

**Manualul Codului  
Etic al Profesioniștilor  
Contabili**

*Ediția 2015*

Elaborat inițial de:



Tradus și republicat de:



București, 2016

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: contribuția la elaborarea de standarde și îndrumări de înaltă calitate; facilitarea adoptării și implementării de standarde și îndrumări de înaltă calitate; contribuția la dezvoltarea unor organizații profesionale contabile și unor firme de contabilitate puternice și la practici de înaltă calitate ale profesioniștilor contabili și la promovarea valorii profesioniștilor contabili la nivel mondial; și dezbateră problemelor de interes public. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal sau poate fi achiziționată de pe site-ul International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®): [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

*Codul Etic al Profesioniștilor Contabili*, Proiectele de expunere, Documentele de consultare și alte publicații IESBA sunt publicate de către, și sub dreptul de autor deținut de IFAC.

IESBA și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru daunele provocate oricărei persoane care acționează, sau se abține de la a acționa, pe baza materialelor din această publicație, indiferent dacă o astfel de daună este provocată din neglijență sau în altă manieră.

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „Code of Ethics for Professional Accountants”, „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC”, logo-ul IESBA logo și logo-ul IFAC sunt mărci înregistrate ale IFAC, sau mărci înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în SUA și în alte țări.

Drept de autor © May 2015 deținut de International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Permișiunea scrisă a IFAC este necesară pentru reproducerea, stocarea sau transmiterea, ori pentru alte tipuri similare de utilizare a acestui document. Contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-235-3

Acest *Manual al Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, Ediția 2015* al International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) publicat de către International Federation of Accountants (IFAC) în mai 2015 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Camera Auditorilor Financieri din România (CAFR) în decembrie 2016 și este reprodus cu permișiunea IFAC. Procesul de traducere a *Manualului Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, Ediția 2015* a fost examinat de IFAC și traducerea a fost efectuată în conformitate cu „Declarația de politică — Politică de traducere și reproducere a standardelor publicate de IFAC”. Textul autorizat al *Manualului Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, Ediția 2015* este cel publicat de IFAC în limba engleză.

Dreptul de autor pentru textul în limba engleză al *Manualului Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, Ediția 2015* © 2015 este deținut de către International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Dreptul de autor pentru textul în limba română al *Manualului Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, Ediția 2015* © 2016 este deținut de către International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2015 Edition*  
ISBN 978-1-60815-253-3.

Publicat de:



## CUVÂNT ÎNAINTE

Acest Manual al Codului Etic al Profesioniștilor Contabili, ediția 2015, elaborat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) cuprinde principiile fundamentale de etică profesională cu care trebuie să se conformeze un profesionist contabil, deci și un auditor membru al Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), în derularea activității sale. Așa cum se prevede în acest manual, ”O caracteristică distinctă a profesiei contabile o constituie asumarea responsabilității de a acționa în interes public”. Niciun auditor nu se poate autodefini ca fiind un profesionist atât timp cât nu acceptă faptul că are anumite responsabilități față de utilizatorii rezultatelor activității sale și față de interesul public.

Codul Etic al Profesioniștilor Contabili este structurat în trei părți:

- Partea A cuprinde principiile etice fundamentale pentru profesioniștii contabili și cadrul conceptual - care trebuie aplicat pentru identificarea amenințărilor privind conformitatea cu acestea, evaluarea amenințărilor și aplicarea măsurilor de protecție în vederea eliminării sau reducerii amenințărilor la un nivel acceptabil.
- Partea B descrie modul în care liber profesioniștii contabili trebuie să aplice cadrul conceptual în situații specifice.
- Partea C descrie modul în care profesioniștii contabili angajați trebuie să aplice cadrul conceptual în situații specifice, aceasta putând fi relevantă și pentru liber profesioniștii contabili, în anumite circumstanțe.

Părțile B și C furnizează, de asemenea, exemple de măsuri de protecție prin care pot fi abordate amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale, precum și exemple de situații în care amenințările nu pot fi abordate și, prin urmare, circumstanța sau relația care le generează trebuie evitată.

Desigur, este imposibil să fie definite toate situațiile cu care se poate confrunta un profesionist contabil și în care sunt generate amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale (”integritate”, ”obiectivitate”, ”competență profesională și atenție cuvenită”, ”confidențialitate” și ”comportament profesional”), precum și să fie precizate toate măsurile de protecție corespunzătoare acestor situații. Un cod de etică profesională este destinat în principal încurajării unui comportament profesional ideal, dar trebuie elaborat astfel încât să fie realist și aplicabil, de aceea el nu este exhaustiv, în sensul că nu poate anticipa toate situațiile întâmpinate în care este necesară exercitarea unui raționament profesional cu privire la adoptarea unei conduite etice; cel mult, codul etic prevede principii care pot fi utilizate în aprecierea fiecărei situații în parte.

Pentru a veni în sprijinul membrilor săi și a stagiariilor în audit financiar, Camera Auditorilor Financiari din România a coordonat procesul de traducere în limba

română a Manualului Codul Etic al Profesioniștilor Contabili, ediția 2015. Acesta este aplicabil și obligatoriu în toate misiunile de audit desfășurate de membrii CAFR.

Pentru traducerea și publicarea ediției 2015 a acestei lucrări, CAFR a obținut dreptul de copyright de la IFAC.

Dorim să facem precizarea că în orice situație în care interpretarea textului în limba română a unor termeni, expresii sau paragrafe din Codul Etic va genera unele neclarități sau ambiguități, textul de referință va fi cel original din limba engleză.

Încă de la înființarea sa, Camera Auditorilor Financiari din România a adoptat Codul Etic IFAC, fiind aplicabil de către toți auditorii financiari din România. Prin specificul profesiei lor, auditorii activează într-o lume caracterizată printr-o schimbare permanentă, iar aderarea la valorile, etica și atitudinile profesionale trebuie să transpară din tot ceea ce face un auditor. Prin urmare, în astfel de circumstanțe, înțelegerea clară și perfecționarea continuă a principiilor etice reprezintă factori cheie pentru succes.

Mulțumim Consiliului CAFR, personalului executiv, echipei de traducători și comisiei de revizuire pentru contribuția la pregătirea și publicarea ediției 2015 a Manualului Codul Etic al Profesioniștilor Contabili, în limba română.

Sperăm că acest Manual va veni în sprijinul necesităților auditorilor financiari și stagiarilor în audit financiar, precum și ale altor părți interesate.

București, decembrie 2016

Conf. Univ. Dr. Gabriel Radu

Președintele Camerei Auditorilor Financiari din România

### **Comisia de traducere:**

Conf. Univ. Dr. Mirela Păunescu, Vice Președinte al Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România, auditor financiar și expert contabil

Anca Amuza, expert, Biroul Metodologie și Reglementări

Liviana Teodorescu, referent, Departamentul Marketing, Comunicare și Relații Internaționale, traducător

### **Comisia de revizuire:**

Conf. Univ. Dr. Daniel Botez, Membru al Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România, auditor financiar și expert contabil

Prof. Univ. Dr. Tatiana Dănescu, membru al Consiliului Camerei Auditorilor Financiari din România, auditor financiar și expert contabil

Prof. Univ. Dr. Mădălina Dumitru, director editorial Revista Audit Financiar, auditor financiar și expert contabil

**MANUALUL CODULUI ETIC  
AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI  
(CODUL IESBA)**

**EDIȚIA 2015**

**Structura acestui manual**

Conținutul acestui manual este structurat pe secțiuni după cum urmează:

Prezentarea Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili .....	1
Rolul Federației Internaționale a Contabililor .....	2
Domeniul de aplicare al prezentului Manual .....	3
Modificări de fond față de Ediția 2014 .....	4
Cuprins .....	5
Prefață .....	7
Partea A – Aplicarea generală a Codului .....	8
Partea B – Liber profesioniștii contabili .....	22
Partea C – Profesioniștii contabili angajați .....	138
Definiții .....	153
Data intrării în vigoare .....	161
Modificări aduse Codului .....	162

**Dreptul de autor și traducerea**

IFAC publică manualul, standardele și alte publicații ale IESBA și deține drepturile de autor pentru acestea.

IFAC recunoaște că este important ca cei care întocmesc și cei care utilizează situațiile financiare, auditorii și alți profesioniști contabili, autoritățile de reglementare, organismele membre ale IFAC, juriștii, mediul academic, studenții și alte grupuri interesate din țări în care nu se utilizează limba engleză să aibă acces la standarde în limba lor maternă și încurajează și facilitează reproducerea sau traducerea și reproducerea publicațiilor sale.

Politica IFAC privind traducerea și reproducerea publicațiilor sale protejate de dreptul de autor este prezentată în *Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de Federația Internațională a Contabililor* și în *Politica de reproducere, sau de 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](mailto:permissions@ifac.org) pentru termenii și condițiile relevante.

PAGINĂ NECOMPLETATĂ INTENȚIONAT

## **PREZENTAREA CONSILIULUI PENTRU STANDARDE INTERNAȚIONALE DE ETICĂ PENTRU CONTABILI®**

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili® (IESBA®) este un organism independent de stabilire a standardelor, care elaborează un *Cod Etic al Profesioniștilor Contabili*<sup>TM</sup> adecvat la nivel internațional (Codul).

Obiectivul IESBA, așa cum este prezentat în Termenii săi de referință, este deservirea interesului public prin stabilirea unor standarde etice de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili. Obiectivul pe termen lung al IESBA este convergența standardelor etice pentru profesioniștii contabili incluse în Cod, inclusiv a standardelor privind independența auditorului, cu cele emise de autoritățile de reglementare naționale și de entitățile care stabilesc standardele la nivel național. Convergența către un singur set de standarde poate îmbunătăți calitatea și consecvența serviciilor oferite de către profesioniștii contabili în întreaga lume și poate îmbunătăți eficiența piețelor globale de capital.

IESBA este alcătuit din 18 membri ai consiliului din întreaga lume, dintre care maxim 9 sunt practicieni și cel puțin 3 sunt membri publici (persoane care trebuie să reprezinte și de la care se așteaptă să reprezinte interesul public general). Membrii sunt numiți de către Board-ul IFAC, pe baza recomandărilor făcute de Comitetul de nominalizare IFAC și cu aprobarea Consiliului pentru Supravegherea Interesului Public (PIOB), care supraveghează activitățile IESBA.

Procesul IESBA de stabilire a standardelor include implicarea PIOB și a Grupului de Asistență Consultativă al IESBA (CAG), care oferă informații privind interesul public în procesul de elaborare a standardelor și îndrumărilor IESBA.

La elaborarea standardelor, IESBA trebuie să fie transparent în activitățile sale și să adere la procedura stabilită, aprobată de PIOB. Întâlnirile Consiliului, inclusiv teleconferințele, sunt deschise publicului, iar documentele incluse în agendă sunt disponibile pe website-ul său.

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

## **ROLUL FEDERAȚIEI INTERNAȚIONALE A CONTABILILOR**

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) deservește interesul public contribuind la dezvoltarea unor organizații, piețe și economii puternice și sustenabile. Ea susține transparența, responsabilitatea și comparabilitatea raportării financiare; susține dezvoltarea profesiei contabile și comunică importanța și valoarea contabililor pentru infrastructura financiară globală. Înființat în 1977, IFAC este alcătuit în prezent din mai bine de 175 de membri și membri asociați din 130 de țări și jurisdicții, reprezentând aproximativ 2,5 milioane liberi profesioniști contabili, contabili din domeniul educației, serviciilor guvernamentale, industriei și comerțului.

Ca parte a mandatului său în beneficiul interesului public, IFAC contribuie la elaborarea, adoptarea și implementarea unor standarde etice de înaltă calitate pentru contabili, în principal prin sprijinul pe care îl acordă Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA). IFAC pune la dispoziția acestui consiliu independent de stabilire a standardelor resurse umane, administrarea birourilor, sprijin pentru comunicare și finanțare și facilitează procesul de nominalizare și selecție a membrilor consiliului.

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

Independența IESBA este protejată prin mai multe metode:

- supravegherea formală, independentă a interesului public în procesul de stabilire a standardelor de către Consiliul pentru Supravegherea Interesului Public (pentru mai multe informații a se vedea [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org)), care include o procedură riguroasă care implică și consultarea publică
- un apel public pentru nominalizări și supravegherea formală, independentă a procesului de nominalizare/selecție de către Consiliul pentru Supravegherea Interesului Public
- transparență totală, atât în ceea ce privește procedura de stabilire a standardelor, cât și în ceea ce privește accesul publicului la materialele de pe agendă, întâlniri și o bază documentară făcută publică, pentru concluzii aferente fiecărui standard final
- implicarea unui Grup de Asistență Consultativă și a unor observatori în procesul de stabilire a standardelor, și
- cerința ca membrii IESBA, precum și organizațiile care angajează/nominalizează, să își exprime angajamentul față de independența, integritatea și misiunea de interes public a consiliului.

Pentru mai multe informații vizitați website-ul IFAC la [www.ifac.org](http://www.ifac.org).



# **DOMENIUL DE APLICARE AL PREZENTULUI MANUAL**

## **EDIȚIA 2015**

Acest manual reunește, pentru consultare, informații cu privire la rolul IFAC și textul oficial al *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul) emis de IESBA.

## MODIFICĂRI DE FOND FAȚĂ DE EDIȚIA 2014

### ***Codul Etic al Profesioniștilor Contabili***

Acest manual înlocuiește ediția 2014 a *Manualului Codului Etic al Profesioniștilor Contabili*.

#### **Modificări**

Ediția 2015 a manualului conține următoarele modificări aduse Codului în secțiunea 290 referitoare la anumite servicii de non-asigurare pentru clienții de audit:

- Au fost retrase prevederile privind excepțiile (punctele 290.171 și 290.183), care permit firmei de audit să furnizeze clienților-entități de interes public anumite servicii specifice de contabilitate și fiscalitate în caz de urgență sau alte situații extraordinare.
- Au fost consolidate prevederile privind responsabilitatea conducerii, cu recomandări și clarificări suplimentare privind ceea ce constituie responsabilitatea conducerii.
- A fost îmbunătățită și clarificată îndrumarea privind conceptul servicii ”de rutină sau mecanice” privind efectuarea înregistrărilor contabile și întocmirea situațiilor financiare pentru clienții de audit care nu sunt entitate de interes public.

Au fost efectuate modificări corespunzătoare și de conformitate în ceea ce privește clienții de asigurare în Secțiunea 291 a Codului.

Modificările intră în vigoare la 15 aprilie 2016, cu excepția modificărilor din Secțiunea 290, care vor intra în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare aferente perioadelor care încep la sau după data de 15 aprilie 2016. Este permisă adoptarea înainte de această dată.

Modificările au fost publicate pe site-ul IESBA în aprilie 2015.

#### **Modificări ale Codului ulterioare datei de 31 mai 2015 și proiecte de expunere**

Pentru informații cu privire la evenimentele recente și pentru a obține reglementările finale emise după 31 mai 2015 sau proiectele de expunere în curs, vizitați website-ul IESBA la [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

# MANUALUL CODULUI ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI

## CUPRINS

---

	Pagina
<b>PREFAȚĂ</b> .....	7
<b>PARTEA A – APLICAREA GENERALĂ A CODULUI</b> .....	8
100 Introducere și principii fundamentale .....	9
110 Integritate .....	16
120 Obiectivitate .....	17
130 Competență profesională și atenție cuvenită .....	18
140 Confidențialitate .....	19
150 Conduita profesională .....	21
<b>PARTEA B – LIBER PROFESIONIȘTII CONTABILI</b> .....	22
200 Introducere .....	23
210 Numirea profesională .....	29
220 Conflicte de interese .....	33
230 Opinii suplimentare .....	39
240 Onorarii și alte tipuri de remunerație .....	40
250 Marketingul serviciilor profesionale .....	42
260 Cadouri și ospitalitate .....	43
270 Custodia activelor clientului .....	44
280 Obiectivitate — toate serviciile .....	45
290 Independență — misiuni de audit și revizuire .....	46
291 Independență — alte misiuni de asigurare .....	106
Interpretarea 2005-01 .....	134
<b>PARTEA C — PROFESIONIȘTII CONTABILI ANGAJAȚI</b> .....	138
300 Introducere .....	139
310 Conflicte de interese .....	143
320 Întocmirea și raportarea informațiilor .....	146
330 Desfășurarea activității cu experiență suficientă .....	148

340 Interese financiare .....	149
350 Stimulente .....	151
<b>DEFINIȚII</b> .....	153
<b>DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE</b> .....	161

---

## **PREFAȚĂ**

IESBA elaborează și emite, sub propria sa autoritate, *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul) pentru a fi utilizat de profesioniștii contabili din întreaga lume.

Un organism membru al IFAC sau o firmă nu poate aplica standarde mai puțin exigente decât cele stabilite prin acest Cod. Totuși, dacă unui organism membru sau unei firme i se interzice, în baza unei legi sau a unei reglementări, să respecte anumite părți din acest Cod, acesta trebuie să respecte toate celelalte părți ale acestui Cod.

Anumite jurisdicții pot avea cerințe și recomandări care diferă de cele conținute în prezentul Cod. Profesioniștii contabili din jurisdicțiile respective trebuie să fie conștienți de aceste diferențe și să respecte cerințele și îndrumările cele mai exigente, cu excepția cazului în care acestea sunt interzise în baza unei legi sau a unei reglementări.

## **PARTEA A – APLICAREA GENERALĂ A CODULUI**

	Pagina
Secțiunea 100 Introducere și principii fundamentale .....	9
Secțiunea 110 Integritate.....	16
Secțiunea 120 Obiectivitate .....	17
Secțiunea 130 Competență profesională și atenție cuvenită .....	18
Secțiunea 140 Confidențialitate .....	19
Secțiunea 150 Conduita profesională.....	21

## SECȚIUNEA 100

### Introducere și principii fundamentale

- 100.1 O caracteristică distinctă a profesiei contabile o constituie asumarea responsabilității de a acționa în interes public. Așadar, responsabilitatea unui profesionist contabil nu constă exclusiv în satisfacerea nevoilor unui client sau ale unui angajator individual. Acționând în interes public, un profesionist contabil trebuie să respecte și să aplice prezentul Cod. Dacă unui contabil profesionist îi este interzis, în baza unei legi sau reglementări, să respecte anumite părți ale prezentului Cod, acesta trebuie să se conformeze tuturor celorlalte părți ale prezentului Cod.
- 100.2 Acest Cod este structurat în trei părți. Partea A stabilește principiile fundamentale de etică profesională pentru profesioniștii contabili și oferă un cadru conceptual pe care aceștia trebuie să îl aplice pentru:
- (a) Identificarea amenințărilor privind conformitatea cu principiile fundamentale;
  - (b) Evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
  - (c) Aplicarea măsurilor de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție sunt necesare atunci când un profesionist contabil stabilește că amenințările nu sunt la un nivel la care o parte terță rezonabilă și informată, evaluând toate faptele și circumstanțele specifice disponibile profesionistului contabil la acel moment, ar putea concluziona că nu este compromisă conformitatea cu principiile fundamentale.
- Un profesionist contabil trebuie să utilizeze raționamentul profesional în aplicarea acestui cadru conceptual.
- 100.3 Părțile B și C ilustrează modul în care cadrul conceptual trebuie aplicat în situații specifice. Acestea oferă exemple de măsuri de protecție care pot fi adecvate pentru a aborda amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale. Ele descriu de asemenea, situații în care nu sunt disponibile măsuri de protecție pentru a aborda amenințările și, în consecință, circumstanțele sau relația care generează amenințările trebuie evitată. Partea B se aplică liber profesioniștilor contabili. Partea C se aplică profesioniștilor contabili angajați. Liber profesioniștii contabili pot, de asemenea, considera Partea C relevantă pentru situațiile lor specifice.
- 100.4 Utilizarea sintagmei ”trebuie” în acest Cod impune profesionistului contabil sau firmei cerința de a se conforma prevederii specifice în care sintagma „trebuie” a fost utilizată. Conformitatea este obligatorie în toate cazurile, mai puțin în cele în care există o excepție permisă de prezentul Cod.

### *Principii fundamentale*

- 100.5 Un profesionist contabil trebuie să respecte următoarele principii fundamentale:
- (a) Integritate - trebuie să fie sincer și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri.
  - (b) Obiectivitate - trebuie să fie imparțial, să nu se afle în conflict de interese sau sub influențe nedorite ale altor părți, care să prevaleze asupra raționamentului profesional sau de afaceri.
  - (c) Competența profesională și atenția cuvenită – trebuie să își mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator primește servicii profesionale competente, bazate pe ultimele evoluții din practică, legislație și tehnică și acționează cu diligență și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.
  - (d) Confidențialitate - trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relațiilor profesionale și de afaceri și, prin urmare, nu trebuie să divulge astfel de informații către părți terțe fără o autorizare specifică adecvată, cu excepția cazului în care există un drept sau o obligație legală sau profesională de a dezvălui aceste informații, și nici să folosească aceste informații în avantajul său personal sau al altor părți terțe.
  - (e) Conduita profesională - trebuie să respecte legile și reglementările relevante și să evite orice acțiune care discreditează profesia.

Secțiunile 110 - 150 prezintă în detaliu fiecare dintre aceste principii fundamentale.

### *Abordarea cadrului conceptual*

- 100.6 Circumstanțele în care acționează profesioniștii contabili pot duce la apariția unor amenințări specifice la adresa conformității cu principiile fundamentale. Este imposibil să se definească fiecare situație care creează astfel de amenințări și să se specifice măsurile corespunzătoare. În plus, natura misiunilor și a sarcinilor de serviciu poate varia, așadar pot exista amenințări diferite, care cer aplicarea unor tipuri diferite de măsuri de protecție. Prin urmare, acest Cod stabilește cadrul conceptual care impune profesionistului contabil să identifice, să evalueze și să abordeze amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale. Abordarea cadrului conceptual sprijină profesionistul contabil în procesul de conformare cu cerințele etice ale prezentului Cod și în îndeplinirea responsabilității de a acționa în interes public. Această abordare este adaptată diferitelor circumstanțe care creează amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și care pot împiedica un profesionist contabil să ajungă la concluzia că o situație este permisă dacă aceasta nu este în mod explicit interzisă.



- 100.7 Atunci când un profesionist contabil identifică amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și, bazându-se pe evaluarea acelor amenințări, stabilește că nivelul acestora nu este acceptabil, profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă sunt disponibile măsuri de protecție adecvate și dacă acestea pot fi aplicate pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. În acest proces, profesionistul contabil trebuie să facă uz de raționamentul profesional și să ia în considerare dacă o parte terță rezonabilă și informată, analizând toate faptele și circumstanțele specifice disponibile profesionistului contabil la acel moment, ar concluziona că amenințările ar fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, astfel încât conformitatea cu principiile fundamentale să nu fie compromisă.
- 100.8 Un profesionist contabil trebuie să evalueze orice amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale atunci când are cunoștință, sau în mod rezonabil ar trebui să aibă cunoștință, despre existența circumstanțelor sau a relațiilor care pot compromite conformitatea cu principiile fundamentale.
- 100.9 Un profesionist contabil trebuie să ia în considerare atât factorii calitativi, cât și pe cei cantitativi atunci când evaluează importanța unei amenințări. Atunci când se aplică cadrul conceptual, un profesionist contabil poate întâlni situații în care amenințările să nu poată fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil, fie din cauză că amenințarea este prea importantă, fie pentru că măsurile de protecție nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate. În asemenea situații, profesionistul contabil trebuie să refuze sau să înceteze să furnizeze serviciul profesional în care este implicat, sau, atunci când este necesar, să demisioneze din cadrul respectivei misiuni (în cazul unui liber profesionist contabil), sau din cadrul organizației angajatoare (în cazul profesionistului contabil angajat).
- 100.10 Secțiunile 290 și 291 conțin prevederi cu care un profesionist contabil trebuie să se conformeze dacă identifică o încălcare a independenței prevăzută de Cod. Dacă un profesionist contabil identifică o încălcare a oricărei alte prevederi din prezentul Cod, profesionistul contabil trebuie să evalueze semnificația încălcării și impactul acesteia asupra abilității profesionistului contabil de a se conforma cu principiile fundamentale. Contabilul trebuie să ia orice măsuri posibile, într-un timp cât mai scurt, pentru a aborda într-un mod satisfăcător consecințele încălcării principiilor. Contabilul trebuie să stabilească dacă va raporta încălcarea, spre exemplu, către cei care poate au fost afectați de această încălcare, spre exemplu, un organism membru, o autoritate de reglementare relevantă sau autoritatea de supraveghere.
- 100.11 În cazul în care un profesionist contabil întâlnește situații neobișnuite în care aplicarea unei cerințe specifice din Cod ar da naștere unui rezultat disproporționat sau unui rezultat care ar putea să nu fie în interesul public, se recomandă ca profesionistul contabil să se consulte cu un organism membru sau cu un organism de reglementare relevant.

### *Amenințări și măsuri de protecție*

100.12 Amenințările pot fi create de o gamă variată de relații și circumstanțe. Când o relație sau circumstanță generează o amenințare, o asemenea amenințare ar putea să compromită, sau poate fi percepută a compromite, conformitatea profesionistului contabil cu principiile fundamentale. O circumstanță sau o relație poate da naștere la mai mult de o singură amenințare, iar o amenințare poate afecta conformitatea cu mai mult de un singur principiu fundamental. Amenințările se încadrează în una sau mai multe dintre următoarele categorii:

- (a) Amenințarea generată de interesul propriu - amenințarea conform căreia interesul financiar sau alt gen de interes va influența într-un mod inadecvat raționamentul sau conduita profesionistului contabil;
- (b) Amenințarea generată de auto-revizuire - amenințarea conform căreia un profesionist contabil nu evaluează în mod adecvat rezultatele unui raționament precedent sau ale unui serviciu efectuat de profesionistul contabil sau de către altă persoană din cadrul firmei profesionistului contabil sau din cadrul organizației angajatoare, evaluare pe baza căreia va dezvolta un raționament ca parte integrantă din procesul de furnizare a unui serviciu curent;
- (c) Amenințarea generată de reprezentare – amenințarea care constă în faptul că un profesionist contabil va promova poziția unui client sau a unui angajator, astfel încât obiectivitatea profesionistului contabil este compromisă;
- (d) Amenințarea generată de familiaritate – amenințarea creată de legăturile apropiate sau îndelungate cu angajatorul sau clientul, profesionistul contabil fiind astfel simpatizant al intereselor acestora sau având tendința să accepte rezultatele muncii acestora; și
- (e) Amenințarea generată de intimidare – amenințarea conform căreia un profesionist contabil poate fi împiedicat să acționeze obiectiv datorită unor presiuni reale sau percepute, inclusiv din cauza încercărilor de exercitare a unei influențe nedorite asupra profesionistului contabil.

Părțile B și C ale prezentului Cod explică modul în care aceste categorii de amenințări pot fi generate în activitatea unui liber profesionist contabil și respectiv a unui profesionist contabil angajat. Liber profesioniștii contabili pot, de asemenea, considera Partea C relevantă pentru situațiile lor specifice.

100.13 Măsurile de protecție sunt acțiuni întreprinse sau alt tip de măsuri care pot elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Acestea se împart în două mari categorii:

- (a) Măsuri de protecție create de profesie, legislație sau reglementări; și
- (b) Măsuri de protecție aferente mediului de activitate.

- 100.14 Măsurile de protecție create de profesie, legislație sau reglementări includ:
- Cerințe educaționale, de formare și experiență pentru accesul la profesie.
  - Cerințe de dezvoltare profesională continuă.
  - Reglementări referitoare la guvernanta corporativă.
  - Standarde profesionale.
  - Proceduri profesionale sau de monitorizare a reglementărilor și proceduri disciplinare.
  - Revizuirea externă a rapoartelor, rezultatelor, comunicărilor sau informațiilor prezentate de un profesionist contabil, de către o terță parte împuternicită prin lege.
- 100.15 Părțile B și C ale prezentului Cod prezintă măsurile de protecție aferente mediului de activitate al liber profesioniștilor contabili și respectiv al celor angajați.
- 100.16 Anumite măsuri de protecție pot crește probabilitatea identificării sau eliminării conduitei lipsite de etică. Astfel de măsuri de protecție, care pot fi create de profesia contabilă, de legislație, reglementări sau de organizația angajatoare, includ:
- Sisteme de reclamații eficiente, promovate public și gestionate de către compania angajatoare, profesie sau un organism de reglementare, care le permit colegilor, angajatorilor sau membrilor publicului să atragă atenția asupra unei conduite neprofesionale sau lipsite de etică.
  - O obligație declarată explicit de a raporta încălcări ale cerințelor de etică.

#### *Conflicte de interes*

- 100.17 Se poate întâmpla ca un profesionist contabil să se confrunte cu un conflict de interes în timp ce își desfășoară activitatea. Un conflict de interes amenință obiectivitatea și poate crea amenințări și la adresa altor principii fundamentale. Astfel de amenințări pot apărea când:
- Profesionistul contabil întreprinde o activitate profesională asociată cu un subiect particular pentru două sau mai multe părți ale căror interese legate de același subiect sunt conflictuale; sau
  - Interesele profesionistului contabil în ceea ce privește un anumit aspect și interesele unei părți pentru care profesionistul contabil întreprinde o activitate profesională asociată aceluiași aspect sunt în conflict.

100.18 Părțile B și C ale acestui Cod prezintă conflictele de interese pentru profesioniștii contabili independenți și profesioniștii contabili angajați.

Soluționarea conflictelor de etică

100.19 I se poate cere unui profesionist contabil să soluționeze un conflict care ține de conformitatea cu principiile fundamentale.

100.20 La demararea unui proces, fie formal sau informal, de soluționare a unui conflict, următorii factori, fie individual, fie coroborați cu alți factori, pot fi relevanți pentru procesul de soluționare:

- (a) Faptele relevante;
- (b) Aspectele de etică implicate
- (c) Principiile fundamentale referitoare la problema în cauză;
- (d) Procedurile interne stabilite; și
- (e) Modalitățile de acțiune alternative.

După ce a luat în calcul factorii relevanți, un profesionist contabil trebuie să determine demersurile adecvate, evaluând consecințele fiecărui mod de acțiune posibil. Dacă problema rămâne nerezolvată, profesionistul contabil ar putea dori să se consulte cu alte persoane adecvate din cadrul firmei sau al organizației angajatoare, pentru asistență în vederea soluționării.

100.21 Dacă un anumit aspect implică un conflict cu, sau în cadrul unei organizații, profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă este necesară consultarea persoanelor responsabile cu guvernarea, precum consiliul de administrație sau comitetul de audit.

100.22 Poate fi în interesul profesionistului contabil să documenteze natura aspectului, detaliile tuturor discuțiilor purtate, și deciziile luate în legătură cu aspectul în cauză.

100.23. În cazul în care un conflict semnificativ nu poate fi rezolvat, profesionistul contabil poate avea în vedere obținerea de consultanță profesională din partea organismului profesional sau din partea juriștilor. În general, profesionistul contabil poate obține îndrumări privind aspectele de etică fără a afecta principiul fundamental al confidențialității, dacă problema este discutată cu organismul profesional relevant pe baza păstrării anonimatului, ori cu un jurist, pe baza protecției de servitute. Situațiile în care profesionistul contabil poate decide să solicite consultanță juridică variază. De exemplu, este posibil ca un profesionist contabil să constate o fraudă, a cărei raportare ar putea încălca obligația de confidențialitate a profesionistului contabil. Profesionistul contabil poate lua în considerare în această situație să solicite consultanță juridică în vederea stabilirii dacă există o cerință de raportare.

- 100.24 Dacă, după epuizarea tuturor posibilităților relevante, conflictul de etică rămâne nerezolvat, profesionistul contabil trebuie, după caz, să refuze să mai fie asociat cu problema care a generat conflictul. Profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă, date fiind circumstanțele, este indicat să se retragă din echipa misiunii sau din angajamentul respectiv, sau să demisioneze cu totul din misiunea respectivă, din cadrul firmei sau al organizației angajatoare.

*Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*

- 100.25 În cazul în care se comunică cu persoanele responsabile cu guvernarea, potrivit prevederilor acestui Cod, profesionistul contabil sau firma trebuie să stabilească, având în vedere natura și importanța circumstanțelor specifice și subiectul ce trebuie comunicat, persoana(ele) adecvate din structura de guvernare a entității, cu care să comunice. În cazul în care profesionistul contabil sau firma comunică cu un subgrup al persoanelor responsabile cu guvernarea, de exemplu, un comitet de audit sau o persoană, profesionistul contabil sau firma trebuie să stabilească modul în care comunicarea cu toate persoanele responsabile cu guvernarea este, de asemenea, necesară, pentru ca acestea să fie informate corespunzător.

## SECȚIUNEA 110

### Integritate

- 110.1 Principiul integrității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a fi sinceri și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri. Integritatea implică, de asemenea, tranzacții corecte și onestitate .
- 110.2 Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicate sau alte informații atunci când acesta apreciază că informațiile:
- (a) Conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare;
  - (b) Conțin declarații sau informații întocmite neglijent; sau
  - (c) Omit sau tănuiesc informații ce trebuie incluse în cazul în care o astfel de omisiune sau tănuire ar induce în eroare.

Când profesionistul contabil ia la cunoștință că a fost asociat cu astfel de informații, trebuie să întreprindă pașii necesari pentru a înceta să fie asociat cu acele informații.

- 110.3 Nu se va considera că profesionistul contabil încalcă punctul 110.2 dacă profesionistul contabil furnizează un raport modificat cu privire la un aspect cuprins la punctul 110.2.

## SECȚIUNEA 120

### Obiectivitate

- 120.1 Principiul obiectivității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a nu își compromite raționamentul profesional sau de afaceri din cauza subiectivismului, conflictelor de interese sau influenței nedorite a altor persoane.
- 120.2 Profesionistul contabil poate fi pus în situații care i-ar putea afecta obiectivitatea. Este imposibil ca toate aceste situații să fie definite și descrise. Profesionistul contabil nu trebuie să presteze un serviciu profesional sau să desfășoare o activitate profesională dacă o circumstanță sau o relație poate genera subiectivism sau poate influența nedorit raționamentul său profesional referitor la acel serviciu.

## SECȚIUNEA 130

### Competență profesională și atenție cuvenită

- 130.1 Principiul competenței profesionale și al atenției cuvenite impune tuturor profesioniștilor contabili următoarele obligații:
- (a) Menținerea cunoștințelor și a aptitudinilor profesionale la nivelul necesar care să asigure clienții sau angajatorii că beneficiază de servicii profesionale competente; și
  - (b) Să acționeze cu conștiinciozitate în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile, atunci când desfășoară activitate profesională sau prestează servicii profesionale.
- 130.2 Serviciile profesionale competente presupun exercitarea unui raționament solid vizavi de aplicarea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale la furnizarea acestor servicii. Competența profesională poate fi împărțită în două faze separate:
- (a) Obținerea unui nivel de competență profesională; și
  - (b) Menținerea unui nivel de competență profesională.
- 130.3 Menținerea competenței profesionale presupune o permanentă monitorizare și înțelegere a evoluțiilor relevante pe plan profesional, tehnic și din mediul de afaceri. Pregătirea profesională continuă permite profesionistului contabil să-și dezvolte și să-și mențină capacitățile în vederea desfășurării unei activități competente în mediul profesional.
- 130.4 Diligența include responsabilitatea de a acționa în conformitate cu cerințele unei misiuni, cu atenție, meticulozitate și în timp util.
- 130.5 Profesionistul contabil trebuie să întreprindă acțiunile necesare pentru a se asigura că cei care își desfășoară activitatea profesională sub autoritatea profesionistului contabil beneficiază de instruire și supraveghere adecvată.
- 130.6 Acolo unde este cazul, profesionistul contabil trebuie să îi atenționeze pe clienții, angajatorii sau alți utilizatori ai serviciilor sau activităților profesionale, asupra limitelor inerente ale serviciilor sau activităților furnizate.



## SECȚIUNEA 140

### Confidențialitate

- 140.1 Principiul confidențialității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a se abține de la:
- (a) Dezvăluirea de informații confidențiale în afara firmei sau organizației angajatoare, obținute ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri, în lipsa unei autorizări adecvate și specifice sau cu excepția cazului în care există o obligație sau o sarcină legală sau profesională de a face publice acele informații; și
  - (b) Folosirea, în avantajul lor personal sau în avantajul unor terțe părți, informațiilor confidențiale dobândite prin prisma relațiilor profesionale sau de afaceri.
- 140.2 Un profesionist contabil trebuie să respecte confidențialitatea, chiar și într-un mediu social, fiind atent în ceea ce privește posibilitatea furnizării neintenționate de informații, în special unui asociat de afaceri apropiat sau unui membru apropiat al familiei.
- 140.3 Un profesionist contabil trebuie să păstreze confidențialitatea informațiilor prezentate de către un posibil client sau angajator.
- 140.4 Un profesionist contabil trebuie să păstreze confidențialitatea informațiilor din cadrul firmei sau organizației angajatoare.
- 140.5 Un profesionist contabil trebuie să întreprindă toate acțiunile rezonabile pentru a se asigura că angajații aflați sub controlul său și persoanele care îi furnizează consultanță și asistență respectă obligația profesionistului contabil de a păstra confidențialitatea.
- 140.6 Necesitatea de a se conforma principiului confidențialității se menține și după încheierea relației dintre un profesionist contabil și un client sau angajator. Când profesionistul contabil își schimbă locul de muncă sau obține un nou client, profesionistul contabil are dreptul de a utiliza experiența anterioară. Cu toate acestea, profesionistul contabil nu trebuie, să folosească sau să prezinte informațiile confidențiale fie dobândite, fie obținute dintr-o relație profesională sau de afaceri.
- 140.7 Următoarele constituie circumstanțe în care profesioniștilor contabili le este sau le poate fi solicitată prezentarea de informații confidențiale sau în care prezentarea acestora poate fi oportună:
- (a) Prezentarea este permisă prin lege și este autorizată de către client sau angajator;
  - (b) Prezentarea este impusă prin lege, de exemplu:
    - (i) Pentru a furniza documente sau alte probe în cursul unor proceduri judiciare; sau

- (ii) Pentru a prezenta autorităților publice corespunzătoare eventualele încălcări ale legii care au fost constatate; și
- (c) În cazul în care există o obligație profesională sau un drept de a le prezenta și nu este interzisă prin lege:
  - (i) Conformitatea cu controlul de calitate al unei organizații membre sau al unui organism profesional;
  - (ii) Furnizarea unui răspuns la o anchetă sau investigație efectuată de un organism membru sau de un organism de reglementare.
  - (iii) Protejarea intereselor profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor judiciare; sau
  - (iv) Conformitatea cu standardele tehnice și cerințele de etică.

140.8 În ceea ce privește decizia de a prezenta informații confidențiale, următorii factori relevanți trebuie luați în considerare:

- Dacă interesele tuturor părților, inclusiv ale părților terțe ale căror interese ar putea fi afectate, ar fi prejudiciate în cazul în care clientul sau angajatorul consimt dezvăluirea informațiilor de către profesionistul contabil.
- Dacă toate informațiile relevante sunt cunoscute și fundamentate, în măsura în care este posibil; în cazul în care situația implică fapte nefundamentate, informații incomplete sau concluzii nefondate, trebuie să se recurgă la raționamentul profesional pentru a se determina tipul de prezentare care trebuie făcută, dacă este cazul.
- Ce tip de comunicare este preconizat și cui i se adresează.
- Dacă părțile cărora li se adresează comunicarea sunt destinatarii adecvați.

## SECȚIUNEA 150

### Conduita profesională

- 150.1 Principiul conduitei profesionale impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a se conforma legilor și reglementărilor relevante și de a evita orice acțiuni, de care profesionistul contabil are, sau ar trebui să aibă, cunoștință, care pot discredita profesia. Acestea includ acțiuni pe baza cărora o terță parte rezonabilă și informată, evaluând faptele specifice și circumstanțele disponibile profesionistului contabil la data respectivă, ar putea concluziona că este afectată în mod negativ buna reputație a profesiei.
- 150.2 În cadrul strategiei de promovare și mediatizare a lor și a activității pe care o efectuează, profesioniștii contabili nu trebuie să compromită reputația profesiei. Profesioniștii contabili trebuie să fie cinstiți și corecți și nu trebuie:
- (a) Să facă revendicări exagerate referitoare la serviciile pe care le pot oferi, la calificările pe care le posedă și la experiența pe care au acumulat-o; sau
  - (b) Să ofere referințe compromițătoare sau comparații lipsite de fundament privind munca desfășurată de alții.

