațiile de familie și relațiile personale cu personalul clientului ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 521.3 A1 O amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare ar putea fi generată de relațiile de familie și personale dintre un membru al echipei de audit și un director sau alt angajat cu funcție de conducere sau, în funcție de rolul pe care îl au, de anumiți angajați ai clientului de audit.
- 521.3 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Responsabilitățile persoanei respective în echipa de audit.
  - Rolul rudei sau al celeilalte persoane în cadrul clientului și gradul de apropiere al relației.

##### Rude imediate ale unui membru al echipei de audit

- 521.4 A1 O amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este generată când o rudă imediată a unui membru al echipei de audit este angajată într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale clientului.
- 521.4 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Poziția deținută de ruda imediată.
  - Rolul membrului echipei de audit.
- 521.4 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- 521.4 A4 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de

familiaritate sau de intimidare este structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât membrul echipei de audit să nu se ocupe de aspecte ce intră în responsabilitatea rudei imediate.

**C521.5** O persoană nu trebuie să participe în calitate de membru al echipei de audit atunci când oricare dintre rudele sale imediate:

- (a) Este un director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de audit,
- (b) Este un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie, sau
- (c) A ocupat o astfel de poziție în orice perioadă acoperită de misiune sau de situațiile financiare.

### **Rude apropiate ale unui membru al echipei de audit**

521.6 A1 O amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este generată când o rudă apropiată al unui membru al echipei de audit este:

- (a) Un director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de audit, sau
- (b) Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

521.6 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda apropiată.
- Poziția deținută de ruda apropiată.
- Rolul membrului echipei de audit.

521.6 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.

521.6 A4 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât membrul echipei de audit să nu se ocupe de aspecte ce intră în responsabilitatea rudei apropiate.

### **Alte relații apropiate ale unui membru al echipei de audit**

**C521.7** Un membru al echipei de audit trebuie să consulte politicile și procedurile firmei dacă are o relație apropiată cu o persoană care nu este o rudă imediată sau apropiată, dar care este:

- (a) Un director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de audit sau
- (b) Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

521.7 A1 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare generate de o astfel de relație includ:

- Natura relației dintre persoana respective și membrul echipei de audit.
- Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.
- Rolul membrului echipei de audit.

521.7 A2 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.

521.7 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât membrul echipei de audit să nu se ocupe de aspecte ce intră în responsabilitatea persoanei cu care acesta are o relație apropiată.

### **Relațiile partenerilor și angajaților firmei**

**C521.8** Partenerii și angajații firmei trebuie să consulte politicile și procedurile firmei dacă sunt conștienți de existența unei relații personale sau de familie între:

- (a) Un partener sau un angajat al firmei sau al unei firme din rețea care nu este membru al echipei de audit și
- (b) Un director sau un alt angajat cu funcție de conducere al clientului de audit sau un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

521.8 A1 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului unei amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare generate de o astfel de relație includ:

- Natura relației dintre partenerul sau angajatul firmei și directorul sau angajatul cu funcție de conducere sau angajatul clientului.
- Gradul de interacțiune dintre partenerul sau angajatul firmei și echipa de audit.

- Poziția partenerului sau angajatului în cadrul firmei.
- Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.

521.8 A2

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare includ:

- Structurarea responsabilităților partenerului sau angajatului astfel încât să fie redusă orice influență potențială asupra misiunii de audit.
- Revizuirea de către un partener de revizuire adecvat a activității de audit relevante efectuate.



## SECȚIUNEA 522

### SERVICII RECENTE PENTRU UN CLIENT DE AUDIT

#### Introducere

- 522.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 522.2 Dacă un membru al echipei de audit a deținut recent poziția de director, a avut o funcție de conducere sau a fost angajat al clientului de audit, ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Servicii pe durata perioadei acoperite de raportul de audit

- C522.3** Echipa de audit nu trebuie să includă nicio persoană care, pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit:
- (a) A ocupat o poziție de director sau angajat cu funcție de conducere în cadrul clientului de audit sau
  - (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

##### Servicii anterioare perioadei acoperite de raportul de audit

- 522.4 A1 O amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate ar putea fi generate dacă, înainte de perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit:
- (a) A ocupat o poziție de director sau angajat cu funcție de conducere în cadrul clientului de audit sau
  - (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

De exemplu, ar fi generată o amenințare dacă o decizie luată sau o activitate realizată de persoana respectivă în perioada anterioară, cât timp era angajat de către client, urmează a fi evaluată în perioada curentă ca parte a misiunii de audit curente.

- 522.4 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.
- Perioada de timp care a trecut de când persoana a plecat de la client.
- Rolul membrului echipei de audit.

522.4 A3

Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate este revizuirea activității efectuate de membrul echipei de audit de către un partener de revizuire adecvat.

## SECȚIUNEA 523

### POZIȚIA DE DIRECTOR SAU ANGAJAT CU FUNCȚIE DE CONDUCERE AL UNUI CLIENT DE AUDIT

#### Introducere

- 523.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 523.2 Ocuparea unei poziții de director sau angajat cu funcție de conducere al unui client de audit generează amenințări de autorevizuire și de interes propriu. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Poziția de director sau angajat cu funcție de conducere

- C523.3** Un partener sau un angajat al firmei sau al unei firme din rețea nu trebuie să ocupe poziția de director sau angajat cu funcție de conducere în cadrul unui client de audit al firmei.

##### Poziția de secretar al companiei

- C523.4** Un partener sau un angajat al firmei sau al unei firme din rețea nu trebuie să ocupe o poziție de secretar al companiei în cadrul unui client de audit al firmei, cu excepția cazului în care:
- (a) Această practică este permisă în mod specific conform legislației, reglementărilor profesionale sau practicilor locale,
  - (b) Conducerea ia toate deciziile relevante și
  - (c) Îndatoririle și activitățile efectuate sunt limitate la cele de rutină și de natură administrativă, precum întocmirea minutelor și păstrarea declarațiilor statutare.

- 523.4 A1 Poziția de secretar al companiei are diferite implicații în diferite jurisdicții. Îndatoririle ar putea varia de la: sarcini administrative (precum gestionarea personalului și păstrarea evidențelor și registrele companiei) până la îndatoriri diverse, precum asigurarea conformității companiei cu reglementările sau furnizarea de consultanță cu privire la aspecte legate de governanța corporativă. De obicei se consideră că această poziție implică o asociere strânsă cu entitatea. Prin urmare, este generată o amenințare dacă un partener sau un angajat al firmei sau al unei firme din rețea ocupă poziția de secretar al companiei pentru un client de audit. (Mai multe informații privind furnizarea altor servicii decât cele de asigurare pentru un client de audit sunt prezentate în secțiunea 600, *Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru un client de audit.*)

## SECȚIUNEA 524

### ANGAJAREA LA UN CLIENT DE AUDIT

#### Introducere

- 524.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 524.2 Relațiile de angajare cu un client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Toți clienții de audit

- 524.3 A1 O amenințare de familiaritate sau de intimidare ar putea fi generate dacă oricare dintre următoarele persoane au fost membri ai echipei de audit sau parteneri ai firmei sau ai unei firme din rețea:
- Un director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de audit.
  - Un angajat într-o poziție care îi permite să exercite o influență semnificativă asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

##### *Restricții aferente foștilor parteneri sau membri ai echipei de audit*

- C524.4** Firma trebuie să se asigure că nu rămâne nicio legătură semnificativă între firmă sau o firmă din rețea și:
- (a) Un fost partener care s-a alăturat unui client de audit al firmei, sau
  - (b) Un fost membru al echipei de audit care s-a alăturat clientului de audit, dacă oricare dintre aceștia s-a alăturat clientului de audit ca:
    - (i) Director sau angajat cu funcție de conducere sau
    - (ii) Angajat aflat într-o poziție care îi permite să exercite o influență semnificativă asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Între firmă sau o firmă din rețea și persoana respectivă rămâne o legătură semnificativă, cu excepția cazului în care:

- (a) Persoana respectivă nu are dreptul la niciun fel de beneficii sau plăți de la firmă sau de la firma din rețea care nu sunt în conformitate cu angajamente fixe predefinite,

- (b) Orice sumă datorată persoanei respective nu este semnificativă pentru firmă sau pentru firma din rețea și
- (c) Persoana respectivă nu mai participă sau nu pare să mai participe la afacerile sau la activitățile profesionale ale firmei sau ale firmei din rețea.
- 524.4 A1 Chiar dacă cerințele de la punctul C524.4 sunt îndeplinite, ar putea fi totuși generată o amenințare de familiaritate sau de intimidare.
- 524.4 A2 O amenințare de familiaritate sau de intimidare ar putea fi generată, de asemenea, dacă un fost partener al firmei sau al firmei din rețea s-a alăturat unei entități într-una dintre pozițiile descrise la punctul 524.3 A1 și entitatea devine ulterior un client de audit al firmei.
- 524.4 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Poziția pe care a preluat-o persoana respectivă în cadrul clientului.
  - Orice implicare pe care persoana respectivă o va avea în cadrul echipei de audit.
  - Perioada care a trecut de când persoana respectivă a fost membru al echipei de audit sau partener al firmei sau al firmei din rețea.
  - Poziția pe care o ocupat-o persoana respectivă în cadrul echipei de audit, al firmei sau al firmei din rețea. Un exemplu este dacă persoana respectivă a fost responsabilă de păstrarea unei legături permanente cu conducerea clientului sau cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- 524.4 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de intimidare includ:
- Modificarea planului de audit.
  - Repartizarea unor persoane în cadrul echipei de audit care să aibă suficientă experiență în legătură cu persoana care s-a alăturat clientului.
  - Revizuirea activității fostului membru al echipei de audit de către un partener de revizuire adecvat.

*Membri ai echipei de audit care se angajează la un client*

- C524.5** O firmă sau o firmă din rețea trebuie să aibă politici și proceduri care să prevadă obligația membrilor echipei de audit de a notifica firma sau firma din rețea când încep negocieri cu un client de audit în vederea angajării.

- 524.5 A1 O amenințare de interes propriu este generată când un membru al echipei de audit participă la misiunea de audit știind că urmează să, sau ar putea să, se alătore clientului la un moment din viitor.
- 524.5 A2 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- 524.5 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea de către un partener de revizuire adecvat a oricăror raționamente semnificative exercitate de persoana respectivă în timp ce a făcut parte din echipă.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

Parteneri-cheie de audit

**C524.6** Sub rezerva punctului C524.8, dacă o persoană care a fost un partener-cheie de audit în legătură cu un client de audit care este o entitate de interes public se alătură clientului în calitate de:

- (a) Director sau angajat cu funcție de conducere sau
- (b) Angajat aflat într-o poziție care îi permite să exercite o influență semnificativă asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie,

independența este compromisă, cu excepția cazului în care, după ce persoana respectivă încetează să mai fie un partener-cheie de audit:

- (i) Clientul de audit a emis situații financiare auditate care acoperă o perioadă de cel puțin douăsprezece luni și
- (ii) Persoana respectivă nu a fost un membru al echipei de audit care a auditat acele situații financiare.

Partener senior sau partener manager (director executiv sau echivalentul acestuia) în cadrul firmei

**C524.7** Sub rezerva punctului C524.8, dacă o persoană care a fost partener senior sau partener manager (director executiv sau echivalentul acestuia) în cadrul firmei se alătură unui client de audit care este o entitate de interes public în calitate de:

- (a) Director sau angajat cu funcție de conducere sau
- (b) Angajat aflat într-o poziție care îi permite să exercite o influență semnificativă asupra întocmirii registrelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie,

independența este compromisă, cu excepția cazului în care au trecut douăsprezece luni de când persoana respectivă a deținut funcția de

partener senior sau partener manager (director executiv sau echivalentul acestuia) în cadrul firmei.

#### Combinări de întreprinderi

**C524.8** Ca excepție de la punctele C524.6 și C524.7, independența nu este compromisă dacă circumstanțele prezentate la punctele respective survin ca urmare a unei combinări de întreprinderi și:

- (a) Poziția nu a fost acceptată în anticiparea combinării de întreprinderi,
- (b) Orice beneficii sau plăți datorate fostului partener de către firmă sau de o firmă din rețea au fost achitate în întregime, cu excepția cazului în care au fost efectuate în conformitate cu angajamente fixe predeterminate și orice sumă datorată partenerului nu este semnificativă pentru firmă sau firma din rețea,
- (c) Fostul partener nu mai participă sau nu pare să mai participe la afacerile ori la activitățile profesionale ale firmei sau ale firmei din rețea și
- (d) Firma discută poziția deținută de fostul partener în cadrul clientului de audit cu persoanele responsabile cu governanța.

## SECȚIUNEA 525

### DETAȘĂRI TEMPORARE DE PERSONAL

#### Introducere

- 525.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 525.2 Împrumutarea de personal unui client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire, reprezentare sau familiaritate. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 525.3 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea amenințărilor generate de împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit includ:
- Efectuarea unei revizuii suplimentare a activității realizate de personalul împrumutat ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
  - Neinclusiunea personalului împrumutat în echipa de audit ar putea trata o amenințare de familiaritate sau reprezentare.
  - Neacordarea de responsabilități de audit personalului împrumutat pentru nicio funcție sau activitate pe care a îndeplinit-o personalul respectiv pe perioada detașării temporare ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
- 525.3 A2 Atunci când sunt generate amenințări de familiaritate și de reprezentare prin împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit astfel încât firma sau firma din rețea devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii, de multe ori nu sunt disponibile măsuri de protecție.
- C525.4** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să împrumute personal unui client de audit, cu excepția cazului în care:
- (a) Acest tip de asistență este furnizată doar pe o perioadă scurtă de timp,
  - (b) Personalul nu este implicat în furnizarea unor servicii, altele decât cele de asigurare și care nu ar fi permise conform secțiunii 600 și subsecțiunilor sale și
  - (c) Personalul nu își asumă responsabilități de conducere, iar clientul de audit este responsabil de coordonarea și supravegherea activităților personalului.



## SECȚIUNEA 540

### ASOCIEREA ÎNDELUNGATĂ A PERSONALULUI (INCLUSIV ROTAȚIA PARTENERULUI) CU UN CLIENT DE AUDIT

#### Introducere

- 540.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 540.2 Când o persoană este implicată într-o misiune de audit pentru o perioadă lungă de timp, ar putea fi generate amenințări de familiaritate și de interes propriu. Această secțiune prezintă cerințele și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Toți clienții de audit

- 540.3 A1 Deși înțelegerea unui client de audit și a mediului acestuia este esențială pentru calitatea auditului, ar putea fi generată o amenințare de familiaritate ca urmare a asocierii pe termen lung a unei persoane, în calitate de membru al echipei de audit, cu:
- Clientul de audit și operațiunile acestuia,
  - Conducerea superioară a clientului de audit sau
  - Situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie sau informațiile financiare care constituie baza situațiilor financiare.
- 540.3 A2 O amenințare de interes propriu ar putea fi generată ca urmare a îngrijorării unei persoane în legătură cu pierderea unui client vechi sau a unui interes de a păstra o relație personală apropiată cu un membru al conducerii superioare sau al persoanelor responsabile cu guvernanta. O astfel de amenințare ar putea influența în mod necorespunzător raționamentul unei persoane.
- 540.3 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:
- În legătură cu persoana respectivă:
    - Durata totală a relației acelei persoane cu clientul, inclusiv dacă a existat o astfel de relație atunci când persoana respectivă făcea parte dintr-o altă firmă.
    - Durata de timp în care persoana respectivă a fost un membru al echipei misiunii și natura rolurilor îndeplinite.

- Măsura în care activitatea acelei persoane este coordonată, revizuită și supravegheată de personalul de la un nivel ierarhic superior.
- Măsura în care persoana respectivă, ca urmare a nivelului său ierarhic, are capacitatea de a influența rezultatul auditului, de exemplu, prin luarea unor decizii-cheie sau coordonarea activității altor membri ai echipei misiunii.
- Gradul de apropiere al relației personale a persoanei respective cu persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea superioară.
- Natura, frecvența și amploarea interacțiunii dintre persoana respectivă și conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernanta.

(b) În legătură cu clientul de audit:

- Natura sau complexitatea aspectelor care țin de contabilitatea și raportarea financiară a clientului și măsura în care acestea au suportat modificări.
- Măsura în care au existat modificări recente în rândul conducerii superioare sau al persoanelor responsabile cu guvernanta.
- Măsura în care au existat orice modificări structurale în organizarea clientului care afectează natura, frecvența și amploarea interacțiunilor pe care persoana respectivă le-ar putea avea cu persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea superioară.

540.3 A4 O combinație de doi sau mai mulți factori ar putea crește sau reduce nivelul amenințărilor. De exemplu, amenințările de familiaritate generate în timp de o relație din ce în ce mai apropiată între o persoană și un membru al conducerii superioare a clientului ar fi reduse odată cu plecarea aceluși membru al conducerii superioare a clientului.

540.3 A5 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina amenințările de familiaritate și de interes propriu generate de implicarea unei persoane într-o misiune de audit pentru o perioadă lungă de timp ar fi rotația acelei persoane din echipa de audit.

540.3 A6 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau interes propriu includ:

- Modificarea rolului pe care îl are persoana respectivă în echipa de audit sau a naturii și amplitudinii sarcinilor desfășurate de aceasta.
- Revizuirea activității persoanei respective de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost membru al echipei de audit.

- Efectuarea unor revizuii periodice independente interne sau externe ale calității misiunii.

**C540.4** Dacă o firmă decide că nivelul amenințărilor generate poate fi tratat doar prin rotația persoanei respective din echipa de audit, firma trebuie să determine o perioadă adecvată în care acea persoană nu trebuie:

- Să facă parte din echipa misiunii pentru misiunea de audit,
- Să fie responsabilă de controlul calității misiunii de audit sau
- Să exercite o influență directă asupra rezultatului misiunii de audit.

Această perioadă trebuie să fie suficient de îndelungată pentru a permite ca amenințările de familiaritate și de interes propriu să fie tratate. În cazul unei entități de interes public se aplică, de asemenea, punctele C540.5 - C540.20.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C540.5** Sub rezerva punctelor C540.7 - C540.9, din perspectiva unui audit al unei entități de interes public, o persoană nu trebuie să acționeze în niciunul dintre următoarele roluri sau o combinație a acestora, pentru o perioadă mai lungă de șapte ani cumulați (perioada „activă”):

- Partener al misiunii,
- Persoană desemnată ca responsabil pentru revizuirea controlului calității misiunii sau
- Orice alt rol de partener-cheie de audit.

După această perioadă activă, persoana respectivă trebuie să aibă o perioadă „de pauză” în conformitate cu prevederile de la punctele C540.11 - C540.19.

**C540.6** La calcularea perioadei active, numărătoarea anilor nu trebuie repornită, cu excepția cazului în care persoana respectivă încetează să acționeze în oricare dintre rolurile prevăzute la punctul C540.5 (a) - (c) pentru o perioadă minimă. Această perioadă minimă este o perioadă consecutivă egală cel puțin cu perioada de pauză determinată în conformitate cu punctele C540.11 - C540.13 ca fiind aplicabilă pentru rolul ocupat de persoana respectivă în anul imediat anterior încetării acelei implicări.

540.6 A1 De exemplu, o persoană care a servit ca partener de misiune timp de patru ani, urmați de trei ani de pauză, poate acționa ulterior ca partener-cheie de audit în aceeași misiune de audit pentru încă trei ani (ajungând la un total de șapte ani cumulați). Ulterior, persoana respectivă trebuie să ia o pauză, în conformitate cu punctul C540.14.

**C540.7** Ca o excepție de la punctul C540.5, partenerilor-cheie de audit a căror continuitate are o importanță deosebită pentru calitatea auditului li se

permite, în situații rare, determinate de circumstanțe neprevăzute independente de controlul firmei și cu acordul persoanelor responsabile cu guvernanta, să acționeze încă un an ca parteneri-cheie de audit, cu condiția ca amenințarea la adresa independenței să poată fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil.

**540.7 A1** De exemplu, un partener-cheie de audit poate rămâne în acel rol în echipa de audit pentru încă cel mult un an în situațiile în care, din cauza unor evenimente neprevăzute, nu a fost posibilă rotația prevăzută, așa cum ar putea fi cazul unei îmbolnăviri grave a partenerului de misiune propus. În astfel de situații, firma va trebui să discute cu persoanele responsabile cu guvernanta motivele pentru care rotația planificată nu poate avea loc și necesitatea oricăror măsuri de protecție pentru reducerea oricărei amenințări generate astfel.

**C540.8** Dacă un client de audit devine o entitate de interes public, atunci când se determină momentul rotației, o firmă trebuie să ia în considerare perioada de timp în care o persoană a lucrat în cadrul clientului de audit ca partener-cheie de audit înainte ca acesta să devină o entitate de interes public. Dacă persoana a lucrat în cadrul clientului de audit ca partener-cheie de audit pentru o perioadă de cinci ani cumulați sau mai puțin, atunci când clientul devine o entitate de interes public, numărul de ani pentru care persoana respectivă poate lucra în continuare în cadrul clientului în această calitate, înainte de rotația din misiune, este de șapte ani minus numărul de ani de serviciu deja prestați. Ca o excepție de la punctul C540.5, dacă persoana a lucrat în cadrul clientului de audit ca partener-cheie de audit pentru o perioadă de șase ani cumulați sau mai mult când clientul devine o entitate de interes public, persoana poate continua să lucreze în această calitate cu acordul persoanelor responsabile cu guvernanta, pentru cel mult încă doi ani înainte de rotația din misiune.

**C540.9** Când o firmă are doar câțiva angajați care dețin cunoștințele și experiența necesare pentru a lucra în calitate de partener-cheie de audit pentru auditul unei entități de interes public, rotația partenerilor-cheie de audit ar putea să nu fie posibilă. Ca o excepție de la punctul C540.5, dacă un organism de reglementare independent din jurisdicția relevantă a prevăzut o derogare de la rotația partenerilor în astfel de circumstanțe, o persoană poate rămâne partener-cheie de audit pentru mai mult de șapte ani, în conformitate cu acea derogare. Condiția ar fi ca organismul de reglementare independent să fi specificat alte cerințe care să fie aplicate, precum perioada de timp pentru care partenerul-cheie de audit să poată fi scutit de rotație sau o revizuire externă independentă efectuată periodic.

Alte considerente referitoare la perioada activă

**C540.10** În evaluarea amenințărilor generate de asocierea îndelungată a unei persoane cu o misiune de audit, o firmă trebuie să acorde o atenție

specială rolurilor desfășurate și duratei asocierii unei persoane cu misiunea de audit, înainte ca aceasta să devină partener-cheie de audit.

- 540.10 A1 Ar putea exista situații în care firma, în aplicarea cadrului conceptual, concluzionează că nu este adecvat ca o persoană care este un partener-cheie de audit să continue în acel rol, chiar dacă durata de timp în care a lucrat ca partener-cheie de audit este mai mică de șapte ani.

Perioada de pauză

- C540.11** Dacă persoana a lucrat ca partener de misiune pentru o perioadă de șapte ani cumulați, perioada de pauză trebuie să fie de cinci ani consecutivi.
- C540.12** Când persoana a fost desemnată ca responsabilă de revizuirea controlului calității misiunii și a acționat în această calitate pentru o perioadă de șapte ani cumulați, perioada de pauză trebuie să fie de trei ani consecutivi.
- C540.13** Dacă persoana a acționat în calitate de partener-cheie de audit în alte roluri decât cele prevăzute la punctele C540.11 și C540.12 pentru o perioadă de șapte ani cumulați, perioada de pauză trebuie să fie de doi ani consecutivi.

Servicii într-o combinație de roluri de partener-cheie de audit

- C540.14** Dacă persoana a acționat într-o combinație de roluri de partener-cheie de audit și a lucrat ca partener de misiune pentru o perioadă de patru ani cumulați sau mai mult, perioada de pauză trebuie să fie de cinci ani consecutivi.
- C540.15** Sub rezerva punctului C540.16 (a), dacă persoana a acționat într-o combinație de roluri de partener-cheie de audit și a lucrat ca partener-cheie de audit responsabil de revizuirea controlului calității misiunii pentru o perioadă de patru ani cumulați sau mai mult, perioada de pauză trebuie să fie de trei ani consecutivi.
- C540.16** Dacă o persoană a acționat într-o combinație de roluri de partener de misiune și partener de revizuire al controlului calității misiunii pentru o perioadă de patru ani cumulați sau mai mult în timpul perioadei active, perioada de pauză trebuie:
- (a) Ca o excepție de la punctul C540.15, să fie de cinci ani consecutivi când persoana a fost partener de misiune timp de trei ani sau mai mult, sau
  - (b) Să fie de trei ani consecutivi în cazul oricărei alte combinații.
- C540.17** Dacă persoana a acționat în orice altă combinație de roluri de partener-cheie de audit, în afara celor tratate la punctele C540.14 - C540.16, perioada de pauză trebuie să fie de doi ani consecutivi.

Servicii în cadrul unei firme anterioare

**C540.18** În determinarea numărului de ani în care o persoană a fost partener-cheie de audit, așa cum prevede punctul C540.5, durata relației trebuie să includă, acolo unde este relevant, timpul în care persoana a fost partener-cheie de audit pentru acea misiune în cadrul unei firme anterioare.

Perioade de pauză mai scurte, stabilite prin legi sau reglementări

**C540.19** Când un organism legislativ sau de reglementare (sau o organizație autorizată sau recunoscută de un astfel de organism legislativ sau de reglementare) a stabilit o perioadă de pauză pentru un partener de misiune de mai puțin de cinci ani consecutivi, perioada de pauză de cinci ani consecutivi prevăzută la punctele C540.11, C540.14 și C540.16 (a) poate fi înlocuită cu cea mai mare dintre perioada stabilită de organismul respectiv sau trei ani, cu condiția ca perioada activă aplicabilă să nu depășească șapte ani.

Restricții aferente activităților, în timpul perioadei de pauză

**C540.20** Pe durata perioadei de pauză relevante, persoana respectivă nu trebuie:

- (a) Să fie un membru al echipei misiunii sau să fie responsabil de controlul calității misiunii de audit,
- (b) Să se consulte cu echipa misiunii sau cu clientul cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului de activitate, tranzacții sau evenimente care afectează misiunea de audit (altele decât discuții cu echipa misiunii, limitate la activitatea desfășurată sau concluziile obținute în ultimul an din perioada activă a acelei persoane, când acestea continuă să fie relevante pentru audit),
- (c) Să fie responsabilă pentru conducerea sau coordonarea serviciilor profesionale furnizate de firmă sau de o firmă din rețea clientului de audit sau pentru supravegherea relației dintre firmă sau o firmă din rețea și clientul de audit, sau
- (d) Să desfășoare orice alt rol sau orice altă activitate la care nu se face referire mai sus în legătură cu clientul de audit, inclusiv furnizarea de alte servicii decât cele de asigurare, care ar determina ca persoana respectivă:
  - (i) Să aibă o interacțiune semnificativă sau frecventă cu conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernarea; sau
  - (ii) Să exercite o influență directă asupra rezultatului misiunii de audit.

540.20 A1 Prevederile de la punctul C540.20 nu au scopul de a împiedica o persoană să își asume un rol de conducere în firmă sau într-o firmă din rețea, precum cel de partener senior sau partener manager (director executiv sau echivalentul acestuia).

## SECȚIUNEA 600

### FURNIZAREA DE SERVICII, ALTELE DECÂT CELE DE ASIGURARE, PENTRU UN CLIENT DE AUDIT

#### Introducere

- 600.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 600.2 Firmele și firmele din rețea ar putea furniza clienților de audit o gamă de servicii, altele decât cele de asigurare, în conformitate cu aptitudinile și cunoștințele lor. Furnizarea altor servicii decât cele de asigurare pentru clienții de audit ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și a independenței.
- 600.3 Această secțiune stabilește cerințe și materiale de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa independenței în cazul furnizării altor servicii decât cele de asigurare pentru clienții de audit. Subsecțiunile care urmează stabilesc cerințele specifice și materialele de aplicare relevante când o firmă sau o firmă din rețea furnizează anumite servicii care nu sunt servicii de asigurare pentru clienții de audit și indică tipurile de amenințări care ar putea fi generate ca rezultat al acestora. Unele subsecțiuni includ cerințe care interzic în mod explicit ca o firmă sau firmă din rețea să furnizeze anumite servicii unui client de audit în anumite circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea de măsuri de protecție.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C600.4** Înainte ca o firmă sau o firmă din rețea să accepte o misiune de a furniza un alt serviciu decât unul de asigurare pentru un client de audit, firma trebuie să determine dacă furnizarea unui astfel de serviciu ar putea genera o amenințare la adresa independenței.
- 600.4 A1 Cerințele și materialele de aplicare din această secțiune ajută firma să analizeze anumite tipuri de servicii, altele decât cele de asigurare și amenințările conexe, care ar putea fi generate dacă o firmă sau o firmă din rețea furnizează alte servicii decât cele de asigurare pentru un client de audit.
- 600.4 A2 Noile practici de afaceri, evoluția piețelor financiare și schimbările în tehnologia informațiilor se numără printre evoluțiile care fac imposibilă realizarea unei liste complete a altor servicii decât cele de asigurare ce ar putea fi furnizate unui client de audit. Prin urmare, Codul nu include o

listă exhaustivă a tuturor serviciilor care nu sunt servicii de asigurare ce ar putea fi furnizate unui client de audit.

*Evaluarea amenințărilor*

600.5 A1 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor generate de furnizarea unui alt serviciu decât unul de asigurare către un client de audit includ:

- Natura, aria de aplicare și scopul serviciului.
- Gradul de încredere care va fi acordat rezultatului serviciului ca parte a auditului.
- Mediul legal și de reglementare în care este furnizat serviciul.
- Măsura în care rezultatul serviciului va afecta aspecte reflectate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie și, dacă da:
  - Măsura în care rezultatul serviciului va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
  - Gradul de subiectivitate implicat în determinarea valorilor adecvate sau a tratamentului acelor aspecte reflectate în situațiile financiare.
- Nivelul de competență al conducerii și angajaților clientului în ceea ce privește tipul de serviciu furnizat.
- Măsura în care clientul este implicat în determinarea aspectelor semnificative ale raționamentului.
- Natura și amploarea impactului serviciului, dacă există, asupra sistemelor care generează informații ce formează o parte semnificativă din:
  - Registrele contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma va exprima o opinie.
  - Controalele interne ale clientului asupra raportării financiare.
- Măsura în care clientul este o entitate de interes public. De exemplu, furnizarea unui alt serviciu decât unul de asigurare către un client de audit care este o entitate de interes public ar putea fi percepută ca generând un nivel mai ridicat de amenințare.

600.5 A2 Subsecțiunile 601 - 610 includ exemple de factori suplimentari care sunt relevanți pentru evaluarea amenințărilor generate prin furnizarea altor servicii decât cele de asigurare, prevăzute de acele subsecțiuni.

Pragul de semnificație în raport cu situațiile financiare

600.5 A3 Subsecțiunile 601 - 610 fac referire la pragul de semnificație în raport cu situațiile financiare ale unui client de audit. Conceptul de prag de semnificație în raport cu un audit este tratat în ISA 320, *Pragul de*



*semnificați în planificarea și desfășurarea unui audit, și în raport cu o revizuire în ISRE 2400 (revizuit), Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice. Determinarea pragului de semnificație implică exercitarea raționamentului profesional și este influențată atât de factori cantitativi, cât și de factori calitativi. Aceasta este, de asemenea, afectată de percepțiile aferente nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor.*

Furnizarea mai multor servicii care nu sunt servicii de asigurare către același client de audit

600.5 A4 O firmă sau o firmă din rețea ar putea furniza mai multe servicii care nu sunt servicii de asigurare unui client de audit. În aceste circumstanțe, analiza efectului combinat al amenințărilor generate de furnizarea acelor servicii este relevantă pentru evaluarea acestora de către firmă.

#### *Tratarea amenințărilor*

600.6 A1 Subsecțiunile 601 - 610 includ exemple de acțiuni, inclusiv măsuri de protecție, care ar putea trata amenințările la adresa independenței generate prin furnizarea acelor servicii care nu sunt servicii de asigurare atunci când acestea nu sunt la un nivel acceptabil. Aceste exemple nu sunt exhaustive.

600.6 A2 Unele subsecțiuni includ cerințe care interzic în mod explicit ca firma sau o firmă din rețea să furnizeze anumite servicii unui client de audit în anumite circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

600.6 A3 Punctul 120.10 A2 include o descriere a măsurilor de protecție. În situația furnizării altor servicii decât cele de asigurare clienților de audit, măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau combinate, pe care firma le întreprinde pentru a reduce în mod eficient amenințările la adresa independenței la un nivel acceptabil. În anumite situații, când o amenințare este generată prin furnizarea unui alt serviciu decât unul de asigurare către un client de audit, s-ar putea să nu fie disponibile măsuri de protecție. În astfel de situații, aplicarea cadrului conceptual prezentat în secțiunea 120 prevede ca firma să refuze sau să înceteze serviciul care nu este unul de asigurare sau misiunea de audit.

#### *Interdicția de asumare a unor responsabilități de conducere*

**C600.7** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să își asume o responsabilitate de conducere pentru un client de audit.

600.7 A1 Responsabilitățile de conducere implică controlarea, conducerea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea de decizii privind achiziția, repartizarea și controlul resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și intangibile.

600.7 A2 Furnizarea unui serviciu care nu este unul de asigurare pentru un client de audit generează amenințări de autorevizuire și de interes propriu

dacă firma sau firma din rețea își asumă o responsabilitate de conducere atunci când efectuează serviciul. Asumarea unei responsabilități de conducere generează, de asemenea, o amenințare de familiaritate și ar putea genera o amenințare de reprezentare deoarece firma sau firma din rețea devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii.

**600.7 A3** Determinarea măsurii în care o activitate este o responsabilitate de conducere depinde de circumstanțe și prevede exercitarea raționamentului profesional. Exemplele de activități care ar fi considerate o responsabilitate a conducerii includ:

- Stabilirea politicilor și a direcției strategice.
- Angajarea sau concedierea angajaților.
- Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților în raport cu activitatea acestora în cadrul entității.
- Autorizarea tranzacțiilor.
- Controlul sau gestionarea conturilor bancare sau investițiilor.
- Deciderea cu privire la ce recomandări ale firmei sau firmei din rețea sau ale altor părți terțe să fie implementate.
- Raportarea către persoanele responsabile cu guvernanta în numele conducerii.
- Asumarea responsabilității pentru:
  - Întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
  - Proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.

**600.7 A4** Furnizarea de consiliere și de recomandări care să asiste conducerea unui client de audit în îndeplinirea responsabilităților sale nu reprezintă asumarea unei responsabilități de conducere (A se vedea punctele C600.7 - 600.7 A3).

**C600.8** Pentru a evita asumarea unei responsabilități de conducere atunci când furnizează un alt serviciu decât unul de asigurare unui client de audit, firma trebuie să se asigure că toate raționamentele și deciziile care intră în responsabilitatea specifică a conducerii sunt realizate de conducerea clientului. Aceasta include asigurarea că membrii conducerii clientului:

- (a) Desemnează o persoană care deține aptitudinile, cunoștințele și experiența corespunzătoare, care să fie responsabilă în orice moment pentru deciziile clientului și care să supravegheze serviciile. O astfel de persoană, de preferat din rândul conducerii superioare, ar înțelege:
  - (i) Obiectivele, natura și rezultatele serviciilor și

- (ii) Clientul respectiv și responsabilitățile firmei sau firmei din rețea.

Cu toate acestea, persoanei respective nu i se solicită să dețină competența necesară pentru a efectua sau reefectua serviciile.

- (b) Asigură supravegherea serviciilor și evaluează caracterul adecvat al rezultatelor serviciului efectuat în scopul clientului.
- (c) Acceptă responsabilitatea pentru acțiunile, dacă există, care urmează a fi realizate, ca urmare a rezultatelor serviciilor.

*Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru un client de audit care ulterior devine o entitate de interes public*

**C600.9** Un serviciu, altul decât unul de asigurare, furnizat fie în prezent, fie anterior de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit compromite independența firmei atunci când clientul devine o entitate de interes public, cu excepția cazului în care:

- (a) Serviciul furnizat anterior, care nu este unul de asigurare, se conformează prevederilor prezentei secțiuni referitoare la clienții de audit care nu sunt entități de interes public,
- (b) Furnizarea serviciilor în curs, altele decât cele de asigurare, care nu sunt permise conform prezentei secțiuni pentru clienții de audit din categoria entităților de interes public este finalizată înainte sau de îndată ce este posibil după ce clientul devine o entitate de interes public și
- (c) Firma tratează amenințările care sunt generate și care nu sunt la un nivel acceptabil.

*Considerente pentru anumite entități afiliate*

**C600.10** Această secțiune include cerințe care le interzic firmelor și firmelor din rețea să își asume responsabilități de conducere sau să furnizeze alte servicii decât cele de asigurare pentru clienții de audit. Ca o excepție de la aceste cerințe, o firmă sau o firmă din rețea își poate asuma responsabilități de conducere sau poate furniza alte servicii decât cele de asigurare ce ar fi altfel interzise următoarelor entități afiliate ale clientului căruia îi aparțin situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie:

- (a) O entitate care deține un control direct sau indirect asupra clientului,
- (b) O entitate care deține un interes financiar direct în acel client, dacă entitatea are o influență semnificativă asupra clientului și interesul în acel client este semnificativ pentru entitate, sau
- (c) O entitate care se află sub control comun alături de client, cu condiția ca toate condițiile următoare să fie îndeplinite:

- (i) Firma sau o firmă din rețea nu exprimă o opinie asupra situațiilor financiare ale entității afiliate;
- (ii) Firma sau o firmă din rețea nu își asumă o responsabilitate de conducere, direct sau indirect, pentru entitatea căreia îi aparțin situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie,
- (iii) Serviciile nu generează o amenințare de autorevizuire deoarece rezultatele acestora nu vor face obiectul procedurilor de audit și
- (iv) Firma tratează alte amenințări generate de furnizarea unor astfel de servicii care nu sunt la un nivel acceptabil.

## **SUBSECȚIUNEA 601 – SERVICII DE CONTABILITATE ȘI EVIDENȚĂ CONTABILĂ**

### **Introducere**

- 601.1 Furnizarea unor servicii de contabilitate și de contabilitate primară pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire.
- 601.2 Pe lângă cerințele specifice și materialele de aplicare din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează servicii de contabilitate și evidență contabilă unui client de audit. Această subsecțiune include cerințe care interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii de contabilitate și evidență contabilă clienților de audit în anumite circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

### **Cerințe și materiale de aplicare**

#### **Toți clienții de audit**

- 601.3 A1 Serviciile de contabilitate și evidență contabilă cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv:
- Întocmirea registrelor contabile și a situațiilor financiare.
  - Înregistrarea tranzacțiilor.
  - Servicii de salarizare.
- 601.3 A2 Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Aceste responsabilități includ:
- Determinarea politicilor contabile și a tratamentului contabil în conformitate cu politicile respective.
  - Întocmirea sau modificarea documentelor-sursă sau a datelor inițiale, în format electronic sau în alt format, evidențiind apariția unei tranzacții. Exemplele includ:

- Comenzi de achiziție.
- Fișe de pontaj.
- Comenzi de la clienți.
- Realizarea sau modificarea înregistrărilor contabile.
- Determinarea sau aprobarea clasificărilor tranzacțiilor pe conturi.

601.3 A3 Procesul de audit necesită un dialog între firmă și conducerea clientului de audit, care ar putea implica:

- Aplicarea standardelor sau politicilor contabile și a cerințelor de prezentare a informațiilor în situațiile financiare.
- Evaluarea gradului de adecvare a controlului financiar și contabil și a metodelor utilizate pentru determinarea valorilor declarate ale activelor și datoriilor.
- Propunerea ajustării înregistrărilor contabile.

Se consideră că aceste activități reprezintă o parte normală a procesului de audit și, de obicei, nu generează amenințări când clientul este responsabil pentru luarea deciziilor aferente întocmirii registrelor contabile și a situațiilor financiare.

601.3 A4 În mod similar, clientul ar putea solicita asistență tehnică pe marginea unor aspecte precum soluționarea problemelor de reconciliere a conturilor sau analizarea și acumularea informațiilor pentru raportarea prevăzută de reglementări. În plus, clientul ar putea solicita asistență tehnică pe probleme contabile, precum conversia situațiilor financiare existente de la un cadru de raportare financiară la altul. Exemplele includ:

- Conformitatea cu politicile contabile ale grupului.
- Tranziția către un cadru de raportare financiară diferit, precum Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Astfel de servicii nu generează, de regulă amenințări, cu condiția ca nici firma, nici firma din rețea să nu își asume o responsabilitate de conducere pentru client.

