

*Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili*

**Anexă din 25/05/2007** cuprinzând Codul etic național al profesioniștilor contabili, Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 429bis din 27/06/2007, Intrare în vigoare: 27/06/2007

*Codul etic național al profesioniștilor contabili din România, aprobat prin Hotărârea nr. 50/2002 a Conferinței naționale, fost revăzut în cadrul prezentei ediții, reclassificat și redenumit, în conformitate cu Codul etic internațional al profesioniștilor contabili - ediția 2005 -, ca urmare a obligațiilor statutare ce decurg pentru CECCAR din calitatea sa de membru al IFAC.*

*Prezentul cod se adresează tuturor profesioniștilor contabili definiți ca atare și angajaților contabili din cadrul asociațiilor profesionale ale acestora, patronate de CECCAR.*

**CORPUL EXPERȚILOR CONTABILI  
ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI  
DIN ROMÂNIA**

**PREFAȚĂ**

*la Codul etic național al profesioniștilor contabili  
(Hotărârea nr. 70 din 22 ianuarie 2006 a Consiliului superior de  
aprobare a prefaței)*

*Această hotărâre a fost adoptată de către Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR), în vederea supunerii spre aprobare Conferinței naționale și publicării.*

1. CECCAR, ca membru al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), se angajează să îndeplinească obiectivul IFAC de dezvoltare și întărire a unei profesii contabile coordonate la nivel mondial cu standarde armonizate. Pentru a atinge acest obiectiv, IFAC elaborează îndrumări referitoare la etica pentru profesioniștii contabili; IFAC consideră că publicând astfel de îndrumări va îmbunătăți nivelul de uniformitate al eticii profesionale din întreaga lume.

2. Ca o condiție a apartenenței, CECCAR este obligat să sprijine activitatea IFAC, informând membrii săi și ai asociațiilor profesionale patronate de el despre orice regulă de îndrumare elaborată de IFAC și să acționeze, în măsura în care este posibil, pentru adaptarea la condițiile locale a acesteia.

3. CECCAR a hotărât să adopte Codul etic IFAC, ediția 2005, ca bază pentru cerințele de etică ale profesioniștilor contabili din România. Consiliul superior al CECCAR a pregătit o introducere explicativă (anexa nr. 1) care stabilește data intrării în vigoare a acestei hotărâri, împreună cu diferențele semnificative dintre îndrumările IFAC și reglementările legislative sau practica din România, precum și felul cum au fost rezolvate astfel de diferențe.

Totodată, Consiliul superior al CECCAR a emis o declarație (anexa nr. 2) în legătură cu punerea în aplicare și însușirea cerințelor etice de către profesioniștii contabili.

4. O introducere explicativă în legătură cu statutul fiecărei reguli ulterioare de îndrumare a IFAC va fi adoptată de către Consiliul superior al CECCAR.

5. Acolo unde Consiliul superior al CECCAR consideră necesar, vor fi elaborate reguli de aplicare a principiilor prezentului cod și cerințe etice suplimentare cu privire la aspecte importante care nu sunt acoperite de o îndrumare a IFAC.

6. Membrii CECCAR sunt obligați să respecte cerințele etice publicate de către acesta. Neîndeplinirea vădită a acestor cerințe poate avea ca urmare o investigație a conduitei membrilor, efectuată de comisiile de disciplină de la nivel teritorial și central.

7. Nu este practic posibil să se stabilească cerințe etice care să se aplice tuturor situațiilor cu care se pot întâlni profesioniștii contabili. De aceea, profesioniștii contabili trebuie să considere cerințele etice ca principii de bază pe care trebuie să le urmeze în îndeplinirea activității lor.

8. Data de la care se pun în aplicare prezentele reguli de etică este stabilită în introducerea explicativă anexată.

9. Pe data intrării în vigoare a prezentei hotărâri se abrogă prevederile Codului etic național al profesioniștilor contabili, aprobat prin Hotărârea Consiliului superior al CECCAR nr. 47/2002.

