International Ethics Standards Board for Accountants®

Manualul privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili

inclusiv
Standardele Internaționale privind Independența

Ediția 2018

Tradus de:

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

Această publicație a fost publicată de International Federation of Accountants (IFAC®). Misiunea sa este de a servi interesul public prin: sprijinirea elaborării unor standarde internaționale de înaltă calitate; promovarea adoptării și implementării acestor standarde; dezvoltarea capacității organizațiilor profesionale contabile; și susținerea problemelor de interes public. Această publicație poate fi descărcată în scopuri personale sau achiziționată de pe website-ul International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®): www.ethicsboard.org.

International Code of Ethics for Professional Accountants™ (including International Independence Standards™), proiectele de expunere, documentele consultative și alte publicații ale IESBA sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale IFAC.

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

„International Ethics Standards Board for Accountants", *International Code of Ethics for Professional Accountants™ (including International Independence Standards™)*, „International Federation of Accountants", „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.

Drepturi de autor © iulie 2018 ale International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Este necesară permisiunea scrisă a IFAC pentru reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare, cu excepția cazului în care documentul este utilizat în scop individual și necomercial. Contactați permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-369-5

Manualul privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili, Ediția 2018 al International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în iulie 2018 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în decembrie 2019, cu sprijinul și sub supravegherea Autorității pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar (ASPAAS), și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a *Manualului privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili, Ediția 2018* a fost analizat de IFAC și traducerea a fost realizată în conformitate cu „Declarația de politică – Politica de traducere a publicațiilor International Federation of Accountants". Textul aprobat al *Manualului privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili, Ediția 2018* 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 privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili, Ediția 2018* © 2018 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al *Manualului privind Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili, Ediția 2018* © 2019 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: *„Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, 2018 Edition*, ISBN: 978-1-60815-369-5".

Contactați permissions@ifac.org pentru permisiunea de a reproduce, a stoca, a transmite sau a utiliza acest document în alte scopuri similare.

ISBN pentru ediția în limba română: 978-606-580-105-9

Publicat de:

IFAC International Federation of Accountants®

Comitetul de traducere:

- Traducător principal: conf. univ. dr. Mirela Păunescu, auditor financiar / expert contabil
- Gabriela Stan, director relații internaționale, CECCAR
- Ana-Maria Racea, economist relații internaționale, CECCAR

Comitetul de revizuire:

- Adina Mihaela Clim, inspector, ASPAAS
- Georgeta Mihaela Satmari, inspector, ASPAAS
- Carmen Spiridon, Associate Partner / auditor, E&Y Assurance Services
- Ionuț Vintilă, Senior Manager / auditor, Mazars România
- Florin Toma, Senior Manager / auditor / expert contabil, JPA Audit&Consultanță
- Conf. univ. dr. Adrian Groșanu, auditor financiar / expert contabil
- Conf. univ. dr. Mariana Bunea, expert contabil
- Clemente Kiss, Audit Partner, expert contabil, Ecovis
- Nicoleta Rusu, Director Audit&Assurance / Auditor, KPMG Audit

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

EDIȚIA 2018

Cum este structurat prezentul manual

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

Introducere privind International Ethics Standards Board for Accountants 1

Rolul Federației Internaționale a Contabililor 2

Domeniul de aplicare al prezentului manual 3

Modificări de fond față de ediția din 2016..... 4

Ghid la acest Cod 6

Cuprins 11

Prefață 14

Partea 1 – Conformarea cu dispozițiile Codului, principiile fundamentale și cadrul general conceptual 15

Partea 2 – Profesioniști contabili angajați 32

Partea 3 – Profesioniști contabili practicieni..... 70

Standardele Internaționale privind Independența (Părțile 4A și 4B)

Partea 4A – Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire 116

Partea 4B – Independența în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire 197

Glosar, inclusiv liste de abrevieri 235

Data intrării în vigoare 248

Drepturi de autor și traducere

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, organismele de reglementare, organismele de normalizare, organismele membre IFAC, avocații, cadrele universitare, studenții și alte grupuri interesate din țări în care nu se vorbește engleza să aibă acces la standarde în limba lor maternă. Prin urmare, IFAC încurajează și facilitează reproducerea, sau traducerea și reproducerea, publicațiilor sale.

Politica IFAC privind traducerea și reproducerea publicațiilor sale cu drepturi de autor este prezentată în *Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de către Federația Internațională a Contabililor* și *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 trebuie să contacteze permissions@ifac.org pentru informații cu privire la condițiile și termenele relevante.

INTRODUCERE PRIVIND INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS®

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®)) este un organism normalizator independent care elaborează un *Cod etic internațional pentru profesioniștii contabili (International Code of Ethics for Professional Accountants™ (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența (International Independence Standards™))* (Codul).

Obiectivul IESBA, prezentat în Termenii săi de referință, este de a servi interesul public prin elaborarea de standarde de etică de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili. Pe termen lung, obiectivul IESBA este convergența standardelor de etică pentru profesioniștii contabili cuprinse în Cod, inclusiv a standardelor referitoare la independența auditorilor, cu cele emise de organismele de reglementare și normalizatorii de standarde naționale. 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 optsprezece membri din întreaga lume, dintre care cel mult nouă sunt practicieni și cel puțin trei sunt membri publici (persoane de la care se așteaptă să reflecte și se consideră că reflectă interesul public mai larg). Membrii sunt desemnați de Consiliul de Administrație al IFAC, pe baza recomandărilor Comitetului de Nominalizare și cu aprobarea Consiliului de Supraveghere în Interesul Public (PIOB), care supraveghează activitățile IESBA.

Procesul de normalizare al IESBA include implicarea PIOB și a Grupului Consultativ (CAG) al IESBA, care oferă perspective referitoare la interesul public în elaborarea de standarde și îndrumări de către IESBA.

În elaborarea standardelor sale, IESBA trebuie să fie transparent în activitățile sale și să adere la procedura stabilită aprobată de PIOB. Ședințele consiliului, inclusiv teleconferințele, sunt deschise publicului, iar documentele de pe agendă sunt disponibile pe site.

Pentru mai multe informații consultați www.ethicsboard.org.

ROLUL FEDERAȚIEI INTERNAȚIONALE A CONTABILILOR

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) servește interesul public prin contribuirea la dezvoltarea unor organizații, piețe și economii puternice și durabile. Aceasta pledează pentru transparența, responsabilitatea și comparabilitatea raportării financiare; ajută la dezvoltarea profesiei contabile; și face cunoscute 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 din practica publică, educație, servicii de stat, industrie și comerț.

Ca parte a mandatului său în interesul public, IFAC contribuie la dezvoltarea, adoptarea și implementarea de standarde internaționale de etică de înaltă calitate pentru contabili, îndeosebi prin sprijinul acordat IESBA. IFAC asigură resursele umane, gestionarea utilităților, suportul în comunicare și finanțarea acestui consiliu normalizator de standarde independent și facilitează nominalizările și procesul de selecție a membrilor consiliului.

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

Independența IESBA este protejată printr-o serie de modalități:

- supraveghere independentă, formală, în interesul public pentru procesul de normalizare, realizată de către PIOB (a se vedea www.ipiob.org pentru mai multe informații), care include o procedură stabilită riguroasă ce implică consultări publice;
- 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 normalizare, cât și cu privire la accesul public la materialele de pe agendă, ședințe și bazele pentru concluzii publicate împreună cu fiecare standard final;
- implicarea Grupului Consultativ și a observatorilor în procesul de normalizare; și
- cerința ca membrii IESBA, precum și organizațiile care nominalizează sau angajatorii acestor membri să adere la misiunea consiliului de a acționa cu independență, integritate și în interesul public.

Consultați website-ul IFAC pe www.ifac.org pentru mai multe informații.

DOMENIUL DE APLICARE AL PREZENTULUI MANUAL

EDIȚIA 2018

Prezentul 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 2016

Prezentul manual înlocuiește ediția din 2016 a *Manualului privind Codul etic pentru profesioniștii contabili*, revizuită prin:

- Normele NOCLAR – *Reacția la cazurile de neconformitate cu legislația și reglementările*;
- „Document final" – *Modificări ale Codului care tratează asocierea pe termen lung a personalului cu un client de audit sau de asigurare*; și
- „Document final" – *Modificări ale Părții C din Cod care tratează întocmirea și prezentarea informațiilor și presiunea de a încălca principiile fundamentale*.

Modificări

Ediția din 2018 a manualului este reformulată în întregime cu o nouă structură, iar convențiile de elaborare fac Codul mai ușor de parcurs, de utilizat și de aplicat. Redenumit *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)*, Codul conține mai multe completări și revizuiri substanțiale, inclusiv:

- Un cadru general conceptual îmbunătățit și mai proeminent.
- Prevederi mai clare și mai stricte legate de măsuri de protecție care să fie mai bine aliniate cu amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale și independenței.
- Prevederi mai riguroase referitoare la independență, care să trateze asocierea pe termen lung a personalului cu un client de audit sau de asigurare.
- Secțiuni noi și revizuite dedicate profesioniștilor contabili angajați (PAIB), referitoare la:
    - întocmirea și prezentarea informațiilor; și
    - presiunea de a încălca principiile fundamentale.
- Îndrumări clare pentru profesioniștii contabili practicieni (PAPP), care arată că prevederile pentru PAIB relevante stabilite în Partea 2 din Cod le sunt aplicabile.
- Prevederi mai riguroase pentru PAIB și PAPP în legătură cu oferirea sau acceptarea de stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate.
- Materiale de aplicare noi pentru a sublinia importanța înțelegerii faptelor și a circumstanțelor în exercitarea raționamentului profesional.
- Materiale de aplicare noi pentru a explica modul în care conformitatea cu principiile fundamentale susține exercitarea scepticismului profesional într-o misiune de audit sau alte misiuni de asigurare.

Data intrării în vigoare

Părțile 1-3

- Părțile 1, 2 și 3 vor intra în vigoare de la 15 iunie 2019.

Standardele Internaționale privind Independența (Părțile 4A și 4B)

- Partea 4A privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire va intra în vigoare pentru auditurile și revizuirile situațiilor financiare pentru perioade care încep la 15 iunie 2019 sau ulterior acestei date.
- Partea 4B privind independența în cazul misiunilor de asigurare cu privire la subiecte specifice care vizează perioade va intra în vigoare pentru perioade care încep de la 15 iunie 2019 sau ulterior acestei date; în toate celelalte cazuri, va intra în vigoare de la 15 iunie 2019.

Se permite adoptarea anterioară acestei date.

Prevederile privind asocierile pe termen lung

Data intrării în vigoare a Codului restructurat nu afectează data intrării în vigoare a prevederilor revizuite privind asocierile pe termen lung din Secțiunile 290 și 291 existente (așa cum au fost stabilite în documentul final privind asocierile pe termen lung din ianuarie 2017), care este după cum urmează:

(a) Sub rezerva prevederilor tranzitorii de la litera (c) de mai jos, punctele 290.148-290.168 intră în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioade care încep de la 15 decembrie 2018 sau ulterior acestei date.

(b) Pentru misiunile de asigurare care vizează perioade, punctele 291.137-291.141 vor intra în vigoare pentru perioade care încep de la 15 decembrie 2018 sau ulterior acestei date; în toate celelalte cazuri, vor intra în vigoare de la 15 decembrie 2018.

(c) Punctul 290.163 va produce efecte numai pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioade care încep înainte de 15 decembrie 2023. Astfel, se va facilita tranziția la perioada de pauză obligatorie de cinci ani consecutivi pentru partenerii de misiune din acele jurisdicții în care organismul legislativ sau de reglementare (sau organizația autorizată sau recunoscută de un astfel de organism legislativ sau de reglementare) a specificat o perioadă de pauză mai mică de cinci ani consecutivi.

Modificări ale Codului emise ulterior lunii iulie 2018 și proiecte de expunere

Pentru informații privind evoluțiile recente și pentru a obține normele finale emise după iulie 2018 sau proiectele de expunere în curs, consultați website-ul IESBA, www.ethicsboard.org.

GHID LA ACEST COD

(Acest ghid oferă un ajutor fără caracter obligatoriu pentru utilizarea Codului.)

Obiectivul Codului

1. *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* („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 general 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 dispozițiile și materialele de aplicare cu privire la diferite subiecte pentru a ajuta contabilii să aplice cadrul general conceptual pentru aceste subiecte.

3. În cazul misiunilor de audit, revizuire și altor misiuni de asigurare, Codul definește *Standardele Internaționale privind Independența*, stabilite prin aplicarea cadrului general conceptual pentru amenințările la adresa independenței în legătură cu aceste misiuni.

Cum este structurat Codul

4. Codul conține următoarele materiale:

   - Partea 1 – *Conformarea cu dispozițiile Codului, principiile fundamentale și cadrul general conceptual*, care include principiile fundamentale și cadrul general conceptual și este aplicabilă tuturor profesioniștilor contabili.

   - Partea 2 – *Profesioniști contabili angajați*, care stabilește materiale de aplicare suplimentare care se aplică profesioniștilor contabili angajați atunci când desfășoară activități profesionale. Profesioniștii contabili angajați includ profesioniștii contabili care sunt angajați, colaboratori sau contractați într-o calitate executivă sau neexecutivă, de exemplu, 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 practicieni atunci când desfășoară activități profesionale în baza relației lor cu firma, în calitate de contractant, angajat sau proprietar.

- Partea 3 – *Profesioniști contabili practicieni*, care stabilește materiale de aplicare suplimentare care se aplică profesioniștilor contabili practicieni atunci când furnizează servicii profesionale.
- *Standardele Internaționale privind Independența*, care stabilesc materiale de aplicare suplimentare care se aplică profesioniștilor contabili practicieni atunci când furnizează servicii de asigurare, după cum urmează:
  - Partea 4A – *Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire*, care se aplică atunci când se desfășoară misiuni de audit sau de revizuire.
  - Partea 4B – *Independența în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire*, care 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 o listă 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 – stabilește subiectul specific tratat în secțiunea respectivă și introduce dispozițiile și materialele de aplicare în contextul cadrului general conceptual. Materialul introductiv conține informații, inclusiv o explicație a termenilor utilizați, care este importantă în înțelegerea și aplicarea fiecărei părți și a secțiunilor acestora.
- Dispoziții – stabilesc obligațiile generale și specifice în ceea ce privește subiectul specific tratat.
- Materiale de aplicare – prezintă contextul, explicații, sugestii pentru acțiuni sau aspecte de luat în considerare, exemple sau alte îndrumări care să ajute la conformarea cu dispozițiile.

Cum se utilizează Codul

Principiile fundamentale, independența și cadrul general conceptual

6. Codul impune profesioniștilor contabili să se conformeze cu principiile de etică fundamentale. De asemenea, Codul le impune acestora să aplice cadrul general conceptual pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale. Aplicarea cadrului general conceptual implică exercitarea raționamentului profesional, păstrarea vigilenței pentru a identifica informațiile noi și modificările faptelor și circumstanțelor și utilizarea testului unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză.

7. Cadrul general conceptual recunoaște că existența condițiilor, politicilor și 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 general 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 profesionistul contabil le întreprinde pentru a reduce în mod 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 general conceptual se aplică în aceeași măsură identificării, evaluării și tratării amenințărilor la adresa independenței, precum și amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale.

9. Conformarea 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.

Dispoziții și materiale de aplicare

10. Dispozițiile și materialele de aplicare trebuie să fie citite și aplicate cu obiectivul conformării cu principiile fundamentale, aplicării cadrului general conceptual și, atunci când se desfășoară misiuni de audit, revizuire și alte misiuni de asigurare, independenței.

Dispoziții

11. Dispozițiile sunt desemnate cu litera „R” și, în majoritatea cazurilor, includ cuvântul „trebuie”. Cuvântul „trebuie” din Cod impune unui profesionist contabil sau unei firme o obligație de a se conforma cu prevederea specifică în care a fost folosit termenul „trebuie”.

12. În unele situații, Codul prevede o excepție specifică de la o dispoziție. Într-o astfel de situație, prevederea este desemnată cu litera „R”, dar utilizează termenul „poate” sau o formulare condițională.

13. Atunci când în Cod este utilizat cuvântul „poate”, acesta indică permisiunea de a întreprinde o anumită acțiune în anumite circumstanțe, inclusiv ca o excepție de la o dispoziție. 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

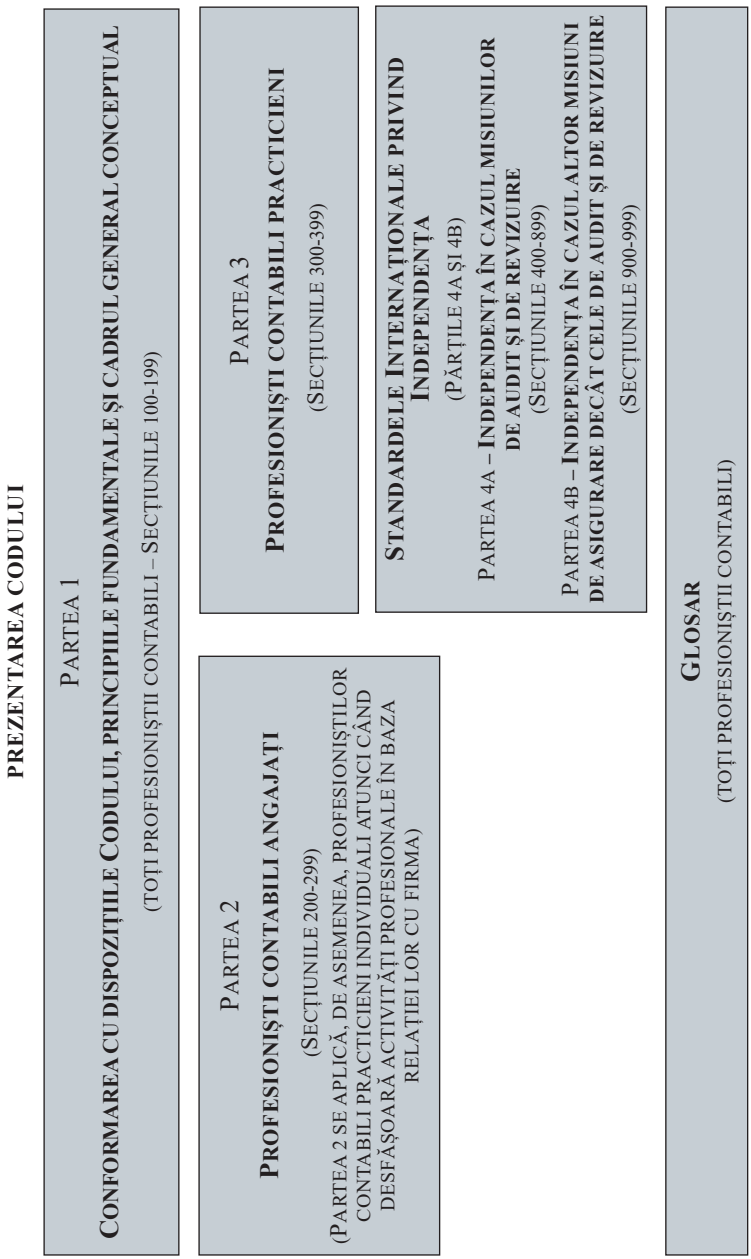
15. Pe lângă dispoziții, Codul conține materiale de aplicare care asigură contextul relevant unei înțelegeri adecvate a Codului. În special, materialele de aplicare au scopul de a ajuta un profesionist contabil să înțeleagă cum poate fi aplicat cadrul general conceptual pentru un set de circumstanțe specifice și să înțeleagă și să se conformeze cu o dispoziție specifică. Deși un astfel de material de aplicare nu impune, în sine, o dispoziție, analizarea materialului este necesară pentru aplicarea adecvată a dispozițiilor Codului, inclusiv aplicarea cadrului general conceptual. Materialele de aplicare sunt desemnate cu litera „A”.

16. În cazul în care materialele de aplicare includ o listă 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.

Anexa Ghidului la acest Cod



MANUALUL PRIVIND CODUL ETIC INTERNAȚIONAL PENTRU PROFESIONIȘTII CONTABILI

(inclusiv STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND INDEPENDENȚA)

CUPRINS

Pagina

PREFAȚĂ 14

PARTEA 1 – CONFORMAREA CU DISPOZIȚIILE CODULUI, PRINCIPIILE FUNDAMENTALE ȘI CADRUL GENERAL CONCEPTUAL 15

100 Conformarea cu dispozițiile Codului 16

110 Principiile fundamentale 18

111 – Integritatea 19

112 – Obiectivitatea 19

113 – Competența profesională și atenția cuvenită 20

114 – Confidențialitatea 20

115 – Conduita profesională 22

120 Cadrul general conceptual 24

PARTEA 2 – PROFESIONIȘTI CONTABILI ANGAJAȚI 32

200 Aplicarea cadrului general conceptual – Profesioniști contabili angajați 33

210 Conflicte de interese 38

220 Întocmirea și prezentarea informațiilor 41

230 Demonstrarea unor competențe suficiente 46

240 Interese financiare, recompensare și stimulente asociate raportării financiare și procesului decizional 48

250 Stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate 50

260 Reacția la cazurile de neconformitate cu legislația și reglementările 56

270 Presiunea de a încălca principiile fundamentale 66

PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI 70

300 Aplicarea cadrului general conceptual – Profesioniști contabili practicieni 71

310 Conflicte de interese 78

320 Desemnarea profesională 85

321 Furnizarea unei a doua opinii 89

330 Onorarii și alte tipuri de remunerare 90

340 Stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate 93

350 Custodia activelor clientului 99

360 Reacția la cazurile de neconformitate cu legislația și reglementările 100

STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND INDEPENDENȚA (PĂRȚILE 4A ȘI 4B) 116

PARTEA 4A – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE 116

400 Aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și de revizuire 118

410 Onorarii 132

411 Politici de evaluare și recompensare 136

420 Cadouri și ospitalitate 137

430 Litigii existente sau posibile 138

510 Interese financiare 139

511 Împrumuturi și garanții 144

520 Relații de afaceri 146

521 Relații de familie și relații personale 148

522 Servicii recente pentru un client de audit 151

523 Poziția de director sau responsabil al unui client de audit 153

524 Angajarea la un client de audit 154

525 Repartizări temporare ale personalului 158

540 Asocierea pe termen lung a personalului (inclusiv rotația partenerilor) cu un client de audit 159

600 Furnizarea altor servicii decât cele de asigurare pentru un client de audit 165

601 – Servicii de contabilitate și de contabilitate primară 170

602 – Servicii administrative 173

603 – Servicii de evaluare 173

604 – Servicii fiscale 175

605 – Servicii de audit intern 181

606 – Servicii privind sistemele IT 184

607 – Servicii de asistență în caz de litigiu 186

608 – Servicii juridice 187

609 – Servicii de recrutare 189

610 – Servicii financiare corporative 191

800 Rapoarte referitoare la situații financiare cu scop special care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuire (misiuni de audit și de revizuire) 193

PARTEA 4B – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL ALTOR MISIUNI DE ASIGURARE DECÂT CELE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE 197

900 Aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire ... 198

905 Onorarii 206

906 Cadouri și ospitalitate 209

907 Litigii existente sau posibile 210

910 Interese financiare 211

911 Împrumuturi și garanții 215

920 Relații de afaceri 217

921 Relații de familie și relații personale 219

922 Servicii recente pentru un client de asigurare 222

923 Poziția de director sau responsabil al unui client de asigurare 223

924 Angajarea la un client de asigurare 224

940 Asocierea pe termen lung a personalului cu un client de asigurare 226

950 Furnizarea altor servicii decât cele de asigurare clienților de asigurare, alții decât clienții misiunilor de audit și de revizuire 228

990 Rapoarte care includ restricții cu privire la utilizare și distribuire (alte misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire) 232

GLOSAR, INCLUSIV LISTE DE ABREVIERI 235

DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE 248

PREFAȚĂ

IESBA elaborează și emite, în baza propriei autorități de normalizare, *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 pentru a fi aplicat la nivel internațional urmând procedura stabilită.

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) stabilește dispoziții separate pentru organismele sale membre în ceea ce privește Codul.

PARTEA 1 – CONFORMAREA CU DISPOZIȚIILE CODULUI, PRINCIPIILE FUNDAMENTALE ȘI CADRUL GENERAL CONCEPTUAL

Pagina

Secțiunea 100 Conformarea cu dispozițiile Codului 16

Secțiunea 110 Principiile fundamentale..... 18

Subsecțiunea 111 – Integritatea..... 19

Subsecțiunea 112 – Obiectivitatea 19

Subsecțiunea 113 – Competența profesională și atenția cuvenită..... 20

Subsecțiunea 114 – Confidențialitatea 20

Subsecțiunea 115 – Conduita profesională 22

Secțiunea 120 Cadrul general conceptual..... 24

PARTEA 1 – CONFORMAREA CU DISPOZIȚIILE CODULUI, PRINCIPIILE FUNDAMENTALE ȘI CADRUL GENERAL CONCEPTUAL

SECȚIUNEA 100

CONFORMAREA CU DISPOZIȚIILE CODULUI

Prevederi generale

100.1 A1 O caracteristică distinctivă a profesiei contabile este asumarea responsabilității de a acționa în interesul public. Responsabilitatea profesionistului contabil nu se limitează doar la satisfacerea nevoilor unui client individual sau organizației angajatoare. Astfel, Codul conține dispoziții și materiale de aplicare pentru a le permite profesioniștilor contabili să își îndeplinească responsabilitatea de a acționa în interesul public.