*Servicii de contabilitate și de evidență contabilă de rutină sau de natură repetitivă*

601.4 A1 Serviciile de contabilitate și de evidență contabilă de rutină sau de natură repetitivă necesită un raționament profesional redus sau nu necesită niciun raționament. Câteva exemple de astfel de servicii cuprind:

- Întocmirea calculului sau rapoartelor de salarizare pe baza datelor furnizate de client, în vederea aprobării și plății de către client.
- Înregistrarea tranzacțiilor recurente ale căror valori sunt ușor de determinat din documente-sursă sau date inițiale, precum o factură de utilități pentru care clientul a determinat sau a aprobat clasificarea contabilă corespunzătoare.

- Calcularea amortizării aferente imobilizărilor, atunci când clientul determină politica contabilă și estimările privind durata de viață utilă și valorile reziduale.
- Introducerea tranzacțiilor codificate de client în registrul Cartea mare.
- Introducerea înregistrărilor aprobate de client în balanța de verificare.
- Întocmirea situațiilor financiare pe baza informațiilor din balanța de verificare aprobată de client și întocmirea notelor aferente pe baza evidențelor aprobate de client.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

**C601.5** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze unui client de audit care nu este o entitate de interes public servicii de contabilitate și evidență contabilă, inclusiv servicii de întocmire a situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie sau a informațiilor financiare care constituie baza situațiilor financiare, cu excepția cazului în care:

- (a) Serviciile sunt de rutină sau de natură repetitivă și
- (b) Firma tratează orice amenințări generate de furnizarea unor astfel de servicii care nu sunt la un nivel acceptabil.

601.5 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei amenințări de autorevizuire generate de furnizarea unor servicii de contabilitate și de evidență contabilă de rutină sau de natură repetitivă pentru un client de audit includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C601.6** Sub rezerva punctului C601.7, o firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze unui client de audit care este o entitate de interes public servicii de contabilitate și de evidență contabilă, inclusiv servicii de întocmire a situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie sau a informațiilor financiare care constituie baza situațiilor financiare.

**C601.7** Ca o excepție de la punctul C601.6, o firmă sau o firmă din rețea poate furniza servicii de contabilitate și de evidență contabilă de rutină sau de natură repetitivă pentru diviziile sau entitățile afiliate ale unui client de audit care este o entitate de interes public, dacă personalul care furnizează serviciile respective nu face parte din echipa de audit și:

- (a) Diviziile sau entitățile afiliate pentru care se furnizează serviciul sunt ne semnificative, luate împreună, pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie sau
- (b) Serviciile se referă la aspecte ne semnificative, luate împreună, pentru situațiile financiare ale diviziei sau entității afiliate.

## SUBSECȚIUNEA 602 – SERVICII ADMINISTRATIVE

### Introducere

- 602.1 Furnizarea de servicii administrative unui client de audit nu generează, de regulă, o amenințare.
- 602.2 Pe lângă materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează servicii administrative.

### Materiale de aplicare

#### Toți clienții de audit

- 602.3 A1 Serviciile administrative implică asistența oferită clienților în ceea ce privește sarcinile de rutină sau de natură repetitivă realizate de aceștia în cursul normal al activității. Astfel de servicii necesită un raționament profesional redus sau nu necesită niciun raționament și reprezintă activități de birou.
- 602.3 A2 Exemplele de servicii administrative includ:
- Servicii de procesare a textelor.
  - Întocmirea formularelor administrative sau prevăzute de lege, în vederea aprobării de către client.
  - Depunerea acestor formulare conform instrucțiunilor primite de la client.
  - Monitorizarea datelor de depunere prevăzute de lege și asistarea unui client de audit cu privire la aceste date.

## SUBSECȚIUNEA 603 – SERVICII DE EVALUARE

### Introducere

- 603.1 Furnizarea unor servicii de evaluare pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- 603.2 Pe lângă cerințele specifice și materialele de aplicare din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează servicii de evaluare unui client de audit. Această subsecțiune include cerințe care le interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii de evaluare clienților de audit în anumite

circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

## Cerințe și materiale de aplicare

### Toți clienții de audit

- 603.3 A1 O evaluare cuprinde acceptarea unor ipoteze cu privire la evoluțiile viitoare, aplicarea metodologiilor și tehnicilor adecvate și combinarea ambelor procese în scopul calculării unei anumite valori sau a unui interval de valori pentru un activ, o datorie sau o afacere în totalitatea ei.
- 603.3 A2 Dacă unei firme sau unei firme din rețea i se solicită să efectueze o evaluare pentru a asista un client de audit în legătură cu obligațiile sale de raportare fiscală sau în scopul planificării fiscale, iar rezultatele evaluării nu vor avea un efect direct asupra situațiilor financiare, se aplică materialele de aplicare prevăzute la punctele 604.9 A1-604.9 A5, cu privire la astfel de servicii.
- 603.3 A3 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de furnizarea unor servicii de evaluare către un client de audit includ:
- Utilizarea și scopul raportului de evaluare.
  - Dacă raportul de evaluare va fi făcut public.
  - Măsura în care clientul este implicat în determinarea și aprobarea metodologiei de evaluare și a altor probleme semnificative de raționament.
  - Gradul de subiectivitate inerent al elementului pentru evaluările care implică metodologii standard sau stabilite.
  - Măsura în care evaluarea va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
  - Amploarea și claritatea prezentărilor de informații referitoare la evaluare în situațiile financiare.
  - Gradul de dependență față de evenimentele viitoare de o natură care ar putea genera o volatilitate semnificativă inerentă a valorilor implicate.
- 603.3 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:
- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.



*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

**C603.4** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de evaluare unui client de audit care nu este o entitate de interes public dacă:

- (a) Evaluarea implică un grad semnificativ de subiectivitate și
- (b) Evaluarea va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

603.4 A1 Unele evaluări nu implică un grad semnificativ de subiectivitate. Este probabil ca acesta să fie cazul când ipotezele existente sunt fie stabilite prin lege sau reglementări, fie acceptate la nivel general și când tehnicile și metodologiile care trebuie utilizate se bazează pe standarde general acceptate sau sunt prevăzute de lege sau reglementări. În astfel de circumstanțe nu este probabil ca rezultatele unei evaluări efectuate de două sau mai multe părți să aibă diferențe semnificative.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C603.5** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de evaluare pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă serviciul de evaluare ar avea un efect semnificativ, individual sau cumulativ, pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

**SUBSECȚIUNEA 604 – SERVICII FISCALE****Introducere**

604.1 Furnizarea de servicii fiscale unui client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.

604.2 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1-C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează servicii fiscale unui client de audit. Această subsecțiune include cerințe care le interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii fiscale clienților de audit în unele circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

**Cerințe și materiale de aplicare****Toți clienții de audit**

604.3 A1 Serviciile fiscale cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv activități precum:

- Întocmirea declarațiilor fiscale.
- Calcularea impozitelor în vederea întocmirii înregistrărilor contabile.

- Planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală.
- Servicii fiscale care implică evaluări.
- Asistență în rezolvarea disputelor fiscale.

Deși această subsecțiune tratează fiecare tip de serviciu fiscal din lista de mai sus cu titlu separat, în practică, activitățile implicate în furnizarea serviciilor fiscale sunt adesea interconectate.

604.3 A2 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor generate de furnizarea oricărui serviciu fiscal către un client de audit includ:

- Caracteristicile specifice ale misiunii.
- Nivelul de expertiză fiscală al angajaților clientului.
- Sistemul în baza căruia autoritățile fiscale evaluează și administrează impozitul respectiv și rolul firmei sau al firmei din rețea în acest proces.
- Complexitatea regimului fiscal relevant și gradul de raționament necesar pentru aplicarea acestuia.

### **Întocmirea declarațiilor fiscale**

#### *Toți clienții de audit*

604.4 A1 Furnizarea de servicii de întocmire a declarațiilor fiscale nu generează, de regulă, o amenințare.

604.4 A2 Serviciile de întocmire a declarațiilor fiscale implică:

- Asistarea clienților în legătură cu obligațiile lor de raportare fiscală prin elaborarea și compilarea informațiilor, inclusiv a valorii impozitului datorat (de obicei, pe formulare standardizate) care trebuie înaintată autorităților fiscale aplicabile.
- Consultanță cu privire la tratamentul tranzacțiilor anterioare în declarațiile fiscale și răspunsul, în numele clientului de audit, la solicitările de informații și analize suplimentare din partea autorităților fiscale (de exemplu, furnizarea de explicații și de suport tehnic pentru abordarea selectată).

604.4 A3 Serviciile de întocmire a declarațiilor fiscale se bazează, de obicei, pe informațiile istorice și implică, în principal, analiza și prezentarea unor astfel de informații istorice conform legislației fiscale existente, inclusiv precedentelor și practicilor stabilite. Mai mult, declarațiile fiscale fac obiectul oricărui proces de revizuire sau de aprobare pe care autoritatea fiscală îl consideră adecvat.

### **Calcularea impozitelor în scopul întocmirii înregistrărilor contabile**

#### *Toți clienții de audit*

604.5 A1 Realizarea calculului pentru datoriile (sau activele) privind impozitele curente și amânate pentru un client de audit în scopul întocmirii

înregistrărilor contabile care vor fi auditate ulterior de firmă generează o amenințare de autorevizuire.

- 604.5 A2 Pe lângă factorii de la punctul 604.3 A2, un factor relevant pentru evaluarea nivelului amenințării generate la realizarea unor astfel de calcule pentru un client de audit este măsura în care calculele ar putea avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

- 604.5 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de autorevizuire atunci când clientul de audit nu este o entitate de interes public includ:
- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

- C604.6** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să efectueze calcule fiscale pentru datoriile (sau activele) privind impozitele curente și amânate pentru un client de audit care este o entitate de interes public în scopul întocmirii unor înregistrări contabile care sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

- 604.6 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție, de la punctul 604.5 A3, pentru tratarea amenințărilor de autorevizuire sunt, de asemenea, aplicabile atunci când se realizează calcule fiscale pentru datoriile (sau activele) privind impozitele curente și amânate pentru un client de audit care este o entitate de interes public, ce sunt ne semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

### **Planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală**

*Toți clienții de audit*

- 604.7 A1 Furnizarea de servicii de planificare fiscală și a altor servicii de consultanță fiscală ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- 604.7 A2 Planificarea fiscală sau alte servicii de consultanță fiscală cuprind o gamă largă de servicii, precum consilierea clientului în privința structurării afacerilor sale într-un mod eficient din punct de vedere fiscal sau consilierea cu privire la aplicarea unei noi legi sau reglementări fiscale.
- 604.7 A3 Pe lângă punctul 604.3 A2, factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de

furnizarea unor servicii de planificare fiscală sau a altor servicii de consultanță fiscală către clienții de audit includ:

- Gradul de subiectivitate implicat în determinarea tratamentului adecvat pentru consultanța fiscală în situațiile financiare.
- Măsura în care tratamentul fiscal este susținut de o decizie individuală sau a fost autorizat în alt mod de autoritatea fiscală înainte de întocmirea situațiilor financiare.

De exemplu, măsura în care consultanța oferită ca urmare a serviciilor de planificare fiscală și a altor servicii de consultanță fiscală:

- Este susținută clar de o autoritate fiscală sau printr-un alt precedent.
- Reprezintă o practică stabilită.
- Are o bază în legislația fiscală care este probabil să prevaleze.
- Măsura în care rezultatul consultanței fiscale va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
- Măsura în care eficacitatea consultanței fiscale depinde de tratamentul contabil sau de prezentarea în situațiile financiare și există îndoieli în ceea ce privește caracterul adecvat al tratamentului contabil sau al prezentării conform cadrului de raportare financiară relevant.

604.7 A4

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
- Obținerea unei autorizări prealabile din partea autorităților fiscale ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.

Situația în care eficacitatea consultanței fiscale depinde de un anumit tratament contabil sau de o anumită prezentare

**C604.8**

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii de planificare fiscală și alte servicii de consultanță fiscală unui client de audit atunci când eficacitatea consultanței fiscale depinde de un anumit tratament contabil sau de o anumită prezentare în situațiile financiare și:

- (a) Echipa de audit are o îndoială rezonabilă cu privire la caracterul adecvat al tratamentului contabil sau al prezentării aferente conform cadrului de raportare financiară relevant și

- (b) Rezultatul sau consecințele consultanței fiscale vor avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare pentru care firma își va exprima o opinie.

### **Servicii fiscale care implică evaluări**

#### *Toți clienții de audit*

- 604.9 A1 Furnizarea unor servicii de evaluare fiscală pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- 604.9 A2 O firmă sau o firmă din rețea ar putea efectua o evaluare exclusiv în scopuri fiscale, în care rezultatul evaluării nu va avea un efect direct asupra situațiilor financiare (adică situațiile financiare sunt afectate doar prin înregistrările contabile aferente impozitelor). Aceasta nu ar genera, de obicei, amenințări dacă efectul asupra situațiilor financiare este nesemnificativ sau dacă evaluarea face obiectul unei revizuii externe realizate de o autoritate fiscală sau o autoritate de reglementare similară.
- 604.9 A3 Dacă evaluarea efectuată în scopuri fiscale nu este supusă unei revizuii externe și efectul este semnificativ pentru situațiile financiare, în plus față de punctul 604.3 A2, următorii factori sunt relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de furnizarea serviciilor respective către un client de audit:
- Măsura în care metodologia de evaluare este susținută de legislația sau reglementările fiscale, de alt precedent sau de practica stabilită.
  - Gradul de subiectivitate inerent evaluării.
  - Fiabilitatea și amploarea datelor existente.
- 604.9 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:
- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
  - Obținerea unei autorizări prelabile din partea autorităților fiscale ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
- 604.9 A5 O firmă sau o firmă din rețea ar putea, de asemenea, să efectueze o evaluare fiscală pentru a asista un client de audit în obligațiile sale de raportare fiscală sau în scopuri de planificare fiscală, când rezultatul evaluării va avea un efect direct asupra situațiilor financiare. În astfel de situații se aplică cerințele și materialele de aplicare prezentate în subsecțiunea 603 cu privire la serviciile de evaluare.

## Asistență în soluționarea disputelor fiscale

### Toți clienții de audit

- 604.10 A1 Furnizarea de asistență în soluționarea disputelor fiscale pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- 604.10 A2 O dispută fiscală ar putea ajunge în punctul în care autoritățile fiscale au notificat un client de audit privind respingerea argumentelor referitoare la un anumit aspect și fie autoritatea fiscală, fie clientul înaintează problema spre soluționare printr-o acțiune în instanță, de exemplu, către o instanță competentă.
- 604.10 A3 Pe lângă punctul 604.3 A2, factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de asistența acordată unui client de audit în soluționarea disputelor fiscale includ:
- Rolul jucat de conducere în soluționarea disputei.
  - Măsura în care rezultatul disputei va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.
  - Măsura în care consultanța furnizată face obiectul disputei fiscale.
  - Măsura în care aspectul respectiv este sprijinit de legislația sau reglementările fiscale, de alt precedent sau practică stabilită.
  - Măsura în care acțiunea se desfășoară public.
- 604.10 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:
- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

Soluționarea unor dispute fiscale care implică acționarea în calitate de reprezentant

- C604.11** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii fiscale care implică asistență în soluționarea disputelor fiscale pentru un client de audit dacă:
- (a) Serviciile implică acționarea în calitate de reprezentant al clientului de audit în fața unui tribunal sau a unei instanțe competente în vederea soluționării unui aspect fiscal și
  - (b) Sumele implicate sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

604.11 A1 Punctul C604.11 nu interzice unei firme sau unei firme din rețea să continue rolul de consultant în ceea ce privește aspectul audiat de un tribunal sau de o instanță, de exemplu:

- Răspunzând unor solicitări specifice de informații.
- Relatând faptele sau depunând mărturie cu privire la activitatea desfășurată.
- Asistând clientul în analizarea problemelor fiscale aferente aspectului respectiv.

604.11 A2 Ceea ce constituie un „tribunal sau o instanță publică” depinde de modalitatea de audiere a acțiunilor fiscale în jurisdicția respectivă.

## SUBSECȚIUNEA 605 – SERVICII DE AUDIT INTERN

### Introducere

605.1 Furnizarea unor servicii de audit intern pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire.

605.2 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1-C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu de audit intern unui client de audit. Această subsecțiune include cerințe care le interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii de audit intern clienților de audit în unele circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

### Cerințe și materiale de aplicare

#### Toți clienții de audit

605.3 A1 Serviciile de audit intern implică asistarea clientului de audit în desfășurarea activităților sale de audit intern. Activitățile de audit intern ar putea include:

- Monitorizarea controlului intern – revizuirea controalelor, monitorizarea funcționării lor și efectuarea de recomandări de îmbunătățire a acestora.
- Examinarea informațiilor financiare și de exploatare prin:
  - Revizuirea mijloacelor utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și de exploatare.
  - Investigarea, în mod specific, a unor elemente individuale, incluzând testarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor.
- Revizuirea economiei, eficienței și eficacității activităților de exploatare, incluzând activitățile non-financiare ale unei entități.

- Revizuirea conformității cu:
  - Legile, reglementările și alte cerințe externe.
  - Politicile și directivele conducerii și alte cerințe interne.

605.3 A2 Aria de aplicare și obiectivele activităților de audit intern variază în mare măsură și depind de dimensiunea și structura entității și de cerințele conducerii și ale persoanelor responsabile cu governanța.

**C605.4** În furnizarea unui serviciu de audit intern unui client de audit, firma trebuie să se asigure că:

- (a) Este desemnată o resursă adecvată și competentă de către client, preferabil din cadrul conducerii superioare, care:
  - (i) Să fie responsabilă permanent de activitățile de audit intern și
  - (ii) Să își asume responsabilitatea pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.
- (b) Persoanele responsabile cu governanța sau conducerea clientului revizuiesc, evaluează și aprobă aria de aplicare, riscul și frecvența serviciilor de audit intern,
- (c) Membrii conducerii clientului evaluează gradul de adecvare al serviciilor de audit intern și al constatărilor care rezultă din furnizarea acestora,
- (d) Membrii conducerii clientului evaluează și determină ce recomandări rezultate în urma serviciilor de audit intern să implementeze și coordonează procesul de implementare și
- (e) Membrii conducerii clientului raportează persoanelor responsabile cu governanța constatările și recomandările importante care rezultă din serviciile de audit intern.

605.4 A1 Punctul C600.7 interzice unei firme sau unei firme din rețea să își asume o responsabilitate de conducere. Efectuarea unei părți importante din activitățile de audit intern ale clientului mărește posibilitatea ca personalul firmei sau al firmei din rețea care furnizează servicii de audit intern să își asume o responsabilitate de conducere.

605.4 A2 Exemplele de servicii de audit intern care implică asumarea unor responsabilități de conducere includ:

- Stabilirea politicilor de audit intern sau a direcției strategice a activităților de audit intern.
- Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților din departamentul de audit intern al entității.
- Deciderea căror recomandări rezultate din activitățile de audit intern să fie implementate.
- Raportarea rezultatelor activităților de audit intern către persoanele responsabile cu governanța în numele conducerii.



- Efectuarea procedurilor care fac parte din controlul intern, precum revizuirea și aprobarea modificărilor legate de permisiunile angajaților cu privire la accesul la date.
- Asumarea responsabilității pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.
- Efectuarea unor servicii de audit intern externalizate, care cuprind integral sau parțial funcția de audit intern, atunci când firma sau firma din rețea este responsabilă pentru determinarea ariei de aplicare a activității de audit intern; și ar putea fi responsabilă de unul sau mai multe din aspectele de mai sus.

605.4 A3 Atunci când o firmă utilizează activitatea unei funcții de audit intern într-o misiune de audit, ISA-urile prevăd efectuarea de proceduri pentru evaluarea gradului de adecvare al acelei activități. În mod similar, atunci când o firmă sau o firmă din rețea acceptă o misiune de a furniza servicii de audit intern unui client de audit, rezultatele acelor servicii ar putea fi utilizate în desfășurarea auditului extern. Această situație generează o amenințare de autorevizuire, deoarece este posibil ca echipa de audit să utilizeze rezultatele serviciului de audit intern în scopul misiunii de audit fără:

- (a) A evalua în mod corespunzător acele rezultate sau
- (b) A exercita același nivel de scepticism profesional care ar fi exercitat dacă activitatea de audit intern ar fi prestată de persoane care nu fac parte din firmă.

605.4 A4 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări de autorevizuire includ:

- Semnificația sumelor aferente din situațiile financiare.
- Riscul de denaturare a aserțiunilor legate de acele sume din situațiile financiare.
- Gradul de încredere pe care echipa de audit îl va acorda activității serviciului de audit intern, inclusiv pe parcursul unui audit extern.

605.4 A5 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de autorevizuire este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C605.5** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii de audit intern pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă serviciile vizează:

- (a) O parte semnificativă a controalelor interne asupra raportării financiare,

- (b) Sisteme financiar-contabile care generează informații care sunt, individual sau în ansamblu, semnificative pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma va exprima o opinie, sau
- (c) Sume sau prezentări de informații care sunt, individual sau în ansamblu, semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

## **SUBSECȚIUNEA 606 – SERVICII PRIVIND SISTEMELE DE TEHNOLOGIE A INFORMAȚIEI**

### **Introducere**

- 606.1 Furnizarea unor servicii privind sistemele de tehnologie a informației (IT) pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire.
- 606.2 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1-C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când este furnizat un serviciu privind sistemele IT unui client de audit. Această subsecțiune include cerințe care le interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii privind sistemele IT clienților de audit în unele circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

### **Cerințe și materiale de aplicare**

#### **Toți clienții de audit**

- 606.3 A1 Serviciile privind sistemele IT includ proiectarea sau implementarea sistemelor de hardware sau de software. Sistemele IT ar putea:
- (a) Agrega datele-sursă,
  - (b) Face parte din controlul intern asociat raportării financiare sau
  - (c) Genera informații care afectează înregistrările contabile sau situațiile financiare, inclusiv prezentările de informații conexe.
- Totuși, sistemele IT ar putea implica, de asemenea, aspecte care nu țin de înregistrările contabile ale clientului de audit sau de controlul intern asupra raportării financiare sau situațiilor financiare.
- 606.3 A2 Punctul C600.7 interzice unei firme sau unei firme din rețea să își asume o responsabilitate de conducere. Furnizarea următoarelor servicii privind sistemele IT pentru un client de audit nu generează, de obicei, o amenințare cât timp personalul firmei sau al firmei din rețea nu își asumă o responsabilitate de conducere:
- (a) Proiectarea sau implementarea de sisteme IT care nu țin de controlul intern asupra raportării financiare,

- (b) Proiectarea sau implementarea de sisteme IT care nu generează informații care să constituie o parte importantă a înregistrărilor contabile sau a situațiilor financiare,
- (c) Implementarea unui software contabil sau a unui software de raportare a informațiilor financiare standard care nu a fost dezvoltat de firmă sau de o firmă din rețea, dacă personalizarea necesară pentru a răspunde nevoilor clientului nu este semnificativă și
- (d) Evaluarea și efectuarea de recomandări cu privire la un sistem IT proiectat, implementat sau administrat de un alt furnizor de servicii sau de client.

**C606.4**

Atunci când furnizează servicii privind sistemele IT unui client de audit, firma sau firma din rețea trebuie să se asigure că:

- (a) Responsabilitatea este asumată de client, cu privire la înființarea și monitorizarea unui sistem de controale interne,
- (b) Clientul delegă responsabilitatea luării tuturor deciziilor administrative cu privire la proiectarea și implementarea sistemului de hardware sau de software unui angajat competent, preferabil din cadrul conducerii superioare,
- (c) Clientul ia toate deciziile administrative cu privire la procesul de proiectare și de implementare,
- (d) Clientul evaluează gradul de adecvare și rezultatele proiectării și implementării sistemului și
- (e) Clientul este responsabil pentru exploatarea sistemului (hardware sau software) și pentru datele utilizate sau generate de acesta.

606.4 A1

Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului unei amenințări de autorevizuire generate de furnizarea unor servicii privind sistemele IT către un client de audit includ:

- Natura serviciului.
- Natura sistemelor IT și dacă acestea afectează sau interacționează cu înregistrările contabile sau cu situațiile financiare ale clientului.
- Gradul de încredere acordat sistemelor IT respective ca parte a auditului.

606.4 A2

Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de autorevizuire este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C606.5**

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii privind sistemele IT pentru un client de audit care este o entitate de interes

public dacă serviciile implică proiectarea sau implementarea de sisteme IT care:

- (a) Reprezintă o parte semnificativă a controlului intern asupra raportării financiare, sau
- (b) Generează informații care sunt semnificative pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma va exprima o opinie.

## SUBSECȚIUNEA 607 – SERVICII DE ASISTENȚĂ ÎN CAZ DE LITIGIU

### Introducere

- 607.1 Furnizarea anumitor servicii de asistență în caz de litigiu pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- 607.2 Pe lângă materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu de asistență în caz de litigiu unui client de audit.

### Materiale de aplicare

#### Toți clienții de audit

- 607.3 A1 Serviciile de asistență în caz de litigiu ar putea include activități precum:
- Asistență în gestionarea și recuperarea documentelor.
  - Acționarea în calitate de martor, inclusiv ca martor expert.
  - Calcularea prejudiciilor estimate sau a altor sume care ar putea fi de încasat sau de plătit ca urmare a litigiului sau a unei alte dispute legale.
- 607.3 A2 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de furnizarea serviciilor de asistență în caz de litigiu către un client de audit includ:
- Cadrul legal și de reglementare în care este furnizat serviciul, de exemplu, dacă un martor expert este ales și desemnat de o instanță.
  - Natura și caracteristicile serviciului.
  - Măsura în care rezultatul serviciului de asistență în caz de litigiu va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- 607.3 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de autorevizuire sau de reprezentare este utilizarea unui profesionist care nu a fost membru al echi-pei de audit pentru efectuarea serviciului.

- 607.3 A4 Dacă o firmă sau o firmă din rețea furnizează un serviciu de asistență în caz de litigiu pentru un client de audit, iar serviciul implică estimarea prejudiciilor sau a altor sume care afectează situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, se aplică cerințele și materialele de aplicare referitoare la serviciile de evaluare prevăzute în subsecțiunea 603.

## SUBSECȚIUNEA 608 – SERVICII JURIDICE

### Introducere

- 608.1 Furnizarea unor servicii juridice pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- 608.2 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1-C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu juridic unui client de audit. Această subsecțiune include cerințe care le interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii juridice clienților de audit în unele circumstanțe, deoarece amenințările nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

### Cerințe și materiale de aplicare

#### Toți clienții de audit

- 608.3 A1 Serviciile juridice sunt definite ca fiind orice servicii în cazul cărora persoana care le furnizează trebuie fie:
- Să aibă pregătirea juridică necesară pentru a practica avocatura, fie
  - Să fie autorizată să practice avocatura în fața instanțelor din jurisdicția în care vor fi furnizate serviciile respective.

#### *Aționarea într-un rol de consultant*

- 608.4 A1 În funcție de jurisdicție, serviciile de consultanță juridică ar putea include o gamă largă și diversificată de domenii de servicii, inclusiv servicii corporative și comerciale pentru clienții de audit, precum:
- Asistență contractuală.
  - Asistarea unui client de audit în executarea unei tranzacții.
  - Fuziuni și achiziții.
  - Suportul și asistența acordate departamentului juridic intern al unui client de audit.
  - Analiză preliminară juridică (legal due diligence) și restructurare.
- 608.4 A2 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de furnizarea unor servicii de consultanță juridică unui client de audit includ:

- Semnificația problemei specifice în raport cu situațiile financiare ale clientului.
- Complexitatea problemei juridice și gradul de raționament necesar furnizării serviciului.

608.4 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

*Acționarea în calitate de consilier juridic general*

**C608.5** Un partener sau un angajat al firmei sau al firmei din rețea nu trebuie să ocupe poziția de consilier juridic general pentru problemele juridice ale unui client de audit.

608.5 A1 Poziția de consilier juridic general este, de obicei, o poziție din conducerea superioară cu o responsabilitate amplă pentru problemele juridice ale companiei.

*Acționarea într-un rol de reprezentare*

**C608.6** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să acționeze într-un rol de reprezentare pentru un client de audit în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu atunci când sumele vizate sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

608.6 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei amenințări de autorevizuire generate atunci când se acționează într-un rol de reprezentare pentru un client de audit în cazul în care sumele implicate nu sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

**SUBSECȚIUNEA 609 – SERVICII DE RECRUTARE**

**Introducere**

609.1 Furnizarea de servicii de recrutare pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare.

609.2 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1-C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu de recrutare unui client de audit. Această subsecțiune include cerințe care interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite tipuri de servicii de recrutare clienților de audit în unele circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

## Cerințe și materiale de aplicare

### Toți clienții de audit

609.3 A1 Serviciile de recrutare ar putea include activități precum:

- Elaborarea unei fișe de post.
- Dezvoltarea unui proces pentru identificarea și selectarea potențialilor candidați.
- Căutarea sau identificarea de candidați.
- Selectarea potențialilor candidați pe baza:
  - Examinării calificărilor sau competenței profesionale și determinării măsurii în care aspiranții se potrivesc pentru poziția respectivă.
  - Verificării referințelor posibililor candidați.
  - Intervievării și selectării candidaților potriviți și consilierii cu privire la competența candidaților.
- Determinarea termenilor de angajare și negocierea detaliilor, precum salariul, orele de lucru și alte compensații.

609.3 A2 Punctul C600.7 interzice unei firme sau unei firme din rețea să își asume o responsabilitate de conducere. Furnizarea următoarelor servicii nu generează, de obicei, o amenințare cât timp personalul firmei sau al firmei din rețea nu își asumă o responsabilitate de conducere:

- Examinarea calificărilor profesionale ale mai multor aspiranți și consilierea cu privire la măsura în care aceștia se potrivesc pentru poziția respectivă.
- Intervievarea candidaților și consilierea cu privire la competența unui candidat pentru funcții financiar-contabile, administrative sau de control.

**C609.4** Atunci când o firmă sau o firmă din rețea furnizează servicii de recrutare unui client de audit, firma trebuie să se asigure că:

- (a) Este delegată de către client responsabilitatea luării tuturor deciziilor de conducere cu privire la angajarea candidatului pentru poziția respectivă unui angajat competent, preferabil din cadrul conducerii superioare și

- (b) Toate deciziile administrative cu privire la procesul de recrutare sunt luate de către client, inclusiv:
- Determinarea măsurii în care posibili candidați sunt potriviți și selectarea candidaților potriviți pentru poziția respectivă.
  - Determinarea termenilor de angajare și negocierea detaliilor, precum salariul, orele de lucru și alte compensații.

609.5 A1 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare generate de furnizarea unor servicii de recrutare unui client de audit includ:

- Natura asistenței solicitate.
- Rolul persoanei care va fi recrutată.
- Orice conflicte de interese sau relații care ar putea exista între candidați și firma care oferă consiliere sau furnizează serviciul.

609.5 A2 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

*Servicii de recrutare care sunt interzise*

**C609.6** Atunci când furnizează servicii de recrutare unui client de audit, firma sau firma din rețea nu trebuie să acționeze în calitate de negociator în numele clientului.

**C609.7** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de recrutare unui client de audit dacă serviciul vizează:

- (a) Căutarea sau identificarea de candidați, sau
- (b) Verificarea referințelor posibilibi candidați pentru următoarele poziții:
  - (i) Director sau alt angajat cu funcție de conducere al entității, sau
  - (ii) Un membru al conducerii superioare aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii înregistrărilor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma va exprima o opinie.

**SUBSECȚIUNEA 610 – SERVICII FINANCIARE CORPORATIVE**

**Introducere**

610.1 Furnizarea unor servicii financiare corporative pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.



610.2 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1-C600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu financiar corporativ unui client de audit. Această subsecțiune include cerințe care le interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii financiare corporative clienților de audit în unele circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

## Cerințe și materiale de aplicare

### Toți clienții de audit

610.3 A1 Exemplele de servicii financiare corporative care ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare includ:

- Asistarea unui client de audit în elaborarea strategiilor corporative.
- Identificarea posibilelor obiective pe care să le atingă clientul de audit.
- Consiliere privind tranzacțiile de cedare.
- Asistență în cazul tranzacțiilor pentru obținerea de finanțare.
- Furnizarea de consultanță pentru structurare.
- Furnizarea de consultanță cu privire la structurarea unei tranzacții financiare corporative sau cu privire la unele angajamente de finanțare care vor afecta direct sumele raportate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

610.3 A2 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului unor astfel de amenințări generate de furnizarea de servicii financiare corporative unui client de audit includ:

- Gradul de subiectivitate implicat în determinarea tratamentului adecvat pentru rezultatul sau consecințele consultanței financiare corporative în situațiile financiare.
- Măsura în care:
  - Rezultatul consultanței financiare corporative va afecta direct sumele înregistrate în situațiile financiare.
  - Sumele sunt semnificative pentru situațiile financiare.
- Măsura în care eficacitatea consultanței financiare corporative depinde de un anumit tratament contabil sau de o anumită prezentare în situațiile financiare și există îndoieli în ceea ce privește caracterul adecvat al tratamentului contabil aferent sau al prezentării aferente conform cadrului de raportare financiară relevant.

610.3 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

*Servicii financiare corporative care sunt interzise*

**C610.4** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze unui client de audit servicii financiare corporative care implică promovarea, tranzacționarea sau subscrierea acțiunilor clientului.

**C610.5** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze consultanță financiară corporativă unui client de audit în cazul în care eficacitatea acesteia depinde de un anumit tratament contabil sau de o anumită prezentare în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie și:

- (a) Echipa de audit are o îndoială rezonabilă cu privire la caracterul adecvat al tratamentului contabil aferent sau al prezentării aferente conform cadrului de raportare financiară relevant și
- (b) Rezultatul sau consecințele consultanței financiare corporative vor avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

## SECȚIUNEA 800

### RAPOARTE REFERITOARE LA SITUAȚII FINANCIARE CU SCOP SPECIAL CARE INCLUD O RESTRICȚIE CU PRIVIRE LA UTILIZARE ȘI DISTRIBUIRE (MISIUNIDE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE)

#### Introducere

- 800.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 800.2 Această secțiune stabilește anumite modificări la Partea 4A care sunt permise în anumite situații ce implică audituri ale situațiilor financiare cu scop special în care raportul include o restricție cu privire la utilizare și distribuire. În această secțiune, o misiune de emiteră a unui raport restricționat în ceea ce privește utilizarea și distribuirea, în circumstanțele prezentate la punctul C800.3, este denumită o „misiune de audit eligibilă”.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C800.3** Atunci când o firmă intenționează să emită un raport cu privire la un audit al situațiilor financiare cu scop special care include o restricție cu privire la utilizare și distribuire, cerințele privind independența stabilite în Partea 4A vor fi eligibile pentru modificările care sunt permise de această secțiune, însă numai dacă:
- (a) Firma le comunică utilizatorilor vizați ai raportului cerințele modificate privind independența ce vor fi aplicate în furnizarea serviciului și
  - (b) Utilizatorii vizați ai raportului înțeleg scopul și limitările acestuia și sunt de acord, în mod explicit, cu aplicarea modificărilor.
- 800.3 A1 Utilizatorii vizați ai raportului ar putea înțelege scopul și limitările acestuia prin participarea, fie direct, fie indirect, prin intermediul unui reprezentant care are autoritatea să acționeze în numele utilizatorilor vizați, la stabilirea naturii și a ariei de aplicare a misiunii. În ambele cazuri, participarea ajută firma să comunice cu utilizatorii vizați în legătură cu aspectele privind independența, incluzând circumstanțele care sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual. De asemenea, aceasta îi permite firmei să obțină acordul utilizatorilor vizați cu privire la cerințele modificate privind independența.
- C800.4** Atunci când utilizatorii vizați sunt o clasă de utilizatori care nu pot fi identificați în mod specific după nume în momentul stabilirii

termenilor misiunii, firma trebuie să aducă ulterior la cunoștința acestor utilizatori cerințele modificate privind independența, aprobate de reprezentantul lor.

**800.4 A1** De exemplu, atunci când utilizatorii vizați reprezintă o clasă de utilizatori, precum creditorii într-un angajament de împrumut sindical, firma ar putea descrie cerințele modificate privind independența într-o scrisoare de misiune adresată reprezentantului creditorilor. Reprezentantul ar putea pune apoi la dispoziția membrilor grupului de creditori scrisoarea de misiune a firmei pentru a îndeplini cerința ce prevede că firma trebuie să aducă la cunoștința acestor utilizatori cerințele modificate privind independența aprobate de reprezentantul lor.

**C800.5** Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, orice modificări la Partea 4A trebuie să fie limitate la acele modificări specificate la punctele C800.7 - C800.14. Firma nu trebuie să aplice aceste modificări în cazul unui audit al situațiilor financiare prevăzut prin lege sau reglementări.

**C800.6** Dacă firma emite, de asemenea, un raport de audit care nu include o restricție cu privire la utilizare și distribuire pentru același client, firma trebuie să aplice Partea 4A pentru acea misiune de audit.

### **Entități de interes public**

**C800.7** Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, nu este necesar ca aceasta să aplice cerințele privind independența stabilite în Partea 4A care se aplică doar misiunilor de audit pentru entitățile de interes public.

### **Entități afiliate**

**C800.8** Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, nu este necesar ca referirile la „clientul de audit” din Partea 4A să includă entitățile afiliate ale acestuia. Totuși, atunci când echipa de audit știe sau are motive să creadă că o relație sau o situație ce implică o entitate afiliată a clientului este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de audit trebuie să includă entitatea afiliată atunci când identifică, evaluează și tratează amenințările la adresa independenței.

### **Rețele și firme din rețea**

**C800.9** Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, nu este necesară aplicarea cerințelor specifice privind firmele din rețea stabilite în Partea 4A. Totuși, atunci când firma știe sau are motive să creadă că interesele sau relațiile unei firme din rețea generează amenințări la adresa independenței, firma trebuie să evalueze și să trateze orice astfel de amenințare.

## Interese financiare, împrumuturi și garanții, relații de afaceri apropiate și relații de familie și personale

- C800.10** Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă:
- (a) Prevederile relevante stabilite în secțiunile 510, 511, 520, 521, 522, 524 și 525 trebuie aplicate doar membrilor echipei misiunii, rudelor imediate și, după caz, rudelor apropiate,
  - (b) Firma trebuie să identifice, să evalueze și să trateze orice amenințări la adresa independenței generate de interesele și relațiile dintre clientul de audit și următorii membri ai echipei de audit, conform celor stabilite în secțiunile 510, 511, 520, 521, 522, 524 și 525:
    - (i) Cei care oferă consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice domeniului de activitate, tranzacții sau evenimente și
    - (ii) Cei care efectuează controlul calității misiunii, inclusiv cei care realizează revizuirea controlului calității misiunii și
  - (c) Firma trebuie să evalueze și să trateze orice amenințări despre care echipa misiunii are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile dintre clientul de audit și alte persoane din cadrul firmei, care pot influența direct rezultatul misiunii de audit.
- 800.10 A1 Celalalte persoane din cadrul unei firme care pot influența direct rezultatul misiunii de audit includ persoanele care recomandă recompensarea sau care au atribuții de supraveghere directă, management sau alt tip de supraveghere a partenerului misiunii de audit în legătură cu efectuarea misiunii de audit, inclusiv persoanele de la toate nivelurile superioare succesive nivelului partenerului misiunii, până la persoana care este partener senior sau partener manager în cadrul firmei (director executiv sau echivalentul acestuia).
- C800.11** Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, aceasta trebuie să evalueze și să trateze orice amenințări despre care echipa misiunii are motive să creadă că sunt generate de interese financiare în clientul de audit deținute de persoane fizice, așa cum se specifică la punctele C510.4 (c) și (d), C510.5, C510.7 și 510.10 A5 și A9.
- C800.12** Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, aceasta, aplicând prevederile stabilite la punctele C510.4 (a), C510.6 și C510.7 pentru interesele firmei, nu trebuie să dețină un interes financiar direct semnificativ sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit.