## **PARTEA B – LIBER PROFESIONIȘTII CONTABILI**

	Pagina
Secțiunea 200 Introducere .....	23
Secțiunea 210 Numirea profesională .....	29
Secțiunea 220 Conflicte de interese .....	33
Secțiunea 230 Opinii suplimentare .....	39
Secțiunea 240 Onorarii și alte tipuri de remunerație.....	40
Secțiunea 250 Marketingul serviciilor profesionale.....	42
Secțiunea 260 Cadouri și ospitalitate .....	43
Secțiunea 270 Custodia activelor clientului.....	44
Secțiunea 280 Obiectivitate – toate serviciile .....	45
Secțiunea 290 Independență – misiuni de audit și revizuire .....	46
Secțiunea 291 Independență – alte misiuni de asigurare .....	106
Interpretarea 2005-1.....	134

## SECȚIUNEA 200

### Introducere

- 200.1 Această parte a Codului ilustrează modul în care cadrul conceptual din Partea A trebuie aplicat, în anumite situații, de către liber profesioniștii contabili. Această Parte nu descrie toate circumstanțele și relațiile care ar putea fi întâlnite de un liber profesionist contabil care generează sau ar putea genera amenințări asupra conformității cu principiile fundamentale. Prin urmare, liber profesionistul contabil este încurajat să fie vigilent cu privire la asemenea circumstanțe și relații.
- 200.2 Un liber profesionist contabil nu trebuie să se angajeze, în mod conștient, în nicio afacere, ocupație sau activitate care afectează sau care ar putea aduce atingere integrității, obiectivității sau bunei reputații a profesiei și care ar avea drept rezultat incompatibilitatea cu principiile fundamentale.

### *Amenințări și măsuri de protecție*

- 200.3 Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi amenințată printr-o gamă largă de situații și relații. Natura și importanța amenințărilor pot varia în funcție de măsura în care ele sunt generate în legătură cu prestarea serviciilor unui client de audit și dacă clientul de audit este entitate de interes public, unui client de asigurare care nu este client de audit sau unui client de non - asigurare.

Amenințările se încadrează într-una sau mai multe dintre următoarele categorii:

- (a) De interes propriu;
- (b) De auto-revizuire;
- (c) De reprezentare;
- (d) De familiaritate; și
- (e) De intimidare.

Aceste amenințări sunt discutate în detaliu în Partea A a acestui Cod.

- 200.4 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de interes propriu pentru un liber profesionist contabil includ cazuri în care:
- Un membru al echipei de asigurare are un interes financiar direct față de clientul asigurării.
  - O firmă se află în situație de dependență neadecvată față de onorariile totale primite de la un client.
  - Un membru al echipei de asigurare are o relație importantă de afaceri cu un client pentru care efectuează o misiune de asigurare.
  - O firmă este afectată de posibilitatea pierderii unui client important.

- Un membru al echipei misiunii de audit negociază condiții de angajare cu clientul de audit.
- O firmă încheie un aranjament cu privire la onorarii contingente legate de o misiune de asigurare.
- Un profesionist contabil descoperă o eroare semnificativă în momentul evaluării rezultatelor unui serviciu profesional precedent, prestat de către un membru care face parte din firma profesionistului contabil.

200.5 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de auto-revizuire pentru un liber profesionist contabil, includ cazuri în care:

- O firmă emite un raport de asigurare cu privire la eficacitatea funcționării sistemelor financiare după proiectarea sau implementarea sistemelor.
- O firmă a întocmit datele inițiale utilizate pentru a genera înregistrări care fac obiectul aspectelor vizate de misiunea de asigurare.
- Un membru al echipei de asigurare ocupă, sau a ocupat recent, funcția de director sau altă funcție de conducere în cadrul entității-client.
- Un membru al echipei de asigurare este, sau a fost recent, angajat al clientului de asigurare într-o poziție în care exercita o influență semnificativă asupra aspectelor vizate de misiune.
- Firma prestează un serviciu unui client de asigurare care afectează direct informațiile privind obiectul specific al misiunii de asigurare.

200.6 Exemplele de circumstanțe care generează amenințări de reprezentare pentru liber profesioniștii contabili, includ cazuri în care:

- Firma își promovează acțiunile deținute într-un client de audit.
- Un profesionist contabil se comportă ca reprezentant al unui client de audit în cadrul litigiilor sau a disputelor cu părți terțe.

200.7 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de familiaritate pentru un liber profesionist contabil includ cazuri în care:

- Un membru al echipei misiunii are o rudă apropiată sau un membru apropiat al familiei care ocupă funcția de director sau altă funcție de conducere în cadrul entității client.
- Un membru al echipei misiunii are o rudă apropiată sau un membru apropiat al familiei care, în calitate de angajat al clientului, se află în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra obiectului specific al misiunii.

- Un director sau o altă persoană cu funcție de conducere în cadrul entității client sau un angajat în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra obiectului specific al misiunii a fost recent partener al misiunii.
- Un profesionist contabil acceptă cadouri sau tratament preferențial din partea clientului, cu excepția cazului în care valoarea acestora este în mod clar neînsemnată și irelevantă.
- Personalul superior este asociat de o lungă perioadă de timp cu clientul de asigurare.

200.8 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de intimidare pentru un liber profesionist contabil, includ cazuri în care:

- O firmă este amenințată de către clientul misiunii cu concedierea din cadrul misiunii.
- Un client de audit precizează că nu va achita un contract planificat de non-asigurare firmei dacă firma continuă să dezaprobe tratamentul contabil al clientului aplicat unei anumite tranzacții.
- O firmă este amenințată că va fi dată în judecată de către client.
- Asupra firmei se exercită presiuni în vederea reducerii inadecvate a amplitudinii activității executate pentru a reduce onorariile.
- Profesionistul contabil se simte presat să aprobe raționamentul unui angajat al clientului deoarece acesta are o experiență mai vastă cu privire la aspectul respectiv.
- Profesionistul contabil este informat de către un partener al firmei că o promovare planificată nu se va realiza decât dacă profesionistul contabil este de acord cu tratamentul contabil neadecvat al unui client de audit.

200.9 Măsurile de protecție care pot elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, se împart în două mari categorii:

- (a) Măsurile de protecție create de profesie, legislație sau reglementări; și
- (b) Măsurile de protecție aferente mediului de activitate.

Exemple de măsuri de protecție create de profesie, legislație sau reglementări sunt descrise în punctul 100.14 din Partea A a acestui Cod.

200.10 Un liber profesionist contabil trebuie să exercite raționamentul profesional pentru a determina cea mai bună metodă de abordare a amenințărilor care nu sunt la un nivel acceptabil, fie prin aplicarea de măsuri de protecție pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, fie prin întreruperea ori renunțarea la respectiva misiune. În exercitarea acestui raționament, un liber profesionist contabil trebuie să ia în considerare dacă este probabil ca o

parte terță rezonabilă și informată, evaluând toate faptele specifice și circumstanțele disponibile profesionistului contabil la acea dată, să concluzioneze că amenințările vor fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, astfel încât conformitatea cu principiile fundamentale să nu fie compromisă. Această apreciere va fi afectată de aspecte precum importanța amenințării, natura misiunii și structura firmei.

200.11 În mediul de lucru, măsurile de protecție relevante vor varia în funcție de circumstanțe. Măsurile de protecție aferente mediului de lucru cuprind măsuri de protecție la nivelul firmei și măsuri de protecție specifice misiunii.

200.12 Exemplele de măsuri de protecție la nivelul firmei, aferente mediului de lucru, includ următoarele:

- Conducerea firmei insistă asupra importanței conformității cu principiile fundamentale.
- Conducerea firmei arată că se așteaptă ca membrii unei echipe de asigurare să acționeze în interes public.
- Politici și proceduri de implementare și monitorizare a controlului calității misiunilor.
- Politici documentate privind necesitatea identificării amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale, necesitatea evaluării importanței acestor amenințări și aplicarea măsurilor de protecție pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil sau, atunci când aceste măsuri de protecție nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate, rezilierea sau refuzul misiunii relevante.
- Politici și proceduri interne documentate care prevăd conformitatea cu principiile fundamentale.
- Politici și proceduri care vor permite identificarea intereselor și relațiilor dintre firmă sau membrii echipelor de misiune și clienți.
- Politici și proceduri de monitorizare și, dacă este necesar, gestionarea dependenței de veniturile primite de la un singur client.
- Utilizarea partenerilor diferiți și a echipelor de misiune diferite cu metode separate de raportare pentru prestarea de servicii de non-asigurare către un client de asigurare.
- Politici și proceduri care interzic persoanelor fizice, care nu fac parte din echipa misiunii, să influențeze în mod inadecvat rezultatele misiunii.
- Comunicarea la timp a politicilor și procedurilor unei firme, inclusiv a oricăror schimbări ale acestora, către toți partenerii și personalul profesional și instruirea și formarea corespunzătoare a acestora cu privire la acest tip de politici și proceduri.



- Desemnarea unui membru al conducerii superioare, care să fie responsabil cu supravegherea funcționării adecvate a sistemului de control al calității din cadrul firmei.
- Consilierea partenerilor și a personalului profesional al clientului de asigurare și al entităților afiliate pentru care este cerută independența.
- Un mecanism disciplinar pentru promovarea conformității cu politicile și procedurile.
- Politici și proceduri publicate care să îi încurajeze și să îi abiliteze pe angajați să comunice nivelurilor superioare din cadrul firmei orice problemă care îi preocupă legată de conformitatea cu principiile fundamentale.

200.13 Exemple pentru măsurile de protecție specifice misiunii aferente mediului de lucru pot include:

- Desemnarea unui profesionist contabil care nu a fost implicat în serviciile de non-asigurare pentru a revizui activitatea de non-asigurare prestată sau pentru a oferi asistența necesară.
- Desemnarea unui profesionist contabil care nu a fost membru al echipei de asigurare pentru a revizui activitatea de asigurare prestată sau pentru a oferi asistența necesară.
- Consultarea unei terțe părți independente, precum un comitet independent de directori, un organism profesional de reglementare sau un alt profesionist contabil.
- Discutarea problemelor de etică cu persoanele responsabile cu guvernarea clientului.
- Prezentarea către persoanele responsabile cu guvernarea clientului a naturii serviciilor prestate și a amplitudinii onorariilor percepute.
- Implicarea altei firme pentru a efectua sau a reefectua o parte a misiunii.
- Rotația personalului senior principal al echipei de asigurare.

200.14 În funcție de natura misiunii, un liber profesionist contabil poate, de asemenea, să se bazeze pe măsurile de protecție pe care le-a implementat clientul. Totuși, nu este posibil să se bazeze doar pe astfel de măsuri de protecție pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil.

200.15 Exemplele de măsuri de protecție din cadrul sistemelor și procedurilor clientului pot include următoarele:

- Clientul solicită ca alte persoane decât conducerea să ratifice sau să aprobe numirea unei firme pentru prestarea unei misiuni.

- Clientul dispune de angajați competenți, cu experiență și vechime în muncă, care pot lua decizii manageriale.
- Clientul a implementat proceduri interne care asigură alegeri obiective în contractarea misiunilor de non-asigurare.
- Clientul deține o structură de guvernare corporativă care asigură o supraveghere și o comunicare adecvată în ceea ce privește serviciile firmei.

## SECȚIUNEA 210

### Numirea profesională

#### *Acceptarea unui client*

- 210.1 Înainte de acceptarea unei noi relații cu un client, un liber profesionist contabil trebuie să ia în considerare dacă acceptarea ar crea anumite amenințări privind conformitatea cu principiile fundamentale. Potențialele amenințări la adresa integrității sau a conduitei profesionale pot apărea, de exemplu, ca urmare a unor aspecte îndoielnice asociate unui client (proprietarii acestuia, conducerea sau activitățile desfășurate).
- 210.2 Printre problemele referitoare la un client care, dacă sunt cunoscute, ar putea amenința conformitatea cu principiile fundamentale se numără de exemplu, implicarea clientului în activități ilegale (precum spălarea banilor), lipsa onestității sau existența unor practici de raportare financiară discutabile.
- 210.3 Un liber profesionist contabil trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau reduce la un nivel acceptabil.

Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Cunoașterea și înțelegerea clientului, a proprietarilor săi, a conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta și de activitățile de afaceri; sau
  - Obținerea angajamentului clientului de a îmbunătăți practicile de guvernanta corporativă sau controalele interne.
- 210.4 În cazurile în care nu este posibil să se reducă amenințările la un nivel acceptabil, liber profesionistul contabil trebuie să refuze începerea relației cu clientul.
- 210.5 Este recomandat ca liber profesionistul contabil să revizuiască periodic deciziile care au condus la acceptarea misiunilor recurente la același client.

#### *Acceptarea misiunii*

- 210.6 Principiul fundamental al competenței profesionale și al atenției cuvenite impune unui liber profesionist contabil obligația de a furniza numai acele servicii pe care are competența să le presteze. Înainte de acceptarea unei anumite misiuni pentru un client, un liber profesionist contabil trebuie să hotărască dacă acceptarea ar atrage după sine amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, este creată o amenințare generată de interesul propriu la adresa competenței profesionale și a atenției cuvenite dacă echipa misiunii nu posedă, sau nu poate dobândi, competențele necesare pentru a desfășura corespunzător misiunea.

- 210.7 Un liber profesionist contabil trebuie să evalueze importanța amenințărilor și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Înțelegerea adecvată a naturii activității clientului, complexității operațiunilor sale, cerințelor specifice misiunii, scopului, naturii și ariei de aplicabilitate a activității ce urmează a fi prestată;
  - Dobândirea de cunoștințe privind domeniile de activitate relevante sau aspectele cheie;
  - Deținerea sau obținerea experienței în ceea ce privește cerințele relevante de raportare sau reglementare;
  - Desemnarea unui personal suficient care dispune de competențele necesare;
  - Utilizarea de experți, acolo unde este necesar;
  - Convenirea asupra unei limite realiste de timp pentru realizarea misiunii; sau
  - Conformitatea cu politicile și procedurile de control al calității elaborate pentru a oferi o asigurare rezonabilă că misiunile specifice sunt acceptate numai atunci când pot fi realizate cu competență.
- 210.8 Atunci când intenționează să se bazeze pe consilierea sau activitatea unui expert, liber profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă această încredere este garantată. Factorii care trebuie luați în considerare includ: reputația, experiența, resursele disponibile și standardele profesionale și de etică aplicabile. Aceste informații pot fi obținute dintr-o asociere anterioară cu respectivul expert sau din consultarea cu alte părți.

#### *Modificări ale numirii profesionale*

- 210.9 Un liber profesionist contabil care este rugat să înlocuiască un alt liber profesionist contabil sau care intenționează să liciteze pentru preluarea unei misiuni deținute în prezent de un alt liber profesionist contabil, trebuie să ia în considerare dacă există motive profesionale sau de altă natură, pentru a nu accepta misiunea, precum circumstanțe care amenință conformitatea cu principiile fundamentale care nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție. De exemplu, poate exista o amenințare la adresa competenței profesionale și a atenției cuvenite dacă liber profesionistul contabil acceptă misiunea înainte de a cunoaște toate detaliile pertinente.
- 210.10 Un liber profesionist contabil trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări. În funcție de natura misiunii, acest lucru ar putea presupune comunicarea directă cu profesionistul contabil existent pentru a stabili faptele și circumstanțele care stau la baza modificării propuse, astfel încât

liber profesionistul contabil să poată decide dacă este adecvat să accepte misiunea. De exemplu, este posibil ca motivele aparente ale modificării numirii să nu reflecte în totalitate faptele și este posibil ca acestea să indice dezacorduri cu contabilul existent care pot influența decizia de a accepta numirea.

210.11 Atunci când este necesar trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Atunci când se răspunde cererilor de a înainta oferte, să se prezinte în respectiva ofertă că, înainte de acceptarea misiunii, va fi solicitată o întrevvedere cu profesionistul contabil existent, pentru a cerceta dacă există motive profesionale sau de orice altă natură din cauza cărora numirea nu ar trebui acceptată;
- Să i se solicite profesionistului contabil existent toate informațiile cunoscute cu privire la orice fapte sau circumstanțe care, după părerea acestuia, ar trebui aduse la cunoștința profesionistului contabil propus, înainte ca acesta să decidă dacă acceptă sau nu misiunea; sau
- Obținerea informațiilor necesare din alte surse.

În cazul în care amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție și nu pot fi obținute prin alte mijloace informații satisfăcătoare cu privire la faptele necesare, un liber profesionist contabil trebuie să refuze misiunea.

210.12 Unui liber profesionist contabil i se poate solicita să realizeze activități complementare sau suplimentare față de activitatea profesionistului contabil existent. Aceste împrejurări pot genera amenințări la adresa competenței profesionale și atenției cuvenite, amenințări care rezultă, de exemplu, din informații incomplete sau din lipsa informațiilor. Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare eliminării sau reducerii la un nivel acceptabil a acestor amenințări. Un exemplu al unei asemenea măsuri de protecție este înștiințarea profesionistului contabil existent cu privire la activitatea propusă, fapt care i-ar da acestuia ocazia să furnizeze orice informații relevante, necesare pentru desfășurarea corectă a activității.

210.13 Un profesionist contabil existent este obligat să mențină confidențialitatea. Măsura în care aceluși profesionist contabil îi este permis sau i se cere să discute afacerile clientului său cu un profesionist contabil propus, va depinde de natura misiunii și de următorii factori:

- (a) Dacă s-a obținut permisiunea clientului pentru a dezvălui respectivele informații; sau

- (b) Cerințele legale și de etică pentru astfel de comunicări și prezentări de informații, care pot varia în funcție de jurisdicție.

Circumstanțele în care profesionistului contabil i se cere sau i se poate cere să furnizeze informații confidențiale sau în care aceste divulgări de informații pot fi adecvate sunt stabilite în Secțiunea 140 din Partea A a prezentului Cod.

- 210.14 Un liber profesionist contabil va trebui, în general, să obțină permisiunea clientului, de preferat în scris, pentru a iniția discuții cu profesionistul contabil existent. Odată ce permisiunea a fost obținută, profesionistul contabil existent trebuie să respecte cerințele legale și de reglementare relevante care guvernează acest tip de solicitări. Atunci când profesionistul contabil existent furnizează informații, acestea vor fi furnizate cu onestitate și fără ambiguități. Dacă profesionistul contabil propus nu poate comunica cu cel existent, profesionistul contabil propus trebuie să parcurgă toate etapele rezonabile pentru a obține informațiile necesare cu privire la orice amenințări posibile prin orice alte mijloace, precum interviuarea părților terțe sau investigații de fond ale conducerii superioare sau ale persoanelor responsabile cu guvernarea clientului.

## SECȚIUNEA 220

### Conflicte de interese

220.1 Liber profesionistul contabil se poate confrunta cu un conflict de interese când desfășoară servicii profesionale. Conflictul de interese creează amenințări asupra obiectivității și asupra principiilor fundamentale. Astfel de amenințări pot fi create când:

- Liber profesionistul contabil furnizează servicii profesionale legate de un anumit aspect pentru doi sau mai mulți clienți, în raport cu care aspectul respectiv se află în conflict; sau
- Interesele liber profesionistului contabil în raport cu un anumit aspect și interesele clientului pentru care liber profesionistul contabil prestează un serviciu profesional legat de acel aspect, se află în conflict.

Liber profesionistul contabil nu trebuie să permită ca un conflict de interese să compromită raționamentul profesional sau de afaceri.

În cazul în care serviciul profesional este unul de asigurare, conformitatea cu principiul fundamental al obiectivității impune, de asemenea, independența clientului de asigurare, în conformitate cu Secțiunea 290 sau 291, după caz.

220.2 Exemple de situații în care pot apărea conflicte de interese, includ:

- Furnizarea unui serviciu de consultanță privind tranzacțiile către un client care caută să câștige un client de audit al firmei, în cazul în care firma a obținut informații confidențiale pe parcursul auditului, care pot fi relevante pentru tranzacție.
- Acordarea de consultanță în același timp către doi clienți care se află în competiție pentru a achiziționa aceeași companie, atunci când consultanța poate fi relevantă pentru poziția de competitor a părților.
- Furnizarea de servicii atât către vânzător, cât și către cumpărător, în legătură cu aceeași tranzacție.
- Efectuarea evaluării activelor pentru două părți care se află pe poziții adverse în raport cu acele active.
- Reprezentarea a doi clienți în legătură cu același subiect, clienți care se află în dispută clară, cum ar fi în timpul procedurii de divorț sau de dizolvare a parteneriatului.
- Întocmirea unui raport de asigurare pentru un cedent referitor la redevența datorată în baza unui contract de licență, în cazul în care, în același timp se consiliază concesionarul asupra corectitudinii sumelor de plată.

- Acordarea de consultanță unui client în favoarea investirii într-o afacere în care, de exemplu, soțul/soția liber profesionistului contabil are un interes financiar.
- Furnizarea de consultanță strategică unui client asupra poziției sale competitive, cât timp este asociat în participațiune sau deține un interes similar cu un competitor al clientului.
- Oferirea de consultanță unui client asupra unei achiziții de care este interesată și firma.
- Oferirea de consultanță unui client asupra procurării unui produs sau serviciu, în condițiile în care există un contract de redevență sau comision cu una din părțile vânzătoare sau cumpărătoare ale produsului sau serviciului.

220.3 Pentru identificarea sau evaluarea intereselor și a relațiilor care pot crea un conflict de interese și implementarea măsurilor de protecție, dacă este cazul, pentru a elimina sau reduce la un nivel acceptabil orice amenințare a conformității cu principiile fundamentale, liber profesionistul contabil trebuie să aplice raționamentul profesional și să ia în considerare dacă o terță persoană, rezonabilă și informată, prin deliberarea asupra tuturor faptelor și a circumstanțelor specifice disponibile la acel moment liber profesionistului contabil, ar putea concluziona că nu este afectată conformitatea cu principiile fundamentale.

220.4 Când ia în considerare conflictele de interese, inclusiv prezentarea sau diseminarea informațiilor în cadrul firmei sau a rețelei, și căutarea unor îndrumări pentru părți terțe, liber profesionistul contabil trebuie să fie prevăzător cu privire la principiul fundamental al confidențialității.

220.5 Dacă amenințarea generată de un conflict de interese nu este la un nivel acceptabil, liber profesionistul contabil trebuie să aplice măsuri de protecție pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel minim. În cazul în care măsurile de protecție nu pot reduce amenințarea la un nivel acceptabil, liber profesionistul contabil trebuie să renunțe să efectueze sau să întrerupă serviciile profesionale care ar genera conflicte de interese; sau va rezilia relațiile relevante sau va dispune ca interesele relevante să elimine sau să reducă amenințarea la un nivel acceptabil.

220.6 Înainte de a accepta o nouă relație cu un client, misiune sau relație de afaceri, liber profesionistul contabil va urma pașii cei mai relevanți pentru a identifica situațiile ce pot crea un conflict de interese, inclusiv:

- Natura intereselor relevante și a relațiilor dintre părțile implicate; și
- Natura serviciului și implicațiile sale pentru părțile relevante.

Natura serviciilor și interesele relevante și relațiile se pot schimba pe parcursul misiunii. Aceasta se adevărește în special când un liber profesionist contabil este rugat să desfășoare o misiune într-o situație care



poate deveni conflictuală, chiar dacă părțile care angajează liber profesionistul contabil nu sunt implicate, inițial, într-o dispută. Liber profesionistul contabil trebuie să rămână prevăzător asupra unor astfel de modificări, în scopul de a identifica situațiile care pot crea conflicte de interese.

220.7 În scopul identificării intereselor și a relațiilor ce pot genera un conflict de interese, un proces eficient de identificare a conflictului sprijină liber profesionistul contabil să identifice conflictele de interese actuale sau potențiale, înainte de a stabili dacă să accepte misiunea, dar și pe parcursul acesteia. Aceasta include aspecte identificate de părți externe, de exemplu clienți sau potențiali clienți. Cu cât un conflict de interese actual sau potențial este identificat mai devreme, cu atât este mai mare probabilitatea ca profesionistul contabil să fie capabil să aplice măsuri de protecție, dacă este cazul, pentru a elimina amenințarea asupra obiectivității și orice amenințare a conformității cu alte principii fundamentale, sau să o reducă la un nivel acceptabil. Procesul de identificare a conflictelor de interese existente sau potențiale depinde de factori ca:

- Natura serviciilor furnizate.
- Dimensiunea firmei.
- Dimensiunea și natura clientului.
- Structura firmei, de exemplu, numărul și localizarea geografică a filialelor.

220.8 Dacă firma este membru într-o rețea, identificarea conflictului trebuie să includă orice conflict de interese despre care liber profesionistul contabil are motive să creadă că pot exista sau pot apărea din cauza intereselor și relațiilor din interiorul rețelei. Pașii rezonabili pentru identificarea unor astfel de interese și relații care implică o firmă din rețea, depind de factori cum ar fi natura serviciilor profesionale furnizate, clienții pe care îi servește rețeaua și locațiile geografice ale tuturor părților relevante.

220.9 În cazul în care un conflict de interese este identificat, liber profesionistul contabil trebuie să evalueze:

- Semnificația intereselor relevante sau a relațiilor; și
- Semnificația amenințărilor generate de prestarea serviciului sau a serviciilor profesionale. În general, cu cât este mai mare legătura directă între serviciul profesional și aspectul asupra cărora părțile au interese conflictuale, cu atât va fi mai însemnată amenințarea obiectivității și a conformității cu alte principii fundamentale.

220.10 Liber profesionistul contabil trebuie să aplice măsuri de protecție, atunci când este cazul, pentru a elimina amenințările la adresa conformității cu principiile generale, generate de conflicte de interese, sau să le reducă la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:

- Implementarea de mecanisme pentru a preveni prezentările neautorizate de informații confidențiale, atunci când prestează servicii profesionale legate de un anumit aspect pentru doi sau mai mulți clienți, ale căror interese în legătură cu acel aspect se află în conflict. Aceasta ar putea include:
  - Utilizarea unor echipe ale misiunii diferite, cu politici și proceduri clare de păstrare a confidențialității.
  - Crearea de domenii separate de practică pentru funcții specializate din cadrul firmei, care pot acționa ca o barieră împotriva transferului de informații dintr-un domeniu de practică în altul, în cadrul firmei.
  - Stabilirea politicilor și procedurilor de limitare a accesului la dosarele clientului, utilizarea acordurilor de confidențialitate semnate de angajații și partenerii firmei și/sau separarea fizică și electronică a informațiilor confidențiale.
- Revizuirea periodică a aplicării măsurilor de protecție de către un superior care nu este implicat în misiunea sau misiunile cu clientul.
- Demersul ca un profesionist contabil care nu este implicat în furnizarea de servicii sau afectat în vreun fel de conflict, să revizuiască activitatea desfășurată pentru a evalua dacă raționamentele cheie și concluziile sunt adecvate.
- Consultarea cu părți terțe, precum un organism profesional, consilierul juridic sau un alt profesionist contabil.

220.11 Mai mult, este necesar, în general, să se prezinte natura conflictului de interese și măsurile de protecție asociate, în cazul în care există, clienților afectați de conflict și, când măsurile de protecție sunt menite să reducă amenințarea la un nivel acceptabil, să se obțină consimțământul lor pentru ca liber profesionistul contabil să presteze serviciul profesional. Prezentarea și consimțământul pot avea diferite forme, de exemplu:

- Prezentarea generală către clienți a situațiilor în care liber profesionistul contabil, pe baza practicilor comerciale comune, nu furnizează un serviciu în exclusivitate pentru un client (de exemplu, pentru un anumit serviciu într-un anumit sector al pieței) pentru ca clientul să ofere un consimțământ general corespunzător. Astfel de prezentări pot, de exemplu, să fie făcute în termenii și condițiile standard privind misiunea ale profesionistului contabil.
- Prezentări specifice către clienții afectați de circumstanțele respectivului conflict, inclusiv o prezentare detaliată a situației și o explicație completă a oricărui plan de măsuri de protecție și a riscurilor implicate, suficiente pentru a da posibilitatea clientului să ia o decizie

informată privind acel aspect, și să acorde, prin urmare, consimțământul.

- În anumite situații, consimțământul poate fi sugerat prin comportamentul clientului, în cazul în care profesionistul contabil are suficiente probe pentru a concluziona că se cunosc de către clienți circumstanțele inițiale și că aceștia au acceptat conflictul de interese dacă nu ridică nicio obiecție privind existența conflictului.

Profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă natura și semnificația conflictului de interese necesită prezentări specifice și un consimțământ explicit. În acest scop, profesionistul contabil trebuie să aplice raționamentul profesional pentru a pune în balanță rezultatul evaluării circumstanțelor care generează un conflict de interese, inclusiv părțile ce pot fi afectate, natura problemelor care pot apărea și posibilitatea ca un anumit aspect să evolueze într-un mod neprevăzut.

220.12 În cazul în care un liber profesionist contabil a solicitat un consimțământ expres din partea clientului și acel consimțământ a fost refuzat de către client, profesionistul contabil trebuie să refuze derularea sau să suspende serviciile profesionale care ar duce la un conflict de interese; sau trebuie să încheie relația sau să renunțe la interesele relevante, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil, astfel încât să se poată obține acel consimțământ, după aplicarea oricăror măsuri de protecție suplimentare, după caz.

220.13 În cazul în care prezentarea este verbală, sau consimțământul este verbal sau implicit, profesionistul contabil este încurajat să documenteze natura situațiilor care au generat conflictul de interese, măsurile de protecție aplicate pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil și consimțământul obținut.

220.14 În anumite circumstanțe, realizarea unor prezentări speciale în scopul obținerii unui consimțământ explicit poate genera o încălcare a confidențialității. Exemple de astfel de situații pot include:

- Efectuarea unui serviciu referitor la tranzacții pentru un client care are legături cu preluarea ostilă a unui alt client al firmei.
- Efectuarea unei investigații complexe pentru un client, în legătură cu un act de fraudă suspectat, când firma deține informații confidențiale obținute în urma prestării unui serviciu profesional pentru un alt client care ar putea fi implicat în fraudă.

Firma nu trebuie să accepte sau să continue o misiune în astfel de circumstanțe, cu excepția cazului în care se îndeplinesc următoarele condiții:

- Firma nu acționează ca un promotor al unuia dintre clienți, dacă aceasta presupune să își asume o poziție adversă împotriva celui alt client, referitor la același aspect;

- Sunt în vigoare mecanisme specifice pentru a preveni divulgarea de informații confidențiale între echipele misiunii care deservesc cei doi clienți;
- Firma este mulțumită că o parte terță rezonabilă și informată, care evaluează toate faptele și circumstanțele specifice, aflate la dispoziția liber profesionistului contabil la momentul respectiv, ar putea concluziona că este adecvat ca firma să accepte sau să continue misiunea, deoarece restricționarea abilității firmei de a furniza serviciul ar putea genera un rezultat advers exagerat pentru clienți sau alte părți terțe relevante.

Profesionistul contabil trebuie să documenteze natura circumstanțelor, inclusiv rolul pe care profesionistul contabil urmează să și-l asume, mecanismele specifice existente folosite pentru a preveni divulgarea de informații între echipele misiunii care deservesc cei doi clienți și temeiul concluziei că este adecvată acceptarea misiunii.

## SECȚIUNEA 230

### Opinii suplimentare

- 230.1 În situațiile în care liber profesionistului contabil i se solicită să ofere o opinie suplimentară cu privire la aplicarea standardelor sau principiilor de contabilitate, audit, de raportare sau a altor standarde sau principii în anumite circumstanțe sau a anumitor tranzacții de către sau în numele unei companii sau entități care nu este un client curent, pot fi generate amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o amenințare privind competența profesională și atenția cuvenită, în circumstanțe în care o opinie suplimentară nu se bazează pe același set de fapte ca cel pe care îl are la dispoziție profesionistul contabil existent, sau se bazează pe probe necorespunzătoare. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de circumstanțele solicitării și de alte fapte disponibile și ipoteze relevante pentru exprimarea unui raționament profesional.
- 230.2 Atunci când i se solicită o astfel de opinie, liber profesionistul contabil trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și, atunci când este necesar, să aplice măsuri de protecție pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include obținerea permisiunii clientului de a contacta contabilul existent, descrierea limitărilor aferente oricărei opinii referitoare la comunicarea cu clientul și furnizarea unei copii a opiniei către contabilul existent.
- 230.3 Dacă entitatea sau compania care solicită opinia nu va permite comunicarea cu contabilul existent, liber profesionistul contabil trebuie să evalueze dacă, luând în calcul toate circumstanțele date, este adecvat să furnizeze opinia cerută.

## SECȚIUNEA 240

### Onorarii și alte tipuri de remunerație

- 240.1 Atunci când se încep negocierile privind serviciile profesionale, liber profesionistul contabil poate menționa orice onorariu pe care îl consideră adecvat. Faptul că un liber profesionist contabil poate percepe un onorariu mai mic decât un altul nu este, în sine, lipsit de etică. Cu toate acestea, pot exista amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale care sunt generate de nivelurile onorariilor percepute. De exemplu, o amenințare cauzată de interesul propriu la adresa competenței profesionale și a atenției convenite este generată dacă respectivul onorariu perceput este atât de mic încât ar putea fi dificil să se realizeze misiunea în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.
- 240.2 Existența și importanța unor astfel de amenințări va depinde de factori precum nivelul onorariului perceput și serviciile pentru care se aplică. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Atragerea atenției clientului cu privire la termenii misiunii și, în special, cu privire la baza pe care sunt percepute onorariile și cu privire la serviciile acoperite de onorariul perceput; sau
  - Alocarea timpului necesar și a personalului calificat pentru realizarea sarcinii.
- 240.3 Onorariile contingente sunt adesea utilizate pentru anumite tipuri de misiuni de non-asigurare.<sup>1</sup> Totuși, ele pot genera, în anumite circumstanțe, amenințări la adresa respectării principiilor fundamentale. Ele ar putea genera o amenințare a obiectivității prin interesul propriu. Existența și importanța acestor amenințări depinde de factori precum:
- Natura misiunii.
  - Limitele valorilor posibile ale onorariului.
  - Baza pentru determinarea onorariului.
  - Dacă rezultatul tranzacției va fi revizuit de o terță parte independentă.
- 240.4 Importanța unor astfel de amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Un pre-contract scris cu clientul, privind baza de remunerare;

---

<sup>1</sup> Onorariile contingente pentru serviciile de non-asigurare furnizate clienților de audit și altor clienți de asigurare sunt discutate în Secțiunile 290 și 291 ale prezentului Cod.

- Prezentarea către utilizatorii vizați a activității realizate de către liber profesionistul contabil și a bazei de remunerare;
- Politici și proceduri de control al calității; sau
- Revizuirea de către o terță parte independentă a activității realizate de către liber profesionistul contabil.

240.5 În anumite circumstanțe, liber profesionistul contabil poate primi un onorariu sau un comision pentru o recomandare către un client. De exemplu, atunci când un liber profesionist contabil nu furnizează serviciile specifice solicitate, poate primi un onorariu pentru a recomanda unui client vechi un alt liber profesionist contabil sau un alt expert. Liber profesionistul contabil poate primi un comision de la o terță parte (de exemplu de la un furnizor de software) pentru vânzarea de bunuri sau servicii unui client. Acceptarea unui asemenea comision sau onorariu de recomandare poate da naștere unor amenințări de interes propriu la adresa obiectivității, competenței profesionale și atenției cuvenite.

240.6 Un liber profesionist contabil poate, de asemenea, să plătească un astfel de onorariu de recomandare pentru a obține un client, spre exemplu, în cazul în care clientul respectiv este client al unui alt liber profesionist contabil dar solicită servicii specifice, care nu pot fi oferite de contabilul existent. Plata unor asemenea onorarii de recomandare poate, de asemenea, să dea naștere unei amenințări de interes propriu la adresa obiectivității, competenței profesionale și atenției cuvenite.

240.7 Trebuie să se evalueze importanța amenințării și să se aplice măsurile de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Informarea clientului în legătură cu orice acord de plată a unui onorariu de recomandare către un alt profesionist contabil pentru activitatea recomandată;
- Informarea clientului în legătură cu orice aranjamente pentru a primi un onorariu de recomandare pentru recomandarea clientului unui alt liber profesionist contabil; sau
- Obținerea unui acord prealabil din partea clientului în ceea ce privește stabilirea comisionului pentru vânzarea de către o terță parte a unor bunuri sau servicii către client.

240.8 Liber profesionistul contabil poate achiziționa integral sau parțial o altă firmă, pe bază de plăți efectuate către persoanele care au deținut anterior firma, sau către moștenitorii sau succesorii acestora. Astfel de plăți nu sunt considerate onorarii sau comisioane de recomandare așa cum sunt definite la punctele 240.5-240.7 de mai sus.

## SECȚIUNEA 250

### Marketingul serviciilor profesionale

- 250.1 Atunci când un liber profesionist contabil solicită noi misiuni prin publicitate sau alte forme de marketing, pot exista amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare de interes propriu asupra conformității cu principiul competenței profesionale este generată dacă serviciile, performanțele sau produsele sunt promovate într-un mod care este în neconcordanță cu acest principiu.
- 250.2 Un liber profesionist contabil nu trebuie să compromită profesia atunci când promovează serviciile profesionale. Liber profesionistul contabil trebuie să fie onest și loial și nu trebuie:
- (a) Să emită pretenții exagerate pentru serviciile oferite, calificările deținute sau experiența câștigată; sau
  - (b) Să facă referiri compromițătoare sau comparații nefundamentate referitoare la activitatea altora.

Dacă liber profesionistul contabil are îndoieli cu privire la caracterul adecvat al unei anumite forme de publicitate sau marketing, liber profesionistul contabil trebuie să aibă în vedere consultarea organismului profesional relevant.



## SECȚIUNEA 260

### Cadouri și ospitalitate

- 260.1 Este posibil ca unui liber profesionist contabil sau unui membru al familiei apropiatesau unei rude apropiate a acestuia să i se ofere cadouri sau ospitalitate din partea unui client. O astfel de ofertă poate genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, amenințări de interes propriu sau de familiaritate asupra obiectivității pot fi create dacă se acceptă un cadou din partea unui client; pot apărea amenințări de intimidare la adresa obiectivității dacă asemenea oferte sunt făcute publice.
- 260.2 Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de natura, valoarea și intenția din spatele ofertei. Atunci când sunt oferite unui liber profesionist contabil cadouri și ospitalitate pe care, după analizarea tuturor faptelor și circumstanțelor specifice, o terță parte rezonabilă și informată, le-ar considera în mod evident neînsemnate și irelevante, liber profesionistul contabil ar putea concluziona că oferta este făcută în cursul desfășurării normale a activității, fără intenția specifică de a influența luarea deciziilor sau de a obține informații. În astfel de cazuri, liber profesionistul contabil ar putea concluziona, în general, că orice eventuală amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale este la un nivel acceptabil.
- 260.3 Liber profesionistul contabil trebuie să evalueze importanța oricărei amenințări și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a o elimina sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, liber profesionistul contabil nu trebuie să accepte o astfel de ofertă.

## SECȚIUNEA 270

### Custodia activelor clientului

- 270.1 Un liber profesionist contabil nu trebuie să își asume custodia lichidităților sau a altor active ale unui client cu excepția cazului în care acest lucru este permis prin lege, și în acest caz, în conformitate cu orice obligații legale suplimentare impuse unui liber profesionist contabil care deține astfel de active.
- 270.2 Deținerea activelor unui client creează amenințări în ceea ce privește conformitatea cu principiile fundamentale; de exemplu, există o amenințare de interes propriu privind conduita profesională și poate fi o amenințare de interes propriu privind obiectivitatea, rezultată din deținerea activelor clientului. Un liber profesionist contabil căruia i se încredințează lichidități (sau alte active) aparținând altor persoane, trebuie să:
- (a) Păstreze astfel de active separat de cele personale sau ale firmei;
  - (b) Folosească astfel de active numai pentru scopul în care au fost destinate;
  - (c) În orice moment, să fie pregătit să răspundă oricăror persoane îndreptățite, pentru acele active, precum și pentru orice venit, dividend sau câștig generat; și
  - (d) Să respecte toate legile și reglementările relevante privind deținerea și contabilizarea unor astfel de active.
- 270.3 Ca parte a procedurilor de acceptare a clientului și a misiunii pentru astfel de servicii ce pot implica custodia activelor clientului, liber profesionistul contabil trebuie să efectueze investigații adecvate privind proveniența unor astfel de active și trebuie să aibă în vedere obligațiile legale și de reglementare. De exemplu, dacă activele sunt rezultatul unor activități ilegale, precum spălarea banilor, s-ar genera o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale. În asemenea situații, profesionistul contabil ar trebui să facă apel la consiliere juridică.