Președintele Consiliului superior al CECCAR,  
Marin Toma

## **ANEXA Nr. 1 la Cod**

### INTRODUCERE EXPLICATIVĂ

Consiliul superior al CECCAR a hotărât adoptarea Codului etic internațional al profesioniștilor contabili, emis de IFAC ca propriul Cod etic național al profesioniștilor contabili, cu notele explicative de mai jos. Codul astfel adoptat, după aprobarea sa de către Conferința națională, este obligatoriu să fie respectat de către toți membrii CECCAR și ai asociațiilor profesionale patronate de acesta, în îndeplinirea serviciilor profesionale realizate în România, începând cu data de 1 ianuarie 2007.

Note explicative

Secțiunea 100

Paragraful 1 a fost completat pentru o mai bună adaptare la jurisdicția locală.

Paragraful 4 a fost completat cu principiul respectului față de normele tehnice și profesionale.

După paragraful 21 s-au introdus unele prevederi suplimentare cu privire la rezolvarea conflictelor de etică și s-au introdus paragrafele 23, 24 și 25, care cuprind prevederi referitoare la asocierea membrilor, la comportamentul profesioniștilor contabili în misiunile de consultanță fiscală și detaliază unele conflicte de interese în activitatea membrilor CECCAR.

Secțiunea 120

După paragraful 2 s-au introdus unele comentarii privind obiectivitatea.

Secțiunea 240

Paragrafele 5-8 nu au aplicabilitate.

Secțiunea 270

Prevederile acestei secțiuni nu au aplicabilitate în România.

Secțiunea 290

Paragrafele 3-7, 9 și 19 au fost considerate ca fără aplicabilitate.

## ANEXA Nr. 2 la Cod

### DECLARAȚIA Consiliului superior al CECCAR privind punerea în aplicare și însușirea cerințelor etice

Consiliul superior al CECCAR dorește să atragă atenția tuturor profesioniștilor contabili asupra necesității de a da urmare prezentei declarații.

1. CECCAR, în baza declarației privind obligațiile referitoare la Codul etic pentru profesioniștii contabili (SMO4, emisă de IFAC), are responsabilitatea de a promova norme de înaltă conduită profesională și să se asigure că cerințele etice sunt respectate, iar nerespectarea lor va fi investigată, luându-se măsurile care se cuvin.

2. Misiunea de a pregăti cerințe etice detaliate aparține Consiliului superior al CECCAR.

3. Adoptarea cerințelor etice internaționale ale IFAC de către CECCAR nu va asigura în mod obligatoriu aplicarea acestor norme de conduită stabilite. De aceea, CECCAR elaborează prevederi normative adecvate cerințelor etice aplicabile tuturor misiunilor profesioniștilor contabili.

4. CECCAR asigură consultanță și îndrumări care să ajute la rezolvarea conflictelor de etică ale profesioniștilor contabili.

Stabilirea unui compartiment de interpretare/îndrumare/consultanță trebuie să aibă următoarele caracteristici:

- obiectivele lui și procedurile de funcționare trebuie să fie transparente și promovate larg în rândul membrilor;
- procedurile de funcționare trebuie să ofere siguranța că se va ține seama numai de întrebări rezonabile din partea membrilor și că cel care întreabă răspunde pentru formularea clară a faptelor și circumstanțelor;

- cei însărcinați să ofere consultanță trebuie să aibă un nivel corespunzător de autoritate și o experiență tehnică suficientă pentru a acorda asemenea îndrumări;

- cererile vor fi făcute de obicei pe bază de confidențialitate, iar rezultatele oricăror interpretări/consultanță/îndrumări pot face obiectul publicării (fără a da nume), ca modalitate de formare etică pentru toți profesioniștii contabili.

Pentru a răspunde cerințelor din prezentul paragraf, în cadrul CECCAR funcționează Departamentul de etică, comisiile de apel și comisiile de disciplină, atribuțiile acestora fiind stabilite prin hotărâri ale Consiliului superior.