### **Angajarea la un client de audit**

**C800.13** Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, aceasta trebuie să evalueze și să trateze orice amenințări generate de orice relații de angajare conform celor stabilite la punctele 524.3 A1-524.5 A3.

### **Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare**

**C800.14** Dacă firma desfășoară o misiune de audit eligibilă și furnizează un serviciu care nu este unul de asigurare clientului de audit, aceasta trebuie să se conformeze secțiunilor 410-430 și secțiunii 600, inclusiv subsecțiunilor sale, sub rezerva punctelor C800.7 - C800.9.

**PARTEA 4B – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR  
DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT MISIUNILE  
DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE**

	Pagina
Secțiunea 900	Aplicarea cadrului conceptual privind independența în cazul misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și de revizuire ..... 202
Secțiunea 905	Onorarii ..... 209
Secțiunea 906	Cadouri și ospitalitate..... 212
Secțiunea 907	Litigii existente sau posibile ..... 213
Secțiunea 910	Interese financiare ..... 214
Secțiunea 911	Împrumuturi și garanții..... 217
Secțiunea 920	Relații de afaceri ..... 219
Secțiunea 921	Relații de familie și relații personale..... 221
Secțiunea 922	Servicii recente pentru un client de asigurare ..... 225
Secțiunea 923	Poziția de director sau angajat cu funcție de conducere al unui client de asigurare..... 227
Secțiunea 924	Angajarea la un client de asigurare ..... 228
Secțiunea 940	Asocierea îndelungată a personalului cu un client de asigurare..... 230
Secțiunea 950	Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru clienții de asigurare ..... 232
Secțiunea 990	Rapoarte care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuire (alte misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire) ..... 236

## **PARTEA 4B – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT MISIUNILE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE**

### **SECȚIUNEA 900**

#### **APLICAREA CADRULUI CONCEPTUAL PRIVIND INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT MISIUNILE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE**

##### **Introducere**

###### **Prevederi generale**

- 900.1 Această Parte se aplică misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și de revizuire. Exemplele de astfel de misiuni includ:
- Asigurarea cu privire la indicatorii-cheie de performanță ai unei entități.
  - Asigurarea cu privire la conformitatea unei entități cu legislația și reglementările.
  - Asigurarea cu privire la criteriile de performanță, precum valoarea corectă, realizată de un organism din sectorul public.
  - Asigurarea cu privire la eficacitatea sistemului de control intern al unei entități.
  - Asigurarea cu privire la declarația referitoare la gazele cu efect de seră a unei entități.
  - Un audit al unor elemente specifice, conturi sau componente ale unei situații financiare.
- 900.2 În această Parte, termenul „profesionist contabil” se referă atât la profesioniștii contabili individuali cu drept de practică, cât și la firmele acestora.
- 900.3 ISQC 1 îi solicită unei firme să stabilească politici și proceduri concepute pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă că firma, personalul său și, după caz, alte persoane care fac obiectul cerințelor privind independența își mențin independența acolo unde acest lucru este prevăzut prin standardele de etică relevante. Mai mult, la nivel de misiune, ISAE-urile și ISA-urile stabilesc responsabilitățile partenerilor de misiune și pe cele ale echipelor misiunii. Alocarea responsabilităților în cadrul unei firme va depinde de dimensiunea, structura și organizarea acesteia. Multe dintre prevederile din Partea 4B nu prescriu responsabilitatea specifică a persoanelor din cadrul firmei pentru acțiunile legate de independență, făcând în schimb referire la „firmă”, din motive de simplificare. Firmele atribuie responsabilitatea pentru o anumită acțiune unei persoane sau unui grup de persoane (cum ar fi o echipă de asigurare) în conformitate



cu ISQC 1. În plus, un profesionist contabil individual rămâne responsabil de conformitatea cu orice prevederi aplicabile activităților, intereselor sau relațiilor sale.

900.4 Independența este legată de principiile de obiectivitate și integritate. Aceasta include:

- (a) Independența în gândire – starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care permite individului să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
- (b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de importante încât o terță parte rezonabilă și informată ar putea concluziona că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firme sau ale unui membru al echipei de asigurare au fost compromise.

În această Parte, referirile la „independența” unei persoane sau a unei firme înseamnă că persoana sau firma respectivă s-a conformat cu prevederile acestei Părți.

900.5 Codul le solicită firmelor să se conformeze principiilor fundamentale și să fie independente atunci când efectuează misiuni de asigurare. Această Parte stabilește cerințe specifice și materiale de aplicare referitoare la modul de aplicare a cadrului conceptual pentru menținerea independenței în efectuarea misiunilor de asigurare, altele decât misiunile de audit și revizuire. Cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 se aplică atât independenței, cât și principiilor fundamentale stabilite în secțiunea 110.

900.6 Această Parte descrie:

- (a) Fapte și circumstanțe, inclusiv activități profesionale, interese și relații, care creează sau care ar putea crea amenințări la adresa independenței,
- (b) Acțiuni potențiale, inclusiv măsuri de protecție, care ar putea fi adecvate pentru a trata orice astfel de amenințări și
- (c) Unele situații în care amenințările nu pot fi eliminate sau în care nu pot exista măsuri de protecție care să reducă amenințările la un nivel acceptabil.

### Descrierea misiunilor de asigurare

900.7 Într-o misiune de asigurare, firma intenționează să obțină probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie menită să întărească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, cu privire la informațiile specifice. ISAE 3000 (Revizuit) descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare desfășurate în baza acestui Standard și Cadrul de asigurare furnizează o descriere a

misiunilor de asigurare. O misiune de asigurare poate fi o misiune de atestare sau o misiune directă.

900.8 În această Parte, termenul „misiune de asigurare” se referă la misiunile de asigurare, altele decât misiunile de audit sau de revizuire.

### **Rapoarte care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuire**

900.9 Un raport de asigurare ar putea include o restricție cu privire la utilizare și distribuire. Dacă acest lucru se întâmplă și sunt îndeplinite condițiile prezentate în secțiunea 990, atunci cerințele privind independența din această Parte pot fi modificate, așa cum prevede secțiunea 990.

### **Misiuni de audit și de revizuire**

900.10 Standardele privind independența misiunilor de audit și de revizuire sunt stabilite în Partea 4A – Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire. Dacă o firmă desfășoară atât o misiune de asigurare, cât și o misiune de audit sau de revizuire pentru același client, cerințele din Partea 4A continuă să fie aplicabile firmei, unei firme din rețea și membrilor echipei de audit sau de revizuire.

## **Cerințe și materiale de aplicare**

### **Prevederi generale**

**C900.11** O firmă care efectuează o misiune de asigurare trebuie să fie independentă de clientul de asigurare.

900.11 A1 În contextul acestei Părți, clientul de asigurare dintr-o misiune de asigurare este partea responsabilă și, de asemenea, într-o misiune de atestare, este partea care își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice (care ar putea fi aceeași cu partea responsabilă).

900.11 A2 Rolurile părților implicate într-o misiune de asigurare ar putea fi diferite și ar putea afecta aplicarea prevederilor privind independența din această Parte. În majoritatea misiunilor de atestare, partea responsabilă și partea care își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice sunt aceleași. Aceasta include toate circumstanțele în care partea responsabilă implică o altă parte care măsoară sau evaluează subiectul implicit în raportul cu criteriile (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul) când partea responsabilă își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice și pentru subiectul implicit. Totuși, partea responsabilă sau partea contractantă ar putea desemna o altă parte care să întocmească informațiile specifice, în baza faptului că această parte își va asuma responsabilitatea pentru informațiile specifice. În această situație, partea responsabilă și partea responsabilă de informațiile specifice sunt ambele clienți de asigurare, în contextul acestei Părți.

900.11 A3 În plus față de partea responsabilă și, într-o misiune de atestare, partea care își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice, ar putea

exista și alte părți implicate în misiune. De exemplu, ar putea exista o parte contractantă separată sau o parte care este o persoană care efectuează măsurarea sau un evaluator, diferite de partea care își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice. În aceste situații, aplicarea cadrului conceptual îi solicită profesionistului contabil să identifice și să evalueze amenințările la adresa principiilor fundamentale create de orice interese sau relații cu aceste părți, inclusiv dacă ar putea exista orice conflicte de interese, așa cum sunt descrise la secțiunea 310.

**C900.12** O firmă trebuie să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței în legătură cu o misiune de asigurare.

*Părți responsabile multiple și părți care își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice*

900.13 A1 În unele misiuni de asigurare, fie că sunt misiuni de atestare sau misiuni directe, ar putea exista mai multe părți responsabile sau, într-o misiune de atestare, mai multe părți care își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice. Pentru a determina dacă este necesară aplicarea prevederilor din această Parte fiecărei părți responsabile individuale sau fiecărei părți care își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice, firma poate lua în considerare anumite aspecte. Aceste aspecte includ dacă un interes sau o relație dintre firmă, un membru al echipei de asigurare și o anumită parte responsabilă sau parte care își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice ar crea o amenințare la adresa independenței care nu este irelevantă și nesemnificativă în contextul informațiilor specifice. Determinarea acestui fapt va lua în considerare factori precum:

- (a) Importanța subiectului implicat sau a informațiilor specifice pentru care partea respectivă este responsabilă în contextul misiunii de asigurare generale.
- (b) Gradul de interes public asociat misiunii de asigurare.

Dacă o firmă determină că amenințarea creată de orice astfel de interes sau relație cu o anumită parte ar fi irelevantă și nesemnificativă, ar putea să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor din această secțiune acelei părți.

### **Firme din rețea**

**C900.14** Atunci când o firmă știe sau are motive să creadă că interesele și relațiile unei firme din rețea creează o amenințare la adresa independenței firmei, aceasta trebuie să evalueze și să trateze orice astfel de amenințare.

900.14 A1 Firmele din rețea sunt prezentate la punctele 400.50 A1-400.54 A1.

**Entități afiliate**

**C900.15** Atunci când echipa de asigurare știe sau are motive să creadă că o relație sau o situație care implică o entitate afiliată clientului de asigurare este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de asigurare trebuie să includă entitatea afiliată atunci când identifică, evaluează și tratează amenințările la adresa independenței.

**[Punctele 900.16 - 900.29 sunt lăsate necompletate în mod intenționat]****Perioada în care este solicitată independența**

**C900.30** Independența, așa cum solicită această Parte, trebuie menținută atât:

- (a) Pe perioada misiunii, cât și
- (b) Pe perioada acoperită de informațiile specifice.

900.30 A1 Perioada misiunii începe când echipa de asigurare începe să efectueze servicii de asigurare în legătură cu misiunea respectivă. Perioada misiunii se încheie când este emis raportul de asigurare. Dacă misiunea este de natură repetitivă, ea se încheie odată cu notificarea oricareia dintre părți că relația profesională a încetat sau odată cu emiterea raportului final de asigurare, în funcție de oricare dintre aceste situații care are loc ultima.

**C900.31** Dacă o entitate devine un client de asigurare în timpul sau ulterior perioadei acoperite de informațiile specifice asupra cărora firma își va exprima o opinie, firma trebuie să determine dacă sunt generate amenințări la adresa independenței ca urmare a:

- (a) Relațiilor financiare sau de afaceri cu clientul de asigurare, în timpul sau ulterior perioadei acoperite de informațiile specifice, dar înainte de acceptarea misiunii de asigurare, sau a
- (b) Serviciilor anterioare furnizate clientului de asigurare.

**C900.32** Sunt create amenințări la adresa independenței dacă a fost furnizat un serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de asigurare, în timpul sau ulterior perioadei acoperite de informațiile specifice, dar înainte ca echipa de asigurare să înceapă să efectueze serviciile de asigurare, iar serviciul nu ar fi permis în perioada misiunii. În astfel de situații, firma trebuie să evalueze și să trateze orice amenințare la adresa independenței generată de serviciul respectiv. Dacă amenințările nu sunt la un nivel acceptabil, firma trebuie să accepte misiunea de asigurare numai dacă acestea sunt reduse la un nivel acceptabil.

900.32 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:

- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de asigurare pentru prestarea serviciului.
- Revizuirea activității de asigurare și a altor activități decât cele de asigurare, după caz, de către un partener de revizuire adecvat.

**C900.33** Dacă serviciul, altul decât unul de asigurare, care nu ar fi permis în perioada misiunii, nu a fost finalizat și nu este practic să se finalizeze sau să înceteze înainte de începerea serviciilor profesionale aferente misiunii de asigurare, firma trebuie să accepte misiunea de asigurare numai dacă:

- (a) Firma are convingerea că:
  - (i) Serviciul, altul decât unul de asigurare, va fi finalizat într-o perioadă scurtă de timp sau
  - (ii) Clientul are în derulare angajamente în vederea transferării serviciului unui alt furnizor, într-o perioadă scurtă de timp,
- (b) Firma aplică măsuri de protecție, atunci când este nevoie, în timpul perioadei de furnizare a serviciului și
- (c) Firma discută aspectul cu persoanele responsabile cu governanța.

**[Punctele 900.34-900.39 au fost lăsate necompletate în mod intenționat]**

**Documentarea generală privind independența în cazul misiunilor de asigurare**

**C900.40** O firmă trebuie să își documenteze concluziile cu privire la conformitatea cu această Parte și fondul oricăror discuții relevante care susțin acele concluzii. Mai precis:

- (a) Atunci când sunt aplicate măsuri de protecție pentru a trata o amenințare, firma trebuie să documenteze natura amenințării și măsurile de protecție în vigoare sau aplicate și
- (b) Atunci când o amenințare a necesitat o analiză semnificativă, iar firma a ajuns la concluzia că amenințarea era deja la un nivel acceptabil, firma trebuie să documenteze natura amenințării și argumentarea concluziei.

900.40 A1 Documentarea oferă probe referitoare la raționamentele aplicate de firmă în formularea concluziilor cu privire la conformitatea cu această Parte. Totuși, absența documentării nu determină dacă o firmă a luat în considerare un anumit aspect sau dacă aceasta este independentă.

**[Punctele 900.41-900.49 au fost lăsate necompletate în mod intenționat]**

**Încălcarea unei prevederi privind independența în cazul misiunilor de asigurare**

*Situația în care firma identifică o încălcare*

**C900.50** Dacă o firmă ajunge la concluzia că a fost încălcată o cerință din această Parte, firma trebuie:

- (a) Să înceteze, să suspende sau să elimine acel interes sau acea relație care a generat încălcarea,
- (b) Să evalueze importanța încălcării și impactul său asupra obiectivității firmei și a capacității sale de a emite un raport de asigurare și

- (c) Să determine dacă pot fi luate măsuri care să trateze în mod satisfăcător consecințele încălcării.

Pentru a determina acest lucru, firma trebuie să își exercite raționamentul profesional și să analizeze dacă ar fi probabil ca o terță parte rezonabilă și informată să concluzioneze că obiectivitatea firmei ar fi compromisă și, prin urmare, firma nu ar putea emite un raport de asigurare.

- C900.51** Dacă firma determină că nu pot fi luate măsuri pentru a trata în mod satisfăcător consecințele încălcării, aceasta trebuie să informeze în cel mai scurt timp partea care a contractat firma sau persoanele responsabile cu governanța, după caz. Firma trebuie să ia, de asemenea, măsurile necesare pentru încetarea misiunii de asigurare, în conformitate cu orice cerințe legale sau de reglementare aplicabile, relevante pentru încetarea misiunii de asigurare.
- C900.52** Dacă firma determină că pot fi luate măsuri pentru a trata în mod satisfăcător consecințele încălcării, aceasta trebuie să discute încălcarea și măsurile pe care le-a luat sau pe care își propune să le ia cu partea care a contractat firma sau cu persoanele responsabile cu governanța, după caz. Firma trebuie să discute încălcarea și măsurile propuse în timp util, luând în considerare circumstanțele misiunii și ale încălcării.
- C900.53** Dacă partea care a contractat firma sau persoanele responsabile cu governanța, nu sunt de acord că măsurile propuse de firmă, în conformitate cu punctul C900.50 (c) tratează în mod satisfăcător consecințele încălcării, firma trebuie să ia măsurile necesare pentru încetarea misiunii de asigurare, în conformitate cu orice cerințe legale sau de reglementare aplicabile, relevante pentru încetarea misiunii de asigurare.

#### *Documentarea*

- C900.54** Pentru a se conforma cerințelor de la punctele C900.50 - C900.53, firma trebuie să documenteze:
- (a) Încălcarea,
  - (b) Acțiunile întreprinse,
  - (c) Principalele decizii luate și
  - (d) Toate aspectele discutate cu partea care a contractat firma sau cu persoanele responsabile cu governanța.
- C900.55** Dacă firma continuă misiunea de asigurare, aceasta trebuie să documenteze:
- (a) Concluzia că, în conformitate cu raționamentul profesional al firmei, nu a fost compromisă obiectivitatea și
  - (b) Motivele pentru care acțiunile întreprinse au tratat în mod satisfăcător consecințele încălcării, astfel încât firma să poată emite un raport de asigurare.

## SECȚIUNEA 905

### ONORARIILE

#### Introducere

- 905.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 905.2 Natura și nivelul onorariilor sau altor tipuri de remunerație ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Onorarii – dimensiunea relativă

- 905.3 A1 Atunci când totalul onorariilor generate de la un client de asigurare pentru firma care exprimă concluzia într-o misiune de asigurare reprezintă o parte semnificativă din totalul onorariilor acelei firme, dependența de clientul respectiv și preocuparea privind posibilitatea pierderii acestuia generează o amenințare de interes propriu sau de intimidare.
- 905.3 A2 Factorii relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Structura operațională a firmei.
  - Dacă firma are tradiție pe piață sau este nouă.
  - Importanța clientului pentru firmă, din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ.
- 905.3 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu sau de intimidare este creșterea bazei de clienți a firmei în vederea reducerii dependenței față de clientul de asigurare.
- 905.3 A4 Se generează, de asemenea, o amenințare de interes propriu sau de intimidare atunci când onorariile obținute de firmă de la un client de asigurare reprezintă un procent mare din veniturile de la clienții unui partener individual.
- 905.3 A5 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu sau de intimidare includ:
- Creșterea bazei de clienți a partenerului în vederea reducerii dependenței față de clientul de asigurare.
  - Revizuirea activității de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost un membru al echipei de asigurare.

## Onorarii – restanțe

905.3 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu dacă o parte semnificativă din onorarii nu este plătită înainte de emiterea raportului de asigurare pentru perioada următoare. În general, se așteaptă ca firma să solicite plata unor astfel de onorarii înainte de emiterea unui astfel de raport. Cerințele și materialele de aplicare prezentate în secțiunea 911 cu privire la împrumuturi și garanții s-ar putea aplica, de asemenea, în situațiile în care există astfel de onorarii neplătite.

905.4 A2 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Obținerea unei plăți parțiale pentru onorariile restante.
- Revizuirea activității efectuate de către un partener de revizuire adecvat care nu a făcut parte din misiunea de asigurare.

**C905.5** Atunci când o parte semnificativă din onorariile datorate de un client de asigurare rămâne neplătită pentru o perioadă lungă de timp, firma trebuie să determine:

- (a) Dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut acordat clientului și
- (b) Dacă este adecvat ca firma să fie redenumită sau să continue misiunea de asigurare.

## Onorarii contingente

905.6 A1 Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau cu rezultatul serviciilor efectuate. Un onorariu contingent perceput printr-un intermediar este un exemplu de onorariu contingent indirect. În această secțiune, un onorariu nu este considerat ca fiind contingent dacă a fost stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică.

**C905.7** O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de asigurare.

**C905.8** O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru un serviciu, altul decât unul de asigurare furnizat unui client de asigurare dacă rezultatul serviciului care nu este unul de asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului, depinde de un raționament actual sau viitor legat de un aspect care este semnificativ pentru informațiile specifice ale misiunii de asigurare.

905.9 A1 Punctele C905.7 și C905.8 interzic unei firme să încheie anumite angajamente pe bază de onorarii contingente cu un client de asigurare. Chiar dacă un angajament pe bază de onorarii contingente nu este interzis când unui client de asigurare i se furnizează un serviciu care nu este unul de asigurare, tot ar putea fi generată o amenințare de interes propriu.



- 905.9 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- Intervalul valorilor posibile ale onorariilor.
  - Dacă o autoritate adecvată determină rezultatul de care depinde onorariul contingent.
  - Prezentarea către utilizatorii vizați a informațiilor privind activitatea realizată de firmă și baza de remunerare.
  - Natura serviciului.
  - Efectul evenimentului sau al tranzacției asupra informațiilor specifice.
- 905.9 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:
- Revizuirea activității de asigurare relevante de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în efectuarea serviciului care nu este unul de asigurare.
  - Obținerea acordului prealabil în scris al clientului cu privire la baza de remunerare.

## SECȚIUNEA 906

### CADOURI ȘI OSPITALITATE

#### Introducere

- 906.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 906.2 Acceptarea unor cadouri și a ospitalității din partea unui client de asigurare ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare. Această secțiune stabilește o cerință specifică și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerință și materiale de aplicare

- C906.3** O firmă sau un membru al echipei de asigurare nu trebuie să accepte cadouri și ospitalitate din partea unui client de asigurare, cu excepția cazului în care valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.
- 906.3 A1 Dacă o firmă sau un membru al echipei de asigurare oferă sau acceptă un stimulent către sau de la un client de asigurare, se aplică cerințele și materialele de aplicare prezentate în secțiunea 340, iar neconformitatea cu aceste cerințe ar putea genera amenințări la adresa independenței.
- 906.3 A2 Cerințele prezentate în secțiunea 340 cu privire la oferirea sau acceptarea de stimulente nu permit unei firme sau unui membru al echipei de asigurare să accepte cadouri și ospitalitate în situațiile în care intenția este de a influența în mod inadecvat comportamentul, chiar dacă valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

## SECȚIUNEA 907

### LITIGII EXISTENTE SAU POSIBILE

#### Introducere

- 907.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 907.2 Atunci când au loc sau este probabil să aibă loc litigii cu un client de asigurare, sunt generate amenințări de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 907.3 A1 Relația dintre conducerea clientului și membrii echipei de asigurare trebuie să fie caracterizată prin sinceritate deplină și prezentarea integrală a informațiilor privind toate aspectele operațiunilor unui client. Litigiile existente sau posibile între un client de asigurare și firmă sau un membru al echipei de asigurare ar putea avea ca rezultat poziții adverse. Aceste poziții adverse ar putea afecta disponibilitatea conducerii de a prezenta informații complete și ar putea genera amenințări de interes propriu și de intimidare.
- 907.3 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Importanța litigiului.
  - Dacă litigiul are legătură cu o misiune anterioară de asigurare.
- 907.3 A3 Dacă litigiul implică un membru al echipei de asigurare, un exemplu de acțiune care ar putea elimina astfel de amenințări de interes propriu și de intimidare este excluderea persoanei respective din echipa de asigurare.
- 907.3 A4 Un exemplu de acțiune care ar putea constitui o măsură de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu și de intimidare este revizuirea activității efectuate de către un partener de revizuire adecvat.

## SECȚIUNEA 910

### INTERESE FINANCIARE

#### Introducere

- 910.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 910.2 Deținerea unui interes financiar într-un client de asigurare ar putea genera o amenințare de interes propriu. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 910.3 A1 Un interes financiar poate fi deținut direct sau indirect printr-un intermediar, precum un organism de plasament colectiv, o proprietate sau un trust. Atunci când beneficiarul real deține controlul asupra intermediarului sau are capacitatea de a influența deciziile de investiții ale acestuia, Codul definește acel interes financiar drept direct. Invers, atunci când un beneficiar real nu deține controlul asupra intermediarului sau nu are capacitatea de a-i influența deciziile de investiții, Codul definește acel interes financiar drept indirect.
- 910.3 A2 Această secțiune cuprinde referiri la „importanța” unui interes financiar. Pentru a determina dacă un astfel de interes este semnificativ pentru o persoană, poate fi luată în considerare valoarea activelor nete ale persoanei respective și ale rudelor sale imediate.
- 910.3 A3 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului unei amenințări de interes propriu generate de deținerea unui interes financiar într-un client de asigurare includ:
- Rolul persoanei care deține interesul financiar.
  - Dacă interesul financiar este direct sau indirect.
  - Importanța interesului financiar.

#### Interese financiare deținute de firmă, de membrii echipei de asigurare și de rudele imediate

- C910.4** Un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare nu trebuie să fie deținut de:
- (a) Firmă sau
  - (b) Un membru al echipei de asigurare sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia.

### Interese financiare într-o entitate care controlează un client de asigurare

**C910.5** Atunci când o entitate deține un interes de control asociat unui client de asigurare și clientul este semnificativ pentru entitate, nici firma, nici un membru al echipei de asigurare, nici oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să dețină un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în acea entitate.

### Interese financiare deținute în calitate de administrator

**C910.6** Punctul C910.4 se aplică, de asemenea, în cazul unui interes financiar într-un client de asigurare deținut prin intermediul unui trust pentru care firma sau persoana respectivă acționează în calitate de administrator, cu excepția cazului în care:

- (a) Niciunul dintre următorii nu este un beneficiar al trustului: administratorul, membrul echipei de asigurare sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia sau firma,
- (b) Interesul în clientul de asigurare deținut de trust nu este semnificativ pentru acel trust,
- (c) Trustul nu are capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra clientului de asigurare și
- (d) Niciunul dintre următorii nu poate influența semnificativ nicio decizie de investiții care implică un interes financiar în clientul de asigurare: administratorul, membrul echipei de asigurare sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia ori firma.

### Interese financiare primite în mod neintenționat

**C910.7** Dacă o firmă, un membru al echipei de asigurare sau orice rudă imediată a acelei persoane primește un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ într-un client de asigurare sub formă de moștenire, cadou, ca rezultat al unei fuziuni sau în circumstanțe similare, iar deținerea interesului nu ar fi altfel permisă conform prezentei secțiuni, atunci:

- (a) Dacă interesul este primit de firmă, interesul financiar trebuie să fie cedat imediat sau trebuie să fie cedată o parte suficientă dintr-un interes financiar indirect astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ sau
- (b) Dacă interesul este primit de un membru al echipei de asigurare sau de o rudă imediată a acestuia, persoana care a primit interesul financiar trebuie să îl cedeze imediat sau trebuie să cedeze o parte suficientă dintr-un interes financiar indirect astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ.

## Interese financiare – alte circumstanțe

### *Rude apropiate*

- 910.8 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu dacă un membru al echipei de asigurare cunoaște faptul că o rudă apropiată are un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare.
- 910.8 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- Natura relației dintre membrul echipei de asigurare și ruda apropiată.
  - Dacă interesul financiar este direct sau indirect.
  - Semnificația interesului financiar pentru ruda apropiată.
- 910.8 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu includ:
- Cedarea de către ruda apropiată, cât mai curând posibil, a întregului interes financiar sau a unei părți suficiente dintr-un interes financiar indirect astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ.
  - Înlăturarea persoanei din echipa de asigurare.
- 910.8 A4 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității membrului echipei de asigurare de către un partener de revizuire adecvat.

### *Alte persoane*

- 910.8 A5 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu dacă un membru al echipei de asigurare cunoaște faptul că persoane precum cele de mai jos dețin un interes financiar în clientul de asigurare:
- Parteneri și profesioniști angajați ai firmei, în afara celor cărora li se interzice în mod specific să dețină astfel de interese financiare în conformitate cu punctul C910.4, sau rudele lor imediate.
  - Persoane care au o relație personală apropiată cu un membru al echipei de asigurare.
- 910.8 A6 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu este excluderea din echipa de asigurare a membrului echipei de asigurare care are relația personală respectivă.
- 910.8 A7 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:
- Excluderea membrului echipei de asigurare din procesul de luare a oricăror decizii importante privind misiunea de asigurare.
  - Revizuirea activității membrului echipei de asigurare de către un partener de revizuire adecvat.

## SECȚIUNEA 911

### ÎMPRUMUTURI ȘI GARANȚII

#### Introducere

- 911.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 911.2 Un împrumut sau o garanție pentru un împrumut către un client de asigurare ar putea genera o amenințare de interes propriu. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 911.3 A1 Această secțiune cuprinde referiri la „importanța” unui împrumut sau a unei garanții. Pentru a determina dacă un astfel de împrumut sau o astfel de garanție este semnificativ(ă) pentru o persoană, poate fi luată în considerare valoarea netă combinată a persoanei respective și a rudelor sale imediate.

##### Împrumuturi și garanții către un client de asigurare

- C911.4** O firmă, un membru al echipei de asigurare sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să acorde sau să garanteze un împrumut unui client de asigurare, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este ne semnificativ(ă) în ambele cazuri de mai jos:
- (a) Pentru firmă sau persoana care acordă împrumutul sau garanția, după caz și
  - (b) Pentru client.

##### Împrumuturi și garanții de la un client de asigurare care este o bancă sau o instituție similară

- C911.5** O firmă, un membru al echipei de asigurare sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să accepte un împrumut sau o garanție pentru un împrumut de la un client de asigurare care este o bancă sau o instituție similară, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția se acordă conform procedurilor, termenilor și condițiilor obișnuite de creditare.
- 911.5 A1 Exemplele de astfel de împrumuturi includ ipotecile, descoperirile de cont, împrumuturile pentru autoturisme și soldurile cardurilor de credit.
- 911.5 A2 Chiar dacă o firmă primește un împrumut de la un client de asigurare care este o bancă sau o instituție similară conform procedurilor,

termenilor și condițiilor obișnuite de creditare, împrumutul ar putea genera o amenințare de interes propriu dacă este semnificativ pentru clientul de asigurare sau pentru firma care îl primește.

- 911.5 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității de către un partener de revizuire adecvat, care nu este un membru al echipei de asigurare, de la o firmă din rețea care nu este un beneficiar al împrumutului.

### **Depozite sau conturi de brokeraj**

- C911.6** O firmă, un membru al echipei de asigurare sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să aibă depozite sau conturi de brokeraj la un client de asigurare care este o bancă, un broker sau o instituție similară, cu excepția cazului în care depozitul sau contul este deținut conform termenilor comerciali obișnuiți.

### **Împrumuturi și garanții de la un client de asigurare care nu este o bancă sau o instituție similară**

- C911.7** O firmă, un membru al echipei de asigurare sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să accepte un împrumut sau o garanție pentru un împrumut de la un client de asigurare care nu este o bancă sau o instituție similară, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este nesemnificativ(ă) în ambele cazuri de mai jos:
- (a) Pentru firmă sau persoana care primește împrumutul sau garanția, după caz, și
  - (b) Pentru client.



## SECȚIUNEA 920

### RELAȚII DE AFACERI

#### Introducere

- 920.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 920.2 O relație de afaceri apropiată cu un client de asigurare sau conducerea acestuia ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 920.3 A1 Această secțiune cuprinde referiri la „semnificația” unui interes financiar și la „importanța” unei relații de afaceri. Pentru a determina dacă un astfel de interes financiar este semnificativ pentru o persoană, ar putea fi luată în considerare valoarea netă combinată a persoanei respective și a rudelor sale imediate.
- 920.3 A2 Exemplele de relație de afaceri apropiată care rezultă dintr-o relație comercială sau un interes financiar comun includ:
- Deținerea unui interes financiar într-o asocieră în participație fie cu clientul de asigurare, fie cu un proprietar care controlează, un director sau alt angajat cu funcție de conducere sau altă persoană care desfășoară activități de conducere superioară pentru acel client.
  - Aranjamentele privind combinarea unuia sau mai multor servicii ori produse ale firmei cu unul sau mai multe servicii ori produse ale clientului și comercializarea pachetului cu referire la ambele părți.
  - Aranjamentele privind distribuția sau comercializarea conform cărora firma distribuie ori comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie ori comercializează produsele sau serviciile firmei.

##### Relațiile de afaceri ale firmei, membrului echipei de asigurare sau rudei imediate

- C920.4** O firmă sau un membru al unei echipe de asigurare nu trebuie să aibă o relație de afaceri apropiată cu un client de asigurare sau cu conducerea acestuia, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ și relația de afaceri este nesemnificativă pentru client sau conducerea acestuia și pentru firmă sau membrul echipei de asigurare, după caz.
- 920.4 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu sau de intimidare dacă există o relație de afaceri apropiată între clientul de asigurare sau conducerea acestuia și ruda imediată a unui membru al echipei de asigurare.

**Cumpărarea de bunuri sau servicii**

920.5 A1 Cumpărarea de bunuri și servicii de la un client de asigurare de către o firmă, un membru al echipei de asigurare sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu generează, de obicei, o amenințare la adresa independenței dacă tranzacția se încadrează în cursul normal al activității și se desfășoară în condiții concurențiale. Totuși, astfel de tranzacții ar putea fi de o asemenea natură și dimensiune încât să genereze o amenințare de interes propriu.

920.5 A2 Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu includ:

- Eliminarea sau reducerea dimensiunii tranzacției.
- Înlăturarea persoanei din echipa de asigurare.

## SECȚIUNEA 921

### RELAȚII DE FAMILIE ȘI RELAȚII PERSONALE

#### Introducere

- 921.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 921.2 Relațiile de familie sau relațiile personale cu personalul clientului ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 921.3 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare ca urmare a relațiilor de familie și personale dintre un membru al echipei de asigurare și un director sau alt angajat cu funcție de conducere sau, în funcție de rolul pe care îl au, anumiți angajați ai clientului de asigurare.
- 921.3 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Responsabilitățile persoanei respective în echipa de asigurare.
  - Rolul rudei sau al celeilalte persoane în cadrul clientului de asigurare și gradul de apropiere al relației.

##### Rude imediate ale unui membru al echipei de asigurare

- 921.4 A1 Este generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare atunci când o rudă imediată a unui membru al echipei de asigurare este angajată într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra subiectului implicit al misiunii de asigurare.
- 921.4 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Poziția deținută de ruda imediată.
  - Rolul membrului echipei de asigurare.
- 921.4 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de asigurare.
- 921.4 A4 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este structurarea responsabilităților

echipei de asigurare, astfel încât membrul echipei de asigurare să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea rudei imediate.

**C921.5** O persoană nu trebuie să participe în calitate de membru al echipei de asigurare atunci când oricare dintre rudele sale imediate:

- (a) Este un director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de asigurare,
- (b) În cazul unei misiuni de atestare, este un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice ale misiunii de asigurare sau
- (c) A ocupat o astfel de poziție în orice perioadă acoperită de misiune sau de informațiile specifice.

### **Rude apropiate ale unui membru al echipei de asigurare**

921.6 A1 Este generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare atunci când o rudă apropiată a unui membru al echipei de asigurare este:

- (a) Un director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de asigurare sau
- (b) Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra subiectului implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice ale misiunii de asigurare.

921.6 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Natura relației dintre membrul echipei de asigurare și ruda apropiată.
- Poziția deținută de ruda apropiată.
- Rolul membrului echipei de asigurare.

921.6 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de asigurare.

921.6 A4 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este structurarea responsabilităților echipei de asigurare astfel încât membrul echipei de asigurare să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea rudei apropiate.

### **Alte relații apropiate ale unui membru al echipei de asigurare**

**C921.7** Un membru al echipei de asigurare trebuie să consulte politicile și procedurile firmei dacă are o relație apropiată cu o persoană care nu este o rudă imediată sau apropiată, dar care este:

- (a) Un director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de asigurare sau
  - (b) Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra subiectului implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice ale misiunii de asigurare.
- 921.6 A1 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului unei amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare generate de o astfel de relație includ:
- Natura relației dintre persoana respectivă și membrul echipei de asigurare.
  - Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.
  - Rolul membrului echipei de asigurare.
- 921.7 A2 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de asigurare.
- 921.7 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este structurarea responsabilităților echipei de asigurare astfel încât membrul echipei de asigurare să nu se ocupe de aspecte ce intră în responsabilitatea persoanei cu care acesta are o relație apropiată.

### **Relațiile partenerilor și angajaților firmei**

- 921.8 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare ca urmare a unei relații de familie sau a relațiilor personale dintre:
- (a) Un partener sau un angajat al firmei care nu este un membru al echipei de asigurare și
  - (b) Oricare din următoarele persoane din cadrul clientului de asigurare:
    - (i) Un director sau alt angajat cu funcție de conducere,
    - (ii) Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra subiectului implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice ale misiunii de asigurare.
- 921.8 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Natura relației dintre partenerul sau angajatul firmei și directorul sau persoana cu funcție de conducere ori angajatul clientului.
- Gradul de interacțiune dintre partenerul sau angajatul firmei și echipa de asigurare.
- Poziția partenerului sau angajatului în cadrul firmei.
- Rolul persoanei respective în cadrul clientului.

921.8 A3

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare includ:

- Structurarea responsabilităților partenerului sau angajatului astfel încât să se reducă orice influență potențială asupra misiunii de asigurare.
- Revizuirea de către un partener de revizuire adecvat a activității de asigurare relevante efectuate.

## SECȚIUNEA 922

### SERVICII RECENTE PENTRU UN CLIENT DE ASIGURARE

#### Introducere

- 922.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 922.2 Dacă un membru al echipei de asigurare a deținut recent poziția de director sau alt angajat cu funcție de conducere sau a fost angajat al clientului de asigurare, ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Servicii pe parcursul perioadei acoperite de raportul de asigurare

- C922.3** Echipa misiunii de asigurare nu trebuie să includă o persoană care, pe parcursul perioadei acoperite de raportul misiunii:
- (a) A ocupat o poziție de director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de asigurare sau
  - (b) A fost un angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra subiectului implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, a fost un angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra informațiilor specifice unei misiuni de asigurare.

##### Servicii anterioare perioadei acoperite de raportul de asigurare

- 922.4 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate dacă, înainte de perioada acoperită de raportul de asigurare, un membru al echipei de asigurare:
- (a) A ocupat o poziție de director sau alt angajat cu funcție de conducere al clientului de asigurare sau
  - (b) A fost un angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra subiectului implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, a fost un angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra informațiilor specifice unei misiuni de asigurare.

De exemplu, ar fi generată o amenințare în cazul în care o decizie luată sau o activitate realizată de persoana respectivă în perioada anterioară, atunci când era angajat al clientului, urmează a fi evaluată în perioada curentă ca parte a misiunii de asigurare curente.

- 922.4 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.
  - Perioada de timp care a trecut de când persoana a plecat de la client.
  - Rolul membrului echipei de asigurare.
- 922.4 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate este revizuirea activității efectuate de membrul echipei de asigurare de către un partener de revizuire adecvat.



## SECȚIUNEA 923

### POZIȚIA DE DIRECTOR SAU ANGAJAT CU FUNCȚIE DE CONDUCERE AL UNUI CLIENT DE ASIGURARE

#### Introducere

- 923.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 923.2 Ocuparea unei poziții de director sau angajat cu funcție de conducere al unui client de asigurare generează amenințări de autorevizuire și de interes propriu. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Poziția de director sau alt angajat cu funcție de conducere

- C923.3** Un partener sau un angajat al firmei nu trebuie să ocupe o poziție de director sau angajat cu funcție de conducere al unui client de asigurare al firmei.

##### Poziția de secretar al companiei

- C923.4** Un partener sau un angajat al firmei nu trebuie să ocupe o poziție de secretar al companiei pentru un client de asigurare al firmei, cu excepția cazului în care:
- (a) Această practică este permisă în mod specific conform legislației, reglementărilor profesionale sau practicilor locale,
  - (b) Conducerea ia toate deciziile și
  - (c) Îndatoririle și activitățile efectuate sunt limitate la cele de rutină și de natură administrativă, precum întocmirea proceselor-verbale și păstrarea declarațiilor statutare.
- 923.4 A1 Poziția de secretar al companiei are diferite implicații în diferite jurisdicții. Îndatoririle ar putea varia de la: sarcini administrative (precum gestionarea personalului și păstrarea evidențelor și registreleor companiei) până la îndatoriri diverse, precum asigurarea conformității companiei cu reglementările sau furnizarea de consultanță cu privire la aspectele de guvernare corporativă. De obicei, se consideră că această poziție implică o asociere strânsă cu entitatea. Prin urmare, este generată o amenințare dacă un partener sau un angajat al firmei ocupă poziția de secretar al companiei pentru un client de asigurare. (Mai multe informații privind furnizarea altor servicii decât cele de asigurare pentru un client de asigurare sunt prezentate în secțiunea 950 *Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru clienții de asigurare.*)

## SECȚIUNEA 924

### ANGAJAREA LA UN CLIENT DE ASIGURARE

#### Introducere

- 924.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 924.2 Relațiile de angajare cu un client de asigurare ar putea genera o amenințare de interes propriu, familiaritate sau intimidare. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 924.3 A1 Ar putea fi generată o amenințare de familiaritate sau de intimidare dacă oricare dintre următoarele persoane a fost membru al echipei de asigurare sau partener al firmei:
- Un director sau angajat cu funcție de conducere al clientului de asigurare.
  - Un angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra subiectului implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, un angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra informațiilor specifice unei misiuni de asigurare.