100.2 A1 Dispozițiile Codului, desemnate cu litera „R" (engl., *requirements*), impun obligații.

100.2 A2 Materialele de aplicare, desemnate cu litera „A" (engl., *application material*), asigură contextul, explicații, sugestii pentru acțiuni sau aspecte de luat în considerare, exemple sau alte îndrumări relevante pentru o înțelegere adecvată a Codului. În special, materialele de aplicare au scopul de a ajuta profesionistul contabil să înțeleagă maniera de aplicare a cadrului general conceptual pentru un set de circumstanțe specifice și să înțeleagă și să se conformeze cu o dispoziție specifică. În timp ce un astfel de material de aplicare nu impune, în sine, o dispoziție, analizarea materialului este necesară pentru aplicarea adecvată a dispozițiilor Codului, inclusiv aplicarea cadrului general conceptual.

R100.3 Un profesionist contabil trebuie să se conformeze Codului. Ar putea exista circumstanțe în care legile sau reglementările împiedică un contabil să se conformeze cu anumite părți din Cod. În astfel de circumstanțe, aceste legi și reglementări prevalează, iar contabilul trebuie să se conformeze cu toate celelalte părți din Cod.

100.3 A1 Principiul conduitei profesionale impune profesionistului contabil să se conformeze cu legislația și reglementările relevante. Unele jurisdicții ar putea conține unele 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 prin reglementare.

100.3 A2 Un profesionist contabil ar putea întâlni situații neobișnuite în care acesta consideră că rezultatul aplicării unei anumite dispoziții a Codului ar fi disproporționat sau ar putea să nu fie în interesul public. În

acele situații, contabilul este încurajat să se consulte cu un organism profesional sau cu un organism de reglementare.

Încălcări ale Codului

R100.4 Punctele R400.80-R400.89 și R900.50-R900.55 tratează încălcări ale *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 trata în mod satisfăcător consecințele încălcării; și

(b) Să determine dacă este necesar să raporteze părților relevante respectiva încălcare.

100.4 A1 Părțile relevante cărora o astfel de încălcare le-ar putea fi raportată îi includ pe cei care ar putea fi afectați 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 de încredere și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri.

(b) Obiectivitatea – să nu își compromită raționamentele profesionale sau de afaceri în urma unei prejudecăți, unui conflict de interese sau influenței necorespunzătoare a altor persoane.

(c) Competența profesională și atenția cuvenită – pentru:

(i) A dobândi și a menține cunoștințele și aptitudinile 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 legislația relevantă; și

(ii) A acționa cu atenția necesară 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 – să se conformeze principalelor legi și reglementări relevante și să evite orice conduită despre care profesionistul contabil știe sau ar trebui să știe că i-ar putea discredita profesia.

R110.2 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 general conceptual stabilește abordarea pe care un profesionist contabil este obligat să o aplice pentru a ajuta la conformarea cu aceste principii fundamentale. Subsecțiunile 111-115 stabilesc dispozițiile și materialele de aplicare legate de fiecare dintre principiile fundamentale.

110.2 A2 Un profesionist contabil ar putea întâlni o situație în care conformarea cu unul dintre principiile fundamentale contravine conformării 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 guvernanța.

- Un organism profesional.
- Un organism de reglementare.
- Un consilier juridic.

Cu toate acestea, o astfel de consultare nu degrevează 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 disocia de problema care a generat conflictul.

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

SUBSECȚIUNEA 111 – INTEGRITATEA

R111.1 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 implică sinceritate și corectitudine.

R111.2 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; sau

(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 R111.2.

R111.3 Atunci când un profesionist contabil află că a fost asociat cu informațiile descrise la punctul R111.2, el trebuie să ia măsuri pentru a se disocia de aceste informații.

SUBSECȚIUNEA 112 – OBIECTIVITATEA

R112.1 Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul obiectivității, care îi impune acestuia să nu își compromită raționamentul profesional sau de afaceri în urma unei prejudecăți, unui conflict de interese sau influenței necorespunzătoare a altor persoane.

R112.2 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 – COMPETENȚA PROFESIONALĂ ȘI ATENȚIA CUVENITĂ

R113.1 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 aptitudinile profesionale la nivelul prevăzut pentru a se asigura că un client sau o organizație angajatoare primește servicii profesionale competente, bazate pe standardele tehnice și profesionale curente și pe legislația relevantă; și

(b) Să acționeze cu atenția necesară în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.

113.1 A1 Deservirea clienților și organizațiilor angajatoare cu competență profesională impune exercitarea unui raționament solid în aplicarea cunoștințelor și aptitudinilor 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-și dezvolte și să-și mențină capacitățile de a acționa competent în mediul profesional.

113.1 A3 Diligența implică responsabilitatea de a acționa în concordanță cu dispozițiile unei sarcini, cu atenție, meticulos și prompt.

R113.2 În conformarea cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite, un profesionist contabil trebuie să ia măsuri rezonabile pentru a se asigura că persoanele care lucrează sub autoritatea acestuia într-o calitate profesională sunt pregătite și supravegheate corespunzător.

R113.3 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 – CONFIDENȚIALITATEA

R114.1 Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul confidențialității, care îi impune acestuia să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relației profesionale și de afaceri. Un contabil trebuie:

(a) Să fie vigilent față 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 organizației angajatoare fără a avea autoritatea necesară și adecvată, excepție fiind 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 utilizeze 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 profesionistul contabil 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 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 dispozițiile 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, includ:

- Dacă interesele oricăror alte părți, inclusiv ale părților terțe ale căror interese ar putea fi afectate, pot fi vătămate în cazul în care clientul sau organizația angajatoare este de acord cu divulgarea informațiilor de către profesionistul contabil.
- Dacă toate informațiile relevante sunt cunoscute sau susținute, în măsura în care acest lucru este posibil. Factorii care afectează decizia de a prezenta informații includ:
  - Fapte nefondate.
  - Informații incomplete.
  - Concluzii nefondate.
- Tipul de comunicare propus și cui i se adresează.
- Dacă părțile cărora li se adresează comunicarea sunt beneficiarii adecvați.

R114.2 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 dobândirea unui nou client, contabilul are dreptul să utilizeze experiența anterioară, dar nu trebuie să folosească sau să prezinte alte informații confidențiale dobândite sau primite ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri.

SUBSECȚIUNEA 115 – CONDUITA PROFESIONALĂ

R115.1 Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul conduitei profesionale, care îi impune acestuia să se conformeze cu legislația și reglementările relevante și să evite orice acțiuni despre care contabilul știe sau ar trebui să știe că i-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 Conduita care ar putea discredita profesia include conduita despre care o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză ar fi probabil să concluzioneze că afectează negativ buna reputație a profesiei.

R115.2 Atunci când desfășoară activități de marketing sau promoționale, 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 GENERAL CONCEPTUAL

Introducere

120.1 Circumstanțele în care lucrează profesioniștii contabili ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Secțiunea 120 stabilește dispozițiile și materialele de aplicare, inclusiv un cadru general conceptual, pentru a ajuta profesioniștii contabili să se conformeze cu principiile fundamentale și să-și îndeplinească responsabilitatea de a acționa în interesul public. Astfel de dispoziții și materiale de aplicare cuprind o gamă largă de fapte și circumstanțe, inclusiv activități profesionale variate, interese și relații, care creează amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. În plus, acestea împiedică profesioniștii contabili să ajungă la concluzia că o situație este permisă doar pentru că nu este interzisă în mod expres de către Cod.

120.2 Cadrul general conceptual specifică 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.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R120.3 Profesionistul contabil trebuie să aplice cadrul general conceptual pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale stabilite în Secțiunea 110.

120.3 A1 Dispozițiile suplimentare și materialele de aplicare relevante în aplicarea cadrului general conceptual sunt stabilite în:

(a) Partea 2 – *Profesioniști contabili angajați*;

(b) Partea 3 – *Profesioniști contabili practicieni*; 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 altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire*.

R120.4 Atunci când profesionistul contabil se confruntă cu o problemă de etică, el trebuie să ia în considerare contextul în care acest aspect a apărut sau ar putea apărea. Atunci când o persoană care este profesionist contabil practician desfășoară activități profesionale în conformitate cu relația acesteia 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.

R120.5 Atunci când pune în aplicare cadrul general conceptual, profesionistul contabil trebuie:

(a) Să-și exercite raționamentul profesional;

(b) Să rămână vigilent pentru noi informații și modificări ale faptelor și circumstanțelor; și

(c) Să utilizeze testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză descris la punctul 120.5 A4.

Exercitarea raționamentului profesional

120.5 A1 Raționamentul profesional constă în aplicarea pregătirii relevante, cunoștințelor, aptitudinilor și experienței profesionale proporțional cu faptele și circumstanțele, inclusiv natura și domeniul de aplicare al activităților profesionale specifice, și interesele și relațiile implicate. În legătură cu desfășurarea activității profesionale, exercitarea raționamentului profesional este impusă atunci când profesionistul contabil pune în aplicare cadrul general conceptual pentru a lua decizii informate referitoare la căile de acțiune disponibile și pentru a determina dacă astfel de decizii sunt adecvate circumstanțelor.

120.5 A2 Înțelegerea faptelor și circumstanțelor cunoscute este o condiție necesară pentru aplicarea adecvată a cadrului general conceptual. Determinarea acțiunilor necesare pentru a obține această înțelegere și pentru a ajunge la o concluzie cu privire la măsura în care principiile fundamentale au fost respectate va impune, de asemenea, exercitarea raționamentului profesional.

120.5 A3 Atunci când își exercită raționamentul profesional pentru a obține această înțelegere, profesionistul contabil ar putea lua, de asemenea, în considerare, printre alte probleme, dacă:

- Există un motiv de a fi îngrijorat cu privire la faptul că informațiile potențial relevante ar putea să lipsească din faptele și circumstanțele cunoscute contabilului.
- Există o inconsecvență între faptele și circumstanțele cunoscute și așteptările contabilului.
- Expertiza și experiența contabilului sunt suficiente pentru a ajunge la o concluzie.

- Există o necesitate de a se consulta cu alte persoane cu competențele și experiența relevante.
- Informația furnizează o bază rezonabilă pentru a formula o concluzie.
- Propria percepție a contabilului sau influență ar putea afecta exercitarea raționamentului său profesional.
- S-ar putea ajunge la alte concluzii rezonabile în baza informațiilor disponibile.

O terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză

120.5 A4 Testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză reprezintă o analiză realizată de profesionistul contabil în legătură cu probabilitatea ca o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză să ajungă la aceleași concluzii. O astfel de analiză este realizată din perspectiva unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză, 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 ajungerii la concluziile respective. Nu este necesar ca o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză să fie un contabil, dar aceasta trebuie să dețină cunoștințele și experiența relevante pentru a înțelege și evalua gradul de adecvare al concluziilor contabilului într-o manieră imparțială.

Identificarea amenințărilor

R120.6 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 necesară pentru 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, ajuta 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 dintre următoarele categorii:

(a) Amenințare de interes propriu – amenințarea ca un interes financiar sau de altă natură să influențeze în mod necorespunzător raționamentul sau conduita profesionistului contabil;

(b) Amenințare 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) Amenințare de reprezentare – amenințarea ca un profesionist contabil să promoveze poziția unui client sau a unei organizații angajatoare până în punctul în care obiectivitatea profesionistului contabil este compromisă;

(d) Amenințare 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 acestora sau cu acceptarea activității lor; și

(e) Amenințare de intimidare – amenințarea ca un profesionist contabil să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni reale sau percepute, inclusiv încercările 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

R120.7 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 în cunoștință de cauză, ar fi probabil să concluzioneze că acesta 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, dacă este cazul.

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. Exemple de astfel de condiții, politici și proceduri includ:

- Dispoziții privind guvernanța corporativă.
- Dispoziții privind educația, instruirea și experiența în profesie.
- Sisteme eficiente de gestionare a reclamațiilor, care le permit profesionistului contabil și publicului general să semnaleze comportamentul neetic.
- O obligație clar stipulată de a raporta încălcări ale dispozițiilor de etică.
- Monitorizare profesională sau de reglementare și proceduri disciplinare.

Analiza noilor informații și modificări ale faptelor și circumstanțelor

R120.9 Dacă profesionistul contabil află informații noi sau despre modificări ale faptelor și circumstanțelor care ar putea influența dacă 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 determine 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 al 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 R120.7 și R120.10.)

Tratarea amenințărilor

R120.10 Dacă profesionistul contabil stabilește că amenințările identificate la adresa conformității cu principiile fundamentale nu se află la un nivel acceptabil, el 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 creează aceste amenințări;

(b) Aplicarea măsurilor de protecție, acolo unde acestea sunt disponibile și pot fi aplicate, pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil; sau

(c) Refuzul sau încheierea activității profesionale specifice.

Acțiuni 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 numai prin refuzul sau încheierea activității profesionale specifice. 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.

Măsurile de protecție

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

Analiza raționamentelor semnificative realizate și a concluziilor generale obținute

R120.11 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 create vor elimina aceste amenințări sau le vor reduce până la un nivel acceptabil. În formularea concluziilor generale, contabilul trebuie:

(a) Să revizuiască orice raționament semnificativ sau concluzie obținută; și

(b) Să utilizeze testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză.

Considerente pentru misiunile de audit, de revizuire și alte misiuni de asigurare

Independența

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

(a) Independența în gândire – o gândire care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

(b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de semnificative încât o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză ar fi probabil să concluzioneze că integritatea,

obiectivitatea sau scepticismul profesional a (al) firmei sau a (al) unui membru al echipei de audit sau de asigurare a fost compromisă (compromis).

120.12 A2 *Standardele Internaționale privind Independența* stabilesc dispozițiile și materialele de aplicare referitoare la modalitatea de aplicare a cadrului general conceptual pentru a menține independența în momentul desfășurării misiunilor de audit, de revizuire și 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 general conceptual pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale se aplică în aceeași măsură conformității cu dispozițiile 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 dispozițiile privind independența.

Scepticismul profesional

120.13 A1 În conformitate cu standardele de audit, revizuire sau alte standarde de asigurare, inclusiv cele emise de IAASB, profesioniștii contabili practicieni 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.

120.13 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 de încredere și onest. De exemplu, contabilul se conformează cu principiul integrității prin:

  (a) Adoptarea unei atitudini de încredere și oneste atunci când se ridică probleme referitoare la o poziție adoptată de un client; și

  (b) Urmărirea intervievărilor cu privire la informațiile inconsecvente și căutarea probelor de audit suplimentare pentru a trata preocupările în legătură cu afirmațiile ce ar putea fi false sau greșite în mod substanțial sau pentru a lua decizii informate referitoare la demersul corespunzător în circumstanțele date.

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

- *Obiectivitatea* impune profesionistului contabil să nu-și compromită raționamentul profesional sau de afaceri în urma unei prejudecăți, unui conflict de interese sau influenței necorespunzătoare a altor persoane. De exemplu, contabilul se conformează cu principiul obiectivității prin:

  (a) Recunoașterea circumstanțelor sau 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 suficiența și gradul de adecvare 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 să acționeze cu atenția necesară în conformitate cu standardele aplicabile, legile și reglementările. De exemplu, contabilul se conformează cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite prin:

  (a) Aplicarea cunoștințelor care sunt relevante industriei și activităților de afaceri ale unui anumit client pentru a identifica în mod 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 ANGAJAȚI

		Pagina
Secțiunea 200	Aplicarea cadrului general conceptual – Profesioniști contabili angajați	33
Secțiunea 210	Conflicte de interese	38
Secțiunea 220	Întocmirea și prezentarea informațiilor	41
Secțiunea 230	Demonstrarea unor competențe suficiente	46
Secțiunea 240	Interese financiare, recompensare și stimulente asociate raportării financiare și procesului decizional	48
Secțiunea 250	Stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate	50
Secțiunea 260	Reacția la cazurile de neconformitate cu legislația și reglementările	56
Secțiunea 270	Presiunea de a încălca principiile fundamentale	66

PARTEA 2 – PROFESIONIȘTI CONTABILI ANGAJAȚI

SECȚIUNEA 200

APLICAREA CADRULUI GENERAL CONCEPTUAL – PROFESIONIȘTI CONTABILI ANGAJAȚI

Introducere

200.1 Această Parte din Cod stabilește dispozițiile și materialele de aplicare pentru profesioniștii contabili angajați atunci când pun în aplicare cadrul general conceptual stabilit în Secțiunea 120. Această Parte nu descrie toate faptele și situațiile, inclusiv activitățile profesionale, interesele și relațiile, care pot fi întâlnite de profesioniștii contabili angajați și care generează sau pot genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. În consecință, cadrul general conceptual impune profesionistului contabil angajat să fie vigilent față de astfel de fapte și circumstanțe.

200.2 Investitorii, creditorii, angajatorii și alte sectoare ale comunității de afaceri, precum și guvernele și publicul larg se pot baza cu toții pe activitatea profesioniștilor contabili angajați. Profesioniștii contabili angajați pot fi responsabili individual sau în comun pentru întocmirea și raportarea informațiilor financiare și de altă natură, pe care se pot baza atât organizațiile lor angajatoare, cât și terțe părți. Aceștia ar putea fi, de asemenea, responsabili pentru asigurarea unei gestiuni financiare eficiente și furnizarea unei consultanțe competente cu privire la o varietate de aspecte de afaceri.

200.3 Un profesionist contabil angajat poate fi un angajat, un contractor, 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 niciun efect asupra responsabilităților etice care îi revin acestuia.

200.4 În această Parte, termenul „profesionist contabil” se referă la:

(a) Un profesionist contabil angajat; și

(b) O persoană care este un profesionist contabil practician atunci când desfășoară activități profesionale în baza relației sale cu firma contabilului, indiferent dacă le desfășoară în calitate de contractor, angajat sau proprietar. La punctele R120.4, R300.5 și 300.5 A1 sunt stabilite mai multe informații cu privire la situațiile în care Partea 2 se aplică profesioniștilor contabili practicieni.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R200.5 Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiile fundamentale stabilite în Secțiunea 110 și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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. Codul nu încearcă să împiedice contabilii să-și îndeplinească această responsabilitate, ci tratează situațiile 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 poziția 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, contabilii trebuie să încurajeze și să promoveze o cultură bazată pe etică în organizație. Exemplele de măsuri care ar putea fi luate includ introducerea, implementarea și supravegherea unor:

- Programe de educație și formare etică.
- Politici de etică și denunțare.
- Politici și proceduri concepute pentru a preveni neconformitatea cu legislația și reglementările.

Identificarea amenințărilor

200.6 A1 Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale pot 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 pot 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 angajamente de recompensare prin stimulente oferite de organizația angajatoare.
- Un profesionist contabil care are acces la active corporative 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 determină tratamentul contabil adecvat pentru o combinare 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 apropiată sau imediată care se confruntă cu amenințarea cu 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 acordarea 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 domeniul 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 așteptarea 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 calibru.
- Comunicarea oportună 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 În situațiile în care un profesionist contabil consideră că au existat sau vor continua să existe comportamente sau acțiuni neetice din partea altor persoane din cadrul organizației angajatoare, acesta ar putea lua în considerare obținerea consilierii juridice.

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 guvernanța

R200.9 Atunci când comunică cu persoanele responsabile cu guvernanța în conformitate cu prevederile prezentului Cod, un profesionist contabil trebuie să stabilească persoana potrivită (persoanele potrivite) cu care să comunice din structura de guvernanță a organizației angajatoare. În cazul în care contabilul comunică cu un subgrup al persoanelor responsabile cu guvernanța, el trebuie să determine dacă este necesară sau nu și comunicarea cu toate persoanele responsabile cu guvernanța, astfel încât acestea să fie informate în mod corespunzător.

200.9 A1 Atunci când determină 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 guvernanța includ un comitet de audit sau un membru individual dintre persoanele responsabile cu guvernanța.

R200.10 Dacă un profesionist contabil comunică cu persoane care au atât responsabilități de conducere, cât și responsabilități de guvernanță, contabilul trebuie să fie convins că prin comunicarea cu respectivele persoane au fost informați corespunzător toți cei cu rol de guvernanță cu care acesta ar comunica în mod normal.

200.10 A1 În unele circumstanțe, toate persoanele responsabile cu guvernanța 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 guvernanță. În aceste cazuri, dacă sunt comunicate aspecte unei (unor) persoane cu responsabilități de conducere, iar acea persoană are (acele persoane au) și responsabilități de guvernanță, profesionistul contabil a îndeplinit dispoziția de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanța.

SECȚIUNEA 210

CONFLICTE DE INTERESE

Introducere

210.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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:

(a) 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

(b) 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în cazul conflictelor de interese.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R210.4 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 guvernanță 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 guvernanță 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 interese

R210.5 Un profesionist contabil trebuie să ia măsuri rezonabile pentru a identifica situațiile 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) Activității și efectelor acesteia asupra părților relevante.

R210.6 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 interese.

Amenințări generate de conflictele de interese

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 interese este retragerea din procesul decizional legat de problema care generează conflictul de interese.

210.7 A3 Exemplele de acțiuni care ar putea fi măsuri de protecție pentru tratarea amenințărilor generate de conflictele de interese 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 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.

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 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții 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 guvernanța.
- 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.

R220.4 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-și exercite raționamentul profesional pentru:

(i) A reprezenta faptele cu acuratețe și în mod complet din toate punctele de vedere;

(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; și

(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.

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 dispoziții contractuale, cum ar fi o clauză restrictivă, sau a unei dispoziții de reglementare, cum ar fi o cerință legată de capital pentru o instituție financiară.

Utilizarea discreției la întocmirea sau prezentarea informațiilor

R220.5 Întocmirea sau prezentarea informațiilor ar putea impune exercitarea discreției în realizarea 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 contabile sau a unei metode 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.

R220.6 Atunci când desfășoară activități profesionale, în special pe cele care nu impun conformitatea cu un cadru de raportare relevant, profesionistul contabil trebuie să-și 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) Audiența căreia îi 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-și 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

R220.7 Un profesionist contabil care intenționează să se bazeze pe activitatea altora, fie din interiorul, fie din afara organizației angajatoare, trebuie să-și exercite raționamentul profesional pentru a stabili care sunt pașii de urmat, dacă există, pentru a îndeplini responsabilitățile stabilite la punctul R220.4.

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

R220.8 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 guvernanța, 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 dispoziții în privința comunicării cu:
    - Terțe părți, inclusiv utilizatorii informațiilor.
    - Autoritățile de reglementare și supraveghere.

R220.9 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 demisionarea profesionistului contabil din organizația angajatoare.

Documentare

220.10 A1 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

220.11 A1 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 dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în Secțiunea 240.

220.11 A2 Atunci când informațiile care induc în eroare ar putea implica neconformitatea cu legile și reglementările, se aplică dispozițiile și materialele de aplicare stabilite 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 dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în Secțiunea 270.

SECȚIUNEA 230

DEMONSTRAREA UNOR COMPETENȚE SUFICIENTE

Introducere

230.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările.

230.2 Acționarea fără competențe suficiente generează o amenințare de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și al atenției cuvenite. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R230.3 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:

- Insuficient timp 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 pregătire de la persoane care au competențele necesare.
- Asigurarea unei perioade suficiente de timp pentru îndeplinirea sarcinilor relevante.

R230.4 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 Dispozițiile 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 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R240.3 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 Profesioniștii 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 angajamente 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 angajamente 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 angajament 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 în fața celor responsabili cu guvernanța a:
  - Tuturor intereselor relevante.
  - Oricăror 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 angajamentele de recompensare sau stimulare pot fi amplificate de presiunile implicite sau explicite ale superiorilor sau colegilor. A se vedea Secțiunea 270 *Presiunea de a încălca principiile fundamentale*.

SECȚIUNEA 250

STIMULENTE, INCLUSIV CADOURI ȘI OSPITALITATE

Introducere

250.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în legătură cu oferirea și acceptarea stimulentelor atunci când se desfășoară activități profesionale care nu sunt neconforme cu legislația și reglementările. Această secțiune impune, de asemenea, unui profesionist contabil să se conformeze cu legislația și reglementările relevante atunci când oferă sau acceptă stimulente.

Dispoziții 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 legislația 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.
- Tratament preferențial, drepturi sau privilegii.

Stimulente interzise prin legislație și reglementări

R250.5 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 legislația și reglementările relevante și să se conformeze cu acestea atunci când întâlnește astfel de situații.

Stimulente care nu sunt interzise prin legislație și reglementări

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

Stimulente oferite cu intenția de a influența în mod necorespunzător comportamentul

R250.7 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 în cunoștință de cauză să concluzioneze că este acordat, cu scopul de a influența în mod necorespunzător comportamentul celui care îl primește sau al altei persoane.

R250.8 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 în cunoștință de cauză 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 stimulentul, 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 cumulat ale stimulentului.
- Plasarea în timp a momentului în care a fost oferit stimulentul în raport cu orice acțiune sau decizie pe care ar putea să o influențeze.

- Dacă stimulentul este o practică culturală sau obișnuită în situațiile respective, de exemplu, oferirea unui cadou cu ocazia unei sărbători religioase sau a unei nunți.
- Dacă stimulentul este o parte auxiliară a unei activități profesionale, de exemplu, oferirea sau acceptarea unei mese de prânz în legătură cu o întâlnire de afaceri.
- Dacă stimulentul 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 vânzători.
- Rolurile și pozițiile persoanelor care oferă sau cărora li se oferă stimulentul.
- Dacă profesionistul contabil știe, sau are motive să creadă, că acceptarea stimulentului ar încălca politicile și procedurile organizației angajatoare a partenerului.
- Nivelul de transparență cu care este oferit stimulentul.
- Dacă stimulentul a fost impus sau solicitat de către persoana care îl primește.
- Comportamentul anterior cunoscut sau reputația celui care oferă.