## SECȚIUNEA 280

### Obiectivitate – toate serviciile

- 280.1 Liber profesionistul contabil trebuie să decidă, atunci când oferă servicii profesionale, dacă există amenințări la adresa conformității cu principiul fundamental al obiectivității care rezultă din interesele avute în relațiile cu un client sau cu directorii, funcționarii sau angajații acestuia. De exemplu, o amenințare de familiaritate asupra obiectivității poate fi generată de o relație de familie, o relație apropiată personală sau o relație de afaceri.
- 280.2 Liber profesionistul contabil care oferă un serviciu de asigurare trebuie să fie independent față de clientul de asigurare. Independența de rațiune și independența de acțiune sunt necesare pentru a permite liber profesionistului contabil să exprime o opinie care să fie percepută ca neafectată de subiectivism, conflict de interese sau influențe nedorite ale altor părți. Secțiunile 290 și 291 oferă îndrumări specifice privind cerințele de independență ale liber profesioniștilor contabili atunci când efectuează o misiune de asigurare.
- 280.3 Existența amenințărilor la adresa obiectivității atunci când se prestează un serviciu profesional va depinde de circumstanțele specifice ale misiunii și de natura activității pe care o desfășoară liber profesionistul contabil.
- 280.4 Un liber profesionist contabil trebuie să evalueze importanța fiecărei amenințări și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Retragerea din echipa misiunii;
  - Proceduri de supraveghere;
  - Încheierea relației financiare sau de afaceri care generează amenințarea;
  - Discutarea problemei cu nivelurile superioare ale conducerii firmei; sau
  - Discutarea problemei cu persoanele responsabile cu guvernarea clientului.

Dacă măsurile de protecție nu pot elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să refuze sau să încheie misiunea respectivă.

**SECȚIUNEA 290\***  
**INDEPENDENȚĂ - MISIUNI DE AUDIT ȘI REVIZUIRE**

**CUPRINS**

---

	Punct
Structura secțiunii .....	290.1
O abordare a cadrului conceptual cu privire la independență .....	290.4
Rețele și firme din cadrul unei rețele .....	290.13
Entități de interes public .....	290.25
Entități afiliate.....	290.27
Persoanele responsabile cu guvernanta.....	290.28
Documentația .....	290.29
Durata misiunii .....	290.30
Fuziuni și achiziții.....	290.33
Încălcarea unei prevederi din prezenta secțiune.....	290.39
Aplicarea abordării cadrului conceptual cu privire la independență .....	290.100
Interese financiare .....	290.102
Împrumuturi și garanții .....	290.117
Relații de afaceri .....	290.123
Relații familiale și personale.....	290.126
Angajarea la un client de audit .....	290.132
Alocarea temporară de personal .....	290.140
Servicii recente furnizate clienților de audit .....	290.141
Deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de audit .....	290.144
Asocierea îndelungată a personalului de conducere (inclusiv rotația partenerului) cu un client de audit .....	290.148
Furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de audit.....	290.154
Responsabilitățile conducerii.....	290.159
Întocmirea înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare .....	290.164

---

\* Amendamentele la această secțiune aferente modificărilor Codului privind abordarea unor prevederi legate de serviciile de non-asigurare intră în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare încheiate la sau după 15 aprilie 2016. A se vedea pag. 162.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI  
(Codul IESBA)

Servicii de evaluare .....	290.172
Servicii de fiscalitate .....	290.178
Servicii de audit intern .....	290.192
Servicii pentru sisteme IT .....	290.198
Servicii de consultanță în legătură cu litigiile .....	290.204
Servicii juridice .....	290.206
Servicii de recrutare .....	290.211
Servicii cu privire la finanțele corporative .....	290.213
Onorarii .....	290.217
Onorarii - valoare relativă .....	290.217
Onorarii – restanțe .....	290.220
Onorarii contingente .....	290.221
Politici de recompensare și evaluare .....	290.225
Cadouri și ospitalitate .....	290.227
Litigii în curs sau iminente .....	290.228
Rapoarte care conțin o restricție cu privire la utilizare și distribuție .....	290.500

---

## Structura secțiunii

- 290.1 Această secțiune abordează cerințele cu privire la independență pentru misiunile de audit și misiunile de revizuire, care sunt misiuni de asigurare în cadrul cărora un liber profesionist contabil exprimă o concluzie cu privire la situațiile financiare. Astfel de misiuni cuprind misiuni de audit și de revizuire în vederea raportării pe baza unui set complet de situații financiare sau a unei singure situații financiare. Cerințele de independență pentru misiunile de asigurare, care nu constituie nici misiuni de audit, nici misiuni de revizuire, sunt discutate în Secțiunea 291.
- 290.2 În anumite circumstanțe care implică misiuni de audit în care raportul de audit include o restricție cu privire la utilizare și distribuire și cu condiția îndeplinirii anumitor condiții, cerințele de independență din această secțiune pot fi modificate după cum este menționat în punctele 290.500 și 290.514. Nu sunt permise modificări în cazul unui audit al situațiilor financiare prevăzut de lege sau reglementare.
- 290.3 În această secțiune termenul (termenii) de:
- (a) „Audit”, „echipă de audit”, „misiune de audit”, „client de audit” și „raport de audit” includ revizuirea, echipa de revizuire, misiunea de revizuire, clientul revizurii și raportul de revizuire; și
  - (b) „Firmă” include firma din cadrul unei rețele, cu excepția cazurilor în care se prevede altfel.

## O abordare a cadrului conceptual cu privire la independență

- 290.4 În cazul misiunilor de audit, este în interesul public și, prin urmare, prevăzut în prezentul Cod, ca membrii echipelor de audit, ai firmelor și firmelor din cadrul unei rețele să fie independenți față de clienții de audit.
- 290.5 Obiectivul acestei secțiuni este acela de a oferi sprijin firmelor și membrilor echipelor de audit atunci când aplică abordarea cadrului conceptual descrisă în cele ce urmează, pentru a obține și menține independența.
- 290.6 Independența cuprinde:
- (a) Independența de rațiune  
Starea mentală care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectată de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i astfel unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
  - (b) Independența de aparență  
Evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de importante încât o parte terță informată și rezonabilă, care, apreciind toate faptele specifice și circumstanțele relevante, ar concluziona că integritatea,

obiectivitatea sau scepticismul profesional ale firmei sau ale unui membru al echipei de audit au fost compromise.

- 290.7 Abordarea cadrului conceptual trebuie aplicată de profesioniștii contabili pentru:
- (a) Identificarea amenințărilor la adresa independenței;
  - (b) Evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
  - (c) Aplicarea măsurilor de protecție, atunci când este necesar, pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

Când un profesionist contabil apreciază că măsurile de protecție nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate pentru a elimina sau pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să elimine circumstanțele sau relațiile care generează amenințările sau să refuze ori să încheie misiunea de audit.

Un profesionist contabil trebuie să utilizeze raționamentul profesional în aplicarea acestui cadru conceptual.

- 290.8 Multe circumstanțe diferite sau combinații de circumstanțe pot fi relevante în evaluarea amenințărilor la adresa independenței. Este imposibil de definit fiecare situație care generează amenințări la adresa independenței și de specificat acțiunile corespunzătoare. Prin urmare, acest Cod stabilește un cadru conceptual care solicită firmelor și membrilor echipelor de audit să identifice, să evalueze și să abordeze amenințările la adresa independenței. Abordarea cadrului conceptual sprijină liberii profesioniștii contabili să se conformeze cu cerințele de etică ale acestui Cod. Aceasta cuprinde multe variații ale circumstanțelor care generează amenințări la adresa independenței și care pot împiedica un profesionist contabil să concluzioneze că o situație este permisă dacă ea nu este interzisă, în mod specific.
- 290.9 Punctul 290.100 și cele care i se succed descriu modul în care abordarea cadrului conceptual trebuie aplicată independenței. Aceste puncte nu abordează toate circumstanțele și relațiile care generează sau pot genera amenințări la adresa independenței.
- 290.10 În procesul de luare a deciziei de acceptare sau continuare a unei misiuni sau a deciziei dacă o anumită persoană poate fi membru al echipei de audit, o firmă trebuie să identifice și să evalueze amenințările la adresa independenței. Dacă amenințările nu sunt la un nivel acceptabil și decizia se referă la acceptarea unei misiuni sau la includerea unei anumite persoane în cadrul echipei de audit, firma trebuie să stabilească dacă sunt disponibile măsuri de protecție pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. În cazul în care decizia se referă la continuarea unei misiuni, firma trebuie să stabilească dacă vreuna dintre măsurile de protecție existente va continua să fie eficientă pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil, sau dacă alte măsuri de protecție vor trebui

aplicate sau dacă misiunea trebuie încetată. Ori de câte ori este adusă la cunoștința firmei o nouă informație cu privire la o amenințare la adresa independenței, pe parcursul misiunii, firma trebuie să evalueze importanța amenințării în conformitate cu abordarea cadrului conceptual.

- 290.11 În cadrul acestei secțiuni se face referire la importanța amenințărilor la adresa independenței. În evaluarea importanței unei amenințări, trebuie să fie luați în considerare atât factorii calitativi, cât și cei cantitativi.
- 290.12 În majoritatea cazurilor, această secțiune nu prevede responsabilitatea specifică a persoanelor din cadrul firmei cu privire la acțiunile referitoare la independență, deoarece responsabilitatea poate varia în funcție de dimensiunea, structura și organizarea unei firme. Prin *Standardele Internaționale de Control al Calității* (ISQC), firmelor li se cere să stabilească politici și proceduri menite să confere o asigurare rezonabilă a menținerii independenței atunci când acestea sunt prevăzute prin cerințele de etică relevante. Mai mult, *Standardele Internaționale de Audit* (ISA) prevăd ca partenerul misiunii să formuleze o concluzie asupra conformității cu cerințele referitoare la independență care sunt aplicate misiunii.

## **Rețele și firme din cadrul unei rețele**

- 290.13 Dacă o firmă este considerată a fi o firmă din cadrul unei rețele, firma trebuie să fie independentă față de clienții de audit ai celorlalte firme din cadrul rețelei (cu excepția cazului în care acest Cod nu prevede altfel). Cerințele de independență prevăzute de această secțiune, care sunt aplicabile în cazul unei firme din cadrul unei rețele, sunt aplicabile oricărei entități, de exemplu, unui cabinet de consultanță sau unei firme de avocatură, care întrunește cerințele definiției firmei din cadrul unei rețele, indiferent dacă entitatea însăși se încadrează în definiția unei firme.
- 290.14 Pentru a își spori capacitatea de a furniza servicii profesionale, firmele formează frecvent structuri de dimensiuni mai mari cu alte firme și entități. Măsura în care aceste structuri mari creează o rețea depinde de anumite fapte și circumstanțe și nu de măsura în care firmele și entitățile sunt separate și distincte din punct de vedere legal. De exemplu, o structură mai mare poate avea numai scopul de a facilita recomandarea pentru o lucrare, ceea ce, în sine, nu întrunește criteriile necesare pentru a constitui o rețea. În mod alternativ, o structură mai mare poate fi constituită în scopul cooperării, iar firmele au un nume comun de marcă, un sistem comun de control al calității, sau resurse profesionale semnificative în comun și în consecință sunt considerate a fi o rețea.
- 290.15 Raționamentul utilizat pentru a determina dacă o structură mare constituie o rețea trebuie să ia în considerare măsura în care o parte terță rezonabilă și informată, care analizează toate faptele și circumstanțele specifice, poate ajunge la concluzia că entitățile sunt asociate în așa fel încât să existe o rețea. Acest raționament trebuie aplicat uniform în toată rețeaua.



- 290.16 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării și are în mod clar ca obiectiv obținerea de profit sau repartizarea costurilor între entitățile din structură, aceasta este considerată a fi o rețea. Totuși, repartizarea costurilor ne semnificative nu conduce, în sine, la crearea unei rețele. În plus, dacă repartizarea costurilor este limitată doar la acele costuri legate de realizarea unor metodologii, manuale sau cursuri de instruire în audit, acest lucru, în sine, nu ar crea o rețea. Mai mult, o asocierie între o firmă și o entitate cu care nu există nici un tip de conexiuni pentru a furniza în comun un serviciu sau pentru a dezvolta în comun un produs nu ar crea în sine o rețea.
- 290.17 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii împart o structură comună de proprietate, control sau conducere, aceasta este considerată a fi o rețea. Aceasta poate fi înființată prin contract sau prin alte mijloace.
- 290.18 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii au politici și proceduri comune de control al calității, aceasta este considerată a fi o rețea. În acest scop, politicile și procedurile comune de control al calității sunt cele proiectate, implementate și monitorizate în cadrul structurii mai mari.
- 290.19 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii au o strategie comună de afaceri, aceasta este considerată a fi o rețea. O strategie comună de afaceri presupune un acord din partea entităților de a atinge anumite obiective strategice comune. O entitate nu este considerată a fi o firmă din cadrul unei rețele doar în baza cooperării sale cu altă entitate pentru a răspunde în comun la o cerere de propuneri pentru furnizarea unui serviciu profesional.
- 290.20 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii împart utilizarea unui nume comun de marcă, aceasta este considerată a fi o rețea. Un nume comun de marcă include inițiale comune sau un nume comun. Se consideră că o firmă utilizează un nume comun de marcă dacă include, de exemplu, numele de marcă comun ca parte a, sau împreună cu, numele firmei, atunci când un partener al firmei semnează un raport de audit.
- 290.21 Chiar dacă o firmă nu aparține unei rețele și nu utilizează un nume de marcă comun ca parte a numelui firmei, poate crea aparența că aparține unei rețele dacă în antetul articolelor de papetărie sau în materialele promoționale face referire la faptul că este membrul al unei asocieri de firme. În consecință, dacă nu se acordă atenție modului în care este descrisă calitatea de membru a unei firme, se poate crea percepția că firma aparține unei rețele.
- 290.22 Dacă o firmă vinde o componentă a practicii sale, contractul de vânzare stipulează uneori că, pentru o perioadă limitată de timp, componenta poate continua să folosească numele firmei, sau un element al numelui, chiar dacă aceasta nu mai are legătură cu firma. În astfel de circumstanțe, deși cele

două entități pot funcționa sub un nume comun, condițiile sunt de așa natură încât acestea nu aparțin unei structuri mai mari create în scopul cooperării și nu sunt, în consecință, firme din cadrul unei rețele. Acele entități trebuie să determine modul în care prezintă faptul că nu sunt firme din cadrul unei rețele atunci când se prezintă unor părți terțe.

290.23 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii împart o parte semnificativă din resursele profesionale, aceasta este considerată a fi o rețea. Resursele profesionale includ:

- Sisteme comune ce permit firmelor să facă schimb de informații precum date referitoare la clienți, facturare și pontaj;
- Parteneri și angajați;
- Departamente tehnice care se consultă cu privire la aspecte, tranzacții sau evenimente tehnice sau specifice unui sector de activitate, pentru misiunile de asigurare;
- O metodologie de audit sau manuale de audit; și
- Cursuri și facilități de instruire.

290.24 Stabilirea măsurii în care resursele profesionale împărțite sunt semnificative și, în consecință, dacă firmele fac parte dintr-o rețea, trebuie făcută pe baza circumstanțelor și faptelor relevante. În cazul în care resursele împărțite sunt limitate la o metodologie de audit și manuale de audit comune, fără a avea loc niciun schimb de personal sau de informații privind clienții sau piața, este puțin probabil ca resursele împărțite să fie considerate semnificative. Aceleași principii se aplică unei inițiative comune de instruire. În cazul în care, totuși, resursele împărțite implică schimbul de persoane sau informații, precum cazul în care angajații sunt selectați dintr-un grup comun, sau un departament tehnic comun este creat în cadrul structurii mai mari care furnizează consultanță tehnică firmelor participante pe care acestea sunt obligate să o urmeze, este mai probabil ca o parte terță rezonabilă și informată să ajungă la concluzia că resursele comune sunt semnificative.

## **Entități de interes public**

290.25 Secțiunea 290 conține prevederi suplimentare care reflectă nivelul interesului public în anumite entități. În contextul acestei secțiuni, entitățile de interes public sunt:

- (a) Toate entitățile cotate; și
- (b) Orice entitate:
  - (i) Definită prin reglementări sau legislație drept o entitate de interes public; sau

- (ii) Al cărei audit trebuie desfășurat, așa cum prevăd reglementările sau legislația, în conformitate cu aceleași cerințe de independență care se aplică auditului entităților cotate. Asemenea reglementări pot fi promulgate de orice autoritate de reglementare relevantă, inclusiv o autoritate de reglementare a auditului.

290.26 Firmele și organismele membre sunt încurajate să stabilească dacă trebuie să trateze și alte entități, sau anumite categorii de entități, drept entități de interes public, atunci când acestea au un număr mare sau o gamă variată de părți interesate. Factorii care trebuie luați în considerare includ:

- Natura activității, așa cum ar fi cazul deținerii de active în baza capacității de custodie pentru un număr mare de părți interesate. Exemplele pot include instituții financiare, precum băncile sau companiile de asigurare și fonduri de pensii;
- Dimensiunea; și
- Numărul de angajați.

### Entități afiliate

290.27 În cazul unui client de audit care este entitate cotate, referințele la un client de audit din această secțiune includ entitățile afiliate ale clientului (cu excepția cazului în care se prevede altfel). Pentru toți ceilalți clienți de audit, referințele la un client de audit din această secțiune includ entitățile afiliate asupra cărora clientul deține controlul direct sau indirect. În cazul în care echipa de audit știe sau are motive să creadă că relația sau situațiile care implică o altă entitate afiliată a clientului sunt relevante pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de audit trebuie să includă acea entitate afiliată în identificarea și evaluarea amenințărilor la adresa independenței și va aplica măsuri de protecție adecvate.

### Persoanele responsabile cu guvernarea

290.28 Chiar și atunci când acest Cod, standardele de audit aplicabile, legea sau reglementările nu prevăd în mod explicit, este încurajată comunicarea periodică între firmă și persoanele responsabile cu guvernarea clientului de audit cu privire la relații și alte aspecte care ar putea, în opinia firmei, să afecteze, în mod rezonabil, independența. Astfel de comunicări permit persoanelor responsabile cu guvernarea să:

- (a) Aprecieze raționamentele firmei de identificare și evaluare a amenințărilor la adresa independenței,
- (b) Aprecieze gradul de adecvare al măsurilor de protecție aplicate pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil, și
- (c) Întreprindă acțiunile corespunzătoare.

O asemenea abordare poate fi utilă mai ales în ceea ce privește amenințările generate de intimidare și familiaritate.

Pentru a se conforma cerințelor prezentei secțiuni cu privire la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, firma va stabili, luând în considerare natura și importanța aspectelor și circumstanțelor particulare ce urmează a fi transmise, persoana/persoanele corespunzătoare din structura de guvernanta cu care va comunica. În cazul în care firma comunică cu un subgrup format din cei responsabili cu guvernanta, spre exemplu, un comitet de audit sau o anumită persoană, firma va stabili dacă este necesară și comunicarea cu toate celelalte persoane responsabile cu guvernanta pentru ca acestea să fie informate corespunzător.

## Documentația

290.29 Documentația furnizează probe ale raționamentelor aplicate de profesionistul contabil în formularea concluziilor cu privire la conformitatea cu cerințele de independență. Absența documentației nu stabilește dacă o firmă a luat sau nu în considerare un anumit aspect sau dacă aceasta este independentă sau nu.

Profesionistul contabil trebuie să documenteze concluziile cu privire la conformitatea cu cerințele de independență și conținutul oricărui discuții relevante care sprijină acele concluzii. În consecință:

- (a) Când sunt necesare măsuri de protecție pentru a reduce o amenințare la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și măsurile de protecție în vigoare sau aplicate care reduc amenințarea la un nivel acceptabil; și
- (b) Când o amenințare a necesitat o analiză semnificativă pentru a stabili dacă sunt necesare măsuri de protecție și profesionistul contabil a conchis că nu, deoarece nivelul amenințării era deja acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și argumentul pe care și-a bazat concluzia.

## Durata misiunii

290.30 Independența față de clientul de audit este necesară atât pe perioada misiunii, cât și de-a lungul perioadei acoperite de situațiile financiare. Durata misiunii începe atunci când echipa de audit începe să presteze servicii de audit. Durata misiunii se încheie odată cu emiterea raportului de audit. Dacă misiunea are o natură recurentă, aceasta se încheie în momentul în care oricare dintre părți notifică fie încetarea relației profesionale, fie la emiterea raportului final de audit, în funcție de care dintre aceste două acțiuni are loc ultima.

290.31 Atunci când o entitate devine client de audit în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie,

firma trebuie să determine dacă pot apărea amenințări referitoare la independență din cauza:

- (a) Relațiilor financiare sau de afaceri cu clientul de audit în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare, dar înainte de acceptarea misiunii de audit; sau
- (b) Serviciilor anterioare prestate către clientul de audit.

290.32 Dacă s-a prestat un serviciu de non-asigurare pentru clientul de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înainte ca echipa de audit să înceapă furnizarea serviciilor de audit, iar serviciul va fi interzis pe durata misiunii de audit, firma trebuie să evalueze orice amenințare la adresa independenței generată de serviciul respectiv. Dacă o amenințare nu este la un nivel acceptabil, misiunea de audit va fi acceptată doar dacă sunt aplicate măsuri de protecție pentru eliminarea oricăror amenințări sau pentru reducerea lor la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Excluderea personalului care a prestat serviciul de non-asigurare din rândul membrilor echipei de audit;
- Efectuarea revizuirii activității de audit și de non-asigurare, după caz, de către un profesionist contabil; sau
- Contractarea unei alte firme care să evalueze rezultatele serviciilor de non-asigurare sau implicarea unei alte firme care să repete serviciul de non-asigurare, în măsura necesară, pentru a îi permite să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu.

## Fuziuni și achiziții

290.33 Atunci când, ca rezultat al unei fuziuni sau achiziții, o entitate devine entitate afiliată a unui client de audit, firma trebuie să identifice și să evalueze interesele și relațiile precedente și actuale cu entitatea afiliată care, luând în considerare măsurile de protecție disponibile, ar putea afecta independența ei și prin urmare, capacitatea de a continua misiunea de audit după data de intrare în vigoare a fuziunii sau achiziției.

290.34 Firma trebuie să facă demersurile necesare pentru a elimina, până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției, orice interese sau relații curente care nu sunt permise conform prezentului Cod. Totuși, dacă un asemenea interes sau relație nu poate fi eliminat(ă) într-un mod rezonabil, până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției, de exemplu dacă entitatea afiliată nu poate face transferul serviciilor de non-asigurare către o altă firmă furnizoare de servicii până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției, firma trebuie să evalueze amenințarea creată de astfel de interese și relații. Cu cât este mai importantă amenințarea, cu atât este mai probabil să fie compromisă obiectivitatea firmei și aceasta nu va mai putea continua ca auditor. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Natura și importanța interesului sau a relației;
- Natura și importanța relațiilor cu entitatea afiliată (de exemplu, dacă entitatea afiliată este filială sau societate mamă); și
- Perioada de timp până la care poate fi încheiat, în mod rezonabil, interesul sau relația.

Firma trebuie să discute cu persoanele responsabile cu guvernanta motivele pentru care interesul sau relația nu se pot încheia, în mod rezonabil, până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției și evaluarea importanței amenințării.

290.35 Dacă persoanele responsabile cu guvernanta solicită ca firma să își continue activitatea de auditor, firma trebuie să facă acest lucru numai dacă:

- (a) Interesul sau relația vor fi încheiate cât mai curând posibil, în mod rezonabil, în orice caz, în termen de șase luni de la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției;
- (b) Orice persoană care are un asemenea interes sau relație, inclusiv cele care sunt generate ca urmare a prestării unui serviciu de non-asigurare care nu ar fi permis conform acestei secțiuni, nu va fi numită ca membru al echipei misiunii de audit și nici ca persoana responsabilă cu revizuirea controlului calității misiunii; și
- (c) Vor fi aplicate măsuri tranzitorii adecvate, după caz, și vor fi discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta. Exemplele de măsuri tranzitorii includ:
  - Efectuarea revizurii activității de audit și non-asigurare, după caz, de către un profesionist contabil;
  - Realizarea de către un profesionist contabil, care nu face parte din firma care exprimă opinia cu privire la situațiile financiare, a unei revizurii echivalente cu o revizuire a controlului calității misiunii; sau
  - Contractarea unei alte firme care să evalueze rezultatele serviciilor de non-asigurare sau implicarea unei alte firme care să repete serviciul de non-asigurare, în măsura necesară pentru a îi permite să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu.

290.36 Este posibil ca firma să fi desfășurat o activitate de audit semnificativă înainte de data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției și poate încheia restul procedurilor de audit într-o perioadă scurtă de timp. În asemenea circumstanțe, dacă persoanele responsabile cu guvernanta solicită firmei finalizarea auditului în timp ce se menține interesul sau relația identificat(ă) la punctul 290.33, firma trebuie să facă acest lucru numai dacă:

- (a) A evaluat importanța amenințării generate prin interesul sau relația respectiv(ă) și a discutat evaluarea cu persoanele responsabile cu guvernanta;

- (b) Respectă cerințele stipulate la punctul 290.35 (b) - (c); și
- (c) Încetează a fi auditor nu mai târziu de data emiterii raportului de audit.
- 290.37 În abordarea intereselor și relațiilor anterioare și curente acoperite de punctele 290.33 -290.36, firma trebuie să ia în considerare măsura în care, chiar dacă ar putea fi îndeplinite toate cerințele, interesele și relațiile generează amenințări care ar rămâne atât de importante încât obiectivitatea ar fi compromisă și, dacă acesta este cazul, firma trebuie să înceteze să mai fie auditor.
- 290.38 Profesionistul contabil trebuie să documenteze orice interese sau relații acoperite de punctele 290.34 și 36, care nu vor fi încheiate până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției și motivele pentru care acestea nu au fost încheiate, măsurile tranzitorii aplicate, rezultatele discuției cu persoanele responsabile cu guvernanta și argumentul pentru care interesele și relațiile anterioare și curente nu generează amenințări care ar rămâne atât de semnificative încât obiectivitatea ar fi compromisă.

## Încălcarea unei prevederi din prezenta secțiune

- 290.39 Încălcarea unei prevederi a acestei secțiuni poate apărea în ciuda faptului că firma dispune de politici și proceduri menite să îi ofere asigurarea rezonabilă că este păstrată independența. O consecință a acestei încălcări poate fi necesitatea rezilierii misiunii de audit.
- 290.40 În cazul în care o firmă ajunge la concluzia că a apărut o încălcare, firma trebuie să rezilieze, să suspende sau să elimine interesul sau relația care a cauzat încălcarea și să comunice consecințele încălcării.
- 290.41 Atunci când se identifică o încălcare, firma trebuie să ia în considerare dacă există cerințe legale sau de reglementare aplicabile cu privire la încălcarea respectivă și, în astfel de situații, firma trebuie să se conformeze acestor cerințe. Firma trebuie să aibă în vedere raportarea încălcării organismului de reglementare sau de supraveghere, dacă aceasta este o practică aplicabilă sau pretinsă în anumite jurisdicții.
- 290.42 În cazul în care se identifică o încălcare, firma trebuie, în conformitate cu politicile și procedurile sale, să comunice prompt acest lucru partenerului de misiune, celor responsabili de politicile și procedurile legate de independență, altor persoane relevante din cadrul firmei, și, după caz, din cadrul rețelei, precum și celor care trebuie să ia măsurile corespunzătoare, sub rezerva cerințelor de independență. Firma trebuie să evalueze semnificația încălcării și impactul său asupra obiectivității și competenței firmei pentru a emite un raport de audit. Semnificația încălcării prevederilor depinde de factori ca:
- Natura și durata încălcării;
  - Numărul și natura oricărei încălcări anterioare;

- Dacă un membru al echipei de audit a avut cunoștință de interese sau relații care au generat conflictul;
- Dacă persoana care a comis încălcarea este membru al echipei de audit sau este o altă persoană care trebuie să se conformeze cerințelor de independență;
- Dacă încălcarea are legătură cu un membru al echipei de audit, și rolul acelei persoane;
- Dacă încălcarea a fost cauzată prin furnizarea unui serviciu profesional, impactul acestui serviciu, și dacă există, asupra înregistrărilor contabile sau asupra sumelor înregistrate în situațiile financiare asupra cărora firma trebuie să își exprime o opinie; și
- Amploarea amenințărilor la adresa interesului propriu, reprezentării, intimidării sau alte amenințări generate de încălcare.

290.43 În funcție de importanța încălcării, poate fi necesar să se rezilieze misiunea de audit, sau să se ia măsuri care să abordeze în mod satisfăcător consecințele încălcării. Firma trebuie să stabilească dacă se poate acționa în acest fel și dacă acțiunile sunt adecvate circumstanțelor. În acest sens, firma trebuie să aplice raționamentul profesional și să aibă în vedere dacă o persoană rezonabilă și informată, prin deliberare asupra importanței încălcării, asupra acțiunii ce trebuie întreprinsă și a faptelor și a circumstanțelor disponibile profesionistului contabil la momentul respectiv, ar putea formula o concluzie asupra faptului că obiectivitatea firmei poate fi compromisă și, ca urmare, firma se află în incapacitatea de a emite un raport de audit.

290.44 Exemple de acțiuni pe care firma le poate lua în considerare, includ:

- Înlocuirea persoanei relevante din echipa de audit;
- Efectuarea unei revizuii suplimentare a activității de audit în cauză, sau reeectuarea acelei activități, în măsura necesară, în ambele cazuri utilizându-se alt personal;
- Recomandarea angajării de către clientul de audit a unei alte firme pentru revizuirea sau reeectuarea activității de audit afectate, în măsura necesară; și
- În cazul în care încălcarea are legătură cu un serviciu de non-asigurare, care afectează înregistrările contabile sau o valoare din situațiile financiare, angajarea unei alte firme pentru a evalua rezultatele serviciului de non-asigurare sau pentru reeectuarea serviciului de non-asigurare, în măsura necesară, pentru a putea să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu.



- 290.45 În cazul în care firma consideră că nu se poate acționa pentru a aborda în mod satisfăcător consecințele încălcării, firma trebuie să informeze persoanele responsabile cu governanța cât de curând posibil și să urmeze pașii necesari pentru rezilierea misiunii de audit, conform oricărei cerințe legale sau de reglementare pentru rezilierea contractului. Dacă rezilierea contractului nu este admisă de lege sau de reglementări, firma trebuie să se conformeze cu cerințele de raportare și prezentare.
- 290.46 Dacă firma consideră că pot fi aplicate măsuri pentru a aborda în mod satisfăcător consecințele încălcării, firma trebuie să discute încălcarea și acțiunile efectuate sau propuse cu persoanele responsabile cu governanța. Firma trebuie să discute încălcarea și acțiunile în cel mai scurt timp, cu excepția situației în care persoanele responsabile cu governanța au menționat un termen alternativ de raportare, fără încălcările semnificative. Aspectele ce trebuie discutate includ:
- Importanța încălcării, inclusiv natura și durata;
  - Modalitatea în care a apărut încălcarea și modul în care a fost identificată;
  - Acțiunile care au fost întreprinse sau propuse și raționamentul firmei pentru a explica modul în care acțiunea va aborda în mod satisfăcător consecințele încălcării și capacitatea de a emite un raport de audit;
  - Concluzia că, potrivit raționamentului profesional al firmei, nu a fost compromisă obiectivitatea, precum și raționamentul care a dus la exprimarea concluziei; și
  - Orice pas pe care firma l-a urmat sau propus pentru reducerea sau evitarea riscului să se producă alte încălcări pe viitor.
- 290.47 Firma trebuie să comunice în scris persoanelor responsabile cu governanța toate aspectele discutate, potrivit punctului 290.46 și să obțină acceptul persoanelor responsabile cu governanța că acțiunile pot fi demarate, sau au fost întreprinse, pentru abordarea adecvată a consecințelor încălcării. Comunicarea trebuie să includă o descriere a politicilor și a procedurilor firmei, relevante pentru respectiva încălcare, menite să furnizeze asigurarea rezonabilă că se păstrează independența, precum și pașii urmați sau propuși de firmă pentru a reduce sau a evita riscul apariției de viitoare încălcări. Dacă persoanele responsabile cu governanța nu își dau acceptul pentru acțiunile legate de abordarea consecințelor încălcării, firma trebuie să urmeze pașii necesari pentru a rezilia contractul de misiune, în cazul în care legea sau reglementările în vigoare permit acest lucru. În cazul în care rezilierea nu este permisă de lege sau de reglementări, firma trebuie să se conformeze cerințelor de raportare și prezentare.
- 290.48 Dacă încălcarea a fost produsă înainte de emiterea raportului de audit anterior, firma trebuie să se conformeze prevederilor din această secțiune în evaluarea importanței nerespectării și a impactului asupra obiectivității și a

capacității firmei de a emite raport de audit în perioada curentă. De asemenea, firma trebuie să aibă în vedere impactul nerespectării, dacă este cazul, asupra obiectivității firmei în relație cu orice raport de audit emis anterior și posibilitatea retragerii unor asemenea rapoarte, precum și discutarea acestui aspect cu persoanele responsabile cu guvernanta.

- 290.49 Firma trebuie să documenteze încălcarea, acțiunile întreprinse, deciziile cheie și toate aspectele discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta sau cu organismele membre, autoritățile de reglementare sau organismele de supraveghere. În cazul în care firma continuă misiunea de audit, aspectele documentate trebuie, de asemenea, să includă concluzia că, pe baza raționamentului profesional al firmei, obiectivitatea nu a fost compromisă și motivul pentru care măsura ce a fost luată a abordat în mod satisfăcător consecințele încălcării, astfel încât să facă posibilă emiterea raportului de audit de către firmă.

**Punctele 290.50 - 290.99 sunt necompletate intenționat.**

## Aplicarea abordării cadrului conceptual cu privire la independență

290.100 Punctele 290.102 - 290.228 descriu circumstanțele și relațiile specifice care generează sau pot genera amenințări referitoare la independență. Punctele descriu amenințările posibile și tipurile de măsuri de protecție care pot fi adecvate pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil și identifică anumite situații în care nicio măsură de protecție nu poate reduce amenințările la un nivel acceptabil. Punctele nu descriu toate circumstanțele și relațiile care generează sau pot genera o amenințare la adresa independenței. Firma și membrii echipei de audit trebuie să evalueze implicațiile unor situații și relații similare, dar diferite și să determine dacă pot fi aplicate măsuri de protecție, inclusiv cele de la punctele 200.12-200.15, atunci când este necesar să se elimine sau să se reducă amenințările la un nivel acceptabil.

290.101 Punctele 290.102 – 290.126 conțin referințe la pragul de semnificație al unui interes financiar, împrumut, sau garanție, sau importanța unei relații de afaceri. Pentru a determina dacă un asemenea interes este semnificativ pentru o persoană, poate fi luată în considerare averea netă combinată a persoanei și ale membrilor familiei apropiate a acestuia.

### Interese financiare

290.102 Deținerea unui interes financiar vizavi de un client de audit poate crea o amenințare de interes propriu. Existența și importanța oricărei amenințări create depinde de:

- (a) Rolul persoanei care deține interesul financiar,
- (b) Măsura în care interesul financiar este direct sau indirect, și
- (c) Pragul de semnificație al interesului financiar.

290.103 Interesele financiare pot fi deținute printr-un intermediar (de exemplu, un vehicul de investiții colective, o proprietate imobiliară sau un trust). Determinarea măsurii în care astfel de interese financiare sunt directe sau indirecte va depinde de măsura în care proprietarul beneficiar deține controlul asupra vehiculului de investiții sau are capacitatea de a influența deciziile sale de investire. Atunci când există controlul asupra vehiculului de investiție sau capacitatea de a influența deciziile de investiții, prezentul Cod definește interesul financiar ca fiind un interes financiar direct. În mod contrar, când proprietarul beneficiar al interesului financiar nu deține controlul asupra vehiculului de investiții și nu are nici capacitatea de a influența deciziile sale de investiții, prezentul Cod definește acel interes financiar ca fiind un interes financiar indirect.

290.104 Dacă un membru al echipei de audit, o rudă apropiată a acestuia, sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, amenințarea de interes propriu generată ar

fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciunul dintre următorii nu trebuie să dețină un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în client: un membru al echipei de audit; un membru al familiei apropiate a acestuia; sau firma.

290.105 În cazul în care un membru al echipei de audit are o rudă apropiată despre care echipa de audit cunoaște că ar avea un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, se creează o amenințare de interes propriu. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda sa apropiată; și
- Pragul de semnificație al interesului financiar deținut de ruda apropiată.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Cedarea de către ruda apropiată, cât mai curând posibil, a tuturor intereselor financiare sau cedarea unei părți suficiente dintr-un interes financiar indirect, astfel încât restul interesului să nu mai fie semnificativ;
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea membrului echipei de audit; sau
- Îndepărtarea persoanei respective din echipa de audit.

290.106 Dacă un membru al echipei de audit, un membru al familiei apropiate a acestuia sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ într-o entitate care are un interes de control în clientul de audit, iar clientul este semnificativ pentru entitate, amenințarea de interes propriu creată ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciunul dintre următorii nu trebuie să dețină un astfel de interes financiar: un membru al echipei de audit; un membru al familiei apropiate a acestuia; și firma.

290.107 Deținerea, de către planul de pensii al unei firme, a unui interes financiar direct sau a unui interes financiar indirect semnificativ într-un client de audit generează o amenințare de interes propriu. Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil.

290.108 Dacă alți parteneri din cabinetul în care partenerul misiunii își desfășoară activitatea legată de misiunea de audit, sau membrii familiei apropiate ale acestora, dețin un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, amenințarea de interes propriu creată ar fi

atât de semnificativă, încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici astfel de parteneri, nici membrii familiei lor apropiate nu trebuie să dețină astfel de interese financiare într-un client de audit.

290.109 Biroul în care partenerul de misiune își desfășoară activitatea cu privire la misiunea de audit nu este neapărat același birou în care a fost repartizat partenerul de misiune. În consecință, atunci când partenerul de misiune este localizat în alt birou decât ceilalți membri ai echipei de audit, trebuie utilizat raționamentul profesional pentru a determina în ce birou își desfășoară partenerul activitatea cu privire la respectiva misiune.

290.110 Dacă alți parteneri sau angajați din conducere care furnizează servicii de non-asigurare clientului de audit, cu excepția celor a căror implicare este minimă, sau membrii familiei lor apropiate dețin un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici astfel de angajați, nici membrii familiei lor apropiate nu trebuie să dețină astfel de interese financiare într-un astfel de client de audit.

290.111 În ciuda prevederilor punctelor 290.108 și 290.110, deținerea unui interes financiar într-un client de audit de către un membru al familiei apropiate al:

- (a) Unui partener localizat în biroul în care partenerul de misiune își desfășoară activitatea cu privire la misiunea de audit; sau
- (b) Unui partener sau unui angajat din conducere care oferă servicii de non-audit clientului de audit

se consideră că nu compromite independența dacă interesul financiar este primit în baza drepturilor de angajare ale membrului familiei apropiate (de exemplu, prin planurile de pensii sau de opțiuni pe acțiuni) și, acolo unde este necesar, se aplică măsuri de protecție pentru eliminarea oricărei amenințări la adresa independenței sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

Cu toate acestea, în cazul în care membrul familiei apropiate are sau obține dreptul de a ceda interesul financiar sau, în cazul unei opțiuni pe acțiuni, dreptul de a exercita opțiunea, interesul financiar trebuie să fie cedat sau îndepărtat cât mai curând posibil.

290.112 O amenințare de interes propriu poate fi generată dacă firma sau un membru al echipei de audit sau o rudă apropiată a acestuia, deține un interes financiar într-o entitate și clientul de audit are, de asemenea, un interes financiar în acea entitate. Totuși, se presupune că independența nu este compromisă dacă aceste interese sunt ne semnificative și clientul de audit nu poate exercita o influență semnificativă asupra entității. Dacă un asemenea interes este semnificativ pentru oricare parte, iar clientul de audit poate exercita influență semnificativă asupra entității, nicio măsură de protecție nu ar putea

reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, firma nu trebuie să dețină un astfel de interes, iar orice persoană care deține un astfel de interes, înainte să devină membru al echipei de audit, trebuie să întreprindă una din următoarele acțiuni:

- (a) Să cedeze interesul; sau
- (b) Să cedeze o parte suficientă din interes astfel încât restul interesului să nu mai fie semnificativ.