##### *Restricții pentru foștii parteneri sau membri ai echipei de asigurare*

- C924.4** Dacă un fost partener s-a alăturat unui client de asigurare al firmei sau un fost membru al echipei de asigurare s-a alăturat clientului de asigurare în calitate de:
- (a) Director sau angajat cu funcție de conducere sau
  - (b) Angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra subiectului implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, angajat aflat într-o poziție din care a exercitat o influență semnificativă asupra informațiilor specifice unei misiuni de asigurare, persoana respectivă nu trebuie să continue să participe la activitățile profesionale sau de afaceri ale firmei.
- 924.4 A1 Chiar dacă una dintre persoanele descrise la punctul C924.4 s-a alăturat clientului de asigurare într-o astfel de poziție și nu continuă să participe la activitățile profesionale și de afaceri ale firmei, o amenințare de familiaritate sau de intimidare ar putea fi totuși generată.
- 924.4 A2 Ar putea fi generată, de asemenea, o amenințare de familiaritate sau de intimidare dacă un fost partener al firmei s-a alăturat unei entități într-una dintre pozițiile descrise la punctul 924.3 A1, iar entitatea devine ulterior un client de asigurare al firmei.

- 924.4 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
- (a) Poziția pe care a preluat-o persoana respectivă în cadrul clientului.
  - (b) Orice implicare pe care persoana o va avea în echipa de asigurare.
  - (c) Perioada care a trecut de când persoana respectivă a făcut parte din echipa de asigurare sau a fost partener al firmei.
  - (d) Poziția anterioară a persoanei respective în cadrul echipei de asigurare sau a firmei. Un exemplu este dacă persoana respectivă a avut responsabilități privind păstrarea unei legături permanente cu persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea clientului.

924.4 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de intimidare includ:

- Luarea măsurilor necesare astfel încât persoana respectivă să nu aibă dreptul la niciun fel de beneficii sau plăți din partea firmei, cu excepția cazului în care acestea se realizează conform unor aranjamente fixe stabilite anterior.
- Luarea măsurilor necesare astfel încât orice sumă datorată persoanei respective să nu fie semnificativă pentru firmă.
- Modificarea planului pentru misiunea de asigurare.
- Alocarea unor persoane în echipa de asigurare care să aibă suficientă experiență în legătură cu persoana care s-a alăturat clientului.
- Revizuirea activității fostului membru al echipei de asigurare de către un partener de revizuire adecvat.

*Membrii echipei de asigurare care încep negocierile de angajare la un client*

**C924.5** O firmă trebuie să aibă politici și proceduri care să impună membrilor echipei de asigurare să notifice firma când încep negocieri în vederea angajării la un client de asigurare.

924.5 A1 Este generată o amenințare de interes propriu atunci când un membru al echipei de asigurare participă la misiunea de asigurare, deși știe că se va alătura clientului, sau ar putea face acest lucru, la un moment dat în viitor.

924.5 A2 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu este înlăturarea persoanei respective din echipa de asigurare.

924.5 A3 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea de către un partener de revizuire adecvat a oricăror raționamente semnificative exercitate de membrul respectiv al echipei de asigurare în perioada în care a făcut parte din echipă.

## SECȚIUNEA 940

### ASOCIEREA ÎNDELUNGATĂ A PERSONALULUI CU UN CLIENT DE ASIGURARE

#### Introducere

- 940.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 940.2 Atunci când o persoană este implicată într-o misiune de asigurare de natură repetitivă pentru o perioadă îndelungată, ar putea fi generate amenințări de familiaritate și de interes propriu. Această secțiune stabilește cerințele și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 940.3 A1 Ar putea fi generată o amenințare de familiaritate ca urmare a asocierii îndelungate a unei persoane cu:
- Clientul de asigurare,
  - Conducerea superioară a clientului de asigurare, sau
  - Subiectul implicat sau, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice ale misiunii de asigurare.
- 940.3 A2 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu ca urmare a preocupărilor unei persoane în legătură cu pierderea unui client de asigurare vechi sau a unui interes de a păstra o relație personală apropiată cu un membru al conducerii superioare sau al persoanelor responsabile cu guvernanta. O astfel de amenințare ar putea influența în mod necorespunzător raționamentul unei persoane.
- 940.3 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:
- Natura misiunii de asigurare.
  - Durata de timp în care persoana respectivă a fost membru al echipei de asigurare, vechimea acesteia în echipă și natura rolurilor îndeplinite, inclusiv dacă a existat o astfel de relație atunci când persoana respectivă făcea parte dintr-o altă firmă.
  - Măsura în care activitatea acelei persoane este coordonată, revizuită și supravegheată de personalul de la un nivel ierarhic superior.
  - Măsura în care persoana respectivă, ca urmare a nivelului său ierarhic, are capacitatea de a influența rezultatul misiunii de asigurare, de exemplu, prin luarea unor decizii-cheie sau coordonarea activității altor membri ai echipei misiunii.
  - Gradul de apropiere al relației personale a persoanei respective

cu clientul de asigurare sau, dacă este relevant, cu conducerea superioară.

- Natura, frecvența și amploarea interacțiunilor persoanei respective cu clientul de asigurare.
- Dacă natura sau complexitatea subiectului implicit sau a informațiilor specifice au suferit modificări.
- Dacă au existat orice modificări recente ale persoanei sau persoanelor din cadrul clientului de asigurare care sunt responsabile de subiectul implicit sau, în cazul unei misiuni de atestare, de informațiile specifice sau, dacă este relevant, ale conducerii superioare.

940.3 A4 O combinație de doi sau mai mulți factori ar putea crește sau reduce nivelul amenințărilor. De exemplu, amenințările de familiaritate generate în timp de o relație din ce în ce mai apropiată între un membru al echipei de asigurare și o persoană din cadrul clientului de asigurare, care ocupă o poziție din care exercită o influență semnificativă asupra subiectului implicit, sau, în cazul unei misiuni de atestare, asupra informațiilor specifice, ar fi reduse prin plecarea acelei persoane de la client.

940.3 A5 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina amenințările de familiaritate și de interes propriu în legătură cu o anumită misiune ar fi rotațiaacelei persoane din echipa de asigurare.

940.3 A6 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:

- Modificarea rolului pe care îl are persoana respectivă în echipa de asigurare sau a naturii și amplitudinii sarcinilor realizate de aceasta.
- Revizuirea activității persoanei respective de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost un membru al echipei de asigurare.
- Efectuarea unor revizuri periodice independente interne sau externe ale calității misiunii.

**C940.4** Dacă o firmă decide că nivelul amenințărilor generate poate fi tratat doar prin rotația persoanei respective din echipa de asigurare, firma trebuie să determine o perioadă adecvată în care acea persoană nu trebuie:

- (a) Să fie membru al echipei misiunii, aferente misiunii de asigurare,
- (b) Să fie responsabilă de controlul calității misiunii de asigurare sau
- (c) Să exercite o influență directă asupra rezultatului misiunii de asigurare.

Perioada respectivă trebuie să aibă o durată suficientă pentru a permite tratarea amenințărilor de familiaritate și de interes propriu.

## SECȚIUNEA 950

### FURNIZAREA DE SERVICII, ALTELE DECÂT CELE DE ASIGURARE, PENTRU CLIENȚII DE ASIGURARE

#### Introducere

- 950.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 950.2 Firmele ar putea furniza clienților de asigurare o gamă de alte servicii decât cele de asigurare, în conformitate cu aptitudinile și competențele lor. Furnizarea unor servicii, altele decât cele de asigurare către clienții de asigurare ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și la adresa independenței. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în astfel de situații.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C950.3** Înainte ca o firmă să accepte o misiune de a furniza un alt serviciu decât unul de asigurare unui client de asigurare, firma trebuie să determine dacă furnizarea unui astfel de serviciu ar putea genera o amenințare la adresa independenței.
- 950.3 A1 Cerințele și materialele de aplicare din această secțiune ajută firma în analiza anumitor tipuri de servicii, altele decât cele de asigurare și a amenințărilor conexe care ar putea fi generate dacă o firmă acceptă sau furnizează alte servicii decât cele de asigurare unui client de asigurare.
- 950.3 A2 Noile practici de afaceri, evoluția piețelor financiare și schimbările în tehnologia informațiilor se numără printre evoluțiile care fac imposibilă realizarea unei liste complete de servicii, altele decât cele de asigurare, ce ar putea fi furnizate unui client de asigurare. Prin urmare, Codul nu include o listă exhaustivă a tuturor serviciilor, altele decât cele de asigurare ce ar putea fi furnizate unui client de asigurare.

##### *Evaluarea amenințărilor*

- 950.4 A1 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor generate de furnizarea unui alt serviciu decât unul de asigurare către un client de asigurare includ:
- Natura, aria de aplicare și scopul serviciului.
  - Gradul de încredere care va fi acordat rezultatului serviciului, ca parte a misiunii de asigurare.
  - Mediul legal și de reglementare în care este furnizat serviciul.

- Dacă rezultatul serviciului va afecta subiectul implicat și, în cazul unei misiuni de atestare, aspectele reflectate în informațiile specifice ale misiunii de asigurare și, dacă da:
  - Măsura în care rezultatul serviciului va avea un efect semnificativ sau important asupra subiectului implicat și, în cazul unei misiuni de atestare, al informațiilor specifice ale misiunii de asigurare.
  - Măsura în care clientul de asigurare este implicat în determinarea aspectelor semnificative ale raționamentului.
- Nivelul de competență al conducerii și angajaților clientului în ceea ce privește tipul de serviciu furnizat.

Pragul de semnificație în raport cu informațiile unui client de asigurare

950.4 A2 Conceptul de prag de semnificație în raport cu informațiile specifice ale unui client de asigurare este tratat în Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit), Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice. Determinarea pragului de semnificație implică exercitarea raționamentului profesional și este influențată atât de factori cantitativi, cât și de factori calitativi. Aceasta este, de asemenea, afectată de percepțiile asupra nevoilor de informații financiare sau de altă natură ale utilizatorilor.

Furnizarea mai multor servicii care nu sunt de asigurare către același client de asigurare

950.4 A3 O firmă ar putea furniza mai multe servicii care nu sunt de asigurare unui client de asigurare. În aceste situații, efectul combinat al amenințărilor generate prin furnizarea acelor servicii este relevant pentru evaluarea amenințărilor de către firmă.

#### *Tratarea amenințărilor*

950.5 A1 Punctul 120.10 A2 include o descriere a măsurilor de protecție. În situația furnizării altor servicii decât cele de asigurare clienților de asigurare, măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau în combinație, pe care firma le întreprinde pentru a reduce în mod eficace amenințările la adresa independenței la un nivel acceptabil. În anumite situații, atunci când o amenințare este generată prin furnizarea unui serviciu unui client de asigurare, s-ar putea ca măsurile de protecție să nu fie disponibile. În astfel de situații, aplicarea cadrului conceptual prezentat în secțiunea 120 impune firmei să refuze sau să înceteze furnizarea serviciului care nu este unul de asigurare sau misiunea de asigurare.

#### *Interdicția de asumare a unor responsabilități de conducere*

**C950.6** O firmă nu trebuie să își asume o responsabilitate de conducere în legătură cu subiectul implicat și, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice ale unei misiuni de asigurare furnizate de firmă.

Dacă firma își asumă o responsabilitate de conducere ca parte a oricăror alte servicii furnizate clientului de asigurare, firma trebuie să se asigure că responsabilitatea nu are legătură cu subiectul implicit și, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice dintr-o misiune de asigurare furnizată de aceasta.

950.6 A1 Responsabilitățile de conducere implică controlarea, conducerea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor referitoare la achiziția, repartizarea și controlul resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și necorporale.

950.6 A2 Atunci când unui client de asigurare i se prestează un serviciu care nu este unul de asigurare sunt generate amenințări de autorevizuire și de interes propriu dacă firma își asumă o responsabilitate de conducere când furnizează serviciul. Cu privire la furnizarea unui serviciu în legătură cu subiectul implicit și, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice ale unei misiuni de asigurare furnizate de firmă, asumarea unei responsabilități de conducere generează, de asemenea, o amenințare de familiaritate și ar putea genera o amenințare de reprezentare deoarece firma devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii.

950.6 A3 Determinarea măsurii în care o activitate este o responsabilitate a conducerii depinde de circumstanțe și impune exercitarea raționamentului profesional. Exemplele de activități care ar fi considerate o responsabilitate de conducere includ:

- Stabilirea politicilor și a direcției strategice.
- Angajarea sau concedierea angajaților.
- Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților în ceea ce privește activitatea acestora în cadrul entității.
- Autorizarea tranzacțiilor.
- Controlul sau gestionarea conturilor bancare sau investițiilor.
- Deciziile cu privire la recomandările firmei sau ale altor părți terțe care vor fi implementate.
- Raportarea către persoanele responsabile cu guvernanta în numele conducerii.
- Asumarea responsabilității pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.

950.6 A4 Furnizarea de consiliere și de recomandări pentru a asista conducerea unui client de asigurare la îndeplinirea responsabilităților sale nu reprezintă asumarea unei responsabilități de conducere. (A se vedea punctele C950.6-950.6 A3).

**C950.7** Pentru a evita asumarea unei responsabilități de conducere atunci când sunt furnizate unui client de asigurare servicii care nu sunt de asigurare,



dar care au legătură cu subiectul implicat și, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice ale unei misiuni de asigurare, firma trebuie să se asigure că toate raționamentele și deciziile aferente care sunt, de drept, în responsabilitatea conducerii sunt luate de conducerea clientului. Aceasta include asigurarea faptului că conducerea clientului:

- (a) Desemnează o persoană care deține aptitudinile, cunoștințele și experiența corespunzătoare, care să fie responsabilă în orice moment pentru deciziile clientului și care să supravegheze serviciile. O astfel de persoană, de preferat din cadrul conducerii superioare, ar înțelege:
  - (i) Obiectivele, natura și rezultatele serviciilor și
  - (ii) Clientul respectiv și responsabilitățile firmei.
 Totuși, persoanei respective nu i se solicită să dețină competența necesară pentru a efectua sau reefectua serviciile.
- (b) Asigură supravegherea serviciilor și evaluează caracterul adecvat al rezultatelor serviciilor efectuate pentru scopul clientului și
- (c) Acceptă responsabilitatea pentru acțiunile care trebuie realizate, dacă este cazul, ca urmare a rezultatelor serviciilor.

*Alte considerente legate de furnizarea altor servicii decât cele de asigurare*

950.8 A1 Ar putea fi generată o amenințare de autorevizuire dacă, în cazul unei misiuni de atestare, firma este implicată în elaborarea informațiilor specifice care devin ulterior informații specifice ale unei misiuni de asigurare. Exemplele de servicii, altele decât cele de asigurare care ar putea genera astfel de amenințări de autorevizuire atunci când sunt furnizate servicii legate de informațiile specifice ale unei misiuni de asigurare includ:

- (a) Elaborarea și întocmirea informațiilor prognozate și ulterior emiterea unui raport de asigurare cu privire la aceste informații.
- (b) Realizarea unei evaluări care se referă la sau face parte din informațiile specifice ale unei misiuni de asigurare.

## SECȚIUNEA 990

### RAPOARTE CARE INCLUD O RESTRICȚIE CU PRIVIRE LA UTILIZARE ȘI DISTRIBUIRE (ALTE MISIUNI DE ASIGURARE DECÂT CELE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE)

#### Introducere

- 990.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 990.2 Această secțiune stabilește anumite modificări la Partea 4B care sunt permise în anumite situații ce implică misiunile de asigurare în care raportul include o restricție cu privire la utilizare și distribuire. În această secțiune, o misiune prin care se emite un raport de asigurare restricționat în ceea ce privește utilizarea și distribuirea în situațiile prezentate la punctul C990.3 este denumită o „misiune de asigurare eligibilă”.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- C990.3** Atunci când o firmă intenționează să emită un raport al unei misiuni de asigurare care include o restricție cu privire la utilizare și distribuire, cerințele privind independența prezentate în Partea 4B sunt eligibile pentru modificările care sunt permise de această secțiune, însă numai dacă:
- (a) Firma comunică cu utilizatorii vizați ai raportului cu privire la cerințele modificate privind independența ce vor fi aplicate în furnizarea serviciului și
  - (b) Utilizatorii vizați ai raportului înțeleg scopul, informațiile specifice și limitările acestuia și sunt de acord, în mod explicit, cu aplicarea modificărilor.
- 990.3 A1 Utilizatorii vizați ai raportului ar putea înțelege scopul, informațiile specifice și limitările acestuia prin participarea, fie direct, fie indirect, prin intermediul unui reprezentant care are autoritatea să acționeze pentru utilizatorii vizați, la stabilirea naturii și a ariei de aplicare a misiunii. În ambele cazuri, această participare ajută firma să comunice cu utilizatorii vizați în legătură cu aspectele privind independența, incluzând situațiile care sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual. De asemenea, aceasta îi permite firmei să obțină acordul utilizatorilor vizați cu privire la cerințele modificate privind independența.
- C990.4** Atunci când utilizatorii vizați sunt o clasă de utilizatori care nu pot fi identificați, în mod specific, după nume în momentul stabilirii termenilor misiunii, firma trebuie să informeze ulterior acești utilizatori în legătură cu cerințele modificate privind independența aprobate de reprezentantul lor.

990.4 A1 De exemplu, atunci când utilizatorii vizați reprezintă o clasă de utilizatori, precum creditorii într-un aranjament de împrumut sindical, firma ar putea descrie cerințele modificate privind independența într-o scrisoare de misiune adresată reprezentantului creditorilor. Reprezentantul ar putea pune apoi la dispoziția membrilor grupului de creditori scrisoarea de misiune a firmei pentru a îndeplini cerința ce prevede că firma trebuie să informeze astfel de utilizatori în legătură cu cerințele modificate privind independența aprobate de reprezentantul lor.

**C990.5** Atunci când firma desfășoară o misiune de asigurare eligibilă, orice modificări la Partea 4B trebuie să fie limitate la acele modificări stabilite la punctele C990.7 și C990.8.

**C990.6** Dacă firma emite, de asemenea, un raport de asigurare care nu include o restricție cu privire la utilizare și distribuire pentru același client, aceasta trebuie să aplice Partea 4B pentru acea misiune de asigurare.

**Interese financiare, împrumuturi și garanții, relații de afaceri, personale și de familie apropiate**

**C990.7** Atunci când firma desfășoară o misiune de asigurare eligibilă:

- (a) Prevederile relevante stabilite în secțiunile 910, 911, 920, 921, 922 și 924 trebuie aplicate doar membrilor echipei misiunii și rudelor imediate sau apropiate ale acestora,
- (b) Firma trebuie să identifice, evalueze și trateze orice amenințări la adresa independenței generate de interesele și relațiile dintre clientul de asigurare și următorii membri ai echipei de asigurare, așa cum prevăd secțiunile 910, 911, 920, 921, 922 și 924:
  - (i) Cei care oferă consultanță cu privire la aspecte, tranzacții sau evenimente tehnice sau specifice domeniului de activitate și
  - (ii) Cei care efectuează controlul calității pentru misiune, inclusiv cei care realizează revizuirea controlului calității misiunii și
- (c) Firma trebuie să evalueze și trateze orice amenințări despre care echipa misiunii are motive să creadă că sunt generate de interese și relații dintre clientul de asigurare și alte persoane din cadrul firmei care pot influența direct rezultatul misiunii de asigurare, așa cum prevăd secțiunile 910, 911, 920, 921, 922 și 924.

990.7 A1 Alte persoane din cadrul firmei care pot influența direct rezultatul misiunii de asigurare includ persoanele care recomandă recompensarea sau care au atribuții de supraveghere directă, conducere sau alt tip de supraveghere a partenerului misiunii de asigurare în legătură cu efectuarea misiunii de asigurare.

**C990.8** Atunci când firma desfășoară o misiune de asigurare eligibilă, aceasta nu trebuie să dețină un interes financiar direct semnificativ sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare.

## GLOSAR, INCLUSIV LISTE DE ABREVIERI

În *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)*, termenii folosiți la singular vor fi interpretați ca incluzând și pluralul și invers, iar termenilor de mai jos le sunt atribuite semnificațiile prezentate în continuare.

În acest glosar, explicațiile referitoare la termenii definiți sunt scrise cu caractere normale; pentru explicațiile referitoare la termenii descriși care au un anumit sens în anumite părți ale Codului sau pentru explicații suplimentare referitoare la termenii definiți sunt folosite caractere italice. De asemenea, sunt prezentate referințe la termenii descriși în Cod.

Activitate profesională	O activitate care necesită aptitudini de contabilitate sau alte aptitudini conexe, desfășurată de un profesionist contabil, incluzând contabilitate, audit, fiscalitate, consultanță de management și management financiar.										
Amenințări	<i>Acest termen este descris la punctul 120.6 A3 și include următoarele categorii:</i> <table style="margin-left: 40px;"> <tr> <td><i>Interes propriu</i></td> <td><i>120.6 A3 (a)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Autorevizuire</i></td> <td><i>120.6 A3 (b)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Reprezentare</i></td> <td><i>120.6 A3 (c)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Familiaritate</i></td> <td><i>120.6 A3 (d)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Intimidare</i></td> <td><i>120.6 A3 (e)</i></td> </tr> </table>	<i>Interes propriu</i>	<i>120.6 A3 (a)</i>	<i>Autorevizuire</i>	<i>120.6 A3 (b)</i>	<i>Reprezentare</i>	<i>120.6 A3 (c)</i>	<i>Familiaritate</i>	<i>120.6 A3 (d)</i>	<i>Intimidare</i>	<i>120.6 A3 (e)</i>
<i>Interes propriu</i>	<i>120.6 A3 (a)</i>										
<i>Autorevizuire</i>	<i>120.6 A3 (b)</i>										
<i>Reprezentare</i>	<i>120.6 A3 (c)</i>										
<i>Familiaritate</i>	<i>120.6 A3 (d)</i>										
<i>Intimidare</i>	<i>120.6 A3 (e)</i>										
Ar putea	<i>Acest termen este folosit în Cod pentru a indica faptul că este posibil să apară un aspect, să aibă loc un eveniment sau să fie întreprinsă o anumită acțiune. Termenul nu atribuie un anumit nivel de posibilitate sau probabilitate atunci când este folosit cu privire la o amenințare, deoarece evaluarea nivelului unei amenințări depinde de faptele și circumstanțele asociate aspectului, evenimentului sau acțiunii în cauză.</i>										
Audit	<i>În Partea 4A, termenul „audit” se aplică în egală măsură și termenului „revizuire”.</i>										
Cadru conceptual	<i>Acest termen este descris în secțiunea 120.</i>										
Client de asigurare	Partea responsabilă și, de asemenea, într-o misiune de atestare, partea care își asumă responsabilitatea pentru informațiile specifice (care ar putea fi aceeași cu partea responsabilă).										
Client de audit	O entitate în legătură cu care o firmă realizează o misiune de audit. Atunci când clientul este o entitate cotate, clientul de audit va include întotdeauna entitățile sale asociate. Atunci când clientul de audit nu este o entitate cotate, clientul de audit include acele entități asociate pe care clientul le controlează direct sau indirect. <i>(A se vedea și punctul C400.20.)</i> <i>În Partea 4A, termenul „client de audit” se aplică în egală măsură și termenului „client de revizuire”.</i>										

Client de revizuire	O entitate în legătură cu care o firmă efectuează o misiune de revizuire.
Contabil existent	Un profesionist contabil cu drept de practică, care deține în prezent o funcție de auditor sau care prestează servicii contabile, fiscale, de consultanță sau alte servicii profesionale similare pentru un client.
Contabil precedent	Un profesionist contabil cu drept de practică, care a deținut cel mai recent o funcție de auditor sau care a prestat servicii contabile, fiscale, de consultanță sau alte servicii profesionale similare pentru un client, în lipsa unui contabil existent.
Contabil propus	Un profesionist contabil cu drept de practică, care ia în considerare acceptarea unei funcții de auditor sau a unei misiuni care vizează prestarea de servicii contabile, fiscale, de consultanță sau alte servicii profesionale similare pentru un potențial client (sau, în unele cazuri, pentru un client existent).
Criterii	Într-o misiune de asigurare, parametrii de referință utilizați pentru a efectua o măsurare sau a evalua subiectul implicit. „Criteriile aplicabile” sunt criteriile utilizate pentru misiunea respectivă.
Director sau alt angajat cu funcție de conducere	Persoanele responsabile cu guvernarea unei entități sau care au o funcție echivalentă, indiferent de titulatura lor, care poate varia de la o jurisdicție la alta.
Echipa misiunii	Toți partenerii și personalul care efectuează o misiune, inclusiv orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din rețea, care efectuează proceduri de asigurare aferente misiunii. Termenul exclude experții externi contractați de firmă sau de o firmă din rețea. Termenul „echipa misiunii” exclude, de asemenea, persoanele din funcția de audit intern a clientului care oferă asistență directă pentru o misiune de audit în cazul în care auditorul extern se conformează cerințelor ISA 610 (Revizuit în 2013) <i>Utilizarea activității auditorilor interni</i> .
Echipă de asigurare	(a) Toți membrii echipei misiunii care participă la misiunea de asigurare, (b) Toate celelalte persoane dintr-o firmă care pot influența în mod direct rezultatul unei misiuni de asigurare, inclusiv: (i) cei care recomandă recompensarea sau care supraveghează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii de asigurare în legătură cu realizarea misiunii de asigurare, (ii) cei care oferă consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului de activitate, la

tranzacții sau la evenimente pentru misiunea de asigurare și

- (iii) cei care efectuează controlul calității pentru misiunea de asigurare, inclusiv cei care realizează revizuirea controlului calității misiunii pentru misiunea de asigurare.

Echipă de audit

- (a) Toți membrii echipei misiunii care participă la misiunea de audit,
- (b) Toate celelalte persoane dintr-o firmă care pot influența direct rezultatul misiunii de audit, inclusiv:
  - (i) cei care recomandă compensarea sau care supraveghează direct, coordonează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii în legătură cu realizarea misiunii de audit, inclusiv persoanele de la toate nivelurile superioare succesive nivelului partenerului de misiune, până la persoana care este partener senior sau partener manager în cadrul firmei (director executiv sau echivalentul acestuia),
  - (ii) cei care oferă consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului, la tranzacții sau la evenimente pentru misiune și
  - (iii) cei care efectuează controlul calității pentru misiune, inclusiv cei care realizează revizuirea controlului calității misiunii și

toate persoanele dintr-o firmă din rețea care pot influența în mod direct rezultatul misiunii de audit.

*În Partea 4A, termenul „echipă de audit” se aplică în egală măsură și termenului „echipă de revizuire”.*

Echipă de revizuire

- (a) Toți membrii echipei misiunii care efectuează misiunea de revizuire și
- (b) Toate celelalte persoane dintr-o firmă care pot influența direct rezultatul misiunii de revizuire, inclusiv:
  - (i) cei care recomandă recompensarea sau care au atribuții de supraveghere directă, management sau alt tip de supraveghere a partenerului de misiune în legătură cu efectuarea misiunii de revizuire, inclusiv persoanele de la toate nivelurile superioare succesive nivelului partenerului de misiune, până la persoana care reprezintă conducerea superioară sau este un partener al conducerii (director executiv sau echivalentul acestuia);
  - (ii) cei care oferă consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului, la tranzacții sau la evenimente pentru misiune și

	(iii) cei care efectuează controlul calității pentru misiune, inclusiv cei care realizează revizuirea controlului calității misiunii și toate persoanele care fac parte dintr-o firmă din rețea și care pot influența direct rezultatul misiunii de revizuire.
Entitate afiliată	<p>O entitate care are oricare dintre următoarele relații cu clientul:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) o entitate care deține controlul direct sau indirect asupra clientului, cu condiția ca acest client să fie semnificativ pentru entitate,</li> <li>(b) o entitate care are un interes financiar direct asociat clientului, cu condiția ca entitatea să exercite o influență semnificativă asupra clientului, iar interesul pentru client să fie semnificativ pentru entitate;</li> <li>(c) o entitate asupra căreia clientul deține control direct sau indirect;</li> <li>(d) o entitate în care clientul, sau o entitate afiliată clientului conform literei (c) de mai sus, are un interes financiar direct care îi conferă o influență semnificativă asupra entității, iar interesul este semnificativ pentru client și pentru entitatea sa afiliată de la litera (c) și</li> <li>(e) o entitate care se află sub control comun alături de client (o „entitate-soră”), cu condiția ca această entitate-soră și clientul să fie semnificativi pentru entitatea care controlează atât clientul, cât și entitatea-soră.</li> </ul>
Entitate cotată	O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau datorii sunt cotate sau listate pe o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate conform reglementărilor unei burse de valori recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.
Entitate de interes public	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) O entitate cotată sau</li> <li>(b) O entitate: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) definită prin reglementări sau legislație drept o entitate de interes public sau</li> <li>(ii) pentru care este prevăzută, prin reglementări sau legislație, efectuarea auditului în conformitate cu aceleași cerințe privind independența care se aplică pentru auditul entităților cotate. Astfel de reglementări ar putea fi promulgate de orice organism de reglementare relevant, inclusiv de un organism de reglementare a auditului.</li> </ul> </li> </ul> <p><i>Și alte entități ar putea fi considerate entități de interes public, așa cum se specifică la punctul 400.8.</i></p>

Expert extern	O persoană (care nu este partener sau membru al personalului de specialitate, inclusiv al personalului temporar, din cadrul firmei sau al unei firme din rețea) sau o organizație care are abilități, cunoștințe și experiență într-un alt domeniu, altul decât contabilitate sau audit, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată pentru a sprijini profesionistul contabil în obținerea de probe suficiente și adecvate.
Firmă	<p>(a) un singur practician, un parteneriat sau o corporație de profesioniști contabili,</p> <p>(b) o entitate care controlează astfel de părți prin drepturi de proprietate, conducere sau prin alte mijloace și</p> <p>(c) o entitate controlată de astfel de părți prin drepturi de proprietate, conducere sau prin alte mijloace.</p> <p><i>Punctele 400.4 și 900.3 explică modul în care este folosit cuvântul „firmă” pentru a prezenta responsabilitatea profesioniștilor contabili și a firmelor în ceea ce privește conformitatea cu Părțile 4A, respectiv 4B.</i></p>
Firmă din rețea	<p>O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.</p> <p><i>Pentru mai multe informații, a se vedea punctele 400.50 A1-400.54 A1.</i></p>
Independență	<p>Independența include:</p> <p>(a) Independența în gândire – starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care permite individului să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.</p> <p>(b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de importante încât o parte terță rezonabilă și informată ar putea concluziona că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firme sau ale unui membru al echipei de audit sau de asigurare au fost compromise.</p> <p><i>Așa cum se specifică la punctele 400.5 și 900.4, referirile la „independența” unei persoane sau a unei firme înseamnă că persoana sau firma respectivă s-a conformat cu Părțile 4A și 4B, după caz.</i></p>
Informații financiare istorice	Informații exprimate în termeni financiarți cu privire la o anumită entitate, care rezultă în principal din sistemul contabil al acelei entități, referitoare la evenimente economice care au avut loc în perioade anterioare sau la condiții ori circumstanțe economice în anumite momente din trecut.
Informații specifice	Rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicat în raport cu criteriile, și anume, informațiile care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului implicat.



Interes financiar	Un interes într-un instrument de capitaluri proprii sau alt titlu de valoare, o obligațiune, un împrumut sau un alt instrument de datorie al unei entități, inclusiv drepturile și obligațiile de achiziționare a unui astfel de interes și a instrumentelor derivate, aflate în relație directă cu un astfel de interes.
Interes financiar direct	Un interes financiar: (a) deținut direct de către și sub controlul unei persoane sau al unei entități (inclusiv cele gestionate pe o bază discreționară de alte persoane) sau (b) deținut ca beneficiu printr-un organism de plasament colectiv, o proprietate, un trust sau un alt mijloc, asupra căruia entitatea sau persoana deține controlul sau căruia îi poate influența deciziile de investiții.
Interes financiar indirect	Un interes financiar deținut ca beneficiu printr-un organism de plasament colectiv, o proprietate, un trust sau un alt mijloc asupra căruia entitatea sau persoana deține controlul sau căruia îi poate influența deciziile de investiții.
Măsuri de protecție	<i>Măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau în combinație, pe care profesionistul contabil le întreprinde pentru a reduce eficace amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale la un nivel acceptabil.</i> <i>Acest termen este descris la punctul 120.10 A2.</i>
Misiune de asigurare	O misiune în care un profesionist contabil cu drept de practică are ca scop obținerea de probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie menită să sporească gradul de încredere a utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, cu privire la informațiile specifice. (ISAE 3000 (Revizuit) descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare desfășurate conform acestui standard, iar Cadrul de asigurare furnizează o descriere generală a misiunilor de asigurare cărora li se aplică <i>Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile)</i> , <i>Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE-urile)</i> și <i>Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE-urile)</i> .) <i>În Partea 4B, termenul „misiune de asigurare” se referă la misiunile de asigurare, altele decât misiunile de audit sau misiunile de revizuire.</i>
Misiune de asigurare eligibilă	<i>Acest termen este descris la punctul 990.2 în sensul secțiunii 990.</i>
Misiune de atestare	O misiune de asigurare în care o parte, alta decât profesionistul contabil cu drept de practică, efectuează o măsurare sau evaluare a subiectului implicit în raport cu criteriile. O parte, alta decât contabilul, prezintă adesea informațiile specifice rezultate într-un raport sau declarație. În unele

cazuri, totuși, informațiile specifice pot fi prezentate de contabil în raportul de asigurare. Într-o misiune de atestare, concluzia contabilului urmărește să stabilească și dacă informațiile specifice nu conțin denaturări semnificative.

Concluzia contabilului poate fi formulată cu privire la:

- (i) subiectul implicat și criteriile aplicabile,
- (ii) informațiile specifice și criteriile aplicabile sau
- (iii) o declarație făcută de partea adecvată.

Misiune de audit

O misiune de asigurare rezonabilă în care un profesionist contabil cu drept de practică exprimă o opinie privind măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative (sau oferă o imagine fidelă ori sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative), în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, cum ar fi o misiune realizată în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceasta include un audit statutar, care reprezintă un audit prevăzut de legislație sau de alte reglementări.

*În Partea 4A, termenul „misiune de audit” se aplică în egală măsură și termenului „misiune de revizuire”.*

Misiune de audit eligibilă

*Acest termen este descris la punctul 800.2 în sensul secțiunii 800.*

Misiune de revizuire

O misiune de asigurare, efectuată în conformitate cu *Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire* sau cu prevederi echivalente acestora, în care un profesionist contabil cu drept de practică exprimă, pe baza procedurilor care nu furnizează toate probele care ar fi prevăzute pentru un audit, o concluzie privind orice fapt care a atras atenția contabilului și îl determină să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.

Misiune directă

O misiune de asigurare în care profesionistul contabil cu drept de practică efectuează o măsurare sau evaluează subiectul implicat în raport cu criteriile aplicabile, iar contabilul prezintă informațiile specifice rezultate ca parte implicită a raportului de asigurare sau ca anexă. Într-o misiune directă, concluzia contabilului urmărește să prezinte rezultatul raportat al măsurării sau evaluării subiectului implicat în raport cu criteriile.

Neconformitatea cu legislația și reglementările (Profioniști contabili cu drept de practică)

*Neconformitatea cu legislația și reglementările („neconformitatea”) include omisiuni sau fapte, care contravin legislației sau reglementărilor în vigoare, comise intenționat sau neintenționat de următoarele părți:*

- (a) un client,
- (b) persoanele responsabile cu guvernarea unui client,

- (c) conducerea unui client sau
- (d) alte persoane care lucrează pentru un client sau în subordinea acestuia.

*Acest termen este descris la punctul 360.5 A1.*

Neconformitatea cu legislația și reglementările (Profesioniști contabili practicieni)

*Neconformitatea cu legislația și reglementările („neconformitatea”) include omisiuni sau fapte, care contravin legislației sau reglementărilor în vigoare, comise intenționat sau neintenționat de următoarele părți:*

- (a) organizația angajatoare a profesionistului contabil,
- (b) persoanele responsabile cu guvernanta organizației angajatoare,
- (c) conducerea organizației angajatoare sau
- (d) alte persoane care lucrează pentru organizația angajatoare sau în subordinea acesteia.

*Acest termen este descris la punctul 260.5 A1.*

Nivel acceptabil

Un nivel la care este probabil ca un profesionist contabil, bazându-se pe testul unei terțe părți rezonabile și informate, să concluzioneze că profesionistul contabil respectă principiile fundamentale.

Onorariu contingent

Un onorariu calculat pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau al serviciilor furnizate de firmă. Un onorariu care este stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică nu este contingent.

Parte responsabilă

Într-o misiune de asigurare, partea responsabilă pentru subiectul implicit.

Parte terță rezonabilă și informată

Testul unei terțe părți rezonabile și informate

*Testul unei terțe părți rezonabile și informate reprezintă o analiză realizată de profesionistul contabil în legătură cu probabilitatea ca o parte terță rezonabilă și informată să ajungă la aceleași concluzii. O astfel de analiză este realizată din perspectiva unei părți terțe rezonabile și informate, care cântărește toate faptele și circumstanțele relevante pe care contabilul le cunoaște sau pe care se poate aștepta, în mod rezonabil, ca acesta să le cunoască, la momentul formulării concluziilor respective. Nu este necesar ca partea terță rezonabilă și informată să fie un contabil, dar aceasta ar trebui să dețină cunoștințe și experiență relevante pentru a înțelege și a evalua gradul de adecvare a concluziilor contabilului într-o manieră imparțială.*

*Acești termeni sunt descriși la punctul C120.5 A6.*

Partener-cheie de audit

Partenerul de misiune, persoana responsabilă de revizuirea controlului calității misiunii și alți parteneri de audit, dacă există, din echipa misiunii, care iau decizii cheie sau emit raționamente referitoare la aspectele semnificative pentru auditul situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o

opinie. În funcție de circumstanțe și de rolul fiecărei persoane în cadrul auditului, termenul „alți parteneri de audit” poate include, de exemplu, partenerii de audit responsabili de filiale sau divizii importante.

Partener de misiune	Un partener sau o altă persoană din firmă care este responsabil(ă) de misiune, de efectuarea acesteia și de raportul emis în numele firmei și care, atunci când este necesar, deține autoritate adecvată acordată de un organism profesional, judiciar sau de reglementare.
Partener de revizuire adecvat	<i>Un partener de revizuire adecvat este un profesionist care deține cunoștințe, abilități, experiență și autoritate necesare pentru a revizui, într-o manieră obiectivă, activitatea efectuată sau serviciile furnizate. O astfel de persoană ar putea fi un profesionist contabil.</i> <i>Acest termen este descris la punctul 300.8 A4.</i>
Perioada misiunii (Alte misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire)	Perioada misiunii începe atunci când echipa de asigurare începe să efectueze servicii de asigurare în legătură cu misiunea respectivă. Perioada misiunii se încheie atunci când este emis raportul de asigurare. Dacă misiunea este de natură repetitivă, ea se încheie atunci când oricare dintre părți anunță că relația profesională s-a încheiat sau odată cu emiterea raportului final de asigurare, în funcție de care dintre aceste situații are loc ultima.
Perioada misiunii (Misiuni de audit și de revizuire)	Perioada misiunii începe atunci când echipa de audit începe să efectueze auditul. Perioada misiunii se încheie atunci când se emite raportul de audit. Dacă misiunea este de natură repetitivă, ea se încheie atunci când oricare dintre părți anunță că relația profesională s-a încheiat sau odată cu emiterea raportului final de audit, în funcție de care dintre aceste situații are loc ultima.
Perioadă activă	<i>Acest termen este descris la punctul C540.5.</i>
Perioadă de pauză	<i>Acest termen este descris la punctul C540.5 în sensul punctelor C540.11-C540.19.</i>
Persoane responsabile cu guvernarea	Persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) (de exemplu, un administrator care este o corporație) care are (au) responsabilitatea de a supraveghea orientarea strategică a entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include și supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din anumite jurisdicții, termenul „persoane responsabile cu guvernarea” ar putea include personalul din conducere, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernare al unei entități din sectorul public sau privat, ori un proprietar-administrator.