Analizarea acțiunilor viitoare

250.10 A1 Dacă profesionistul contabil află despre un stimulent 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 dispozițiile de la punctele R250.7 și R250.8.

250.10 A2 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 guvernanța din organizația angajatoare a profesionistului contabil sau a celui care oferă stimulentul.
- Modificarea sau încheierea relației de afaceri cu cel care oferă stimulentul.

Stimulente oferite fără intenția de a influența în mod necorespunzător comportamentul

250.11 A1 Dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în cadrul general 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 stimulent 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 ia 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 stabiliți 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 unei alte persoane 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 guvernanța 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 revizor 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 guvernanța sau persoanei care a oferit stimulentul.
- Rambursarea costurilor stimulentului primit, de exemplu, ospitalitate.
- Returnarea stimulentului, de exemplu, un cadou, cât mai repede posibil după ce a fost acceptat inițial.

Rude imediate sau apropiate

R250.12 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.

R250.13 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 terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză să concluzioneze că există o astfel de intenție, contabilul trebuie să sfătuiască ruda imediată sau apropiată să nu ofere sau să nu accepte stimulentul.

250.13 A1 Factorii stabiliți 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 R250.13.

Aplicarea cadrului general conceptual

250.14 A1 Atunci când profesionistul contabil află despre oferirea unui stimulent în situațiile tratate la punctul R250.12, ar putea fi generate amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale dacă:

(a) Ruda imediată sau apropiată oferă sau acceptă stimulentul în ciuda sfatului contabilului conform prevederilor de la punctul R250.13; 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.

250.14 A2 Materialele de aplicare de la punctele 250.11 A1-250.11 A6 sunt relevante pentru a identifica, a evalua și a 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 conform celor stabilite la punctul 250.13 A1.

Alte considerente

250.15 A1 Dacă o organizație angajatoare îi oferă profesionistului contabil un stimulent asociat intereselor financiare, recompensării și stimulentelor asociate performanței, se aplică dispozițiile și materialele de aplicare stabilite 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 legislația și reglementările de către alte persoane care lucrează pentru sau sub conducerea organizației angajatoare, se aplică dispozițiile și materialele de aplicare stabilite 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 dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în Secțiunea 270.

SECȚIUNEA 260

REACȚIA LA CAZURILE DE NECONFORMITATE CU LEGISLAȚIA ȘI REGLEMENTĂRILE

Introducere

260.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 legislația 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 legislația 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) Legislația 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 acesteia de a-și continua activitatea sau pentru evitarea unor penalizări semnificative.

Obiectivele profesionistului contabil în legătură cu neconformitatea cu legislația și reglementările

260.4 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 guvernanța 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 aceasta nu a avut încă loc; și

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

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

260.5 A1 Neconformitatea cu legislația 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 guvernanța organizației angajatoare;

(c) Conducerea organizației angajatoare; sau

(d) Alte persoane care lucrează pentru organizația angajatoare sau în subordinea acesteia.

260.5 A2 Printre legile și reglementările care sunt tratate în prezenta secțiune se numără cele 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.

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 defavorabile 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.

R260.6 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, inclusiv:

(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 făcute cunoscute 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 guvernanța

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

(a) Organizația angajatoare;

(b) O persoană responsabilă cu guvernanța organizației angajatoare;

(c) Un membru al conducerii; sau

(d) Alte persoane care lucrează pentru organizația angajatoare sau în subordinea acesteia.

Responsabilitățile tuturor profesioniștilor contabili

R260.9 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.

R260.10 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 angajați de la nivel superior

260.11 A1 Profesioniștii contabili angajați de la nivel superior („profesioniștii contabili de la nivel superior") 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, pozițiilor și sferelor lor de influență din cadrul organizației angajatoare.

Înțelegerea problemei

R260.12 Dacă, în decursul desfășurării activităților profesionale, un profesionist contabil de la nivel superior identifică informații care vizează o situație de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate, contabilul trebuie să înțeleagă problema. Trebuie să înțeleagă:

(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 de la nivel superior să-și aplice cunoștințele și competențele și să-și 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 de la nivel superior 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

R260.13 Dacă profesionistul contabil de la nivel superior identifică sau suspectează că a avut loc sau ar putea avea loc o situație de neconformitate, contabilul trebuie să discute problema, sub rezerva punctului R260.9, 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.

R260.14 De asemenea, profesionistul contabil de la nivel superior trebuie să ia măsurile necesare astfel încât:

(a) Problema să fie comunicată persoanelor responsabile cu guvernanța;

(b) Să se asigure conformitatea cu legislația 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 reapariție; și

(e) Să se încerce să se împiedice comiterea neconformității dacă aceasta nu a avut încă loc.

260.14 A1 Scopul comunicării problemei persoanelor responsabile cu guvernanța 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.

R260.15 Pe lângă reacția profesionistului contabil de la nivel superior 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 prezentare este în conformitate cu responsabilitatea sau obligația legală a profesionistului contabil de la nivel superior de a furniza toate informațiile necesare pentru a permite auditorului să efectueze auditul.

Determinarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare

R260.16 Profesionistul contabil de la nivel superior trebuie să evalueze caracterul adecvat al reacției superiorilor contabilului, dacă aceștia există, și a persoanelor responsabile cu guvernanța.

260.16 A1 Factorii relevanți care trebuie avuți în vedere în evaluarea caracterului adecvat al reacției superiorilor profesionistului contabil de la nivel superior, dacă aceștia există, și a persoanelor responsabile cu guvernanța 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.

R260.17 În urma reacției superiorilor profesionistului contabil de la nivel superior, dacă aceștia există, și a persoanelor responsabile cu guvernanța, contabilul trebuie să determine dacă sunt necesare măsuri suplimentare în interesul public.

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

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

- Măsura în care este probabil să reapară neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate.
- Măsura în care există dovezi credibile ale unor prejudicii 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 de la nivel superior să nu mai aibă încredere în integritatea superiorilor săi și a persoanelor responsabile cu guvernanța includ situațiile în care:

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

R260.18 Pentru a determina dacă sunt necesare acțiuni suplimentare, precum și natura și amploarea acestora, profesionistul contabil de la nivel superior 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 în cunoștință de cauză să concluzioneze că acesta a acționat corespunzător în interesul public.

260.18 A1 Acțiunile suplimentare pe care le-ar putea lua profesionistul contabil de la nivel superior 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 dispoziție legală sau de reglementare care impune acest lucru.
- Demisionarea din cadrul organizației angajatoare.

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

Solicitarea consultanței

260.19 A1 Deoarece evaluarea problemei ar putea implica analize și raționamente complexe, profesionistul contabil de la nivel superior 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

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 măsuri 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 de la nivel superior 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 cotată la o bursă de valori și problema respectivă ar putea avea consecințe defavorabile pentru tranzacționarea 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 unele 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 fraduloase sau o agenție de protecția mediului în cazul unei încălcări a legislației și a reglementărilor de mediu.
- Măsura în care legislația sau reglementările permite (permit) 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 de la nivel superior sau a altor persoane.

R260.21 Dacă profesionistul contabil de la nivel superior 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 R114.1 litera (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

R260.22 În situații excepționale, profesionistul contabil de la nivel superior 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 guvernanța 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 R114.1 litera (d) din Cod.

Documentare

260.23 A1 Profesionistul contabil de la nivel superior 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 superiorii contabilului, dacă există, și cu persoanele responsabile cu guvernanța și cu alte părți.
- Modul în care superiorii contabilului, dacă există, și persoanele responsabile cu guvernanța au răspuns la problema respectivă.
- Demersurile avute în vedere de contabil, raționamentele efectuate și deciziile luate.
- Modul în care contabilul determină că și-a îndeplinit responsabilitatea stipulată la punctul R260.17.

Responsabilitățile altor profesioniști contabili decât profesioniștii contabili de la nivel superior

R260.24 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 legislației 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.

R260.25 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 R260.9, un superior imediat pentru a permite superiorului să ia măsurile necesare. Dacă există indicii că superiorul imediat al contabilului a fost implicat în problema respectivă, contabilul trebuie să informeze următorul nivel ierarhic superior din cadrul organizației angajatoare.

R260.26 În situații excepționale, profesionistul contabil poate determina că 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 R114.1 litera (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.

Documentare

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 guvernanța 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 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R270.3 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 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 și achizițiilor de capital.
  - 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 defavorabile.

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

- Presiunea de a acționa fără competențe suficiente sau fără atenția cuvenită:
  - Presiunea din partea superiorilor de a reduce inadecvat cantitatea de muncă executată.
  - 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 *Demonstrarea unor competențe suficiente*.

- 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 angajamente 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 legislația și reglementările:
  - Presiunea de a structura o tranzacție pentru a se sustrage de la plata impozitelor.

A se vedea, de asemenea, și Secțiunea 260 *Reacția la cazurile de neconformitate cu legislația 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 legislației, 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 guvernanța.
- Prezentarea problemei în conformitate cu politicile organizației angajatoare, inclusiv cu politicile privind etica și denunțarea, 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 contrabil 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.

Documentare

270.4 A1 Profesionistul contabil este încurajat să documenteze:

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

PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI

		Pagina
Secțiunea 300	Aplicarea cadrului general conceptual – Profesioniști contabili practicieni	71
Secțiunea 310	Conflicte de interese	78
Secțiunea 320	Desemnarea profesională	85
Secțiunea 321	Furnizarea unei a doua opinii	89
Secțiunea 330	Onorarii și alte tipuri de remunerare	90
Secțiunea 340	Stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate	93
Secțiunea 350	Custodia activelor clientului	99
Secțiunea 360	Reacția la cazurile de neconformitate cu legislația și reglementările	100

PARTEA 3 – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI

SECȚIUNEA 300

APLICAREA CADRULUI GENERAL CONCEPTUAL – PROFESIONIȘTI CONTABILI PRACTICIENI

Introducere

300.1 Această Parte din Cod stabilește dispozițiile și materialele de aplicare pentru profesioniști contabili practicieni atunci când pun în aplicare cadrul general conceptual stabilit în Secțiunea 120. Aceasta nu descrie toate faptele și circumstanțele, inclusiv activitățile profesionale, interesele și relațiile, 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 general conceptual impune profesionistului contabil practician să fie vigilent față de astfel de fapte și circumstanțe.

300.2 Dispozițiile și materialele de aplicare care se aplică profesioniștilor contabili practicieni sunt stabilite în:

- Partea 3 – *Profesioniști contabili practicieni*, Secțiunile 300-399, care se aplică tuturor profesioniștilor contabili practicieni, 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 profesionistului contabil practician atunci când efectuează misiuni de audit sau de revizuire.
  - Partea 4B – *Independența în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire*, Secțiunile 900-999, care se aplică profesioniștilor contabili practicieni 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 practicieni în mod individual, cât și la firmele acestora.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R300.4 Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiile fundamentale stabilite în Secțiunea 110 și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.

R300.5 Atunci când profesionistul contabil se confruntă cu aspecte etice, 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 practician 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 practician includ:

- Confruntarea cu un conflict de interese atunci când are responsabilitatea pentru selectarea unui vânzător pentru firmă, atunci când o rudă imediată a profesionistului contabil ar putea obține beneficii financiare din contract. Dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în Secțiunea 210 se aplică acestor circumstanțe.
- Întocmirea sau prezentarea informațiilor financiare pentru clientul contabilului sau firmei. Dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în Secțiunea 220 se aplică acestor circumstanțe.
- Primirea unui stimulent, cum ar fi bilete gratuite oferite în mod regulat de către un furnizor al firmei pentru a participa la evenimente sportive. Dispozițiile și materialele de aplicare stabilite 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. Dispozițiile și materialele de aplicare stabilite 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 într-un client.
- Un profesionist contabil care solicită un onorariu mic pentru a obține o nouă misiune și pentru care 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 pentru acel preț.

- Un profesionist contabil cu o relație personală 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 importantă 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 implementarea sistemelor.
- Un profesionist contabil care a întocmit datele inițiale utilizate pentru a genera înregistrări ce reprezintă subiectul specific misiunii de asigurare.

(c) Amenințări de reprezentare

- Un profesionist contabil care promovează interesele sau dobândirea acțiunilor 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 în favoarea 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 responsabil al clientului.
- Un director sau responsabil al clientului ori un angajat într-o poziție 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 a clientului sau a firmei din cauza unui dezacord cu privire la un aspect profesional.
- 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 aspectul 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 domeniul 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 clientul de audit este o entitate de interes public;

(b) Este un client de asigurare care nu este un client de audit; sau

(c) Este un client care nu este un client de asigurare.

De exemplu, furnizarea altui 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 privind auditul.

300.7 A4 Structura guvernanței corporative, inclusiv funcțiile de conducere ale unui client, ar putea promova conformarea 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 ratificarea sau aprobarea desemnării unei firme, care să desfășoare o misiune, de către alte persoane adecvate decât cele din conducere.
- Clientul are angajați competenți, cu experiență și vechime, care pot lua decizii manageriale.

- Clientul a implementat proceduri interne care facilitează alegeri obiective în licitarea altor misiuni decât cele de asigurare.
- Clientul are o structură de guvernanță corporativă care furnizează o supraveghere corespunzătoare și comunicarea informațiilor privind 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 al mediului său operațional. De exemplu:

- Conducerea unei firme care promovează conformitatea cu principiile fundamentale și stabilește așteptarea ca membrii echipei de asigurare să acționeze în interesul public.
- Politicile sau procedurile de stabilire și monitorizare a conformității cu principiile fundamentale de către întregul personal.
- Compensația, evaluările de performanță și politicile disciplinare și procedurile care promovează conformitatea cu principiile fundamentale.
- Gestionarea fiabilității veniturilor ce provin de la un singur client.
- Partenerul de misiune cu autoritate în cadrul firmei de a lua decizii cu privire la conformarea cu principiile fundamentale, inclusiv luarea deciziilor referitoare la acceptarea sau furnizarea de servicii unui client.
- Dispoziții privind educația, instruirea și experiența.
- Procesele pentru a facilita și a 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 amenințărilor; sau

(b) Să afecteze concluziile profesionistului contabil cu privire la gradul de adecvare al 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 general conceptual impune profesionistului contabil să reevalueze și să trateze amenințările în mod corespunzător. (A se vedea: punctele R120.9 și R120.10.)

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

- Domeniul de aplicare al serviciului profesional este extins.
- Clientul devine o entitate cotată și dobândește 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, personale sau imediate, ale profesionistului contabil.

Tratarea amenințărilor

300.8 A1 Punctele R120.10-120.10 A2 stabilesc dispozițiile 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 suplimentar și personal calificat 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 revizor adecvat care nu este un membru al echipei de revizuire 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 amenințări de autorevizuire, de reprezentare și de familiaritate.
- Implicarea altei firme pentru a efectua sau a reefectua o parte din misiune ar putea trata amenințări de interes propriu, de autorevizuire, de reprezentare, de familiaritate sau de intimidare.
- Informarea clienților cu privire la orice onorarii de recomandare sau angajamente 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 Secțiunile rămase din Partea 3 și *Standardele Internaționale privind Independența* descriu unele amenințări ce ar putea apărea pe parcursul prestării serviciilor profesionale și includ exemple de acțiuni ce ar putea trata amenințări.

Revizor adecvat

300.8 A4 Un revizor 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 guvernanța

R300.9 Atunci când comunică cu persoanele responsabile cu guvernanța în conformitate cu prevederile prezentului Cod, un profesionist contabil trebuie să determine persoana adecvată (persoanele adecvate) din cadrul structurii de guvernanță a entității cu care să comunice. În cazul în care contabilul comunică cu un subgrup al persoanelor responsabile cu guvernanța, el trebuie să determine dacă este necesară sau nu și comunicarea cu toate persoanele responsabile cu guvernanța, astfel încât acestea să fie informate în mod corespunzător.

300.9 A1 Atunci când determină 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 un subgrup al persoanelor responsabile cu guvernanța includ un comitet de audit sau un membru individual al persoanelor responsabile cu guvernanța.

R300.10 Dacă profesionistul contabil comunică cu persoane care au responsabilități de conducere, precum și responsabilități de guvernanță, contabilul trebuie să fie convins că prin comunicarea cu respectivele persoane au fost informați corespunzător toți cei cu rol în guvernanță cu care acesta ar comunica în mod normal.

300.10 A1 În unele circumstanțe, toate persoanele responsabile cu guvernanța 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 guvernanță. În aceste cazuri, dacă aspectele sunt comunicate unei (unor) persoane cu responsabilități de conducere, iar acea persoană (acele persoane) are (au) și responsabilități de guvernanță, profesionistul contabil a îndeplinit dispoziția de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanța.

SECȚIUNEA 310

CONFLICTE DE INTERESE

Introducere

310.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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:

(a) 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

(b) 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general 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*.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R310.4 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 al firmei, 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 dobândirea 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 într-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

R310.5 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 și efectelor 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 conflictele de interese sau relațiile care ar putea crea un conflict de interese actual sau potențial, ambele înainte de a decide dacă să accepte sau nu o misiune și pe tot parcursul unei misiuni. 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 existent 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 cum ar fi:

- Natura serviciilor profesionale furnizate.
- Dimensiunea firmei.
- Dimensiunea și natura bazei de clienți.
- Structura firmei, de exemplu, numărul și localizarea geografică a birourilor.

310.5 A3 Mai multe informații cu privire la acceptarea unui client sunt stabilite în Secțiunea 320 *Desemnarea profesională*.

Modificarea circumstanțelor

R310.6 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

R310.7 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 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 generate 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 documentele clientului.
- Acorduri de confidențialitate semnate de personal și partenerii firmei.
- Separarea fizică și electronică a informațiilor confidențiale.
- Formare de specialitate și comunicare specifice și dedicate.

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

- Furnizarea unor politici și proceduri clare privind păstrarea confidențialității de către echipe de misiune separate.
- Revizuirea activității de către un revizor 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

R310.9 Un profesionist contabil trebuie să-și 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, într-un anumit serviciu profesional și sector de piață). Acest lucru permite clientului să furnizeze un acord general în mod corespunzător. 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 riscurile implicate.
- Acordul ar putea fi implicit în 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 natura conflictului de interese și maniera în care amenințările create au fost tratate clienților afectați de conflictul de interese; 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

R310.10 Dacă profesionistul contabil a stabilit că acordul explicit este necesar în conformitate cu punctul R310.9 și clientul a refuzat să-și 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 până la un nivel acceptabil.

Confidențialitate

Prevederi generale

R310.11 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 dispozițiile 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

R310.12 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 misiunea numai dacă are certitudinea că:

(a) Firma nu acționează în calitate de reprezentant pentru un client, într-o poziție adversă față de celălalt client în privința aceluiași aspect;

(b) Există mecanisme specifice pentru prevenirea prezentării unor informații confidențiale între echipele de misiune care deservesc doi clienți; și

(c) Firma are convingerea că o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză 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.

Documentare

R310.13 În circumstanțele prezentate la punctul R310.12, profesionistul contabil trebuie să documenteze:

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

(b) Existența mecanismelor specifice pentru a preveni prezentarea informațiilor între echipele de misiune care deservesc doi clienți; și

(c) Motivele pentru care este adecvată acceptarea sau continuarea misiunii.

SECȚIUNEA 320

DESEMNAREA PROFESIONALĂ

Introducere

320.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții 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 celor responsabili cu guvernanța și activitățile de afaceri ale acestuia;
- Angajamentul clientului față de tratarea aspectelor îndoielnice, de exemplu, prin îmbunătățirea practicilor de guvernanță corporativă sau a controalelor interne.

320.3 A3 O amenințare legată de interesul propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și atenției cuvenite ar putea fi generată dacă echipa misiunii nu deține sau nu poate dobândi competențele necesare pentru a desfășura 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;

- Dispozițiilor misiunii; și
- Scopului, naturii și ariei de acoperire ale activității ce urmează a fi prestată.

- Cunoașterea sectoarelor de activitate relevante sau a subiectelor specifice.
- Experiență în domeniul dispozițiilor 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 pentru misiune care deține competențele necesare.
- Convenirea unor termene realiste pentru realizarea misiunii.
- Utilizarea unor experți, atunci când este necesar.

Modificarea unei desemnări profesionale

Prevederi generale

R320.4 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 misiunea. Un astfel de motiv ar putea fi dacă o amenințare creată de fapte și circumstanțe nu poate fi tratată prin aplicarea măsurilor de protecție. De exemplu, ar putea exista o amenințare legată de interesul 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 contabilului precedent, o amenințare legată de interesul 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 a celui precedent. Acest contact oferă contabilului propus oportunitatea de a se întreba dacă există motive pentru care misiunea nu ar trebui să fie acceptată.

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

- Solicitarea contabilului existent sau a celui precedent de a furniza informațiile cunoscute care, în opinia contabilului existent sau a celui precedent, trebuie să fie cunoscute contabilului propus înainte ca acesta să decidă dacă va accepta sau nu misiunea. De exemplu, intervievarea ar putea dezvălui fapte anterioare relevante ascunse și ar putea indica dezacorduri între contabilul precedent sau cel existent ce ar putea influența decizia de acceptare a desemnării.
- Obținerea informațiilor din alte surse, cum ar fi prin intervievarea terților sau investigațiile de fond cu privire la structurile de conducere superioară sau persoanele responsabile cu guvernanța clientului.

Comunicarea cu contabilul existent sau cu cel 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 cu cel precedent.

R320.6 În cazul în care nu reușește să comunice cu contabilul existent sau cu cel precedent, contabilul propus trebuie să ia alte măsuri rezonabile pentru a obține informații cu privire la orice amenințări posibile.

Comunicarea cu contabilul propus

R320.7 Atunci când contabilului existent sau celui precedent i se solicită să răspundă unei comunicări din partea contabilului propus, contabilul existent sau cel precedent trebuie:

(a) Să se conformeze legislației și reglementărilor relevante care guvernează astfel de solicitări; și

(b) Să furnizeze informații în mod clar și onest.

320.7 A1 Contabilul existent sau cel precedent are obligația să respecte confidențialitatea. Măsura în care contabilului existent sau celui 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 cel precedent are permisiunea din partea clientului pentru discuție; și

(b) Dispozițiile 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 prezentate la punctul 114.1 A1 din Cod.

Modificări în desemnările de audit și de revizuire

R320.8 În cazul unui audit sau al unei revizuiri a situațiilor financiare, un profesionist contabil trebuie să îi solicite contabilului precedent sau celui existent să ofere informațiile cunoscute despre orice fapte sau alte informații care, în opinia contabilului precedent sau a celui existent, trebuie să fie cunoscute de contabilul propus înainte ca acesta să decidă dacă va accepta sau nu misiunea. Cu excepția circumstanțelor care presupun cazuri de neconformitate sau suspectate de neconformitate cu legislația și reglementările stipulate la punctele R360.21 și R360.22:

(a) În cazul în care clientul este de acord cu prezentarea oricăror astfel de fapte sau alte informații de către contabilul precedent sau cel existent, contabilul existent sau cel 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 celui existent permisiunea de a discuta afacerile clientului cu contabilul propus, contabilul existent sau cel precedent trebuie să prezinte acest fapt contabilului propus, care trebuie să analizeze cu atenție o astfel de absență sau refuz atunci când determină dacă va accepta sau nu desemnarea.

Continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor

R320.9 Pentru o misiune recurentă pentru un client, un profesionist contabil trebuie să analizeze periodic dacă misiunea va fi continuată.

320.9 A1 Este posibil să fi fost generate potențiale amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale după acceptarea clientului care, în cazul în care aceste informații ar fi fost disponibile 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 o gestionare necorespunzătoare a rezultatelor sau evaluări necorespunzătoare în bilanț.

Utilizarea lucrărilor unui expert

R320.10 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. Această informație ar putea fi obținută dintr-o asociere anterioară cu expertul sau din consultarea cu alte părți.

SECȚIUNEA 321

FURNIZAREA UNEI A DOUA OPINII

Introducere

321.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții 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 de contabilitate, audit, raportare sau a altor standarde sau principii în (a) anumite circumstanțe sau (b) tranzacții de către o companie sau o entitate care nu este un client existent, sau în numele acesteia. 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 sunt 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 a celui precedent.

Cazurile în care permisiunea de comunicare nu este asigurată

R321.4 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 cu cel precedent, profesionistul contabil trebuie să determine dacă poate furniza opinia solicitată.

SECȚIUNEA 330

ONORARII ȘI ALTE TIPURI DE REMUNERARE

Introducere

330.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările.

330.2 Nivelul și natura unui onorariu sau alte angajamente 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 general 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, cum ar fi o autoritate de supraveghere.

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

- Ajustarea nivelului onorariilor sau a domeniului de aplicare al misiunii.
- Revizuirea activității efectuate de către un revizor 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, cum ar fi o autoritate de supraveghere.

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 revizor adecvat care nu a fost implicat în efectuarea serviciului ce nu este un serviciu de asigurare.
- Obținerea acordului prealabil în scris al clientului cu privire la baza de remunerare.

330.4 A4 Dispozițiile și materialele de aplicare referitoare la onorariile contingente pentru serviciile oferite pentru clienții de audit sau de revizuire sau alți clienți de asigurare sunt stabilite 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 distribuitor 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, în avans, a acordului clientului pentru angajamente 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 plăților ce vor fi făcute către persoanele 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 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările.

340.2 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.

340.3 Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în legătură cu oferirea și acceptarea stimulentelor atunci când se prestează servicii profesionale care nu sunt neconforme cu legislația și reglementările. Această secțiune impune, de asemenea, unui profesionist contabil să se conformeze cu legislația și reglementările relevante atunci când oferă sau acceptă stimulente.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

340.4 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 profesioniștii contabili și clienții existenți sau potențiali până la acțiuni ce pot avea ca rezultat neconformitatea cu legislația 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.
- Tratament preferențial, drepturi sau privilegii.