290.113 O amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare poate fi generată dacă un membru al echipei de audit, sau un membru al familiei apropiate a acestuia, sau firma deține un interes financiar într-o entitate când un director, o persoană din conducere sau proprietarul care deține controlul în cadrul clientului de audit are, de asemenea, un interes financiar în acea entitate. Existența și importanța oricăror amenințări va depinde de factori precum:

- Rolul profesionistului în cadrul echipei de audit;
- Măsura în care proprietatea entității aparține unui număr mare sau redus de acționari;
- Măsura în care interesul îi oferă investitorului capacitatea de a controla sau de a influența, în mod semnificativ, entitatea; și
- Pragul de semnificație al interesului financiar.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Îndepărtarea membrului echipei de audit, care deține interesul financiar, din cadrul echipei de audit; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea acelui membru al echipei de audit.

290.114 Deținerea de către o firmă, sau de către un membru al echipei de audit, sau de către un membru al familiei apropiate a acestuia, a unui interes financiar direct sau a unui interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit în calitate de administrator, poate genera o amenințare de interes propriu. În mod similar, o amenințare generată de interesul propriu este creată atunci când:

- (a) Un partener localizat în biroul în care partenerul de misiune își desfășoară activitatea cu privire la misiunea de audit;
- (b) Alți parteneri sau angajați din conducere care furnizează servicii de non-asigurare clientului de audit, cu excepția celor a căror implicare este minimă; sau

- (c) Membrii familiei lor apropiate dețin un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, în calitate de administratori.

Un asemenea interes nu trebuie deținut, cu excepția cazului în care:

- (a) Nici administratorul, nici membrii familiei apropiate acestuia, nici firma nu sunt beneficiari ai trustului;
- (b) Interesul deținut de trust față de clientul de audit nu este semnificativ pentru trust;
- (c) Administratorul nu poate exercita o influență semnificativă asupra clientului de audit; și
- (d) Administratorul, un membru al familiei apropiate a acestuia, sau firma nu pot influența semnificativ deciziile de investiții care implică un interes financiar în clientul de audit.

290.115 Membrii echipei de audit trebuie să hotărască dacă este generată o amenințare de interes propriu prin intermediul oricăror interese financiare în clientul de audit, deținute de către alți indivizi, inclusiv de:

- (a) Partenerii și profesioniștii angajați ai firmei, alții decât cei la care s-a făcut referire mai sus, sau membrii familiei apropiate a acestora, și
- (b) Persoane care au relații personale foarte apropiate cu un membru al echipei de audit.

Dacă aceste interese generează o amenințare de interes propriu va depinde de factori precum:

- Structura organizațională, operațională și de raportare a firmei; și
- Natura relației dintre respectivele persoane și membrul echipei de audit.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea din echipa de audit a membrului echipei de audit care are relații personale;
- Excluderea membrului echipei de audit din orice proces decizional semnificativ cu privire la misiunea de audit; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea acelui membru al echipei de audit.

290.116 Dacă o firmă, sau un partener sau un angajat al firmei, sau un membru al familiei apropiate a unei persoane primește un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, de exemplu, sub

forma unei moșteniri, unui cadou sau ca rezultat al unei fuziuni, iar deținerea unui astfel de interes nu ar fi permisă conform acestei secțiuni, atunci:

- (a) Dacă interesul este primit de firmă, trebuie să se renunțe imediat la interesul financiar, sau la o parte suficientă din interesul financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ;
- (b) Dacă interesul este primit de către un membru al echipei de audit, sau de către un membru al familiei apropiate a acestuia, persoana care a primit interesul financiar trebuie să cedeze imediat interesul financiar sau o parte semnificativă din interesul financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ; sau
- (c) Dacă interesul este primit de către o persoană care nu este membru al echipei de audit sau de către un membru al familiei apropiate a acestuia, se va renunța cât mai curând posibil la interesul financiar, sau la o parte semnificativă a unui interes financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ. În funcție de cedarea interesului financiar, trebuie să se determine măsura în care sunt necesare măsuri de protecție.

## Împrumuturi și garanții

290.117 Un împrumut sau o garanție pentru un împrumut luat de un membru al echipei de audit, sau de către un membru al familiei apropiate a acestuia, sau de către firmă de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară ar putea genera o amenințare la adresa independenței. Dacă împrumutul sau garanția nu sunt realizate conform unor proceduri, termeni și condiții normale de împrumut, ar fi generată o amenințare de interes propriu care ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici membrul echipei de audit, nici membrul familiei apropiate a acestuia, nici firma nu trebuie să accepte un asemenea împrumut sau o asemenea garanție.

290.118 Dacă o firmă primește un împrumut de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară, conform unor proceduri, termeni și condiții normale de împrumut, iar acest împrumut este semnificativ pentru clientul de audit sau firma care primește împrumutul, se pot aplica măsuri de protecție pentru reducerea la un nivel acceptabil a amenințării de interes propriu. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este revizuirea activității de către un profesionist contabil care să facă parte dintr-o firmă din cadrul unei rețele, care să nu fie implicată nici în audit, nici în primirea împrumutului.

290.119 Împrumutul sau garanția unui împrumut de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară, acordat(ă) unui membru al echipei de audit, unui membru al familiei apropiate a acestuia nu generează o amenințare la adresa independenței dacă împrumutul s-a acordat în baza unor proceduri, termeni și condiții normale de împrumut. Exemplele de astfel de împru-



muturi includ ipotecile imobiliare, descoperirile de cont, creditele pentru autoturisme și soldurile cârților de credit.

290.120 Dacă firma sau un membru al echipei de audit, sau un membru al familiei apropiate a acestuia acceptă un împrumut de la, sau i se acordă o garanție de împrumut de către un client de audit care nu este bancă sau o instituție similară, amenințarea de interes propriu generată este atât de semnificativă, încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este nesemnificativ(ă) atât pentru (a) firma sau membrul echipei de audit și pentru membrul familiei apropiate a acestuia, cât și (b) pentru client.

290.121 În mod similar, dacă firma sau un membru al echipei de audit, sau un membru al familiei apropiate a acestuia face un împrumut sau garantează împrumutul unui client de audit, amenințarea de interes propriu ar fi atât de semnificativă, încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este nesemnificativ(ă) atât (a) pentru firma sau membrul echipei de audit și membrul familiei apropiate a acestuia, cât și (b) pentru client.

290.122 Dacă o firmă sau un membru al echipei de audit, sau un membru al familiei apropiate a acestuia deține depozite sau un cont de brokeraj la un client de audit care este o bancă, un broker sau o instituție similară, nu este generată o amenințare la adresa independenței dacă depozitul sau contul este deținut în condiții comerciale normale.

## Relații de afaceri

290.123 O relație de afaceri apropiată între o firmă sau un membru al echipei de audit sau un membru al familiei apropiate a acestuia și clientul de audit sau conducerea acestuia, apare în urma unei relații comerciale sau al unor interese financiare comune și poate duce la amenințări generate de interesul propriu și intimidare. Exemple de astfel de relații includ:

- Deținerea unui interes financiar într-o asocieră în participație fie cu un client, fie cu un proprietar care deține controlul, un director, sau o altă persoană care exercită funcții de conducere pentru acel client.
- Aranjamente în vederea combinării unuia sau mai multor servicii sau produse ale firmei cu unul sau mai multe servicii sau produse ale clientului și în vederea comercializării pachetului cu referire la ambele părți.
- Aranjamente privind distribuția sau comercializarea pe baza cărora firma distribuie sau comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie sau comercializează produsele sau serviciile firmei.

Cu excepția cazului în care orice interes financiar este nesemnificativ și relația de afaceri este neimportantă pentru firmă și pentru client și

conducerea sa, amenințarea generată ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ, iar relația de afaceri este nesemnificativă, relația de afaceri nu trebuie inițiată, trebuie redusă complexitatea relației la un nivel insignifiant sau relația de afaceri trebuie încetată.

În cazul unui membru al echipei de audit, acesta trebuie îndepărtat din echipa de audit, cu excepția cazului în care orice astfel de interes financiar este nesemnificativ, iar relația este insignifiantă pentru acel membru.

Dacă relația de afaceri are loc între un membru al familiei apropiate a unui membru al echipei de audit și clientul de audit sau conducerea sa, importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil.

290.124 O relație de afaceri care implică deținerea unui interes de către firmă, de către un membru al echipei de audit, sau de către un membru al familiei apropiate a acestuia într-o entitate cu un număr redus de acționari, când clientul de audit sau un director sau altă persoană din conducerea clientului de audit sau orice grup al acestuia deține, de asemenea, un interes în acea entitate, nu generează amenințări la adresa independenței cu condiția ca:

- (a) Relația de afaceri să fie insignifiantă pentru firmă, pentru membrul echipei de audit, pentru ruda apropiată a acestuia și pentru client;
- (b) Interesul financiar deținut să fie nesemnificativ pentru investitor sau grupul de investitori; și
- (c) Interesul financiar să nu îi acorde investitorului sau grupului de investitori, capacitatea de a controla entitatea cu un număr redus de acționari.

290.125 Achiziționarea de bunuri și servicii de la un client de audit de către firmă, un membru al echipei de audit, sau un membru al familiei apropiate a acestuia, nu generează, în general, o amenințare la adresa independenței, cu condiția ca tranzacția să se încadreze în cursul normal al activității și să se desfășoare în condiții de piață obiective. Totuși, aceste tranzacții pot fi de așa natură și amploare încât să genereze o amenințare de interes propriu. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Eliminarea sau reducerea amplitudinii tranzacției; sau
- Îndepărtarea persoanei respective din echipa de audit.

## Relații familiale și personale

290.126 Relațiile familiale și personale între un membru al echipei de audit și un director, o altă persoană din conducere sau anumiți angajați (în funcție de rolul acestora) ai clientului de audit, pot genera amenințări de interes propriu, familiaritate sau intimidare. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de un număr de factori, inclusiv de responsabilitățile individului în echipa de audit, rolul rudei apropiate sau al altei persoane din cadrul clientului, cât și de gradul de apropiere al relației.

290.127 Atunci când un membru al familiei apropiate a unui membru al echipei de audit:

- (a) ocupă funcția de director sau o altă funcție de conducere în clientul de audit; sau
- (b) este angajat într-o funcție din care poate exercita influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau a situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie,

sau s-a aflat într-o asemenea poziție oricând pe perioada desfășurării misiunii sau a întocmirii situațiilor financiare, amenințările la adresa independenței pot fi reduse la un nivel acceptabil numai prin îndepărtarea respectivului membru din echipa de audit. Gradul de apropiere a relației este de asemenea natură încât nicio altă măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, nici o persoană care are o asemenea relație nu trebuie să fie membru al echipei de audit.

290.128 Amenințări la adresa independenței sunt generate atunci când un membru al familiei apropiate a unui membru al echipei de audit este angajat într-o funcție în care exercită o influență semnificativă asupra poziției financiare a clientului, performanței sale financiare sau fluxurilor de trezorerie. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Funcția deținută de membrul familiei apropiate; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea membrului familiei sale dependente.

290.129 Amenințări la adresa independenței sunt generate în cazul în care o rudă apropiată a unui membru din echipa de audit:

- (a) Ocupă funcția de director sau o altă funcție de conducere în clientul de audit; sau

- (b) Este angajat într-o poziție din care poate exercita influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau a situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda sa apropiată;
- Funcția ocupată de ruda apropiată; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate.

290.130 Sunt generate amenințări la adresa independenței atunci când un membru al echipei de audit are o relație apropiată cu o persoană care nu este membru al familiei apropiate a acestuia sau rudă apropiată, dar care ocupă postul de director sau alt post de conducere sau este angajat al clientului și care poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Un membru al echipei de audit care are o asemenea relație trebuie să se consulte cu privire la procedurile și politicile firmei. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre acea persoană și membrul echipei de audit;
- Funcția pe care o deține persoana respectivă în cadrul clientului; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea profesionistului din echipa de audit; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea persoanei cu care profesionistul contabil are o relație apropiată.

290.131 Amenințări generate de interesul propriu, familiaritate sau intimidare pot fi generate de existența relațiilor familiale sau personale dintre (a) un partener sau angajat al firmei care nu este un membru al echipei de audit și (b) un director, o persoană din conducere sau un angajat al clientului de audit aflat în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregis-

trărilor contabile ale clientului sau situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Partenerii și angajații firmei care au cunoștință de existența unor asemenea relații trebuie să se consulte cu privire la procedurile și politicile firmei. Existența și importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre partenerul sau angajatul firmei și directorul sau altă persoană din cadrul conducerii sau angajatul clientului;
- Interacțiunea partenerului sau angajatului firmei cu echipa de audit;
- Funcția pe care o deține partenerul sau angajatul în cadrul firmei; și
- Funcția deținută de acea persoană în cadrul clientului.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Structurarea responsabilităților partenerului sau angajatului pentru a reduce orice posibilă influență asupra misiunii de audit; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea de audit relevantă prestată.

## Angajarea la un client de audit

290.132 Amenințări asociate familiarității și intimidării pot fi generate dacă directorul sau altă persoană din conducerea clientului de audit, sau un angajat aflat în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile sau situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, a fost membru al echipei de audit sau partener al firmei.

290.133 Dacă a fost membru al echipei de audit sau un fost partener al firmei s-a alăturat clientului de audit, ocupând o asemenea funcție, și se menține o relație importantă între firmă și respectiva persoană, amenințarea ar fi atât de semnificativă, încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă la un nivel acceptabil. Prin urmare, independența este compromisă dacă un fost membru al echipei de audit sau un fost partener se alătură clientului de audit ocupând funcția de director sau alt post de conducere, sau ca angajat într-o poziție care îi oferă posibilitatea de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau a situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, cu excepția cazurilor în care:

- (a) Persoana respectivă nu are dreptul la niciun beneficiu sau plată din partea firmei, decât dacă acestea sunt făcute în conformitate cu aranjamentele fixe predeterminate și orice sumă datorată persoanei respective nu este semnificativă pentru firmă; și

- (b) Persoana respectivă nu continuă să participe sau nu pare să participe la activitățile de afaceri sau profesionale ale firmei.

290.134 Dacă un fost membru al echipei de audit sau un fost partener al firmei s-a alăturat clientului de audit într-o asemenea funcție și nu mai există nicio conexiune relevantă între firmă și acea persoană, existența și importanța amenințărilor de familiaritate sau a interesului propriu vor depinde de factori precum:

- Funcția ocupată de persoana respectivă în firma clientului;
- Orice implicare pe care persoana respectivă o va avea în echipa de audit;
- Durata de timp de când persoana respectivă a fost membru al echipei de audit sau partener al firmei; și
- Funcția anterioară a persoanei respective în cadrul echipei de audit sau firmei, de exemplu, dacă acea persoană a fost responsabilă de menținerea contactului permanent cu conducerea clientului sau cu persoanele responsabile cu guvernarea.

Importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Modificarea planului de audit;
- Desemnarea unor persoane în echipa de audit care să aibă suficientă experiență în comparație cu persoana care s-a alăturat clientului; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea prestată de fostul membru al echipei de audit.

290.135 Dacă un fost partener al firmei s-a alăturat anterior unei entități într-o asemenea funcție, iar ulterior entitatea devine client de audit al firmei, importanța oricărei amenințări asupra independenței trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

290.136 O amenințare generată de interesul propriu apare atunci când un membru al echipei de audit participă la misiunea de audit știind că se va alătura sau s-ar putea să se alătore clientului de audit, în viitor. Procedurile și politicile firmei trebuie să solicite membrilor unei echipe de audit o notificare atunci când aceștia intră în procesul de negociere a angajării la un client. La momentul primirii unei asemenea notificări, trebuie să se evalueze importanța amenințării și să se aplice măsurile de protecție necesare pentru eliminarea sau reducerea amenințării la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau

- Revizuirea oricăror raționamente semnificative făcute de acea persoană pe perioada cât a făcut parte din echipă.

*Clienți de audit care sunt entități de interes public*

290.137 Amenințări de familiaritate și intimidare sunt generate atunci când un partener principal de audit se alătură clientului de audit care este o entitate de interes public, ocupând funcția de:

- (a) Director sau altă funcție de conducere a entității; sau
- (b) Este angajat într-o funcție din care poate exercita influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau a situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

Se va considera că independența a fost compromisă, cu excepția cazului în care, ulterior momentului în care partenerul încetează să fie partener principal de audit, entitatea de interes public a emis situațiile financiare auditate aferente unei perioade de nu mai puțin de douăsprezece luni, iar partenerul nu era membru al echipei de audit care a auditat acele situații financiare.

290.138 O amenințare de intimidare este generată atunci când persoana care a fost Partener Senior sau Partener Executiv al firmei (Director executiv sau echivalentul acestuia) se alătură unui client de audit care este entitate de interes public în calitate de:

- (a) Angajat într-o funcție din care poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile sau situațiilor financiare ale entității; sau
- (b) Director sau altă funcție de conducere a entității.

Se va considera că independența a fost compromisă cu excepția cazului în care trece o perioadă de douăsprezece luni de când persoana respectivă a încetat să fie Partener Senior sau Partener Executiv al firmei (Director executiv sau echivalentul acestuia).

290.139 Nu se va considera că independența a fost compromisă dacă, ca rezultat al unei combinări de întreprinderi, un fost partener principal de audit sau altă persoană care a fost Partener Senior sau Partener Executiv, se află într-o funcție din cele descrise la punctele 290.137 și 290.138 și:

- (a) Funcția nu a fost acceptată în vederea combinării de întreprinderi;
- (b) Orice beneficii sau plăți datorate de firmă fostului partener au fost achitate în întregime, cu excepția cazului în care ele au făcut obiectul unor înțelegeri fixe anterioare și orice sumă datorată partenerului nu este semnificativă pentru firmă;
- (c) Fostul partener nu continuă să participe sau nu pare să participe la afacerile și activitățile profesionale ale firmei; și

- (d) Funcția ocupată de fostul partener în cadrul clientului de audit este discutată cu persoanele responsabile cu guvernarea.

## **Alocarea temporară de personal**

290.140 Transferarea temporară de personal al firmei către clientul de audit poate genera o amenințare de auto-revizuire. Astfel de asistență poate fi acordată, dar numai pentru o perioadă scurtă de timp, iar personalul firmei nu trebuie să fie implicat în:

- (a) Furnizarea de servicii de non - asigurare care nu ar fi permise de această secțiune; sau
- (b) Asumarea de responsabilități de conducere.

În toate circumstanțele, clientul de audit trebuie să fie responsabil de coordonarea și supravegherea activităților personalului detașat.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Realizarea unei revizuri suplimentare a activității prestate de personalul detașat;
- Să nu i se confere personalului detașat responsabilități de audit, pentru nicio funcție sau activitate pe care a îndeplinit-o personalul pe perioada detașării temporare; sau
- Personalul detașat să nu fie inclus în echipa de audit.

## **Servicii recente furnizate clienților de audit**

290.141 Amenințări de interes propriu, auto-revizuire sau familiaritate pot fi generate dacă un membru al echipei de audit a ocupat recent funcția de director, un post similar de conducere sau a fost angajat al clientului de audit. Acesta ar fi cazul, când, de exemplu, un membru al echipei de audit are de evaluat elemente ale situațiilor financiare pentru care acest membru al echipei de audit a întocmit înregistrările contabile când era angajat al clientului.

290.142 Dacă pe perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit a fost angajat ca director sau pe o altă funcție de conducere a clientului de audit, sau a fost angajat într-o funcție care îi oferea posibilitatea de a exercita o influență semnificativă în întocmirea înregistrărilor contabile și situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma va exprima o opinie, amenințarea generată ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă la un nivel acceptabil. În consecință, asemenea persoane nu trebuie să fie numite în echipa de audit.

290.143 Amenințări de interes propriu, auto-revizuire sau familiaritate pot fi generate dacă, înaintea perioadei acoperite de raportul de audit, un membru al echipei de audit a ocupat funcția de director sau altă funcție de conducere a



clientului de audit sau a fost angajat într-o funcție care îi oferea posibilitatea de a exercita o influență semnificativă în întocmirea înregistrărilor contabile și situațiilor financiare ale clientului asupra căroro echipa va exprima o opinie. De exemplu, asemenea amenințări ar fi create dacă o decizie luată sau o activitate prestată de persoana respectivă în perioada precedentă, cât timp era angajat al clientului, urmează să fie evaluată în perioada curentă ca parte a misiunii curente de audit. Existența și importanța oricăror amenințări va depinde de factori precum:

- Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului;
- Perioada de timp de când acea persoană a părăsit clientul; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este efectuarea unei revizuii a activității prestate de acea persoană ca membru al echipei de audit.

## **Deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de audit**

290.144 Dacă un partener sau un angajat al firmei a fost angajat în funcția de director sau într-o altă funcție de conducere în firma unui client de audit, amenințările de auto-revizuire și de interes propriu generate ar putea fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce la un nivel acceptabil. În consecință, nici un partener sau angajat nu trebuie să fie numit în funcția de director sau să ocupe o altă funcție de conducere în cadrul clientului de audit.

290.145 Funcția de Secretar al Companiei implică diferite consecințe în diferite jurisdicții. Atribuțiile pot varia de la cele administrative, precum gestiunea personalului și menținerea registrelor și înregistrărilor companiei, până la atribuții extrem de diverse, precum asigurarea conformității companiei cu reglementările în vigoare sau furnizarea de consultanță pe probleme de guvernanta corporativă. În general, se consideră că această funcție implică o legătură strânsă cu entitatea.

290.146 Dacă un partener sau angajat al firmei de audit ocupă funcția de Secretar al Companiei pentru un client de audit, sunt generate amenințări de auto-revizuire și de reprezentare care, în general, ar putea fi atât de semnificative încât nici o măsură de protecție nu le-ar putea reduce la un nivel acceptabil. În ciuda punctului 290.144, când această practică este permisă specific prin legea locală, practici sau reglementări profesionale, și cu condiția ca membrii conducerii să ia toate deciziile relevante, îndatoririle și sarcinile sunt limitate la cele de rutină și la cele administrative, precum întocmirea proceselor verbale și a rapoartelor statutare. În acele circumstanțe, importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile

de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil.

290.147 Efectuarea de servicii administrative de rutină în vederea sprijinirii funcției de secretariat a unei companii sau furnizarea de consultanță în legătură cu aspectele administrative de secretariat ale companiei nu generează, în general, amenințări la adresa independenței, cât timp conducerea clientului ia toate deciziile relevante.

## **Asocierea îndelungată a personalului de conducere (inclusiv rotația partenerului) cu un client de audit**

### *Prevederi generale*

290.148 Amenințări de interes propriu și familiaritate sunt generate prin utilizarea aceluiași personal cu experiență într-o misiune de audit pe o perioadă lungă de timp. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Perioada de timp în care persoana a fost membră a echipei de audit;
- Rolul acelei persoane în echipa de audit;
- Structura firmei;
- Natura misiunii de audit;
- Măsura în care echipa de conducere a clientului a suferit modificări; și
- Măsura în care s-au modificat natura și complexitatea aspectelor referitoare la contabilitatea și raportarea clientului.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Rotația personalului cu experiență din echipa de audit;
- Implicarea unui profesionist contabil care nu a fost un membru al echipei de audit care să revizuiască munca personalului cu experiență; sau
- Revizuirii interne și externe, independente și periodice ale calității misiunii.

### *Clienți de audit care sunt entități de interes public*

290.149 În ceea ce privește auditul unei entități de interes public, o persoană nu trebuie să fie partener principal de audit pentru o perioadă mai lungă de șapte ani. După încheierea acestei perioade, persoana respectivă nu trebuie să fie membru al echipei de audit sau partener principal de audit pentru clientul respectiv timp de doi ani. Pe parcursul acelei perioade, persoana respectivă nu trebuie să participe la auditul entității, să furnizeze servicii de

control al calității misiunii, să ofere consultanță echipei misiunii sau clientului cu privire la aspecte tehnice sau specifice domeniului de activitate, tranzacțiilor sau evenimentelor sau să influențeze direct rezultatele misiunii.

290.150 În ciuda punctului 290.149, este posibil să li se permită partenerilor principali de audit, a căror continuitate este esențială pentru calitatea auditului, în unele cazuri rare, cauzate de unele circumstanțe neprevăzute, să mai participe încă un an în echipa de audit, cu condiția ca amenințarea la adresa independenței să poată fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea de măsuri de protecție. De exemplu, un partener principal de audit poate rămâne în echipa de audit pentru un an suplimentar în circumstanțe în care, datorită unor evenimente neprevăzute, nu a fost posibilă rotația prevăzută, așa cum ar putea fi cazul îmbolnăvirii grave a partenerului propus al misiunii.

290.151 Asocierea pe o perioadă lungă de timp a altor parteneri cu un client de audit care este entitate de interes public generează amenințări de familiaritate și de interes propriu. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Perioada de timp în care fiecare partener a fost asociat cu clientul de audit;
- Rolul acestei persoane, în echipa de audit, dacă acesta există; și
- Natura, frecvența, și amploarea interacțiunilor persoanei respective cu persoanele responsabile cu guvernarea sau conducerea clientului.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Rotația partenerului echipei de audit sau, în caz contrar, încheierea asocierii partenerului cu clientul de audit; sau
- Revizuirii interne și externe, independente și periodice ale calității misiunii.

290.152 Atunci când un client de audit devine o entitate de interes public, perioada de timp în care persoana respectivă a lucrat pentru clientul de audit ca partener principal de audit, înainte ca acest client de audit să devină entitate de interes public, trebuie luată în considerare în determinarea momentului rotației. Dacă respectiva persoană a lucrat ca partener principal de audit pentru clientul de audit pentru o perioadă de cinci ani sau mai puțin, până în momentul în care clientul a devenit entitate de interes public, numărul anilor în care persoana respectivă poate continua să lucreze ca partener principal al misiunii de audit, înainte de rotație, este de șapte ani minus numărul anilor în care a lucrat deja ca partener principal al misiunii de audit. Dacă persoana respectivă a lucrat pentru clientul de audit în calitate de partener principal al misiunii pentru șase ani sau mai mult, care s-au împlinit în momentul în care clientul a devenit entitate de interes public, partenerul poate continua să

lucreze ca partener principal de audit pentru maximum doi ani, înainte să se efectueze rotația misiunii.

290.153 Când o firmă are doar câțiva angajați care dețin cunoștințele și experiența necesară pentru a servi drept parteneri principali de audit pentru un client care este o entitate de interes public, rotația partenerilor principali de audit poate să nu constituie o măsură de protecție adecvată. Dacă un organism de reglementare independent din jurisdicția relevantă a prevăzut scutirea de rotație a partenerului în asemenea circumstanțe, o persoană poate rămâne partener principal de audit pentru mai mult de șapte ani, în conformitate cu reglementarea respectivă, cu condiția ca organismul de reglementare independent să fi specificat măsurile de protecție alternative care trebuie aplicate, precum efectuarea unei revizuirii periodice, externe și independente.

### **Furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de audit**

290.154 În mod tradițional, firmele au furnizat clienților lor de audit o gamă de servicii de non – asigurare, consecvente cu aptitudinile și expertiza lor. Furnizarea de servicii de non - asigurare poate, totuși, genera amenințări la adresa independenței firmei sau membrilor echipei de audit. Amenințările generate sunt cel mai adesea de auto-revizuire, interes propriu și reprezentare.

290.155 Noile evoluții în mediul de afaceri, evoluția piețelor financiare și schimbările în domeniul tehnologiei informațiilor fac imposibilă elaborarea unei liste exhaustive care să includă toate serviciile de non-asigurare ce pot fi furnizate unui client de audit. Atunci când nu sunt incluse în această secțiune îndrumări specifice cu privire la un anumit serviciu de non-asigurare, cadrul conceptual trebuie aplicat pentru evaluarea circumstanțelor specifice.

290.156 Înainte ca firma să accepte o misiune de furnizarea a unui serviciu de non - asigurare unui client de audit, trebuie să se stabilească dacă furnizarea unui astfel de serviciu ar genera o amenințare la adresa independenței. În evaluarea importanței oricărei amenințări generate de un anumit serviciu de non-asigurare, trebuie să se ia în considerare orice amenințare despre care echipa de audit are motive să considere că va fi generată prin furnizarea altor servicii non-asigurare. Dacă este generată o amenințare care nu poate fi redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, serviciul respectiv de non-asigurare nu trebuie furnizat.

290.157 Prestarea anumitor servicii de non-asigurare unui client de audit poate genera o amenințare la adresa independenței care să fie atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție să nu o poată elimina sau reduce la un nivel acceptabil. Cu toate acestea, prestarea neconformă a unui asemenea serviciu către o entitate afiliată, departament, sau în ceea ce privește un aspect distinct dintr-o situație financiară a unui asemenea client se va considera că nu compromite independența, dacă eventualele amenințări au fost reduse la un nivel acceptabil prin aranjamentele ca acea entitate afiliată, divizie sau aspect distinct din situația financiară să fie auditat(ă) de către o altă firmă

sau în cazul în care o altă firmă re-efectuează serviciul de non-asigurare, în măsura necesară pentru a-i permite asumarea responsabilității pentru acesta.

290.158 O firmă poate furniza servicii de non-asigurare care, altfel, ar fi restricționate de către prezenta secțiune următoarelor entități afiliate ale clientului de audit:

- (a) O entitate, care nu este client de audit, care deține control direct sau indirect asupra clientului de audit;
- (b) O entitate, care nu este client de audit, care deține un interes financiar direct în clientul de audit, dacă acea entitate are o influență semnificativă asupra clientului și interesul asupra clientului este semnificativ pentru acea entitate; sau
- (c) O entitate, care nu este client de audit, care se află sub control comun cu clientul de audit.

dacă este rezonabil, să concluzionăm că (a) serviciile nu generează o amenințare de auto-revizuire, deoarece rezultatele serviciilor nu vor face subiectul procedurilor de audit și (b) orice amenințări generate prin furnizarea unor asemenea servicii sunt eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție.

#### *Responsabilitățile conducerii*

290.159 Conducerea unei entități întreprinde multe activități de administrare a entității în interesul părților interesate ale entității. Este imposibil de specificat fiecare activitate care reprezintă o responsabilitate a conducerii. Totuși, responsabilitățile conducerii implică îndrumarea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor importante cu privire la achiziția, angajarea și controlul resurselor umane, financiare, fizice și necorporale.

290.160 Măsura în care o activitate reprezintă o responsabilitate a conducerii depinde de circumstanțe și necesită exercitarea raționamentului. Exemplele de activități care ar fi considerate, în general, o responsabilitate a conducerii includ:

- Stabilirea politicilor și a direcției strategice;
- Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților entității;
- Autorizarea tranzacțiilor;
- Decizia cu privire la implementarea recomandărilor firmei sau ale altor părți terțe;
- Asumarea responsabilității pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil; și
- Asumarea responsabilității pentru elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern.

- 290.161 Activitățile de rutină și administrative, sau care implică aspecte neimportante, sunt considerate, în general, a nu intra în responsabilitatea conducerii. De exemplu, executarea unei tranzacții ne semnificative care a fost autorizată de către conducere sau monitorizarea datelor pentru completarea rapoartelor statutare și consultanța acordată unui client de audit cu privire la acele date, nu intră, în general în responsabilitatea conducerii. Mai mult, furnizarea de consultanță și de recomandări conducerii, pentru ca aceasta să se achite de responsabilitățile sale nu reprezintă asumarea unei responsabilități a conducerii.
- 290.162 Dacă o firmă și-ar asuma o responsabilitate a conducerii pentru un client de audit, amenințările generate ar fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. De exemplu, stabilirea recomandărilor firmei care ar trebui implementate ar genera amenințări de tipul auto-revizuirii și al interesului propriu. Mai mult, asumarea unei responsabilități a conducerii generează o amenințare de familiaritate, deoarece firma devine prea apropiată de viziunea și interesele conducerii. Prin urmare, firma nu trebuie să își asume o responsabilitate a conducerii pentru un client de audit.
- 290.163 Pentru a evita riscul asumării responsabilității conducerii atunci când furnizează servicii de non-asigurare unui client de audit, firma trebuie să fie convinsă că un membru al conducerii este responsabil de raționamentele și deciziile semnificative care intră în responsabilitatea conducerii, de evaluarea rezultatelor serviciului și de acceptarea responsabilității pentru acțiunile ce vor fi luate pe baza rezultatelor serviciului. Astfel este redus riscul firmei de a exercita, în mod neintenționat, orice raționamente sau de a lua decizii semnificative, în numele conducerii. Riscul este redus și mai mult atunci când firma îi oferă clientului ocazia de a face raționamente și de a lua decizii bazate pe o analiză obiectivă și transparentă, precum și pe prezentarea aspectelor.

### *Întocmirea înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare*

#### Prevederi generale

- 290.164 Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Aceste responsabilități includ:
- Inițierea sau modificarea înregistrărilor contabile, sau determinarea clasificărilor pe conturi de tranzacții; și
  - Întocmirea sau modificarea documentelor sursă sau a datelor inițiale, în format electronic sau în alt format, evidențiind efectuarea tranzacțiilor (de exemplu, comenzi de achiziție, înregistrarea statelor de plată și a comenzilor clienților).
- 290.165 Furnizarea de servicii de contabilitate și de evidență contabilă clientului de audit, precum întocmirea de înregistrări contabile sau situații financiare,

generează o amenințare de auto-revizuire, atunci când firma efectuează ulterior auditul situațiilor financiare.

290.166 Cu toate acestea, procesul de audit presupune un dialog între firmă și conducerea clientului de audit, care ar putea include:

- Aplicarea standardelor sau a politicilor contabile și a cerințelor de prezentare a situațiilor financiare;
- Caracterul adecvat al controlului financiar și contabil și metodele utilizate pentru determinarea valorilor prezentate pentru active și pasive; sau
- Propunerea unor intrări contabile de ajustare.

Aceste activități sunt considerate ca o componentă normală a procesului de audit și, în general, nu generează amenințări la adresa independenței.

290.167 În mod similar, clientul poate solicita asistență tehnică din partea firmei pe probleme precum reconcilierea conturilor sau analizarea și centralizarea informațiilor privind raportarea periodică. Mai mult, clientul poate solicita asistență tehnică privind aspecte contabile legate de transpunerea situațiilor financiare existente de la un cadru de raportare financiară la altul (de exemplu, pentru conformitatea cu politicile contabile ale grupului sau trecerea la un cadru de raportare financiară diferit, precum Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Astfel de servicii nu generează, în general, amenințări la adresa independenței, cu condiția ca firma să nu își asume o responsabilitate a conducerii în numele clientului.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

290.168 Firma poate furniza servicii care au legătură cu întocmirea înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare unui client de audit care nu este entitate de interes public, atunci când serviciile sunt de rutină sau de natură mecanică, atât timp cât orice amenințare de auto-revizuire generată este redusă la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de servicii includ:

- Furnizarea de servicii referitoare la statele de plată, pe baza datelor inițiate de client;
- Înregistrarea tranzacțiilor pentru care clientul a determinat sau a aprobat clasificarea contabilă adecvată;
- Înscrierea tranzacțiilor codate de către client în registrul jurnal;
- Înscrierea înregistrărilor aprobate de client în balanța de verificare; și
- Întocmirea de situații financiare pe baza informațiilor din balanța de verificare.

În toate cazurile, importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Desemnarea unei persoane care să nu facă parte din echipa de audit pentru furnizarea acestor servicii; sau
- Dacă asemenea servicii sunt furnizate de un membru al echipei de audit, utilizarea unui partener sau a unui membru senior al personalului cu experiență necesară, care nu face parte din echipa de audit, care să revizuiască activitatea efectuată.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.169 Cu excepția situațiilor de urgență, o firmă nu trebuie să furnizeze unui client de audit care este o entitate de interes public servicii de contabilitate și de evidență contabilă, inclusiv servicii legate de statele de plată sau întocmirea situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, sau informații financiare pe baza cărora se vor întocmi situații financiare.

290.170 În pofida punctului 290.169, o firmă poate furniza servicii de contabilitate și de evidență contabilă, inclusiv servicii legate de statele de plată și întocmirea situațiilor financiare sau a altor informații financiare, de rutină sau de natură mecanică pentru diviziile și entitățile afiliate ale unui client de audit care este o entitate de interes public, dacă personalul care furnizează aceste servicii nu implică membri ai echipei de audit și dacă:

- (a) Diviziile sau entitățile afiliate pentru care este furnizat serviciul sunt, luate împreună, nesemnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie; sau
- (b) Serviciile se referă la aspecte care, luate împreună, sunt nesemnificative pentru situațiile financiare ale diviziei sau entității afiliate.

Situații de urgență

290.171 Serviciile de contabilitate și de evidență contabilă, care altminteri nu ar fi permise prin această secțiune, pot fi furnizate clienților de audit în caz de urgență sau în alte situații excepționale, în care îi este imposibil clientului de audit să facă alte aranjamente. Poate fi cazul când (a) numai firma are resursele și cunoștințele necesare cu privire la procedurile și sistemele clientului pentru a asista clientul în întocmirea la timp a înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare, și (b) o restricție asupra capacității firmei de a furniza serviciile ar avea ca rezultat dificultăți semnificative pentru client (de exemplu, ar putea avea ca rezultat eșecul de a îndeplini cerințele de raportare prevăzute de reglementări). În astfel de situații, trebuie să se îndeplinească următoarele condiții:

- (a) Cei care furnizează serviciile să nu fie membri ai echipei de audit;
- (b) Serviciile să fie furnizate numai pentru o scurtă perioadă de timp și nu există perspectiva ca ele să fie recurente; și
- (c) Situația este discutată cu persoanele responsabile cu guvernarea.



## *Servicii de evaluare*

### Prevederi generale

290.172 O evaluare cuprinde efectuarea de presupuneri cu privire la evoluțiile viitoare, la aplicarea metodologiilor și tehnicilor adecvate și la combinarea acestora în vederea calculului unei anumite valori sau interval de valori pentru un activ, pentru o datorie sau pentru întreaga afacere.

290.173 Efectuarea de servicii de evaluare pentru un client de audit poate genera o amenințare de auto-revizuire. Existența și importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Măsura în care evaluarea va avea o influență semnificativă asupra situațiilor financiare.
- Gradul în care clientul este implicat în stabilirea și aprobarea metodologiei de evaluare și a altor aspecte semnificative ale raționamentului.
- Disponibilitatea metodologiilor și îndrumărilor profesionale stabilite.
- Pentru evaluările care implică standarde sau metodologii stabilite, gradul de subiectivism inerent elementului.
- Credibilitatea și amploarea datelor existente.
- Nivelul de dependență de evenimente viitoare, de o natură care ar putea genera volatilitate inerentă în sumele implicate.
- Amplitudinea și claritatea prezentării informațiilor din situațiile financiare.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Implicarea unui profesionist care nu a fost implicat în furnizarea serviciului de evaluare, care să revizuiască auditul sau activitatea de evaluare efectuată; sau
- Efectuarea unor aranjamente astfel încât personalul care a furnizat astfel de servicii să nu participe la misiunea de audit.

290.174 Anumite evaluări nu implică un grad semnificativ de subiectivism. Acesta este cazul când ipotezele fundamentale sunt fie stabilite prin lege sau reglementări, fie acceptate la nivel larg, și când tehnicile și metodologiile ce urmează a fi folosite sunt bazate pe standarde acceptate în mod general sau prescrise prin legi și reglementări. În astfel de circumstanțe, este puțin probabil ca rezultatele evaluării efectuate de două sau mai multe părți să fie semnificativ diferite.

290.175 Dacă unei firme i se solicită să efectueze o evaluare pentru a asista un client de audit în ce privește obligațiile acestuia de raportare fiscală sau în scopuri de planificare fiscală și rezultatele evaluării nu vor avea o influență directă asupra situațiilor financiare, se aplică prevederile incluse la punctul 290.188.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

290.176 În cazul unui client de audit care nu este entitate de interes public, dacă serviciul de evaluare are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, iar evaluarea implică un grad important de subiectivism, nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea de auto-revizuire la un nivel acceptabil. În consecință, firma nu trebuie să furnizeze un astfel de serviciu de evaluare unui client de audit.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.177 O firmă nu trebuie să furnizeze servicii de evaluare unui client de audit care este entitate de interes public dacă evaluările ar avea un efect semnificativ, separat sau cumulat, asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

#### *Servicii de fiscalitate*

290.178 Serviciile de fiscalitate cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv:

- Întocmirea declarațiilor de impunere;
- Calcularea impozitelor pentru întocmirea înregistrărilor contabile;
- Planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală; și
- Asistență în soluționarea disputelor fiscale.