Poate	<i>Acest termen este folosit în Cod pentru a indica faptul că o anumită acțiune este permisă în anumite circumstanțe, inclusiv ca excepție de la o cerință. Termenul nu este folosit pentru a indica o posibilitate.</i>										
Prejudiciu substanțial	<i>Acest termen este descris la punctele 260.5 A3 și 360.5 A3.</i>										
Principii fundamentale	<i>Acest termen este descris la punctul 110.1 A1. Fiecare dintre principiile fundamentale este descris, la rândul său, la următoarele puncte:</i> <table border="0" style="margin-left: 40px;"> <tr> <td><i>Integritate</i></td> <td><i>C111.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Obiectivitate</i></td> <td><i>C112.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Competență profesională și atenție cuvenită</i></td> <td><i>C113.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Confidențialitate</i></td> <td><i>C114.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Conduită profesională</i></td> <td><i>C115.1</i></td> </tr> </table>	<i>Integritate</i>	<i>C111.1</i>	<i>Obiectivitate</i>	<i>C112.1</i>	<i>Competență profesională și atenție cuvenită</i>	<i>C113.1</i>	<i>Confidențialitate</i>	<i>C114.1</i>	<i>Conduită profesională</i>	<i>C115.1</i>
<i>Integritate</i>	<i>C111.1</i>										
<i>Obiectivitate</i>	<i>C112.1</i>										
<i>Competență profesională și atenție cuvenită</i>	<i>C113.1</i>										
<i>Confidențialitate</i>	<i>C114.1</i>										
<i>Conduită profesională</i>	<i>C115.1</i>										
Profesionist contabil	<i>O persoană care este membră a unui organism membru IFAC. În Partea 1, termenul „profesionist contabil” se referă la profesioniștii contabili practicieni individuali și la profesioniștii contabili cu drept de practică și firmele acestora. În Partea 2, termenul „profesionist contabil” se referă la profesioniștii contabili practicieni. În Părțile 3, 4A și 4B, termenul „profesionist contabil” se referă la profesioniștii contabili cu drept de practică și firmele acestora.</i>										
Profesionist contabil cu drept de practică	<i>Un profesionist contabil, indiferent de categoria de servicii (audit, fiscalitate sau consultanță), dintr-o firmă care furnizează servicii profesionale. Termenul „profesionist contabil cu drept de practică” este folosit și pentru firmele de profesioniști contabili cu drept de practică.</i>										
Profesionist contabil practician	<i>Un profesionist contabil care lucrează în domenii de activitate precum comerț, industrie, servicii, sectorul public, educație, sectorul nonprofit sau în organisme de reglementare ori profesionale, care poate fi angajat, contractant, partener, director (executiv sau neexecutiv), proprietar-administrator sau voluntar.</i>										
Profesionist contabil practician cu experiență	<i>Profesioniștii contabili practicieni cu experiență sunt directori, alți angajați cu funcție de conducere sau salariați cu experiență care au capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra achiziției, repartizării și controlului resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și intangibile ale organizației angajatoare și de a lua decizii legate de acestea. Acest termen este descris la punctul 260.11 A1.</i>										

Publicitate	Comunicarea unor informații publicului cu privire la serviciile sau abilitățile profesioniștilor contabili cu drept de practică în vederea obținerii de angajamente profesionale.
Raport de audit	<i>În Partea 4A, termenul „raport de audit” se aplică în egală măsură și termenului „raport de revizuire”.</i>
Raționament profesional	<i>Raționamentul profesional implică aplicarea unei pregătiri relevante, cunoștințe profesionale, abilități și experiență proporționale cu faptele și circumstanțele, ținând cont de natura și domeniul de aplicare a activităților profesionale specifice, precum și de interesele și relațiile implicate. Acest termen este descris la punctul 120.5 A4.</i>
Rețea	O structură mai amplă: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) care are ca scop cooperarea și</li> <li>(b) care are ca scop clar împărțirea profitului sau a costurilor, ori care este deținută, controlată sau administrată în comun, are politici și proceduri comune de control al calității și o strategie de afaceri comună, utilizează un nume de marcă comun ori folosește în comun o parte semnificativă din resursele profesionale.</li> </ul>
Revizuirea controlului calității misiunii	Un proces care are rolul de a oferi o evaluare obiectivă, în momentul sau înainte de emiterea raportului, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și la concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului.
Rudă imediată	Soț/soție (sau echivalentul) sau persoanele dependente.
Rude apropiate	Un părinte, un copil sau un frate/o soră care nu este o rudă imediată.
Sediu	Un subgrup distinct, organizat fie pe criterii geografice, fie pe criterii legate de practică.
Servicii profesionale	Activități profesionale prestate pentru clienți.
Situații financiare	O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv a notelor aferente, care are scopul de a comunica resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un moment dat sau modificările acestora pe parcursul unei perioade de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Notele aferente cuprind, în general, un rezumat al politicilor contabile importante și alte informații explicative. Termenul se poate referi la un set complet de situații financiare, dar se poate referi, de asemenea, la o singură situație financiară, de exemplu, un bilanț sau o situație a veniturilor și cheltuielilor, și notele explicative aferente. <i>Termenul nu se referă la elementele, conturile sau aspectele specifice ale unei situații financiare.</i>

Situății financiare asupra cărora firma va exprima o opinie	În cazul unei singure entități, situațiile financiare ale acelei entități. În cazul situațiilor financiare consolidate, denumite și situații financiare de grup, situațiile financiare consolidate.
Situății financiare cu scop special	Situății financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară creat cu scopul de a răspunde nevoilor de informații financiare ale anumitor utilizatori.
Stimulent	<p>Un obiect, o situație sau o acțiune care este folosită pentru a influența comportamentul unei alte persoane, însă nu neapărat cu intenția de a influența necorespunzător comportamentul persoanei respective.</p> <p><i>Stimulente pot varia de la gesturi minore de ospitalitate între parteneri de afaceri (pentru profesioniștii contabili practicieni) sau între profesioniștii contabili și clienții existenți sau potențiali (pentru profesioniștii contabili cu drept de practică) până la acțiuni ce pot avea ca rezultat neconformitatea cu legislația și reglementările. Un stimulent poate lua forme diferite, de exemplu:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Cadouri.</i></li> <li>• <i>Ospitalitate.</i></li> <li>• <i>Divertisment.</i></li> <li>• <i>Donații politice sau caritabile.</i></li> <li>• <i>Apel la relații de prietenie și loialitate.</i></li> <li>• <i>Oportunități de angajare sau alte oportunități de natură comercială.</i></li> <li>• <i>Tratament preferențial, drepturi sau privilegii.</i></li> </ul>
Subiect implicit	Fenomenul care este măsurat sau evaluat prin aplicarea unor criterii.

## LISTE DE ABREVIERI ȘI STANDARDE LA CARE SE FACE REFERIRE ÎN COD

### LISTĂ DE ABREVIERI

Abreviere	Explicație
Cadrul de asigurare	Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare
CoCo	Criteriile de control ale Chartered Professional Accountants of Canada
COSO	Comitetul Organizațiilor Sponsorizatoare ale Comisiei Treadway
IAASB	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare
IESBA	Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili
IFAC	Federația Internațională a Contabililor
ISA-uri	Standardele Internaționale de Audit
ISAE-uri	Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare
ISQC-uri	Standardele Internaționale privind Controlul Calității
ISRE-uri	Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire

### LISTA STANDARDDELOR LA CARE SE FACE REFERIRE ÎN COD

Standard	Titlu complet
ISA 320	Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit
ISA 610 (Revizuit în 2013)	Utilizarea activității auditorilor interni
ISAE 3000 (Revizuit)	Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice
ISQC 1	Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe
ISRE 2400 (Revizuit)	Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice



**DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE**

Cu excepția revizuirilor care promovează rolul și atitudinea, Codul este în vigoare. Revizuirile cu privire la rol și la atitudine vor intra în vigoare la 31 decembrie 2021. Este permisă adoptarea anterioară acestei date.

## MODIFICĂRI ADUSE CODULUI

### I. OBIECTIVITATEA PARTENERULUI DE REVIZUIRE AL CONTROLULUI DE CALITATE AL MISIUNII ȘI AL ALTOR PARTENERI DE REVIZUIRE ADECVAȚI (PUBLICAT ÎN IANUARIE 2021)

#### PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI CU DREPT DE PRACTICĂ

#### SECȚIUNEA 300

#### APLICAREA CADRULUI CONCEPTUAL– PROFESIONIȘTII CONTABILI CU DREPT DE PRACTICĂ

#### Cerințe și material de aplicare

##### Identificarea amenințărilor

*[Subpunctul (d) de la punctul 300.6 A1 existent va fi înlocuit de subpunctul (d) de mai jos.]*

300.6 A1 ...:

- (a) ...
- (b) ...
- (c) ...
- (d) Amenințări de familiaritate
  - Un profesionist contabil care are o rudă apropiată sau imediată ce ocupă funcția de director sau alt angajat cu funcție de conducere la client.
  - Un director sau angajat cu funcție de conducere la client ori un angajat într-o funcție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra subiectului specific misiunii, care a fost recent partener de misiune.
  - Asocierea de lungă durată a unui membru al echipei de audit cu clientul de audit.
  - O persoană care este luată în calcul pentru a servi drept partener de revizuire adecvat, ca măsură de protecție pentru a trata o amenințare, care are o relație apropiată cu o persoană care a desfășurat activitatea.

[Secțiunea 325 de mai jos va fi adăugată după secțiunea existentă 320.]

## SECȚIUNEA 325

### OBIECTIVITATEA UNUI PARTENER DE REVIZUIRE AL CONTROLULUI DE CALITATE AL MISIUNII ȘI AL ALTOR PARTENERI DE REVIZUIRE ADECVAȚI

#### Introducere

- 325.1 Profesioniștilor contabili li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările.
- 325.2 Numirea unui partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii, care s-a implicat în activitatea supusă revizurii sau are o relație apropiată cu cei responsabili de efectuarea acelei activități, ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiul obiectivității.
- 325.3 Această secțiune stabilește materialele de aplicare specifice, relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în relație cu obiectivitatea unui partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii.
- 325.4 Un partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii constituie, de asemenea, un exemplu de partener de revizuire adecvat, așa cum se descrie la punctul 300.8 A4. Așadar, materialele de aplicare din această secțiune s-ar putea aplica în situațiile în care un profesionist contabil numește un partener de revizuire adecvat care să revizuiască activitatea efectuată, ca măsură de protecție pentru a trata amenințările identificate.

#### Materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 325.5 A1 Misiunile de calitate sunt realizate prin planificarea și efectuarea misiunilor și raportarea pe marginea acestora, în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. ISQM 1 stabilește responsabilitățile firmei pentru sistemul său de management al calității și îi solicită să proiecteze și să implementeze răspunsuri care tratează riscurile la adresa calității, aferente efectuării misiunii. Aceste răspunsuri includ stabilirea de politici sau proceduri care tratează misiunile de revizuire a calității, în conformitate cu ISQM 2.
- 325.5 A2 Un partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii este un partener, altă persoană din cadrul firmei sau o persoană externă, numită de firmă să efectueze controlul de calitate al misiunii.

##### Identificarea amenințărilor

- 325.6 A1 Următoarele sunt exemple de situații în care ar putea fi generate amenințări la adresa obiectivității unui profesionist contabil numit ca partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii:

- (a) Amenințare de interes propriu
  - Doi parteneri de misiune, fiecare servind drept partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii celuilalt.
- (b) Amenințare de autorevizuire
  - Un contabil servind ca partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii într-o misiune de audit în care anterior a servit drept partener de misiune.
- (c) Amenințare de familiaritate
  - Un contabil servind ca partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii care are o relație apropiată cu, sau este, o rudă imediată a altei persoane implicate în misiune.
- (d) Amenințare de intimidare
  - Un contabil servind ca partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii are o linie directă de raportare către partenerul responsabil pentru misiune.

### **Evaluarea amenințărilor**

- 325.7 A1 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor la adresa obiectivității unei persoane numite ca partener de revizuire al controlului de calitate al unei misiunii includ:
- Rolul și vechimea acelei persoane.
  - Natura relației persoanei cu alte părți implicate în misiune.
  - Perioada de timp în care persoana a fost implicată anterior în misiune și rolul pe care l-a avut.
  - Când persoana a fost implicată în misiune, înainte de a fi numită partener de revizuire al controlului de calitate și orice modificări ulterioare relevante pentru circumstanțele misiunii.
  - Natura și complexitatea aspectelor care au necesitat exercitarea unui raționament semnificativ din partea persoanei, în cadrul implicării sale anterioare în misiune.

### **Tratarea amenințărilor**

- 325.8 A1 Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o amenințare de intimidare este redistribuirea responsabilităților de raportare în cadrul firmei.
- 325.8 A2 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei amenințări de autorevizuire ar fi implementarea unei perioade cu o durată suficientă (o perioadă de pauză) înainte ca persoana care a participat la misiune să fie numită partener de revizuire al controlului de calitate al unei misiunii.

**Perioada de pauză**

- 325.8 A3 ISQM 2 solicită ca firma să stabilească politici sau proceduri care să specifice, ca o condiție a eligibilității, o perioadă de pauză de doi ani înainte ca partenerul de misiune să își poată asuma rolul de partener de revizuire al controlului de calitate al unei misiunii. Aceasta cu scopul de a permite conformitatea cu principiul obiectivității și efectuarea consecventă a misiunilor de calitate.
- 325.8 A4 Perioada de pauză prevăzută de ISQM 2 este distinctă de, și nu modifică, cerințele privind rotația partenerului din secțiunea 540, care sunt menite să abordeze amenințările la adresa independenței generate de asocierea îndelungată cu un client de audit.

## PARTEA 4A – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

### SECȚIUNEA 540

#### ASOCIEREA ÎNDELUNGATĂ A PERSONALULUI (INCLUSIV ROTAȚIA PARTENERULUI) CU UN CLIENT DE AUDIT

*[Punctul C540.5 existent va fi înlocuit de punctul C540.5 de mai jos.]*

**C540.5** Sub rezerva punctelor C540.7 - C540.9, din perspectiva unui audit al unei entități de interes public, o persoană nu trebuie să acționeze în niciunul dintre următoarele roluri sau o combinație a acestora, pentru o perioadă mai lungă de șapte ani cumulați (perioada „activă”):

- (a) Partener al misiunii,
- (b) Persoană desemnată ca responsabil pentru revizuirea controlului calității misiunii sau
- (c) Orice alt rol de partener-cheie de audit.

După această perioadă activă, persoana respectivă trebuie să aibă o perioadă „de pauză” în conformitate cu prevederile de la punctele C540.11 - C540.19.

*[Punctul C540.12 existent va fi înlocuit de punctul C540.12 de mai jos.]*

**C540.12** Când persoana a fost desemnată ca responsabilă de revizuirea controlului calității misiunii și a acționat în această calitate pentru o perioadă de șapte ani cumulați, perioada de pauză trebuie să fie de trei ani consecutivi.

*[Punctul 540.14 A1 de mai jos va fi adăugat după punctul C540.13 existent.]*

**540.14 A1** Cerințele privind rotația partenerului din această secțiune sunt distincte de, și nu modifică, perioada de pauză prevăzută de ISQM 2 ca o condiție de eligibilitate înainte ca partenerul de misiune să își asume rolul de partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii (A se vedea punctul 325.8 A4).

#### PARTENERUL DE REVIZUIRE AL CONTROLULUI DE CALITATE AL MISIUNII – DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE

Revizuirile cu privire la obiectivitatea unui partener de revizuire al controlului de calitate al misiunii și la alți parteneri de revizuire adecvați sunt în vigoare după cum urmează:

- Pentru Partea 4A: auditurile și revizuirile situațiilor financiare pentru perioadele cu început de la, sau ulterior datei de, 15 decembrie 2022.
- Pentru Partea 4B: misiunile de asigurare cu început de la, sau ulterior datei de, 15 decembrie 2022.
- Pentru toate celelalte misiuni, în contextul Părții 3: misiunile cu început de la, sau ulterior datei de, 15 decembrie 2022.

Este permisă adoptarea anterioară acestei date.

## II. REVIZUIRI ALE PREVEDERILOR DIN COD PRIVIND SERVICIILE, ALTELE DECÂT CELE DE ASIGURARE (PUBLICAT ÎN APRILIE 2021)

### A. PARTEA 4A - INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

SECȚIUNEA 600.....	258
SUBSECȚIUNEA 601 – SERVICII DE CONTABILITATE ȘI EVIDENȚĂ CONTABILĂ .....	268
SUBSECȚIUNEA 602 – SERVICII ADMINISTRATIVE.....	271
SUBSECȚIUNEA 603 – SERVICII DE EVALUARE.....	272
SUBSECȚIUNEA 604 – SERVICII FISCALE.....	274
SUBSECȚIUNEA 605 – SERVICII DE AUDIT INTERN .....	283
SUBSECȚIUNEA 606 – SERVICII PRIVIND SISTEMELE DE TEHNOLOGIE A INFORMAȚIEI.....	286
SUBSECȚIUNEA 607 – SERVICII DE ASISTENȚĂ ÎN CAZ DE LITIGIU.....	288
SUBSECȚIUNEA 608 – SERVICII JURIDICE .....	291
SUBSECȚIUNEA 609 – SERVICII DE RECRUTARE .....	294
SUBSECȚIUNEA 610 – SERVICII FINANCIARE CORPORATIVE.....	296

### B. AMENDAMENTE DE CONFORMITATE ȘI DERIVATE

SECȚIUNEA 400.....	299
SECȚIUNEA 525.....	303
SECȚIUNEA 950.....	304
SECȚIUNEA 900.....	308

## STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND INDEPENDENȚĂ

### PARTEA 4A – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

*[Secțiunea 600 existentă va fi înlocuită de secțiunea 600 de mai jos.]*

#### SECȚIUNEA 600

#### FURNIZAREA DE SERVICII, ALTELE DECÂT CELE DE ASIGURARE, PENTRU UN CLIENT DE AUDIT

##### Introducere

- 600.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 600.2 Firmele și firmele din rețea ar putea furniza clienților de audit o gamă de servicii, altele decât cele de asigurare, în conformitate cu aptitudinile și cunoștințele lor. Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru clienții de audit ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și a independenței.
- 600.3 Această secțiune stabilește cerințe și materiale de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în vederea identificării, evaluării și tratării amenințărilor la adresa independenței în cazul furnizării de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru clienții de audit. Subsecțiunile care urmează stabilesc cerințele specifice și materialele de aplicare relevante când o firmă sau o firmă din rețea furnizează anumite servicii care nu sunt servicii de asigurare pentru clienții de audit și indică tipurile de amenințări care ar putea fi generate ca rezultat al acestora.
- 600.4 Unele subsecțiuni includ cerințe care interzic în mod explicit ca o firmă sau firmă din rețea să furnizeze anumite servicii unui client de audit în anumite circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi eliminate și măsurile de protecție nu pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil.
- 600.5 Noile practici de afaceri, evoluția piețelor financiare și modificările tehnologice sunt unele dintre evoluțiile care fac imposibilă crearea unei liste atotcuprinzătoare a serviciilor, altele decât cele de asigurare, pe care firmele și firmele din rețea le-ar putea furniza unui client de audit. Cadrul conceptual și prevederile generale din această secțiune se aplică atunci când o firmă îi propune unui client să furnizeze un serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru care nu există cerințe specifice și materiale de aplicare.



## Cerințe și materiale de aplicare

### Prevederi generale

*Prevederile din legi și reglementări privind serviciile, altele decât cele de asigurare,*

600.6 A1 Punctele C100.6 - 100.7 A1 prezintă cerințele și materialele de aplicare referitoare la conformitatea cu prevederile Codului. Dacă există legi și reglementări într-o jurisdicție, cu privire la furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, clienților de audit care diferă de, sau le depășesc pe, cele prevăzute în această secțiune, firmele care furnizează acele servicii, altele decât de asigurare, cărora li se aplică aceste prevederi, trebuie să cunoască acele diferențe și să se conformeze prevederilor celor mai stricte.

*Riscul asumării unei responsabilități de conducere când este furnizat un serviciu, altul decât unul de asigurare*

600.7 A1 Când o firmă sau o firmă din rețea furnizează un serviciu, altul decât unul de asigurare, unui client de audit, este un risc ca firma sau firma din rețea să își asume o responsabilitate de conducere, cu excepția cazului în care firma sau firma din rețea este convinsă că a fost asigurată conformitatea cu cerințele de la punctul C400.14.

*Acceptarea unei misiuni de furnizare a unui serviciu, altul decât unul de asigurare*

**C600.8** Înainte ca o firmă sau o firmă din rețea să accepte o misiune de furnizare a unui serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de audit, firma trebuie să aplice cadrul conceptual pentru a identifica, evalua și trata orice amenințare la adresa independenței care ar putea fi creată prin furnizarea aceluși serviciu.

*Identificarea și evaluarea amenințărilor*

Toți clienții de audit

600.9 A1 O descriere a categoriilor de amenințări care ar putea apărea când o firmă sau o firmă din rețea furnizează un serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de audit este cuprinsă la punctul 120.6 A3.

600.9 A2 Factorii care sunt relevanți pentru identificarea diferitelor amenințări care ar putea fi create prin furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de audit și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:

- Natura, aria de aplicare, scopul intenționat și obiectivul serviciului.
- Modalitatea în care va fi furnizat serviciul, precum personalul care va fi implicat și locația acestuia.
- Mediul legal și de reglementare în care este furnizat serviciul.
- Dacă acel client este o entitate de interes public.

- Nivelul de competență al conducerii și angajaților clientului cu privire la tipul de serviciu furnizat.
- Amploarea cu care clientul determină aspecte semnificative de luat în considerare. (A se vedea punctele C400.13 - C400.14).
- Dacă rezultatul serviciului va afecta înregistrările contabile sau aspectele reflectate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, și dacă da:
  - Măsura în care rezultatul serviciului va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
  - Gradul de subiectivitate implicat în determinarea valorilor corespunzătoare sau tratamentului acelor aspecte reflectate în situațiile financiare.
- Natura și amploarea impactului serviciului, dacă există, asupra sistemelor care generează informații care formează o parte semnificativă din:
  - Înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului, asupra cărora firma va exprima o opinie.
  - Controalele interne ale clientului, aferente raportării financiare.
- Gradul de relevanță care va fi acordat rezultatului serviciului, ca parte a auditului.
- Onorariile aferente furnizării serviciului, altul decât unul de asigurare.

600.9 A3 Subsecțiunile 601 - 610 includ exemple de factori suplimentari care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor la adresa independenței, generate prin furnizarea unor anumite servicii, altele decât cele de asigurare, și evaluarea nivelului acelor amenințări.

Pragul de semnificație în relație cu situațiile financiare

600.10 A1 Pragul de semnificație este un factor relevant în evaluarea amenințării create prin furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de audit. Subsecțiunile 601 - 610 se referă la pragul de semnificație în relație cu situațiile financiare ale unui client de audit. Conceptul de prag de semnificație este abordat în relație cu un audit în ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, și în relație cu o revizuire în ISRE 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. Determinarea pragului de semnificație implică exercitarea raționamentului profesional și este afectată atât de factori cantitativi, cât și calitativi. Această determinare este afectată, de asemenea, de percepțiile asupra nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor.

600.10 A2 Când Codul interzice explicit furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, unui client de audit, unei firme sau unei firme din rețea nu

i se permite să furnizeze acel serviciu, indiferent de pragul de semnificație al rezultatului sau al rezultatelor serviciului, altul decât unul de asigurare, asupra situațiilor financiare pe marginea cărora firma își va exprima o opinie.

#### Furnizarea de consiliere și recomandări

**600.11 A1** Furnizarea de consiliere și recomandări ar putea crea o amenințare de autorevizuire. Dacă furnizarea de consiliere și recomandări generează o amenințare de autorevizuire este implicată realizarea determinării prevăzute la punctul C600.14. Când clientul de audit nu este o entitate de interes public și este identificată o amenințare de autorevizuire, firmei i se solicită să aplice cadrul conceptual pentru a evalua și trata acea amenințare. Când clientul de audit este o entitate de interes public, se aplică punctele C600.16 și C600.17.

#### Servicii multiple, altele decât de asigurare, furnizate aceluiași client de audit

**C600.12** Când o firmă sau o firmă din rețea furnizează servicii multiple, altele decât de asigurare, unui client de audit, firma trebuie să analizeze dacă, pe lângă amenințările create de fiecare serviciu individual, efectul combinat al acestor servicii crează amenințări la adresa independenței sau au efect asupra acestor amenințări.

**600.12 A1** În plus față de punctul 600.9 A2, factorii care sunt relevanți pentru evaluarea de către o firmă a nivelului amenințării la adresa independenței, generate când sunt furnizate servicii multiple, altele decât cele de asigurare, unui client de audit ar putea include dacă:

- Efectul combinat al furnizării serviciilor multiple crește nivelul amenințării generate de fiecare serviciu, evaluat individual.
- Efectul combinat al furnizării serviciilor multiple crește nivelul oricărei amenințări generate de relația generală cu clientul de audit.

#### Amenințări de autorevizuire

**600.13 A1** Când o firmă sau o firmă din rețea furnizează un serviciu, altul decât unul de asigurare, unui client de audit, ar putea exista un risc ca firma să își auditeze propria sa activitate sau pe cea a firmei din rețea, generând astfel o amenințare de autorevizuire. O amenințare de autorevizuire este amenințarea că o firmă sau o firmă din rețea nu va evalua în mod corespunzător rezultatele unui raționament efectuat anterior sau al unei activități desfășurate de o persoană din cadrul firmei sau al firmei din rețea, ca parte a serviciului, altul decât cel de asigurare, pe care se va baza echipa de audit când își va formula raționamentul ca parte al unui audit.

**C600.14** Înainte de a furniza un serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de audit, o firmă sau o firmă din rețea trebuie să determine dacă furnizarea aceluși serviciu ar putea genera o amenințare de autorevizuire, evaluând dacă există un risc potrivit căruia:

- (a) Rezultatele serviciului vor face parte din, sau vor afecta, înregistrările contabile, controalele interne asupra raportării financiare, sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie și
- (b) Pe parcursul auditului acelor situații financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, echipa de audit va evalua sau va ține cont de orice raționamente exercitate sau activități efectuate de către firmă sau firma din rețea în furnizarea serviciului.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

600.15 A1 Când clientul de audit client este o entitate de interes public, părțile interesate au așteptări mai mari cu privire la independența firmei. Aceste așteptări mai mari sunt relevante pentru testul unei terțe părți rezonabile și informate, utilizat pentru a evalua o amenințare de autorevizuire generată de furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, unui client de audit care este o entitate de interes public.

600.15 A2 Când furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, unui client de audit care este o entitate de interes public generează o amenințare de autorevizuire, acea amenințare nu poate fi eliminată și nu pot fi aplicate măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Amenințări de autorevizuire

**C600.16** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu, altul decât unul de asigurare, unui client de audit care este o entitate de interes public dacă furnizarea acelui serviciu ar putea genera o amenințare de autorevizuire în relație cu auditul situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie. (A se vedea punctele 600.13 A1 și C600.14).

Furnizarea de consiliere și recomandări

**C600.17** Ca o excepție de la punctul C600.16, o firmă sau o firmă din rețea pot furniza consiliere și recomandări unui client de audit care este o entitate de interes public în relație cu informațiile sau aspectele apărute pe parcursul unui audit, cu condiția ca firma:

- (a) Să nu își asume o responsabilitate de conducere (A se vedea punctele C400.13 și C400.14) și
- (b) Să aplice cadrul conceptual pentru a identifica, evalua și trata amenințările, altele decât amenințările de autorevizuire, la adresa independenței, care pot fi generate prin furnizarea acelei consilieri.

600.17A1 Exemplele de servicii de consiliere și recomandări care ar putea fi furnizate în relație cu informații sau aspecte apărute pe parcursul unui audit includ:

- Consiliere cu privire la standardele sau politicile de contabilitate și raportare financiară și la cerințele de prezentare a informațiilor în situațiile financiare.

- Consiliere cu privire la gradul de adecvare a controlului financiar și contabil și metodele utilizate pentru determinarea valorilor exprimate în situațiile financiare și prezentările conexe.
- Propunerile de ajustare a înregistrărilor contabile, apărute în urma constatărilor din cadrul auditului.
- Discutarea constatărilor cu privire la controalele interne asupra raportării și proceselor financiare și recomandarea de îmbunătățiri.
- Discutarea modalității de soluționare a problemelor legate de reconcilierea conturilor.
- Consiliere cu privire la conformitatea cu politicile contabile ale grupului.

### *Abordarea amenințărilor*

Toți clienții de audit

- 600.18 A1 Punctele C120.10 - 120.10 A2 includ o cerință și materiale de aplicare care sunt relevante în tratarea amenințărilor la adresa independenței, inclusiv o descriere a măsurilor de protecție.
- 600.18 A2 Amenințările la adresa independenței generate prin furnizarea unuia sau mai multor servicii, altele decât cele de asigurare, unui client de audit variază în funcție de faptele și circumstanțele misiunii de audit și de natura serviciului. Aceste amenințări pot fi tratate prin aplicarea de măsuri de protecție sau prin ajustarea ariei de aplicare a serviciului propus.
- 600.18 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări includ:
- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului furnizat de un partener de revizuire adecvat, care nu a fost implicat în furnizarea serviciului.
  - Obținerea unei autorizări prealabile cu privire la rezultatul serviciului din partea unei autorități adecvate (de exemplu, o autoritate fiscală).
- 600.18 A4 Este posibil să nu fie disponibile măsuri de protecție pentru a reduce la un nivel acceptabil amenințările generate prin furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, unui client de audit. Într-o astfel de situație, aplicarea cadrului conceptual solicită ca firma sau firma din rețea:
- (a) Să ajusteze aria de aplicare a serviciului propus, pentru a elimina circumstanțele care generează amenințările,

- (b) Să refuze sau să înceteze serviciul care generează amenințările ce nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil sau
- (c) Să încheie misiunea de audit.

*Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la serviciile, altele decât cele de asigurare*

Toți clienții de audit

600.19 A1 Punctele 400.40 A1 și 400.40 A2 sunt relevante pentru comunicarea unei firme cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

600.20 A1 Punctele C600.21 - C600.23 îi solicită unei firme să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta ale unei entități de interes public înainte ca firma sau firma din rețea să furnizeze servicii, altele decât cele de asigurare pentru entități din cadrul structurii corporative din care face parte entitatea de interes public, care ar putea genera amenințări la adresa independenței firmei față de entitatea de interes public. Scopul comunicării este de a le permite persoanelor responsabile cu guvernanta din cadrul entității de interes public să exercite o supraveghere eficientă asupra independenței firmei care auditează situațiile financiare ale acelei entități de interes public.

600.20 A2 Pentru a facilita conformitatea cu aceste cerințe, o firmă poate conveni cu persoanele responsabile cu guvernanta entității de interes public o procedură care să prevadă când și cu cine va comunica firma. O astfel de procedură ar putea:

- Stabili procesul de furnizare de informații cu privire la un serviciu propus, altul decât unul de asigurare, care poate fi de tipul unei misiuni individuale unice, prevăzut printr-o politică generală, sau pe orice altă bază convenită.
- Identifica entitățile cărora li s-ar aplica procedura, care pot include alte entități de interes public din cadrul structurii corporative.
- Identifica orice servicii care pot fi furnizate entităților prevăzute la punctul C600.21 în lipsa unei aprobări explicite a persoanelor responsabile cu guvernanta dacă acestea convin, ca politică generală, că aceste servicii nu sunt interzise prin această secțiune și nu ar genera amenințări la adresa independenței firmei sau, în cazul în care sunt generate astfel de amenințări, nivelul acestora ar fi unul acceptabil.
- Stabili modalitatea în care persoanele responsabile cu guvernanta mai multor entități de interes public din cadrul aceleiași structuri corporative au determinat cum va fi alocată autoritatea de autorizare a serviciilor.

- Stabili o procedură de urmat când furnizarea de informații necesare persoanelor responsabile cu guvernanta pentru a evalua dacă un serviciu propus ar putea genera o amenințare la adresa independenței firmei este interzis sau limitat de standardele, legile sau reglementările profesionale sau ar putea avea drept rezultat prezentarea de informații sensibile sau confidențiale.
- Specifica modul în care ar putea fi soluționate orice aspecte neacoperite de procedură.

**C600.21** Înainte ca o firmă care auditează situațiile financiare ale unei entități de interes public sau ca o firmă din rețea să accepte o misiune de furnizare a unui serviciu, altul decât unul de asigurare, către:

- (A) Acea entitate de interes public,
- (B) Orice entitate care controlează, direct sau indirect, acea entitate de interes public sau
- (C) Orice entitate care este controlată direct sau indirect de acea entitate de interes public,
- firma, cu excepția cazului în care acest fapt a fost deja abordat când s-a stabilit procedura agreată cu persoanele responsabile cu guvernanta, trebuie:
  - (a) Să informeze persoanele responsabile cu guvernanta entității de interes public că a stabilit că furnizarea serviciului:
    - (i) Nu este interzisă și
    - (ii) Nu va genera o amenințare la adresa independenței firmei ca auditor al entității de interes public sau că orice amenințare identificată este la un nivel acceptabil sau, în caz contrar, va fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil și
  - (b) Să le furnizeze persoanelor responsabile cu guvernanta entității de interes public informații care să le permită efectuarea unei evaluări informate cu privire la impactul furnizării serviciului asupra independenței firmei.

600.21 A1 Exemplele de informații care ar putea fi furnizate persoanelor responsabile cu guvernanta entității de interes public cu privire la un anumit serviciu, altul decât unul de asigurare, includ:

- Natura și aria de aplicare a serviciului ce urmează a fi furnizat.
- Fundamentul și valoarea onorariului propus.
- Când firma a identificat orice amenințări la adresa independenței care ar putea fi generate prin furnizarea serviciului propus, fundamentul potrivit căruia aceasta a evaluat că amenințările sunt la un nivel acceptabil sau, în caz contrar, acțiunile pe care firma sau firma din rețea le va întreprinde pentru a elimina sau reduce orice amenințări la adresa independenței la un nivel acceptabil.

- Măsura în care efectul combinat al furnizării de servicii multiple generează amenințări la adresa independenței sau afectează nivelul amenințărilor identificate anterior.

**C600.22** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu, altul decât unul de asigurare, către niciuna dintre entitățile prevăzute la punctul C600.21, decât dacă persoanele responsabile cu guvernanta entității de interes public și-au dat acordul, fie printr-o procedură internă convenită, fie în relație cu un anumit serviciu, cu privire la:

- (a) Concluzia firmei că furnizarea aceluși serviciu nu va genera o amenințare la adresa independenței firmei în calitate de auditor al entității de interes public, sau că orice amenințare identificată este la un nivel acceptabil și, în caz contrar, va fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil și
- (b) Furnizarea aceluși serviciu.

**C600.23** Ca o excepție de la punctele C600.21 și C600.22, când unei firme i se interzice prin standardele, legile sau reglementările profesionale aplicabile să furnizeze informații despre un serviciu propus, altul decât unul de asigurare, către persoanele responsabile cu guvernanta entității de interes public sau când furnizarea acestor informații ar avea drept rezultat prezentarea de informații sensibile sau confidențiale, firma poate furniza acel serviciu propus cu condiția ca:

- (a) Firma să furnizeze astfel de informații, în măsura în care poate, fără a-și încălca obligațiile legale sau profesionale,
- (b) Firma să informeze persoanele responsabile cu guvernanta entității de interes public că furnizarea serviciului nu va genera o amenințare la adresa independenței firmei față de entitatea de interes public, sau că orice amenințare identificată este la un nivel acceptabil sau, în caz contrar, va fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil și
- (c) Persoanele responsabile cu guvernanta nu își exprimă dezacordul cu privire la concluzia firmei de la litera (b).

**C600.24** Firma sau firma din rețea, după ce a luat în considerare orice aspecte ridicate de persoanele responsabile cu guvernanta din cadrul clientului de audit care este o entitate de interes public sau de orice entitate, la care se face referire la punctul C600.21, care este beneficiarul serviciului propus, trebuie să refuze acel serviciu, care nu este unul de asigurare, sau să încheie misiunea de audit dacă:

- (a) Firmei sau firmei din rețea nu i se permite să furnizeze orice informații către persoanele responsabile cu guvernanta din cadrul clientului de audit care este o entitate de interes public, cu excepția cazului în care o astfel de situație este abordată într-o procedură convenită în avans cu persoanele responsabile cu guvernanta, sau



- (b) Persoanele responsabile cu governanța din cadrul clientului de audit care este o entitate de interes public nu sunt de acord cu concluzia firmei că furnizarea serviciului nu va crea o amenințare la adresa independenței firmei față de client și că orice amenințare identificată este la un nivel acceptabil sau, în caz contrar, va fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil.

*Un client de audit care devine ulterior o entitate de interes public*

**C600.25** Un serviciu, altul decât unul de asigurare, furnizat, fie în prezent, fie anterior, de o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit compromite independența firmei când clientul devine o entitate de interes public, cu excepția următoarelor situații:

- (a) Serviciul, altul decât unul de asigurare, furnizat anterior este în conformitate cu prevederile acestei secțiuni, care se referă la clienții de audit care nu sunt entități de interes public,
- (b) Serviciile, altele decât cele de asigurare, care sunt în curs și care nu sunt permise de această secțiune pentru clienții de audit care sunt entități de interes public sunt finalizate înainte, sau dacă acest lucru nu este posibil, imediat ce este posibil, după ce clientul devine o entitate de interes public și
- (c) Firma și persoanele responsabile cu governanța clientului care devine o entitate de interes public convin cu privire la, și întreprind acțiuni ulterioare care tratează orice amenințări la adresa independenței care nu sunt la un nivel acceptabil.

600.25 A1 Exemplele de acțiuni pe care firma le poate recomanda clientului de audit includ contractarea unei alte firme care:

- Să revizuiască sau să reevalueze activitatea de audit afectată, în măsura în care este necesar.
- Să evalueze rezultatele serviciului, altul decât unul de asigurare, sau să reevalueze serviciul respectiv, în măsura în care este necesar, pentru a-i permite celeilalte firme să își asume responsabilitatea pentru serviciu.

*Considerente pentru anumite entități afiliate*

**C600.26** Această secțiune include cerințe care le interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii, altele decât de asigurare, clienților de audit. Ca o excepție de la aceste cerințe și de la cerința de la punctul C400.13, o firmă sau o firmă din rețea poate să își asume responsabilități de conducere sau să furnizeze servicii, altele decât de asigurare, care ar fi altminteri interzise către următoarele entități afiliate ale clientului cărui îi aparțin situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie:

- (a) O entitate care exercită control direct sau indirect asupra clientului,

- (b) O entitate cu un interes financiar direct în client, dacă entitatea are o influență semnificativă asupra clientului și interesul în client este important pentru această entitate sau
- (c) O entitate care este sub control comun cu clientul, cu condiția ca toate condițiile următoare să fie îndeplinite:
  - (i) Firma sau o firmă din rețea să nu exprime o opinie cu privire la situațiile financiare ale entității afiliate,
  - (ii) Firma sau o firmă din rețea să nu își asume o responsabilitate de conducere, direct sau indirect, în numele entității căreia îi aparțin situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie,
  - (iii) Serviciile furnizate să nu genereze o amenințare de autorevizuire și
  - (iv) Firma să trateze alte amenințări generate prin furnizarea altor servicii care nu sunt la un nivel acceptabil.

*Documentarea*

600.27 A1 Documentarea cu privire la concluziile firmei referitoare la conformitatea cu această secțiune, potrivit punctelor C400.60 și 400.60 A1, poate include:

- Elemente cheie ale înțelegerii de către firmă a naturii serviciului, altul decât unul de asigurare, ce urmează a fi furnizat și dacă și cum serviciul poate afecta situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- Natura oricărei amenințări la adresa independenței care este generată de furnizarea serviciului pentru un client de audit, inclusiv dacă rezultatele serviciului vor face obiectul procedurilor de audit.
- Amploarea implicării conducerii în furnizarea și supravegherea serviciului propus, altul decât unul de asigurare.
- Orice măsuri de protecție care sunt aplicate, sau alte acțiuni întreprinse în vederea tratării unei amenințări la adresa independenței.
- Motivația firmei prin care a determinat că serviciul nu este interzis și că orice amenințare identificată la adresa independenței este la un nivel acceptabil.
- În relație cu furnizarea unui serviciu propus, altul decât unul de asigurare, pentru entitățile la care se face referire la punctul C600.21, acțiunile întreprinse în vederea conformității cu punctele C600.21 - C600.23.