Stimulente interzise prin legislație și reglementări

R340.5 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 legislația și reglementările relevante și să se conformeze cu acestea atunci când întâlnește astfel de situații.

Stimulente care nu sunt interzise prin legislație și reglementări

340.6 A1 Oferirea sau acceptarea stimulentelor 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

R340.7 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 în cunoștință de cauză să concluzioneze că este acordat, cu scopul de a influența în mod necorespunzător comportamentul celui care îl primește sau al altei persoane.

R340.8 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 în cunoștință de cauză 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 stimulentul, 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 stimulentului.
- Plasarea în timp a momentului în care a fost oferit stimulentul în raport cu orice acțiune sau decizie pe care ar fi putut-o influența.

- Dacă stimulentul este o practică culturală sau obișnuită în situațiile respective, de exemplu, oferirea unui cadou cu ocazia unei sărbători religioase sau a unei nunți.
- Dacă stimulentul este o parte auxiliară a unei activități profesionale, de exemplu, oferirea sau acceptarea unei mese de prânz în legătură cu o întâlnire de afaceri.
- Dacă stimulentul 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 pozițiile persoanelor din firmă sau client care oferă sau cărora li se oferă stimulentul.
- Dacă profesionistul contabil știe, sau are motive să creadă, că acceptarea stimulentului ar încălca politicile și procedurile clientului.
- Nivelul de transparență cu care este oferit stimulentul.
- Dacă stimulentul a fost impus sau solicitat de către persoana care îl primește.
- Comportamentul anterior cunoscut sau reputația celui care oferă.

Analizarea acțiunilor viitoare

340.10 A1 Dacă profesionistul contabil află despre un stimulent oferit cu intenția reală sau percepută de a influența în mod necorespunzător comportamentul, pot apărea în continuare amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale chiar dacă sunt îndeplinite dispozițiile de la punctele R340.7 și R340.8.

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 guvernanța 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 Dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în cadrul general 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 stimulent este neînsemnat și irelevant, orice amenințări generate de acesta vor fi la un nivel acceptabil.

340.11 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
  - Unui profesionist contabil i se oferă ospitalitate din partea unui potențial achizitor al unui client în timp ce furnizează servicii financiare corporative clientului.
- Amenințări de familiaritate
  - Un profesionist contabil merge împreună cu un client existent sau potențial la evenimente sportive.
- Amenințări de intimidare
  - Un profesionist contabil acceptă ospitalitate din partea unui client 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 stabiliți 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 sau neoferirea stimulentului.
- 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 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:

- Adoptarea unei atitudini transparente cu conducerea superioară a firmei sau cu clientul 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 cu principiile etice ale clientului sau menținute de către client.
- Revizuirea activității de către un revizor adecvat care nu este implicat, în vreun alt mod, în desfășurarea activității profesionale,

care să revizuiască activitatea 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 primit, de exemplu, ospitalitate.
- Returnarea stimulentului, de exemplu, un cadou, cât mai repede posibil după ce a fost acceptat inițial.

Rude imediate sau apropiate

R340.12 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.

R340.13 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 în cunoștință de cauză ar putea concluziona că există o astfel de intenție, contabilul trebuie să sfătuiască ruda imediată sau apropiată să nu ofere ori să nu accepte stimulentul.

340.13 A1 Factorii stabiliți 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 R340.13.

Aplicarea cadrului general conceptual

340.14 A1 Atunci când profesionistul contabil află despre oferirea unui stimulent în situațiile tratate la punctul R340.12, ar putea fi generate amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale dacă:

(a) Ruda imediată sau apropiată oferă sau acceptă stimulentul în ciuda sfatului contabilului conform prevederilor de la punctul R340.13; 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, a evalua și a 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 legislația și reglementările de către un client sau indivizi care lucrează cu clientul sau în subordinea acestuia, se aplică dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în Secțiunea 360.

340.15 A2 Dacă o firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit primește cadouri sau ospitalitate din partea unui client de audit, se aplică dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în Secțiunea 420.

340.15 A3 Dacă o firmă sau un membru al echipei de asigurare primește cadouri sau ospitalitate din partea unui client de asigurare, se aplică dispozițiile și materialele de aplicare stabilite în Secțiunea 906.

SECȚIUNEA 350

CUSTODIA ACTIVELOR CLIENTULUI

Introducere

350.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Înaintea luării în custodie

R350.3 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 luată.

R350.4 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

R350.5 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 în fața oricărei persoane îndreptățite.

SECȚIUNEA 360

REACȚIA LA CAZURILE DE NECONFORMITATE CU LEGISLAȚIA ȘI REGLEMENTĂRILE

Introducere

360.1 Profesioniștii contabili sunt obligați să se conformeze cu principiile fundamentale și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 legislația 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) Legislația 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 poate 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 legislația 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 guvernanța clientului, să încerce:

(i) Să le permită acestora să rectifice, să remedieze sau să atenueze consecințele neconformității identificate sau ale suspiciunii de neconformitate; sau

(ii) Să împiedice apariția neconformității atunci când aceasta nu a avut încă loc; și

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

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

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

(a) Un client;

(b) Persoanele responsabile cu guvernanța unui client;

(c) Conducerea unui client; sau

(d) Alte persoane care lucrează pentru un client sau în subordinea acestuia.

360.5 A2 Printre legile și reglementările care sunt tratate în prezenta secțiune se numără cele 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 defavorabile 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.

R360.6 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 respective și de a le respecta, inclusiv:

(a) Orice dispoziție de raportare a problemei către o autoritate adecvată; și

(b) Orice interdicție de a alerta clientul.

360.6 A1 O interdicție de a alerta partea relevantă 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 făcute cunoscute 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 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 360.5 A1. Aceasta include, de exemplu, situațiile în care un profesionist contabil a fost angajat de un client să realizeze o sarcină de verificare prealabilă a unei entități terțe, iar neconformitatea identificată sau suspectată a fost comisă de respectiva terță parte.

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 guvernanța

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

(a) Client;

(b) O persoană responsabilă cu guvernanța entității;

(c) Un membru al conducerii; sau

(d) Alte persoane care lucrează pentru un client sau în subordinea acestuia.

Responsabilitățile tuturor profesioniștilor contabili

R360.9 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 întreprinse la timp. Acționând 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

R360.10 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 legislația 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-și aplice cunoștințele și competențele și să-și 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 determinată de o instanță sau de un organism judiciar corespunzător.

360.10 A3 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.

R360.11 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 cu persoanele responsabile cu guvernanța, dacă este cazul și dacă are acces la aceste persoane.

360.11 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 potențialelor consecințe. De asemenea, discuția poate determina conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanța să investigheze problema.

360.11 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.
- Potențialele consecințe 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.

R360.12 Dacă profesionistul contabil consideră că, în caz de neconformitate sau suspiciune de neconformitate, este implicată conducerea, profesionistul contabil trebuie să discute problema cu persoanele responsabile cu guvernanța.

Tratarea problemei

R360.13 Atunci când discută cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanța despre situația de neconformitate sau suspiciunea de neconformitate, profesionistul contabil trebuie să-i sfătuiască pe aceștia să ia măsuri adecvate și prompte, dacă nu au făcut-o deja, pentru:

(a) A rectifica, remedia sau atenua consecințele neconformității sau suspiciunii de neconformitate;

(b) A împiedica comiterea neconformității atunci când aceasta nu a avut încă loc; sau

(c) A sesiza problema către o autoritate corespunzătoare atunci când legislația sau reglementările impune (impun) acest lucru sau atunci când se consideră necesar în interesul public.

R360.14 Profesionistul contabil trebuie să analizeze dacă persoanele responsabile cu guvernanța și conducerea clientului își înțeleg responsabilitățile legale sau de reglementare în ceea ce privește neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate.

360.14 A1 În cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța nu își înțeleg responsabilitățile legale sau de reglementare în ceea ce privește problema, profesionistul contabil ar putea sugera surse adecvate

de informații sau le poate recomanda acestora să obțină consiliere juridică.

R360.15 Profesionistul contabil trebuie să se conformeze cu:

(a) Legislația 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) Dispozițiile din cadrul standardelor de audit, inclusiv cele referitoare la:

- Identificarea și tratarea neconformității, inclusiv a fraudei.
- Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța.
- Analizarea implicațiilor cazurilor de neconformitate sau ale suspiciunilor de neconformitate asupra raportului auditorului.

360.15 A1 Unele legi și reglementări ar putea prevedea un interval de timp în care trebuie depuse la autoritatea competentă rapoartele privind o neconformitate sau o suspiciune de neconformitate.

Comunicarea cu privire la grupuri

R360.16 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.

360.16 A1 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, dacă da, cum să trateze problema în conformitate cu prevederile din prezenta secțiune. Această dispoziție de comunicare de la punctul R360.16 se aplică indiferent dacă firma partenerului de misiune la nivelul grupului sau rețeaua este aceeași sau este diferită de firma sau rețeaua profesionistului contabil.

R360.17 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 de grup în conformitate cu prevederile prezentei secțiuni.

R360.18 Dacă neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate ar putea fi relevantă pentru una sau mai multe dintre componentele specificate la punctul R360.17 literele (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 R360.17 litera (b) face (fac) obiectul unui audit și, dacă da, pentru a stabili identitatea auditorului, în măsura în care acest lucru este posibil.

360.18 A1 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 dispoziție de comunicare se aplică indiferent dacă partenerul de misiune la nivelul grupului sau rețeaua este același (aceeași) sau este diferit(ă) de firmele sau rețelele celor care efectuează lucrări la aceste componente.

Determinarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare

R360.19 Profesionistul contabil trebuie să evalueze caracterul adecvat al reacției conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanța.

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

R360.20 În urma reacției conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanța, profesionistul contabil trebuie să determine dacă sunt necesare măsuri suplimentare în interesul public.

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

- Cadrul general 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 guvernanța.
- Măsura în care este probabil să reapară 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.

360.20 A2 Exemplele de circumstanțe care ar putea determina profesionistul contabil să nu mai aibă încredere în integritatea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanța 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 dispozițiilor legale sau de reglementare, nu au raportat sau nu au autorizat raportarea problemei unei autorități adecvate, în termen rezonabil.

R360.21 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 în cunoștință de cauză să concluzioneze că acesta a acționat corespunzător în interesul public.

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

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

360.21 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 anumite situații, retragerea ar putea fi singurul demers disponibil.

R360.22 Atunci când profesionistul contabil s-a retras din relația profesională în conformitate cu punctele R360.20 și 360.21 A1, contabilul trebuie, la solicitarea contabilului propus, în conformitate cu prevederile de la punctul R320.8, 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 R320.8 litera (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.

R360.23 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 desemnării prin alte mijloace.

360.23 A1 Alte mijloace pentru a obține informații cu privire la circumstanțele schimbării desemnării includ intervievarea părților terțe sau investigațiile de fond cu privire la structurile de conducere sau persoanele responsabile cu guvernanța 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 măsuri 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 cotată la o bursă de valori și problema respectivă ar putea avea consecințe defavorabile 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 unele produse dăunătoare pentru sănătatea sau siguranța publică.
- Entitatea promovează clienților 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 protecția mediului în cazul unei încălcări a legislației și a reglementărilor de mediu.
- Măsura în care legislația sau reglementările permite (permit) 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.

R360.26 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 R114.1 litera (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

R360.27 În situații excepționale, profesionistul contabil poate 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 guvernanța 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 R114.1 litera (d) din Cod.

Documentare

R360.28 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 guvernanța 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 în cunoștință de cauză.
- Modul în care contabilul consideră că acesta și-a îndeplinit responsabilitatea stipulată la punctul R360.20.

360.28 A1 Această documentație este suplimentară conformării cu dispozițiile 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 documentație 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 guvernanța 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 guvernanța și alte părți externe entității.

Alte servicii profesionale decât auditurile situațiilor financiare

Înțelegerea problemei și tratarea acesteia împreună cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța

R360.29 Dacă un profesionist contabil angajat să furnizeze un alt serviciu profesional 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-și 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.

R360.30 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 guvernanța, contabilul trebuie, de asemenea, să discute problema cu acestea atunci când este necesar.

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 potențialelor consecințe. De asemenea, discuția poate determina conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanța 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.
- Potențialele consecințe 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

R360.31 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 partenerului misiunii de audit.

R360.32 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 partenerului misiunii de audit.

R360.33 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 R360.31-R360.33 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 din 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 guvernanța 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 R360.31-R360.33, 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

R360.36 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 general legal și de reglementare.
- Caracterul adecvat al reacției conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanța.
- Urgența situației.
- Implicarea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanța 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 dispoziție 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 din 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.

R360.37 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 R114.1 litera (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

R360.38 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, în primul rând, dacă ar fi sau nu adecvată discutarea problemei cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanța 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 R114.1 litera (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.

Documentare

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 guvernanța și alte părți.
- Modul în care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanța au răspuns la problema respectivă.
- Demersurile avute în vedere de contabil, raționamentele efectuate și deciziile luate.
- Modul în care contabilul consideră că acesta și-a îndeplinit responsabilitatea stipulată la punctul R360.36.

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

		Pagina
Secțiunea 400	Aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul misiunilor de audit și de revizuire	118
Secțiunea 410	Onorarii	132
Secțiunea 411	Politici de evaluare și recompensare	136
Secțiunea 420	Cadouri și ospitalitate	137
Secțiunea 430	Litigii existente sau posibile	138
Secțiunea 510	Interese financiare	139
Secțiunea 511	Împrumuturi și garanții	144
Secțiunea 520	Relații de afaceri	146
Secțiunea 521	Relații de familie și relații personale	148
Secțiunea 522	Servicii recente pentru un client de audit	151
Secțiunea 523	Poziția de director sau responsabil al unui client de audit	153
Secțiunea 524	Angajarea la un client de audit	154
Secțiunea 525	Repartizări temporare ale personalului	158
Secțiunea 540	Asocierea pe termen lung a personalului (inclusiv rotația partenerilor) cu un client de audit	159
Secțiunea 600	Furnizarea altor servicii decât cele de asigurare pentru un client de audit	165
Subsecțiunea 601	– Servicii de contabilitate și de contabilitate primară	170
Subsecțiunea 602	– Servicii administrative	173
Subsecțiunea 603	– Servicii de evaluare	173
Subsecțiunea 604	– Servicii fiscale	175
Subsecțiunea 605	– Servicii de audit intern	181
Subsecțiunea 606	– Servicii privind sistemele IT	184
Subsecțiunea 607	– Servicii de asistență în caz de litigiu	186
Subsecțiunea 608	– Servicii juridice	187

Subsecțiunea 609 – Servicii de recrutare 189

Subsecțiunea 610 – Servicii financiare corporative 191

Secțiunea 800 Rapoarte referitoare la situații financiare cu scop special care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuire (misiuni de audit și de revizuire) 193

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

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

SECȚIUNEA 400

APLICAREA CADRULUI GENERAL CONCEPTUAL PENTRU INDEPENDENȚĂ ÎN CAZUL MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

Introducere

Prevederi generale

400.1 Independența profesioniștilor contabili practicieni atunci când efectuează misiuni de audit sau de revizuire este în interesul public și este impusă de Cod.

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 de revizuire, misiunea de revizuire, clientul de revizuire și raportul de revizuire.

400.3 În această Parte, termenul „profesionist contabil” se referă atât la profesioniștii contabili practicieni în mod individual, cât și la firmele acestora.

400.4 ISQC 1 impune unei firme să stabilească politici și proceduri care au rolul de a-i oferi o asigurare rezonabilă că firma, personalul acesteia și, după caz, alte persoane care fac obiectul dispozițiilor privind independența (inclusiv personalul firmei din rețea) își mențin independența acolo unde se impune acest lucru prin dispozițiile de etică relevante. ISA-urile și ISRE-urile stabilesc responsabilitățile partenerilor de misiune și pe cele ale echipelor misiunilor la nivel de misiune pentru audituri, respectiv revizuiri. 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 mai multă facilitate. 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 acelui contabil.

400.5 Independența este legată de principiile de obiectivitate și integritate. Aceasta include:

(a) Independența în gândire – o gândire care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

(b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de semnificative încât o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză ar fi probabil să concluzioneze că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional a (al) firmei sau a (al) unui membru al echipei de audit a fost compromisă (compromis).

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 Codul impune firmelor să se conformeze cu principiile fundamentale și să fie independente atunci când efectuează misiuni de audit. Această Parte stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice referitoare la modul de aplicare a cadrului general conceptual pentru menținerea independenței în efectuarea unor astfel de misiuni. Cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 se aplică atât independenței, cât și principiilor fundamentale stabilite 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 până la un nivel acceptabil.

Entități de interes public

400.8 Unele dispoziții 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 stabilească dacă trebuie să trateze 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 care trebuie luați în considerare includ:

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

Rapoarte care includ restricții asupra utilizării și distribuirii

400.9 Un raport de audit ar putea include o restricție cu privire la utilizare și distribuire. În acest caz și dacă sunt respectate condițiile stabilite în Secțiunea 800, dispozițiile privind independența din această Parte pot fi modificate așa cum se prevede în Secțiunea 800.

Alte misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire

400.10 Standardele privind independența pentru misiunile de asigurare care nu sunt misiuni de audit sau de revizuire sunt stabilite în Partea 4B – *Independența în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire*.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R400.11 O firmă care efectuează o misiune de audit trebuie să fie independentă.

R400.12 O firmă trebuie să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței în legătură cu o misiune de audit.

[Punctele 400.13-400.19 au fost lăsate necompletate în mod intenționat]

Entități afiliate

R400.20 Conform definiției, un client de audit care este o entitate cotată include toate entitățile sale afiliate. Pentru toate celelalte entități, referințele 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 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.

[Punctele 400.21-400.29 au fost lăsate necompletate în mod intenționat]

Perioada pentru care independența este obligatorie

R400.30 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 atunci când este emis 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.

R400.31 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 firma din rețea.

400.31 A1 Sunt create amenințări la adresa independenței dacă a fost furnizat un serviciu care nu este unul de asigurare pentru un 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 în 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 revizor adecvat.
- Contractarea unei alte firme din afara rețelei care să evalueze rezultatele serviciului care nu este unul de asigurare sau reefectuarea acestui serviciu de către o altă firmă din afara rețelei, în măsura în care este necesar pentru ca aceasta să își poată asuma responsabilitatea pentru serviciul respectiv.

[Punctele 400.32-400.39 au fost lăsate necompletate în mod intenționat]

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța

400.40 A1 Punctele R300.9 și R300.10 stabilesc dispozițiile cu privire la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța.

400.40 A2 Chiar și atunci când Codul, standardele profesionale aplicabile, legile sau reglementările nu prevăd acest lucru, este încurajată comunicarea periodică între firmă și persoanele responsabile cu guvernanța clientului cu privire la relațiile și alte aspecte care ar putea, în opinia firmei, să afecteze în mod rezonabil independența. O astfel de comunicare permite persoanelor responsabile cu guvernanța:

(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 generate de intimidare și de familiaritate.

[Punctele 400.41-400.49 au fost 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. Ea nu depinde de măsura în care firmele și entitățile sunt separate și distincte din punct de vedere juridic.

R400.51 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 Dispozițiile 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.

R400.52 Atunci când este asociată cu o structură mai mare formată din alte firme și entități, o firmă trebuie:

(a) Să-și exercite raționamentul profesional pentru a determina dacă acea structură mai mare formează o rețea;

(b) Să analizeze dacă ar fi probabil ca o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză 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.

R400.53 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 afară de cele descrise la punctul R400.53. 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 nesemnificative nu conduce, în sine, la crearea unei rețele. În plus, dacă împărțirea costurilor este limitată doar la costurile aferente elaborării unor metodologii, manuale sau cursuri de instruire pentru audit, aceasta nu conduce, în sine, la crearea unei rețele. Mai mult, o asociere între o firmă și o entitate care nu este asociată în alt mod, cu scopul de a presta în comun un serviciu sau de a dezvolta în comun un produs, nu conduce, în sine, la crearea unei rețele. (A se vedea: punctul R400.53 litera (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 R400.53 litera (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 R400.53 litera (c).)

400.53 A5 Deținerea unei strategii de afaceri comune implică un acord încheiat între entități cu privire la îndeplinirea unor obiective strategice comune. O entitate nu este considerată o firmă din rețea doar în baza cooperării sale cu o altă entitate în scopul exclusiv de a răspunde împreună unei cereri de ofertă pentru furnizarea unui serviciu profesional. (A se vedea: punctul R400.53 litera (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 împreună cu numele firmei atunci când un partener al firmei semnează un raport de audit. (A se vedea: punctul R400.53 litera (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 R400.53 litera (e).)

400.53 A8 Resursele profesionale includ:

- Sisteme comune care permit firmelor să facă schimb de informații, cum ar fi 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 sectorului, la tranzacții sau la evenimente pentru misiunile de asigurare.
- Metodologia de audit sau manuale de audit.
- Cursuri și centre de instruire. (A se vedea: punctul R400.53 litera (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 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 instruire.
- Resursele comune ar putea implica un schimb 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 pe care acestea trebuie să o respecte. În astfel de circumstanțe, probabilitatea ca o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză să concluzioneze că resursele comune sunt semnificative este mai mare. (A se vedea: punctul R400.53 litera (f).)

R400.54 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, entitățile relevante trebuie să determine cum să prezinte 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 au fost lăsate necompletate în mod intenționat]

Documentația generală privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire

R400.60 O firmă trebuie să-și documenteze concluziile cu privire la conformitatea cu această Parte și fondul oricăror discuții relevante care susțin acele concluzii. În special:

(a) Atunci când sunt aplicate măsuri de protecție pentru a trata o amenințare, firma trebuie să documenteze natura amenințării și măsurile de protecție existente 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, aceasta trebuie să documenteze natura amenințării și argumentarea concluziei.

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

[Punctele 400.61-400.69 au fost 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. Interesele sau relațiile anterioare sau actuale dintre o firmă sau o firmă din rețea și o astfel de entitate afiliată ar putea genera o amenințare la adresa independenței și, prin urmare, la adresa capacității firmei de a continua o misiune de audit.

R400.71 În circumstanțele prezentate 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 R400.72, 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.

R400.72 Ca excepție de la punctul R400.71 litera (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 guvernanța motivele pentru care nu se poate renunța, în mod rezonabil, la interes sau la relație până la data intrării în vigoare, precum și evaluarea nivelului 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. Această situație ar putea apărea deoarece firma prestează entității afiliate un serviciu care nu este unul de asigurare, pe care entitatea nu îl poate transfera într-o manieră ordonată 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 până la momentul în care se va putea renunța în mod rezonabil la interes sau la relație.

R400.73 Dacă, în urma discuțiilor prevăzute la punctul R400.72 litera (b), persoanele responsabile cu guvernanța solicită firmei să-și continue activitatea ca auditor, firma trebuie să facă acest lucru numai 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 sau persoana responsabilă de revizuirea de control de calitate a misiunii; și

(c) Vor fi aplicate, după caz, măsuri tranzitorii adecvate și acestea vor fi discutate cu persoanele responsabile cu guvernanța.

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 revizuiri echivalente cu o revizuire de control de calitate a misiunii de către un profesionist contabil care nu este un membru al firmei ce exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare.
- Contractarea unei alte firme care să evalueze rezultatele serviciului care nu este unul de asigurare sau reefectuarea serviciului care nu este unul de asigurare de către o altă firmă, în măsura în care este necesar pentru ca aceasta să își poată asuma responsabilitatea pentru serviciul respectiv.

R400.74 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 guvernanța solicită firmei să finalizeze auditul continuând, în același timp, interesul sau relația identificat(ă) la punctul 400.70 A1, firma trebuie să facă acest lucru numai dacă:

(a) A evaluat nivelul amenințării și a discutat rezultatele cu persoanele responsabile cu guvernanța;

(b) Se conformează cu dispozițiile de la punctul R400.73 literele (a)-(c); și

(c) Își încetează activitatea ca auditor cel târziu la data emiterii raportului de audit.

Situația în care obiectivitatea rămâne compromisă

R400.75 Chiar dacă ar putea fi respectate toate dispozițiile de la punctele R400.71-R400.74, firma trebuie să determine în ce măsură circumstanțele identificate la punctul 400.70 A1 generează o amenințare care nu poate fi tratată în așa fel încât să nu fie compromisă obiectivitatea. În cazul în care se întâmplă acest lucru, firma trebuie să-și înceteze activitatea ca auditor.

Documentare

R400.76 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 a achiziției, precum și motivele pentru care nu se va renunța la acestea;

(b) Măsurile tranzitorii aplicate;

(c) Rezultatele discuției cu persoanele responsabile cu guvernanța; și

(d) Motivele pentru care interesele și relațiile anterioare și actuale nu generează o amenințare care să conducă la compromiterea obiectivității.