Deși serviciile de fiscalitate furnizate de o firmă unui client de audit sunt abordate separat în fiecare dintre aceste categorii largi, în practică, aceste activități sunt adesea corelate.

290.179 Efectuarea anumitor servicii de fiscalitate crează amenințări de auto-revizuire și reprezentare. Existența și importanța oricărei amenințări depind de factori cum ar fi:

- Sistemul prin care autoritățile fiscale evaluează și administrează impozitul în speță și rolul pe care îl are firma în acest proces;
- Complexitatea regimului fiscal relevant al impozitului și amploarea raționamentului necesar în aplicarea acestuia;
- Caracteristicile specifice ale misiunii; și
- Nivelul experienței în domeniul fiscal al angajaților clientului.

## Întocmirea declarației de impunere

290.180 Serviciile de întocmire a declarațiilor de impunere implică asistarea clienților cu privire la obligațiile acestora de raportare fiscală prin întocmirea și completarea informațiilor, inclusiv a sumei datorate ca impozit (de obicei pe baza unor formulare standardizate) ce trebuie depuse la autoritățile fiscale relevante. Asemenea servicii includ, de asemenea, furnizarea de asistență cu privire la tratamentul declarației de impunere pentru tranzacțiile precedente și a exprimării unui răspuns în numele clientului de audit la solicitările autorităților fiscale cu privire la informații și analize suplimentare (inclusiv furnizarea de explicații și asistență tehnică pentru abordarea care a fost adoptată). Serviciile de întocmire a declarațiilor de impunere sunt bazate, de obicei, pe informațiile istorice și implică, în principal, analiza și prezentarea acelor informații istorice, în conformitate cu legea fiscală în vigoare, inclusiv cu precedentele și practicile stabilite. Mai mult, declarațiile de impunere fac obiectul oricăror revizurii sau procese de aprobare pe care autoritățile fiscale le consideră adecvate. În consecință, furnizarea de astfel de servicii nu generează, de obicei, amenințări la adresa independenței dacă conducerea își asumă responsabilitatea pentru declarațiile de impunere, inclusiv pentru orice raționamente semnificative făcute.

Calculul impozitelor în scopul întocmirii înregistrărilor contabile

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

290.181 Întocmirea calculului creanțelor sau datoriilor fiscale amânate pentru un client de audit în scopul întocmirii înregistrărilor contabile care vor fi ulterior auditate de către firmă generează o amenințare de auto-revizuire. Importanța amenințării va depinde de:

- (a) Complexitatea reglementării și legii fiscale relevante și nivelul de raționament necesar pentru aplicarea lor;
- (b) Nivelul de expertiză fiscală al personalului clientului; și
- (c) Pragul de semnificație al sumelor din situațiile financiare aferente;

Trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile;
- Dacă serviciul este efectuat de un membru al echipei de audit, utilizarea unui partener sau a unui membru senior al personalului cu experiență necesară, pentru a revizui a calculele fiscale; sau
- Obținerea de consultanță cu privire la serviciu din partea unui profesionist fiscal extern.

## Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.182 Cu excepția situațiilor de urgență, în cazul unui client de audit care este entitate de interes public, o firmă nu trebuie să întocmească calculul creanțelor sau datoriilor fiscale amânate cu scopul întocmirii înregistrărilor contabile care sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

290.183 Întocmirea calculului creanțelor sau datoriilor fiscale amânate și curente pentru un client de audit în scopul întocmirii înregistrărilor contabile, care altfel nu ar fi permisă prin prezenta secțiune, poate fi totuși prestată pentru clienții de audit în cazuri de urgență sau în alte situații excepționale, când îi este imposibil clientului de audit să facă alte aranjamente. Acesta poate fi cazul când (a) numai firma deține resursele și cunoștințele necesare cu privire la activitatea clientului pentru a asista clientul în întocmirea la timp a calculului creanțelor sau datoriilor fiscal amânate și curente, și (b) restricția asupra capacității firmei de a furniza aceste servicii ar avea ca rezultat dificultăți semnificative pentru client (de exemplu, ar putea avea ca rezultat nerespectarea cerințelor de raportare financiară stabilite prin reglementări). În astfel de situații, trebuie să se îndeplinească următoarele condiții:

- (a) Cei care furnizează serviciile să nu fie membri ai echipei de audit;
- (b) Serviciile să fie furnizate numai pentru o scurtă perioadă de timp și să nu existe perspectiva ca ele să fie recurente; și
- (c) Situația să fie discutată cu persoanele responsabile cu guvernarea.

## Planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală

290.184 Planificarea fiscală sau alte servicii de consultanță fiscală cuprind o gamă largă de servicii, precum consultanța oferită clientului cu privire la modul în care să își structureze afacerile într-o manieră eficientă din punct de vedere fiscal sau furnizarea de consultanță cu privire la aplicarea noilor reglementări sau legi fiscale.

290.185 O amenințare de auto-revizuire este generată atunci când consultanța va afecta aspectele care urmează a fi reflectate în situațiile financiare. Existența și importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Gradul de subiectivism implicat în determinarea tratamentului adecvat pentru consultanța fiscală aferentă situațiilor financiare;
- Măsura în care rezultatele consultanței fiscale vor avea consecințe semnificative asupra situațiilor financiare;
- Măsura în care eficiența consultanței fiscale depinde de tratamentul contabil sau de prezentarea situațiilor financiare și dacă există îndoieli privind tratamentul contabil adecvat sau prezentarea conform cadrului de raportare financiară relevant;
- Nivelul de experiență fiscală al angajaților clientului;

- Măsura în care consultanța oferită are la bază o reglementare sau lege fiscală, sau un alt precedent sau practică stabilită; și
- Măsura în care tratamentul fiscal are la bază o decizie privată sau a fost prevăzut altfel de către autoritatea fiscală înainte de întocmirea situațiilor financiare.

De exemplu, furnizarea de servicii de planificare fiscală și de alte servicii de consultanță fiscală atunci când consultanța se încadrează în prevederile autorităților fiscale sau altor precedente, practici stabilite sau are la bază legea fiscală care este probabil să prevaleze, nu generează, în general, o amenințare la adresa independenței.

290.186 Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile;
- Implicarea unui profesionist fiscal, care nu a fost implicat în furnizarea serviciului de consultanță fiscală, care să asiste echipa de audit cu privire la acest serviciu și să revizuiască tratamentul situațiilor financiare;
- Obținerea de consultanță cu privire la serviciul respectiv din partea unui profesionist fiscal extern; sau
- Obținerea aprobării prealabile sau consultanței din partea autorităților fiscale.

290.187 Atunci când eficiența serviciilor de consultanță fiscală depinde de un anumit tratament contabil sau de prezentarea în situațiile financiare și:

- (a) Echipa de audit are îndoieli rezonabile cu privire la gradul de adecvare al tratamentului contabil aferent sau prezentării conforme cadrului de raportare financiară relevant; și
- (b) Rezultatul sau consecințele consultanței fiscale va avea o influență semnificativă asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie;

Amenințarea de auto-revizuire ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, o firmă nu trebuie să furnizeze astfel de servicii de consultanță fiscală unui client de audit.

290.188 Când furnizează servicii fiscale unui client de audit, unei firme i se poate solicita să efectueze o evaluare pentru a asista clientul în ce privește îndeplinirea obligațiilor sale fiscale sau în scopul planificării fiscale. În cazul în care rezultatul acestei evaluări va avea un efect direct asupra situațiilor financiare, sunt aplicabile prevederile incluse la punctele 290.177 - 290.177

cu privire la serviciile de evaluare. În cazul în care evaluarea este efectuată numai în scopuri fiscale, iar rezultatul evaluării nu va avea influență directă asupra situațiilor financiare (adică situațiile financiare sunt influențate numai de înregistrările contabile referitoare la impozite), în general nu se generează amenințări la adresa independenței dacă influența asupra situațiilor financiare este nesemnificativă sau dacă evaluarea face subiect al revizurii externe efectuate de către o autoritate fiscală sau o altă autoritate similară. Dacă evaluarea nu face subiectul unei astfel de revizurii externe, iar consecințele sunt semnificative pentru situațiile financiare, existența și importanța amenințării generate va depinde de factori precum:

- Măsura în care metodologia de evaluare se încadrează într-o reglementare sau lege fiscală, alt precedent sau practică stabilită și gradul de subiectivism inerent evaluării.
- Credibilitatea și amploarea datelor existente.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile;
- Efectuarea unei revizurii a activității de audit sau a rezultatelor serviciilor de consultanță fiscală de către un profesionist; sau
- Obținerea aprobării prealabile sau consultanței din partea autorităților fiscale.

#### Asistență în soluționarea litigiilor fiscale

290.189 O amenințare de reprezentare sau de auto-revizuire poate fi generată atunci când firma reprezintă un client de audit în procesul de soluționare a unei dispute fiscale, odată ce autoritățile fiscale au anunțat clientul că au respins argumentele clientului cu privire la un anumit aspect și, fie autoritatea fiscală, fie clientul, face referire la aspectul respectiv pentru determinarea procedurilor formale, de exemplu înaintea unui tribunal sau unei instanțe. Existența și importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Măsura în care firma a furnizat serviciile de consultanță care fac obiectul litigiului fiscal;
- Măsura în care rezultatul disputei va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie;
- Măsura în care aspectul se încadrează într-o reglementare sau lege fiscală, alt precedent sau practică stabilită;
- Dacă procedurile sunt desfășurate public; și
- Rolul conducerii în soluționarea disputei.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile;
- Implicarea unui profesionist fiscal, care nu a fost implicat în furnizarea serviciului fiscal, care să ofere consultanță echipei de audit cu privire la serviciile respective și să revizuiască tratamentul aplicat situațiilor financiare; sau
- Obținerea de consultanță cu privire la serviciu din partea unui profesionist fiscal extern.

290.190 În cazul în care serviciile fiscale implică reprezentarea clientului de audit înaintea unui tribunal sau instanțe publice pentru soluționarea unui aspect fiscal, iar sumele implicate sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie de audit, amenințarea de reprezentare generată ar fi atât de semnificativă, încât nicio măsură de protecție nu ar putea elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, firma nu trebuie să presteze acest tip de servicii pentru un client de audit. Ceea ce constituie ”un tribunal sau o instanță publică” trebuie stabilit în funcție de modul în care sunt audiate procedurile fiscale în jurisdicția specifică.

290.191 Cu toate acestea, firma nu este scutită de a avea un rol în continuarea furnizării de consultanță pentru clientul de audit (de exemplu, să ofere relatări privind faptele, să depună mărturie cu privire la activitatea desfășurată sau să asiste clientul în analiza aspectelor fiscale) în legătură cu aspectele care sunt audiate de un tribunal sau o instanță publică.

### *Servicii de audit intern*

#### Prevederi generale

290.192 Aria de acoperire și obiectivele activităților de audit intern sunt foarte variate și depind de mărimea și structura entității și de cerințele conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea. Activitățile specifice auditului intern pot include:

- Monitorizarea controlului intern – revizuirea controalelor, monitorizarea funcționării acestora și recomandări cu privire la îmbunătățirea acestora;
- Examinarea informațiilor financiare și de exploatare – revizuirea mijloacelor utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și de exploatare și interogarea specifică cu privire la aspectele individuale, inclusiv testarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor;

- Revizuirea economiei, eficienței și eficacității activităților de exploatare, inclusiv a activităților ne-financiare ale unei entități; și
- Revizuirea conformității cu legile, reglementările și alte cerințe externe, precum și cu politicile și directivele conducerii și cu alte cerințe interne.

290.193 Serviciile de audit intern includ și asistarea clientului de audit în efectuarea activităților sale de audit intern. Furnizarea de servicii de audit intern unui client de audit generează o amenințare de auto-revizuire la adresa independenței dacă firma utilizează activitatea de audit intern în cursul unui audit extern ulterior. Efectuarea unei părți semnificative din activitățile de audit intern ale clientului mărește posibilitatea ca personalul firmei care furnizează servicii de audit intern să se implice în asumarea responsabilității conducerii. Dacă personalul firmei își asumă una dintre responsabilitățile conducerii când efectuează serviciile de audit intern unui client de audit, amenințarea generată ar fi atât de mare încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, personalul unei firme nu trebuie să își asume responsabilitatea conducerii atunci când furnizează servicii de audit intern unui client de audit.

290.194 Exemplele de servicii de audit intern care implică asumarea responsabilității conducerii includ:

- (a) Stabilirea politicilor de audit intern sau a direcției strategice a activităților de audit intern;
- (b) Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților entității;
- (c) Decizia cu privire la implementarea recomandărilor rezultate din activitățile de audit intern;
- (d) Raportarea, în numele conducerii, a rezultatelor activităților de audit intern către persoanele responsabile cu guvernanta;
- (e) Efectuarea de proceduri care fac parte din controlul intern, precum revizuirea și aprobarea modificărilor referitoare la permisiunea de accesare a datelor de către angajați;
- (f) Asumarea responsabilității pentru elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern; și
- (g) Efectuarea serviciilor de audit intern externalizate, cuprinzând întreaga funcție de audit intern sau o parte însemnată a acesteia, atunci când firma este responsabilă de determinarea ariei de acoperire a activității de audit intern și poate purta răspunderea pentru unul sau mai multe dintre aspectele specificate la punctele (a) – (f).

290.195 Pentru a evita asumarea unei responsabilități a conducerii, firma va furniza servicii de audit intern unui client de audit numai dacă:



- (a) Clientul desemnează o sursă competentă și adecvată, de preferat din cadrul conducerii cu experiență, care să fie responsabilă permanent de activitățile de audit intern și să recunoască responsabilitatea pentru elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern;
- (b) Conducerea clientului sau persoanele responsabile cu guvernanta 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 constatările care rezultă din furnizarea acestora;
- (d) Conducerea clientului evaluează și determină care dintre recomandările ce rezultă din serviciile de audit intern trebuie implementate și gestionează procesul de implementare; și
- (e) Conducerea clientului raportează către persoanele responsabile cu guvernanta constatările semnificative și recomandările rezultate din serviciile de audit intern.

290.196 Când o firmă utilizează activitatea de audit intern, standardele ISA prevăd efectuarea procedurilor de evaluare a gradului de adecvare a activității. Când o firmă acceptă o misiune pentru furnizarea de servicii de audit intern unui client de audit, iar rezultatele acelor servicii vor fi utilizate pentru efectuarea auditului extern, este generată o amenințare de auto-revizuire din cauza existenței posibilității ca echipa de audit să utilizeze rezultatele serviciului de audit intern fără a efectua o evaluare adecvată a acelor rezultate sau utilizând același nivel de scepticism profesional care ar fi utilizat în cazul în care activitatea de audit intern ar fi fost efectuată de persoane care nu sunt membri ai firmei. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Pragul de semnificație al sumelor aferente din situațiile financiare;
- Riscul de denaturare al declarațiilor aferente sumelor declarate în situațiile financiare; și
- Gradul de credibilitate care va fi acordat serviciului de audit intern.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Un exemplu de o astfel de măsură de protecție este utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului de audit intern.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.197 În cazul unui client de audit care este o entitate de interes public, o firmă nu trebuie să furnizeze servicii de audit intern care să aibă legătură cu:

- (a) O parte semnificativă a controalelor interne efectuate asupra raportării financiare;

- (b) Sistemele de contabilitate financiară care generează informații care, luate separat sau împreună, sunt semnificative pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului, pe baza cărora firma va exprima o opinie; sau
- (c) Sumele sau prezentările de informații care, luate separat sau împreună, sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

### *Servicii pentru sisteme IT*

#### Prevederi generale

290.198 Serviciile referitoare la sistemele de tehnologie a informației (IT) includ elaborarea sau implementarea sistemelor de hardware sau software. Sistemele pot conține date sursă, pot face parte din controlul intern efectuat asupra raportării financiare sau pot genera informații care să afecteze înregistrările contabile sau situațiile financiare, sau sistemul poate să fie independent de înregistrările contabile ale clientului, de controlul intern al raportării financiare sau al situațiilor financiare. Furnizarea de servicii aferente sistemelor poate genera amenințarea de auto-revizuire, în funcție de natura serviciilor și de sistemele IT.

290.199 Următoarele servicii pentru sistemele IT sunt considerate a nu genera o amenințare la adresa independenței atâta timp cât personalul firmei nu își asumă o responsabilitate a conducerii:

- (a) Elaborarea sau implementarea de sisteme IT care nu sunt legate de controlul intern asupra raportării financiare;
- (b) Elaborarea sau implementarea de sisteme IT care nu generează informații care constituie o parte importantă a înregistrărilor contabile sau a situațiilor financiare;
- (c) Implementarea softurilor ”gata de utilizat” („off-the-shelf”) pentru raportarea informațiilor financiare sau contabile, care nu au fost dezvoltate de firmă, dacă adaptarea necesară pentru a satisface necesitățile clientului nu este semnificativă; și
- (d) Evaluarea și furnizarea de recomandări cu privire la un sistem proiectat, implementat sau operat de către un alt furnizor de servicii sau de către client.

#### Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

290.200 Furnizarea de servicii unui client de audit care nu este o entitate de interes public, care implică elaborarea sau implementarea sistemelor IT care (a) formează o parte importantă a controlului intern asupra raportărilor financiare sau (b) generează informații care sunt semnificative pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului pe baza cărora firma va exprima o opinie, generează o amenințare de auto-revizuire.

290.201 Amenințarea de auto-revizuire este prea semnificativă pentru a permite furnizarea de astfel de servicii, cu excepția cazului în care sunt implementate măsuri de protecție adecvate, care asigură următoarele:

- (a) Clientul de audit își recunoaște responsabilitatea pentru stabilirea și monitorizarea unui sistem de control intern;
- (b) Clientul de audit desemnează un angajat competent, preferabil cu experiență în conducere, care să ia toate deciziile de conducere în ceea ce privește elaborarea și implementarea sistemului hardware sau software;
- (c) Clientul de audit ia toate deciziile de conducere aferente proceselor de elaborare și implementare;
- (d) Clientul evaluează gradul de adecvare și rezultatele proiectării și implementării sistemului; și
- (e) Clientul este responsabil de exploatarea sistemului (hardware sau software) și pentru datele pe care le utilizează sau generează.

290.202 În funcție de gradul de încredere care va fi acordat unor anumite sisteme IT, ca parte a auditului, trebuie determinată măsura în care se vor furniza astfel de servicii de non-asigurare utilizând numai personal care nu face parte din rândul membrilor echipei de audit și care deține diferite direcții de raportare în cadrul firmei. Importanța oricărei amenințări rămase trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea de audit sau de non-asigurare.

Clienti de audit care sunt entități de interes public

290.203 În cazul unui client de audit care este o entitate de interes public, o firmă nu trebuie să furnizeze servicii care implică proiectarea sau implementarea de sisteme IT care (a) reprezintă o parte importantă a controlului intern asupra raportării financiare sau (b) generează informații care sunt semnificative pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului pe baza cărora firma va exprima o opinie.

*Servicii de consultanță în legătură cu litigiile*

290.204 Serviciile de consultanță în legătură cu litigiile pot include activități precum depunerea mărturiei ca expert, calculul pagubelor estimate sau al altor sume care ar putea deveni sume de încasat sau sume de plătit, în funcție de rezultatul litigiului sau al altei dispute legale, și asistență privind administrarea documentelor și recuperare. Aceste servicii pot genera amenințări de auto-revizuire sau reprezentare.

290.205 Dacă firma furnizează servicii de consultanță în legătură cu litigiile unui client de audit, iar aceste servicii implică estimarea daunelor sau a altor

sume care afectează situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, se vor aplica prevederile privind serviciile de evaluare de la punctele 290.172 - 290.177. În cazul altor servicii de asistență în legătură cu litigiile, importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil.

### *Servicii juridice*

290.206 În contextul acestei secțiuni, serviciile juridice sunt definite ca fiind orice servicii pentru care persoana care le furnizează trebuie, fie să aibă dreptul să pledeze în fața instanțelor din jurisdicția în care urmează să fie furnizate asemenea servicii, fie să aibă pregătirea legală necesară pentru a practica dreptul. Asemenea servicii juridice includ, în funcție de jurisdicție, o gamă largă și diversificată de domenii, atât servicii corporative, cât și comerciale, destinate clienților precum asistență în privința contractelor, litigiilor, consiliere și asistență privind fuziunile și achizițiile și furnizarea de asistență departamentelor juridice interne ale clienților. Prestarea de servicii juridice unei entități care este client de audit poate genera amenințări atât de auto-revizuire, cât și de reprezentare.

290.207 Serviciile juridice care asistă un client în desfășurarea unei tranzacții (de exemplu, asistența în privința contractelor, consiliere juridică, investigație juridică și restructurare) pot genera o amenințare de auto-revizuire. Existența și importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Natura serviciului;
- Măsura în care serviciul este furnizat de un membru al echipei de audit; și
- Gradul de semnificație al oricărui aspect legat de situațiile financiare ale clientului.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile; sau
- Implicarea unui profesionist care nu a prestat servicii juridice, care să consilieze echipa de audit cu privire la serviciul respectiv și să revizuiască tratamentul situațiilor financiare.

290.208 Reprezentarea unui client de audit pentru rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu în circumstanțe în care sumele implicate sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie ar duce la amenințări de reprezentare și de auto-revizuire atât de importante încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Prin urmare, firma nu trebuie să presteze acest tip de servicii pentru un client de audit.

290.209 În cazul în care unei firme i se solicită să acționeze ca reprezentant pentru un client de audit în vederea rezolvării unei dispute sau a unui litigiu în circumstanțe în care sumele implicate nu sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, firma trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări de reprezentare și de auto-revizuire generate și trebuie să aplice măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile; sau
- Pentru consilierea echipei de audit cu privire la serviciile furnizate și la revizuirea tratamentului situațiilor financiare să se utilizeze un profesionist care nu a fost implicat în furnizarea acestor servicii juridice.

290.210 Numirea unui partener sau a unui angajat al firmei în postul de Consilier General pe probleme juridice pentru un client de audit ar genera amenințări de reprezentare și de auto-revizuire care sunt atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. Poziția de Consilier General este, în general, o poziție de conducere superioară, cu o mare responsabilitate față de aspectele juridice ale companiei și, în consecință, niciun membru al firmei nu trebuie să accepte o astfel de numire pentru un client de audit.

### *Servicii de recrutare*

#### *Prevederi generale*

290.211 Furnizarea de servicii de recrutare unui client de audit poate genera amenințări de interes propriu, familiaritate și intimidare. Existența și importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Natura asistenței solicitate; și
- Rolul persoanei ce urmează a fi recrutată.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În toate cazurile, firma nu trebuie să își asume responsabilități de conducere, inclusiv să acționeze ca negociator în numele clientului, iar decizia cu privire la angajare trebuie să îi aparțină clientului.

În general, firma poate furniza astfel de servicii precum revizuirea calificărilor profesionale ale unui număr de candidați și furnizarea de recomandări privind conformitatea lor cu cerințele postului. În plus, firma poate in-

tervieva candidații și poate oferi consultanță cu privire la competențele unui candidat pentru posturi de control, administrative sau financiar-contabile.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.212 O firmă nu trebuie să furnizeze următoarele servicii de recrutare unui client de audit care este o entitate de interes public, în ce privește posturile de director sau o altă poziție similară de conducere care oferă ocupantului său posibilitatea de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma va exprima o opinie:

- Căutarea unor candidați pentru ocuparea unor astfel de posturi; și
- Preluarea verificării referințelor pentru potențialii candidați pentru pozițiile menționate.

*Servicii cu privire la finanțele corporative*

290.213 Furnizarea de servicii cu privire la finanțele corporative, cum ar fi:

- Asistarea unui client de audit în elaborarea strategiilor corporative;
- Identificarea posibilelor obiective care ar trebui atinse de clientul de audit;
- Promovarea tranzacțiilor de cedare;
- Acordarea de asistență în tranzacțiile de obținere de finanțare; și
- Oferirea de consultanță pentru structurare,

pot genera amenințări de reprezentare și de auto-revizuire. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile; sau
- Utilizarea unui profesionist care nu a fost implicat în furnizarea serviciului cu privire la finanțele corporative, care să consilieze echipa de audit cu privire la serviciul respectiv și care să revizuiască tratamentul contabil și orice tratament al unei situații financiare.

290.214 Furnizarea unui serviciu cu privire la finanțele corporative, de exemplu oferirea de consultanță cu privire la structurarea unei tranzacții financiare corporative sau cu privire la anumite aranjamente de finanțare care vor afecta în mod direct sumele care vor fi raportate în situațiile financiare pe baza cărora firma va furniza o opinie poate genera o amenințare de auto-revizuire. Existența și importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Gradul de subiectivism în determinarea tratamentului adecvat pentru rezultatele sau consecințele consultanței cu privire la finanțele corporative din cadrul situațiilor financiare;
- Măsura în care rezultatul consultanței cu privire la finanțele corporative va afecta direct sumele înregistrate în situațiile financiare și măsura în care sumele respective sunt semnificative pentru situațiile financiare; și
- Măsura în care gradul de eficiență al consultanței cu privire la finanțele corporative depinde de un anumit tratament contabil sau de o prezentare de informații din situațiile financiare și măsura în care există o îndoială cu privire la gradul de adecvare al tratamentului contabil utilizat sau al prezentării de informații în contextul cadrului de raportare financiară relevant.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile; sau
- Utilizarea unui profesionist care nu a fost implicat în furnizarea serviciului cu privire la finanțele corporative, care să consilieze echipa de audit cu privire la serviciul respectiv și care să revizuiască tratamentul contabil și orice tratament aplicat în situațiile financiare.

290.215 Atunci când eficiența consultanței cu privire la finanțele corporative depinde de un tratament contabil specific sau de o prezentare specifică din situațiile financiare și:

- (a) Echipa de audit are îndoieli rezonabile cu privire la gradul de adecvare al tratamentului contabil aferent sau prezentării conforme cadrului de raportare financiară relevant; și
- (b) Rezultatul sau consecințele consultanței cu privire la finanțele corporative vor avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

Amenințarea de auto-revizuire ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil și în acest caz nu ar trebui furnizată consultanță cu privire la finanțele corporative.

290.216 Furnizarea de servicii cu privire la finanțele corporative care implică promovarea, comercializarea sau subscrierea acțiunilor unui client de audit ar genera o amenințare de auto-revizuire sau de reprezentare care ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, o firmă nu trebuie să furnizeze astfel de servicii unui client de audit.

## Onorarii

### *Onorarii – valoare relativă*

290.217 În cazul în care onorariile totale din partea unui client de audit reprezintă o mare parte din onorariile totale ale firmei, dependența de acel client și îngrijorarea privind posibilitatea pierderii clientului pot constitui o amenințare generată de interesul propriu sau de intimidare. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Structura operațională a firmei;
- Dacă firma este bine stabilită pe piață sau nou creată; și
- Importanța cantitativă și/sau calitativă a clientului pentru firmă.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, dacă este necesar, pentru eliminarea amenințării sau reducerea acesteia la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Reducerea dependenței față de client;
- Revizuirii externe ale controlului calității; sau
- Consultarea unei părți terțe, precum o autoritate de reglementare profesională sau un profesionist contabil, cu privire la raționamentele principale de audit.

290.218 O amenințare generată de interesul propriu sau de intimidare este creată, de asemenea, atunci când onorariile generate de un client de audit reprezintă o proporție mare din veniturile unui partener individual al clientului sau o proporție mare din veniturile unui sediu individual al firmei. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Importanța calitativă și/sau cantitativă a clientului pentru partener sau sediu; și
- Măsura în care remunerația partenerului, sau a partenerilor sediului, depinde de onorariile generate de client.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, dacă este necesar, pentru eliminarea amenințării sau reducerea acesteia la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Diminuarea dependenței față de clientul de audit;
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea sau să ofere alt tip de consultanță, după cum este necesar; sau
- Revizuirii interne și externe, independente și periodice ale calității misiunii.



Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.219 În cazul în care un client de audit este entitate de interes public și, pentru o perioadă de doi ani consecutivi, onorariile totale plătite de client și de entitățile sale afiliate (în funcție de considerentele de la punctul 290.27) reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firma care exprimă o opinie asupra situațiilor financiare ale clientului, firma trebuie să le prezinte persoanelor responsabile cu guvernanta clientului de audit faptul că totalul acestor onorarii reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firmă și trebuie să discute pe care dintre măsurile de protecție de mai jos le va aplica pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil și să aplice măsura de protecție selectată:

- Înaintea emiterii opiniei de audit asupra situațiilor financiare din cel de-al doilea an, un profesionist contabil, care nu este membru al firmei care exprimă o opinie asupra situațiilor financiare, efectuează o revizuire a controlului calității acelei misiuni sau o autoritate de reglementare profesională efectuează o revizuire a acelei misiuni, care este echivalentă cu o revizuire a controlului calității al unei misiuni („o revizuire anterioară emiterii”); sau
- După ce a fost emisă opinia asupra situațiilor financiare ale celui de-al doilea an și înainte de emiteria opiniei de audit asupra situațiilor financiare ale celui de-al treilea, un profesionist contabil, care nu este membru al firmei care exprimă o opinie asupra situațiilor financiare, sau o autoritate de reglementare profesională efectuează o revizuire a auditului din cel de-al doilea an, care este echivalentă cu o revizuire a controlului calității al unei misiunii („o revizuire ulterioară emiterii”).

În cazul în care totalul onorariilor depășește cu mult 15%, firma trebuie să determine dacă importanța amenințării este atât de mare încât o revizuire ulterioară emiterii nu ar reduce amenințarea la un nivel acceptabil și, prin urmare, este necesară o revizuire anterioară emiterii. În astfel de circumstanțe trebuie efectuată o revizuire anterioară emiterii.

Din acel moment, când onorariile continuă să depășească 15% anual, trebuie să se recurgă la prezentarea informațiilor către și discutarea lor cu persoanele responsabile cu guvernanta și trebuie aplicată una dintre măsurile de protecție de mai sus. Dacă onorariile depășesc cu mult 15%, firma trebuie să determine dacă importanța amenințării este atât de mare încât o revizuire ulterioară emiterii nu ar reduce amenințarea la un nivel acceptabil și, prin urmare, este necesară o revizuire anterioară emiterii. În astfel de circumstanțe trebuie efectuată o revizuire anterioară emiterii.

### ***Onorarii - restanțe***

290.220 O amenințare generată de interesul propriu poate fi creată dacă onorariile datorate de un client de audit rămân neplătite pentru o perioadă lungă de timp, în special dacă o parte importantă nu este plătită înainte de emiteria raportului de audit pentru anul următor. În general, se așteaptă ca firma să

solicite plata acestor onorarii înainte de emiterea unui astfel de raport de audit. Dacă onorariile rămân neplătite după ce raportul a fost emis, existența și importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, dacă este necesar, pentru a reduce sau elimina amenințarea la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este implicarea unui profesionist contabil suplimentar care nu a luat parte la misiunea de audit și care să acorde consultanță sau să revizuiască activitatea efectuată. Firma trebuie să determine dacă onorariile restante ar putea fi considerate ca fiind echivalentul unui împrumut acordat clientului și dacă, din cauza valorii importante a onorariilor restante, este adecvat ca firma să fie numită din nou sau să continue misiunea de audit.

### ***Onorarii contingente***

290.221 Onorariile contingente sunt calculate potrivit unei baze de calcul prestabilite aferente efectului unei tranzacții sau rezultatului serviciilor efectuate de firmă. În scopul acestei secțiuni, un onorariu nu este considerat ca fiind contingent dacă a fost stabilit de către o instanță sau o altă autoritate publică.

290.222 Un onorariu contingent încasat direct sau indirect, de exemplu printr-un intermediar, de către o firmă pentru o misiune de audit generează o amenințare de interes propriu care este atât de importantă încât nu poate fi redusă la un nivel acceptabil prin nicio măsură de protecție. În consecință, o firmă nu trebuie să încheie niciun astfel de aranjament privind onorariile.

290.223 Un onorariu contingent încasat direct sau indirect, de exemplu printr-un intermediar, de către o firmă pentru un serviciu de non-asigurare furnizat unui client de audit poate constitui, de asemenea, o amenințare generată de interesul propriu. Amenințarea generată ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil dacă:

- (a) Onorariul este încasat de firma care exprimă opinia asupra situațiilor financiare și onorariul este semnificativ sau se așteaptă că va fi semnificativ pentru acea firmă;
- (b) Onorariul este încasat de o firmă din cadrul unei rețele care participă semnificativ la audit și onorariul este semnificativ sau se așteaptă că va fi semnificativ pentru acea firmă; sau
- (c) Rezultatul serviciului de non-asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului, depinde de un raționament viitor sau curent referitor la auditul unei valori semnificative din situațiile financiare.

Prin urmare, astfel de aranjamente nu trebuie acceptate.

290.224 În cazul altor aranjamente privind onorariile contingente încasate de o firmă pentru un serviciu de non - asigurare furnizat unui client de audit, existența și importanța oricăror amenințări va depinde de factori precum:

- Intervalul în care pot varia posibilele valori ale onorariilor;

- Măsura în care o autoritate adecvată determină rezultatul aspectului în funcție de care va fi determinat onorariul contingent;
- Natura serviciului; și
- Efectul evenimentului sau al tranzacției asupra situațiilor financiare.

Importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, când este necesar, pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea de audit relevantă sau să ofere alt tip de consultanță, după caz; sau
- Utilizarea de profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a efectua serviciul de non - asigurare.

### ***Politici de compensare și evaluare***

290.225 O amenințare generată de interesul propriu este creată când un membru al echipei de audit este evaluat sau compensat pentru vânzarea de servicii de non – asigurare aceluia client de audit. Importanța amenințării va depinde de:

- Proportia din compensația persoanei sau din evaluarea performanței care are la bază vânzarea acestor servicii;
- Rolul acelei persoane în echipa de audit; și
- Măsura în care decizia de promovare este influențată de vânzarea acestor servicii.

Importanța amenințării trebuie evaluată și, dacă nivelul amenințării nu este acceptabil, firma trebuie fie să revizuiască planul de compensare sau procesul de evaluare pentru acea persoană, fie să aplice măsuri de protecție pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea acestor membri din echipa de audit; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea aceluia membru al echipei de audit.

290.226 Un partener principal de audit nu trebuie să fie evaluat sau recompensat pe baza succesului vânzării serviciilor de non - asigurare către clientul de audit al partenerului. Aceasta nu își propune să interzică aranjamentele obișnuite de împărțire a profitului între partenerii unei firme.

### **Cadouri și ospitalitate**

290.227 Acceptarea de cadouri sau ospitalitate din partea unui client de audit poate crea amenințări generate de interesul propriu și de familiaritate. Dacă o firmă sau un membru al echipei de audit acceptă cadouri sau ospitalitate, cu excepția cazului în care valoarea lor este neînsemnată și irelevantă,

amenințările create ar fi atât de importante încât nu există măsuri de protecție care ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. În consecință, o firmă sau un membru al echipei de audit nu trebuie să accepte astfel de cadouri sau ospitalitate.

### **Litigii în curs sau iminente**

290.228 Atunci când au loc, sau este posibil să aibă loc, litigii între firmă sau un membru al echipei de audit și clientul de audit, pot apărea amenințări generate de interesul propriu și de intimidare. Relația dintre conducerea clientului și membrii echipei de audit trebuie să fie caracterizată prin sinceritate completă și transparență totală privind toate aspectele activităților de afaceri ale unui client. Când firma și conducerea clientului ocupă poziții adverse în cadrul litigiului actual sau potențial, afectând disponibilitatea conducerii de a face prezentări complete, sunt create amenințări generate de interesul propriu și de intimidare. Importanța amenințărilor generate va depinde de factori precum:

- Importanța sumelor ce fac obiectul litigiului; și
- Măsura în care litigiul are legătură cu o misiune de audit anterioară.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, când este necesar, pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Dacă litigiul implică un membru al echipei de audit, înlăturarea aceluși membru din echipa de audit; sau
- Implicarea unui profesionist care să revizuiască activitatea efectuată.

Dacă aceste măsuri de protecție nu reduc amenințările la un nivel acceptabil, singura acțiune adecvată este retragerea din misiunea de audit sau refuzarea acesteia.

**Punctele 290.229 -290.499 sunt necompletate intenționat.**

## Rapoarte care conțin o restricție cu privire la utilizare și distribuție

### Introducere

290.500 Cerințele privind independența din Secțiunea 290 se aplică tuturor misiunilor de audit. Cu toate acestea, în anumite situații care implică misiuni de audit al căror raport include o restricție cu privire la utilizare și distribuție și când sunt îndeplinite condițiile descrise la punctele 290.501 – 290.502, cerințele cu privire la independență din această secțiune pot fi modificate potrivit punctelor 291.505 – 291.514. Aceste puncte sunt aplicabile numai unei misiuni de audit al situațiilor financiare cu scop special (a) care își propune să furnizeze o concluzie pozitivă sau negativă potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, în cazul unui cadru de prezentare fidelă, că situațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă sau sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, și (b) atunci când raportul de audit include o restricție cu privire la utilizare și distribuție. Nu sunt permise modificări în cazul unui audit al situațiilor financiare prevăzut prin lege sau reglementare.

290.501 Sunt premise modificări ale cerințelor Secțiunii 290 dacă utilizatorii vizați ai raportului (a) au cunoștință de scopul și limitările aferente raportului, și (b) sunt de acord, în mod explicit, cu aplicarea cerințelor modificate cu privire la independență. Utilizatorii vizați pot cunoaște scopul și limitările raportului prin participarea lor fie direct, fie indirect prin intermediul reprezentantului lor care are autoritatea de a acționa în numele utilizatorilor vizați, în stabilirea naturii și ariei de acoperire a misiunii. O asemenea participare crește capacitatea firmei de a comunica cu utilizatorii vizați despre aspectele referitoare la independență, inclusiv despre circumstanțele care sunt relevante pentru evaluarea amenințărilor la adresa independenței și despre măsurile de protecție aplicabile, necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, și despre obținerea acordului acestora cu privire la cerințele modificate de independență care urmează a fi aplicate.

290.502 Firma trebuie să comunice (de exemplu, printr-o scrisoare de misiune) cu utilizatorii vizați despre cerințele de independență care urmează a fi aplicate referitor la efectuarea misiunii de audit. Atunci când utilizatorii vizați sunt o clasă de utilizatori (de exemplu, creditorii ai unui aranjament de împrumut sindicalizat) care nu sunt identificabili, în mod specific, după nume la momentul în care sunt stabiliți termenii misiunii, acestor utilizatori trebuie să li se aducă la cunoștință ulterior cerințele de independență convenite cu reprezentantul lor (de exemplu, cu reprezentantul care pune la dispoziția tuturor utilizatorilor scrisoarea de misiune).

290.503 Dacă firma emite, de asemenea, un raport de audit care nu include o restricție a utilizării și distribuției pentru același client, prevederile punctelor

290.500 – 290.514 nu modifică cerința de a aplica prevederile punctelor 290.1 – 290.228 respectivei misiuni de audit.

290.504 Modificările cerințelor Secțiunii 290 care sunt permise în circumstanțele prevăzute mai sus sunt descrise la punctele 290.505 – 290.514. În toate celelalte situații se solicită conformitatea cu prevederile Secțiunii 290.

#### *Entitățile de interes public*

290.505 Când sunt îndeplinite condițiile stabilite la punctele 290.500 – 290.502, nu este necesară aplicarea cerințelor suplimentare din punctele 290.100 – 290.228, care se aplică misiunilor de audit ale entităților de interes public.

#### *Entități afiliate*

290.506 Când sunt îndeplinite condițiile stabilite la punctele 290.500 - 290.502, referințele la clientul de audit nu includ entitățile sale afiliate. Totuși, când echipa de audit cunoaște sau are motive să creadă că o relație sau o circumstanță care implică o entitate afiliată a clientului este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de audit trebuie să includă acea entitate afiliată în identificarea și evaluarea amenințărilor la adresa independenței și să aplice măsurile de protecție necesare.

#### *Rețele și firme din cadrul unei rețele*

290.507 Când sunt îndeplinite condițiile stabilite la punctele 290.500 – 290.502, referințele la firmă nu includ firmele din cadrul unei rețele. Totuși, când firma cunoaște sau are motive să creadă că sunt generate amenințări de orice tip de interese sau relații cu o firmă din cadrul unei rețele, acestea trebuie incluse în evaluarea amenințărilor la adresa independenței.

#### *Interese financiare, împrumuturi și garanții, relații apropiate de afaceri și relații de familie și personale*

290.508 Când sunt îndeplinite condițiile stabilite la punctele 290.500 – 290.502, prevederile relevante stabilite la punctele 290.102 – 290.143 se aplică doar membrilor echipei misiunii, familiei apropiate și rudelor apropiate ale acestora.