## SUBSECȚIUNEA 601 – SERVICII DE CONTABILITATE ȘI EVIDENȚĂ CONTABILĂ

### Introducere

601.1 Pe lângă cerințele specifice și materialele de aplicare din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează servicii de contabilitate și evidență contabilă unui client de audit.

### Cerințe și materiale de aplicare

#### Prevederi generale

601.2 A1 Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Aceste responsabilități includ:

- Determinarea politicilor contabile și a tratamentului contabil în conformitate cu politicile respective.
- Întocmirea sau modificarea documentelor-sursă sau a datelor inițiale, în format electronic sau în alt format, evidențind apariția unei tranzacții. Exemplele includ:
  - Comenzi de achiziție.
  - Fișe de pontaj.
  - Comenzi de la clienți.
- Realizarea sau modificarea înregistrărilor contabile.
- Determinarea sau aprobarea clasificărilor tranzacțiilor pe conturi.

#### Descrierea serviciului

601.3 A1 Serviciile de contabilitate și evidență contabilă cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv:

- Întocmirea registrelor contabile și a situațiilor financiare.
- Înregistrarea tranzacțiilor.
- Furnizarea de servicii de salarizare.
- Soluționarea problemelor privind reconcilierea conturilor.
- Convertirea situațiilor financiare existente dintr-un cadru de raportare financiară în altul.

### Amenințări posibile, generate de furnizarea de servicii de contabilitate și evidență contabilă

#### *Toți clienții de audit*

601.4 A1 Furnizarea de servicii de contabilitate și evidență contabilă pentru un client de audit generează o amenințare de autorevizuire când există un risc ca rezultatele serviciilor să afecteze înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

**C601.5** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze unui client de audit care nu este o entitate de interes public servicii de contabilitate și evidență contabilă, inclusiv servicii de întocmire a situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie sau informații financiare care constituie baza acestor situații financiare, cu excepția cazului în care:

- (a) Serviciile sunt de rutină sau de natură repetitivă și
- (b) Firma tratează orice amenințări care nu sunt la un nivel acceptabil.

601.5 A1 Serviciile de contabilitate și de evidență contabilă care sunt de rutină sau de natură repetitivă:

- (a) Implică informații, date sau materiale pe baza cărora clientul a exercitat orice raționamente sau a luat orice decizii ce ar putea fi necesare și
- (b) Presupun un raționament profesional redus sau nu necesită raționament profesional.

601.5 A2 Exemplele de servicii care ar putea fi considerate ca fiind de rutină sau de natură repetitivă includ:

- Efectuarea de calcule salariale sau rapoarte în baza datelor generate de client, în vederea aprobării și plății de către client.
- Înregistrarea tranzacțiilor recurente ale căror valori sunt ușor de determinat din documente-sursă sau date inițiale, precum o factură de utilități pentru care clientul a determinat sau a aprobat clasificarea contabilă corespunzătoare.
- Calcularea amortizării aferente imobilizărilor, atunci când clientul determină politica contabilă și estimările privind durata de viață utilă și valorile reziduale.
- Introducerea tranzacțiilor codificate de client în registrul Cartea mare.
- Introducerea înregistrărilor aprobate de client în balanța de verificare.
- Întocmirea situațiilor financiare pe baza informațiilor din balanța de verificare aprobată de client și întocmirea notelor aferente pe baza evidențelor aprobate de client.

Firma sau o firmă din rețea pot furniza astfel de servicii clienților de audit care nu sunt entități de interes public, cu condiția ca firma sau firma din rețea să respecte cerințele de la punctul C400.14, pentru a se asigura că nu își asumă o responsabilitate de conducere în relație cu serviciul respectiv, și cerința de la punctul C601.5 (b).

601.5 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei amenințări de autorevizuire generate de furnizarea

unor servicii de contabilitate și de evidență contabilă de rutină sau de natură repetitivă pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public, includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C601.6** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze unui client de audit care este o entitate de interes public servicii de contabilitate și de evidență contabilă.

**C601.7** Ca o excepție de la punctul C601.6, o firmă sau o firmă din rețea poate furniza servicii de elaborare a situațiilor financiare statutare pentru o entitate afiliată unui client de audit care este o entitate de interes public prevăzută la subpunctele (c) sau (d) ale definiției unei entități afiliate, cu condiția ca:

- (a) Să fi fost publicat raportul de audit asupra situațiilor financiare ale grupului entității de interes public,
- (b) Firma sau firma din rețea să nu își asume o responsabilitate de conducere și să aplice cadrul conceptual pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței,
- (c) Firma sau firma din rețea să nu întocmească înregistrările contabile care stau la baza situațiilor financiare statutare ale entității afiliate și acele situații financiare să aibă la bază informații aprobate de client și
- (d) Situațiile financiare statutare ale entității afiliate să nu constituie baza situațiilor financiare viitoare ale grupului acelei entități de interes public.

## SUBSECȚIUNEA 602 – SERVICII ADMINISTRATIVE

### Introducere

602.1 Pe lângă materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează servicii administrative.

### Materiale de aplicare

#### Descrierea serviciului

602.2 A1 Serviciile administrative implică asistența oferită clienților în ceea ce privește sarcinile de rutină sau de natură repetitivă realizate de aceștia în cursul normal al activității.

602.2 A2 Exemplele de servicii administrative includ:

- Servicii de procesare a textelor și formatare a documentelor.
- Întocmirea formularelor administrative sau prevăzute de lege, în vederea aprobării de către client.
- Depunerea acestor formulare conform instrucțiunilor primite de la client.
- Monitorizarea datelor de depunere prevăzute de lege și asistarea unui client de audit cu privire la aceste date.

### **Amenințări posibile, generate de furnizarea serviciilor administrative**

*Toți clienții de audit*

602.3 A1 Furnizarea de servicii administrative pentru un client de audit nu generează, de obicei, o amenințare când aceste servicii reprezintă activități de birou și necesită un raționament profesional redus sau nu necesită niciun raționament.

## **SUBSECȚIUNEA 603 –SERVICII DE EVALUARE**

### **Introducere**

603.1 Pe lângă cerințele specifice și materialele de aplicare din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează servicii de evaluare unui client de audit.

### **Cerințe și materiale de aplicare**

#### **Descrierea serviciului**

603.2 A1 O evaluare cuprinde realizarea unor ipoteze cu privire la evoluțiile viitoare, aplicarea metodologiilor și tehnicilor adecvate și combinarea ambelor procese în scopul calculării unei anumite valori sau a unui interval de valori pentru un activ, o datorie sau o afacere în totalitatea ei.

603.2 A2 Dacă unei firme sau unei firme din rețea i se solicită să efectueze o evaluare pentru a asista un client de audit în legătură cu obligațiile sale de raportare fiscală sau în scopul planificării fiscale, iar rezultatele evaluării nu au niciun efect asupra înregistrărilor contabile sau asupra situațiilor financiare decât prin înregistrările contabile referitoare la impozite, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute la punctele 604.17 A1 - 604.19 A1, cu privire la astfel de servicii.

### **Amenințări posibile, generate de furnizarea de servicii de evaluare**

*Toți clienții de audit*

603.3 A1 Furnizarea unui serviciu de evaluare pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire când există un risc că rezultatele aceluși serviciu vor afecta înregistrările contabile sau situațiile

financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Un astfel de serviciu ar putea, de asemenea, genera o amenințare de reprezentare.

603.3 A2

Factorii care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate prin furnizarea de servicii de evaluare către un client de audit, și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:

- Utilizarea și scopul raportului de evaluare.
- Dacă raportul de evaluare va fi făcut public.
- Măsura în care metodologia de evaluare este sprijinită pe legi sau reglementări, practica precedentului sau alte practici instituite.
- Măsura în care clientul este implicat în determinarea și aprobarea metodologiei de evaluare și a altor probleme semnificative de raționament.
- Gradul de subiectivitate inerent al elementului pentru evaluările care implică metodologii standard sau stabilite.
- Măsura în care evaluarea va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
- Amplasarea prezentărilor de informații referitoare la evaluare în situațiile financiare.
- Volatilitatea valorilor implicate ca urmare a dependenței față de evenimentele viitoare.

Când a fost identificată o amenințare de autorevizuire pentru un client de audit care este o entitate de interes public, se aplică punctul C603.5.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

603.3 A3

Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare, generate de furnizarea unui serviciu de evaluare către un client de audit care nu este o entitate de interes public, includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

**C603.4**

O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de evaluare unui client de audit care nu este o entitate de interes public dacă:

- (a) Evaluarea implică un grad semnificativ de subiectivitate și

- (b) Evaluarea va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

603.4 A1 Unele evaluări nu implică un grad semnificativ de subiectivitate. Este probabil ca acesta să fie cazul când ipotezele existente sunt stabilite prin lege sau reglementări sau când tehnicile și metodologiile care trebuie utilizate se bazează pe standarde general acceptate sau sunt prevăzute de lege sau reglementări. În astfel de circumstanțe nu este probabil ca rezultatele unei evaluări efectuate de două sau mai multe părți să aibă diferențe semnificative.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

Amenințări de autorevizuire

**C603.5** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de evaluare pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă furnizarea aceluși serviciu ar putea genera o amenințare de autorevizuire. (A se vedea punctele C600.14 și C600.16).

Amenințări de reprezentare

603.5 A1 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru a trata o amenințare de reprezentare, generată de furnizarea unui serviciu de evaluare către un client de audit care este o entitate de interes public, este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

## SUBSECȚIUNEA 604 – SERVICII FISCALE

### Introducere

604.1 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează servicii fiscale unui client de audit.

### Cerințe și materiale de aplicare

#### Descrierea serviciului

604.2 A1 Serviciile fiscale cuprind o gamă largă de servicii. Mai exact, această subsecțiune abordează:

- Întocmirea declarațiilor fiscale.
- Calcularea impozitelor în vederea întocmirii înregistrărilor contabile.
- Serviciile de consultanță fiscală.
- Serviciile de planificare fiscală.
- Servicii fiscale care implică evaluări.
- Asistență în rezolvarea disputelor fiscale.



604.2 A2 Este posibilă clasificarea serviciilor fiscale pe categorii generale, precum planificare sau conformitate fiscală. Cu toate acestea, aceste servicii sunt deseori interconectate în practică și ar putea fi combinate cu alte tipuri de servicii, altele decât cele de asigurare, furnizate de firmă, precum servicii financiare corporative. Prin urmare, este dificil de realizat o clasificare generică a amenințărilor, în funcție de tipul de servicii fiscale pe care le generează.

### **Amenințări posibile, generate de furnizarea serviciilor fiscale**

604.3 A1 Furnizarea de servicii fiscale către un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire, când există un risc că rezultatele serviciului vor afecta înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Aceste servicii ar putea, de asemenea, genera o amenințare de reprezentare.

604.3 A2 Factorii care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de autorevizuire sau reprezentare generate de furnizarea oricărui tip de serviciu fiscal către un client de audit, și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări, includ:

- Caracteristicile specifice ale misiunii.
- Nivelul de cunoștințe fiscale al angajaților clientului.
- Sistemul în baza căruia autoritățile fiscale evaluează și administrează impozitul respectiv și rolul firmei sau al firmei din rețea în acest proces.
- Complexitatea regimului fiscal relevant și gradul de raționament necesar pentru aplicarea acestuia.

### *Toți clienții de audit*

**C604.4** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu fiscal sau să recomande o tranzacție unui client de audit dacă serviciul sau tranzacția se referă la marketing, planificare sau exprimarea unei opinii în favoarea unui tratament fiscal care a fost inițial recomandat, direct sau indirect, de către firmă sau firma din rețea, și un obiectiv principal al tratamentului fiscal sau a tranzacției este evitarea plății impozitelor, cu excepția cazului în care firma este convinsă că tratamentul propus este fundamentat de legislația sau reglementarea fiscală aplicabilă, care are toate șansele să prevaleze.

604.4 A1 Cu excepția cazului în care tratamentul fiscal este fundamentat de legislația sau reglementarea fiscală aplicabilă, despre care firma este convinsă că are toate șansele să prevaleze, furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, descris la punctul C604.4 generează amenințări de interes propriu, autorevizuire și reprezentare care nu pot fi eliminate și nu pot fi aplicate măsuri de protecție care să le reducă la un nivel acceptabil.

## A. Întocmirea declarațiilor fiscale

### Descrierea serviciului

604.5 A1 Serviciile de întocmire a declarațiilor fiscale implică:

- Asistarea clienților în legătură cu obligațiile lor de raportare fiscală prin elaborarea și compilarea informațiilor, inclusiv a valorii impozitului datorat (de obicei, pe formulare standardizate) care trebuie înaintată autorităților fiscale aplicabile.
- Consultanță cu privire la tratamentul tranzacțiilor anterioare în declarațiile fiscale.
- Furnizarea de răspunsuri, în numele clientului de audit, la solicitările de informații și analize suplimentare din partea autorităților fiscale (de exemplu, furnizarea de explicații și de suport tehnic pentru abordarea selectată).

### Amenințări posibile, generate de furnizarea serviciilor de întocmire a declarațiilor fiscale

*Toți clienții de audit*

604.6 A1 Serviciile de întocmire a declarațiilor fiscale nu generează, de obicei, o amenințare deoarece:

- (a) Serviciile de întocmire a declarațiilor fiscale se bazează pe informații istorice și implică, în principal, analiza și prezentarea unor astfel de informații istorice conform legislației fiscale existente, inclusiv precedentelor și practicilor stabilite și
- (b) Declarațiile fiscale fac obiectul oricărui proces de revizuire sau de aprobare pe care autoritatea fiscală îl consideră adecvat.

## B. Calcularea impozitelor în scopul întocmirii înregistrărilor contabile

### Descrierea serviciului

604.7 A1 Serviciile de calculare a impozitelor implică realizarea calculelor pentru datoriile sau activele privind impozitele curente și amânate, în scopul întocmirii înregistrărilor contabile care stau la baza activelor sau datoriilor fiscale din situațiile financiare ale clientului de audit.

### Amenințări posibile, generate de furnizarea serviciilor de calculare a impozitelor

*Toți clienții de audit*

604.8 A1 Realizarea calculelor pentru datoriile (sau activele) privind impozitele curente și amânate pentru un client de audit în scopul întocmirii înregistrărilor contabile care sprijină aceste solduri, generează o amenințare de autorevizuire.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

- 604.9 A1 Pe lângă factorii de la punctul 604.3 A2, un factor relevant pentru evaluarea nivelului amenințării de autorevizuire generată de realizarea unor astfel de calcule pentru un client de audit este măsura în care calculele ar putea avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- 604.9 A2 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de autorevizuire atunci când clientul de audit nu este o entitate de interes public includ:
- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

- C604.10** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să realizeze calcule fiscale pentru datoriile (sau activele) privind impozitele curente și amânate pentru un client de audit care este o entitate de interes public. (A se vedea punctele C600.14 și C600.16).

**C. Servicii de consultanță și planificare fiscală****Descrierea serviciului**

- 604.11 A1 Serviciile de consultanță și planificare fiscală cuprind o gamă largă de servicii, precum consilierea clientului în privința structurării afacerilor sale într-un mod eficient din punct de vedere fiscal sau consilierea cu privire la aplicarea unei legi sau reglementări fiscale.

**Amenințări posibile, generate de furnizarea serviciilor de consultanță și planificare fiscală***Toți clienții de audit*

- 604.12 A1 Furnizarea de servicii de consultanță și planificare fiscală către un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire când există un risc că rezultatele serviciilor vor afecta înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Aceste servicii ar putea, de asemenea, genera o amenințare de reprezentare.
- 604.12 A2 Furnizarea de servicii de consultanță și planificare fiscală nu vor genera o amenințare de autorevizuire dacă acestea:
- (a) Sunt susținute de o autoritate fiscală sau printr-un alt precedent,
  - (b) Au la bază o practică stabilită (o practică care a fost utilizată în mod obișnuit și nu a fost chestionată de autoritatea fiscală responsabilă) sau

- (c) Au o bază în legislația fiscală despre care firma este convinsă că are șansele de a prevala.

604.12 A3 Pe lângă punctul 604.3 A2, factorii care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de autorevizuire sau reprezentare generate de furnizarea unor servicii de consultanță și planificare fiscală către clienții de audit și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:

- Gradul de subiectivitate implicat în determinarea tratamentului adecvat pentru consultanța fiscală în situațiile financiare.
- Măsura în care tratamentul fiscal este susținut de o decizie individuală sau a fost autorizat în alt mod de autoritatea fiscală înainte de întocmirea situațiilor financiare.
- Măsura în care rezultatul serviciului de consultanță fiscală ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Când a fost identificată o amenințare de autorevizuire pentru un client de audit care este o entitate de interes, se aplică punctul C604.15.

Situația în care eficacitatea consultanței fiscale depinde de un anumit tratament contabil sau de o anumită prezentare

**C604.13** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii de consultanță sau planificare fiscală unui client de audit când:

- (a) Eficacitatea consultanței fiscale depinde de un anumit tratament contabil sau de o anumită prezentare din situațiile financiare și
- (b) Echipa de audit are îndoieli cu privire la caracterul adecvat al tratamentului contabil sau al prezentării prevăzute de cadrul de raportare financiară relevant.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

604.14 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare generate de furnizarea serviciilor de consultanță sau planificare fiscală unui client de audit care nu este o entitate de interes public includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
- Obținerea unei autorizări prealabile din partea autorităților fiscale ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

## Amenințări de autorevizuire

**C604.15** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii de consultanță și de planificare fiscală unui client de audit care este o entitate de interes public dacă furnizarea acestor servicii ar putea genera o amenințare de autorevizuire. (A se vedea punctele C600.14, C600.16, 604.12 A2).

## Amenințări de reprezentare

604.15 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata o amenințare de reprezentare, generată de furnizarea serviciilor de consultanță sau de planificare fiscală unui client de audit care este o entitate de interes public includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.
- Obținerea unei autorizări prealabile din partea autorităților fiscale.

**D. Servicii fiscale care implică evaluări**

## Descrierea serviciului

604.16 A1 Serviciile fiscale care implică evaluări pot fi furnizate într-o gamă largă de circumstanțe, incluzând:

- Tranzacții care implică fuziuni și achiziții.
- Restructurări la nivel de grup și reorganizări corporative.
- Studii privind prețurile de transfer.
- Acorduri de compensare bazate pe acțiuni

**Amenințări posibile, generate de furnizarea serviciilor fiscale care implică evaluări***Toți clienții de audit*

604.17 A1 Furnizarea unei evaluări în scopuri fiscale către un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire când există un risc ca rezultatele serviciului să afecteze înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Un astfel de serviciu ar putea, de asemenea, genera o amenințare de reprezentare.

604.17 A2 Când o firmă sau o firmă din rețea furnizează un serviciu de evaluare în scopuri fiscale pentru a sprijini un client de audit cu obligațiile sale de raportare fiscală sau în scopuri de planificare fiscală, rezultatul evaluării ar putea:

- (a) Să nu aibă niciun efect asupra înregistrărilor contabile sau situațiilor financiare, altul decât intrările contabile aferente impozitelor. În astfel de situații, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în această subsecțiune.

- (b) Afecta înregistrările contabile sau situațiile financiare, iar aceste efecte să nu fie limitate la înregistrările contabile aferente impozitelor, de exemplu, dacă evaluarea duce la o reevaluare a activelor. În astfel de situații, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în subsecțiunea 603 cu privire la serviciile de evaluare.

604.17 A3 Efectuarea unei evaluări în scopuri fiscale pentru un client de audit nu va genera o amenințare de autorevizuire dacă:

- (a) Ipotezele care stau la baza sa sunt fie stabilite de legi sau reglementări, fie general acceptate sau
- (b) Tehnicile și metodologiile care vor fi utilizate au la bază standarde general acceptate sau prevăzute de legi sau reglementări și evaluarea face obiectul unei revizuirii externe efectuate de o autoritate fiscală sau o autoritate de reglementare similară.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

604.18 A1 O firmă sau o firmă din rețea ar putea efectua o evaluare în scopuri fiscale pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public când rezultatul evaluării afectează doar înregistrările contabile sau situațiile financiare prin intermediul înregistrărilor contabile cu privire la impozite. În general, o astfel de evaluare nu ar genera amenințări dacă efectul asupra situațiilor financiare este nesemnificativ sau evaluarea, așa cum este inclusă într-o declarație fiscală sau în alt tip de declarație completată, face obiectul revizuirii externe efectuate de o autoritate fiscală sau o autoritate de reglementare similară.

604.18 A2 Dacă evaluarea care este efectuată în scopuri fiscale nu face obiectul revizuirii externe și efectul este semnificativ asupra situațiilor financiare, pe lângă punctul 604.3 A2, următorii factori sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de autorevizuire sau reprezentare generate de furnizarea acestor servicii către un client de client care nu este o entitate de interes public, și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări:

- Măsura în care metodologia de evaluare este susținută de legislația sau reglementările fiscale, de alt precedent sau practică stabilită.
- Gradul de subiectivitate inerent evaluării.
- Fiabilitate și amploarea datelor existente.

604.18 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata aceste amenințări pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.

- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
- Obținerea unei autorizări prealabile din partea autorităților fiscale ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.

### *Clienți de audit care sunt entități de interes public*

#### Amenințări de autorevizuire

**C604.19** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să efectueze o evaluare în scopuri fiscale pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă furnizarea acestui serviciu ar putea genera o amenințare de autorevizuire. (A se vedea punctele C600.14, C600.16, 604.17 A3).

#### Amenințări de reprezentare

- 604.19 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata o amenințare de reprezentare, generată de furnizarea unei evaluări în scopuri fiscale pentru un client de audit care este o entitate de interes public includ:
- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.
  - Obținerea unei autorizări prealabile din partea autorităților fiscale.

## **E. Asistență în soluționarea disputelor fiscale**

### **Descrierea serviciului**

604.20 A1 Un serviciu, altul decât unul de asigurare, prin care se furnizează asistență unui client de audit în soluționarea disputelor fiscale ar putea apărea când calculele sau tratamentele fiscale sunt examinate de o autoritate fiscală. Un astfel de serviciu ar putea include, de exemplu, furnizarea de asistență când autoritățile fiscale au notificat clientul privind respingerea argumentelor referitoare la un anumit aspect și fie autoritatea fiscală, fie clientul înaintează problema spre soluționare printr-o acțiune în instanță către un tribunal sau o instanță competentă.

### **Amenințări posibile, generate de furnizarea de asistență în soluționarea disputelor fiscale**

#### *Toți clienții de audit*

604.21 A1 Furnizarea de asistență în soluționarea disputelor fiscale pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire când există riscul că rezultatele serviciului vor afecta înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Un

astfel de serviciu ar putea genera, de asemenea, o amenințare de reprezentare.

604.22 A1 Pe lângă punctul 604.3 A2, factorii care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de asistența acordată unui client de audit în soluționarea disputelor fiscale, și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări, includ:

- Rolul jucat de conducere în soluționarea disputei.
- Măsura în care rezultatul disputei va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- Măsura în care firma sau firma din rețea au furnizat asistența care face obiectul disputei fiscale.
- Măsura în care aspectul respectiv este sprijinit de legislația sau reglementările fiscale, de alt precedent sau practică stabilită.
- Măsura în care acțiunea se desfășoară public.

Când a fost identificată o amenințare de autorevizuire pentru un client de audit care este o entitate de interes public, se aplică punctul C604.24.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

604.23 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare generate de asistența oferită unui client de audit, care nu este o entitate de interes public, în soluționarea disputelor fiscale, includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

Amenințări de autorevizuire

**C604.24** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să ofere asistență în soluționarea disputelor fiscale pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă furnizarea acelei asistențe ar putea genera o amenințare de autorevizuire. (A se vedea punctele C600.14 și C600.16).

Amenințări de reprezentare

604.24 A1 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru a trata o amenințare de reprezentare pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.



## **Soluționarea unor dispute fiscale care implică acționarea în calitate de reprezentant în fața unui tribunal sau a unei instanțe**

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

- C604.25** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii fiscale care implică asistență în soluționarea disputelor fiscale pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public dacă:
- (a) Serviciile implică acționarea în calitate de reprezentant al clientului de audit în fața unui tribunal sau a unei instanțe competente în vederea soluționării unui aspect fiscal și
  - (b) Sumele implicate sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C604.26** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii fiscale care implică asistență în soluționarea disputelor fiscale pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă serviciile implică acționarea în calitate de reprezentant al clientului de audit în fața unui tribunal sau a unei instanțe competente.

604.27 A1 Punctele C604.25 și C604.26 nu îi interzic unei firme sau unei firme din rețea să continue rolul de consultant în ceea ce privește aspectul audiat de un tribunal sau de o instanță competentă, de exemplu:

- Răspunzând unor solicitări specifice de informații.
- Relatând faptele sau depunând mărturie cu privire la activitatea desfășurată.
- Asistând clientul în analizarea problemelor fiscale aferente aspectului respectiv.

604.27 A2 Ceea ce constituie un „tribunal sau o instanță ” depinde de modalitatea de soluționare a acțiunilor fiscale în jurisdicția respectivă.

## **SUBSECȚIUNEA 605 – SERVICII DE AUDIT INTERN**

### **Introducere**

605.1 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu de audit intern unui client de audit.

### **Cerințe și materiale de aplicare**

#### **Descrierea serviciului**

605.2 A1 Serviciile de audit intern cuprind o gamă largă de activități și ar putea implica asistarea clientului de audit în desfășurarea unuia sau mai

multor aspecte ale activităților sale de audit intern. Activitățile de audit intern ar putea include:

- Monitorizarea controlului intern – revizuirea controalelor, monitorizarea funcționării lor și efectuarea de recomandări de îmbunătățire a acestora.
- Examinarea informațiilor financiare și de exploatare prin:
  - Revizuirea mijloacelor utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și de exploatare.
  - Investigarea, în mod specific, a unor elemente individuale, incluzând testarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor.
- Revizuirea economiei, eficienței și eficacității activităților de exploatare, incluzând activitățile nefinanciare ale unei entități.
- Revizuirea conformității cu:
  - Legile, reglementările și alte cerințe externe.
  - Politicile și directivele conducerii și alte cerințe interne.

605.2 A2 Aria de aplicare și obiectivele activităților de audit intern variază în mare măsură și depind de dimensiunea și structura entității și de cerințele persoanelor responsabile cu governanța, precum și de nevoile și așteptările conducerii. Cum acestea ar putea implica aspecte de natură operațională, ele nu se referă neapărat la aspecte care vor face obiectul analizei în relație cu auditul situațiilor financiare.

### **Riscul asumării unei responsabilități de conducere când este furnizat un serviciu de audit intern**

**C605.3** Punctul C400.13 interzice unei firme sau unei firme din rețea să își asume o responsabilitate de conducere. În furnizarea unui serviciu de audit intern unui client de audit, firma trebuie să se asigure că acel client:

- (a) Desemnează o resursă adecvată și competentă care să raporteze persoanelor responsabile cu governanța și care:
  - (i) Să fie responsabilă permanent de activitățile de audit intern și
  - (ii) Să își asume responsabilitatea pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern;
- (b) Revizuieste, evaluează și aprobă aria de aplicare, riscurile și frecvența serviciilor de audit intern,
- (c) Evaluează gradul de adecvare al serviciilor de audit intern și al constatărilor care rezultă din furnizarea acestora,
- (d) Evaluează și determină ce recomandări, rezultate în urma serviciilor de audit intern, să implementeze și coordonează procesul de implementare și

- (e) Raportează persoanelor responsabile cu guvernanta constatările și recomandările importante care rezultă din serviciile de audit intern.
- 605.3 A1 Efectuarea unei părți din activitățile de audit intern ale clientului crește posibilitatea ca persoanele din cadrul firmei sau al firmei din rețea, care furnizează serviciile de audit intern, să își asume o responsabilitate de conducere.
- 605.3 A2 Exemplele de servicii de audit intern care implică asumarea unor responsabilități de conducere includ:
- Stabilirea politicilor de audit intern sau a direcției strategice a activităților de audit intern.
  - Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților din departamentul de audit intern al entității.
  - Deciderea căror recomandări rezultate din activitățile de audit intern să fie implementate.
  - Raportarea rezultatelor activităților de audit intern către persoanele responsabile cu guvernanta în numele conducerii.
  - Efectuarea procedurilor care fac parte din controlul intern, precum revizuirea și aprobarea modificărilor legate de atribuțiile angajaților în ceea ce privește accesul la date.
  - Asumarea responsabilității pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.
  - Efectuarea unor servicii de audit intern externalizate, care cuprind integral sau parțial funcția de audit intern, atunci când firma sau firma din rețea este responsabilă pentru determinarea ariei de aplicare a activității de audit intern; și ar putea fi responsabilă de unul sau mai multe din aspectele de mai sus.

### **Amenințări posibile, generate de furnizarea serviciilor de audit intern**

#### *Toți clienții de audit*

- 605.4 A1 Furnizarea de servicii de audit intern pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire când există un risc că rezultatele serviciilor vor afecta auditul situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- 605.4 A2 Atunci când o firmă utilizează activitatea unei funcții de audit intern într-o misiune de audit, ISA-urile prevăd efectuarea de proceduri pentru evaluarea gradului de adecvare al acelei activități. În mod similar, atunci când o firmă sau o firmă din rețea acceptă o misiune de a furniza servicii de audit intern unui client de audit, rezultatele acelor servicii ar putea fi utilizate în desfășurarea auditului extern. Această situație ar putea genera o amenințare de autorevizuire, deoarece este

posibil ca echipa de audit să utilizeze rezultatele serviciului de audit intern în scopul misiunii de audit fără:

- (a) A evalua în mod corespunzător acele rezultate sau
- (b) A exercita același nivel de scepticism profesional care ar fi exercitat dacă activitatea de audit intern ar fi prestată de persoane care nu fac parte din firmă.

605.4 A3 Factorii care sunt relevanți pentru identificarea unei amenințări de autorevizuire generate de furnizarea serviciilor de audit intern către un client de audit și pentru evaluarea nivelului unei astfel de amenințări, includ:

- Importanța sumelor aferente din situațiile financiare.
- Riscul de denaturare a aserțiunilor legate de acele sume din situațiile financiare.
- Gradul de încredere pe care echipa de audit îl va acorda activității aferente serviciului de audit intern.

Când a fost identificată o amenințare de autorevizuire pentru un client de audit care este o entitate de interes public, se aplică punctul C605.6.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

605.5 A1 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei amenințări de autorevizuire, generată de furnizarea unui serviciu de audit intern către un client de audit care nu este o entitate de interes public, este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C605.6** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii de audit intern pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă furnizarea acestor servicii ar putea genera o amenințare de autorevizuire. (A se vedea punctele C600.14 și C600.16).

605.6 A1 Exemplele de servicii care sunt interzise conform punctului C605.6 includ serviciile de audit intern care se referă la:

- Controalele interne cu privire la raportarea financiară.
- Sisteme financiar-contabile care generează informații pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma va exprima o opinie.
- Sume sau prezentări de informații care fac referire la situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

## SUBSECȚIUNEA 606 – SERVICII PRIVIND SISTEMELE DE TEHNOLOGIE A INFORMAȚIEI

### Introducere

606.1 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când este furnizat un serviciu privind sistemele de tehnologie a informației unui client de audit.

### Cerințe și materiale de aplicare

#### Descrierea serviciului

606.2 A1 Serviciile privind sistemele IT includ proiectarea sau implementarea sistemelor de hardware sau de software. Sistemele IT ar putea:

- (a) Agrega datele-sursă,
- (b) Face parte din controlul intern asupra raportării financiare sau
- (c) Genera informații care afectează înregistrările contabile sau situațiile financiare, inclusiv prezentările conexe.

Totuși, sistemele IT ar putea implica, de asemenea, aspecte care nu se referă la înregistrările contabile ale clientului de audit sau la controlul intern asupra raportării financiare sau situațiilor financiare.

#### Riscul asumării unei responsabilități de conducere când este furnizat un serviciu privind sistemele IT

**C606.3** Punctul C400.13 interzice unei firme sau unei firme din rețea să își asume o responsabilitate de conducere. Când furnizează servicii privind sistemele IT unui client de audit, firma sau firma din rețea trebuie să se asigure că acel client:

- (a) Își asumă responsabilitatea pentru înființarea și monitorizarea unui sistem de controale interne,
- (b) Deleagă responsabilitatea luării tuturor deciziilor administrative cu privire la proiectarea și implementarea sistemului de hardware sau de software unui angajat competent, preferabil din cadrul conducerii superioare,
- (c) Ia toate deciziile administrative cu privire la procesul de proiectare și de implementare,
- (d) Evaluează gradul de adecvare și rezultatele proiectării și implementării sistemului și
- (e) Este responsabil pentru exploatarea sistemului (hardware sau software) și pentru datele utilizate sau generate de acesta.

**Amenințări posibile, generate de furnizarea de servicii privind sistemele IT***Toți clienții de audit*

- 606.4 A1 Furnizarea de servicii privind sistemele IT unui client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire când există un risc că rezultatele serviciului vor afecta auditul situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- 606.4 A2 Furnizarea următoarelor servicii privind sistemele IT pentru un client de audit nu generează, de obicei, o amenințare cât timp persoanele din cadrul firmei sau al firmei din rețea nu își asumă o responsabilitate de conducere:
- (a) Proiectarea sau implementarea de sisteme IT care nu se referă la controlul intern asupra raportării financiare,
  - (b) Proiectarea sau implementarea de sisteme IT care nu generează informații care să constituie o parte importantă a înregistrărilor contabile sau a situațiilor financiare și
  - (c) Implementarea unui software contabil sau a unui software de raportare a informațiilor financiare standard care nu a fost dezvoltat de firmă sau de o firmă din rețea, dacă personalizarea necesară pentru a răspunde nevoilor clientului nu este semnificativă.
- 606.4 A3 Factorii care sunt relevanți pentru identificarea unei amenințări de autorevizuire generată de furnizarea unui serviciu privind sistemele IT unui client de audit și pentru evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- Natura serviciului.
  - Natura sistemelor IT ale clientului și măsura în care serviciul privind sistemele IT afectează sau interacționează cu înregistrările contabile, controalele interne asupra raportării financiare sau situațiile financiare ale clientului.
  - Gradul de încredere care va fi acordat sistemelor IT respective, ca parte a auditului.

Când a fost identificată o amenințare de autorevizuire pentru un client de audit care este o entitate de interes public, se aplică punctul C606.6.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

- 606.5 A1 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de autorevizuire, generată de furnizarea unui serviciu privind sistemele IT unui client de audit care nu este o entitate de interes public, este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

- C606.6** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii privind sistemele IT pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă aceste servicii ar putea genera o amenințare de autorevizuire (A se vedea punctele C600.14 și C600.16).
- 606.6 A1 Exemplele de servicii care sunt interzise deoarece generează o amenințare de autorevizuire includ acele servicii care implică proiectarea sau implementarea de sisteme IT care:
- Reprezintă o parte din controlul intern asupra raportării financiare sau
  - Generează informații pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma va exprima o opinie.

**SUBSECȚIUNEA 607 – SERVICII DE ASISTENȚĂ ÎN CAZ DE LITIGIU****Introducere**

- 607.1 Pe lângă cerințele specifice și materialele de aplicare din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu de asistență în caz de litigiu unui client de audit.

**Cerințe și materiale de aplicare****Descrierea serviciului**

- 607.2 A1 Serviciile de asistență în caz de litigiu ar putea include activități precum:
- Asistență în gestionarea și recuperarea documentelor.
  - Acționarea în calitate de martor, inclusiv ca martor expert.
  - Calcularea prejudiciilor estimate sau a altor sume care ar putea fi de încasat sau de plătit ca urmare a litigiului sau a unei alte dispute legale.
  - Servicii de expertiză criminalistică sau investigative.

**Amenințări posibile, generate de furnizarea de servicii de asistență în caz de litigiu***Toți clienții de audit*

- 607.3 A1 Furnizarea de servicii de asistență în caz de litigiu pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire când există un risc că rezultatele serviciilor vor afecta înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Aceste servicii ar putea, de asemenea, genera o amenințare de reprezentare.

607.4 A1 Factorii care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de reprezentare generate de furnizarea serviciilor de asistență în caz de litigiu către un client de audit, și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:

- Cadrul legal și de reglementare în care este furnizat serviciul.
- Natura și caracteristicile serviciului.
- Măsura în care rezultatul serviciului de asistență în caz de litigiu ar putea implica estimarea, sau ar putea afecta estimarea, prejudiciilor sau al altor sume ce ar putea avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

Când a fost identificată o amenințare de autorevizuire pentru un client de audit care este o entitate de interes public, se aplică punctul C607.6.

607.4 A2 Dacă o firmă sau o firmă din rețea furnizează un serviciu de asistență în caz de litigiu unui client de audit și serviciul ar putea implica sau afecta estimarea prejudiciilor sau al altor sume ce influențează situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, se aplică cerințele și materialele de aplicare prevăzute în subsecțiunea 603 cu privire la serviciile de evaluare.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

607.5 A1 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de autorevizuire sau de reprezentare generată de furnizarea unui serviciu de asistență în caz de litigiu pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public este utilizarea unui profesionist care nu a fost membru al echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**Amenințări de autorevizuire**

**C607.6** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii de asistență în caz de litigiu pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă furnizarea acestor servicii ar putea genera o amenințare de autorevizuire (A se vedea punctele C600.14 și C600.16).

607.6 A1 Un exemplu de serviciu care este interzis deoarece ar putea genera o amenințare de autorevizuire este furnizarea de asistență în legătură cu o acțiune în justiție când există un risc că rezultatul serviciului afectează cuantificarea oricărui provizion sau a oricărei valori din situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

**Amenințări de reprezentare**

607.6 A2 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei amenințări de reprezentare, generată de furnizarea unui serviciu de asistență în caz de litigiu unui client de audit care este



o entitate de interes public, este utilizarea unui profesionist care nu a fost membru al echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

### **Acționarea în calitate de martor**

#### *Toți clienții de audit*

607.7A1 Un profesionist din cadrul firmei sau al firmei din rețea ar putea depune mărturie în fața unui tribunal sau a unei instanțe competente, în calitate de martor sau de martor expert.

- (a) Un martor este o persoană care depune mărturie în fața unui tribunal sau a unei instanțe competente, în baza cunoștințelor sale directe cu privire la fapte sau evenimente.
- (b) Un martor expert este o persoană care depune mărturie, își exprimă inclusiv opiniile cu privire la anumite aspecte, în fața unui tribunal sau a unei instanțe competente, în baza competenței sale.

607.7 A2 Nu este generată o amenințare la adresa independenței când o persoană acționează în calitate de martor, în relație cu un aspect ce implică un client de audit și, în această calitate, furnizează o opinie care se încadrează în aria sa de competență, ca răspuns la o întrebare adresată de instanță ca parte a procesului de strângere de dovezi concrete.

607.7 A3 Amenințarea de reprezentare generată când o persoană acționează în calitate de martor expert în numele unui client de audit este la un nivel acceptabil când o firmă sau o firmă din rețea este:

- (a) Numită de un tribunal sau de o instanță de a se prezenta ca martor expert într-o acțiune ce implică un client sau
- (b) Contractată să consilieze sau să acționeze în calitate de martor expert în relație cu o acțiune colectivă (sau o acțiune echivalentă reprezentativă, la nivelul grupului) cu condiția ca:
  - (i) Clienții de audit ai firmei să reprezinte mai puțin de 20% din colectiv sau grup (ca număr și valoare),
  - (ii) Niciun client de audit să nu fie numit pentru a coordona colectivul sau grupul și
  - (iii) Niciun client de audit să nu fie autorizat de colectiv sau de grup pentru a determina natura și aria de aplicare a serviciilor ce urmează a fi furnizate de către firmă sau termenii în baza cărora vor fi furnizate aceste servicii.

#### *Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

606.8 A1 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei amenințări de reprezentare pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public este utilizarea unui profesionist care nu este, și nu a fost, membru al echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C607.9** O firmă sau o firmă din rețea, sau o persoană din cadrul unei firme sau al unei firme din rețea, nu trebuie să acționeze în calitate de martor expert pentru un client de audit care este o entitate de interes public, dacă nu se aplică circumstanțele prevăzute la punctul 607.7 A3.