[Punctele 400.77-400.79 au fost 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

R400.80 Dacă o firmă ajunge la concluzia că a fost încălcată o dispoziție din această Parte, firma trebuie:

(a) Să renunțe la, să suspende sau să elimine acel interes sau acea relație care a generat încălcarea și să trateze consecințele acesteia;

(b) Să analizeze dacă se aplică orice dispoziții legale sau de reglementare pentru încălcarea respectivă și, dacă da:

(i) Să se conformeze cu acele reglementări; și

(ii) Să ia în considerare raportarea încălcării către un organism profesional, un organism de reglementare sau o autoritate de supraveghere, dacă o astfel de raportare este o practică obișnuită sau așteptată în jurisdicția relevantă;

(c) Să comunice prompt încălcarea, în conformitate cu politicile și procedurile sale, către:

(i) Partenerul misiunii;

(ii) Persoanele responsabile pentru politicile și procedurile privind independența;

(iii) Alți angajați relevanți din firmă și, după caz, din rețea; și

(iv) Persoanele care fac obiectul dispozițiilor privind independența din Partea 4A care trebuie să întreprindă acțiunile corespunzătoare;

(d) Să evalueze importanța acelei încălcări și impactul acesteia asupra obiectivității firmei și a capacității sale 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 se întreprindă acțiuni care să trateze în mod satisfăcător consecințele încălcării și dacă aceste acțiuni pot fi întreprinse și sunt adecvate în circumstanțele date.

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

400.80 A1 O încălcare a unei prevederi din această Parte ar putea avea loc chiar dacă firma are politici și proceduri menite să-i 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 cu privire la misiunea curentă 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 dispoziții privind independența.
- 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.
- Amploarea 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 încălcarea includ:

- Înlăturarea persoanei relevante din echipa de audit.
- Utilizarea unor persoane diferite pentru a efectua o examinare suplimentară a activității de audit afectate sau reefectuarea acelei activități în măsura în care este necesar.
- Recomandarea contractării de către clientul de audit a unei alte firme care să revizuiască sau să reefectueze activitatea de audit afectată, în măsura în care este necesar.
- În cazul în care 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 pentru evaluarea rezultatelor serviciului respectiv sau reefectuarea de către o altă firmă a serviciului respectiv în măsura în care este necesar pentru a-i permite celeilalte firme să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu.

R400.81 Dacă firma determină că nu pot fi întreprinse acțiuni care să trateze în mod satisfăcător consecințele încălcării, aceasta trebuie să informeze persoanele responsabile cu guvernanța cât mai curând posibil și să ia măsurile necesare pentru a înceta misiunea de audit, în conformitate cu orice dispoziții legale sau de reglementare aplicabile. În cazul în care încetarea misiunii nu este permisă de lege sau reglementări, firma trebuie să se conformeze cu orice dispoziții de raportare sau prezentare a informațiilor.

R400.82 Dacă firma determină că pot fi întreprinse acțiuni pentru a trata în mod satisfăcător consecințele încălcării, aceasta trebuie să discute cu persoanele responsabile cu guvernanța:

(a) Importanța încălcării, inclusiv natura și durata acesteia;

(b) Modul în care a avut loc încălcarea și modul în care 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, nu a fost compromisă obiectivitatea și motivele care stau la baza 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 guvernanța specifică un termen alternativ pentru raportarea încălcărilor mai puțin importante.

Comunicarea încălcărilor către persoanele responsabile cu guvernanța

400.83 A1 Punctele R300.9 și R300.10 stabilesc dispozițiile cu privire la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța.

R400.84 În ceea ce privește încălcările, firma trebuie să comunice în scris persoanelor responsabile cu guvernanța:

(a) Toate aspectele discutate în conformitate cu punctul R400.82 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 relevante ale firmei pentru încălcarea respectivă, care au fost proiectate pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă privind menținerea independenței; și a

(ii) Oricăror măsuri luate de firmă sau pe care firma își propune să le ia pentru a reduce sau a evita riscul apariției unor încălcări viitoare.

R400.85 Dacă persoanele responsabile cu guvernanța nu sunt de acord că acțiunile propuse de firmă în conformitate cu punctul R400.80 litera (e) subpunctul (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 care au avut loc înainte de emiterea raportului de audit anterior

R400.86 Dacă încălcarea a avut loc înainte de emiterea raportului de audit anterior, firma trebuie să se conformeze cu prevederile din Partea 4A la evaluarea importanței încălcării și a impactului acesteia asupra obiectivității firmei și asupra capacității sale de a emite un raport de audit în perioada curentă.

R400.87 De asemenea, firma trebuie:

(a) Să analizeze impactul încălcării, dacă există, asupra obiectivității firmei în ceea ce privește orice rapoarte de audit emise anterior, precum și posibilitatea retragerii acestor rapoarte de audit; și

(b) Să discute problema cu persoanele responsabile cu guvernanța.

Documentare

R400.88 Pentru a se conforma dispozițiilor de la punctele R400.80-R400.87, firma trebuie să documenteze:

(a) Încălcarea;

(b) Acțiunile întreprinse;

(c) Principalele decizii luate;

(d) Toate aspectele discutate cu persoanele responsabile cu guvernanța; și

(e) Orice discuții avute cu un organism profesional sau de reglementare ori cu o autoritate de supraveghere.

R400.89 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

ONORARII

Introducere

410.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

410.2 Natura și nivelul onorariilor sau altor tipuri de remunerație ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Onorarii – valoare 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 Se generează, de asemenea, o amenințare de interes propriu sau de intimidare atunci când onorariile obținute de o firmă de la un client de audit reprezintă un procent mare din veniturile unui partener sau unui birou al firmei.

410.3 A5 Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:

- Importanța clientului pentru partener sau birou din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ.

- Măsura în care recompensarea partenerului, sau a partenerilor din birou, 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 biroului în vederea reducerii dependenței față de clientul de audit.
- Revizuirea activității de către un revizor adecvat care nu a făcut parte din misiunea de audit.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

R410.4 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 o opinie asupra situațiilor financiare ale clientului, firma trebuie:

(a) Să prezinte persoanelor responsabile cu guvernanța 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 fi 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 unei opinii 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 de control de calitate a misiunii pentru misiunea respectivă; sau un organism profesional efectuează o revizuire a misiunii respective care este echivalentă cu o revizuire de control de calitate a misiunii („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 de control de calitate a misiunii („o revizuire după emitere”).

R410.5 Atunci când totalul onorariilor descrise la punctul R410.4 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 până la un nivel acceptabil. Dacă da, firma trebuie să asigure efectuarea unei revizuiri înainte de emitere.

R410.6 Dacă onorariile descrise la punctul R410.4 continuă să depășească 15%, firma trebuie, în fiecare an:

(a) Să prezinte persoanelor responsabile cu guvernanța și să discute cu acestea aspectele prezentate la punctul R410.4; și

(b) Să se conformeze cu punctele R410.4 litera (b) și R410.5.

Onorarii – restanțe

410.7 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu dacă o parte semnificativă din onorarii nu este plătită înainte de emiterea raportului de audit pentru anul următor. În general se așteaptă ca firma să solicite plata unor astfel de onorarii înainte de emiterea unui astfel de raport de audit. Dispozițiile 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 revizor adecvat care nu a făcut parte din misiunea de audit.

R410.8 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 redesemnată 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.

R410.10 O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de audit.

R410.11 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 depind de un raționament viitor sau actual cu privire la auditul unei valori semnificative din situațiile financiare.

410.12 A1 Punctele R410.10 și R410.11 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 realizată 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 revizor 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 411

POLITICI DE EVALUARE ȘI RECOMPENSARE

Introducere

411.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții 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:

(a) Ce procent din recompensă sau din evaluare se bazează pe vânzarea unor astfel de servicii;

(b) Rolul persoanei respective în echipa de audit; și

(c) Măsura în care vânzarea de astfel de servicii care nu sunt servicii 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.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 revizor adecvat.

R411.4 O firmă nu trebuie să evalueze sau să recompenseze un partener-cheie de audit pe baza succesului acelui partener în vânzarea de alte servicii decât cele de asigurare către clientul de audit al partenerului. Această dispoziție nu are scopul de a împiedica aranjamentele obișnuite de împărțire a profitului între partenerii unei firme.

SECȚIUNEA 420

CADOURI ȘI OSPITALITATE

Introducere

420.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

420.2 Acceptarea unor cadouri și a ospitalității din partea unui client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare. Această secțiune stabilește o dispoziție specifică și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziție și materiale de aplicare

R420.3 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 dispozițiile și materialele de aplicare prezentate în Secțiunea 340, iar neconformitatea cu aceste dispoziții ar putea genera amenințări la adresa independenței.

420.3 A2 Dispozițiile prezentate în Secțiunea 340 cu privire la oferirea sau acceptarea stimulentelor nu permit unei firme, unei firme din rețea sau unui membru al echipei de audit 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 430

LITIGII EXISTENTE SAU POSIBILE

Introducere

430.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

430.2 Atunci când au loc sau este probabil să aibă loc litigii 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 general 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 tuturor informațiilor privind toate aspectele operațiunilor unui client. Litigiile existente sau posibile între un client de audit și firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit ar putea avea ca rezultat poziții adverse. 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 fi o măsură de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu și de intimidare este revizuirea activității efectuate de un revizor adecvat.

SECȚIUNEA 510

INTERESE FINANCIARE

Introducere

510.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

510.2 Deținerea unui interes financiar într-un client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții 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 organism de plasament colectiv, o proprietate sau un fond de investiții colectiv. 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 un interes direct. Invers, atunci când beneficiarul 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 referințe la „semnificația" unui interes financiar. Pentru a determina dacă un astfel de interes este semnificativ pentru o anumită persoană, ar putea fi luată în considerare valoarea netă combinată a patrimoniului persoanei respective și 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.
- Semnificația interesului financiar.

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

R510.4 Sub rezerva punctului R510.5, următorii nu trebuie să dețină un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit:

(a) Firma 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 biroului 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 din 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 Biroul în care lucrează partenerul misiunii în legătură cu o misiune de audit nu este neapărat biroul în care a fost repartizat acel partener. Atunci când partenerul misiunii este stabilit într-un alt birou decât ceilalți membri ai echipei de audit, este necesară utilizarea raționamentului profesional pentru a se determina în ce birou își desfășoară activitatea partenerul în legătură cu misiunea respectivă.

R510.5 Ca excepție de la punctul R510.4, o rudă imediată identificată la punctul R510.4 litera (c) sau (d) poate deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ într-un client de audit cu următoarele condiții:

(a) Ruda imediată a 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 tratează amenințarea generată de interesul financiar; și

(b) Ruda imediată cedează sau renunță la interesul financiar de îndată ce este posibil în cazul în care ruda imediată are sau obține dreptul de a face acest lucru sau, în cazul unei opțiuni pe acțiuni, dacă ruda imediată obține dreptul de a exercita opțiunea.

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

R510.6 Atunci când o entitate deține un interes care controlează într-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 administrator

R510.7 Punctul R510.4 se aplică, de asemenea, în cazul unui interes financiar într-un client de audit deținut prin intermediul unui fond de investiții colectiv pentru care firma, firma din rețea sau persoana respectivă acționează în calitate de administrator, cu excepția cazului în care:

(a) Niciunul dintre următorii nu este un beneficiar al fondului de investiții colectiv: administratorul, 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 fondul de investiții colectiv nu este semnificativ pentru acel fond de investiții;

(c) Fondul de investiții colectiv 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: administratorul, membrul echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia, firma sau o firmă din rețea.

Interese financiare comune cu clientul de audit

R510.8 **(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 nesemnificative 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 conform descrierii de la punctul R510.8 litera (a) să poată deveni un 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

R510.9 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, ori de un membru al echipei de audit sau de orice rudă imediată a acestuia, 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) **(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 să fie 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

Rudă imediată

510.10 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare dacă un membru al echipei de audit sau o rudă imediată a acestuia ori firma sau o firmă din rețea are un interes financiar într-o entitate atunci când se cunoaște faptul că un director, un responsabil 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 în echipa 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.
- Semnificația 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 membrului echipei de audit care deține interesul financiar din echipa de audit.

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 revizor adecvat.

Rude apropiate

510.10 A5 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu 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.
- Semnificația interesului financiar din perspectiva rudei apropiate.

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 revizor adecvat.

Alte persoane

510.10 A9 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu dacă un membru al echipei de audit cunoaște faptul că persoane precum cele de mai jos dețin un interes financiar în clientul de audit:

- 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 R510.4, 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 echipei de audit 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 revizor adecvat.

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

510.10 A13 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu dacă un plan de pensii al unei firme sau al unei firme din rețea deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit.

SECȚIUNEA 511

ÎMPRUMUTURI ȘI GARANȚII

Introducere

511.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

511.3 A1 Această secțiune cuprinde referințe la „semnificația" unui împrumut sau a unei garanții. Pentru a determina dacă un astfel de împrumut sau o astfel de garanție este semnificativ(ă) pentru o anumită persoană, ar putea fi luată în considerare valoarea netă combinată a patrimoniului persoanei respective și rudelor sale imediate.

Împrumuturi și garanții către un client de audit

R511.4 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 unui client de audit, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este nesemnificativ(ă) 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

R511.5 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, termenelor și condițiilor obișnuite de creditare.

511.5 A1 Exemplele de astfel 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, termenelor 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 revizor adecvat, care nu este un membru al echipei de audit, de la o firmă din rețea care nu este un beneficiar al împrumutului.

Depozite sau conturi de brokeraj

R511.6 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 termenelor comerciale obișnuite.

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

R511.7 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 este nesemnificativ(ă) 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 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

520.2 O relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau cu conducerea acestuia ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

520.3 A1 Această secțiune cuprinde referințe 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 anumită persoană, ar putea fi luată în considerare valoarea netă combinată a patrimoniului persoanei respective și 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 asociere în participație cu un client sau cu un proprietar care controlează, un director, un responsabil sau cu o altă persoană care desfășoară activități de conducere superioară pentru acel client.
- Angajamentele privind combinarea unuia sau mai multor servicii ori produse ale firmei sau ale unei firme din rețea cu unul ori mai multe servicii sau produse ale clientului și comercializarea pachetului cu referințe la ambele părți.
- Angajamentele privind distribuția sau comercializarea conform cărora firma sau o firmă din rețea distribuie ori comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie ori comercializează produsele sau serviciile firmei sau ale unei firme din rețea.

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

R520.4 O firmă, o firmă din rețea sau un membru al unei echipe de audit nu trebuie să aibă o relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau

cu conducerea acestuia, cu excepția cazului în care interesul 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 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu sau de intimidare dacă există o relație de afaceri apropiată între clientul de audit sau conducerea acestuia și familia imediată a unui membru al echipei de audit.

Interese comune în entități de tip închis

R520.5 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 de tip închis atunci când un client de audit sau un director ori responsabil 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, respectiv 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 de tip închis.

Cumpărarea de bunuri sau servicii

520.6 A1 Cumpărarea de bunuri și servicii de la un client de audit de către 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 obiective. 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 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

521.3 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare ca urmare a relațiilor de familie și a relațiilor personale dintre un membru al echipei de audit și un director, un responsabil sau, în funcție de rolul pe care îl au, 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 Este generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare atunci 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 trateze aspecte ce intră în responsabilitatea rudei imediate.

R521.5 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 un responsabil 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 Este generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare atunci când o rudă apropiată a unui membru al echipei de audit este:

(a) Un director sau un responsabil 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 trateze aspecte ce intră în responsabilitatea rudei apropiate.

Alte relații apropiate ale unui membru al echipei de audit

R521.7 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 un responsabil 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 respectivă 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 trateze aspecte ce intră în responsabilitatea persoanei cu care acesta are o relație apropiată.

Relațiile partenerilor și angajaților firmei

R521.8 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 un membru al echipei de audit; și

(b) Un director sau un responsabil al clientului de audit sau un angajat al clientului de audit 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 responsabilul ori 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 se reducă orice influență potențială asupra misiunii de audit.
- Revizuirea de către un revizor adecvat a activității de audit relevante efectuate.

SECȚIUNEA 522

SERVICII RECENTE PENTRU UN CLIENT DE AUDIT

Introducere

522.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

522.2 Dacă un membru al echipei de audit a deținut recent poziția de director, responsabil sau angajat al clientului de audit, ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Servicii pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit

R522.3 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 responsabil al 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 înaintea perioadei acoperite de raportul de audit

522.4 A1 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate dacă, înainte de perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit:

(a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al 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 în cazul în care o decizie luată sau o activitate realizată de persoana respectivă în perioada anterioară, atunci când era angajat al clientului, trebuie 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 revizor adecvat.

SECȚIUNEA 523

POZIȚIA DE DIRECTOR SAU RESPONSABIL AL UNUI CLIENT DE AUDIT

Introducere

523.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

523.2 Ocuparea unei poziții de director sau responsabil al unui client de audit generează amenințări de autorevizuire și de interes propriu. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Poziția de director sau responsabil

R523.3 Un partener sau un angajat al firmei ori al unei firme din rețea nu trebuie să ocupe o poziție de director sau responsabil al unui client de audit al firmei.

Poziția de secretar al companiei

R523.4 Un partener sau un angajat al firmei ori al unei firme din rețea nu trebuie să ocupe o poziție de secretar al companiei pentru un 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, cum ar fi 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 (cum ar fi gestionarea personalului și păstrarea evidențelor și registrelor companiei) până la îndatoriri diverse, precum asigurarea conformității companiei față de reglementări sau furnizarea de consultanță cu privire la aspecte legate de guvernanța 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 ori 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 altor servicii decât cele de asigurare pentru un client de audit*.)

SECȚIUNEA 524

ANGAJAREA LA UN CLIENT DE AUDIT

Introducere

524.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Toți clienții de audit

524.3 A1 Ar putea fi generată o amenințare de familiaritate sau de intimidare dacă oricare dintre următoarele persoane a ocupat o poziție de membru al echipei de audit sau de partener al firmei ori al unei firme din rețea:

- Un director sau un responsabil al clientului de audit.
- 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.

Restricții pentru foștii parteneri sau membri ai echipei de audit

R524.4 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 în calitate de:

(i) Director sau responsabil; sau

(ii) 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.

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 beneficiu sau la nicio plată de la firmă sau de la firma din rețea care nu este făcut(ă) în conformitate cu angajamente fixe predeterminate;

(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 Indiferent dacă sunt respectate dispozițiile de la punctul R524.4, ar putea fi totuși generată o amenințare de familiaritate sau de intimidare.

524.4 A2 Ar putea fi generată, de asemenea, o amenințare de familiaritate sau de intimidare 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, iar 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 legătură pe care persoana respectivă o va avea cu echipa de audit.
- Perioada care a trecut de când persoana respectivă a făcut parte din echipa de audit sau a fost un partener al firmei sau al firmei din rețea.
- Poziția pe care a avut-o persoana respectivă în cadrul echipei de audit, al firmei sau al firmei din rețea. Un exemplu este măsura în care persoana respectivă a avut responsabilități privind păstrarea unei legături permanente cu conducerea clientului sau cu persoanele responsabile cu guvernanța.

524.4 A4 Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de intimidare include:

- Modificarea planului de audit.
- Alocarea unor persoane pentru echipa 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 revizor adecvat.

Membrii echipei de audit care se angajează la un client

R524.5 O firmă sau o firmă din rețea trebuie să aibă politici și proceduri care să impună membrilor echipei de audit să informeze firma sau firma din rețea atunci când încep negocieri în vederea angajării la un client de audit.

524.5 A1 Este generată o amenințare de interes propriu atunci când un membru al echipei de audit participă la misiunea de audit, deși acesta știe că există posibilitatea de a se alătura clientului sau are certitudinea că va face acest lucru la un moment dat în 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 revizor adecvat a oricăror raționamente semnificative făcute de persoana respectivă în perioada în care a făcut parte din echipă.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

Parteneri-cheie de audit

R524.6 Sub rezerva punctului R524.8, 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 responsabil; sau

(b) 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,

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.

Senior Partner sau Managing Partner (director executiv sau echivalentul acestuia) în cadrul firmei

R524.7 Sub rezerva punctului R524.8, dacă o persoană care a deținut funcția de Senior Partner sau Managing Partner (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 responsabil; sau

(b) 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,

independența este compromisă, cu excepția cazului în care au trecut douăsprezece luni de când persoana respectivă a deținut funcția de Senior Partner sau Managing Partner (director executiv sau echivalentul acestuia) în cadrul firmei.

Combinări de întreprinderi

R524.8 Ca excepție de la punctele R524.6 și R524.7, independența nu este compromisă dacă circumstanțele prezentate la punctele respective apar ca rezultat al unei combinări de întreprinderi și:

(a) Poziția nu a fost acceptată în anticiparea combinării de întreprinderi;

(b) Orice beneficii sau plăți datorate fostului partener din partea firmei sau a unei firme din rețea au fost decontate în întregime, în afară de cazul în care sunt efectuate în conformitate cu angajamente fixe predeterminate și orice sumă datorată partenerului nu este semnificativă pentru firmă sau firma din rețea, după caz;

(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 guvernanța.

SECȚIUNEA 525

REPARTIZĂRI TEMPORARE ALE PERSONALULUI

Introducere

525.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

525.2 Împrumutarea de personal unui client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire, de reprezentare sau de familiaritate. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții 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 revizuiri suplimentare a activității realizate de personalul împrumutat ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
- Neincluderea personalului împrumutat în echipa de audit ar putea trata o amenințare de familiaritate sau de reprezentare.
- Neacordarea niciunei 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 de așa natură încât firma sau firma din rețea devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii, de multe ori nu sunt disponibile măsuri de protecție.

R525.4 O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să împrumute personal unui client de audit, cu excepția cazului în care:

(a) Se acordă o astfel de asistență doar pentru o perioadă scurtă de timp;

(b) Personalul nu este implicat în furnizarea unor servicii care nu sunt servicii 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 PE TERMEN LUNG A PERSONALULUI (INCLUSIV ROTAȚIA PARTENERILOR) CU UN CLIENT DE AUDIT

Introducere

540.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

540.2 Atunci 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 stabilește dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții 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 persoanei respective în calitate de membru al echipei de audit cu:

(a) Clientul de audit și operațiunile acestuia;

(b) Conducerea superioară a clientului de audit; sau

(c) Situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie sau informațiile financiare care constituie baza situațiilor financiare.

540.3 A2 Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu ca urmare a preocupărilor 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 guvernanța. 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:

(a) 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 conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernanța.
- Natura, frecvența și amploarea interacțiunilor persoanei respective cu conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernanța.

(b) În legătură cu clientul de audit:

- Natura sau complexitatea problemelor de contabilitate și de raportare financiară ale clientului și măsura în care acestea s-au modificat.
- Măsura în care au existat modificări recente în rândul conducerii superioare sau al persoanelor responsabile cu guvernanța.
- Măsura în care au existat orice modificări structurale în organizarea clientului care afectează natura, frecvența și amploarea interacțiunilor pe care le-ar putea avea persoana respectivă cu conducerea superioară sau cu persoanele responsabile cu guvernanța.

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 acelui 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 de interes propriu includ:

- Modificarea rolului pe care îl are persoana respectivă în echipa de audit sau a naturii și amplorii sarcinilor realizate de aceasta.
- Revizuirea activității persoanei respective de către un revizor adecvat care nu a fost membru al echipei de audit.

- Efectuarea unor revizuiri periodice independente interne sau externe ale calității misiunii.

R540.4 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:

(a) Să facă parte din echipa misiunii pentru misiunea de audit;

(b) Să fie responsabilă de controlul calității pentru misiunea de audit; sau

(c) Să exercite o influență directă asupra rezultatului misiunii de audit.

Perioada respectivă trebuie să aibă o durată suficientă pentru a permite tratarea amenințărilor de familiaritate și de interes propriu. În cazul unei entități de interes public se aplică, de asemenea, punctele R540.5-R540.20.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

R540.5 Sub rezerva punctelor R540.7-R540.9, în ceea ce privește auditul unei entități de interes public, o persoană nu trebuie să acționeze în niciunul dintre următoarele roluri sau o combinație a acestor roluri pentru o perioadă mai lungă de șapte ani cumulați (perioada „activă”):

(a) Partenerul misiunii;

(b) Persoana desemnată ca responsabilă de revizuirea de control de calitate a misiunii; sau

(c) Orice alt rol de partener-cheie de audit.

După acea perioadă activă, persoana respectivă trebuie să aibă o perioadă „de pauză” în conformitate cu prevederile de la punctele R540.11-R540.19.

R540.6 La calcularea perioadei active, numărătoarea anilor nu trebuie repornită, cu excepția cazului în care persoana respectivă încetează să acționeze în oricare dintre rolurile menționate la punctul R540.5 literele (a)-(c) pentru o perioadă minimă. Această perioadă minimă este o perioadă consecutivă cel puțin egală cu perioada de pauză determinată în conformitate cu punctele R540.11-R540.13 ca fiind aplicabilă pentru rolul în care a servit persoana respectivă în anul imediat anterior încetării acelei implicări.

540.6 A1 De exemplu, o persoană care a servit ca partener de misiune pentru o perioadă de patru ani urmată de o perioadă de pauză de trei ani poate acționa ulterior ca partener-cheie de audit pentru aceeași misiune de audit pentru încă trei ani (ajungând la un total de șapte ani cumulați). Ulterior, persoana respectivă trebuie să ia o perioadă de pauză în conformitate cu punctul R540.14.

R540.7 Ca o excepție de la punctul R540.5, partenerilor-cheie de audit a căror continuitate are o importanță deosebită pentru calitatea auditului li se poate permite, în situații rare determinate de circumstanțe neprevăzute care nu pot fi controlate de firmă și cu acordul persoanelor responsabile cu guvernanța, să servească încă un an ca partener-cheie de audit, cu condiția ca amenințarea la adresa independenței să poată fi eliminată sau redusă până 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, ca urmare a 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 circumstanțe, firma va trebui să discute cu persoanele responsabile cu guvernanța motivele pentru care rotația planificată nu poate avea loc și necesitatea oricăror măsuri de protecție pentru reducerea oricărei amenințări generate astfel.