290.509 Mai mult, trebuie să se determine măsura în care amenințările la adresa independenței sunt generate de interese și relații, așa cum se descrie la punctele 290.102 – 290.143, între clientul de audit și următorii membri ai echipei de audit:

- (a) Cei care oferă consultanță cu privire la aspectele, tranzacțiile sau problemele tehnice sau specifice domeniului de activitate; și
- (b) Cei care asigură controlul calității misiunii, inclusiv cei care efectuează revizuirea controlului calității misiunii.

Trebuie efectuată o evaluare a importanței oricăror amenințări, despre care echipa de audit 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, inclusiv cele care au recomandat recompensarea, sau care supraveghează direct, coordonează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii de audit în legătură cu efectuarea misiunii de audit (inclusiv toți cei de la toate nivelurile superioare succesive ale partenerului misiunii, până la persoana care ocupă funcția de Partener Senior sau Partener Executiv al firmei (Director executiv sau alt echivalent)).

- 290.510 De asemenea, trebuie efectuată o evaluare a importanței oricăror amenințări despre care echipa misiunii are motive să creadă că sunt generate de interese financiare deținute de persoane în clientul de audit, așa cum este descris la punctele 290.108 – 290.111 și 290.113 - 290.115.
- 290.511 Când o amenințare la adresa independenței nu se află la un nivel acceptabil, trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a elimina amenințarea sau o reduce la un nivel acceptabil.
- 290.512 La aplicarea prevederilor prevăzute la punctele 290.106 - 290.115 cu privire la interesele firmei, dacă firma are un interes financiar semnificativ, fie direct sau indirect, în clientul de audit, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, firma nu trebuie să dețină un asemenea interes financiar.

#### *Angajarea la un client de audit*

- 290.513 Trebuie efectuată o evaluare a importanței oricăror amenințări aferente oricăror relații de muncă, așa cum sunt descrise la punctele 290.132 - 290.136. În cazul în care există o amenințare al cărei nivel nu este acceptabil, trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de măsuri de protecție care pot fi adecvate le includ pe cele prevăzute la punctul 290.134.

#### *Furnizarea de servicii de non - asigurare*

- 290.514 Dacă firma efectuează o misiune pentru un client de audit în vederea emiterii unui raport ale cărui distribuție și utilizare sunt restricționate și furnizează un serviciu de non - asigurare clientului de audit, trebuie respectate prevederile punctelor 290.154 – 290.228, care fac subiectul punctelor 290.504 - 290.507.

# SECȚIUNEA 291\*

## INDEPENDENȚĂ - ALTE MISIUNI DE ASIGURARE

### CUPRINS

---

	Punct
Structura secțiunii .....	291.1
O abordare a cadrului conceptual cu privire la independență .....	291.4
Misiuni de asigurare.....	291.12
Misiuni de asigurare pe bază de aserțiuni .....	291.17
Misiuni de asigurare pe bază de raportare directă .....	291.20
Rapoarte care conțin o restricție cu privire la utilizare și distribuție .....	291.21
Părți responsabile multiple .....	291.28
Documentația .....	291.29
Durata misiunii .....	291.30
Încălcarea unei prevederi din prezenta secțiune.....	291.33
Aplicarea abordării cadrului conceptual cu privire la independență .....	291.100
Interese financiare .....	291.104
Împrumuturi și garanții .....	291.112
Relații de afaceri .....	291.118
Relații familiale și personale .....	291.120
Angajarea la un client de asigurare .....	291.126
Servicii recente furnizate unui client de asigurare .....	291.130
Deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de asigurare .....	291.133
Asocierea îndelungată a personalului de conducere cu un client de asigurare .....	291.137
Furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de asigurare .....	291.138
Responsabilitățile conducerii.....	291.141
Alte considerente .....	291.146
Onorarii .....	291.149

---

\* Modificările acestei secțiuni determinate de modificările Codului privind anumite servicii de non-asigurare pentru clienții de asigurare intră în vigoare de la 15 aprilie 2016. A se vedea pag. 162.



CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI  
(Codul IESBA)

Onorarii – valoare relativă .....	291.149
Onorarii – restanțe .....	291.151
Onorarii contingente .....	291.152
Cadouri și ospitalitate .....	291.156
Litigii în curs sau iminente .....	291.157

---

## Structura secțiunii

- 291.1 Această secțiune abordează cerințele cu privire la independența misiunilor de asigurare, care nu sunt misiuni de audit sau revizuire. Cerințele cu privire la independența misiunilor de audit și revizuire sunt abordate în Secțiunea 290. Dacă clientul de asigurare este, de asemenea, client de audit sau de revizuire, cerințele din Secțiunea 290 se aplică și firmei, firmelor din cadrul unei rețele și membrilor echipei de audit sau de revizuire. În anumite circumstanțe care implică misiuni de asigurare în care raportul de asigurare include o restricție cu privire la utilizare și distribuție și când sunt îndeplinite anumite condiții, cerințele de independență din această secțiune pot fi modificate, așa cum prevăd punctele 291.21 - 291.27.
- 291.2 Misiunile de asigurare sunt menite să crească gradul de încredere a utilizatorilor vizați cu privire la rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect specific conform unor criterii. Cadrul General Internațional pentru Misiunile de Asigurare (Cadrul General de Asigurare) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare și identifică misiunile cărora li se aplică Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE). Pentru o descriere a elementelor și obiectivelor unei misiuni de asigurare, a se vedea Cadrul General de Asigurare.
- 291.3 Conformitatea cu principiul fundamental al obiectivității necesită independența față de clienții de asigurare. În cazul misiunilor de asigurare, este în interesul public, și prin urmare, impus de către prezentul Cod Etic, ca membrii echipelor de asigurare și firmele să fie independente față de clienții de asigurare și să fie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate prin intermediul intereselor sau relațiilor unei firme din cadrul unei rețele. Mai mult, când echipa de asigurare cunoaște sau are motive să creadă că o relație sau o circumstanță care implică o entitate afiliată a clientului de asigurare este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de asigurare trebuie să includă acea entitate afiliată când identifică și evaluează amenințările la adresa independenței și când aplică măsurile de protecție adecvate.

## O abordare a cadrului conceptual cu privire la independență

- 291.4 Obiectivul acestei secțiuni este de a asista firmele și membrii echipelor de asigurare în ceea ce privește aplicarea abordării cadrului conceptual prezentat mai jos, în vederea obținerii și menținerii independenței.
- 291.5 Independența cuprinde:
- (a) Independența de rațiune

Starea mentală care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectată de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i astfel unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

(b) Independența în aparență

Evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de importante încât o parte terță rezonabilă și informată, care analizează toate faptele și circumstanțele specifice, ar putea ajunge la concluzia că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firme sau ale unui membru al echipei de asigurare au fost compromise.

291.6 Abordarea cadrului conceptual trebuie aplicată de profesioniștii contabili pentru:

- (a) Identificarea amenințărilor la adresa independenței;
- (b) Evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
- (c) Aplicarea măsurilor de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

Când profesionistul contabil apreciază că nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate măsuri de protecție adecvate pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să elimine circumstanțele sau relațiile care generează amenințările sau să refuze ori să înceteze misiunea de asigurare.

Un profesionist contabil trebuie să utilizeze raționamentul profesional la aplicarea acestui cadru conceptual.

291.7 Multe circumstanțe diferite sau combinații de circumstanțe pot fi relevante pentru evaluarea amenințărilor la adresa independenței. Este imposibil de definit fiecare situație care generează amenințări la adresa independenței și de specificat acțiunile corespunzătoare. Prin urmare, acest Cod stabilește un cadru conceptual care le solicită firmelor și membrilor echipelor de asigurare să identifice, să evalueze și să abordeze amenințările la adresa independenței. Abordarea cadrului conceptual îi ajută pe liber profesioniștii contabili să se conformeze cerințelor de etică din acest Cod. Acesta cuprinde multe variații ale circumstanțelor care generează amenințări la adresa independenței și care pot împiedica un profesionist contabil să concluzioneze că o situație este permisă dacă ea nu este interzisă, în mod specific.

291.8 Punctele 291.100 și cele care i se succed descriu modul în care trebuie aplicată abordarea cadrului conceptual privind independența. Aceste puncte nu abordează toate circumstanțele și relațiile care generează sau pot genera amenințări la adresa independenței.

291.9 Când se decide dacă ar trebui acceptată sau continuată o misiune sau dacă o anumită persoană poate fi membru al echipei de asigurare, o firmă trebuie să identifice și să evalueze amenințările la adresa independenței. Dacă nivelul amenințărilor nu este acceptabil și decizia se referă la necesitatea de a accepta sau include o anumită persoană în echipa de asigurare, firma trebuie să stabilească dacă sunt disponibile măsuri de protecție pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Când decizia se referă la

oportunitatea continuării unei misiuni, firma trebuie să stabilească dacă vreuna dintre măsurile de protecție existente va continua să fie eficientă pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil, sau dacă alte măsuri de protecție vor trebui aplicate sau dacă misiunea trebuie încetată. Ori de câte ori pe parcursul misiunii este adusă la cunoștința firmei o nouă informație cu privire la o amenințare, firma trebuie să evalueze importanța amenințării în conformitate cu abordarea cadrului conceptual.

- 291.10 În cadrul acestei secțiuni se face referire la importanța amenințărilor la adresa independenței. La evaluarea importanței unei amenințări, trebuie să fie luați în considerare atât factorii calitativi, cât și cei cantitativi.
- 291.11 În majoritatea cazurilor, această secțiune nu menționează responsabilitatea specifică a persoanelor din cadrul firmei cu privire la acțiunile referitoare la independență, deoarece responsabilitatea poate varia în funcție de dimensiunea, structura și organizarea unei firme. Standardele Internaționale privind Controlul Calității (ISQC) prevăd ca firma să stabilească politici și proceduri menite să îi confere asigurarea rezonabilă că independența este menținută, atunci când este impusă prin standarde de etică relevante.

## Misiuni de asigurare

- 291.12 După cum este explicat mai în detaliu în Cadrul de Asigurare, într-o misiune de asigurare, liber profesionistul contabil exprimă o concluzie menită să crească gradul de încredere al utilizatorilor vizați (alții decât părțile responsabile) cu privire la rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect specific prin raportare la anumite criterii.
- 291.13 Rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect specific este o informație care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului specific. Termenul de „informație specifică” este utilizat pentru rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect specific. De exemplu, Cadrul prevede că o aserțiune cu privire la eficacitatea controlului intern (informația subiectului specific) rezultă în urma aplicării cadrului general pentru evaluarea eficacității controlului intern, precum criteriile COSO<sup>1</sup> sau CoCo<sup>2</sup> (criteriile) asupra procesului de control intern (subiectul specific).
- 291.14 Misiunile de asigurare pot fi pe bază de aserțiuni sau pe bază de raportare directă. În oricare dintre aceste cazuri ele implică trei părți distincte: un liber profesionist contabil, o parte responsabilă și utilizatorii vizați.
- 291.15 Într-o misiune de asigurare pe bază de aserțiuni, evaluarea sau cuantificarea subiectului specific este efectuată de partea responsabilă, iar informația specifică este sub forma unei aserțiuni făcute de partea responsabilă și pusă la dispoziția utilizatorilor vizați.

---

<sup>1</sup> „Cadrul integrat – Controlul intern” Comitetul de Sponsorizare a Comisiei Treadway

<sup>2</sup> „Ghid de evaluare a controlului-Principiile CoCo” Criterii ale Consiliului de Control, Institutul Canadian al Contabililor

- 291.16 Într-o misiune de asigurare pe bază de raportare directă, liber profesionistul contabil fie efectuează evaluarea sau măsurarea subiectului specific direct, fie obține o declarație de la partea responsabilă care a efectuat evaluarea sau măsurarea, care nu este disponibilă utilizatorilor vizați. Informația specifică este furnizată utilizatorilor vizați în raportul de asigurare.

### **Misiuni de asigurare pe bază de aserțiuni**

- 291.17 Într-o misiune de asigurare pe bază de aserțiuni, membrii echipei de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de clientul de asigurare (partea responsabilă de informația specifică și care poate fi responsabilă de subiectul specific). Aceste cerințe de independență interzic anumite tipuri de relații între membrii echipei de asigurare și (a) directori sau membri ai conducerii, și (b) persoane din cadrul firmei client, în poziția de a exercita o influență importantă asupra informațiilor specifice. De asemenea, trebuie stabilit dacă sunt generate amenințări la adresa independenței prin existența unor relații cu persoane din cadrul firmei client, în poziția de a exercita o influență importantă asupra subiectului specific al misiunii. Trebuie evaluată importanța oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile firmei din cadrul unei rețele<sup>3</sup>.
- 291.18 În majoritatea misiunilor de asigurare pe bază de aserțiuni, partea responsabilă răspunde atât de informațiile specifice, cât și de subiectul specific. Totuși, în cazul anumitor misiuni, se poate ca partea responsabilă să nu răspundă de subiectul specific. De exemplu, când un liber profesionist contabil este angajat să efectueze o misiune de asigurare cu privire la un raport întocmit de un consultant de mediu, referitor la practicile de dezvoltare durabilă ale unei companii, ce urmează a fi distribuit utilizatorilor vizați, consultantul de mediu este partea responsabilă pentru informația specifică, dar compania este responsabilă pentru subiectul specific (practicile de dezvoltare durabilă).
- 291.19 În cadrul misiunilor de asigurare pe bază de aserțiuni în care partea responsabilă răspunde de informațiile specifice, dar nu și de subiectul specific, membrii misiunii de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de partea responsabilă pentru informațiile specifice (clientul de asigurare). Mai mult, trebuie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile dintre un membru al echipei de asigurare, firma, o firmă din cadrul rețelei și partea responsabilă de subiectul specific.

### **Misiuni de asigurare pe bază de raportare directă**

- 291.20 Într-o misiune de asigurare pe bază de raportare directă, membrii echipei de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de clientul de asigurare (partea responsabilă de subiectul specific). Trebuie evaluate, de asemenea,

<sup>3</sup> A se vedea punctele 290.13 - 290.24 pentru referiri la ceea ce reprezintă o firmă din cadrul unei rețele.

orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele sau relațiile firmei din cadrul unei rețele.

## **Rapoarte care conțin o restricție cu privire la utilizare și distribuție**

- 291.21 În anumite circumstanțe în care raportul de asigurare include o restricție cu privire la utilizare și distribuție și când cerințele din acest punct și de la punctul 291.22 sunt îndeplinite, cerințele cu privire la independență din această secțiune pot fi modificate. Modificările cerințelor din Secțiunea 291 sunt permise dacă utilizatorii vizați ai raportului (a) au cunoștință despre scopul, informațiile specifice și limitările prevăzute de raport și (b) sunt de acord, în mod explicit, cu aplicarea cerințelor modificate cu privire la independență. Cunoașterea scopului, a informațiilor specifice și a limitărilor prevăzute de raport se poate realiza de către utilizatorii vizați prin participarea lor, fie directă, fie indirectă, prin intermediul reprezentantului lor care are autoritatea de a acționa în numele utilizatorilor vizați, în procesul de stabilire a naturii și ariei de acoperire a misiunii. O asemenea participare crește capacitatea firmei de a comunica cu utilizatorii vizați despre aspectele referitoare la independență, inclusiv despre circumstanțele care sunt relevante pentru evaluarea amenințărilor la adresa independenței și despre măsurile de protecție aplicabile, necesare pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil, și despre obținerea acordului acestora cu privire la cerințele modificate de independență care urmează a fi aplicate.
- 291.22 Firma trebuie să comunice (de exemplu, într-o scrisoare de misiune) cu utilizatorii vizați despre cerințele de independență care urmează a fi aplicate, ca parte a prevederilor misiunii de asigurare. Când utilizatorii vizați sunt o clasă de utilizatori (de exemplu, creditori ai unui aranjament de împrumut sindicalizat) care nu sunt identificabili, în mod specific, după nume la momentul în care sunt stabiliți termenii misiunii, acestor utilizatori trebuie să li se aducă la cunoștință ulterior cerințele de independență convenite cu reprezentantul lor (de exemplu, cu reprezentantul care pune la dispoziția tuturor utilizatorilor scrisoarea de misiune).
- 291.23 Dacă firma emite, de asemenea, un raport de asigurare care nu include o restricție cu privire la utilizare și distribuție pentru același client, prevederile punctelor 291.25 -291.27 nu modifică cerința de aplicare a prevederilor de la punctele 291.1 – 291.159 în acea misiune de asigurare. Dacă firma emite, de asemenea, un raport de audit, fie că acesta include sau nu o restricție cu privire la utilizare și distribuție, pentru același client, prevederile Secțiunii 290 trebuie să se aplice acelei misiuni de audit.
- 291.24 Modificările cerințelor Secțiunii 291 care sunt permise în circumstanțele prevăzute mai sus sunt descrise la punctele 291.25 – 291.27. În toate celelalte situații se solicită conformitatea cu prevederile Secțiunii 291.
- 291.25 Când sunt îndeplinite condițiile prevăzute la punctele 291.21 și 291.22, prevederile relevante prevăzute la punctele 291.104 – 291.132 se aplică

tuturor membrilor echipei misiunii, familiei apropiate și rudelor apropiate ale acestora. Mai mult, trebuie să se stabilească dacă interesele și relațiile dintre clientul de asigurare și următorii alți membri ai echipei de asigurare generează amenințări la adresa independenței:

- (a) Cei care furnizează consultanță cu privire la aspectele, tranzacțiile sau problemele tehnice sau specifice domeniului de activitate; și
- (b) Cei care asigură controlul calității misiunii, inclusiv cei care efectuează revizuirea controlului calității misiunii.

De asemenea, referitor la punctele 291.104 – 291.132, trebuie efectuată, o evaluare a oricăror 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, inclusiv cele care au recomandat compensarea, sau care supervizează direct, coordonează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii de asigurare în legătură cu efectuarea misiunii de asigurare și care pot influența direct rezultatul misiunii de asigurare.

291.26 Chiar dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la punctele 291.21 – 291.22, dacă firma ar avea un interes financiar semnificativ, fie direct sau indirect, vizavi de clientul de asigurare, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, firma nu trebuie să dețină un asemenea interes financiar. Mai mult, firma trebuie să se conformeze și altor prevederi aplicabile din această secțiune, descrise la punctele 291.112 – 291.157.

291.27 De asemenea, trebuie efectuată o evaluare a oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile unei firme din cadrul unei rețele.

### **Părți responsabile multiple**

291.28 În anumite misiuni de asigurare, fie că sunt pe bază de aserțiuni sau pe bază de raportare directă, ar putea exista mai multe părți responsabile. Pentru a stabili dacă este necesară aplicarea prevederilor din această secțiune fiecărei părți responsabile din aceste misiuni, firma ar putea analiza dacă interesul sau relația dintre firmă sau un membru al echipei de asigurare și o anumită parte responsabilă ar putea genera o amenințare la adresa independenței care să nu fie neînsemnată și irelevantă în contextul informațiilor specifice. Aceasta va ține cont de factori precum:

- Pragul de semnificație al informației specifice (sau al subiectului specific) de care răspunde partea responsabilă respectivă; și
- Gradul de interes public asociat misiunii.

Dacă firma stabilește că amenințarea la adresa independenței generată de astfel de interese sau relații cu o anumită parte responsabilă ar fi neînsem-

nată și irelevantă, se poate să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor acestei secțiuni acelei părți responsabile.

## Documentația

291.29 Documentația oferă probe ale raționamentelor aplicate de profesionistul contabil în formularea concluziilor cu privire la conformitatea cu cerințele de independență. Absența documentației nu determină dacă o firmă a luat în considerare un anumit aspect, nici dacă aceasta este independentă.

Profesionistul contabil trebuie să documenteze concluziile cu privire la conformitatea cu cerințele de independență și conținutul oricăror discuții relevante care sprijină acele concluzii. În consecință:

- (a) Când sunt necesare măsuri de protecție pentru a reduce o amenințare la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și măsurile de protecție în vigoare sau aplicate care reduc amenințarea la un nivel acceptabil; și
- (b) Când o amenințare a necesitat o analiză semnificativă pentru a stabili dacă sunt necesare măsuri de protecție și profesionistul contabil a concluzionat că nu, deoarece nivelul amenințării era deja acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și argumentul pe care și-a bazat concluzia.

## Durata misiunii

291.30 Independența față de clientul de asigurare este necesară atât pe perioada misiunii cât și pe perioada acoperită de informațiile specifice. Durata misiunii începe atunci când echipa de asigurare începe să presteze servicii de asigurare în contextul unei misiuni specifice. Durata misiunii se încheie când raportul de asigurare este emis. Când misiunea este de natură recurentă, aceasta se încheie la data cea mai recentă dintre data înștiințării de către oricare dintre părți a încetării relației profesionale sau data emiterii raportului de asigurare final.

291.31 Când o entitate devine un client de asigurare în timpul sau ulterior perioadei acoperite de informațiile specifice asupra cărora firma va exprima o concluzie, firma trebuie să determine dacă sunt generate amenințări la adresa independenței de către:

- (a) Relațiile 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
- (b) Serviciile anterioare furnizate clientului de asigurare.

291.32 Dacă un serviciu de non - asigurare a fost furnizat clientului de asigurare în timpul sau ulterior perioadei acoperite de informațiile specifice, dar înainte ca echipa de asigurare să înceapă furnizarea serviciilor de asigurare și serviciul nu ar fi permis în timpul perioadei misiunii de asigurare, firma



trebuie să evalueze orice amenințare la adresa independenței generată de serviciul respectiv. Dacă nivelul oricărei amenințări nu este acceptabil, misiunea de asigurare trebuie să fie acceptată doar dacă sunt aplicate măsuri de protecție pentru a elimina orice amenințări sau a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Neincluderea angajaților care au furnizat serviciul de non-asigurare printre membrii echipei de asigurare;
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitățile de asigurare și non - asigurare, după caz; sau
- Contractarea unei alte firme care să evalueze rezultatele serviciilor de non - asigurare sau implicarea unei alte firme care să repete serviciul de non-asigurare, în măsura necesară, pentru a îi permite să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu.

Totuși, dacă serviciul de non - asigurare nu a fost încheiat și nu poate fi încheiat sau finalizat înainte de începerea serviciilor profesionale aferente misiunii de asigurare, firma trebuie să accepte misiunea de asigurare doar dacă este convinsă că:

- (a) Serviciul de non - asigurare va fi încheiat într-o perioadă scurtă de timp; sau
- (b) Clientul are aranjamente în vigoare pentru a transfera serviciul unui alt furnizor de servicii, într-o perioadă scurtă de timp.

Pe perioada furnizării serviciului, trebuie aplicate măsuri de protecție, dacă este cazul. Mai mult, aceste aspecte trebuie discutate cu persoanele responsabile cu guvernanta.

## Încălcarea unei prevederi din prezenta secțiune

- 291.33 Când se identifică o încălcare a unei prevederi din această secțiune, firma trebuie să rezilieze, să suspende sau să elimine interesul sau relația care a generat încălcarea și să evalueze importanța încălcării și a impactului asupra obiectivității firmei și a capacității acesteia de a emite un raport de asigurare. Firma trebuie să stabilească dacă pot fi întreprinse acțiuni pentru abordarea adecvată a consecințelor încălcării. Pentru a stabili acest lucru, firma trebuie să aplice raționamentul profesional și să aibă în vedere dacă există posibilitatea ca o parte terță rezonabilă și informată, în demersul său de a evalua importanța încălcării, acțiunile care trebuie întreprinse și toate aspectele specifice și circumstanțele disponibile în acel moment profesionistului contabil, să ajungă la concluzia că obiectivitatea firmei ar putea fi compromisă astfel încât firma nu poate emite un raport de asigurare.
- 291.34 Dacă firma ajunge la concluzia că nu pot fi întreprinse acțiuni pentru a aborda în mod adecvat consecințele încălcării, firma trebuie, cât mai curând posibil, să informeze părțile implicate sau persoanele responsabile cu guver-

nanța, după caz, și să urmeze pașii necesari pentru a rezilia misiunea de asigurare, în conformitate cu cerințele legale și de reglementare aplicabile, relevante pentru rezilierea contractului.

- 291.35 În cazul în care firma stabilește că pot fi întreprinse acțiuni pentru abordarea adecvată a încălcării, firma trebuie să discute încălcarea și acțiunile întreprinse sau propuse să se întreprindă cu părțile care au angajat firma sau cu persoanele responsabile cu governanța, după caz. Firma trebuie să discute încălcarea și acțiunile propuse, în timp util, având în vedere circumstanțele misiunii și încălcarea prevederii.
- 291.36 În cazul în care partea care angajează firma sau persoanele responsabile cu governanța nu sunt de acord că acțiunile abordează corespunzător consecințele încălcării, firma trebuie să urmeze pașii necesari pentru a rezilia misiunea de asigurare, în conformitate cu cerințele legale și de reglementare aplicabile, relevante pentru rezilierea contractului.
- 291.37 Firma trebuie să documenteze încălcarea, acțiunile întreprinse, deciziile cheie luate și toate aspectele discutate cu partea care a angajat firma sau cu persoanele responsabile cu governanța. În cazul în care firma continuă misiunea de asigurare, aspectele ce trebuie documentate trebuie, de asemenea, să conțină concluzia că, în baza raționamentului profesional al firmei, nu a fost compromisă obiectivitatea și raționamentul pentru care acțiunile au fost întreprinse a abordat în mod adecvat consecințele încălcării, astfel încât firma a putut emite un raport de asigurare.

**Punctele 291.38 - 291.99 sunt necompletate intenționat.**

## Aplicarea abordării cadrului conceptual cu privire la independență

- 291.100 Punctele 291.104 – 291.157 descriu circumstanțele și relațiile specifice care generează sau pot genera amenințări la adresa independenței. Punctele descriu amenințările posibile și tipurile de măsuri de protecție care pot fi adecvate pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil și identifică anumite situații în care nicio măsură de protecție nu poate reduce amenințările la un nivel acceptabil. Punctele nu descriu în totalitate circumstanțele și relațiile care generează sau pot genera o amenințare la adresa independenței. Firma și membrii echipei de asigurare trebuie să evalueze implicațiile unor circumstanțe și relații asemănătoare, dar diferite, și să determine dacă pot fi aplicate măsuri de protecție, inclusiv măsurile de protecție de la punctele 200.11 – 200.14, după caz, pentru a elimina amenințările la adresa independenței sau a le reduce la un nivel acceptabil.
- 291.101 Punctele explică modul în care abordarea cadrului conceptual se aplică misiunilor de asigurare și trebuie citite în paralel cu punctul 291.28 care explică faptul că, în majoritatea misiunilor de asigurare, există o singură parte responsabilă și acea parte responsabilă este clientul de asigurare. Totuși, în anumite misiuni de asigurare există două sau mai multe părți responsabile. În asemenea circumstanțe, trebuie să fie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile dintre un membru al echipei de asigurare, firmă, o firmă din cadrul unei rețele și partea responsabilă de subiectul specific. În cazul rapoartelor de asigurare care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuție, punctele vor fi citite în contextul punctelor 291.21 – 291.27.
- 291.102 Interpretarea 2005-01 furnizează îndrumări suplimentare cu privire la aplicarea cerințelor de independență cuprinse în această secțiune pentru misiunile de asigurare.
- 291.103 Punctele 291.104 – 291.119 conțin referințe la pragul de semnificație al unui interes financiar, împrumut sau garanție, sau la importanța unei relații de afaceri. În scopul stabilirii dacă un asemenea interes este semnificativ pentru o persoană, pot fi luate în considerare averea netă combinată a persoanei și a membrilor familiei apropiate a acesteia.

### Interese financiare

- 291.104 Deținerea unui interes financiar într-un client de asigurare poate genera o amenințare de interes propriu. Existența și importanța oricărei amenințări generate depind de:
- Rolul persoanei care deține interesul financiar,
  - Măsura în care interesul financiar este direct sau indirect, și
  - Pragul de semnificație al interesului financiar.

291.105 Interesele financiare pot fi deținute printr-un intermediar (de exemplu, un vehicul de investiții colective, o proprietate imobiliară sau un trust). Stabilirea măsurii în care astfel de interese financiare sunt directe sau indirecte va depinde de măsura în care proprietarul beneficiar deține controlul asupra vehiculului de investiții sau are capacitatea de a influența deciziile sale de investiții. Atunci când există controlul asupra vehiculului de investiții sau capacitatea de a influența deciziile de investiții, prezentul Cod definește interesul financiar ca fiind un interes financiar direct. În mod contrar, când proprietarul beneficiar al interesului financiar nu deține controlul asupra vehiculului de investiții și nu are nici capacitatea de a influența deciziile sale de investiții, prezentul Cod definește acel interes financiar ca fiind un interes financiar indirect.

291.106 Dacă un membru al echipei de asigurare, un membru al familiei apropiate a acestuia sau firma deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciunul dintre următorii nu trebuie să dețină un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în client: un membru al echipei de asigurare; un membru al familiei apropiate a acestuia; sau firma.

291.107 Când un membru al echipei de asigurare are o rudă apropiată despre care membrul echipei de asigurare știe că deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare, este generată o amenințare de interes propriu. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre membrul echipei de asigurare și ruda apropiată; și
- Pragul de semnificație al interesului financiar deținut de ruda apropiată.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Cedarea de către ruda apropiată, cât mai curând posibil, a tuturor intereselor financiare sau cedarea unei părți suficiente dintr-un interes financiar indirect, astfel încât restul interesului să nu mai fie semnificativ;
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască munca efectuată de membrul echipei de asigurare; sau
- Înlăturarea persoanei din echipa de asigurare.

291.108 Dacă un membru al echipei de asigurare, un membru al familiei apropiate a acestuia sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ într-o entitate care deține un interes de control în

clientul de asigurare și clientul este semnificativ pentru entitate, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciunul dintre următorii nu trebuie să dețină un astfel de interes financiar: un membru al echipei de asigurare; un membru al familiei apropiate a acestuia; și firma.

291.109 Deținerea unui interes financiar direct sau a unui interes financiar indirect semnificativ de către firmă sau de către un membru al echipei de asigurare sau de către un membru al familiei apropiate a acestuia într-un client de asigurare, ca administrator, generează o amenințare de interes propriu. Un asemenea interes nu trebuie deținut, cu excepția cazului în care:

- (a) Nici administratorul, nici un membru al familiei apropiate a acestuia, nici firma nu sunt beneficiari ai trustului;
- (b) Interesul în clientul de asigurare, deținut de către trust, nu este semnificativ pentru trust;
- (c) Trustul nu are capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra clientului de asigurare; și
- (d) Administratorul, un membru al familiei apropiate a acestuia sau firma nu pot influența, în mod semnificativ, nicio decizie de investiții care implică un interes financiar în clientul de asigurare.

291.110 Membrii echipei de asigurare trebuie să stabilească dacă este generată o amenințare de interes propriu prin existența oricăror interese financiare în clientul de asigurare, deținute de alte persoane, precum:

- Partenerii și angajații profesioniști ai firmei, alții decât cei la care s-a făcut referire mai sus, sau membrii familiei apropiate a acestora, și
- Persoanele care au o relație personală apropiată cu un membru al echipei de asigurare.

Existența unei amenințări de interes propriu generate de aceste interese va depinde de factori precum:

- Structura organizațională, operațională și de raportare a firmei; și
- Natura relației dintre persoana respectivă și membrul echipei de asigurare.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea membrului care are relații personale din cadrul echipei de asigurare;
- Excluderea membrului echipei de asigurare de la orice proces decizional important cu privire la misiunea de asigurare; sau

- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea membrului echipei de asigurare.

291.111 Dacă o firmă, un membru al echipei de asigurare sau un membru al familiei apropiate a unei persoane primește un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare, de exemplu, sub forma unei moșteniri, unui cadou sau ca rezultat al unei fuziuni, iar deținerea unui astfel de interes nu ar fi permisă conform acestei secțiuni, atunci:

- (a) Dacă interesul este primit de către firmă, trebuie să se renunțe imediat la interesul financiar sau la 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 un membru al familiei apropiate a acelei persoane, trebuie să se renunțe imediat la interesul financiar sau la o parte suficientă din interesul financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ.

## Împrumuturi și garanții

291.112 Un împrumut sau o garanție pentru un împrumut, acordat(ă) unui membru al echipei de asigurare, sau unui membru al familiei apropiate a acelei persoane, sau firmei de către un client de asigurare care este o bancă sau o instituție similară poate genera o amenințare la adresa independenței. Dacă împrumutul sau garanția nu sunt realizate în termenii unor proceduri, cerințe și condiții normale de împrumut, ar fi generată o amenințare de interes propriu care ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, nici un membru al echipei de asigurare, nici un membru al familiei sale dependente, nici firma nu trebuie să accepte asemenea împrumuturi sau garanții.

291.113 Dacă este acordat un împrumut unei firme de către clientul de asigurare, care este o bancă sau o instituție similară, în termenii unor proceduri, cerințe și condiții normale de împrumut și acordarea acestui împrumut este semnificativă pentru clientul de asigurare sau pentru firma care primește împrumutul, poate fi posibilă aplicarea măsurilor de protecție pentru reducerea amenințării de interes propriu la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este implicarea unui profesionist contabil dintr-o firmă din cadrul unei rețele în revizuirea activității, cu condiția ca acesta să nu fie nici implicat în misiunea de asigurare, nici să nu fi primit împrumutul.

291.114 Un împrumut sau o garanție pentru un împrumut acordat(ă) de un client de asigurare care este o bancă sau o instituție similară, unui membru al echipei de asigurare sau unui membru al familiei apropiate a acestuia nu generează o amenințare la adresa independenței dacă împrumutul sau garanția este acordat(ă) în termenii unor proceduri, cerințe și condiții cerințe normale de împrumut. Exemplele de astfel de împrumuturi includ ipotecile imobiliare,

descoperirile de cont, creditele pentru autoturisme și soldurile cărților de credit.

291.115 Dacă firma sau un membru al echipei de asigurare, sau un membru al familiei apropiate a acestuia acceptă un împrumut din partea, sau are un credit acordat de un client de asigurare care nu este bancă sau o instituție similară, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția ar avea o valoare nesemnificativă atât pentru firmă, cât și pentru membrul echipei de asigurare sau membrul familiei apropiate a acestuia, și client.

291.116 În mod similar, dacă firma sau un membru al echipei de asigurare sau un membru al familiei apropiate a acestuia face sau garantează un împrumut către un client de asigurare, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția sunt nesemnificative atât pentru firmă, sau pentru membrul echipei de asigurare sau membrul familiei apropiate a acestuia, și client.

291.117 Dacă o firmă sau un membru al echipei de asigurare sau un membru al familiei apropiate a acestuia deține depozite sau conturi de brokeraj la un client de asigurare, care este o bancă, un broker sau o instituție similară, nu este generată o amenințare la adresa independenței dacă depozitul sau contul este deținut în condiții comerciale normale.

## Relații de afaceri

291.118 O relație de afaceri apropiată între o firmă, sau un membru al echipei de asigurare, sau un membru al familiei apropiate a acestuia și clientul de asigurare sau conducerea acestuia, apare în urma unei relații comerciale sau al unor interese financiare comune și poate duce la amenințări legate de interesul propriu și intimidare. Exemplele de astfel de relații includ:

- Deținerea unui interes financiar semnificativ într-o asocierie în participatie fie cu un client de asigurare, fie cu un proprietar care deține controlul, un director sau membru al conducerii, care exercită activități în conducerea superioară pentru respectivul client.
- Aranjamente în vederea combinării unuia sau mai multor servicii sau produse ale firmei cu unul sau mai multe servicii sau produse ale clientului și în vederea comercializării pachetului cu referire la ambele părți.
- Aranjamente privind distribuția sau comercializarea pe baza cărora firma distribuie sau comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie sau comercializează produsele sau serviciile firmei.

Cu excepția cazului în care orice interes financiar este nesemnificativ și relația de afaceri este neimportantă pentru firmă și pentru client și conducerea sa, amenințarea generată ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ și relația de afaceri este neimportantă, nu trebuie încheiată o astfel de relație de afaceri, sau această relație trebuie redusă la un nivel nesemnificativ sau încheiată.

În cazul unui membru al echipei de asigurare, persoana respectivă trebuie înlăturată din echipa de asigurare, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ și relația este neimportantă pentru acel membru.

Dacă relația de afaceri implică un membru al familiei apropiate al unei persoane din echipa de asigurare și clientul de asigurare sau conducerea sa, trebuie evaluată importanța oricărei amenințări și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil.

291.119 Achiziția de bunuri și servicii de la un client de asigurare de către firmă, sau un membru al echipei de asigurare sau un membru al familiei apropiate a acestuia nu generează, în mod normal, o amenințare la adresa independenței dacă tranzacția este desfășurată în cursul normal al activității sau în condiții de piață obiective. Totuși, aceste tranzacții pot fi de așa natură și amploare încât să genereze o amenințare legată de interesul propriu. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Eliminarea sau reducerea amplitudinii tranzacției; sau
- Înlăturarea persoanei din echipa de asigurare.

## **Relații familiale și personale**

291.120 Relațiile familiale și personale între un membru al echipei de asigurare și un director sau membru al conducerii sau anumiți angajați (în funcție de rolul acestora) ai clientului de asigurare, pot crea amenințări generate de interesul propriu, familiaritate sau intimidare. Existența și importanța oricăror amenințări va depinde de un număr de factori, inclusiv de responsabilitățile persoanei respective din echipa de asigurare, de rolul rudei sau al altei persoane în firma clientului și de gradul de apropiere al relației.

291.121 Când un membru al familiei apropiate al unei persoane din echipa de asigurare este:

- (a) Director sau membru al conducerii în firma clientului de asigurare, sau
- (b) Angajat al clientului de asigurare, în poziția de a exercita o influență importantă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare,



sau a fost într-o astfel de poziție în timpul oricărei perioade acoperite de misiune sau de informațiile specifice, amenințările la adresa independenței pot fi reduse la un nivel acceptabil numai prin înlăturarea persoanei respective din echipa de asigurare. Gradul de apropiere a relației este de asemenea natură încât nicio altă măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, nici o persoană care are o asemenea relație nu trebuie să fie membru al echipei de asigurare.

291.122 Sunt generate amenințări la adresa independenței când un membru al familiei apropiate a unei persoane din echipa de asigurare este angajată într-o poziție de unde poate exercita o influență importantă asupra informațiilor specifice misiunii. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Poziția deținută de membrul familiei dependente; și
- Rolul profesionistului în cadrul echipei de asigurare.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei respective din echipa de asigurare; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de asigurare astfel încât profesionistul respectiv să nu se ocupe de probleme care intră în responsabilitatea membrului familiei sale dependente.

291.123 Sunt generate amenințări la adresa independenței când un membru al familiei apropiate a unei persoane din echipa de asigurare este:

- Director sau membru al conducerii în firma clientului de asigurare; sau
- Angajat într-o poziție prin care exercită o influență importantă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare.

Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre membrul echipei de asigurare și membrul familiei apropiateacestuia;
- Poziția deținută de ruda apropiată; și
- Rolul profesionistului în cadrul echipei de asigurare.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei respective din echipa de asigurare; sau

- Structurarea responsabilităților echipei de asigurare astfel încât profesionistul respectiv să nu se ocupe de probleme care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate.

291.124 Sunt generate amenințări la adresa independenței când un membru al echipei de asigurare are o relație apropiată cu o persoană care nu este membru al familiei sale apropiate sau rudă apropiată, dar care este director sau membru al conducerii sau este angajat într-o poziție din care exercită o influență importantă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare. Un membru al echipei de asigurare care are o asemenea relație trebuie să consulte politicile și procedurile firmei în acest sens. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre persoana respectivă și membrul echipei de asigurare;
- Poziția pe care o deține persoana respectivă în firma client; și
- Rolul profesionistului în cadrul echipei de asigurare.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, când este necesar, pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea profesionistului din echipa de asigurare; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de asigurare astfel încât profesionistul contabil să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea persoanei cu care profesionistul contabil are o relație apropiată.

291.125 Amenințările de interes propriu, familiaritate sau intimidare pot fi generate de o relație personală sau de familie între (a) un partener sau angajat al firmei care nu este un membru al echipei de asigurare și (b) un director sau membru al conducerii clientului de asigurare sau un angajat în poziția de a exercita o influență importantă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre partenerul sau angajatul firmei și directorul sau membrul conducerii sau angajatul clientului de asigurare;
- Interacțiunea dintre partenerul sau angajatul firmei cu echipa de asigurare;
- Poziția pe care o deține partenerul sau angajatul în cadrul firmei; și
- Rolul acelei persoane în cadrul companiei client.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Structurarea responsabilităților partenerului sau ale angajatului pentru a reduce orice eventuală influență asupra misiunii de asigurare; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea relevantă de asigurare efectuată.