**SUBSECȚIUNEA 608 –SERVICII JURIDICE****Introducere**

608.1 Pe lângă cerințele și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu juridic unui client de audit.

**Cerințe și materiale de aplicare****Descrierea serviciului**

608.2 A1 Serviciile juridice sunt definite ca fiind orice servicii în cazul cărora persoana care le furnizează trebuie fie:

- (a) Să aibă pregătirea juridică necesară pentru a practica avocatura, fie
- (b) Să fie autorizată să practice avocatura în fața instanțelor din jurisdicția în care vor fi furnizate serviciile respective.

608.2 A2 Mai exact, această subsecțiune abordează:

- Furnizarea de asistență juridică.
- Acționarea în calitate de consilier juridic general.
- Acționarea într-un rol de reprezentare.

**Amenințări posibile, generate de furnizarea de servicii juridice***Toți clienții de audit*

608.3 A1 Furnizarea de servicii juridice pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire când există un risc că rezultatele serviciilor vor afecta înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Aceste servicii ar putea, de asemenea, genera o amenințare de reprezentare.

**A. Furnizarea de asistență juridică****Descrierea serviciului**

608.4 A1 În funcție de jurisdicție, serviciile de asistență juridică ar putea include o gamă largă și diversificată de domenii de servicii, inclusiv servicii corporative și comerciale pentru clienții de audit, precum:

- Asistență contractuală.

- Asistarea unui client de audit în executarea unei tranzacții.
- Fuziuni și achiziții.
- Suportul și asistența acordate departamentului juridic intern al unui client de audit.
- Analiză preliminară juridică (legal due diligence) și restructurare.

### **Amenințări posibile, generate de furnizarea de asistență juridică**

#### *Toți clienții de audit*

608.5 A1 Factorii care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de furnizarea de asistență juridică unui client de audit și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:

- Importanța problemei specifice în raport cu situațiile financiare ale clientului.
- Complexitatea problemei juridice și gradul de raționament necesar furnizării serviciului.

Când a fost identificată o amenințare de autorevizuire pentru un client de audit care este o entitate de interes public, se aplică punctul C608.7.

608.5 A2 Exemplele de servicii juridice care ar putea genera o amenințare de autorevizuire includ:

- Estimarea unei pierderi potențiale cauzată de o acțiune în instanță cu scopul de înregistrare a unui provizion în situațiile financiare ale clientului.
- Interpretarea provizioanelor din contracte, care pot duce la datorii reflectate în situațiile financiare ale clientului.

608.5 A3 Negocierea în numele unui client de audit ar putea genera o amenințare de reprezentare ce ar putea avea drept rezultat asumarea de către firmă sau de către firma din rețea a unei responsabilități de conducere.

#### *Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

608.6 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare generate de furnizarea de asistență juridică unui client de audit care nu este o entitate de interes public includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

## Amenințări de autorevizuire

**C608.7** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze asistență juridică pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă furnizarea acestor servicii ar putea genera o amenințare de autorevizuire. (A se vedea punctele C600.14 și C600.16).

## Amenințări de reprezentare

608.8 A1 Considerentele de la punctele 608.5 A1 și 608.5 A3 - 608.6 A1 sunt, de asemenea, relevante pentru evaluarea și tratarea amenințărilor de reprezentare care ar putea fi generate de furnizarea de asistență juridică pentru un client de audit care este o entitate de interes public.

**B. Desfășurarea de acțiuni în calitate de consilier juridic general****Toți clienții de audit**

**C608.9** Un partener sau un angajat al firmei sau al firmei din rețea nu trebuie să ocupe poziția de consilier juridic general în cadrul unui client de audit.

608.9 A1 Poziția de consilier juridic general este, de obicei, o poziție din conducerea superioară cu o responsabilitate amplă pentru problemele juridice ale companiei.

**C. Acționarea într-un rol de reprezentare****Amenințări posibile, generate de acționarea într-un rol de reprezentare în fața unui tribunal sau unei instanțe***Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

**C608.10** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să acționeze într-un rol de reprezentare pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu atunci când sumele vizate sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

608.10 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei amenințări de autorevizuire generate atunci când se acționează într-un rol de reprezentare pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

**C608.11** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să acționeze într-un rol de reprezentare pentru un client de audit care este o entitate de interes

public în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu în fața unui tribunal sau a unei instanțe competente.

## SUBSECȚIUNEA 609 – SERVICII DE RECRUTARE

### Introducere

609.1 Pe lângă cerințele specifice și materialele de aplicare din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu de recrutare unui client de audit.

### Cerințe și materiale de aplicare

#### Descrierea serviciului

609.2 A1 Serviciile de recrutare ar putea include activități precum:

- Elaborarea unei fișe de post.
- Dezvoltarea unui proces pentru identificarea și selectarea posibililor candidați.
- Căutarea sau identificarea de candidați.
- Selectarea potențialilor candidați pe baza:
  - Examinării calificărilor sau competenței profesionale și determinării măsurii în care aspirații se potrivesc pentru poziția respectivă.
  - Verificării referințelor posibililor candidați.
  - Intervievării și selectării candidaților potriviți și consilierii cu privire la competența candidaților.
- Determinarea termenilor de angajare și negocierea detaliilor, precum salariul, orele de lucru și alte compensații.

#### Risul asumării unei responsabilități de conducere când este furnizat un serviciu de recrutare

**C609.3** Punctul C400.13 interzice unei firme sau unei firme din rețea să își asume o responsabilitate de conducere. Când furnizează un serviciu de recrutare unui client de audit, firma trebuie să se asigure că acel client:

- (a) Deleagă responsabilitatea luării tuturor deciziilor de conducere cu privire la angajarea candidatului pentru poziția respectivă unui angajat competent, preferabil din cadrul conducerii superioare și
- (b) Ia toate deciziile administrative cu privire la procesul de recrutare, inclusiv:
  - Determinarea măsurii în care posibili candidați sunt potriviți și selectarea candidaților potriviți pentru poziția respectivă.

- Determinarea condițiilor de angajare și negocierea detaliilor, precum salariul, orele de lucru și alte compensații.

### **Amenințări posibile, generate de furnizarea de servicii de recrutare**

#### *Toți clienții de audit*

- 609.4 A1 Furnizarea de servicii de recrutare pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare.
- 609.4 A2 Furnizarea următoarelor servicii nu generează, de obicei, o amenințare cât timp personalul firmei sau al firmei din rețea nu își asumă o responsabilitate de conducere:
- Examinarea calificărilor profesionale ale mai multor aspiranți și consilierea cu privire la măsura în care aceștia se potrivesc pentru poziția respectivă.
  - Intervievarea candidaților și consilierea cu privire la competența unui candidat pentru funcții financiar-contabile, administrative sau de control.
- 609.4 A3 Factorii care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de interes propriu, familiaritate sau intimidare, generate de furnizarea serviciilor de recrutare către un client de audit, și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:
- Natura asistenței solicitate.
  - Rolul persoanei care va fi recrutată.
  - Orice conflicte de interese sau relații care ar putea exista între candidați și firma care oferă consiliere sau furnizează serviciul.
- 609.4 A4 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, familiaritate sau intimidare este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

#### Servicii de recrutare care sunt interzise

- C609.5** Atunci când furnizează servicii de recrutare unui client de audit, firma sau firma din rețea nu trebuie să acționeze în calitate de negociator în numele clientului.
- C609.6** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de recrutare unui client de audit dacă serviciul vizează:
- (a) Căutarea sau identificarea de candidați,
  - (b) Verificarea referințelor posibililor candidați,
  - (c) Recomandarea persoanei care să fie angajate sau
  - (d) Acordarea de asistență cu privire la condițiile de angajare ale unui anumit candidat, remunerație sau beneficii conexe, pentru următoarele poziții:

- (i) Director sau alt angajat cu funcție de conducere al entității sau
- (ii) Un membru al conducerii superioare aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii înregistrărilor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma va exprima o opinie.

## SUBSECȚIUNEA 610 – SERVICII FINANCIARE CORPORATIVE

### Introducere

610.1 Pe lângă cerințele specifice și materialele de aplicare din această subsecțiune, cerințele și materialele de aplicare de la punctele 600.1 - 600.27 A1 sunt relevante pentru aplicarea cadrului conceptual atunci când se furnizează un serviciu financiar corporativ unui client de audit.

### Cerințe și materiale de aplicare

#### Descrierea serviciului

- 610.2 A1 Exemplele de servicii financiare corporative includ:
- Asistarea unui client de audit în elaborarea strategiilor corporative.
  - Identificarea posibilelor obiective pe care să le atingă clientul de audit.
  - Asistență în cazul posibilei achiziții sau a prețului de cedare a unui activ.
  - Asistență în cazul tranzacțiilor pentru obținerea de finanțare.
  - Furnizarea de consultanță pentru structurare.
  - Furnizarea de consultanță cu privire la structurarea unei tranzacții financiare corporative sau cu privire la unele angajamente de finanțare.

#### Amenințări posibile, generate de furnizarea de servicii financiare corporative

##### *Toți clienții de audit*

- 610.3 A1 Furnizarea de servicii financiare corporative pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire când există un risc că rezultatele serviciilor vor afecta înregistrările contabile sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Aceste servicii ar putea, de asemenea, genera o amenințare de reprezentare.
- 610.4 A1 Factorii care sunt relevanți pentru identificarea amenințărilor de autorevizuire sau reprezentare generate de furnizarea de servicii financiare corporative către un client de audit și pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:

- Gradul de subiectivitate implicat în determinarea tratamentului adecvat pentru rezultatul sau consecințele consultanței financiare corporative în situațiile financiare.
- Măsura în care:
  - Rezultatul consultanței financiare corporative va afecta direct sumele înregistrate în situațiile financiare.
  - Rezultatul serviciului financiar corporativ ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Când a fost identificată o amenințare de autorevizuire pentru un client de audit care este o entitate de interes public, se aplică punctul R610.8.

Servicii financiare corporative care sunt interzise

**C610.5** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze unui client de audit servicii financiare corporative care implică promovarea, tranzacționarea sau subscrierea acțiunilor, datoriilor sau altor instrumente financiare emise de clientul de audit sau furnizarea de asistență cu privire la investițiile în astfel de acțiuni, datorii sau alte instrumente financiare.

**C610.6** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze consultanță în relație cu serviciile financiare corporative unui client de audit când:

- (a) Eficacitatea acestei consultanțe depinde de un tratament contabil specific sau de o prezentare în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie și
- (b) Echipa de audit are îndoieli cu privire la caracterul adecvat al tratamentului contabil specific sau al prezentării, prevăzute de cadrul de raportare financiară relevant.

*Clienți de audit care nu sunt entități de interes public*

610.7 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările de autorevizuire sau reprezentare generate de furnizarea de servicii financiare corporative pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
- Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un partener de revizuire adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

Amenințări de autorevizuire

**C610.8** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze unui client de audit care este o entitate de interes public servicii financiare corporative dacă



furnizarea acestor servicii ar putea genera o amenințare de autorevizuire. (A se vedea punctele C600.14 și C600.16).

#### Amenințări de reprezentare

- 610.8 A1 Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pen tru a trata amenințările de reprezentare generate de furnizarea de servicii financiare corporative unui client de audit care este o entitate de interes public este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

## SERVICII, ALTELE DECÂT CELE DE ASIGURARE – AMENDAMENTE DE CONFORMITATE ȘI DERIVATE

### SECȚIUNEA 400

#### APLICAREA CADRULUI CONCEPTUAL PRIVIND INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

...

#### Cerințe și materiale de aplicare

...

*[Punctele C400.13 - C400.14, împreună cu titlul de mai jos vor fi adăugate după punctul C400.12 existent.]* **Interdicția de asumare a unor responsabilități de conducere**

- C400.13** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să își asume o responsabilitate de conducere pentru un client de audit.
- 400.13 A1 Responsabilitățile de conducere implică controlarea, conducerea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea de decizii privind achiziția, repartizarea și controlul resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și intangibile.
- 400.13 A2 Când o firmă sau o firmă din rețea își asumă o responsabilitate de conducere pentru un client de audit, sunt generate amenințări de interes propriu, autorevizuire și familiaritate. Asumarea unei responsabilități de conducere ar putea, de asemenea, genera o amenințare de reprezentare, deoarece firma sau firma din rețea devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii.
- 400.13 A3 Determinarea măsurii în care o activitate este o responsabilitate de conducere depinde de circumstanțe și prevede exercitarea raționamentului profesional. Exemplele de activități care ar fi considerate o responsabilitate a conducerii includ:
- Stabilirea politicilor și a direcției strategice.
  - Angajarea sau concedierea angajaților.
  - Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților în raport cu activitatea acestora în cadrul entității.
  - Autorizarea tranzacțiilor.
  - Controlul sau gestionarea conturilor bancare sau investițiilor.
  - Deciderea cu privire la ce recomandări ale firmei sau firmei din rețea sau ale altor părți terțe să fie implementate.
  - Raportarea către persoanele responsabile cu guvernanta în numele conducerii.

- Asumarea responsabilității pentru:
    - Întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
    - Proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.
- 400.13 A4 Sub rezerva conformității cu punctul C400.14, furnizarea de consiliere și de recomandări care să asiste conducerea unui client de audit în îndeplinirea responsabilităților sale nu înseamnă asumarea unei responsabilități de conducere. Furnizarea de consiliere și de recomandări unui client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire și este tratată în secțiunea 600.
- C400.14** Când furnizează o activitate profesională pentru un client de audit, firma trebuie să fie asigurată că toate raționamentele și deciziile care intră în responsabilitatea specifică a conducerii sunt realizate de conducerea clientului. Aceasta include asigurarea că membrii conducerii clientului:
- (a) Desemnează o persoană care deține aptitudinile, cunoștințele și experiența corespunzătoare, care să fie responsabilă în orice moment pentru deciziile clientului și care să supravegheze activitățile. O astfel de persoană, de preferat din rândul conducerii superioare, ar înțelege:
    - (i) Obiectivele, natura și rezultatele serviciilor și
    - (ii) Clientul respectiv și responsabilitățile firmei sau firmei din rețea.
 Totuși, persoanei respective nu i se solicită să dețină competența necesară pentru a efectua sau reefectua activitățile.
  - (b) Asigură supravegherea activităților și evaluează caracterul adecvat al rezultatelor activităților efectuate pentru scopul clientului.
  - (c) Acceptă responsabilitatea pentru acțiunile, dacă există, care urmează a fi realizate, ca urmare a rezultatelor activităților.

*[Punctele existente C400.31 - 400.31 A2 vor fi înlocuite de punctele C400.31 - 400.32 A1 de mai jos.]*

- C400.31** Dacă o entitate devine client de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie, firma trebuie să determine dacă sunt generate amenințări la adresa independenței ca urmare a:
- (a) Relațiilor financiare sau de afaceri cu acel client de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înaintea acceptării misiunii de audit sau
  - (b) Serviciilor furnizate clientului de audit de către firmă sau firma din rețea în perioadele anterioare situațiilor financiare.

- 400.31 A1 Sunt generate amenințări la adresa independenței dacă un serviciu, altul decât unul de asigurare, a fost furnizat unui client de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înainte ca echipa de audit să înceapă să efectueze auditul, iar serviciul nu ar fi permis pe perioada misiunii.
- 400.31 A2 Un factor de luat în considerare în aceste circumstanțe este dacă rezultatele serviciului furnizat ar putea să facă parte din, sau să afecteze, înregistrările contabile, controlul intern asupra raportării financiare sau situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- 400.31 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările la adresa independenței includ:
- Neutilizarea unor profesioniști care au efectuat serviciul, altul decât unul de asigurare, ca membri în echipa misiunii.
  - Revizuirea activității de audit și a serviciului, altul decât unul de asigurare, după caz, de către un partener de revizuire adecvat.
  - Contractarea unei alte firme din afara rețelei care să evalueze rezultatele serviciului care nu este unul de asigurare sau utilizarea unei alte firme din afara rețelei care să reevalueze acest serviciu, în măsura în care este necesar pentru ca aceasta să își asume responsabilitatea pentru serviciul respectiv.
- 400.31 A4 O amenințare la adresa independenței generată de furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, de către o firmă sau firmă din rețea înainte de perioada misiunii de audit sau înainte de perioada acoperită de situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie este eliminată sau redusă la un nivel acceptabil dacă rezultatele acestui serviciu au fost utilizate sau implementate într-o perioadă auditată de o altă firmă.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

- C400.32** O firmă nu trebuie să accepte numirea ca auditor al unei entități de interes public pentru care firma sau firma din rețea a furnizat un serviciu, altul decât unul de asigurare, anterior acestei numiri, care ar putea genera o amenințare de autorevizuire în relație cu situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, cu excepția următoarelor cazuri:
- (a) Furnizarea serviciului respectiv încetează înainte de începerea perioadei misiunii de audit,
  - (b) Firma ia măsuri prin care tratează orice amenințări la adresa independenței sale și
  - (c) Firma determină că, din perspectiva unei părți terțe rezonabile și informate, orice amenințări la adresa independenței firmei au fost sau vor fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil.

400.32 A1 Acțiunile care ar putea fi considerate, de către o parte terță rezonabilă și informată, că elimină sau reduc la un nivel acceptabil orice amenințări la adresa independenței, generate de furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, unei entități de interes public înainte de numirea ca auditor a acelei entități, includ:

- Rezultatele serviciului au făcut obiectul procedurilor de audit în timpul auditului situațiilor financiare ale anului anterior, efectuat de o firmă precedentă.
- Firma contractează un profesionist contabil, care nu este membru al firmei care exprimă opinia asupra situațiilor financiare, să efectueze revizuirea primei misiuni de audit afectată de amenințarea de autorevizuire, în conformitate cu obiectivul unei misiuni de revizuire a calității.
- Entitatea de interes public contractează o altă firmă din afara rețelei, care:
  - (i) Să evalueze rezultatele serviciului, altul decât unul de asigurare sau
  - (ii) Să reevalueze serviciul, în măsura în care este necesar pentru a-i permite acestei alte firme să își asume responsabilitatea pentru rezultatul serviciului.

## SECȚIUNEA 525

### DETAȘĂRI TEMPORARE DE PERSONAL

...

#### Cerințe și materiale de aplicare

*[Punctul C525.4 existent va fi înlocuit de punctul C525.4 de mai jos.]*

- C525.4** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să împrumute personal unui client de audit, cu excepția cazului în care firma sau firma din rețea este asigurată că:
- (a) Acest tip de asistență este furnizată doar pe o perioadă scurtă de timp,
  - (b) Personalul în cauză nu își va asuma responsabilități de conducere, iar clientul de audit va fi responsabil de coordonarea și supravegherea activităților acestuia,
  - (c) Orice amenințare la adresa independenței firmei sau a firmei din rețea, ca urmare a serviciilor profesionale desfășurate de personalul respectiv este eliminată sau sunt aplicate măsuri de protecție pentru a reduce acea amenințare la un nivel acceptabil și
  - (d) Personalul în cauză nu va desfășura și nu va fi implicat în servicii profesionale a căror furnizare este interzisă firmei sau firmei din rețea prin acest Cod.

## **PARTEA 4B – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT MISIUNILE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE**

*[Secțiunea 950 existentă va fi înlocuită de secțiunea 950 de mai jos.]*

### **SECȚIUNEA 950**

#### **FURNIZAREA DE SERVICII, ALTELE DECÂT CELE DE ASIGURARE, PENTRU CLIENȚII DE ASIGURARE**

##### **Introducere**

- 950.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 950.2 Firmele ar putea furniza clienților de asigurare o gamă de alte servicii decât cele de asigurare, în conformitate cu aptitudinile și competența lor. Furnizarea unor servicii, altele decât cele de asigurare, către clienții de asigurare ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și la adresa independenței.
- 950.3 Această secțiune stabilește cerințele și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în vederea identificării, evaluării și tratării amenințărilor la adresa independenței, când sunt furnizate alte servicii decât cele de asigurare clienților de asigurare.
- 950.4 Noile practici de afaceri, evoluția piețelor financiare și schimbările tehnologice se numără printre evoluțiile care fac imposibilă realizarea unei liste complete de servicii, altele decât cele de asigurare, pe care firmele le-ar putea furniza unui client de asigurare. Cadrul conceptual și prevederile generale din aceasta secțiune se aplică atunci când o firmă îi propune unui client furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru care nu există cerințe specifice și materiale de aplicare.

##### **Cerințe și materiale de aplicare**

###### **Prevederi generale**

*Riscul asumării responsabilității de conducere când este furnizat un serviciu, altul decât unul de asigurare*

- 950.5 A1 Când o firmă sau o firmă din rețea furnizează un serviciu, altul decât unul de asigurare, unui client de asigurare, există un risc ca firma sau firma din rețea să își asume o responsabilitate de conducere în relație cu subiectul implicit și, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice misiunii de asigurare, cu excepția cazului în care firma este convinsă că a fost asigurată conformitatea cu cerințele de la punctele C900.13 și C900.14.

*Acceptarea unei misiuni de furnizare a unui serviciu, altul decât unul de asigurare*

**C950.6** Înainte ca o firmă să accepte o misiune de furnizare a unui serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de asigurare, trebuie să aplice cadrul conceptual pentru a identifica, evalua și trata orice amenințare la adresa independenței care ar putea fi creată prin furnizarea aceluși serviciu.

*Identificarea și evaluarea amenințărilor*

950.7 A1 O descriere a categoriilor de amenințări care ar putea apărea când o firmă sau o firmă din rețea furnizează un serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de asigurare este cuprinsă la punctul 120.6 A3.

950.7 A2 Factorii care sunt relevanți pentru identificarea și evaluarea diferitelor amenințări care ar putea fi create prin furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de asigurare includ:

- Natura, aria de aplicare, scopul intenționat și obiectivul serviciului.
- Modalitatea în care va fi furnizat serviciul, precum personalul care va fi implicat și locația acestuia.
- Mediul legal și de reglementare în care este furnizat serviciul.
- Dacă acel client este o entitate de interes public.
- Nivelul de competență al conducerii și angajaților clientului cu privire la tipul de serviciu furnizat.
- Dacă rezultatul serviciului va afecta subiectul implicat și, în cazul unei misiuni de atestare, aspectele reflectate în informațiile specifice ale misiunii de asigurare și, dacă da:
  - Măsura în care rezultatul serviciului va avea un efect semnificativ asupra subiectului implicat și, în cazul unei misiuni de atestare, a informațiilor specifice ale misiunii de asigurare.
  - Măsura în care clientul de asigurare determină chestiuni semnificative ce țin de raționament (A se vedea punctele C900.13 - C900.14).
- Gradul de relevanță care va fi acordat rezultatului serviciului, ca parte a misiunii de asigurare.
- Onorariul aferent furnizării serviciului, altul decât unul de asigurare.

*Pragul de semnificație în relație cu informațiile aferente unui client de asigurare*

950.8 A1 Pragul de semnificație este un factor relevant în evaluarea amenințării create prin furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, pentru un client de asigurare. Conceptul de prag de semnificație în



relație cu informațiile specifice ale unui client de asigurare este abordat în *Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit), Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*. Determinarea pragului de semnificație implică exercitarea raționamentului profesional și este afectată atât de factori cantitativi, cât și calitativi. Această determinare este afectată, de asemenea, de percepțiile asupra nevoilor de informații financiare și de altă natură ale utilizatorilor.

Servicii multiple, altele decât de asigurare, furnizate aceluiași client de asigurare

950.9 A1 O firmă ar putea furniza servicii multiple, altele decât de asigurare, unui client de asigurare. În aceste circumstanțe, efectul combinat al amenințării generate de furnizarea acestor servicii este relevant pentru evaluarea amenințărilor de către firmă.

Amenințări de autorevizuire

950.10 A1 O amenințare de autorevizuire ar putea fi generată dacă, într-o misiune de atestare, firma este implicată în întocmirea informațiilor specifice care devin ulterior informațiile specifice unei misiuni de asigurare. Exemplele de servicii, altele decât cele de asigurare, care ar putea genera o astfel de amenințare de autorevizuire când sunt furnizate servicii cu privire la informațiile specifice unei misiuni de asigurare includ:

- (a) Elaborarea și întocmirea de informații prognozate și ulterior emiterea unui raport de asigurare pe baza acestor informații.
- (b) Efectuarea unei evaluări care se referă la, sau face parte din, informațiile specifice ale unei misiuni de asigurare.

*Clienți de asigurare care sunt entități de interes public*

950.11 A1 Așteptările cu privire la independența unei firme sunt mai mari când o firmă desfășoară o misiune de asigurare pentru o entitate de interes public și rezultatele acelei misiuni vor fi:

- (a) Făcute publice, inclusiv către acționari și alte părți interesate, sau
- (b) Înaintate unei entități sau organizații înființate prin lege sau de reglementare pentru a supraveghea activitatea unui sector sau unei activități de afaceri.

Examinarea acestor așteptări face parte din testul unei părți terțe rezonabile și informate aplicat în vederea determinării dacă un serviciu, altul decât unul de asigurare, trebuie furnizat unui client de asigurare.

950.11 A2 Dacă există o amenințare de autorevizuire cu privire la o misiune desfășurată în circumstanțele descrise la punctul 950.11 A1 (b), firma este încurajată să prezinte existența acelei amenințări de autorevizuire și măsurile întreprinse în vederea tratării ei către partea care

contractează firma sau către persoanele responsabile cu guvernarea clientului de asigurare și către entitatea sau organizația înființată prin lege sau reglementare pentru a supraveghea activitatea unui sector sau unei activități de afaceri, către care vor fi înaintate rezultatele misiunii.

#### *Abordarea amenințărilor*

- 950.12 A1 Punctele 120.10 - 120.10 A2 includ o cerință și materiale de aplicare care sunt relevante în tratarea amenințărilor la adresa independenței, inclusiv o descriere a măsurilor de protecție.
- 950.12 A2 Amenințările la adresa independenței generate prin furnizarea unuia sau mai multor servicii, altele decât cele de asigurare, unui client de asigurare variază în funcție de faptele și circumstanțele misiunii de asigurare și de natura serviciului. Aceste amenințări ar putea fi tratate prin aplicarea de măsuri de protecție sau prin ajustarea ariei de aplicare a serviciului propus.
- 950.12 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări includ:
- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
  - Revizuirea activității de asigurare sau a serviciului furnizat de un partener de revizuire adecvat, care nu a fost implicat în furnizarea serviciului.
- 950.12 A4 Este posibil să nu fie disponibile măsuri de protecție pentru a reduce la un nivel acceptabil amenințările generate prin furnizarea unui serviciu, altul decât unul de asigurare, unui client de asigurare. Într-o astfel de situație, aplicarea cadrului conceptual solicită ca firma:
- (a) Să ajusteze aria de aplicare a serviciului propus, pentru a elimina circumstanțele care generează amenințările,
  - (b) Să refuze sau să înceteze serviciul care generează amenințările ce nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil sau
  - (c) Să încheie misiunea de asigurare.

**SECȚIUNEA 900****APLICAREA CADRULUI CONCEPTUAL PRIVIND  
INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE ASIGURARE,  
ALTELE DECÂT MISIUNILE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE****Cerințe și materiale de aplicare****Prevederi generale**

*[Punctele C900.13 - C900.14, împreună cu titlul de mai jos vor fi adăugate după punctul C900.12 existent.]*

**Interdicția cu privire la asumarea responsabilităților de conducere**

**C900.13** O firmă nu trebuie să își asume o responsabilitate de conducere cu privire la subiectul implicit și, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice unei misiuni de asigurare furnizate de firmă. Dacă firma își asumă o responsabilitate de conducere ca parte a oricărui alt serviciu furnizat clientului de asigurare, firma trebuie să se asigure că responsabilitatea nu are legătură cu subiectul implicit și, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice unei misiuni de asigurare furnizate de firmă.

900.13 A1 Responsabilitățile de conducere implică controlarea, conducerea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor referitoare la achiziția, repartizarea și controlul resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și necorporale.

900.13 A2 Când o firmă își asumă o responsabilitate de conducere cu privire la subiectul implicit și, în cazul unei misiuni de atestare, la informațiile specifice unei misiuni de asigurare, sunt generate amenințări de autorevizuire, interes propriu și familiaritate. Asumarea unei responsabilități de conducere ar putea genera o amenințare de reprezentare, deoarece firma devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii.

900.13 A3 Determinarea măsurii în care o activitate este o responsabilitate a conducerii depinde de circumstanțe și impune exercitarea raționamentului profesional. Exemplele de activități care ar fi considerate o responsabilitate de conducere includ:

- Stabilirea politicilor și a direcției strategice.
- Angajarea sau concedierea angajaților.
- Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților în ceea ce privește activitatea acestora în cadrul entității.
- Autorizarea tranzacțiilor.
- Controlul sau gestionarea conturilor bancare sau investițiilor.
- Deciziile cu privire la recomandările firmei sau ale altor părți terțe care vor fi implementate.

- Raportarea către persoanele responsabile cu guvernanta în numele conducerii.
- Asumarea responsabilității pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.

900.13 A4 Sub rezerva conformității cu punctul C900.14, furnizarea de consiliere și de recomandări pentru a asista conducerea unui client de asigurare la îndeplinire a responsabilităților sale nu înseamnă asumarea unei responsabilități de conducere.

**C900.14** Când este desfășurată o activitate profesională pentru un client de asigurare, care are legătură cu subiectul implicat și, în cazul unei misiuni de atestare, cu informațiile specifice unei misiuni de asigurare, firma trebuie să se asigure că toate raționamentele și deciziile aferente care sunt, de drept, în responsabilitatea conducerii sunt luate de conducerea clientului. Aceasta include asigurarea faptului că membrii conducerii clientului:

(a) Desemnează o persoană care deține aptitudinile, cunoștințele și experiența corespunzătoare, care să fie responsabilă în orice moment pentru deciziile clientului și care să supravegheze serviciile. O astfel de persoană, de preferat din cadrul conducerii superioare, ar înțelege:

- (i) Obiectivele, natura și rezultatele serviciilor și
- (ii) Clientul respectiv și responsabilitățile firmei.

Totuși, persoanei respective nu i se solicită să dețină competența necesară pentru a efectua sau reefectua serviciile.

- (b) Asigură supravegherea serviciilor și evaluează caracterul adecvat al rezultatelor serviciilor efectuate pentru scopul clientului și
- (c) Acceptă responsabilitatea pentru acțiunile care trebuie realizate, dacă este cazul, ca urmare a rezultatelor serviciilor.

*[Punctele 900.13 A1 - C900.15 existente vor fi renumerotate de la 900.14 A1 la C900.16.]*

### **Perioada în care este solicitată independența**

...

*[Punctele 900.32 A1 - C900.33 existente vor fi înlocuite de punctele 900.32 A1 - C900.33 de mai jos.]*

900.32 A1 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:

- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de asigurare pentru prestarea serviciului.
- Revizuirea activității de asigurare și a altor activități decât cele de asigurare, după caz, de către un partener de revizuire adecvat.

**C900.33** Dacă serviciul, altul decât unul de asigurare, care nu ar fi permis în perioada misiunii, nu a fost finalizat și nu este posibil să se finalizeze sau să înceteze înainte de începerea serviciilor profesionale aferente misiunii de asigurare, firma trebuie să accepte misiunea de asigurare numai dacă:

- (a) Firma are convingerea că:
  - (i) Serviciul, altul decât unul de asigurare, va fi finalizat într-o perioadă scurtă de timp sau
  - (ii) Clientul are în derulare angajamente în vederea transferării serviciului unui alt furnizor, într-o perioadă scurtă de timp,
- (b) Firma aplică măsuri de protecție, atunci când este nevoie, în timpul perioadei de furnizare a serviciului și
- (c) Firma discută aspectul cu partea care contractează firma sau cu persoanele responsabile cu governanța clientului de asigurare.

*[Punctele 900.34 A1 - 900.34 A2 împreună cu titlul de mai jos vor fi adăugate înainte de punctul C900.40 existent.]*

#### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța**

900.34 A1 Punctele C300.9 - 300.9 A2 prezintă cerințele și materialele de aplicare care sunt relevante pentru comunicarea cu o parte care contractează firma sau cu persoanele responsabile cu governanța clientului de asigurare.

900.34 A2 Comunicarea cu o parte care contractează firma sau cu persoanele responsabile cu governanța clientului de asigurare ar putea fi adecvată când sunt exercitate raționamente semnificative și sunt formulate concluzii, în vederea tratării amenințării la adresa independenței în relație cu o misiune de asigurare, deoarece informațiile specifice acelei misiuni sunt rezultatul unui serviciu, altul decât unul de asigurare, furnizat anterior.

## **SERVICII, ALTELE DECÂT CELE DE ASIGURARE. DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE**

- Secțiunea 600 revizuită și amendamentele de conformitate la Partea 4A vor fi în vigoare pentru auditurile și revizuirile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la, sau ulterior datei de, 15 decembrie 2022.
- Amendamentele de conformitate și derivate din secțiunile 900 și 950 cu privire la misiunile de asigurare, care se referă la subiectele implicite care acoperă perioade de timp, vor fi în vigoare pentru perioadele cu începere de la, sau ulterior datei de, 15 decembrie 2022; altfel, aceste amendamente vor fi în vigoare de la 15 decembrie 2022.

Este permisă adoptarea anterior acestei date.

### *Prevedere tranzitorie*

Pentru misiunile care implică alte servicii decât cele de asigurare, contractate între o firmă sau firmă din rețea și un client de asigurare, înainte de 15 decembrie 2022 și pentru care activitatea deja a început, firma sau firma din rețea poate continua misiunile respective, potrivit prevederilor existente ale Codului, până la finalizarea acestora, în conformitate cu termenii inițiali ai misiunii.

### **III. REVIZUIRI ALE PREVEDERILOR DIN COD CU PRIVIRE LA ONORARI**

#### **PARTEA 4A –INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE**

SECȚIUNEA 410.....	313
AMENDAMENTE DE CONFORMITATE ȘI DERIVATE	
SECȚIUNEA 120.....	327
SECȚIUNEA 270.....	328
SECȚIUNEA 320.....	330
SECȚIUNEA 330.....	331
SECȚIUNEA 400.....	332
SECȚIUNEA 905.....	333

## PARTEA 4A –INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

*[Secțiunea 410 existentă va fi înlocuită de secțiunea 410 de mai jos.]*

### SECȚIUNEA 410

#### ONORARIILE

##### Introducere

- 410.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 410.2 Secțiunea 330 prezintă materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual când nivelul și natura onorariului sau al altor acorduri privind remunerația ar putea genera o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu unul sau mai multe principii fundamentale. Această secțiune prezintă cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în vederea identificării, evaluării și tratării amenințării la adresa independenței generată de onorariile percepute clienților de audit.

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Prevederi generale

- 410.3 A1 Onorariile pentru serviciile profesionale sunt de obicei negociate cu, și plătite de, un client de audit și ar putea genera amenințări la adresa independenței. Această practică este general recunoscută și acceptată de utilizatorii vizați ai situațiilor financiare.
- 410.3 A2 Când clientul de audit este o entitate de interes public, părțile interesate au așteptări mai mari cu privire la independența firmei. Cum transparența poate ajuta la o mai bună informare a opiniilor și deciziilor persoanelor responsabile cu guvernanta și a unei game largi de părți interesate, această secțiune tratează prezentarea de informații referitoare la onorarii, atât către persoanele responsabile cu guvernanta, cât și către părțile interesate, în termeni mai generali pentru clienții de audit care sunt entități de interes public.
- 410.3 A3 În scopul acestei secțiuni, onorariile de audit cuprind onorariile și alte tipuri de remunerații aferente unui audit sau unei revizuii a situațiilor financiare. Când se face referire la onorariul aferent auditului situațiilor financiare, acesta nu include orice onorariu aferent unui audit al situațiilor financiare cu scop special și al unei revizuii a situațiilor financiare. (A se vedea punctele C410.23(a), 410.25 A1 și C410.31(a))



*Onorariile plătite de un client de audit*

- 410.4 A1 Când onorariile sunt negociate cu, și plătite de, un client de audit, este generată o amenințare de interes propriu și ar putea genera o amenințare de intimidare la adresa independenței.
- 410.4 A2 Aplicarea cadrului conceptual solicită ca, înainte ca o firmă sau o firmă din rețea să accepte un audit sau orice altă misiune pentru un client de audit, firma să determine dacă amenințările la adresa independenței generate de onorariile propuse clientului sunt la un nivel acceptabil. Aplicarea cadrului conceptual solicită, de asemenea, ca firma să reevalueze aceste amenințări când faptele și circumstanțele se modifică pe parcursul misiunii acoperite de audit.
- 410.4 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor generate când onorariile pentru un audit sau orice altă misiune sunt plătite de clientul de audit includ:
- Nivelul onorariilor și măsura în care acestea se referă la resurse solicitate, luând în calcul prioritățile comerciale și de piață ale firmei.
  - Orice legătură între onorariile pentru audit și cele pentru alte servicii decât auditul și dimensiunea relativă a ambelor elemente.
  - Măsura oricărei dependențe între nivelul onorariului aferent, și orice rezultat al, serviciului.
  - Dacă onorariul este plătit pentru servicii care urmează a fi furnizate de către firmă sau o firmă din rețea.
  - Nivelul onorariului în contextul serviciului care urmează a fi furnizat de firmă sau de o firmă din rețea.
  - Structura operațională și acordurile de compensare ale firmei și ale firmelor din rețea.
  - Importanța clientului, sau a părții terțe care recomandă clientul, pentru firmă, firma din rețea, partener sau sediu.
  - Natura clientului, de exemplu dacă acel client este o entitate de interes public.
  - Relația clientului cu entitățile afiliate către care sunt furnizate alte servicii decât cele de audit, de exemplu când entitatea afiliată este o entitate - soră.
  - Implicarea persoanelor responsabile cu guvernanta în numirea auditorului și în agreearea onorariilor și accentul vizibil acordat de care acestea și de conducerea clientului calității auditului și nivelului general al onorariilor.
  - Dacă nivelul onorariului este stabilit de o parte terță independentă, precum un organism de reglementare.
  - Dacă activitatea de audit a firmei este supusă revizuirii calității de către o terță parte independentă, cum ar fi un organism de supraveghere.

- 410.4 A4 Condițiile, politicile și procedurile descrise la punctul 120.15 A3 (în special existența unui sistem de management al calității proiectat și implementat de firmă în conformitate cu standardele de management al calității emise de IAASB) ar putea, de asemenea, avea un impact asupra evaluării dacă amenințările la adresa independenței sunt la un nivel acceptabil.
- 410.4 A5 Cerințele și materialele de aplicare următoare identifică circumstanțele care ar putea necesita o evaluare suplimentară când se determină dacă amenințările sunt la un nivel acceptabil. În acele circumstanțe, materialele de aplicare includ exemple ale factorilor suplimentari care ar putea fi relevanți în evaluarea amenințărilor.

### **Nivelul onorariilor de audit**

- 410.5 A1 Determinarea onorariilor percepute unui client de audit, fie pentru servicii de audit sau de altă natură, este o decizie de afaceri a firmei, luând în calcul factorii și circumstanțele relevante misiunii respective, inclusiv cerințele standardelor tehnice și profesionale.
- 410.5 A2 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de interes propriu și de intimidare generate de nivelul onorariului de audit plătit de clientul de audit includ:
- Motivația comercială a firmei pentru onorariul de audit.
  - Dacă s-a pus, sau se pune, presiune pe client pentru a reduce onorariul de audit.
- 410.5 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata aceste amenințări includ:
- Revizuirea caracterului rezonabil al onorariului propus de către un partener de revizuire adecvat, care nu a făcut parte din misiunea de audit, ținând cont de aria de aplicare și de complexitatea misiunii.
  - Revizuirea activității efectuate de către un partener de revizuire adecvat care nu a făcut parte din misiunea de audit.

### *Impactul altor servicii furnizate unui client de audit*

- C410.6** Sub rezerva punctului C410.7, o firmă nu trebuie să permită ca onorariul de audit să fie influențat de furnizarea de servicii, altele decât cele de audit, către un client de audit de către firmă sau de o firmă din rețea.
- 410.6 A1 Onorariul de audit reflectă de obicei o combinație de aspecte, precum cele identificate în cadrul punctului 410.23 A1. Totuși, furnizarea de alte servicii unui client de audit nu este un criteriu adecvat în determinarea onorariului de audit.
- C410.7** Ca o excepție de la punctul C410.6, în determinarea onorariului de audit, firma poate lua în considerare economiile de costuri realizate ca

urmare a experienței dobândite în urma furnizării de servicii, altele decât de audit, unui client de audit.