R540.8 Dacă un client de audit devine o entitate de interes public, o firmă trebuie să ia în considerare perioada de timp în care o persoană a servit clientul de audit ca partener-cheie de audit înainte ca acesta să devină o entitate de interes public atunci când determină momentul rotației. Dacă persoana a servit clientul 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 servi în continuare clientul în această calitate înainte de rotația din misiune este de șapte ani minus numărul de ani de serviciu existenți. Ca o excepție de la punctul R540.5, dacă persoana respectivă a servit deja clientul de audit ca partener-cheie de audit pentru o perioadă de șase ani cumulați sau mai mult atunci când acesta devine o entitate de interes public, persoana respectivă poate servi în continuare clientul în această calitate, cu acordul persoanelor responsabile cu guvernanța, pentru cel mult încă doi ani înainte de rotația din misiune.

R540.9 Atunci când o firmă are doar câțiva angajați care dețin experiența și cunoștințele necesare pentru a servi drept 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 R540.5, 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. Această prevedere este valabilă cu condiția ca organismul de reglementare independent să fi specificat alte dispoziții care să fie aplicate, cum ar fi perioada de timp pentru care partenerul-cheie de audit poate fi scutit de rotație sau o revizuire externă independentă efectuată periodic.

Alte considerente legate de perioada activă

R540.10 La evaluarea amenințărilor generate de asocierea pe termen lung 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 persoana respectivă să devină partener-cheie de audit.

540.10 A1 Ar putea exista situații în care firma, la aplicarea cadrului general 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 pentru care a servit ca partener-cheie de audit este mai mică de șapte ani.

Perioada de pauză

R540.11 Dacă persoana a acționat în calitate de partener de misiune pentru o perioadă de șapte ani cumulați, perioada de pauză trebuie să fie de cinci ani consecutivi.

R540.12 În cazurile în care persoana a fost desemnată ca responsabilă de revizuirea de control de calitate a misiunii și a acționat în această calitate pentru o perioadă de șapte ani cumulați, perioada de pauză trebuie să fie de trei ani consecutivi.

R540.13 Dacă persoana a acționat în calitate de partener-cheie de audit în alte roluri decât cele stabilite la punctele R540.11 și R540.12 pentru o perioadă de șapte ani cumulați, perioada de pauză trebuie să fie de doi ani consecutivi.

Serviciul într-o combinație de roluri de partener-cheie de audit

R540.14 Dacă persoana a acționat într-o combinație de roluri de partener-cheie de audit și a servit ca partener de misiune pentru o perioadă de patru ani cumulați sau mai mult, perioada de pauză trebuie să fie de cinci ani consecutivi.

R540.15 Sub rezerva punctului R540.16 litera (a), dacă persoana a acționat într-o combinație de roluri de partener-cheie de audit și a servit ca partener-cheie de audit responsabil de revizuirea de control de calitate a misiunii pentru o perioadă de patru ani cumulați sau mai mult, perioada de pauză trebuie să fie de trei ani consecutivi.

R540.16 Dacă o persoană a acționat într-o combinație de roluri de partener de misiune și revizuire de control de calitate a 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 R540.15, să fie de cinci ani consecutivi în cazul în care persoana respectivă a fost partener de misiune pentru trei ani sau mai mult; sau

(b) Să fie de trei ani consecutivi în cazul oricărei alte combinații.

R540.17 Dacă persoana a acționat în orice altă combinație de roluri de partener-cheie de audit în afara celor tratate la punctele R540.14-R540.16, perioada de pauză trebuie să fie de doi ani consecutivi.

Serviciul la o altă firmă

R540.18 La determinarea numărului de ani în care o persoană a fost partener-cheie de audit așa cum se prevede la punctul R540.5, 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 alte firme.

Perioade de pauză mai scurte stabilite prin legi sau reglementări

R540.19 În cazul în care 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 specificată la punctele R540.11, R540.14 și R540.16 litera (a) poate fi înlocuită cu cea mai mare perioadă dintre perioada stabilită de organismul respectiv și o perioadă de trei ani, cu condiția ca perioada activă aplicabilă să nu depășească șapte ani.

Restricții asupra activităților în timpul perioadei de pauză

R540.20 Pe durata perioadei de pauză relevante, persoana respectivă nu trebuie:

(a) Să fie un membru al echipei misiunii sau să fie responsabilă de controlul calității pentru misiunea de audit;

(b) Să ofere consultanță echipei misiunii sau clientului cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului de activitate, tranzacții sau evenimente care afectează misiunea de audit (cu excepția discuțiilor cu echipa misiunii care se limitează la activitatea efectuată sau concluziile obținute în ultimul an din perioada activă a acelei persoane, în situația în care acestea rămân 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 altor servicii decât cele de asigurare, care ar determina ca persoana respectivă:

(i) Să aibă o interacțiune semnificativă sau frecventă cu conducerea superioară sau cu persoanele responsabile cu guvernanța; sau

(ii) Să exercite o influență directă asupra rezultatului misiunii de audit.

540.20 A1 Prevederile de la punctul R540.20 nu au scopul de a împiedica o persoană să-și asume un rol de conducere în firmă sau într-o firmă din rețea, cum ar fi cel de Senior Partner sau Managing Partner (director executiv sau echivalentul acestuia).

SECȚIUNEA 600

FURNIZAREA ALTOR SERVICII DECÂT CELE DE ASIGURARE PENTRU UN CLIENT DE AUDIT

Introducere

600.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

600.2 Firmele și firmele din rețea ar putea furniza clienților de audit o gamă de alte servicii decât cele de asigurare, în conformitate cu aptitudinile și cunoștințele lor. Furnizarea altor servicii decât cele de asigurare către clienții de audit ar putea genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și la adresa independenței.

600.3 Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa independenței în cazul furnizării altor servicii decât cele de asigurare către clienții de audit. Subsecțiunile care urmează stabilesc dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante atunci când o firmă sau o firmă din rețea furnizează anumite servicii care nu sunt servicii de asigurare către clienții de audit și indică tipurile de amenințări care ar putea fi generate ca rezultat al acestora. Unele subsecțiuni includ dispoziții care interzic în mod explicit unei firme sau unei firme din rețea să furnizeze anumite servicii către un client de audit în anumite circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R600.4 Înainte ca o firmă sau o firmă din rețea să accepte o misiune de a furniza un alt serviciu decât unul de asigurare către un client de audit, firma trebuie să analizeze dacă furnizarea unui astfel de serviciu ar putea genera o amenințare la adresa independenței.

600.4 A1 Dispozițiile și materialele de aplicare din această secțiune ajută firma la analizarea anumitor tipuri de servicii care nu sunt servicii de asigurare și a amenințărilor conexe care ar putea fi generate dacă o firmă sau o firmă din rețea furnizează alte servicii decât cele de asigurare către 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 pentru evaluarea nivelului amenințărilor generate de furnizarea unui alt serviciu decât unul de asigurare către un client de audit includ:

- Natura, sfera și scopul serviciului.
- Gradul de încredere 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 adecvat pentru acele 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 serviciilor prezentate în acele subsecțiuni care nu sunt servicii de asigurare.

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 semnificație 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 asupra 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, analizarea 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 dispoziții care interzic în mod explicit unei firme sau unei firme din rețea să furnizeze anumite servicii către un 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 în combinație, pe care firma le întreprinde pentru a reduce în mod eficace amenințările la adresa independenței până la un nivel acceptabil. În anumite situații, atunci 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 general conceptual prezentat în Secțiunea 120 impune firmei să refuze sau să încheie serviciul care nu este unul de asigurare sau misiunea de audit.

Interdicția de asumare a unor responsabilități de conducere

R600.7 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 deciziilor referitoare la achiziția, repartizarea și controlul resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și intangibile.

600.7 A2 Furnizarea unui serviciu care nu este unul asigurare către 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 cu opiniile și interesele conducerii.

600.7 A3 Determinarea măsurii în care o activitate este o responsabilitate de conducere depinde de circumstanțe și impune 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 ceea ce privește 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 terțe părți să fie implementate.
- Raportarea către persoanele responsabile cu guvernanța 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 pentru a asista conducerea unui client de audit la îndeplinirea responsabilităților sale nu înseamnă asumarea unei responsabilități de conducere. (A se vedea: punctele R600.7-600.7 A3.)

R600.8 Pentru a evita asumarea unei responsabilități de conducere atunci când furnizează un alt serviciu decât unul de asigurare pentru un 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 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 sau firmei din rețea.

Totuși, persoanei respective nu i se impune să dețină expertiza necesară pentru a efectua sau efectua din nou serviciile.

(b) Asigură supravegherea serviciilor și evaluează caracterul adecvat al rezultatelor serviciului efectuat pentru scopul clientului.

(c) Acceptă responsabilitatea pentru acțiunile care trebuie realizate, dacă este cazul, ca urmare a rezultatelor serviciilor.

Furnizarea altor servicii decât cele de asigurare pentru un client de audit care devine ulterior o entitate de interes public

R600.9 Un serviciu care nu este 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 care nu sunt servicii de asigurare și 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 generate care nu sunt la un nivel acceptabil.

Considerente pentru anumite entități afiliate

R600.10 Această secțiune include dispoziții care interzic firmelor și firmelor din rețea să își asume responsabilități de conducere sau să furnizeze anumite servicii care nu sunt servicii de asigurare pentru clienții de audit. Ca o excepție de la aceste dispoziții, o firmă sau o firmă din rețea își poate asuma responsabilități de conducere sau poate furniza anumite servicii care nu sunt servicii de asigurare ce ar fi altfel interzise pentru următoarele 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,

dacă sunt îndeplinite toate condițiile următoare:

(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 serviciilor 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 DE CONTABILITATE PRIMARĂ

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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual atunci când se furnizează servicii de contabilitate și de contabilitate primară unui client de audit. Această subsecțiune include dispoziții care interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii de contabilitate și de contabilitate primară clienților de audit în unele circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

Dispoziții și materiale de aplicare

Toți clienții de audit

601.3 A1 Serviciile de contabilitate și de contabilitate primară 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:
    - Formulare de comandă.

- Evidențe de timp pentru statele de plată.
- Comenzi de la clienți.

- Introducerea 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 dispozițiilor de prezentare a informațiilor în situațiile financiare.
- Evaluarea gradului de adecvare al 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 atâta timp cât 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 cum ar fi soluționarea problemelor de reconciliere a conturilor sau analizarea și acumularea informațiilor pentru raportarea reglementară. În plus, clientul ar putea solicita consiliere tehnică pe probleme contabile cum ar fi conversia situațiilor financiare existente de la un cadru de raportare financiară la altul. Exemplele includ:

- Conformarea cu politicile contabile ale grupului.
- Tranziția la un cadru diferit de raportare financiară, cum ar fi Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Astfel de servicii nu generează, de obicei, amenințări, cu condiția ca nici firma, nici firma din rețea să nu-și asume o responsabilitate de conducere pentru client.

Servicii de contabilitate și de contabilitate primară de rutină sau de natură mecanică

601.4 A1 Serviciile de contabilitate și de contabilitate primară de rutină sau de natură mecanică necesită un raționament profesional redus sau nu necesită raționamentul profesional. Câteva exemple de astfel de servicii cuprind:

- Întocmirea calculelor sau rapoartelor pentru statele de plată 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, cum ar fi o factură de utilități pentru care clientul a determinat sau a aprobat clasificarea contabilă corespunzătoare.

- Calcularea amortizării 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

R601.5 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 de contabilitate primară, 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 mecanică; 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 contabilitate primară de rutină sau de natură mecanică 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 revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

R601.6 Sub rezerva punctului R601.7, 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 contabilitate primară, inclusiv servicii de întocmire a situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie sau a informațiilor financiare care constituie baza situațiilor financiare.

R601.7 Ca o excepție de la punctul R601.6, o firmă sau o firmă din rețea poate furniza servicii de contabilitate și de contabilitate primară de rutină sau de natură mecanică 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 nesemnificative, luate împreună, pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie; sau

(b) Serviciile se referă la aspecte nesemnificative, 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 obicei, o amenințare.

602.2 Pe lângă materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general 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 mecanică ale acestora realizate în cursul normal al activității. Astfel de servicii necesită un raționament profesional redus sau nu necesită raționamentul profesional și reprezintă activități de birou.

602.3 A2 Exemplele de servicii administrative includ:

- Servicii de procesare a textelor.
- Întocmirea formularelor administrative sau statutare în vederea aprobării de către client.
- Depunerea acestor formulare conform instrucțiunilor clientului.
- Monitorizarea datelor de depunere prevăzute de lege și informarea clientului 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual atunci când se furnizează servicii de evaluare unui client de audit. Această subsecțiune include dispoziții care interzic firmelor și firmelor din rețea să furnizeze anumite servicii de evaluare clienților de audit în unele circumstanțe, deoarece amenințările generate nu pot fi tratate prin aplicarea măsurilor de protecție.

Dispoziții 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, pentru o datorie sau pentru 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 prezentate 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 legate de 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 revizor 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

R603.4 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 să se întâlnească această situație atunci 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 prescrise 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

R603.5 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 agregat, pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

SUBSECȚIUNEA 604 – SERVICII FISCALE

Introducere

604.1 Furnizarea unor servicii fiscale pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.

604.2 Pe lângă dispozițiile și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual atunci când se furnizează servicii fiscale unui client de audit. Această subsecțiune include dispoziții care 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.

Dispoziții și materiale de aplicare

Toți clienții de audit

604.3 A1 Serviciile fiscale cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv activități cum ar fi:

- Întocmirea declarațiilor fiscale.
- Calcularea impozitelor în vederea întocmirii înregistrărilor contabile.

- Planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală.
- Servicii fiscale care implică evaluări.
- Asistența 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 obicei, 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.
- Consultanța 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 vederea întocmirii înregistrărilor contabile

Toți clienții de audit

604.5 A1 Realizarea calculelor 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 revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

R604.6 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 conform punctului 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 nesemnificative 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 unor 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 cuprinde (cuprind) o gamă largă de servicii, cum ar fi 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 de 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 revizor 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

R604.8 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 aferent sau al prezentării aferente conform cadrului de raportare financiară relevant; și

(b) Rezultatul sau consecințele consultanței fiscale va avea (vor avea) un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora 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 numai 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 revizuiri externe realizate de o autoritate fiscală sau o autoritate de reglementare similară.

604.9 A3 Dacă evaluarea efectuată în scopuri fiscale nu face obiectul unei revizuiri externe, iar efectul este semnificativ pentru situațiile financiare, pe lângă punctul 604.3 A2, următorii factori sunt relevanți pentru 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 în evaluare.
- Fiabilitatea și extinderea 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 revizor 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.

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 legătură cu obligațiile sale de raportare fiscală sau în scopul planificării fiscale în care rezultatele evaluării vor avea un efect direct asupra situațiilor financiare. În astfel de situații se aplică dispozițiile și materialele de aplicare prezentate în Subsecțiunea 603 cu privire la serviciile de evaluare.

Asistența în rezolvarea disputelor fiscale

Toți clienții de audit

604.10 A1 Furnizarea de asistență în rezolvarea unor dispute 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 acestuia referitoare la un anumit aspect și fie autoritatea fiscală, fie clientul înaintează problema spre decizie în cadrul unei proceduri oficiale, de exemplu, către un tribunal sau o instanță.

604.10 A3 Pe lângă punctul 604.3 A2, factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de asistarea unui client de audit în rezolvarea disputelor fiscale includ:

- Rolul jucat de conducere în rezolvarea 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 problema respectivă este susținută de legislația sau reglementările fiscale, de alt precedent sau de practica stabilită.
- Măsura în care procedura 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 revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

Situația în care rezolvarea aspectelor fiscale implică acționarea în calitate de reprezentant

R604.11 O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii fiscale care implică asistarea la rezolvarea disputelor fiscale pentru un client de audit dacă:

(a) Serviciile fiscale implică acționarea în calitate de reprezentant pentru un client de audit în fața unui tribunal sau a unei instanțe în vederea rezolvării unei probleme fiscale; și

(b) Sumele implicate sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

604.11 A1 Punctul R604.11 nu interzice unei firme sau unei firme din rețea să continue rolul de consultant în ceea ce privește problema audiată 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 aspectelor fiscale aferente problemei respective.

604.11 A2 Ceea ce constituie un „tribunal sau o instanță" depinde de modalitatea de audiere a procedurilor 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual atunci când se furnizează un serviciu de audit intern unui client de audit. Această subsecțiune include dispoziții care 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.

Dispoziții 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 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, inclusiv testarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor.
- Revizuirea economiei, eficienței și eficacității activităților de exploatare, inclusiv activitățile nefinanciare ale unei entități.
- Revizuirea conformității cu:
  - Legile, reglementările și alte dispoziții externe.
  - Politicile și directivele conducerii și alte dispoziții interne.

605.3 A2 Aria de acoperire și obiectivele activităților de audit intern variază în mare măsură și depind de dimensiunea și structura entității și de dispozițiile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanța.

R605.4 Atunci când furnizează un serviciu de audit intern unui client de audit, firma trebuie să se asigure că:

(a) Clientul desemnează o resursă adecvată și competentă, preferabil din cadrul conducerii superioare, care:

(i) Să fie responsabilă permanent de activitățile de audit intern; și

(ii) Să recunoască responsabilitatea pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.

(b) Conducerea clientului sau persoanele responsabile cu guvernanța revizuiește (revizuiesc), evaluează și aprobă aria de acoperire, riscul și frecvența serviciilor de audit intern;

(c) Conducerea clientului evaluează gradul de adecvare al serviciilor de audit intern și al concluziilor care rezultă din furnizarea acestora;

(d) Conducerea clientului evaluează și determină ce recomandări care rezultă din serviciile de audit intern vor fi implementate și gestionează procesul de implementare; și

(e) Conducerea clientului raportează persoanelor responsabile cu guvernanța concluziile și recomandările importante care rezultă din serviciile de audit intern.

605.4 A1 Punctul R600.7 împiedică o firmă sau o firmă din rețea să-și 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-și 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 guvernanța în numele conducerii.
- Efectuarea procedurilor care fac parte din controlul intern, cum ar fi revizuirea și aprobarea modificărilor legate de permisiunile de accesare a datelor de către angajați.
- Asumarea responsabilității pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.
- Efectuarea unor servicii de audit intern externalizate, care cuprind întreaga funcție de audit intern sau o parte substanțială a acesteia, atunci când firma sau firma din rețea este responsabilă pentru determinarea ariei de acoperire a activității de audit intern; și ar putea avea responsabilitatea unuia sau mai multor aspecte prezentate 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 unor proceduri pentru a evalua gradul 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 pentru un client de audit, rezultatele acelor servicii ar putea fi utilizate pentru 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 în cursul 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

R605.5 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 importantă a controalelor interne asupra raportării financiare;

(b) Sisteme financiar-contabile care generează informații semnificative, individual sau în ansamblu, pentru registrele contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie; sau

(c) Sume sau prezentări de informații semnificative, individual sau în ansamblu, pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

SUBSECȚIUNEA 606 – SERVICII PRIVIND SISTEMELE IT

Introducere

606.1 Furnizarea unor servicii privind sistemele de tehnologie a informațiilor (IT) pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire.

606.2 Pe lângă dispozițiile și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual atunci când se furnizează un serviciu privind sistemele IT unui client de audit. Această subsecțiune include dispoziții care 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.

Dispoziții 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 asupra raportării financiare; sau

(c) Genera informații care afectează registrele contabile sau situațiile financiare, inclusiv prezentările de informații conexe.

Totuși, sistemele IT ar putea implica, de asemenea, aspecte care nu au legătură cu registrele contabile ale clientului sau cu controlul intern asupra raportării financiare sau situațiilor financiare.

606.3 A2 Punctul R600.7 împiedică o firmă sau o firmă din rețea să-și asume o responsabilitate de conducere. Furnizarea următoarelor servicii privind sistemele IT pentru un client de audit nu generează, de obicei, o amenințare atâta timp cât personalul firmei sau al firmei din rețea nu își asumă o responsabilitate de conducere:

(a) Proiectarea sau implementarea de sisteme IT care nu au legătură cu controlul intern asupra raportării financiare;

(b) Proiectarea sau implementarea de sisteme IT care nu generează informații care să constituie o parte importantă a registrelor 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 elaborarea unor recomandări cu privire la un sistem IT proiectat, implementat sau administrat de un alt furnizor de servicii sau de client.

R606.4 Atunci când furnizează servicii privind sistemele IT unui client de audit, firma sau firma din rețea trebuie să se asigure că:

(a) Clientul își recunoaște responsabilitatea pentru stabilirea și monitorizarea unui sistem de controale interne;

(b) Clientul deleagă responsabilitatea luării tuturor deciziilor de conducere 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 de conducere 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 măsura în care acestea afectează sau interacționează cu registrele contabile sau situațiile financiare ale clientului.
- Gradul de încredere acordat acelor sisteme IT 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

R606.5 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) Constituie o parte importantă a controlului intern asupra raportării financiare; sau

(b) Generează informații semnificative pentru registrele contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își 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, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general 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 cum ar fi:

- Asistență în gestionarea și căutarea documentelor.
- Acționarea în calitate de martor, inclusiv ca martor expert.
- Calcularea prejudiciilor estimate sau a altor sume care ar putea deveni creanțe sau datorii ca urmare a unui litigiu 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 unor servicii 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 instanța alege și desemnează martorii experți.
- 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 își 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 echipei 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 își va exprima o opinie, se aplică dispozițiile și materialele de aplicare referitoare la serviciile de evaluare prezentate 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual atunci când se furnizează un serviciu juridic unui client de audit. Această subsecțiune include dispoziții care 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.

Dispoziții 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:

(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.

Acționarea 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, cum ar fi:

- 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.
- Verificarea prealabilă a riscurilor de natură juridică și restructurarea.

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 pentru furnizarea 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 revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

Acționarea în calitate de avocat-șef

R608.5 Un partener sau un angajat al firmei sau al firmei din rețea nu trebuie să ocupe o poziție de avocat-șef pentru problemele juridice ale unui client de audit.

608.5 A1 Poziția de avocat-șef este, de obicei, o poziție din conducerea superioară cu o responsabilitate amplă pentru problemele juridice ale companiei.

Acționarea într-un rol de reprezentant

R608.6 O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să acționeze într-un rol de reprezentant 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 reprezentant pentru un client de audit în cazul în care sumele implicate nu sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie include:

- 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 revizor 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual atunci când se furnizează un serviciu de recrutare unui client de audit. Această subsecțiune include dispoziții 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.

Dispoziții și materiale de aplicare

Toți clienții de audit

609.3 A1 Serviciile de recrutare ar putea include activități cum ar fi:

- Elaborarea unei fișe de post.
- Dezvoltarea unui proces pentru identificarea și selectarea potențialilor candidați.
- Căutarea sau identificarea candidaților.
- 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 termenelor de angajare și negocierea detaliilor, cum ar fi salariul, orele de lucru și alte recompense.

609.3 A2 Punctul R600.7 împiedică o firmă sau o firmă din rețea să-și asume o responsabilitate de conducere. Furnizarea următoarelor servicii nu generează, de obicei, o amenințare atâta timp cât 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 poziții financiar-contabile, administrative sau de control.

R609.4 Atunci când o firmă sau o firmă din rețea furnizează servicii de recrutare unui client de audit, firma trebuie să se asigure că:

(a) Clientul 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) Clientul ia toate deciziile de conducere cu privire la procesul de recrutare, inclusiv:

- Determinarea măsurii în care posibilii candidați sunt potriviți și selectarea candidaților potriviți pentru poziția respectivă.
- Determinarea termenelor de angajare și negocierea detaliilor, cum ar fi salariul, orele de lucru și alte recompense.

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 interzise

R609.6 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.

R609.7 O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de recrutare unui client de audit dacă serviciul respectiv vizează:

(a) Căutarea sau identificarea candidaților; sau

(b) Verificarea referințelor posibililor candidați

pentru următoarele poziții:

(i) Director sau responsabil al entității; sau

(ii) Un membru al conducerii superioare 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.

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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice din această subsecțiune, dispozițiile și materialele de aplicare de la punctele 600.1-R600.10 sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual atunci când se furnizează un serviciu financiar corporativ unui client de audit. Această subsecțiune include dispoziții care 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.

Dispoziții 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 ținte care să fie achiziționate de 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 revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

Servicii financiare corporative interzise

R610.4 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.

R610.5 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 va avea (vor avea) un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

SECȚIUNEA 800

RAPOARTE REFERITOARE LA SITUAȚII FINANCIARE CU SCOP SPECIAL CARE INCLUD O RESTRICȚIE CU PRIVIRE LA UTILIZARE ȘI DISTRIBUIRE (MISIUNI DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE)

Introducere

800.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 a emite un raport cu restricție cu privire la utilizare și distribuire în situațiile prezentate la punctul R800.3 este denumită o „misiune de audit eligibilă”.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R800.3 Atunci când o firmă intenționează să emită un raport pentru auditul unor situații financiare cu scop special care include o restricție cu privire la utilizare și distribuire, dispozițiile privind independența stabilite în Partea 4A sunt eligibile pentru modificările care sunt permise de această secțiune, însă numai dacă:

(a) Firma comunică cu utilizatorii vizați ai raportului cu privire la dispozițiile modificate privind independența ce vor fi aplicate la 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 pentru utilizatorii vizați, la stabilirea naturii și a ariei de acoperire a misiunii. În ambele cazuri, participarea ajută firma să comunice cu utilizatorii vizați în legătură cu aspectele privind independența, inclusiv situațiile care sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual. De asemenea, aceasta îi permite firmei să obțină acordul utilizatorilor vizați pentru dispozițiile modificate privind independența.