## Angajarea la un client de asigurare

291.126 Amenințările de familiaritate sau intimidare pot fi generate dacă un director sau membru al conducerii clientului de asigurare, sau un angajat aflat în poziția de a exercita o influență importantă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare, a fost un membru al echipei de asigurare sau partener al firmei.

291.127 Dacă un fost membru al echipei de asigurare sau un fost partener al firmei s-a alăturat clientului de asigurare ocupând o asemenea poziție, existența și importanța oricăror amenințări generate de familiaritate sau intimidare va depinde de factori precum:

- Poziția pe care a ocupat-o persoana respectivă în firma client;
- Orice implicare viitoare a acelei persoane în echipa de asigurare;
- Durata de timp de când persoana respectivă a fost membru al echipei de asigurare sau partener al firmei; și
- Poziția anterioară a persoanei respective în cadrul echipei de asigurare sau al firmei, de exemplu, dacă acea persoană a fost responsabilă de menținerea contactului permanent cu membrii conducerii clientului sau cu persoanele responsabile cu guvernarea.

În orice caz, persoana respectivă trebuie să înceteze să participe la activitățile de afaceri sau profesionale ale firmei.

Importanța oricăror amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Întreprinderea unor aranjamente astfel încât persoana respectivă să nu aibă dreptul la niciun fel de beneficii sau onorarii din partea firmei, cu excepția celor prevăzute în aranjamentele fixe prestabile.
- Întreprinderea unor aranjamente astfel încât orice sumă datorată persoanei respective să nu fie semnificativă pentru firmă;
- Modificarea planului misiunii de asigurare;
- Desemnarea unor persoane în echipa de asigurare, care să dețină suficiente informații în ceea ce privește persoana care s-a alăturat clientului de asigurare; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea fostului membru al echipei de asigurare.

291.128 Dacă un fost partener al firmei s-a alăturat anterior unei entități, ocupând o asemenea poziție, iar ulterior respectiva entitate devine client de asigurare al firmei, trebuie evaluată importanța oricăror amenințări la adresa independenței și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil.

291.129 O amenințare de interes propriu este generată când un membru al echipei de asigurare participă la misiunea de asigurare cunoscând că se va alătura sau există posibilitatea de a se alătura firmei client la un anumit moment din viitor. Procedurile și politicile firmei trebuie să prevadă că membrii unei echipe de asigurare vor notifica firma când demarează negocieri în vederea angajării la firma client. La primirea unor asemenea notificări, trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei respective din echipa de asigurare; sau
- O revizuire a oricăror raționamente semnificative ale acelei persoane pe perioada în care a făcut parte din echipă.

### **Servicii recente furnizate unui client de asigurare**

291.130 Amenințări de interes propriu, de auto-revizuire sau familiaritate pot fi generate dacă un membru al echipei de asigurare a ocupat recent funcția de director, membru al conducerii sau angajat al clientului de asigurare. Acesta ar fi cazul când, de exemplu, un membru al echipei de asigurare trebuie să evalueze elemente ale informațiilor specifice pe care membrul echipei de asigurare le-a întocmit când era angajat la client.

291.131 Dacă, pe perioada acoperită de raportul de asigurare, un membru al echipei de asigurare a ocupat funcția de director sau membru al conducerii clientului de asigurare, sau de angajat într-o poziție din care putea exercita o influență importantă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare, amenințarea generată ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, asemenea persoane nu trebuie să fie numite în echipa de asigurare.

291.132 Amenințări de interes propriu, de auto-revizuire sau familiaritate pot fi generate dacă, înaintea perioadei acoperite de raportul de asigurare, un membru al echipei de asigurare a ocupat funcția de director, membru al conducerii clientului de asigurare sau de angajat într-o poziție din care exercita o influență importantă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare. De exemplu, asemenea amenințări ar fi generate dacă o decizie luată sau o activitate prestată de persoana respectivă în perioada anterioară, cât timp era angajat al clientului, urmează să fie evaluată în perioada curentă, ca parte a misiunii curente de asigurare. Existența și importanța oricăror amenințări va depinde de factori precum:

- Poziția deținută de persoana respectivă în firma client;

- Perioada de timp de când acea persoană nu mai lucrează pentru client; și
- Rolul profesionistului în echipa de asigurare.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Un exemplu de asemenea măsură de protecție este efectuarea unei revizuirii a activității prestate de acea persoană ca membru al echipei de asigurare.

## **Deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de asigurare**

- 291.133 Dacă un partener sau angajat al firmei ocupă funcția de director sau membru al conducerii unui client de asigurare, amenințările generate de auto-revizuire și de interesul propriu ar fi atât de importante încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. În consecință, nici un partener sau angajat nu trebuie să ocupe funcția de director sau membru al conducerii unui client de asigurare.
- 291.134 Postul de Secretar al Companiei prezintă diferite implicații în diferite jurisdicții. Atribuțiile pot varia de la cele administrative, precum coordonarea personalului și păstrarea registrelor și înregistrărilor companiei, până la atribuții diverse, precum asigurarea conformității companiei cu reglementările sau furnizarea de consultanță pe probleme de guvernare corporativă. În general, se consideră că această funcție implică o asociere strânsă cu entitatea.
- 291.135 Dacă un partener sau angajat al firmei ocupă funcția de Secretar al Companiei pentru un client de asigurare, sunt generate amenințări de auto-revizuire și de reprezentare care, în general, ar fi atât de importante încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. În ciuda punctului 291.133, când această practică este permisă explicit de legislația, practicile sau reglementările profesionale locale și cu condiția ca toate deciziile relevante să fie luate de conducere, atribuțiile și activitățile trebuie să fie limitate la cele de rutină și de natură administrativă, precum întocmirea proceselor-verbale și păstrarea declarațiilor statutare. În acele circumstanțe, importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil.
- 291.136 În general, efectuarea de servicii administrative de rutină în vederea asistării funcției de secretariat a unei companii sau furnizarea de consultanță în legătură cu aspectele administrative de secretariat ale companiei nu generează amenințări la adresa independenței, atâta timp cât conducerea clientului ia toate deciziile relevante.

## **Asocierea îndelungată a personalului de conducere cu un client de asigurare**

291.137 Amenințările de interes propriu și familiaritate sunt generate prin utilizarea aceluiași membri ai structurii de conducere superioare într-o misiune de asigurare, pentru o lungă perioadă de timp. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Perioada de timp în care persoana respectivă a fost membru al echipei de asigurare;
- Rolul persoanei în echipa de asigurare;
- Structura firmei;
- Natura misiunii de asigurare;
- Dacă echipa de conducere a clientului a suferit modificări; și
- Dacă natura sau complexitatea informațiilor specifice au suferit modificări.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Rotația membrilor conducerii superioare în cadrul echipei de asigurare;
- Implicarea unui profesionist contabil care nu a fost un membru al echipei de asigurare, pentru a revizui munca efectuată de membrii din conducerea superioară; sau
- Revizuirii interne și externe, independente și periodice ale calității misiunii.

## **Furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de asigurare**

291.138 În mod tradițional, firmele au furnizat clienților lor de asigurare o gamă de servicii de non-asigurare, în funcție de abilitățile și expertiza lor. Furnizarea de servicii de non-asigurare poate, totuși, genera amenințări la adresa independenței firmei sau membrilor echipei de asigurare. Amenințările generate sunt cel mai adesea de auto-revizuire, interes propriu și reprezentare.

291.139 În cazul în care nu sunt incluse în această secțiune îndrumări specifice cu privire la un anumit serviciu de non-asigurare, abordarea cadrului conceptual trebuie aplicată la evaluarea circumstanțelor specifice.

291.140 Înainte ca firma să accepte o misiune de furnizare a unui serviciu de non-asigurare unui client de asigurare, trebuie să se stabilească dacă furnizarea unui astfel de serviciu ar genera o amenințare la adresa independenței. La evaluarea importanței oricărei amenințări generate de furnizarea unui anumit

serviciu de non-asigurare, trebuie luată în considerare orice amenințare despre care echipa de asigurare are motive să creadă că este generată prin furnizarea altor servicii conexe de non-asigurare. Dacă este generată o amenințare care nu poate fi redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, serviciul de non-asigurare nu trebuie să fie furnizat.

### *Responsabilitățile conducerii*

291.141 Conducerea unei entități întreprinde multe activități de administrare a entității în interesul părților interesate ale entității. Este imposibil de specificat fiecare activitate care reprezintă o responsabilitate a conducerii. Totuși, responsabilitățile conducerii implică controlarea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor importante cu privire la achiziția, angajarea și controlul resurselor umane, financiare, fizice și necorporale.

291.142 Stabilirea măsurii în care o activitate reprezintă o responsabilitate a conducerii depinde de circumstanțe și necesită exercitarea raționamentului. Exemplele de activități care ar fi considerate, în general, o responsabilitate a conducerii includ:

- Stabilirea politicilor și a direcției strategice;
- Coordonarea și asumarea răspunderii pentru acțiunile angajaților entității;
- Autorizarea tranzacțiilor;
- Decizia cu privire la implementarea recomandărilor firmei sau ale altor părți terțe; și
- Asumarea responsabilității pentru elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern.

291.143 În general, se consideră că activitățile de rutină și administrative, sau care implică aspecte neimportante, nu intră în responsabilitatea conducerii. De exemplu, executarea unei tranzacții neimportante care a fost autorizată de conducere sau monitorizarea datelor pentru completarea declarațiilor statutare și consultanța acordată unui client de asigurare cu privire la acele date nu intră, în general, în responsabilitatea conducerii. Mai mult, furnizarea de consultanță și de recomandări conducerii, pentru ca aceasta să se achite de responsabilitățile sale nu reprezintă asumarea unei responsabilități a conducerii.

291.144 Asumarea unei responsabilități a conducerii pentru un client de asigurare poate genera amenințări la adresa independenței. Dacă o firmă și-ar asuma o responsabilitate a conducerii ca parte a serviciului de asigurare, amenințările generate ar fi atât de importante încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. În consecință, în furnizarea de servicii de asigurare unui client de asigurare, o firmă nu trebuie să își asume o responsabilitate a conducerii, ca parte a serviciului de asigurare. Dacă firma își asumă o responsabilitate a conducerii ca parte a oricăror alte

servicii furnizate clientului de asigurare, aceasta trebuie să se asigure că responsabilitatea nu este legată de subiectul specific și de informațiile specifice unei misiuni de asigurare furnizate de firmă.

291.145 Pentru a evita riscul asumării unei responsabilități a conducerii legată de subiectul specific sau de informațiile specifice unei misiuni de asigurare, firma trebuie să fie convinsă că un membru al conducerii este responsabil de raționamentele și deciziile importante care intră în responsabilitatea conducerii, de evaluarea rezultatelor serviciului și de acceptarea răspunderii pentru acțiunile ce vor fi efectuate în urma rezultatelor serviciului. Astfel este redus riscul firmei de a exercita, în mod neintenționat, orice raționamente sau de a lua decizii semnificative, în numele conducerii. Riscul este redus și mai mult când firma îi oferă clientului ocazia de a exercita raționamente și de a lua decizii pe baza unei analize obiective și transparente și a prezentării faptelor.

#### *Alte considerente*

291.146 Amenințări la adresa independenței pot fi generate când o firmă furnizează un serviciu de non-asigurare legat de informațiile specifice unei misiuni de asigurare. În asemenea cazuri trebuie evaluată importanța implicării firmei în informațiile specifice misiunii și trebuie determinat dacă eventualele amenințări generate de auto-revizuire, care nu se află la un nivel acceptabil, pot fi reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție.

291.147 O amenințare de auto-revizuire poate fi generată dacă firma este implicată în întocmirea informațiilor specifice care reprezintă ulterior subiectul specific al unei misiuni de asigurare. De exemplu, o amenințare de auto-revizuire ar fi generată dacă firma ar elabora și ar întocmi informații financiare prognozate, iar ulterior ar furniza o asigurare asupra acestor informații. În consecință, firma trebuie să evalueze importanța oricărei amenințări de auto-revizuire generate prin furnizarea unor astfel de servicii și trebuie să aplice măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil.

291.148 Când o firmă efectuează o evaluare ca parte a informațiilor specifice unei misiuni de asigurare, firma trebuie să evalueze importanța oricărei amenințări de auto-revizuire și trebuie să aplice măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil.

## **Onorarii**

### *Onorarii – valoare relativă*

291.149 Când onorariile totale de la un client de asigurare reprezintă o mare parte din onorariile totale ale firmei care exprimă concluzia, dependența de acel client și preocuparea privind pierderea clientului generează o amenințare de interes propriu sau intimidare. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Structura operațională a firmei;



- Dacă firma este bine stabilită pe piață sau nou creată; și
- Importanța cantitativă și/sau calitativă a clientului pentru firmă.

Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Reducerea dependenței față de client;
- Revizuri externe ale controlului calității; sau
- Consultarea unei părți terțe, precum o autoritate de reglementare profesională sau un profesionist contabil, cu privire la raționamentele-cheie ale asigurării.

291.150 O amenințare de interes propriu sau intimidare este, de asemenea, generată când onorariile primite de la un client de asigurare reprezintă o mare parte din veniturile primite de la clienții unui partener individual. Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este implicarea unui profesionist contabil suplimentar, care nu a fost membru al echipei de asigurare, pentru a revizui activitatea depusă sau a oferi alt tip de consultanță, după caz.

#### *Onorarii - restanțe*

291.151 O amenințare de interes propriu poate fi generată dacă onorariile restante ale unui client de asigurare rămân neplătite pentru o lungă perioadă de timp, în special dacă un procent important al acestora nu este plătit înainte de emiterea raportului de asigurare, dacă există, pentru perioada următoare. În general, se așteaptă ca firma să solicite plata unor astfel de onorarii înainte de emiterea unui astfel de raport. Dacă onorariile rămân neplătite după ce raportul a fost emis, existența și importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Un exemplu de asemenea măsură de protecție este implicarea unui alt profesionist contabil, care nu a luat parte la misiunea de asigurare, pentru a acorda consultanță sau a revizui activitatea efectuată. Firma trebuie să stabilească dacă onorariile restante ar putea fi privite ca echivalentul unui împrumut acordat clientului și dacă, din cauza importanței onorariilor restante, este cazul ca firma să fie numită din nou sau să continue misiunea de asigurare.

#### *Onorarii contingente*

291.152 Onorariile contingente sunt calculate în funcție de o bază prestabilită aferentă rezultatului unei tranzacții sau rezultatului serviciilor efectuate de firmă. În scopul acestei secțiuni, onorariile nu sunt privite ca fiind contingente dacă au fost stabilite de către o instanță sau altă autoritate publică.

291.153 Un onorariu contingent încasat direct sau indirect, de exemplu printr-un intermediar, de către o firmă pentru o misiune de asigurare generează o amenințare de interes propriu care este atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, o firmă nu trebuie să încheie niciun astfel de aranjament privind onorariile.

291.154 Un onorariu contingent încasat direct sau indirect, de exemplu printr-un intermediar, de către o firmă pentru un serviciu de non-asigurare furnizat unui client de asigurare poate genera, de asemenea, o amenințare de interes propriu. Dacă rezultatul serviciului de non-asigurare și prin urmare, valoarea onorariului, depind de raționamentul curent sau viitor legat de un aspect care este semnificativ pentru informațiile specifice ale misiunii de asigurare, nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, astfel de aranjamente nu trebuie acceptate.

291.155 Pentru alte aranjamente cu privire la onorariile contingente încasate de către o firmă pentru un serviciu de non-asigurare de la un client de asigurare, existența și importanța oricăror amenințări va depinde de factori precum:

- Intervalul de variație al posibilelor valori ale onorariilor;
- Măsura în care o autoritate adecvată determină rezultatul aspectului în funcție de care va fi determinat onorariul contingent;
- Natura serviciului; și
- Efectul evenimentului sau al tranzacției asupra informațiilor specifice.

Importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea de asigurare relevantă sau să ofere alt tip de consultanță, după caz; sau
- Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de asigurare pentru a efectua serviciul de non-asigurare.

## **Cadouri și ospitalitate**

291.156 Acceptarea de cadouri sau ospitalitate din partea unui client de asigurare poate genera amenințări de interes propriu și familiaritate. Dacă o firmă sau un membru al echipei de asigurare acceptă cadouri sau ospitalitate, cu excepția cazului în care valoarea lor este neînsemnată și irelevantă, amenințările generate ar fi atât de importante încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. În consecință, o firmă sau un membru al echipei de asigurare nu trebuie să accepte astfel de cadouri sau ospitalitate.

## Litigii în curs sau iminente

291.157 Când au loc sau sunt șanse să aibă loc litigii între firmă sau un membru al echipei de asigurare și clientul de asigurare, sunt generate amenințări de interes propriu sau intimidare. Relația dintre conducerea clientului și membrii echipei de asigurare trebuie să fie caracterizată de sinceritate completă și transparență totală în toate aspectele operațiunilor de afaceri ale unui client. Când firma și conducerea clientului ocupă poziții adverse într-un litigiu în curs sau iminent, afectând intenția conducerii de a face prezentări complete, sunt generate amenințări de interes propriu și de intimidare. Importanța amenințărilor generate va depinde de factori precum:

- Semnificația sumelor care fac obiectul litigiului; și
- Măsura în care litigiul are legătură cu o misiune de asigurare anterioară.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Dacă litigiul implică un membru al echipei de asigurare, înlăturarea acelei persoane din echipa de asigurare; sau
- Implicarea unui profesionist care să revizuiască activitatea efectuată.

Dacă astfel de măsuri de protecție nu reduc amenințările la un nivel acceptabil, singura acțiune adecvată este retragerea din misiunea de asigurare sau refuzarea acesteia.

## **Interpretarea 2005-01 (revizuită în iulie 2009 în vederea conformității cu modificările care decurg din proiectul IESBA de îmbunătățire și clarificare a Codului)**

*Aplicarea Secțiunii 291 misiunilor de asigurare care nu sunt misiuni de audit al situațiilor financiare*

Această interpretare oferă îndrumări cu privire la aplicarea cerințelor de independență, cuprinse în Secțiunea 291, misiunilor de asigurare care nu sunt misiuni de audit ale situațiilor financiare.

Această interpretare se concentrează asupra problemelor privind aplicarea, specifice misiunilor de asigurare care nu sunt misiuni de audit ale situațiilor financiare. Există alte aspecte notate în Secțiunea 291 care sunt relevante pentru luarea în considerare a cerințelor de independență pentru toate misiunile de asigurare. De exemplu, punctul 291.3 prevede că trebuie evaluate toate amenințările despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile unei firme din cadrul unei rețele. Acesta prevede, de asemenea, că atunci când echipa de asigurare are motive să creadă că o entitate afiliată unui asemenea client de asigurare este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de asigurare trebuie să includă entitatea afiliată în procesul de evaluare a amenințărilor la adresa independenței și trebuie să aplice măsuri de protecție, după caz. Aceste aspecte nu sunt abordate în mod expres în această interpretare.

Așa cum se explică în Cadrul Internațional pentru Misiunile de Asigurare emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, în cadrul unei misiuni de asigurare, liber profesionistul contabil exprimă o opinie menită să întărească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât părțile responsabile, cu privire la rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect specific în funcție de anumite criterii.

*Misiuni de asigurare pe bază de aserțiuni*

Într-o misiune de asigurare pe bază de aserțiuni, evaluarea sau măsurarea subiectului specific este efectuată de partea responsabilă și informațiile specifice sunt sub forma unei aserțiuni făcute de partea responsabilă, pusă la dispoziția utilizatorilor vizați.

Într-o misiune de asigurare pe bază de aserțiuni este solicitată independența părții responsabile, care este răspunzătoare pentru informațiile specifice și poate fi responsabilă pentru subiectul specific.

În acele misiuni de asigurare pe bază de aserțiuni, în care partea responsabilă este răspunzătoare pentru informațiile specifice, dar nu și pentru subiectul specific, se impune independența părții responsabile. Mai mult, trebuie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile dintre un membru al echipei de asigurare, firma, o firmă din cadrul rețelei și partea responsabilă de subiectul specific.

### *Misiuni de asigurare pe bază de raportare directă*

Într-o misiune de asigurare pe bază de raportare directă, liber profesionistul contabil fie efectuează evaluarea sau măsurarea subiectului specific direct, fie obține o declarație de la partea responsabilă care a efectuat evaluarea sau măsurarea, care nu este disponibilă utilizatorilor vizați. Informațiile specifice le sunt furnizate utilizatorilor vizați în raportul de asigurare.

Într-o misiune de asigurare pe bază de raportare directă, este solicitată independența părții responsabile, care este răspunzătoare pentru subiectul specific.

### *Părți responsabile multiple*

Atât în cadrul misiunilor de asigurare pe bază de aserțiuni, cât și în cadrul misiunilor de asigurare pe bază de raportare directă, pot exista mai multe părți responsabile. De exemplu, i se poate cere unui liber profesionist contabil să ofere asigurare asupra statisticilor lunare de tiraj ale mai multor ziare cu proprietari independenți. Misiunea poate fi o misiune de asigurare pe bază de aserțiuni în care fiecare ziar își măsoară tirajul și statisticile sunt prezentate într-o aserțiune pusă la dispoziția utilizatorilor vizați. Pe de altă parte, misiunea ar putea fi o misiune de asigurare pe bază de raportare directă în care nu există nicio aserțiune și este posibil să existe sau nu o declarație scrisă din partea ziarelor.

În asemenea misiuni, când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor Secțiunii 291 pentru fiecare parte responsabilă, firma poate lua în considerare dacă un interes sau o relație între firmă, sau un membru al echipei de asigurare și o anumită parte responsabilă ar genera o amenințare la adresa independenței care să nu fie neînsemnată și irelevantă în contextul informațiilor specifice. Se vor lua în considerare:

- (a) Pragul de semnificație al informațiilor specifice (sau al subiectului specific) pentru care este răspunzătoare partea responsabilă specifică; și
- (b) Gradul de interes public care este asociat misiunii.

Dacă firma stabilește că amenințarea la adresa independenței generată de orice asemenea relații cu o anumită parte responsabilă ar fi neînsemnată și irelevantă, s-ar putea să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor acestei secțiuni părții responsabile respective.

### *Exemplu*

Următorul exemplu a fost elaborat pentru a demonstra aplicarea Secțiunii 291. Se presupune că clientul nu este și client de audit al situațiilor financiare al firmei sau al firmei din cadrul unei rețele.

O firmă este contractată pentru a furniza asigurare asupra rezervelor totale certe de petrol deținute de 10 companii independente. Fiecare companie a derulat studii geografice și tehnice pentru a-și determina propriile rezerve (subiectul specific). Sunt stabilite criteriile pentru a determina când o rezervă poate fi considerată ca fiind certă, fapt pe care liber profesionistul contabil îl determină a fi un criteriu adecvat pentru misiune.

Rezervele certe pentru fiecare companie la 31 decembrie 20X0 au fost următoarele:

	<b>Rezerve certe de petrol – mii de barili</b>
Compania 1	5.200
Compania 2	725
Compania 3	3.260
Compania 4	15.000
Compania 5	6.700
Compania 6	39.126
Compania 7	345
Compania 8	175
Compania 9	24.135
Compania 10	9.635
<b>Total</b>	<b>104.301</b>

Misiunea ar putea fi structurată în mai multe feluri:

Misiune pe bază de aserțiuni

- A1 Fiecare companie își măsoară rezervele și furnizează o aserțiune către firmă și utilizatorii vizați.
- A2 O entitate, alta decât companiile, măsoară rezervele și furnizează o aserțiune către firmă și către utilizatorii vizați.

Misiune pe bază de raportare directă

- D1 Fiecare companie măsoară rezervele și îi furnizează firmei o declarație scrisă prin care afirmă că măsoară rezervele sale în raport cu criteriile prestabilite de măsurare a rezervelor dovedite. Declarația nu este pusă la dispoziția utilizatorilor vizați.
- D2 Firma măsoară direct rezervele unora dintre companii.

Aplicarea abordării

- A1 Fiecare companie își măsoară rezervele și furnizează o aserțiune către firmă și utilizatorii vizați.

Există mai multe părți responsabile în această misiune (Companiile 1-10). Când se stabilește dacă este necesară aplicarea prevederilor de independență tuturor companiilor, firma poate lua în considerare dacă un interes sau o relație cu o anumită companie ar genera o amenințare la adresa independenței care să nu fie la un nivel acceptabil. Aceasta va lua în considerare factori precum:

- Nivelul rezervelor certe ale companiei în relație cu rezervele totale asupra cărora trebuie să se facă raportarea; și
- Gradul de interes public asociat misiunii (punctul 291.28).

De exemplu, Compania 8 contabilizează 0,17% din rezervele totale, prin urmare o relație sau un interes de afaceri cu Compania 8 ar genera o amenințare mai mică decât o relație similară cu Compania 6, care contabilizează aproximativ 37,5% din rezerve.

După determinarea acelor companii cărora li se aplică cerințele de independență, se solicită ca echipa de asigurare și firma să fie independente față de acele părți responsabile care ar putea fi considerate a reprezenta clientul de asigurare (punctul 291.28).

- A2 O entitate, alta decât companiile, măsoară rezervele și furnizează o aserțiune către firmă și utilizatorii vizati.

Firma trebuie să fie independentă față de entitatea care măsoară rezervele și care furnizează o aserțiune firmei și utilizatorilor vizati (punctul 291.19). Acea entitate nu este responsabilă pentru subiectul specific și astfel trebuie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interese/ relații cu partea responsabilă de subiectul specific (punctul 291.19). Există mai multe părți responsabile pentru subiectul specific în această misiune (Companiile 1-10). Așa cum s-a discutat în exemplul A1 de mai sus, firma poate lua în considerare dacă un interes sau o relație cu o anumită companie ar genera o amenințare la adresa independenței care să nu fie la un nivel acceptabil.

- D1 Fiecare companie îi furnizează firmei o declarație prin care își măsoară rezervele pe baza criteriilor prestabilite de măsurare a rezervelor certe. Declarația nu este pusă la dispoziția utilizatorilor vizati.

Există mai multe părți responsabile în această misiune (Companiile 1-10). Când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor de independență tuturor companiilor, firma poate lua în considerare dacă un interes sau o relație cu o anumită companie ar genera o amenințare la adresa independenței care să nu fie la un nivel acceptabil. Aceasta va lua în considerare factori precum:

- Pragul de semnificație al rezervelor certe ale companiei în relație cu rezervele totale asupra cărora trebuie să se facă raportarea; și
- Gradul de interes public asociat misiunii (punctul 291.28).

De exemplu, Compania 8 contabilizează 0,17% din rezerve, prin urmare o relație sau un interes de afaceri cu Compania 8 ar genera o amenințare mai mică decât o relație similară cu Compania 6, care contabilizează aproximativ 37,5% din rezerve.

După determinarea acelor companii cărora li se aplică cerințele de independență, se solicită ca echipa de asigurare și firma să fie independente față de acele părți responsabile care ar putea fi considerate a reprezenta clientul de asigurare (punctul 291.28).

- D2 Firma măsoară direct rezervele unora dintre companii.

Aplicarea este aceeași ca în exemplul D1.

## **PARTEA C: PROFESIONIȘTII CONTABILI ANGAJAȚI**

	Pagina
Secțiunea 300 Introducere.....	139
Secțiunea 310 Conflicte de interese .....	143
Secțiunea 320 Întocmirea și raportarea informațiilor .....	146
Secțiunea 330 Desfășurarea activității cu experiență suficientă.....	148
Secțiunea 340 Interese financiare, compensări și stimulente legate de raportarea financiară și luarea deciziilor .....	149
Secțiunea 350 Stimulente .....	151



## SECȚIUNEA 300

### Introducere

- 300.1 Această Parte a Codului descrie modul în care se aplică Cadrul Conceptual din Partea A profesioniștilor contabili angajați, în anumite situații. Această Parte nu descrie toate circumstanțele și relațiile care pot fi întâlnite de un profesionist contabil angajat, care generează sau pot genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Prin urmare, profesionistul contabil angajat este încurajat să fie vigilent în astfel de circumstanțe și relații.
- 300.2 Investitorii, creditorii, angajatorii și alte sectoare ale comunității de afaceri, precum și administrațiile și publicul larg, toți se pot baza pe activitatea profesioniștilor contabili angajați. Profesioniștii contabili angajați pot fi responsabili individual sau în comun de întocmirea și raportarea informațiilor financiare și de altă natură, pe care se pot baza atât organizațiile angajatoare, cât și părțile terțe. Ei pot fi responsabili, de asemenea, de furnizarea unei gestiuni financiare eficiente și a unei consilieri competente cu privire la diferite aspecte de afaceri.
- 300.3 Profesionistul contabil angajat poate fi un angajat salariat, un partener, director (executiv sau non-executiv), un proprietar administrator, un voluntar sau o persoană care lucrează pentru una sau mai multe organizații angajatoare. Forma legală a relației cu organizația angajatoare, dacă există, nu afectează responsabilitățile etice care le revin profesioniștilor contabili angajați.
- 300.4 Profesionistul contabil angajat are responsabilitatea de a promova scopurile legitime ale organizației sale angajatoare. Acest Cod nu încearcă să împiedice un profesionist contabil angajat să îndeplinească corespunzător această responsabilitate, dar abordează circumstanțele în care conformitatea cu principiile fundamentale poate fi compromisă.
- 300.5 Profesionistul contabil angajat poate deține o poziție de conducere superioară într-o organizație. Cu cât nivelul poziției este mai înalt, cu atât va fi mai mare capacitatea și posibilitatea de a influența evenimentele, practicile și atitudinile. Prin urmare, de la un profesionist contabil angajat se așteaptă să încurajeze, într-o organizație angajatoare, o cultură bazată pe etică care să sublinieze importanța pe care conducerea superioară o acordă conduitei etice.
- 300.6 Profesionistul contabil angajat nu trebuie să se angajeze în mod conștient în nicio afacere, ocupație sau activitate care lezează sau poate leza integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și ca rezultat, ar fi incompatibilă cu principiile fundamentale.
- 300.7 Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi amenințată de o mare varietate de circumstanțe și relații. Amenințările se încadrează în una sau mai multe dintre următoarele categorii:

- (a) De interes propriu;
- (b) De auto-revizuire;
- (c) De reprezentare;
- (d) De familiaritate; și
- (e) De intimidare.

Aceste amenințări sunt discutate mai pe larg în Partea A a acestui Cod.

300.8 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de interes propriu pentru un profesionist contabil angajat includ:

- Deținerea unui interes financiar în, sau primirea unui împrumut sau a unei garanții de la, organizația angajatoare.
- Participarea la aranjamente de compensare prin stimulente, oferite de organizația angajatoare.
- Utilizarea necorespunzătoare a activelor corporative în scop personal.
- Îngrijorări cu privire la protecția muncii.
- Presiunea comercială din exteriorul organizației angajatoare.

300.9 Un exemplu de circumstanță care generează o amenințare de auto-revizuire pentru un profesionist contabil angajat este determinarea tratamentului contabil adecvat pentru o combinație de întreprinderi după efectuarea studiului de fezabilitate care a stat la baza deciziei de achiziție.

300.10 În promovarea scopurilor legitime și a obiectivelor organizațiilor lor angajatoare, profesioniștii contabili angajați pot invoca poziția organizației, cu condiția ca orice declarații efectuate să nu fie nici false, nici să nu inducă în eroare. Astfel de acțiuni nu ar crea, în general, o amenințare generată de reprezentare.

300.11 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de familiaritate pentru un profesionist contabil includ:

- Răspunderea pentru raportarea financiară a organizației angajatoare când un membru al familiei apropiate sau o rudă apropiată angajat(ă) de entitate ia decizia care afectează raportarea financiară a entității.
- Asocierea de lungă durată cu contacte de afaceri care influențează deciziile de afaceri.
- Acceptarea unui cadou sau a unui tratament preferențial, dacă valoarea acestora nu este neînsemnată și irelevantă.

300.12 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de intimidare pentru un profesionist contabil includ:

- Amenințarea cu concedierea sau cu înlocuirea profesionistului contabil angajat sau a unui membru al familiei apropiate sau a unei rude apropiate, ca urmare a unui dezacord cu privire la aplicarea unui principiu contabil sau a modului în care informațiile financiare urmează să fie raportate.
- O personalitate dominantă care încearcă să influențeze procesul decizional, de exemplu, cu privire la acordarea de contracte sau aplicarea unui principiu contabil.

300.13 Măsurile de protecție care pot elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil se încadrează în două mari categorii:

- (a) Măsurile de protecție stabilite de profesie, legislație sau reglementare; și
- (b) Măsurile de protecție aferente mediului de lucru.

Exemplele de măsuri de protecție stabilite de profesie, legislație sau reglementare sunt detaliate la punctul 100.14 din Partea A a acestui Cod.

300.14 Măsurile de protecție aferente mediului de lucru includ:

- Sisteme de supraveghere corporativă sau alte structuri de supraveghere ale organizației angajatoare.
- Programele de etică și conduită ale organizației angajatoare.
- Procedurile de recrutare din cadrul organizației angajatoare care accentuează importanța angajării unui personal deosebit de competent.
- Controale interne solide.
- Procese disciplinare corespunzătoare.
- O conducere care subliniază importanța conduitei etice și se așteaptă că angajații vor acționa în mod etic.
- Politici și proceduri de implementare și monitorizare a calității performanței angajaților.
- Comunicarea în timp util a politicilor și procedurilor organizației angajatoare, inclusiv a oricăror modificări aduse acestora, tuturor angajaților și instruirea și educarea adecvată cu privire la aceste politici și proceduri.
- Politici și proceduri de împuternicire și încurajare a angajaților de a informa nivelurile superioare din cadrul organizației angajatoare asupra oricăror aspecte etice care îi privesc, fără teamă de represalii.
- Consultarea cu un alt profesionist contabil adecvat.

300.15 În circumstanțele în care un profesionist contabil angajat crede că alte persoane din cadrul organizației angajatoare vor continua o conduită sau o acțiune lipsită de etică, profesionistul contabil angajat poate avea în vedere

să obțină consiliere juridică. În aceste situații extreme, când orice măsuri de protecție disponibile au fost epuizate și nu există posibilitatea de a reduce amenințarea la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat poate concluziona că este adecvat să demisioneze din organizația angajatoare.

## SECȚIUNEA 310

### Conflicte de interese

310.1 Profesionistul contabil angajat se poate confrunta cu un conflict de interese când desfășoară servicii profesionale. Un conflict de interese creează amenințări asupra obiectivității și asupra principiilor fundamentale. Astfel de amenințări pot fi create când:

- Profesionistul contabil furnizează servicii profesionale legate de un anumit aspect pentru doi sau mai mulți clienți, în raport cu care aspectul respectiv se află în conflict; sau
- Interesele profesionistului contabil în raport cu un anumit aspect și interesele clientului pentru care profesionistul contabil prestează un serviciu profesional legat de acel aspect, se află în conflict.

O parte poate include o organizație angajatoare, un vânzător, un client, un creditor, o parte interesată, sau orice altă parte.

Profesionistul contabil nu trebuie să permită unui conflict de interese să compromită raționamentul profesional sau de afaceri.

310.2 Exemple de situații care pot genera conflicte de interese pot include:

- Încadrarea pe o poziție de manager sau de guvernantă la două organizații angajatoare și obținerea de informații confidențiale de la o organizație angajatoare care pot fi folosite de profesionistul contabil în avantajul sau dezavantajul celeilalte organizații angajatoare.
- Desfășurarea de activități profesionale pentru fiecare dintre cele două părți care se află în parteneriat și angajarea profesionistului contabil pentru a ajuta la acțiunea de dizolvare a parteneriatului lor.
- Întocmirea situațiilor financiare pentru anumiți membri din conducerea entității de către un profesionist contabil angajat, care caută să realizeze o achiziție integrală (management buy-out).
- Asumarea responsabilității pentru selectarea vânzătorului pentru organizația angajatoare, în cazul în care un membru de familie apropiat al profesionistului contabil poate beneficia financiar de pe urma tranzacției.
- Încadrarea pe o funcție de guvernantă într-o organizație angajatoare, destinată să aprobe anumite investiții pentru companie, care să crească valoarea portofoliului de investiții personal al profesionistului contabil sau al unei rude apropiate.

310.3 În cazul în care identifică și evaluează interesele și relațiile care pot genera un conflict de interese și implementează măsuri de protecție, dacă este cazul, pentru a elimina sau reduce orice amenințare asupra conformității cu principiile fundamentale la un nivel acceptabil, profesionistul contabil

angajat trebuie să aplice raționamentul profesional și să fie atent la toate interesele și relațiile pe baza cărora o parte terță rezonabilă și informată, care deliberează asupra faptelor și a circumstanțelor disponibile profesionistului contabil la acel moment, ar putea să emită o concluzie potrivit căreia conformitatea cu principiile fundamentale ar putea fi compromisă.

310.4 La abordarea unui conflict de interese, profesionistul contabil angajat este încurajat să caute îndrumare din partea organizației angajatoare, sau din alte părți, cum ar fi un organism profesional, un jurist sau un alt profesionist contabil. Atunci când prezintă sau diseminează informații în cadrul organizației angajatoare și caută să obțină îndrumări de la terțe persoane, profesionistul contabil trebuie să continue să fie atent la principiul fundamental de confidențialitate.

310.5 Dacă amenințarea generată de conflictul de interese nu se află la un nivel acceptabil, profesionistul contabil angajat trebuie să aplice măsuri de protecție pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Dacă măsurile de protecție nu pot reduce amenințarea la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să refuze angajarea sau să suspende activitatea profesională care ar putea genera un conflict de interese; sau să rezilieze relația relevantă sau să renunțe la interesele relevante pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil.

310.6 Pentru a identifica dacă există sau dacă poate fi generat un conflict de interese, profesionistul contabil angajat trebuie să urmeze pași rezonabili pentru a determina:

- Natura intereselor relevante și a relațiilor dintre părțile implicate; și
- Natura activității și implicațiile acesteia pentru părțile relevante.

Natura activității și interesele relevante și relațiile se pot schimba în timp. Profesionistul contabil trebuie să fie foarte atent la aceste schimbări, pentru a putea identifica circumstanțele care pot genera un conflict de interese.

310.7 În cazul în care este identificat un conflict de interese, profesionistul contabil angajat trebuie să evalueze:

- Importanța intereselor relevante sau a relațiilor; și
- Importanța amenințării generată prin angajarea activității sau activităților profesionale. În general, cu cât legătura dintre activitatea profesională și aspectul asupra căruia interesele părților se află în conflict este mai directă, cu atât va fi mai mare importanța amenințării asupra obiectivității și asupra conformității cu alte principii fundamentale.

310.8 Profesionistul contabil angajat trebuie să aplice măsuri de protecție, dacă este cazul, pentru a elimina amenințările asupra conformității cu principiile fundamentale, generate de conflictul de interese, sau pentru reducerea lor la un nivel acceptabil. În funcție de situațiile care au generat conflictul de

interese, poate fi adecvată aplicarea uneia sau a mai multora din următoarele măsuri de protecție:

- Restructurarea sau separarea anumitor responsabilități și atribuții.
- Obținerea unei supravegheri adecvate, de exemplu, acționarea sub supravegherea unui director non-executiv.
- Retragerea din procesul de luare a deciziilor legate de aspectul care generează conflictul de interese.
- Consultarea cu părți terțe, cum ar fi un organism profesional, un jurist sau un alt profesionist contabil.

310.9 În plus, în general este necesar să se prezinte părților relevante natura conflictului, inclusiv către nivelurile corespunzătoare din cadrul organizației angajatoare și, atunci când măsurile de protecție sunt necesare pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil, este necesar ca profesionistul contabil angajat să obțină consimțământul organizației pentru angajarea activității profesionale. În anumite situații, consimțământul poate fi sugerat prin conduita părții, atunci când profesionistul contabil are suficiente probe pentru a concluziona faptul că părțile au cunoștință de circumstanțele inițiale și au acceptat conflictul de interese dacă nu își exprimă o obiecție asupra existenței conflictului.

310.10 În cazul în care prezentarea este verbală, sau când consimțământul este exprimat verbal sau este sugerat, profesionistul contabil angajat este încurajat să documenteze natura circumstanțelor care au generat conflictul de interese, măsurile de protecție aplicate pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil și consimțământul obținut.