### Onorarii contingente

- 410.8 A1 Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau cu rezultatul serviciilor furnizate. Un onorariu contingent perceput printr-un intermediar este un exemplu de onorariu contingent indirect. În această secțiune, un onorariu nu este considerat contingent dacă a fost stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică.
- C410.9** O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de audit.
- C410.10** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru un alt serviciu decât unul de asigurare furnizat unui client de audit, dacă:
- Onorariul este perceput de firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă,
  - Onorariul este perceput de o firmă din rețea care participă la o parte importantă a auditului, iar acesta este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă, sau
  - Rezultatul serviciului care nu este unul de asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului depinde de un raționament viitor sau actual cu privire la auditul unei valori semnificative din situațiile financiare.
- 410.10 A1 Punctele C410.9 și C410.10 interzic unei firme sau unei firme din rețea să încheie anumite angajamente având onorarii contingente cu un client de audit. Chiar dacă un angajament cu onorarii contingente nu este interzis atunci când unui client de audit i se prestează un serviciu care nu este unul de asigurare, acesta ar putea totuși afecta nivelul amenințării de interes propriu.
- 410.10 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
- Intervalul valorilor posibile ale onorariilor.
  - Măsura în care o autoritate adecvată determină rezultatul de care depinde onorariul contingent.
  - Prezentarea către utilizatorii vizați a informațiilor privind activitatea efectuată de firmă și baza de remunerare.
  - Natura serviciului.
  - Efectul evenimentului sau al tranzacției asupra situațiilor financiare.

- 410.10 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:
- Revizuirea activității efectuate de firmă de către un partener de revizuire adecvat, care nu a fost implicat în efectuarea serviciului care nu este unul de asigurare.
  - Obținerea unui acord prealabil scris al clientului cu privire la baza de remunerare.

**Totalul onorariilor – procentul onorariilor pentru servicii, altele decât cele de audit, în onorariul de audit**

- 410.11 A1 Nivelul amenințării de interes propriu poate fi afectat când o mare parte din onorariile percepute de firmă sau de firmele din rețea de la un client de audit sunt generate de furnizarea către client de servicii, altele decât cele de audit, din cauza îngrijorărilor cu privire la posibila pierdere, fie a misiunii de audit, fie a altor servicii. Aceste circumstanțe ar putea genera, de asemenea, o amenințare de intimidare. Trebuie examinată și percepția că firma sau firma din rețea se concentrează pe relația care nu este de audit, ceea ce poate genera o amenințare la adresa independenței auditorului.
- 410.11 A2 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:
- Raportul onorariilor pentru servicii, altele decât de audit, în onorariul de audit.
  - Durata de timp în care a existat un procent mare al onorariilor pentru alte servicii decât cele de audit în cadrul onorariului de audit.
  - Natura, aria de aplicare și obiectivele serviciilor, altele decât de audit, inclusiv:
    - Dacă sunt servicii recurente.
    - Dacă legea sau reglementările mandatează firma să furnizeze serviciile.
- 410.11 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata aceste amenințări de interes propriu sau de intimidare includ:
- Revizuirea activității relevante de audit de către un partener de revizuire adecvat, care nu a fost implicat în efectuarea auditului sau al serviciului care nu este de audit.
  - Reducerea numărului de servicii, altele decât de audit, furnizate clientului de audit.

**Totalul onorariilor – restanțe**

- 410.12 A1 Nivelul amenințării de interes propriu ar putea fi afectat de onorariile plătitibile de către un client de audit pentru audit sau alte servicii decât cele de audit și care sunt scadente în timpul perioadei misiunii de audit.

- 410.12 A2 În general, este de așteptat că firma va primi plata acestor onorarii înainte de emiterea raportului de audit.
- 410.12 A3 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului acestei amenințări de interes propriu includ:
- Importanța onorariilor restante pentru firmă.
  - Durata de timp de când onorariile au fost restante.
  - Evaluarea firmei cu privire la capacitatea și disponibilitatea clientului de audit de a plăti onorariile restante.
- 410.12 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări includ:
- Obținerea unor plăți parțiale pentru onorariile restante.
  - Revizuirea activității de audit de către un partener de revizuire adecvat, care nu a făcut parte din misiunea de audit.
- C410.13** Atunci când o parte semnificativă din onorariile datorate de un client de audit rămâne neplătită pentru o perioadă lungă de timp, firma trebuie să determine:
- (a) Dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut acordat clientului, situație în care sunt aplicabile cerințele și materialele de aplicare prezentate în secțiunea 511 și
  - (b) Dacă este adecvat ca firma să fie numită din nou sau să continue misiunea de audit.

### **Totalul onorariilor– dependența de onorarii**

#### *Toți clienții de audit*

- 410.14 A1 Când totalul onorariilor generate de la un client de audit de firma care exprimă opinia de audit reprezintă un procent mare din totalul onorariilor acesteia, dependența de onorariile primite pentru audit și pentru alte servicii decât cele de audit, și îngrijorarea cu privire la posibila pierdere a acestora, afectează nivelul amenințării de interes propriu și generează o amenințare de intimidare.
- 410.14 A2 Când calculează onorariile totale ale firmei, firma ar putea utiliza informațiile financiare disponibile din anul financiar anterior și ar putea estima procentul pe baza acelor informații, dacă este adecvat.
- 410.14 A3 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului acestor amenințări de interes propriu și de intimidare includ:
- Structura operațională a firmei.
  - Dacă se așteaptă ca firma să își diversifice activitatea, astfel încât să fie redusă orice dependență de clientul de audit.
- 410.14 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea acestor amenințări includ:

- Revizuirea activității de audit de către un partener de revizuire adecvat, care nu face parte din firmă.
  - Reducerea nivelului serviciilor, altele decât de audit, furnizate clientului de audit.
  - Creșterea bazei de clienți ai firmei, în vederea reducerii dependenței de client.
  - Creșterea nivelului serviciilor furnizate altor clienți.
- 410.14 A5 Este generată o amenințare de interes propriu sau de intimidare când onorariile generate de o firmă de la un client de audit reprezintă un procent mare din veniturile unui partener sau ale unui sediu al firmei.
- 410.14 A6 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:
- Importanța clientului de audit pentru partener sau pentru sediu, din punct de vedere calitativ și cantitativ.
  - Măsura în care compensația partenerului, sau al partenerilor din sediu, depinde de onorariile generate de la client.
- 410.14 A7 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea acestor amenințări de interes propriu sau de intimidare includ:
- Revizuirea activității de audit de către un partener de revizuire adecvat, care nu a participat la misiunea de audit.
  - Asigurarea că nu este influențată semnificativ compensația partenerului de onorariile generate de la client.
  - Reducerea amplitudinii serviciilor, altele decât de audit, furnizate de partener sau de sediu unui client de audit.
  - Creșterea bazei de clienți ai partenerului sau ai sediului, în vederea reducerii dependenței de client.
  - Creșterea nivelului serviciilor furnizate altor clienți de partener sau de sediu.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

**C410.15** Dacă pe parcursul a cinci ani consecutivi, totalul onorariilor primite de la un client de audit care nu este o entitate de interes public reprezintă, sau este probabil că va reprezenta, peste 30% din totalul onorariilor primite de firmă, firma trebuie să determine dacă oricare dintre următoarele acțiuni ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru a reduce amenințările generate la un nivel acceptabil, și dacă da, să o pună în aplicare:

- (a) Înainte de emiterea opiniei de audit asupra situațiilor financiare din al cincilea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare,

efectuează o revizuire a activității de audit aferentă celui de-al cincilea an, sau

- (b) După ce a fost emisă opinia de audit asupra situațiilor financiare din al cincilea an și înainte de emiterea unei opinii de audit asupra situațiilor financiare din al șaselea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, sau un organism profesional, efectuează o revizuire a activității de audit aferentă celui de-al cincilea an.

**C410.16** Dacă totalul onorariilor descrise la punctul C410.15 continuă să depășească 30%, firma trebuie să determine în fiecare an dacă oricare dintre acțiunile de la punctul C410.15, aplicate misiunii din anul relevant, ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru a trata amenințările generate de totalul onorariilor primite de firmă de la client, și dacă da, să le pună în aplicare.

**C410.17** Când două sau mai multe firme sunt contractate să desfășoare un audit al situațiilor financiare ale clientului, implicarea celeilalte firme în audit poate fi privită, în fiecare an, ca o acțiune echivalentă celei de la punctul C410.15 (a), dacă:

- (a) Circumstanțele tratate la punctul C410.15 se aplică doar uneia dintre firmele care exprimă opinia de audit și
- (b) Fiecare firmă desfășoară o activitate suficientă pentru a-și asuma integral responsabilitatea individuală pentru opinia de audit.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

**C410.18** Când, pentru fiecare din doi ani consecutivi, totalul onorariilor primite de la un client de audit care este o entitate de interes public reprezintă, sau este probabil că va reprezenta, peste 15% din totalul onorariilor primite de firmă, firma trebuie să determine, înainte de a fi emisă opinia de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an, dacă o revizuire, în conformitate cu obiectivul unei misiuni de revizuire a calității, efectuată de un profesionist contabil, care nu face parte din firma care exprimă opinia asupra situațiilor financiare, („o revizuire înainte de emitere”) ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil, și dacă da, să o pună în aplicare.

**C410.19** Când două sau mai multe firme sunt contractate să desfășoare un audit al situațiilor financiare ale clientului, implicarea celeilalte firme în audit poate fi privită, în fiecare an, ca o acțiune echivalentă celei de la punctul C410.18, dacă:

- (a) Circumstanțele tratate la punctul C410.18 se aplică doar uneia dintre firmele care exprimă opinia de audit și
- (b) Fiecare firmă desfășoară o activitate suficientă pentru a-și asuma integral responsabilitatea individuală pentru opinia de audit.

**C410.20** Sub rezerva punctului C410.21, dacă circumstanțele descrise la punctul C410.18 continuă timp de cinci ani consecutivi, firma trebuie să înceteze să fie auditor după ce este emisă opinia de audit aferentă celui de-al cincilea an.

**C410.21** Ca o excepție de la punctul C410.20, firma poate continua să fie auditor după cinci ani consecutivi dacă există un motiv întemeiat pentru a face acest lucru, acordând atenție interesului public, în următoarele condiții:

- (a) Firma se consultă cu un organism profesional sau de reglementare din jurisdicția relevantă și concluzionează că ar fi în interesul public ca firma să continue ca auditor și
- (b) Înainte de emiterea opiniei de audit cu privire la situațiile financiare din al șaselea an și din orice alt an ulterior, firma contractează un profesionist contabil, care nu face parte din firma care exprimă opinia asupra situațiilor financiare, care să efectueze o revizuire înainte de emitere.

410.21 A1 Un factor care ar putea genera un motiv întemeiat este lipsa unor alternative viabile în ceea ce privește firmele care să desfășoare misiunea de audit, ținând cont de natura și locația activității de afaceri a clientului.

### **Transparența informațiilor referitoare la onorarii pentru clienții de audit care sunt entități de interes public**

*Comunicarea cu privire la informațiile despre onorarii cu persoanele responsabile cu guvernarea*

410.22 A1 Comunicarea de către firmă a informațiilor despre onorarii (atât pentru servicii de audit, cât și de altă natură) către persoanele responsabile cu guvernarea le ajută în evaluarea lor cu privire la independența firmei. Comunicarea eficientă în această privință permite, de asemenea, un schimb reciproc și deschis de opinii și informații despre, de exemplu, așteptările pe care persoanele responsabile cu guvernarea le-ar putea avea cu privire la aria de aplicare și amplitudinea activității de audit și impactul asupra onorariului de audit.

Onorarii pentru auditul situațiilor financiare

**C410.23** Sub rezerva punctului C410.24, firma trebuie să comunice la timp către persoanele responsabile cu guvernarea ale unui client de audit care este o entitate de interes public:

- (a) Onorariile plătite sau restante către firma sau firmele din rețea pentru auditul situațiilor financiare asupra cărora firma exprimă o opinie și
- (b) Dacă amenințările generate de nivelul acestor onorarii sunt la nivel acceptabil, și dacă nu, orice acțiuni pe care firma le-a întreprins sau propune să le întreprindă pentru a reduce aceste amenințări la un nivel acceptabil.



410.23 A1 Obiectivul acestei comunicări este de a furniza cadrul și contextul onorariilor aferente auditului situațiilor financiare asupra cărora firma exprimă o opinie, pentru a le permite persoanelor responsabile cu guvernanta să evalueze independența firmei. Natura și amploarea aspectelor care vor fi comunicate va depinde de factori și circumstanțe și ar putea include, de exemplu:

- Considerente care afectează nivelul onorariilor, precum:
  - Dimensiunea, complexitatea și aria geografică a operațiunilor clientului de audit.
  - Timpul petrecut sau care se estimează că va fi petrecut, în raport cu aria de aplicare și complexitatea auditului.
  - Costul altor resurse utilizate sau cheltuite pe parcursul desfășurării auditului.
  - Calitatea ținerii evidențelor și procesele de întocmire a situațiilor financiare.
- Ajustările onorariilor cotate sau percepute pe parcursul auditului și motivele pentru aceste ajustări.
- Modificările legilor, reglementărilor și standardelor profesionale relevante pentru audit care au afectat onorariile.

410.23 A2 Firma este încurajată să furnizeze aceste informații cât de devreme posibil și să comunice ajustările propuse, după caz.

**C410.24** Ca o excepție de la punctul C410.23, firma poate decide să nu comunice informațiile prezentate la punctul C410.23 către persoanele responsabile cu guvernanta unei entități care este (direct sau indirect) deținută integral de o altă entitate de interes public, în următoarele condiții:

- (a) Entitatea este consolidată în situațiile financiare ale grupului, întocmite de acea altă entitate de interes public și
- (b) Firma sau o firmă din rețea exprimă o opinie asupra acelor situații financiare ale grupului.

Onorarii pentru alte servicii

**C410.25** Sub rezerva punctului C410.27, firma trebuie să comunice la timp către persoanele responsabile cu guvernanta ale unui client de audit care este o entitate de interes public:

- (a) Onorariile, altele decât cele prezentate la punctul C410.23 (a), percepute clientului pentru furnizarea de servicii de către firma sau o firmă din rețea în timpul perioadei acoperite de situațiile financiare asupra cărora firma exprimă o opinie. În acest scop, aceste onorarii trebuie să includă doar onorariile percepute clientului și entității sale afiliate, asupra căreia clientul are control direct sau indirect, care sunt consolidate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie și

- (b)** Așa cum prevede punctul 410.11 A1, când firma a identificat că există un impact asupra nivelului amenințării de interes propriu sau că există o amenințare de intimidare la adresa independenței, generată de procentul de onorarii pentru alte servicii decât de audit în onorariul de audit:
- (i)** Dacă aceste amenințări sunt la un nivel acceptabil și
  - (ii)** Dacă nu, orice acțiuni pe care firma le-a întreprins sau propune să le întreprindă pentru a reduce aceste amenințări la un nivel acceptabil.

410.25 A1 Obiectivul acestei comunicări este de a furniza cadrul și contextul onorariilor aferente altor servicii, pentru a le permite persoanelor responsabile cu guvernanta să evalueze independența firmei. Natura și amploarea aspectelor care vor fi comunicate va depinde de factori și circumstanțe și ar putea include, de exemplu:

- Valoarea onorariilor pentru alte servicii care sunt prevăzute de legi sau reglementări.
- Natura acelor alte servicii furnizate și onorariile lor.
- Informații cu privire la natura serviciilor furnizate, prevăzute într-o procedură general aprobată de persoanele responsabile cu guvernanta și onorariile asociate.
- Procentul onorariilor la care se face referire la punctul C410.25(a) în onorariile agregate percepute de firmă și de firmele din rețea pentru auditul situațiilor financiare asupra cărora firma exprimă o opinie.

**C410.26** Firma trebuie să includă în comunicarea prevăzută la punctul C410.25(a) onorariile, altele decât cele prevăzute la C410.23(a), percepute de la orice altă entitate afiliată, asupra căreia clientul de audit are control direct sau indirect, pentru furnizarea de servicii de către firmă sau de către o firmă din rețea, când firma cunoaște, sau are motive să creadă, că aceste onorarii sunt relevante pentru evaluarea independenței sale.

410.26 A1 Factorii pe care firma i-ar putea lua în considerare când decide dacă onorariile, altele decât cele prevăzute la punctul C410.23(a), percepute de la orice altă entitate afiliată, individual sau cumulativ, pentru furnizarea de servicii de către firmă sau de către o firmă din rețea sunt relevante pentru independența firmei includ:

- Măsura implicării clientului de audit în numirea firmei sau a firmei din rețea care să furnizeze aceste servicii, inclusiv în negocierea onorariilor.
- Importanța onorariilor plătite de această altă entitate afiliată firmei sau firmei din rețea.
- Procentul onorariilor de la această altă entitate afiliată în onorariile plătite de client.

- C410.27** Ca o excepție de la punctul C410.25, firma poate decide să nu comunice informațiile prezentate la punctul C410.25 către persoanele responsabile cu guvernarea unei entități care este (direct sau indirect) deținută integral de o altă entitate de interes public, în următoarele condiții:
- (a) Entitatea este consolidată în situațiile financiare ale grupului, întocmite de acea altă entitate de interes public și
  - (b) Firma sau o firmă din rețea exprimă o opinie asupra acelor situații financiare ale grupului.

#### Dependența de onorarii

- C410.28** Când totalul onorariilor de la un client de audit care este o entitate de interes public reprezintă, sau este probabil că va reprezenta, peste 15% din totalul onorariilor primite de firmă, firma trebuie să comunice către persoanele responsabile cu guvernarea:
- (a) Acest fapt și dacă este probabil că situația va continua,
  - (b) Măsurile de protecție aplicate pentru a trata amenințările create, inclusiv, când este relevant, utilizarea unei revizuirii înainte de emitere (A se vedea punctul C410.18) și
  - (c) Orice propunere de a continua în calitate de auditor, conform punctului C410.21.

#### *Prezentarea publică a informațiilor referitoare la onorarii*

- 410.29 A1 În vederea interesului public, în cazul auditurilor entităților de interes public, este în beneficiul părților interesate să dețină informații despre relațiile profesionale dintre firmă și clientul de audit, care ar putea fi considerate, în mod rezonabil, a fi relevante pentru evaluarea independenței firmei. Într-un mare număr de jurisdicții, există deja cerințe referitoare la prezentarea de informații cu privire la onorariile percepute de la un client de audit, atât pentru serviciile de audit, cât și de altă natură, plătite și de plată către firmă sau firmele din rețea. Aceste prezentări de informații prevăd, de obicei, separarea onorariilor pentru alte servicii decât de audit în diferite categorii.
- C410.30** Dacă legile și reglementările nu îi solicită unui client de audit să prezinte onorariile de audit, onorariile pentru alte servicii decât cele de audit plătite sau de plată către firmă și firmele din rețea, și informații despre dependența față de onorarii, firma trebuie să discute cu persoanele responsabile cu guvernarea unui client de audit care este o entitate de interes public:
- (a) Beneficiul pentru părțile interesate ale acestor prezentări de informații de către client, care nu sunt solicitate de legi și reglementări, într-o manieră considerată adecvată, ținând cont de data și disponibilitatea informațiilor și

- (b) Informațiile care pot contribui la înțelegerea de către utilizatori a onorariilor plătite sau în curs de plată și a impactului acestora asupra independenței firmei.

410.30 A1 Exemplele de informații referitoare la onorarii care pot contribui la înțelegerea de către utilizatori a onorariilor plătite sau de plată și a impactului acestora asupra independenței firmei includ:

- Informații comparative despre onorariile de audit și alte servicii decât de audit din anul anterior.
- Natura serviciilor și onorariile asociate acestora, așa cum prevede punctul C410.31(b).
- Măsurile de protecție aplicate când totalul onorariilor primite de la client reprezintă, sau este probabil că va reprezenta, peste 15% din totalul onorariilor primite de firmă.

**C410.31** După discuția cu persoanele responsabile cu guvernarea, prevăzută la punctul C410.30, în măsura în care clientul de audit care este o entitate de interes public nu efectuează prezentările relevante de informații, sub rezerva punctului C410.32, firma trebuie să prezinte public:

- (a) Onorariile plătite sau în curs de plată firmei sau firmelor din rețea pentru auditul situațiilor financiare asupra cărora firma exprimă o opinie,
- (b) Onorariile, altele decât cele prezentate la litera (a), percepute clientului pentru furnizarea de servicii de către firma sau o firmă din rețea în timpul perioadei acoperite de situațiile financiare asupra cărora firma exprimă o opinie. În acest scop, aceste onorarii trebuie să includă doar onorariile percepute clientului și entităților sale afiliate, asupra căreia clientul are control direct sau indirect, care sunt consolidate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie,
- (c) Orice onorarii, altele decât cele prezentate la literele (a) și (b), percepute oricărei alte entități afiliate, asupra căreia clientul de audit are control direct sau indirect, pentru furnizarea de servicii de către firmă sau o firmă din rețea, când firma cunoaște, sau are motive să creadă, că aceste onorarii sunt relevante pentru evaluarea independenței sale și
- (d) Dacă este aplicabil, faptul că totalul onorariilor primite de firmă de la clientul de audit reprezintă, sau este probabil că reprezintă, peste 15% din totalul onorariilor primite de firmă timp de doi ani consecutivi și anul în care a apărut prima data această situație.

410.31 A1 Firma ar putea, de asemenea, să prezinte alte informații referitoare la onorarii care le vor permite utilizatorilor să înțeleagă onorariile plătite sau de plată și independența firmei, potrivit exemplelor descrise la punctul 410.30 A1.

- 410.31 A2 Factorii pe care firma i-ar putea lua în considerare la determinarea informațiilor prevăzute la punctul C410.31(c) sunt prevăzuți la punctul 410.26 A1.
- 410.31 A3 Când prezintă informații referitoare la onorarii, în conformitate cu punctul C410.31, firma ar putea prezenta informațiile către părțile interesate într-o manieră considerată adecvată, ținând cont de data și disponibilitatea informațiilor, de exemplu:
- Pe site-ul firmei.
  - În raportul de transparență al firmei.
  - Într-un raport privind calitatea auditului.
  - Prin comunicări specifice adresate părților interesate, de exemplu o scrisoare către acționari.
  - În raportul auditorului.
- C410.32** Ca o excepție de la punctul C410.31, firma poate decide să nu comunice public informațiile prezentate la punctul C410.31 cu privire la:
- (a) O entitate-mamă care întocmește, de asemenea, situații financiare ale grupului, dacă firma sau o firmă din rețea exprimă o opinie asupra situațiilor financiare ale grupului, sau
  - (b) O entitate deținută integral (direct sau indirect) de o altă entitate de interes public, dacă:
    - (i) Entitatea este consolidată în situațiile financiare ale grupului, întocmite de cea altă entitate de interes public și
    - (ii) Firma sau o firmă din rețea exprimă o opinie asupra acelor situații financiare ale grupului.

*Considerente pentru clienții de revizuire*

- C410.33** Această secțiune stabilește cerințele pentru o firmă de a comunica informații referitoare la onorariile unui client de audit, care este o entitate de interes public, și să prezinte public informații despre onorarii, în măsura în care clientul nu prezintă acele informații. Ca o excepție de la aceste cerințe, firma poate decide să nu comunice sau să urmărească prezentarea acestui tip de informații, când un client de revizuire nu este și client de audit.

## **ONORARII – AMENDAMENTE DE CONFORMITATE ȘI DERIVATE**

### **PARTEA 1 – CONFORMITATEA CU DISPOZIȚIILE CODULUI, PRINCIPIILE FUNDAMENTALE ȘI CADRUL CONCEPTUAL**

#### **SECȚIUNEA 120**

##### **CADRUL CONCEPTUAL**

...

##### **Considerente pentru misiunile de audit, de revizuire și alte misiuni de asigurare**

###### *Independența*

...

*[Punctul 120.15 A3 de mai jos va fi adăugat după punctul 120.15 A2 existent.]*

120.15 A3 Condițiile, politicile și procedurile descrise la punctele 120.6 A1 și 120.8 A2 care ar putea ajuta la identificarea și evaluarea amenințării la adresa conformității cu principiile fundamentale ar putea, de asemenea, să reprezinte factori relevanți pentru identificarea și evaluarea amenințării la adresa independenței. În contextul misiunilor de audit, revizuire și al altor misiuni de asigurare, existența unui sistem de management al calității proiectat și implementat de o firmă în conformitate cu standardele de management al calității emise de IAASB este un exemplu al acelor condiții, politici și proceduri.

**PARTEA 2 – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI****SECȚIUNEA 270****PRESIUNEA DE A ÎNCĂLCA PRINCIPIILE FUNDAMENTALE**

...

**Cerințe și materiale de aplicare****Prevederi generale**

[Punctul 270.3 A2 existent este înlocuit de punctul 270.3 A2 de mai jos.]

270.3 A2 Exemplele de presiuni care ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale includ:

- Presiunile legate de conflicte de interese:
  - Presiunea din partea unei rude, care licitează pentru a acționa în calitate de vânzător pentru organizația angajatoare a profesionistului contabil, de a alege acea rudă în detrimentul unui alt potențial vânzător.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 210, *Conflicte de interese*.

- Presiunea de a influența întocmirea sau prezentarea informațiilor:
  - Presiunea de a raporta rezultate financiare care induc în eroare pentru a îndeplini așteptările investitorilor, analiștilor sau creditorilor.
  - Presiunea din partea oficialilor aleși asupra contabililor din sectorul public de a prezenta eronat programe sau proiecte alegătorilor.
  - Presiunea din partea colegilor de a denatura veniturile, cheltuielile sau ratele de rentabilitate pentru a influența procesul decizional în cazul proiectelor de capital și achizițiilor.
  - Presiunea din partea superiorilor de a aproba sau procesa cheltuieli care nu sunt cheltuieli legitime de afaceri.
  - Presiunea de a suprima rapoarte de audit intern care conțin rezultate nefavorabile.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 220, *Întocmirea și prezentarea informațiilor*.

- Presiunea de a acționa fără competență suficientă sau fără atenția cuvenită:
  - Presiunea din partea superiorilor de a reduce inadecvat cantitatea de muncă efectuată.

- Presiunea din partea superiorilor de a îndeplini o sarcină fără suficientă pregătire și aptitudini sau în termene-limită nerealiste.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 230, *Aționarea cu suficientă competență*.

- Presiunile legate de interese financiare:

- Presiunea din partea superiorilor, a colegilor sau a altor persoane, de exemplu, din partea celor care ar putea beneficia din participarea în acorduri de recompensare sau stimulente, de a manipula indicatorii de performanță.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 240, *Interese financiare, recompensare și stimulente asociate raportării financiare și procesului decizional*.

- Presiunile legate de stimulente:

- Presiunile din partea altor persoane, fie din interiorul, fie din exteriorul organizației angajatoare, de a oferi stimulente pentru a influența în mod necorespunzător raționamentul sau procesul decizional al unei persoane sau al unei organizații.
- Presiunile din partea colegilor de a accepta mită sau alt tip de stimulent, de exemplu, de a accepta cadouri necorespunzătoare sau divertisment de la potențiali vânzători în cadrul unui proces de licitație.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 250, *Stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate*.

- Presiunile legate de cazurile de neconformitate cu legile și reglementările:

- Presiunea de a structura o tranzacție pentru a se sustrage de la plata impozitelor.

A se vedea, de asemenea, secțiunea 260, *Reacția la cazurile de neconformitate cu legile și reglementările*.

- Presiunile legate de nivelul onorariilor

- Presiunea exercitată de un profesionist contabil asupra unui alt profesionist contabil care să furnizeze servicii profesionale la un nivel al onorariilor care nu permite alocarea de resurse suficiente și adecvate în vederea prestării de servicii în conformitate cu standardele tehnice și profesionale (incluzând resurse umane, tehnologice și intelectuale).

A se vedea, de asemenea, secțiunea 330, *Onorarii și alte tipuri de remunerare*.



## PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI CU DREPT DE PRACTICĂ

### SECȚIUNEA 320

#### NUMIREA PROFESIONALĂ

...

#### Cerințe și materiale de aplicare

##### Procedurile de acceptare a clientului și a misiunii

###### *Prevederi generale*

*[Punctul 320.3 A4 existent este înlocuit de punctul 320.3 A4 de mai jos.]*

320.3 A4 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:

- O înțelegere corespunzătoare a:
  - Naturii afacerii clientului,
  - Complexității operațiunilor sale,
  - Cerințelor misiunii și
  - Scopului, naturii și ariei de aplicare ale activității ce urmează a fi prestată.
- Cunoașterea sectoarelor de activitate relevante sau a subiectelor specifice.
- Experiență în domeniul cerințelor relevante de reglementare sau de raportare.
- Existența politicilor și procedurilor de control al calității elaborate pentru a furniza o asigurare rezonabilă că misiunile sunt acceptate numai atunci când pot fi realizate cu competență.
- Nivelul onorariilor și măsura în care țin cont de resursele necesare, luând în considerare prioritățile comerciale și de piață ale profesionistului contabil.

## SECȚIUNEA 330

### ONORARIILE ȘI ALTE TIPURI DE REMUNERARE

...

#### **Materiale de aplicare**

##### **Nivelul onorariilor**

*[Punctul 330.3 A1 existent este înlocuit de punctul 330.3 A1 de mai jos.]*

330.3 A1 Nivelul onorariilor ar putea influența capacitatea unui profesionist contabil de a furniza servicii profesionale în conformitate cu standardele tehnice și profesionale.

*[Punctul 330.3 A3 existent este înlocuit de punctul 330.3 A3 de mai jos.]*

330.3 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:

- Măsura în care clientul cunoaște termenii misiunii și, în special, baza în funcție de care sunt determinate onorariile și serviciile profesionale care sunt acoperite.
- Măsura în care nivelul onorariului este stabilit de o parte terță independentă, cum ar fi o autoritate de reglementare.

## **PARTEA 4A – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE**

### **SECȚIUNEA 400**

#### **APLICAREA CADRULUI CONCEPTUAL PRIVIND INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE**

##### **Introducere**

##### **Prevederi generale**

*[Punctul 400.2 existent este înlocuit de punctul 400.2 de mai jos.]*

- 400.2 Această parte se aplică atât misiunilor de audit, cât și celor de revizuire, dacă nu se precizează contrariul. Termenii „audit”, „echipă de audit”, „misiune de audit”, „client de audit” și “raport de audit” se aplică în egală măsură pentru revizuire, echipa misiunii de revizuire, misiunea de revizuire, clientul de revizuire și raportul misiunii de revizuire

## **PARTEA 4B – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT MISIUNILE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE**

*[Secțiunea 905 existentă este înlocuită de secțiunea 905 de mai jos.]*

### **SECȚIUNEA 905**

#### **ONORARIILE**

##### **Introducere**

- 905.1 Firmelor li se solicită să se conformeze principiilor fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul conceptual prezentat în secțiunea 120 pentru a identifica, evalua și trata amenințările la adresa independenței.
- 905.2 Onorariile sau alte tipuri de remunerație ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește cerințele specifice și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului conceptual în vederea identificării, evaluării și tratării amenințărilor la adresa independenței generate de onorariile percepute clienților de asigurare.

##### **Cerințe și materiale de aplicare**

*Onorarii plătite de un client de asigurare*

- 905.3 A1 Când onorariile sunt negociate cu, și plătite de, un client de asigurare, este generată o amenințare de interes propriu și s-ar putea genera o amenințare de intimidare la adresa independenței.
- 905.3 A2 Aplicarea cadrului conceptual solicită ca, înainte ca o firmă să accepte o misiune de asigurare pentru un client de asigurare, firma să determine dacă amenințările la adresa independenței generate de onorariile propuse clientului sunt la un nivel acceptabil. Aplicarea cadrului conceptual solicită, de asemenea, firmei să reevalueze acele amenințări când faptele sau circumstanțele se modifică pe parcursul misiunii.
- 905.3 A3 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor generate când onorariile sunt plătite de clientul de asigurare includ:
- Nivelul onorariilor pentru misiunea de asigurare și măsura în care acestea se referă la resurse solicitate, luând în calcul prioritățile comerciale și de piață ale firmei.
  - Măsura oricărei dependențe între nivelul onorariului aferent, și orice rezultat al serviciului.
  - Nivelul onorariului în contextul serviciului care urmează a fi furnizat de firmă sau o firmă din rețea.
  - Importanța clientului pentru firmă sau partener.

- Natura clientului.
  - Natura misiunii de asigurare.
  - Implicarea persoanelor responsabile cu guvernanta în agreearea onorariilor.
  - Dacă nivelul onorariului este stabilit de o parte terță independentă, precum un organism de reglementare.
- 905.3 A4 Condițiile, politicile și procedurile descrise la punctul 120.15 A3 (în special existența unui sistem de management al calității proiectat și implementat de firmă în conformitate cu standardele de management al calității emise de IAASB) ar putea, de asemenea, avea un impact asupra evaluării dacă amenințările la adresa independenței sunt la un nivel acceptabil.
- 905.3 A5 Cerințele și materialele de aplicare următoare identifică circumstanțele care ar putea necesita o evaluare suplimentară când se determină dacă amenințările sunt la un nivel acceptabil. În acele circumstanțe, materialele de aplicare includ exemple ale factorilor suplimentari care ar putea fi relevanți în evaluarea amenințărilor.

#### **Nivelul onorariilor aferente misiunilor de asigurare**

- 905.4 A1 Determinarea onorariilor percepute unui client de asigurare, fie pentru servicii de audit sau de altă natură, este o decizie de afaceri a firmei, luând în calcul factorii și circumstanțele relevante misiunii respective, inclusiv cerințele standardelor tehnice și profesionale.
- 905.4 A2 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de interes propriu și de intimidare generate de nivelul onorariului de asigurare plătit de clientul de asigurare includ:
- Motivația comercială a firmei pentru onorariul aferent misiunii de asigurare.
  - Dacă s-a pus, sau se pune, presiune nedorită pe client pentru a reduce onorariul aferent misiunii de asigurare.
- 905.4 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata aceste amenințări includ:
- Revizuirea caracterului rezonabil al onorariului propus de către un partener de revizuire adecvat, care nu a făcut parte din misiunea de asigurare, ținând cont de aria de aplicare și de complexitatea misiunii.
  - Revizuirea activității efectuate de către un partener de revizuire adecvat care nu a făcut parte din misiunea de asigurare.

#### **Onorarii contingente**

- 905.5 A1 Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau cu rezultatul serviciilor

furnizate. Un onorariu contingent perceput printr-un intermediar este un exemplu de onorariu contingent indirect. În această secțiune, un onorariu nu este considerat contingent dacă a fost stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică.

**C905.6** O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de asigurare.

**C905.7** O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru un serviciu, altul decât unul de asigurare, furnizat unui client de asigurare dacă rezultatul serviciului, altul decât unul de asigurare, și prin urmare valoarea onorariului, depinde de un raționament viitor sau actual cu privire la un aspect care este semnificativ pentru informațiile specifice ale misiunii de asigurare.

905.7 A1 Punctele C905.6 și C905.7 interzic unei firme sau unei firme din rețea să încheie anumite angajamente cu onorarii contingente cu un client de asigurare. Chiar dacă un angajament cu onorarii contingente nu este interzis atunci când unui client de asigurare i se prestează un serviciu care nu este unul de asigurare, acesta ar putea totuși afecta nivelul amenințării de interes propriu.

905.7 A2 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:

- Intervalul valorilor posibile ale onorariilor.
- Măsura în care o autoritate adecvată determină rezultatul de care depinde onorariul contingent.
- Prezentarea către utilizatorii vizați a informațiilor privind activitatea efectuată de firmă și baza de remunerare.
- Natura serviciului.
- Efectul evenimentului sau al tranzacției asupra informațiilor specifice.

905.7 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:

- Revizuirea activității de asigurare relevante de către un partener de revizuire adecvat, care nu a fost implicat în efectuarea serviciului care nu este unul de asigurare.
- Obținerea unui acord prealabil scris al clientului cu privire la baza de remunerare.

**Totalul onorariilor — onorarii restante**

905.8 A1 Nivelul amenințării de interes propriu ar putea fi afectat dacă onorariile de plată ale clientului de asigurare pentru misiunea de asigurare sau pentru alte servicii sunt scadente în timpul perioadei misiunii de asigurare.

- 905.8 A2 În general, este de așteptat că firma va primi plata acestor onorarii înainte de emiterea raportului de asigurare.
- 905.8 A3 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului acestei amenințări de interes propriu includ:
- Importanța onorariilor restante pentru firmă.
  - Durata de timp de când onorariile au fost restante.
  - Evaluarea firmei cu privire la capacitatea și disponibilitatea clientului sau a unei alte părți relevante de a plăti onorariile restante.
- 905.8 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări includ:
- Obținerea unor plăți parțiale pentru onorariile restante.
  - Revizuirea activității efectuate de către un partener de revizuire adecvat care nu a făcut parte din misiunea de asigurare.
- C905.9** Atunci când o parte semnificativă din onorariile datorate de un client de asigurare rămâne neplătită pentru o perioadă lungă de timp, firma trebuie să determine:
- (a) Dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut acordat clientului, situație în care sunt aplicabile cerințele și materialele de aplicare prezentate în secțiunea 911 și
  - (b) Dacă este adecvat ca firma să fie numită din nou sau să continue misiunea de asigurare.

### **Totalul onorariilor— dependența de onorarii**

- 905.10 A1 Când totalul onorariilor generate de la un client de asigurare de către firma care exprimă concluzia într-o misiune de asigurare reprezintă un procent mare din totalul onorariilor acesteia, dependența de onorariile primite de la client și îngrijorarea cu privire la posibilă pierdere a acestora, afectează nivelul amenințării de interes propriu și generează o amenințare de intimidare.
- 905.10 A2 Este generată o amenințare de interes propriu și de intimidare, în circumstanțele descrise la punctul 905.10 A1, chiar dacă un client de asigurare nu este responsabil de negocierea sau plata onorariilor aferente misiunii de asigurare.
- 905.10 A3 Când calculează onorariile totale ale firmei, firma ar putea utiliza informațiile financiare disponibile din anul financiar anterior și ar putea estima procentul pe baza acelor informații, dacă este adecvat.
- 905.10 A4 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului acestor amenințări de interes propriu și de intimidare includ:
- Structura operațională a firmei.

- Dacă se așteaptă ca firma să își diversifice activitatea, astfel încât să fie redusă orice dependență de clientul de asigurare.

905.10 A5 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea acestor amenințări includ:

- Reducerea nivelului serviciilor, altele decât misiunile de asigurare, furnizate clientului.
- Creșterea bazei de clienți ai firmei, în vederea reducerii dependenței de clientul de asigurare.

905.10 A6 Este generată o amenințare de interes propriu sau de intimidare când onorariile generate de o firmă de la un client de asigurare reprezintă un procent mare din veniturile de la clienții unui partener individual.

905.10 A7 Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului acestor amenințări includ:

- Importanța clientului de asigurare pentru partener, din punct de vedere calitativ și cantitativ.
- Măsura în care compensația partenerului depinde de onorariile generate de la client.

905.10 A8 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea acestor amenințări de interes propriu sau de intimidare includ:

- Revizuirea activității de audit de către un partener de revizuire adecvat care nu a făcut parte din echipa misiunii de asigurare.
- Asigurarea că nu este influențată semnificativ compensația partenerului, prin onorariile generate de clientul de asigurare.
- Creșterea bazei de clienți ai partenerului, în vederea reducerii dependenței de client.



## **ONORARIII –DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE**

- Pentru secțiunea 410 revizuită și amendamentele derivate la Partea 4A: în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la, sau ulterior datei de, 15 decembrie 2022.
- Pentru secțiunea 905 revizuită: în relație cu misiunile de asigurare cu privire la subiectele implicite care acoperă perioade de timp, în vigoare pentru perioadele cu începere de la, sau ulterior datei de, 15 decembrie 2022; altfel, în vigoare de la 15 decembrie 2022.
- Pentru amendamentele de conformitate și derivate la alte secțiuni din Cod: în vigoare de la 15 decembrie 2022.

Este permisă adoptarea anterioară acestei date.



International  
Federation  
of Accountants®

ISBN 978-1-60815-494-4



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)  
ISBN: 978-1-60815-235-3