R800.4 Atunci când utilizatorii vizați sunt o clasă de utilizatori care nu pot fi identificați în mod specific după nume în momentul stabilirii termenelor misiunii, firma trebuie să informeze ulterior acești utilizatori în legătură cu dispozițiile modificate privind independența aprobate de reprezentantul lor.

800.4 A1 De exemplu, atunci când utilizatorii vizați reprezintă o clasă de utilizatori, cum ar fi creditorii într-un angajament de împrumut sindical, firma ar putea descrie dispozițiile 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 dispoziția ce prevede că firma trebuie să informeze astfel de utilizatori în legătură cu dispozițiile modificate privind independența aprobate de reprezentantul lor.

R800.5 Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, orice modificări la Partea 4A trebuie să fie limitate la acele modificări specificate la punctele R800.7-R800.14. Firma nu trebuie să aplice aceste modificări în cazul unui audit al situațiilor financiare prevăzut prin lege sau reglementări.

R800.6 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

R800.7 Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, nu este necesar ca aceasta să aplice dispozițiile privind independența stabilite în Partea 4A care se aplică doar misiunilor de audit pentru entitățile de interes public.

Entități afiliate

R800.8 Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, nu este necesar ca referințele 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

R800.9 Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, nu este necesară aplicarea dispozițiilor specifice privind firmele din rețea stabilite în Partea 4A. Totuși, atunci când firma știe sau are motive să considere

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 personale și de familie

R800.10 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 sectorului, la tranzacții sau la evenimente; și

(ii) Cei care efectuează controlul calității pentru misiune, inclusiv cei care realizează revizuirea de control de calitate a 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 Celelalte 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 Senior sau Managing Partner în cadrul firmei (director executiv sau echivalentul acestuia).

R800.11 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 R510.4 literele (c) și (d), R510.5, R510.7 și 510.10 A5 și A9.

R800.12 Atunci când firma desfășoară o misiune de audit eligibilă, aceasta, aplicând prevederile stabilite la punctele R510.4 litera (a), R510.6 și R510.7 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

R800.13 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 altor servicii decât cele de asigurare

R800.14 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 R800.7-R800.9.

PARTEA 4B – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL ALTOR MISIUNI DE ASIGURARE DECÂT CELE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

		Pagina
Secțiunea 900	Aplicarea cadrului general conceptual pentru independență în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire	198
Secțiunea 905	Onorarii	206
Secțiunea 906	Cadouri și ospitalitate	209
Secțiunea 907	Litigii existente sau posibile	210
Secțiunea 910	Interese financiare	211
Secțiunea 911	Împrumuturi și garanții	215
Secțiunea 920	Relații de afaceri	217
Secțiunea 921	Relații de familie și relații personale	219
Secțiunea 922	Servicii recente pentru un client de asigurare	222
Secțiunea 923	Poziția de director sau responsabil al unui client de asigurare	223
Secțiunea 924	Angajarea la un client de asigurare	224
Secțiunea 940	Asocierea pe termen lung a personalului cu un client de asigurare	226
Secțiunea 950	Furnizarea altor servicii decât cele de asigurare clienților de asigurare, alții decât clienții misiunilor de audit și de revizuire	228
Secțiunea 990	Rapoarte care includ restricții cu privire la utilizare și distribuire (alte misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire)	232

PARTEA 4B – INDEPENDENȚA ÎN CAZUL ALTOR MISIUNI DE ASIGURARE DECÂT CELE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

SECȚIUNEA 900

APLICAREA CADRULUI GENERAL CONCEPTUAL PENTRU INDEPENDENȚĂ ÎN CAZUL ALTOR MISIUNI DE ASIGURARE DECÂT CELE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

Introducere

Prevederi generale

900.1 Această Parte se aplică altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire (denumite în această Parte „misiuni de asigurare”). Printre aceste misiuni se numără:

- Un audit al unor elemente specifice, conturi sau componente ale unei situații financiare.
- Asigurarea nivelului de performanță al indicatorilor-cheie de performanță ai unei companii.

900.2 În această Parte, termenul „profesionist contabil” se referă atât la profesioniștii contabili practicieni în mod individual, cât și la firmele acestora.

900.3 ISQC 1 impune unei firme să stabilească politici și proceduri care au rolul de a-i oferi o asigurare rezonabilă că firma, personalul acesteia și, după caz, alte persoane care fac obiectul dispozițiilor privind independența își mențin independența acolo unde se impune acest lucru prin standardele de etică relevante. ISAE-urile stabilesc responsabilitățile partenerilor de misiune și pe cele ale echipelor misiunilor la nivel de misiune. 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 privind acțiunile legate de independență, făcând în schimb referire la „firmă” pentru mai multă facilitate. 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 care se aplică activităților, intereselor sau relațiilor acelui contabil.

900.4 Independența este legată de principiile de obiectivitate și integritate. Aceasta include:

(a) Independența în gândire – o gândire care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i unei persoane să acționeze

cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

(b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de semnificative încât o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză ar fi probabil să concluzioneze că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional a (al) firmei sau a (al) unui membru al echipei de asigurare a fost compromisă (compromis).

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 impune firmelor să se conformeze cu principiile fundamentale și să fie independente atunci când efectuează misiuni de asigurare. Această Parte stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice referitoare la modul de aplicare a cadrului general conceptual pentru menținerea independenței în efectuarea unor astfel de misiuni. Cadrul general 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 până la un nivel acceptabil.

Descrierea altor misiuni de asigurare

900.7 Misiunile de asigurare au scopul de a crește gradul de încredere al utilizatorilor vizați cu privire la rezultatul evaluării sau al măsurării subiectului specific în comparație cu anumite criterii stabilite. Într-o misiune de asigurare, firma exprimă o concluzie care are ca scop creșterea gradului de încredere al utilizatorilor vizați (alții decât partea responsabilă) cu privire la rezultatul evaluării sau al măsurării unui subiect specific pe baza unor criterii stabilite. Cadrul general de asigurare descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare și identifică misiunile cărora li se aplică ISAE-urile. Pentru o descriere a elementelor și a obiectivelor unei misiuni de asigurare trebuie să se facă referire la Cadrul general de asigurare.

900.8 Rezultatul evaluării sau al măsurării unui subiect specific este reprezentat de informațiile care rezultă din aplicarea criteriilor pentru subiectul specific. Termenul „informații specifice" este utilizat pentru a

reprezenta rezultatul evaluării sau al măsurării subiectului specific. De exemplu, în Cadrul general de asigurare se precizează că o aserțiune privind eficacitatea controlului intern (informații specifice) rezultă din aplicarea unui cadru general pentru evaluarea eficacității controlului intern, cum ar fi COSO sau CoCo (criteriile), pentru controlul intern, un proces (subiectul specific).

900.9 Misiunile de asigurare ar putea fi bazate pe aserțiuni sau cu raportare directă. În ambele cazuri sunt implicate trei părți separate: o firmă, o parte responsabilă și utilizatorii vizați.

900.10 În cadrul unei misiuni de asigurare bazate pe aserțiuni, evaluarea sau măsurarea subiectului specific este realizată de o parte responsabilă. Informațiile specifice sunt sub forma unei aserțiuni a părții responsabile și sunt puse la dispoziția utilizatorilor vizați.

900.11 Într-o misiune de asigurare cu raportare directă, firma:

(a) Desfășoară direct evaluarea sau măsurarea subiectului specific; sau

(b) Obține o prezentare de la partea responsabilă care a desfășurat evaluarea sau măsurarea ce nu se află la dispoziția utilizatorilor vizați. Informațiile specifice sunt furnizate utilizatorilor vizați în cadrul raportului de asigurare.

Rapoarte care includ restricții asupra utilizării și distribuirii

900.12 Un raport de asigurare ar putea include o restricție cu privire la utilizare și distribuire. În acest caz și dacă sunt respectate condițiile stabilite în Secțiunea 990, dispozițiile privind independența din această Parte pot fi modificate așa cum se prevede în Secțiunea 990.

Misiuni de audit și de revizuire

900.13 Standardele privind independența misiunilor de audit și de revizuire sunt stabilite în Partea 4A – *Independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire*. Dacă firma desfășoară o misiune de asigurare și un audit sau o misiune de revizuire pentru același client, dispozițiile din Partea 4A se aplică în continuare firmei, unei firme din rețea și membrilor echipei de audit sau de revizuire.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R900.14 O firmă care efectuează o misiune de asigurare trebuie să fie independentă.

R900.15 O firmă trebuie să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței în legătură cu o misiune de asigurare.

Firme din rețea

R900.16 Atunci când o firmă are motive să creadă că interesele și relațiile unei firme din rețea creează o amenințare la independența firmei, aceasta trebuie să evalueze și să trateze orice astfel de amenințare.

900.16 A1 Firmele din rețea sunt prezentate la punctele 400.50 A1-400.54 A1.

Entități afiliate

R900.17 Atunci când echipa de asigurare știe sau are motive să creadă că o relație sau o situație care implică orice altă entitate afiliată a 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.

Tipuri de misiuni de asigurare

Misiuni de asigurare bazate pe aserțiuni

R900.18 Atunci când desfășoară o misiune de asigurare bazată pe aserțiuni:

(a) Membrii echipei de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de clientul de asigurare (partea responsabilă pentru informațiile specifice și care poate fi responsabilă pentru subiectul specific), așa cum prevede această Parte. Dispozițiile privind independența stabilite în această Parte interzic anumite relații între membrii echipei de asigurare și (i) directori sau responsabili și (ii) persoane din partea clientului care se află într-o poziție ce le permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice;

(b) Firma trebuie să aplice cadrul general conceptual prezentat la Secțiunea 120 relațiilor cu persoane din partea clientului aflate în poziții care le permit să exercite o influență semnificativă asupra subiectului specific aferent misiunii; și

(c) Firma trebuie să evalueze și să trateze orice amenințări despre care aceasta are motive să considere că sunt generate de interesele și relațiile firmelor din rețea.

R900.19 Atunci când desfășoară o misiune de asigurare bazată pe aserțiuni în care partea responsabilă este responsabilă pentru informațiile specifice, dar nu și pentru subiectul specific:

(a) Membrii echipei de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de partea responsabilă pentru informațiile specifice (clientul de asigurare); și

(b) Firma trebuie să evalueze și să trateze orice amenințări despre care aceasta are motive să considere că sunt generate de interesele și relațiile dintre un membru al echipei de asigurare, firmă, o firmă din rețea și partea responsabilă pentru subiectul specific.

900.19 A1 În majoritatea misiunilor de asigurare bazate pe aserțiuni, partea responsabilă este responsabilă atât pentru informațiile specifice, cât și pentru subiectul specific. Totuși, în anumite misiuni, partea responsabilă ar putea să nu fie responsabilă și pentru subiectul specific. Un exemplu ar putea fi atunci când o firmă este angajată să efectueze o misiune de asigurare pentru un raport pe care un consultant de mediu l-a întocmit cu privire la practicile de dezvoltare durabilă ale companiei, raport care urmează să fie distribuit utilizatorilor vizați. În acest caz, consultantul de mediu este partea responsabilă pentru informațiile specifice, însă compania este responsabilă pentru subiectul specific (practicile de dezvoltare durabilă).

Misiuni de asigurare cu raportare directă

R900.20 Atunci când desfășoară o misiune de asigurare cu raportare directă:

(a) Membrii echipei de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de clientul de asigurare (partea responsabilă pentru subiectul specific); și

(b) Firma trebuie să evalueze și să trateze orice amenințări la adresa independenței despre care aceasta are motive să considere că sunt generate de interesele și relațiile firmei din rețea.

Mai multe părți responsabile

900.21 A1 În anumite misiuni de asigurare, indiferent dacă sunt bazate pe aserțiuni sau sunt cu raportare directă, pot exista mai multe părți responsabile. Atunci când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor din această Parte pentru fiecare parte responsabilă în astfel de misiuni, firma poate să ia în considerare anumite aspecte. Aceste aspecte includ măsura în care un interes sau o relație dintre firmă sau un membru al echipei de asigurare și o anumită parte responsabilă ar putea să genereze o amenințare la adresa independenței care nu este neînsemnată și irelevantă în contextul informațiilor specifice. Această determinare va ține cont de factori cum ar fi:

(a) Semnificația informațiilor specifice (sau a subiectului specific) pentru care acea parte responsabilă este răspunzătoare.

(b) Gradul de interes public asociat misiunii.

Dacă firma ajunge la concluzia că amenințarea generată de orice astfel de interes sau relație cu o anumită parte responsabilă este neînsemnată și irelevantă, ar putea să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor prezentei secțiuni pentru acea parte responsabilă.

[Punctele 900.22-900.29 au fost lăsate necompletate în mod intenționat]

Perioada pentru care independența este obligatorie

R900.30 Independența, conform prevederilor din această Parte, trebuie menținută atât:

(a) Pe perioada misiunii; cât și

(b) Pe perioada acoperită de informațiile specifice.

900.30 A1 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.

R900.31 Atunci când o entitate devine 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 prestate pentru clientul de asigurare.

R900.32 Sunt create amenințări la adresa independenței dacă a fost furnizat un serviciu care nu este 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 doar 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 revizor adecvat.

R900.33 Dacă serviciul care nu este un serviciu de asigurare și 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 care nu este unul de asigurare va fi finalizat într-o perioadă scurtă de timp; sau

(ii) Clientul a încheiat angajamente în vederea transferării serviciilor respective unui alt furnizor într-o perioadă scurtă de timp;

(b) Firma aplică măsuri de protecție atunci când este nevoie în timpul perioadei de serviciu; și

(c) Firma discută problema cu persoanele responsabile cu guvernanța.

[Punctele 900.34-900.39 au fost lăsate necompletate în mod intenționat]

Documentația generală privind independența în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire

R900.40 O firmă trebuie să-și documenteze concluziile cu privire la conformitatea cu această Parte și fondul oricăror discuții relevante care susțin acele concluzii. În special:

(a) Atunci când sunt aplicate măsuri de protecție pentru a trata o amenințare, firma trebuie să documenteze natura amenințării și măsurile de protecție existente 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 Documentația oferă probe referitoare la raționamentele aplicate de firmă în formularea concluziilor cu privire la conformitatea cu această Parte. Totuși, absența documentației nu stabilește dacă o firmă a luat sau nu în considerare un anumit aspect sau dacă aceasta este sau nu independentă.

[Punctele 900.41-900.49 au fost lăsate necompletate în mod intenționat]

Încălcarea unei prevederi privind independența în cazul altor misiuni de asigurare decât cele de audit și de revizuire

Situația în care firma identifică o încălcare

R900.50 Dacă o firmă ajunge la concluzia că a fost încălcată o dispoziție din această Parte, firma trebuie:

(a) Să renunțe la, să suspende sau să elimine acel interes sau acea relație care a generat încălcarea;

(b) Să evalueze importanța acelei încălcări și impactul acesteia 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 în cunoștință de cauză să concluzioneze că obiectivitatea firmei ar fi compromisă într-o asemenea măsură încât firma nu poate emite un raport de asigurare.

R900.51 Dacă firma determină că nu pot fi luate măsuri pentru a trata în mod satisfăcător consecințele încălcării, aceasta trebuie să discute în cel mai scurt timp posibil încălcarea respectivă cu partea care a angajat firma sau cu persoanele responsabile cu guvernanța, după caz. Firma trebuie să ia, de asemenea, măsurile necesare pentru încetarea misiunii de asigurare în conformitate cu orice dispoziții legale sau de reglementare aplicabile relevante pentru încetarea misiunii de asigurare.

R900.52 Dacă firma determină că pot fi luate măsuri pentru a trata în mod satisfăcător consecințele încălcării, aceasta trebuie să discute încălcarea respectivă cu partea care a angajat firma sau cu persoanele responsabile cu guvernanța, după caz, precum și măsurile pe care le-a luat sau pe care își propune să le ia. Firma trebuie să discute încălcarea și măsurile propuse în timp util, luând în considerare circumstanțele misiunii și ale încălcării.

R900.53 Dacă partea care a angajat firma sau persoanele responsabile cu guvernanța, după caz, nu este (nu sunt) de acord că măsurile propuse de firmă tratează în mod satisfăcător consecințele încălcării, în conformitate cu punctul R900.50 litera (c), firma trebuie să ia măsurile necesare pentru încetarea misiunii de asigurare, în conformitate cu orice dispoziții legale sau de reglementare aplicabile relevante pentru încetarea misiunii de asigurare.

Documentare

R900.54 Pentru a se conforma dispozițiilor de la punctele R900.50-R900.53, firma trebuie să documenteze:

(a) Încălcarea;

(b) Acțiunile întreprinse;

(c) Principalele decizii luate; și

(d) Toate aspectele discutate cu partea care a angajat firma sau cu persoanele responsabile cu guvernanța.

R900.55 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

ONORARII

Introducere

905.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Onorarii – valoare relativă

905.3 A1 Atunci când totalul onorariilor generate de la un client de asigurare de către 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 este cu 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 unor 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 revizor adecvat care nu a fost un membru al echipei de asigurare.

Onorarii – restanțe

905.4 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. Dispozițiile și materialele de aplicare prezentate în Secțiunea 911 cu privire la împrumuturi și garanții ar putea fi, de asemenea, aplicabile situațiilor 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 unor plăți parțiale pentru onorariile restante.
- Revizuirea activității efectuate de către un revizor adecvat care nu a făcut parte din misiunea de asigurare.

R905.5 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 redesemnată 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 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.

R905.7 O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de asigurare.

R905.8 O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru un serviciu care nu este unul de asigurare furnizat unui client de asigurare dacă rezultatul serviciului care nu este unul de asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului sunt dependente de un raționament actual sau viitor legat de un aspect semnificativ pentru informațiile specifice din misiunea de asigurare.

905.9 A1 Punctele R905.7 și R905.8 împiedică o firmă 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, ar putea fi generată totuși 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.
- Măsura în care 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 revizor adecvat care nu a fost implicat în efectuarea serviciului care nu este un serviciu de asigurare.
- Obținerea acordului prealabil în scris al clientului cu privire la baza de remunerare.

SECȚIUNEA 906

CADOURI ȘI OSPITALITATE

Introducere

906.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispoziție specifică și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziție și materiale de aplicare

R906.3 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 dispozițiile și materialele de aplicare prezentate în Secțiunea 340, iar neconformitatea cu aceste dispoziții ar putea genera amenințări la adresa independenței.

906.3 A2 Dispozițiile prezentate în Secțiunea 340 cu privire la oferirea sau acceptarea stimulentelor 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 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 general 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 tuturor 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 măsura în care conducerea este dispusă să prezinte 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.
- Măsura în care 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 fi o măsură de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu și de intimidare este revizuirea activității efectuate de un revizor adecvat.

SECȚIUNEA 910

INTERESE FINANCIARE

Introducere

910.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

910.3 A1 Un interes financiar poate fi deținut direct sau indirect printr-un intermediar, cum ar fi un organism de plasament colectiv, o proprietate sau un fond de investiții colectiv. 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 un interes direct. Invers, atunci când beneficiarul 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.

910.3 A2 Această secțiune cuprinde referințe la „semnificația” unui interes financiar. Pentru a determina dacă un astfel de interes este semnificativ pentru o anumită persoană, ar putea fi luată în considerare valoarea netă combinată a patrimoniului persoanei respective și 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.
- Măsura în care interesul financiar este direct sau indirect.
- Semnificația interesului financiar.

Interese financiare deținute de firmă, de membrii echipei de asigurare și de rudele imediate

R910.4 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

R910.5 Atunci când o entitate deține un interes care controlează într-un client de asigurare, iar clientul este semnificativ pentru entitate, nici firma, nici un membru al echipei de asigurare 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 administrator

R910.6 Punctul R910.4 se aplică, de asemenea, în cazul unui interes financiar într-un client de asigurare deținut prin intermediul unui fond de investiții colectiv 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 fondului de investiții colectiv: administratorul, membrul echipei de asigurare sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia ori firma;

(b) Interesul în clientul de asigurare deținut de fondul de investiții colectiv nu este semnificativ pentru acel fond de investiții;

(c) Fondul de investiții colectiv 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

R910.7 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.
- Măsura în care interesul financiar este direct sau indirect.
- Semnificația interesului financiar din perspectiva rudei apropiate.

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 revizor 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 R910.4, 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 care privesc misiunea de asigurare.
- Revizuirea activității membrului echipei de asigurare de către un revizor adecvat.

SECȚIUNEA 911

ÎMPRUMUTURI ȘI GARANȚII

Introducere

911.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

911.2 Obținerea de la un client de asigurare sau acordarea unui client de asigurare a unui împrumut sau a unei garanții pentru un împrumut ar putea genera o amenințare de interes propriu. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

911.3 A1 Această secțiune cuprinde referințe la „semnificația" unui împrumut sau a unei garanții. Pentru a determina dacă un astfel de împrumut sau o astfel de garanție este semnificativ(ă) pentru o anumită persoană, ar putea fi luată în considerare valoarea netă combinată a patrimoniului persoanei respective și rudelor sale imediate.

Împrumuturi și garanții către un client de asigurare

R911.4 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 nesemnificativ(ă) pentru:

(a) Firmă sau persoana care acordă împrumutul sau garanția, după caz; și

(b) Client.

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

R911.5 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, termenelor 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, termenelor 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 revizor 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

R911.6 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 termenelor comerciale obișnuite.

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

R911.7 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) pentru:

(a) Firmă sau persoana care primește împrumutul sau garanția, după caz; și

(b) Client.

SECȚIUNEA 920

RELAȚII DE AFACERI

Introducere

920.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

920.2 O relație de afaceri apropiată cu un client de asigurare sau cu conducerea acestuia ar putea genera o amenințare de interes propriu sau de intimidare. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

920.3 A1 Această secțiune cuprinde referințe 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 anumită persoană, ar putea fi luată în considerare valoarea netă combinată a patrimoniului persoanei respective și 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 asociere în participație fie cu un client, fie cu un proprietar care controlează, un director, un responsabil sau cu o altă persoană care desfășoară activități de conducere superioară pentru acel client.
- Angajamentele 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 referințe la ambele părți.
- Angajamentele privind distribuția sau comercializarea conform cărora firma distribuie ori comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie ori comercializează produsele sau serviciile firmei.

Relații de afaceri ale firmei, membrului echipei de asigurare sau rudei imediate

R920.4 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 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 obiective. Totuși, astfel de tranzacții ar putea fi de o asemenea natură și semnificație 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 semnificației tranzacției.
- Înlăturarea persoanei din echipa de asigurare.

SECȚIUNEA 921

RELAȚII DE FAMILIE ȘI RELAȚII PERSONALE

Introducere

921.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții 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 a relațiilor personale dintre un membru al echipei de asigurare și un director, un responsabil 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 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 specific al misiunii.

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 trateze aspecte care intră în responsabilitatea rudei imediate.

R921.5 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 un responsabil al clientului de asigurare;

(b) Este un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice din cadrul 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 un funcționar al clientului de asigurare; sau

(b) Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice din cadrul 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 trateze aspecte care intră în responsabilitatea rudei apropiate.

Alte relații apropiate ale unui membru al echipei de asigurare

R921.7 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 un funcționar al clientului de asigurare; sau

(b) Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice din cadrul misiunii de asigurare.

921.7 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 trateze 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 relațiilor 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) Un director sau un responsabil al clientului de asigurare sau un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice din cadrul 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 responsabilul 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 revizor adecvat a activității de asigurare relevante efectuate.

SECȚIUNEA 922
SERVICII RECENTE PENTRU UN CLIENT DE ASIGURARE

Introducere

922.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

922.2 Dacă un membru al echipei de asigurare a deținut recent poziția de director, responsabil sau angajat al clientului de asigurare, ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Servicii pe parcursul perioadei acoperite de raportul de asigurare

R922.3 Echipa misiunii de asigurare nu trebuie să includă nicio persoană care, pe parcursul perioadei acoperite de raportul misiunii:

(a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al clientului de asigurare; sau

(b) A fost un angajat aflat într-o poziție care i-a permis exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice din cadrul misiunii 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 responsabil al clientului de asigurare; sau

(b) A fost un angajat aflat într-o poziție care i-a permis exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice din cadrul misiunii 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, trebuie 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 revizor adecvat.

SECȚIUNEA 923

POZIȚIA DE DIRECTOR SAU RESPONSABIL AL UNUI CLIENT DE ASIGURARE

Introducere

923.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

923.2 Ocuparea unei poziții de director sau responsabil al unui client de asigurare generează amenințări de autorevizuire și de interes propriu. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Poziția de director sau responsabil

R923.3 Un partener sau un angajat al firmei nu trebuie să ocupe o poziție de director sau responsabil al unui client de asigurare al firmei.

Poziția de secretar al companiei

R923.4 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, cum ar fi întocmirea minutelor 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 (cum ar fi gestionarea personalului și păstrarea evidențelor și registrelor companiei) până la îndatoriri diverse, precum asigurarea conformității companiei față de reglementări sau furnizarea de consultanță cu privire la aspecte legate de guvernanța 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 altor servicii decât cele de asigurare pentru un client de asigurare*.)

SECȚIUNEA 924

ANGAJAREA LA UN CLIENT DE ASIGURARE

Introducere

924.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

924.2 Relațiile de angajare cu un client de asigurare ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții 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 ocupat o poziție de membru al echipei de asigurare sau de partener al firmei:

- Un director sau un responsabil al clientului de asigurare.
- Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice din cadrul misiunii de asigurare.

Restricții pentru foștii parteneri sau membri ai echipei de asigurare

R924.4 Dacă un fost membru al echipei de asigurare sau un fost partener al firmei s-a alăturat clientului de asigurare în calitate de:

(a) Director sau responsabil; sau

(b) Angajat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor specifice din cadrul misiunii de asigurare,

persoana nu trebuie să participe în continuare la activitățile profesionale sau de afaceri ale firmei.