310.11 Profesionistul contabil angajat se poate confrunta cu alte amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Acestea pot apărea, de exemplu, când se întocmesc situațiile financiare în urma unor presiuni nejustificate din partea altor persoane din cadrul organizației angajatoare, sau a relațiilor financiare, de afaceri sau personale pe care le au rudele apropiate profesionistului contabil în cadrul organizației. Îndrumări privind gestionarea unor astfel de amenințări sunt prevăzute în Secțiunile 320 și 340 din prezentul Cod.

## SECȚIUNEA 320

### Întocmirea și raportarea informațiilor

- 320.1 Profesiuniștii contabili angajați sunt deseori implicați în întocmirea și raportarea informațiilor care, fie pot fi făcute publice, fie pot fi utilizate de către alte persoane din interiorul sau exteriorul organizației angajatoare. Aceste informații pot include informații financiare sau administrative, de exemplu, previziuni și bugete, situații financiare, discuții cu membrii conducerii și analize, și scrisoarea de declarație a conducerii furnizată auditorilor în timpul unui audit al situațiilor financiare ale entității. Un profesionist contabil angajat trebuie să întocmească sau să prezinte aceste informații în mod corect, just și în conformitate cu standardele profesionale relevante astfel încât informațiile să fie înțelese în contextul lor.
- 320.2 Profesionistul contabil angajat care are responsabilitatea de a întocmi sau aproba situații financiare cu scop general pentru o organizație angajatoare trebuie să fie convins că acele situații financiare sunt prezentate în conformitate cu standardele de raportare financiară aplicabile.
- 320.3 Profesionistul contabil angajat trebuie să parcurgă niște etape rezonabile pentru a menține informațiile pentru care este responsabil astfel încât acestea:
- (a) Să descrie clar natura reală a tranzacțiilor de afaceri, a activelor sau a datoriilor;
  - (b) Să clasifice și să înregistreze informațiile în timp util și în mod corespunzător; și
  - (c) Să reprezinte faptele corect și complet, sub toate aspectele semnificative.
- 320.4 Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale, de exemplu amenințările generate de interesul propriu sau intimidare la adresa integrității, obiectivității sau a competenței profesionale și atenției cuvenite, pot apărea atunci când asupra profesionistului contabil angajat se fac presiuni (fie din exterior, fie prin posibilitatea unui câștig personal) să întocmească sau să raporteze informațiile într-un mod care induce în eroare sau să se asocieze unor informații eronate generate de acțiunile altora.
- 320.5 Importanța acestor amenințări va depinde de factori precum sursa presiunilor și cultura corporativă din cadrul organizației angajatoare. Profesionistul contabil angajat trebuie să continue să fie atent la principiul integrității, care impune tuturor profesiuniștilor contabili obligația de a fi direcți și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri. În cazurile în care amenințarea apare ca urmare a contractelor de compensații și stimulente sunt relevante îndrumările din secțiunea 340.
- 320.6 Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată, iar măsurile de protecție aplicate, când este cazul, pentru a elimina sau pentru a reduce amenințarea la



un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție includ consultarea cu superiorii din cadrul organizației angajatoare, cu comitetul de audit sau cu persoanele responsabile cu guvernarea, ori cu organismul profesional relevant.

- 320.7 În cazul în care nu este posibil să se reducă amenințarea la un nivel acceptabil, profesionistul contabil angajat trebuie să refuze să rămână în legătură cu orice informație pe care o consideră derutantă. Este posibil ca profesionistul contabil angajat să nu fi fost conștient de asocierea sa cu informații care induc în eroare. Odată devenit conștient de acest lucru, profesionistul contabil angajat trebuie să urmeze pașii necesari pentru a se disocia de respectivele informații. Pentru a determina dacă există o cerință de a raporta circumstanțele în afara organizației, profesionistul contabil angajat poate lua în considerare obținerea de consultanță juridică. În plus, profesionistul contabil poate avea în vedere demisia.

## SECȚIUNEA 330

### Desfășurarea activității cu experiență suficientă

- 330.1 Principiul fundamental al competenței profesionale și al atenției cuvenite solicită ca un profesionist contabil angajat să se implice doar în sarcini semnificative pentru care deține, sau poate obține, suficientă pregătire de specialitate sau suficientă expertiză. Profesionistul contabil angajat trebuie să nu inducă în eroare, în mod intenționat, un angajator cu privire la nivelul de expertiză și experiență deținut, nici nu trebuie să omită să facă apel la consilierea de specialitate corespunzătoare și la asistență, atunci când este cazul.
- 330.2 Circumstanțele care generează o amenințare la adresa capacității unui profesionist contabil angajat de a-și îndeplini îndatoririle cu suficientă competență profesională și atenție cuvenită, includ:
- Timp insuficient pentru realizarea și finalizarea corectă a sarcinilor relevante.
  - Informații incomplete, restricționate sau uneori necorespunzătoare, pentru îndeplinirea corectă a sarcinilor.
  - Experiență, pregătire și/ sau educație insuficientă.
  - Resurse necorespunzătoare pentru îndeplinirea corectă a sarcinilor.
- 330.3 Importanța amenințării va depinde de factori precum amploarea cu care profesionistul contabil angajat colaborează cu ceilalți, vechimea relativă în muncă și nivelul de supervizare și revizuire aplicat activității. Trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Obținerea de consiliere sau pregătire suplimentară.
  - Asigurarea că există suficient timp disponibil pentru îndeplinirea sarcinilor relevante.
  - Obținerea de asistență de la persoane care au experiența necesară.
  - Consultarea, dacă este cazul, cu:
    - Superiori din cadrul organizației angajatoare;
    - Experți independenți; sau
    - Un organism profesional relevant.
- 330.4 Când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil, profesioniștii contabili angajați trebuie să stabilească dacă să refuze să îndeplinească sarcinile respective. Dacă profesionistul contabil angajat stabilește că refuzul este adecvat, motivele acțiunii sale trebuie să fie clar comunicate.

## SECȚIUNEA 340

### Interese financiare, compensări și stimulente legate de raportarea financiară și luarea deciziilor

340.1 Profesioniștii contabili angajați pot avea interese financiare, inclusiv rezultate din aranjamente de compensare sau stimulente sau pot fi la curent cu interesele financiare ale membrilor familiei apropiate sau rudelor apropiate care ar putea, în anumite circumstanțe, să genereze amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, amenințările generate de interesul propriu la adresa obiectivității sau confidențialității pot fi cauzate de existența unui motiv sau a unei ocazii de a manipula informații sensibile referitoare la preț în vederea câștigării unor beneficii financiare. Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de interes propriu includ situațiile în care un profesionist contabil angajat sau un membru al familiei apropiate sau o rudă apropiată a acestuia:

- Deține un interes financiar direct sau indirect în organizația angajatoare și valoarea acestui interes ar putea fi direct afectată de deciziile luate de profesionistul contabil angajat;
- Este eligibil(ă) pentru o primă în funcție de profit și valoarea acelei prime ar putea fi direct afectată de deciziile profesionistului contabil angajat;
- Deține, direct sau indirect, opțiuni pe acțiuni sau drepturi similare în organizația angajatoare, a căror valoare ar putea fi direct afectată de deciziile profesionistului contabil angajat;
- Participă, sub altă formă, la aranjamente de compensare, prin care se acordă stimulente în vederea atingerii obiectivelor de performanță sau pentru susținerea eforturilor de a maximiza valoarea acțiunilor organizației angajatoare, de exemplu, prin participare la planuri de stimulente pe termen lung care sunt legate de îndeplinirea anumitor condiții de performanță.

340.2 Amenințările asupra interesului propriu care apar în urma contractelor de compensare sau a stimulentelelor pot fi și combinate prin presiunea superiorilor sau a partenerilor organizației angajatoare, care sunt părți semnatare ale aceluiași aranjamente. Spre exemplu, deseori, astfel de contracte dau dreptul părților participante să devină acționari în cadrul organizației, contra unui cost modic sau gratuit pentru angajat, cu condiția îndeplinirii unor anumite criterii de performanță. În unele cazuri, valoarea acțiunilor acordate poate fi semnificativ mai mare decât salariul de bază al profesionistului contabil angajat.

340.3 Profesionistul contabil angajat nu trebuie nici să manipuleze informațiile, nici să utilizeze informații confidențiale pentru câștigul personal sau pentru câștigul financiar al altora. Cu cât profesionistul contabil deține o funcție mai mare, cu atât sunt mai mari capacitatea și oportunitatea de a influența

raportarea financiară și luarea deciziilor, și cu atât mai puternică presiunea posibilă din partea superiorilor și a partenerilor acestora de a manipula informațiile. În astfel de situații, profesionistul contabil angajat trebuie să acorde atenție sporită în special principiului integrității care impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a fi deschiși și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri.

340.4 Importanța oricărei amenințări generată de interese financiare trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, dacă este cazul, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil. La evaluarea importanței oricărei amenințări, și, dacă este cazul, la stabilirea măsurilor de protecție adecvate ce trebuie aplicate, profesionistul contabil angajat trebuie să evalueze natura interesului. Aceasta include evaluarea importanței interesului. Definiția unui interes semnificativ va depinde de circumstanțele personale. Astfel de măsuri de protecție includ:

- Politici și proceduri ale unui comitet independent de conducere, care să stabilească nivelul sau forma remunerației conducerii superioare.
- Prezentarea tuturor intereselor relevante și a oricăror planuri de tranzacționare a titlurilor și acțiunilor relevante în fața persoanelor responsabile cu guvernanta organizației angajatoare, conform oricăror politici interne.
- Consultarea, atunci când este cazul, cu superiorii din organizația angajatoare.
- Consultarea, atunci când este cazul, cu persoanele responsabile cu guvernanta organizației angajatoare sau cu organisme profesionale relevante.
- Proceduri de audit intern și extern.
- Educație actualizată cu privire la aspectele de etică, la restricțiile legale și la alte reglementări privind potențialele tranzacții bazate pe informații privilegiate.

## SECȚIUNEA 350

### Stimulente

#### *Acceptarea ofertelor*

- 350.1 Unui profesionist contabil angajat sau unui membru al familiei sale apropiate sau unei rude apropiate i se poate oferi un stimulent. Stimulentele pot lua forme diferite, incluzând cadouri, ospitalitate, tratamente preferențiale și solicitarea necorespunzătoare de relații de prietenie și loialitate.
- 350.2 Ofertele de stimulente pot genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Când unui profesionist contabil angajat sau unui membru al familiei sale apropiate sau unei rude apropiate i se oferă un stimulent, situația trebuie evaluată. Amenințările de interes propriu la adresa obiectivității sau confidențialității apar atunci când un stimulent este oferit în încercarea de a influența pe nedrept acțiuni sau decizii, de a încuraja un comportament ilegal sau incorect sau de a obține informații confidențiale. Amenințările de intimidare la adresa obiectivității sau confidențialității apar dacă un astfel de stimulent este acceptat și este urmat de amenințări de a face publică oferta respectivă și de a aduce prejudicii fie reputației profesionistului contabil angajat, fie reputației membrului familiei sale apropiate sau rudei apropiate.
- 350.3 Existența și importanța oricăror amenințări vor depinde de natura, valoarea și intenția din spatele ofertei. Dacă o parte terță rezonabilă și informată, analizând toate faptele și circumstanțele specifice, ar considera stimulentele ne semnificativ și fără intenția de a încuraja un comportament lipsit de etică, atunci profesionistul contabil angajat poate concluziona că oferta se înscrie în cursul normal al activității, fără a reprezenta o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- 350.4 Importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție, profesionistul contabil angajat nu trebuie să accepte stimulentele. Cum amenințările reale sau aparente la adresa conformității cu principiile fundamentale nu sunt generate doar de acceptarea unui stimulent, ci și uneori, prin simplul fapt că s-a făcut o ofertă în acest sens, trebuie adoptate măsuri de protecție suplimentare. Profesionistul contabil angajat trebuie să evalueze orice amenințări generate de astfel de oferte și trebuie să determine dacă trebuie întreprinse una sau mai multe din acțiunile următoare:
- (a) Când s-au făcut astfel de oferte, informarea imediată a nivelurilor superioare de conducere sau a persoanelor responsabile cu guvernarea din organizația angajatoare;

- (b) Informarea părților terțe despre ofertă - de exemplu, un organism profesional sau angajatorul persoanei care a făcut oferta; cu toate acestea, profesionistul contabil angajat poate să facă apel la consiliere juridică înainte de a trece la această etapă; și
- (c) Notificarea imediată a membrilor familiei sale apropiate sau a rudelor apropiate cu privire la amenințările relevante și la măsurile de protecție ce trebuie luate, când aceștia pot ocupa poziții ce ar putea permite oferirea de stimulente, de exemplu, ca urmare a situației lor profesionale; și
- (d) Informarea nivelurilor superioare de conducere sau a persoanelor responsabile cu guvernarea organizației angajatoare în cazurile în care membrii familiei apropiate sau rudele apropiate sunt angajați de către concurență sau de posibili furnizori ai acelei organizații.

### *Înaintarea de oferte*

- 350.5 Profesionistul contabil angajat se poate afla într-o situație în care se așteaptă de la el sau se fac presiuni asupra lui de oferire de stimulente pentru a influența raționamentul sau procesul decizional al unei persoane sau al unei organizații, sau pentru obținerea de informații confidențiale.
- 350.6 Astfel de presiuni pot veni din interiorul organizației angajatoare, de exemplu, din partea unui coleg sau a unui superior. Ele pot proveni, de asemenea, de la o persoană sau o organizație din exterior, care sugerează acțiuni sau decizii de afaceri ce ar fi avantajoase pentru organizația angajatoare, influențând probabil activitatea profesionistului contabil angajat în mod necorespunzător.
- 350.7 Profesionistul contabil angajat nu trebuie să ofere niciun stimulent pentru a influența necorespunzător raționamentul profesional al unei părți terțe.
- 350.8 În cazul în care presiunea de a oferi un stimulent lipsit de etică provine din cadrul organizației angajatoare, profesionistul contabil angajat trebuie să urmeze principiile și îndrumările cu privire la soluționarea conflictelor de etcă prevăzute în Partea A a acestui Cod.

## DEFINIȚII

În acest *Cod Etic al Profesioniștilor Contabili*, următoarele expresii au atribuite următoarele înțelesuri:

- Nivel acceptabil Un nivel la care o parte terță rezonabilă și informată ar putea concludiona, analizând toate faptele și circumstanțele specifice disponibile profesionistului contabil la acel moment, că nu este compromisă conformitatea cu principiile fundamentale.
- Publicitate Comunicarea către public a unor informații referitoare la serviciile sau aptitudinile profesionale oferite de liber profesioniștii contabili, în vederea obținerii de activități profesionale.
- Client de asigurare Partea responsabilă care reprezintă persoana (sau persoanele) care:
- (a) Într-o misiune pe bază de raportare directă, este responsabilă de subiectul specific; sau
  - (b) Într-o misiune pe bază de aserțiuni, este responsabilă de informațiile specifice și poate fi responsabilă de subiectul specific.
- Misiune de asigurare O misiune în care un liber profesionist contabil exprimă o concluzie cu scopul de a întări gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării unui subiect specific pe baza unor criterii.
- (Pentru îndrumări cu privire la misiunile de asigurare, a se vedea Cadru Internațional pentru Misiunile de Asigurare emis de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, care descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare și identifică misiunile cărora li se aplică Standardele Internaționale de Audit (ISA), Standardele Internaționale pentru Misiunile de Revizuire (ISRE) și Standardele Internaționale pentru Misiunile de Asigurare (ISAE).
- Echipa de asigurare
- (a) Toți membrii echipei misiunii care participă la misiunea de asigurare;
  - (b) Toate celelalte persoane dintr-o firmă care pot influența direct rezultatul unei misiuni de asigurare, inclusiv:
    - (i) Persoanele care recomandă compensarea, sau care supervisează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii de asigurare, în legătură cu efectuarea misiunii de asigurare;

- (ii) Persoanele care oferă consultanță cu privire la aspectele tehnice sau specifice sectorului de activitate, tranzacțiile sau evenimentele aferente misiunii de asigurare; și
- (iii) Persoanele care efectuează controlul calității misiunii de asigurare, inclusiv cele care efectuează revizuirea controlului calității misiunii de asigurare.

**Client de audit** O entitate pentru care o firmă realizează o misiune de audit. Când clientul este o entitate cotate, clientul de audit va include întotdeauna entitățile sale afiliate. Când clientul de audit nu este o entitate cotate, clientul de audit include acele entități afiliate asupra cărora clientul deține control direct sau indirect.

**Misiune de audit** O misiune de asigurare rezonabilă în care un liber profesionist contabil exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă sau sunt prezentate corect, sub toate aspectele semnificative), în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, precum o misiune efectuată în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceasta include un Audit Statutar, care reprezintă un audit prevăzut prin legislație sau alte reglementări.

**Echipe de audit**

- (a) Toți membrii echipei misiunii care efectuează misiunea de audit;
- (b) Toate persoanele din cadrul unei firme care pot influența direct rezultatul misiunii de audit, inclusiv:
  - (i) Persoanele care recomandă compensarea, sau care supraveghează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii, în legătură cu efectuarea misiunii de audit, inclusiv cele din toate nivelurile superioare succesive partenerului misiunii până la persoana care este Partener Senior sau Executiv al firmei (Director executiv sau altă poziție echivalentă);
  - (ii) Persoanele care oferă consultanță cu privire la aspectele tehnice sau specifice sectorului de activitate, tranzacțiile sau evenimentele aferente misiunii; și
  - (iii) Persoanele care efectuează controlul calității misiunii, inclusiv cele care efectuează revizuirea controlului calității misiunii; și
- (c) Toate persoanele care fac parte dintr-o firmă din cadrul unei rețele și care pot influența direct rezultatul misiunii de audit.



Rudă apropiată	Un părinte, copil sau frate/soră care nu este membru al familiei apropiate.
Onorariu contingent	Un onorariu calculat pe o bază predeterminată cu privire la rezultatul unei tranzacții sau la efectul serviciilor furnizate de către firmă. Un onorariu care este stabilit de către o instanță sau o altă autoritate publică nu este un onorariu contingent.
Interes financiar direct	Un interes financiar: (a) Deținut direct de către și sub controlul unei persoane sau al unei entități (inclusiv interesele financiare gestionate discreționar de alte persoane); sau (b) Deținut ca beneficiu printr-un vehicul de investiții colective, o proprietate imobiliară, un trust sau alt intermediar, care este controlat(ă) de acea persoană sau entitate, sau care are capacitatea de a influența deciziile de investiții.
Director sau membru al conducerii	Persoanele responsabile cu guvernanta unei entități, sau care acționează în virtutea unei capacități echivalente, indiferent de titlul lor, care poate varia în funcție de jurisdicție.
Partener de misiune	Partenerul sau o altă persoană din cadrul firmei care este responsabil(ă) de misiune și de efectuarea acesteia și de raportul care este emis în numele firmei și care, după caz, are autoritatea adecvată conferită de un organism profesional, juridic sau de reglementare.
Revizuirea controlului calității misiunii	Un proces menit să furnizeze o evaluare obiectivă, la sau înainte de emiterea raportului, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns în formularea raportului.
Echipa misiunii	Toți partenerii și personalul care efectuează misiunea, și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele care efectuează proceduri de asigurare aferente misiunii. Aceasta exclude experții externi contractați de firmă sau de către o firmă din cadrul unei rețele. Termenul „echipa misiunii” exclude, de asemenea persoanele din cadrul funcției de audit intern a clientului care furnizează asistență directă într-o misiune de audit, atunci când auditorul se conformează cerințelor ISA 610 (Revizuit în 2013) <i>Utilizarea activității auditorilor interni*</i>

\* ISA 610 (Revizuit 2013) stabilește limitele utilizării asistenței directe. De asemenea, prevede că auditorului extern i se poate interzice prin lege sau reglementări să folosească asistență directă din partea auditorilor interni. De aceea, utilizarea asistenței directe este restricționată la situațiile permise.

Contabil existent	Un liber profesionist contabil care este numit în prezent pentru efectuarea unei misiuni de audit sau care prestează servicii contabile, fiscale, de consultanță sau alte servicii profesionale similare pentru un client.
Expert extern	O persoană (care nu este partener sau membru al personalului profesionist, inclusiv al personalului temporar, al firmei sau al unei firme din cadrul unei rețele) sau o organizație care deține aptitudini, cunoștințe și experiență într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată pentru a oferi asistență profesionistului contabil în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.
Interes financiar	Un interes în capitalurile proprii sau altă valoare mobilă, obligațiune, împrumut sau alt instrument de datorie al unei entități, inclusiv drepturi sau obligații de achiziționare a unui astfel de interes și derivate ale sale aferente acestui interes.
Situații financiare	O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, incluzând notele aferente, menite să comunice resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un anumit moment din timp sau schimbări ale acestora, pe o perioadă de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Notele aferente conțin, de regulă, un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Termenul se poate referi la un set complet de situații financiare, dar se poate referi, de asemenea, la o situație financiară individuală, de exemplu un bilanț sau o declarație a veniturilor și cheltuielilor, și la 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, numite și situații financiare ale grupului, situațiile financiare consolidate.
Firmă	<ul style="list-style-type: none"><li>(a) Un practician individual, parteneriat sau corporație de profesioniști contabili;</li><li>(b) O entitate care deține controlul asupra acestor părți, în virtutea dreptului de proprietate, conducere sau prin alte mijloace; și</li><li>(c) O entitate care se află sub controlul acestor părți, în virtutea dreptului de proprietate, conducere sau prin alte mijloace.</li></ul>

Informații financiare istorice	Informații exprimate în termeni financiari în legătură cu o anumită entitate, derivate în principal din sistemul contabil al entității, cu privire la evenimente economice care au avut loc în perioade precedente sau în legătură cu condiții sau circumstanțe economice la anumite momente din trecut.
Familie apropiată	Soțul/soția (sau echivalente ale acestora) sau un dependent.
Independență	Independența este: (a) Independența de rațiune - starea de spirit care permite emiterea 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 de acțiune – evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de semnificative încât o parte terță rezonabilă și informată ar putea concluziona, analizând toate faptele și circumstanțele specifice, că au fost compromise integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firme sau ale unui membru al echipei de audit sau de asigurare.
Interes financiar indirect	Un interes financiar deținut ca beneficiu printr-un vehicul colectiv de investiții, proprietate imobiliară, trust sau alt intermediar, asupra căruia persoana sau entitatea nu deține niciun control sau capacitate de a influența deciziile de investiții.
Partenerul principal de audit	Partenerul de misiune, persoana responsabilă de revizuirea controlului calității misiunii și alți parteneri de audit, dacă există, din echipa misiunii, care iau decizii cheie sau aplică raționamente cheie cu privire la aspectele importante în legătură cu auditul situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. În funcție de circumstanțe și de rolul acestor persoane în cadrul auditului, termenul „alți parteneri de audit” poate include, de exemplu, partenerii de audit responsabili de filialele sau diviziile importante.
Entitate cotate	O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau instrumente de datorie sunt cotate sau listate la o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate potrivit reglementărilor unei burse recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.

Rețea	<p>O structură mai mare:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(a) Care are drept obiectiv cooperarea; și</li><li>(b) Care are drept obiectiv clar participarea în comun la profit sau la costuri sau deține în comun drepturile de proprietate, controlul sau conducerea, sau are politici și proceduri comune de control al calității, o strategie de afaceri comună, sau utilizează în comun un nume de marcă sau o parte semnificativă din resursele profesionale.</li></ul>
Firmă din cadrul unei rețele	O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.
Sediu	Un sub-grup distinct, organizat fie pe criterii geografice, fie pe criterii de practică.
Profesionist contabil	O persoană care este membru al unui organism membru IFAC.
Profesionist contabil angajat	Un profesionist contabil angajat sau contractat într-o poziție executivă sau non-executivă în domenii de activitate precum comerț, industrie, servicii, sectorul public, învățământ, un sector non-profit, organisme de reglementare sau profesionale, sau un profesionist contabil contractat de astfel de entități.
Liber profesionist contabil	Un profesionist contabil, indiferent de clasificarea funcțională (de exemplu, audit, fiscalitate sau consultanță) dintr-o firmă care furnizează servicii profesionale. Acest termen este folosit și pentru o firmă de liber profesioniști contabili.
Activitate profesională	O activitate care presupune aplicarea unor competențe caracteristice unui profesionist contabil, inclusiv contabilitate, audit, fiscalitate, consultanță de management și management financiar.
Servicii profesionale	Activități profesionale efectuate în beneficiul clienților.
Entitate de interes public	<ul style="list-style-type: none"><li>(a) O entitate cotată; și</li><li>(b) O entitate:<ul style="list-style-type: none"><li>(i) Definită prin reglementări sau legislație drept o entitate de interes public; sau</li><li>(ii) Al cărei audit trebuie desfășurat, așa cum prevăd reglementările sau legislația, în conformitate cu aceleași cerințe de independență care se aplică auditului entităților cotate. Asemenea reglementări pot fi promulgate de orice autoritate de reglementare relevantă, inclusiv o autoritate de reglementare a auditului.</li></ul></li></ul>

- Entitate afiliată O entitate care are oricare dintre următoarele relații cu clientul:
- (a) O entitate care deține un control direct sau indirect asupra clientului dacă clientul este semnificativ pentru acea entitate;
  - (b) O entitate care deține un interes financiar direct în client, dacă acea entitate are o influență importantă asupra clientului și interesul în client este semnificativ pentru acea entitate;
  - (c) O entitate asupra căreia clientul deține control direct sau indirect;
  - (d) O entitate în care clientul, sau o entitate afiliată clientului conform punctului (c) de mai sus, deține un interes financiar direct care îi conferă influență importantă asupra acelei entități și interesul este semnificativ pentru client și entitatea sa afiliată de la punctul (c); și
  - (e) O entitate care se află sub control comun alături de client (o „entitate soră”) dacă entitatea soră și clientul sunt amândoi semnificativi pentru entitatea care controlează atât clientul cât și entitatea înfrățită.
- Client de revizuire O entitate pentru care firma efectuează o misiune de revizuire.
- Misiune de revizuire O misiune de asigurare, efectuată în conformitate cu Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire sau alte prevederi similare, în cadrul căreia un liber profesionist contabil exprimă o concluzie dacă, pe baza procedurilor care nu furnizează toate probele care ar fi necesare unui audit, a luat la cunoștință de aspecte care să îl determine pe contabil să creadă că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.
- Echipe 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) Persoanele care recomandă compensarea, sau care supervizează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii, cu privire la efectuarea misiunii de revizuire, inclusiv toți cei din nivelurile superioare succesive partenerului misiunii, prin intermediul persoanei care este Partener Senior sau Executiv al firmei (Director executiv sau echivalent);

- (ii) Persoanele care oferă consultanță cu privire la aspectele tehnice sau specifice sectorului de activitate, la tranzacțiile sau evenimentele misiunii; și
  - (iii) Persoanele care furnizează controlul calității aferent misiunii, inclusiv cei care efectuează revizuirea controlului calității aferente misiunii; și
- (c) Toate persoanele care fac parte dintr-o firmă din cadrul unei rețele care pot influența direct rezultatul misiunii de revizuire.

Situații financiare cu scop special

Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de raportare financiară menite să întrunească nevoile de informații financiare ale utilizatorilor specifici.

Persoane responsabile cu guvernanta

Persoana(ele) sau organizația(iile) (de exemplu, administratorul unei corporații) cu responsabilitatea de a supraveghea strategia entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din cadrul anumitor jurisdicții, în rândul persoanelor responsabile cu guvernanta pot fi incluși membri ai personalului de conducere, de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat, sau un proprietar-manager.

## **Data intrării în vigoare**

Codul este în vigoare.

**MODIFICĂRI ADUSE CODULUI - PREVEDERI SPECIALE  
PENTRU SERVICII DE NON-ASIGURARE PENTRU CLIENȚII  
DE AUDIT ȘI DE ASIGURARE**

**CUPRINS**

---

	Pagina
Secțiunea 290.....	163
Secțiunea 291.....	168
Data intrării în vigoare.....	169

---



## SECȚIUNEA 290

### Furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de audit

#### *Responsabilitățile conducerii*

*[Punctele 290.159 - 290.163 se elimină și se înlocuiesc cu următoarele puncte 290.159-290.162]*

290.159 Responsabilitățile conducerii implică controlarea, conducerea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor cu privire la achiziția, angajarea și controlul resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și necorporale.

290.160 Stabilirea măsurii în care o activitate reprezintă o responsabilitate a conducerii depinde de circumstanțe și necesită exercitarea raționamentului. Exemplele de activități care ar fi considerate, în general, o responsabilitate a conducerii includ:

- Stabilirea politicilor și a direcției strategice.
- Angajarea și concedierea angajaților.
- Coordonarea și asumarea răspunderii pentru acțiunile angajaților entității.
- Autorizarea tranzacțiilor.
- Controlul sau managementul conturilor bancare sau al investițiilor.
- Decizia cu privire la implementarea recomandărilor firmei sau ale altor părți terțe.
- Raportarea către persoanele responsabile cu governanța în numele conducerii;
- Asumarea responsabilității pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil.
- Asumarea responsabilității pentru elaborarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controalelor interne.

290.161 O firmă nu trebuie să își asume o responsabilitate a conducerii în numele unui client de audit. Amenințările create ar putea fi atât de importante încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. De exemplu, decizia privind care dintre recomandările firmei să fie implementate va crea amenințări de auto-revizuire și de interes propriu. Mai mult, asumarea unei responsabilități a conducerii creează o amenințare de familiaritate deoarece firma devine prea apropiată de viziunea și interesele conducerii. Sub rezerva respectării punctului 290.162, furnizarea de consultanță și de recomandări conducerii, pentru ca aceasta să se achite de responsabilitățile sale nu reprezintă asumarea unei responsabilități a conducerii.

290.162 Pentru a evita riscul asumării unei responsabilități a conducerii atunci când sunt furnizate servicii de non-asigurare către un client de audit, firma trebuie să fie satisfăcută că membrii conducerii clientului aplică toate raționamentele și deciziile care fac obiectul responsabilității conducerii. Aceasta include asigurarea că membrii conducerii clientului:

- Numesc o persoană cu aptitudini, cunoștințe și experiență adecvate pentru a fi răspunzătoare în orice moment de deciziile clientului și pentru a supraveghea serviciile. O astfel de persoană, preferabil din rândul conducerii superioare, ar trebui să înțeleagă obiectivele, natura și rezultatele serviciilor, precum și responsabilitățile respective ale clientului și ale firmei. Totuși, nu se prevede ca persoana să dețină experiența necesară pentru a efectua sau a re-efectua serviciile;
- Asigură supravegherea serviciilor și evaluează gradul de adecvare a rezultatelor serviciilor efectuate în beneficiul clientului; și
- Își asumă responsabilitatea pentru acțiunile ce trebuie întreprinse, după caz, ca urmare a rezultatelor serviciilor.

*[Punctul 290.163 și titlul său de mai jos se vor insera după punctul 290.162]*

#### *Servicii administrative*

290.163 Serviciile administrative implică asistarea clienților în sarcinile lor de rutină sau mecanice pe parcursul derulării normale a operațiunilor. Astfel de servicii solicită un raționament profesional redus sau deloc și țin mai mult de activitatea de birou, prin natura lor. Exemple de servicii administrative includ serviciile de procesare de text, elaborarea de formulare administrative sau statutare pentru aprobarea clientului, depunerea unor astfel de formulare conform instrucțiunilor clientului, monitorizarea termenului statutar de transmitere a datelor și consilierea clientului de audit privind aceste termene. În general, prestarea unor astfel de servicii nu generează o amenințare la adresa independenței. Totuși, importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este cazul, pentru a elimina sau a reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

#### *Întocmirea înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare*

##### Prevederi generale

*[Punctele 290.164 -290.170 se elimină și se înlocuiesc cu punctele 290.164-290.170]*

290.164 Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Aceste responsabilități includ:

- Stabilirea politicilor contabile și al tratamentului contabil al acestor politici.

- Întocmirea sau modificarea documentelor sursă sau a datelor inițiale, în format electronic sau în alt format, evidențind efectuarea unei tranzacții (de exemplu comenzi de achiziție, înregistrarea statelor de plată și a comenzilor clienților).
- Generarea sau modificarea intrărilor din registrul jurnal sau aprobarea clasificărilor contului pentru tranzacții.

290.165 Furnizarea de servicii de contabilitate și de evidență contabilă clientului de audit, precum întocmirea de înregistrări contabile sau situații financiare, generează o amenințare de auto-revizuire, atunci când firma efectuează ulterior auditul situațiilor financiare.

290.166 Cu toate acestea, procesul de audit presupune un dialog între firmă și conducerea clientului de audit, care poate implica:

- Aplicarea standardelor sau a politicilor contabile și a cerințelor de prezentare a situațiilor financiare;
- Caracterul adecvat al controlului financiar și contabil și metodele utilizate pentru determinarea valorilor prezentate pentru active și pasive; sau
- Propunerea unor intrări contabile de ajustare.

Aceste activități sunt considerate ca o componentă normală a procesului de audit și, în general, nu generează amenințări la adresa independenței, atâta timp cât clientul este responsabil pentru luarea deciziilor privind întocmirea evidențelor contabile și a situațiilor financiare.

290.167 În mod similar, clientul poate solicita asistență tehnică din partea firmei pe probleme precum reconcilierea conturilor sau analizarea și centralizarea informațiilor privind raportarea periodică. Mai mult, clientul poate solicita asistență tehnică privind aspecte contabile legate de transpunerea situațiilor financiare existente de la un cadru de raportare financiară la altul (de exemplu, pentru conformitatea cu politicile contabile ale grupului sau trecerea la un cadru de raportare financiară diferit precum Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Astfel de servicii nu generează, în general, amenințări la adresa independenței, cu condiția ca firma să nu își asume o responsabilitate a conducerii în numele clientului.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

290.168 Firma poate furniza servicii care au legătură cu întocmirea înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare unui client de audit care nu este entitate de interes public, atunci când aceste servicii sunt de rutină sau de natură mecanică, atât timp cât orice amenințare de auto-revizuire generată este redusă la un nivel acceptabil. Serviciile de rutină sau de natură mecanică solicită din partea profesionistului contabil un raționament profesional scăzut sau deloc. Iată câteva exemple de astfel de servicii:

- Elaborarea calculelor salariale sau raportări bazate pe datele inițiale furnizate de client, în vederea aprobării și efectuării plății de către client.
- Înregistrarea de tranzacții recurente pentru care valorile contabile sunt ușor de determinat pe baza documentelor sursă sau a datelor inițiale, cum ar fi factura de utilități pentru care clientul a stabilit sau aprobat clasificarea contabilă adecvată.
- Înregistrarea unei tranzacții pentru care clientul a stabilit deja clasificarea contabilă adecvată, chiar dacă tranzacția implică un nivel ridicat de subiectivism.
- Calcularea amortizării activelor fixe, atunci când clientul stabilește politica contabilă și estimarea duratei de viață utilă și a valorilor reziduale.
- Înscierea înregistrărilor aprobate de client în bilanța de verificare.
- Întocmirea de situații financiare pe baza informațiilor din bilanța de verificare aprobată de către client și a notelor aferente, pe baza înregistrărilor contabile aprobate de client.

În toate cazurile, importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:

- Desemnarea unei persoane care să nu facă parte din echipa de audit pentru furnizarea acestor servicii; sau
- Dacă asemenea servicii sunt furnizate de un membru al echipei de audit, utilizarea unui partener sau a unui membru senior al personalului cu experiență necesară, care nu face parte din echipa de audit, care să revizuiască activitatea efectuată.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.169 Cu excepția situațiilor de urgență, o firmă nu trebuie să furnizeze unui client ce audit care este o entitate de interes public servicii de contabilitate și de evidență contabilă, inclusiv servicii legate de statele de plată sau întocmirea situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, sau informații financiare pe baza cărora se vor întocmi situații financiare

290.170 În pofida punctului 290.169, o firmă poate furniza servicii de contabilitate și evidență contabilă, inclusiv servicii legate de statele de plată și întocmirea situațiilor financiare sau a altor informații financiare de rutină sau de natură mecanică pentru diviziile și entitățile afiliate ale unui client de audit care este o entitate de interes public, dacă personalul care furnizează aceste servicii nu implică membri ai echipei de audit și dacă:

- (a) Diviziile sau entitățile afiliate pentru care este furnizat serviciul sunt,

luate împreună, ne semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie; sau

- (b) Serviciile se referă la aspecte care, luate împreună, sunt ne semnificative pentru situațiile financiare ale diviziei sau entității afiliate.

*[Punctul 290.171 și titlul „Situații de urgență” se elimină]*

#### *Servicii fiscale*

Calculul impozitelor în scopul întocmirii înregistrărilor contabile

Clienți de audit care sunt entități de interes public

*[Punctul 290.182 se elimină și se înlocuiește cu următorul punct 290.181]*

290.181 În cazul unui client de audit care este o entitate de interes public, firma nu trebuie să întocmească calcule fiscale aferente datoriilor privind impozitul curent sau amânat (sau creanțelor) în scopul întocmirii înregistrărilor contabile, dacă acestea sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora auditorul își va exprima o opinie.

*[Punctul 290.183 se elimină]*

## SECȚIUNEA 291

### Prevederi pentru servicii de non-asigurare pentru un client de asigurare

#### *Responsabilitățile managementului*

*[Punctele 290.141 -290.145 se elimină și se înlocuiesc cu următoarele puncte 290.141-290.144]*

291.141 Responsabilitățile conducerii implică controlarea, conducerea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor cu privire la achiziția, angajarea și controlul resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și necorporale.

291.142 Stabilirea măsurii în care o activitate reprezintă o responsabilitate a conducerii depinde de circumstanțe și necesită exercitarea raționamentului. Exemple de activități care ar fi considerate o responsabilitate a conducerii includ:

- Stabilirea politicilor și a direcției strategice.
- Angajarea și concedierea angajaților.
- Coordonarea și asumarea răspunderii pentru acțiunile angajaților în legătură cu activitatea acestora în cadrul entității.
- Autorizarea tranzacțiilor.
- Controlul sau managementul conturilor bancare sau de investiții.
- Decizia cu privire la implementarea recomandărilor firmei sau ale altor părți terțe.
- Raportarea către persoanele responsabile cu governanța în numele conducerii.
- Asumarea responsabilității pentru elaborarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controalelor interne.

291.143 La prestarea serviciilor de asigurare pentru un client de asigurare, o firmă nu trebuie să își asume o responsabilitate a conducerii ca parte a serviciului de asigurare. Dacă firma și-ar asuma o responsabilitate a conducerii ca parte a serviciului de asigurare, amenințările generate ar putea fi atât de importante, încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce la un nivel acceptabil. În cazul în care firma își asumă o responsabilitate a conducerii ca parte a oricărui serviciu furnizat pentru clientul de asigurare, firma trebuie să se asigure că acea responsabilitate nu are legătură cu subiectul specific sau informațiile specifice privind misiunea de asigurare furnizată de firmă.

290.144 În cazul furnizării serviciilor legate de subiectul specific sau de informațiile specifice unei misiuni de asigurare efectuate de firmă, aceasta trebuie să fie satisfăcută de faptul că membrii conducerii clientului aplică toate raționamentele și deciziile legate de subiectul specific sau de informațiile specifice

misiunii de asigurare care fac obiectul responsabilității conducerii. Aceasta include asigurarea că membrii conducerii clientului:

- Numesc o persoană cu aptitudini, cunoștințe și experiență adecvate pentru a fi răspunzătoare în orice moment de deciziile clientului și pentru a supraveghea serviciile. O astfel de persoană, preferabil din rândul conducerii superioare, ar trebui să înțeleagă obiectivele, natura și rezultatele serviciilor, precum și responsabilitățile respective ale clientului și ale firmei. Totuși, nu se prevede ca persoana să dețină experiența necesară pentru a efectua sau a re-efectua serviciile;
- Asigură supravegherea serviciilor și evaluează gradul de adecvare a rezultatelor serviciilor efectuate în beneficiul clientului; și
- Își asumă responsabilitatea pentru acțiunile ce trebuie întreprinse, după caz, ca urmare a rezultatelor serviciilor.

### **Data intrării în vigoare**

Modificările vor intra în vigoare începând cu 15 aprilie 2016, cu excepția modificărilor aduse Secțiunii 290, care vor intra în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la sau după 15 aprilie 2016. Este permisă adoptarea înainte de această dată.



International  
Federation  
of Accountants®



ISBN 978-973-0-23190-8  
529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)