924.4 A1 Chiar dacă una dintre persoanele descrise la punctul R924.4 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:

- Poziția pe care a preluat-o persoana respectivă în cadrul clientului.
- Orice legături pe care persoana respectivă le va avea cu echipa de asigurare.
- Perioada care a trecut de când persoana respectivă a făcut parte din echipa de asigurare sau a fost partener al firmei.
- Poziția pe care a avut-o persoana respectivă în cadrul echipei de asigurare sau al firmei. Un exemplu este măsura în care persoana respectivă a avut responsabilități privind păstrarea unei legături permanente cu conducerea clientului sau cu persoanele responsabile cu guvernanța.

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 beneficii sau plăți din partea firmei, cu excepția cazului în care acestea se realizează conform unor angajamente 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 pentru 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 revizor adecvat.

Membrii echipei de asigurare care încep negocierile de angajare la un client

R924.5 O firmă trebuie să aibă politici și proceduri care să impună membrilor echipei de asigurare să informeze firma atunci 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 acesta știe că există posibilitatea de a se alătura clientului sau are certitudinea că va 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 revizor adecvat a oricăror raționamente semnificative făcute de membrul respectiv al echipei de asigurare în perioada în care a făcut parte din echipă.

SECȚIUNEA 940

ASOCIEREA PE TERMEN LUNG A PERSONALULUI CU UN CLIENT DE ASIGURARE

Introducere

940.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței.

940.2 Atunci când o persoană este implicată într-o misiune de asigurare de natură repetitivă pentru o perioadă lungă de timp, ar putea fi generate amenințări de familiaritate și de interes propriu. Această secțiune stabilește dispozițiile și materialele de aplicare relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

940.3 A1 Ar putea fi generată o amenințare de familiaritate ca urmare a asocierii pe termen lung a unei persoane cu:

(a) Clientul de asigurare;

(b) Conducerea superioară a clientului de asigurare; sau

(c) Subiectul specific și informațiile specifice din cadrul 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 guvernanța. 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.
- Măsura în care natura sau complexitatea informațiilor specifice sau subiectul specific s-a modificat.
- Măsura în care au existat modificări recente ale persoanei sau persoanelor care sunt partea responsabilă sau, dacă este relevant, conducerea superioară.

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 o persoană și clientul de asigurare ar fi reduse prin plecarea acelui membru al părții responsabile.

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 rotația acelei 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 amplorii sarcinilor realizate de aceasta.
- Revizuirea activității persoanei respective de către un revizor adecvat care nu a fost un membru al echipei de asigurare.
- Efectuarea unor revizuiri periodice independente interne sau externe ale calității misiunii.

R940.4 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 facă parte din echipa misiunii pentru misiunea de asigurare;

(b) Să fie responsabilă de controlul calității pentru misiunea 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 ALTOR SERVICII DECÂT CELE DE ASIGURARE CLIENȚILOR DE ASIGURARE, ALȚII DECÂT CLIENȚII MISIUNILOR DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE

Introducere

950.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 cunoștințele lor. Furnizarea altor servicii 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 dispozițiile și materialele de aplicare specifice relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual în astfel de situații.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R950.3 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 analizeze dacă furnizarea unui astfel de serviciu ar putea genera o amenințare la adresa independenței.

950.3 A1 Dispozițiile și materialele de aplicare din această secțiune ajută firma la analizarea anumitor tipuri de servicii care nu sunt servicii 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 a altor servicii decât cele de asigurare ce ar putea fi furnizate unui client de asigurare. 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 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, sfera și scopul serviciului.
- Gradul de încredere acordat rezultatului serviciului ca parte a misiunii de asigurare.
- Mediul legal și de reglementare în care este furnizat serviciul.
- Măsura în care rezultatul serviciului va afecta aspecte reflectate în subiectul specific sau în informațiile specifice al (ale) misiunii de asigurare și, dacă da:
    - Măsura în care rezultatul serviciului va avea un efect semnificativ sau relevant asupra subiectului specific al 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 unui client de asigurare este tratat în *Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (revizuit) Alte misiuni de asigurare 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 servicii de asigurare către același client de asigurare

950.4 A3 O firmă ar putea furniza mai multe servicii care nu sunt servicii 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 până 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 general conceptual prezentat în Secțiunea 120 impune firmei să refuze sau să

termine furnizarea serviciului care nu este unul de asigurare sau misiunea de asigurare.

Interdicția de asumare a unor responsabilități de conducere

R950.6 O firmă nu trebuie să-și asume o responsabilitate a conducerii în legătură cu subiectul specific sau cu informațiile specifice al (ale) unei misiuni de asigurare furnizate de firmă. Dacă firma își asumă o responsabilitate a conducerii ca parte a oricăror alte servicii furnizate clientului de asigurare, firma trebuie să se asigure că responsabilitatea nu are legătură cu subiectul specific sau cu informațiile specifice dintr-o misiune de asigurare furnizată de aceasta.

950.6 A1 Responsabilitățile conducerii implică controlarea, conducerea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor referitoare la achiziția, repartizarea și controlul resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și intangibile.

950.6 A2 Atunci când unui client de asigurare i se prestează un serviciu care nu este unul de asigurare ar putea fi generată o amenințare de autorevizuire și de interes propriu dacă firma își asumă o responsabilitate a conducerii atunci când furnizează serviciul. Cu privire la furnizarea unui serviciu în legătură cu subiectul specific sau cu informațiile specifice al (ale) unei misiuni de asigurare furnizate de firmă, asumarea unei responsabilități a conducerii 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 a conducerii 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.
- Deciderea cu privire la ce recomandări ale firmei sau ale altor terțe părți să fie implementate.
- Raportarea către persoanele responsabile cu guvernanța 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 înseamnă asumarea unei responsabilități de conducere. (A se vedea: punctele R950.6-950.6 A3.)

R950.7 Pentru a evita asumarea unei responsabilități a conducerii atunci când sunt furnizate unui client de asigurare servicii care nu sunt servicii de asigurare, dar care au legătură cu subiectul specific sau cu informațiile specifice dintr-o misiune de asigurare, firma trebuie să se asigure că toate raționamentele și deciziile conducerii privind clientul sunt în responsabilitatea 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 impune să dețină expertiza necesară pentru a efectua sau efectua din nou 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 firma este implicată în elaborarea informațiilor specifice care reprezintă ulterior informațiile specifice dintr-o misiune de asigurare. Exemplele de alte servicii decât cele de asigurare ce ar putea genera astfel de amenințări de autorevizuire atunci când sunt furnizate servicii legate de informațiile specifice din cadrul unei misiuni de asigurare includ:

(a) Elaborarea și întocmirea informațiilor prospective și ulterior furnizarea asigurării cu privire la acele informații.

(b) Realizarea unei evaluări ce face parte din informațiile specifice ale unei misiuni de asigurare.

SECȚIUNEA 990

RAPOARTE CARE INCLUD RESTRICȚII CU PRIVIRE LA UTILIZARE ȘI DISTRIBUIRE (ALTE MISIUNI DE ASIGURARE DECÂT CELE DE AUDIT ȘI DE REVIZUIRE)

Introducere

990.1 Firmele sunt obligate să se conformeze cu principiile fundamentale, să fie independente și să aplice cadrul general conceptual prezentat în Secțiunea 120 pentru a identifica, a evalua și a 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 de a emite un raport de asigurare cu restricție cu privire la utilizare și distribuire în situațiile prezentate la punctul R990.3 este denumită o „misiune de asigurare eligibilă”.

Dispoziții și materiale de aplicare

Prevederi generale

R990.3 Atunci când o firmă intenționează să emită un raport al misiunii de asigurare care include o restricție cu privire la utilizare și distribuire, dispozițiile privind independența stabilite 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 dispozițiile modificate privind independența ce vor fi aplicate la 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 acoperire a misiunii. În ambele cazuri, participarea ajută firma să comunice cu utilizatorii vizați în legătură cu aspectele privind independența, inclusiv situațiile care sunt relevante pentru aplicarea cadrului general conceptual. De asemenea, aceasta îi permite firmei să obțină acordul utilizatorilor vizați pentru dispozițiile modificate privind independența.

R990.4 Atunci când utilizatorii vizați sunt o clasă de utilizatori care nu pot fi identificați în mod specific după nume în momentul stabilirii termenelor

misiunii, firma trebuie să informeze ulterior acești utilizatori în legătură cu dispozițiile modificate privind independența aprobate de reprezentantul lor.

990.4 A1 De exemplu, atunci când utilizatorii vizați reprezintă o clasă de utilizatori, cum ar fi creditorii într-un angajament de împrumut sindical, firma ar putea descrie dispozițiile 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 dispoziția ce prevede că firma trebuie să informeze astfel de utilizatori în legătură cu dispozițiile modificate privind independența aprobate de reprezentantul lor.

R990.5 Atunci când firma desfășoară o misiune de asigurare eligibilă, orice modificări la Partea 4B trebuie să fie limitate la acele modificări stabilite la punctele R990.7 și R990.8.

R990.6 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 apropiate și relații personale și de familie

R990.7 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;

(b) Firma trebuie să identifice, să evalueze și să trateze orice amenințări la adresa independenței generate de interesele și relațiile dintre clientul de asigurare și următorii membri ai echipei de asigurare, conform celor stabilite în Secțiunile 910, 911, 920, 921, 922 și 924:

(i) Cei care oferă consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului, la tranzacții sau la evenimente; și

(ii) Cei care efectuează controlul calității pentru misiune, inclusiv cei care realizează revizuirea de control de calitate a 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 asigurare și alte persoane din cadrul firmei care pot influența direct rezultatul misiunii de asigurare, conform celor stabilite în Secțiunile 910, 911, 920, 921, 922 și 924.

990.7 A1 Celelalte persoane din cadrul firmei care pot influența direct rezultatul misiunii de asigurare includ persoanele care recomandă recompensarea sau care au atribuții de supraveghere directă, management sau alt tip de supraveghere a partenerului misiunii de asigurare în legătură cu efectuarea misiunii de asigurare.

R990.8 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, inclusiv contabilitate, audit, fiscalitate, consultanță de gestiune și management financiar.
Amenințări	*Acest termen este descris la punctul 120.6 A3 și include următoarele categorii:*
	Interes propriu — *120.6 A3 litera (a)*
	Autorevizuire — *120.6 A3 litera (b)*
	Reprezentare — *120.6 A3 litera (c)*
	Familiaritate — *120.6 A3 litera (d)*
	Intimidare — *120.6 A3 litera (e)*
Ar putea	*Acest termen este folosit în Cod pentru a indica 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.*
Audit	*În Partea 4A, termenul „audit” se aplică în egală măsură și termenului „revizuire”.*
Birou	Un subgrup distinct, organizat fie pe criterii geografice, fie pe criterii legate de practică.
Cadrul general conceptual	*Acest termen este descris în Secțiunea 120.*
Client de asigurare	Partea responsabilă reprezentată de persoana (sau persoanele) care:

(a) Într-o misiune de raportare directă este responsabilă (sunt responsabile) de subiectul specific; sau

(b) Într-o misiune bazată pe aserțiuni este responsabilă (sunt responsabile) de informațiile specifice și ar putea fi responsabilă (responsabile) pentru subiectul specific.

Client de audit	O entitate în legătură cu care o firmă realizează o misiune de audit. Atunci când clientul este o entitate cotată, clientul de audit va include întotdeauna entitățile sale afiliate. Atunci când clientul de audit nu este o entitate cotată, acesta include acele entități afiliate asupra cărora clientul deține controlul direct sau indirect. *(A se vedea și punctul R400.20.)* *În Partea 4A, termenul „client de audit" se aplică în egală măsură și termenului „client de revizuire".*
Client de revizuire	O entitate în legătură cu care o firmă efectuează o misiune de revizuire.
Contabil existent	Un profesionist contabil practician desemnat în prezent ca auditor sau care prestează servicii contabile, fiscale, de consultanță sau alte servicii profesionale similare pentru un client.
Contabil precedent	Un profesionist contabil practician care a deținut cel mai recent o desemnare ca auditor sau care a prestat cel mai recent servicii contabile, fiscale, de consultanță sau alte servicii profesionale similare pentru un client, în lipsa unui contabil existent.
Contabil propus	Un profesionist contabil practician care ia în considerare acceptarea unei desemnări ca 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).
Director sau responsabil	Persoanele responsabile cu guvernanța 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 misiunea și 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 dispozițiilor ISA 610 (revizuit în 2013) *Utilizarea activității auditorilor interni*.

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 au atribuții de supraveghere directă, management sau alt tip de supraveghere a partenerului misiunii de asigurare în legătură cu efectuarea 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 de control de calitate a 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 recompensarea sau care au atribuții de supraveghere directă, management sau alt tip de supraveghere a partenerului de misiune în legătură cu efectuarea misiunii de audit, inclusiv persoanele de la toate nivelurile superioare succesive nivelului partenerului de misiune, până la persoana care este Senior sau Managing Partner 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 de control de calitate a 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 este Senior sau Managing Partner 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 de control de calitate a misiunii; și

Toate persoanele care fac parte dintr-o firmă din rețea și care pot influența direct rezultatul misiunii de revizuire.

Entitate afiliată

O entitate care are oricare dintre următoarele relații cu clientul:

(a) O entitate care deține controlul direct sau indirect asupra clientului, în cazul în care clientul respectiv este semnificativ pentru entitate;

(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;

(c) O entitate asupra căreia clientul deține controlul direct sau indirect;

(d) O entitate în care clientul, sau o entitate afiliată clientului conform literei (c) de mai sus, deține 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

(e) O entitate care se află sub control comun alături de client (o „entitate-soră”), dacă această entitate-soră și clientul sunt amândoi semnificativi pentru entitatea care controlează atât clientul, cât și entitatea-soră.

Entitate cotată	O entitate ale cărei acțiuni sau datorii sunt cotate sau listate pe o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate conform reglementărilor unei burse de valori recunoscute sau ale altui organism echivalent.
Entitate de interes public	(a) O entitate cotată; sau (b) O entitate: (i) Definită prin reglementări sau legislație drept o entitate de interes public; sau (ii) Pentru care este prevăzută prin reglementări sau legislație efectuarea auditului în conformitate cu aceleași dispoziții 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. *Și alte entități ar putea fi considerate entități de interes public, așa cum se specifică la punctul 400.8.*
Expert extern	O persoană (care nu este un partener sau un membru al personalului profesional, inclusiv personalul temporar, din cadrul firmei sau unei firme din rețea) sau o organizație care are aptitudini, cunoștințe și experiență într-un alt domeniu decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată pentru a ajuta profesionistul contabil să obțină suficiente probe adecvate.
Firmă	(a) Un practician individual, un parteneriat sau o corporație de profesioniști contabili; (b) O entitate care controlează astfel de părți prin drepturi de proprietate, conducere sau prin alte mijloace; și (c) O entitate controlată de astfel de părți prin drepturi de proprietate, conducere sau prin alte mijloace. *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 conformarea cu Părțile 4A, respectiv 4B.*
Firmă din rețea	O firmă sau o entitate care aparține unei rețele. *Pentru mai multe informații a se vedea punctele 400.50 A1-400.54 A1.*

Independență	Independența include: (a) Independența în gândire – o gândire care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional. (b) Independența percepută – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de semnificative încât o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză ar fi probabil să concluzioneze că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional a (al) firmei sau a (al) unui membru al echipei de audit sau de asigurare a fost compromisă (compromis). *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.*
Informații financiare istorice	Informații exprimate în termeni financiari în legătură cu o anumită entitate, care rezultă în principal din sistemul contabil al acelei entități, cu privire la evenimente economice care au avut loc în perioade anterioare sau la condiții ori circumstanțe economice din anumite momente din trecut.
Interes financiar	Un interes într-un instrument de capitaluri proprii sau alt titlu de valoare, o obligațiune negarantată, un împrumut sau un alt instrument de datorie al unei entități, inclusiv drepturile și obligațiile de a dobândi un astfel de interes și instrumentele derivate aflate în legătură directă cu un astfel de interes.
Interes financiar direct	Un interes financiar: (a) Deținut direct de către o persoană sau o entitate și sub controlul acesteia (inclusiv cele gestionate pe o bază discreționară de alte persoane); sau (b) Deținut ca beneficiu printr-un organism de plasament colectiv, o proprietate, un fond de investiții sau un alt intermediar asupra căruia (căreia) entitatea sau persoana deține controlul sau căruia (căreia) îi poate influența deciziile de investiții.
Interes financiar indirect	Un interes financiar deținut ca beneficiu printr-un organism de plasament colectiv, o proprietate, un fond de investiții sau un alt intermediar asupra căruia (căreia) persoana sau entitatea nu deține niciun control sau căruia (căreia) nu îi poate influența deciziile de investiții.

Măsuri de protecție	*Măsurile de protecție sunt acțiuni, individuale sau în combinație, pe care profesionistul contabil le întreprinde pentru a reduce în mod eficace amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale până la un nivel acceptabil.* *Acest termen este descris la punctul 120.10 A2.*
Misiune de asigurare	O misiune în care un profesionist contabil practician exprimă o concluzie care are ca scop creșterea gradului de încredere a utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, cu privire la rezultatul evaluării sau al măsurării unui subiect specific pe baza unor criterii. (Pentru îndrumări cu privire la misiunile de asigurare a se vedea *Cadrul general internațional pentru misiuni de asigurare* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. *Cadrul general internațional pentru misiuni de asigurare* descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare și identifică misiunile cărora li se aplică *Standardele Internaționale de Audit* (ISA-urile), *Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire* (ISRE-urile) și *Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare* (ISAE-urile).)
Misiune de asigurare eligibilă	*Acest termen este descris la punctul 990.2 în sensul Secțiunii 990.*
Misiune de audit	O misiune de asigurare rezonabilă în care un profesionist contabil practician exprimă o opinie privind măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine fidelă ori sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere 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 practician exprimă, pe baza procedurilor care nu furnizează toate probele prevăzute pentru un audit, o concluzie privind măsura în care contabilul a identificat vreun fapt care îl determină să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.

Neconformitatea cu legislația și reglementările *(Profesioniști contabili angajați)*	*Neconformitatea cu legislația 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 guvernanța 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.*
Neconformitatea cu legislația și reglementările *(Profesioniști contabili practicieni)*	*Neconformitatea cu legislația și reglementările („neconformitatea”) include omisiuni sau fapte comise, intenționate sau neintenționate, care contravin legislației sau reglementărilor care prevalează, comise de următoarele părți:* *(a) Un client;* *(b) Persoanele responsabile cu guvernanța 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.*
Nivel acceptabil	Un nivel la care un profesionist contabil, utilizând testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză, ar fi probabil să concluzioneze că acesta se conformează cu principiile fundamentale.
Onorariu contingent	Un onorariu calculat pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau rezultatul serviciilor furnizate de firmă. Un onorariu care este stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică nu este un onorariu contingent.
Partener de misiune	Partenerul sau o altă persoană din cadrul firmei care este responsabil (responsabilă) de misiune, de efectuarea acesteia și de raportul emis în numele firmei și care, după caz, are autoritate adecvată acordată de un organism profesional, judiciar sau de reglementare.

Partener-cheie de audit	Partenerul de misiune, persoana responsabilă pentru revizuirea de control de calitate a misiunii și alți parteneri de audit, dacă există, din echipa misiunii care iau decizii-cheie sau realizează raționamente referitoare la aspecte semnificative în legătură cu 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.
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	*Acest termen este descris la punctul R540.5.*
Perioadă de pauză	*Acest termen este descris la punctul R540.5 în sensul punctelor R540.11-R540.19.*
Persoane responsabile cu guvernanța	Persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) (de exemplu, un administrator care este o corporație) care are (au) responsabilitatea de a supraveghea direcția 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 guvernanța" ar putea include personalul din conducere, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernanță al unei entități din sectorul public sau privat ori un proprietar-administrator.
Poate	*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 dispoziție. Termenul nu este folosit pentru a indica o posibilitate.*

Prejudiciu substanțial	*Acest termen este descris la punctele 260.5 A3 și 360.5 A3.*
Principii fundamentale	*Acest termen este descris la punctul 110.1 A1. Fiecare dintre principiile fundamentale este descris, la rândul său, la următoarele puncte:* *Integritate* — *R111.1* *Obiectivitate* — *R112.1* *Competență profesională și atenție cuvenită* — *R113.1* *Confidențialitate* — *R114.1* *Conduită profesională* — *R115.1*
Profesionist contabil	O persoană care este membră a unui organism membru IFAC. *În Partea 1, termenul „profesionist contabil" se referă la profesioniștii contabili angajați în mod individual și la profesioniștii contabili practicieni și firmele acestora.* *În Partea 2, termenul „profesionist contabil" se referă la profesioniștii contabili angajați.* *În Părțile 3, 4A și 4B, termenul „profesionist contabil" se referă la profesioniștii contabili practicieni și firmele acestora.*
Profesionist contabil angajat	Un profesionist contabil care lucrează în domenii de activitate cum ar fi comerțul, industria, serviciile, sectorul public, învățământul, sectorul nonprofit sau în organisme de reglementare ori profesionale, care poate fi angajat, contractant, partener, director (executiv sau neexecutiv), proprietar-administrator sau voluntar.
Profesionist contabil angajat de la nivel superior	*Profesioniștii contabili angajați de la nivel superior 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.* *Acest termen este descris la punctul 260.11 A1.*
Profesionist contabil practician	Un profesionist contabil, indiferent de clasificarea funcțională (de exemplu, audit, fiscalitate sau consultanță), dintr-o firmă care furnizează servicii profesionale. *Termenul „profesionist contabil practician" este folosit și pentru firmele de profesioniști contabili practicieni.*
Publicitate	Comunicarea unor informații publicului cu privire la serviciile sau aptitudinile profesioniștilor contabili practicieni în vederea obținerii de angajamente profesionale.

Raport de audit	*În Partea 4A, termenul „raport de audit” se aplică în egală măsură și termenului „raport de revizuire”.*
Rețea	O structură mai mare: (a) Care are ca scop cooperarea; și (b) Care are ca scop clar împărțirea profitului sau a costurilor ori care are aceiași proprietari, este sub control comun sau are aceeași conducere, are politici și proceduri comune de control al calității, are o strategie de afaceri comună, utilizează un nume de marcă comun ori folosește în comun o parte semnificativă din resursele profesionale.
Revizor adecvat	*Un revizor 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.* *Acest termen este descris la punctul 300.8 A4.*
Revizuire de control de calitate a 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.
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.

Situații 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 ale grupului, situațiile financiare consolidate.
Situații financiare cu scop special	Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară creat cu scopul de a răspunde nevoilor de informații financiare ale unor utilizatori specificați.
Stimulent	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 (pentru profesioniștii contabili angajați) sau între profesioniștii contabili și clienții existenți sau potențiali (pentru profesioniștii contabili practicieni) până la acțiuni ce pot avea ca rezultat neconformitatea cu legislația 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.* • *Tratament preferențial, drepturi sau privilegii.*
Terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză Testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză	*Testul unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză reprezintă o analiză realizată de profesionistul contabil în legătură cu probabilitatea ca o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză să ajungă la aceleași concluzii. O astfel de analiză este realizată din perspectiva unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză, 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 ajungerii la concluziile respective. Nu este necesar ca terța parte rezonabilă și în cunoștință de cauză să fie un contabil, dar aceasta trebuie să dețină cunoștințele și experiența relevante pentru a înțelege și evalua gradul de adecvare al concluziilor contabilului într-o manieră imparțială.* *Acești termeni sunt descriși la punctul R120.5 A4.*

LISTE DE ABREVIERI ȘI STANDARDE LA CARE SE FACE REFERIRE ÎN COD

LISTĂ DE ABREVIERI

Abreviere	Explicație
Cadrul general de asigurare	Cadrul general internațional pentru misiuni de asigurare
COSO	Comitetul Organizațiilor Sponsorizatoare ale Comisiei Treadway
CoCo	Criteriile de control ale Chartered Professional Accountants of Canada
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 STANDARDELOR LA CARE SE FACE REFERIRE ÎN COD

Standard	Titlul complet
ISA 320	Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit
ISA 610 (revizuit în 2013)	Utilizarea activității auditorilor interni
ISAE 3000 (revizuit)	Alte misiuni de asigurare decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice
ISQC 1	Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuiri 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

- Părțile 1, 2 și 3 vor intra în vigoare la 15 iunie 2019.
- Partea 4A privind independența în cazul misiunilor de audit și de revizuire va intra în vigoare pentru auditurile și revizuirile situațiilor financiare pentru perioade care încep la 15 iunie 2019 sau ulterior acestei date.
- Partea 4B privind independența în cazul misiunilor de asigurare cu privire la subiecte specifice care vizează perioade va intra în vigoare pentru perioade care încep la 15 iunie 2019 sau ulterior acestei date; în toate celelalte cazuri, va intra în vigoare la 15 iunie 2019.

Se permite adoptarea anterioară acestei date.

A se vedea, de asemenea, pagina 5 a manualului pentru informații referitoare la data intrării în vigoare pentru prevederile revizuite privind asocierile pe termen lung, publicate de IESBA în ianuarie 2017 ca „document final”, pe baza structurii și a convențiilor de elaborare anterioare.

ACEASTĂ PAGINĂ A FOST LĂSATĂ NECOMPLETATĂ INTENȚIONAT

International
Federation
of Accountants®

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN pentru ediția în limba engleză:
978-1-60815-369-5
ISBN pentru ediția în limba română:
978-606-580-105-9