5. Punerea în aplicare a cerințelor etice va fi susținută de introducerea unui program menit să asigure CECCAR că membrii individuali cunosc toate cerințele etice și consecințele nerespectării acestor cerințe. Asemenea informații pot fi comunicate membrilor, individual, prin manuale, publicații tehnice, reviste profesionale, rapoarte în legătură cu audieri și activități disciplinare, programe referitoare la pregătirea profesională continuă, publicații, presă financiară și de afaceri și răspunsuri privind cerințele de consultanță de la comitetul specific.

6. Profesioniștii contabili vor respecta cerințele etice care îi privesc, fără să fie nevoie de constrângeri sau sancțiuni. În ciuda acestui fapt, se pot produce cazuri în care astfel de cerințe sunt ignorate în mod flagrant sau pe care aceștia nu le respectă din eroare, omisiune sau din lipsa de înțelegere a lor. Este în interesul profesiei și al tuturor membrilor ca publicul larg să aibă încredere că nerespectarea cerințelor etice ale profesiei va fi investigată și, acolo unde este cazul, vor fi luate măsuri disciplinare.

7. Profesioniștii contabili trebuie deci să fie pregătiți să justifice orice abatere de la cerințele etice. Nerespectarea cerințelor etice sau incapacitatea de a justifica abaterile de la acestea pot constitui abateri profesionale care pot da naștere unor acțiuni disciplinare.

8. Puterea acțiunii disciplinare este stabilită prin reglementările CECCAR.

9. Măsurile disciplinare pot apărea, de obicei, în urma unor probleme ca:

- nerespectarea normelor generale de bază și specifice, aplicabile tuturor misiunilor profesioniștilor contabili;
- nerespectarea regulilor de etică;
- conduită discreditabilă sau dezonorantă.

10. Investigațiile disciplinare vor începe, de obicei, ca rezultat al unor plângeri; structurile centrale și locale ale CECCAR trebuie să ia în considerație toate plângerile. Investigațiile pot totuși să fie introduse din oficiu de CECCAR sau de către o entitate administrativă, fără să fie făcută o plângere. Investigațiile pot fi făcute verbal sau prin corespondență. Trebuie întotdeauna înștiințat membrul împotriva căruia se face plângere, precum și cel care a făcut plângerea. Acolo unde există o dispută, se poate încerca o conciliere, fie prin comisiile de disciplină ale filialelor, fie prin comisiile de arbitraj ale acestora.

11. Poate fi oportun să se facă publicitate procedurilor disciplinare și de apel. Astfel, sunt informați atât membrii, cât și publicul larg. Totuși, aspectele de confidențialitate și tipul încălcărilor trebuie să fie luate în considerație atunci când se decide metoda de publicitate.

#### PARTEA A

##### Aplicarea generală a Codului

- Secțiunea 100 Introducere și principii fundamentale
- Abordarea cadrului conceptual
- Secțiunea 110 Integritate
- Secțiunea 120 Obiectivitate
- Secțiunea 130 Competența profesională și prudența
- Secțiunea 140 Confidențialitatea
- Secțiunea 150 Comportamentul profesional

Introducere și principii fundamentale.

Abordarea cadrului conceptual

**100.1.** Codul etic național al profesioniștilor contabili din România, denumit în continuare Cod, stabilește norme de conduită pentru profesioniștii contabili și formulează principiile fundamentale care trebuie respectate de către profesioniștii contabili în vederea realizării obiectivelor comune. Profesioniștii contabili din România acționează în diferite entități și ramuri ale economiei naționale ca liber-profesioniști sau ca angajați; scopul de bază al Codului trebuie însă întotdeauna respectat.

Consiliul superior al CECCAR stabilește cerințele etice detaliate, pentru ca membrii săi să asigure cea mai înaltă calitate prestării serviciilor profesionale și să mențină încrederea publicului în profesie.

Codul recunoaște că obiectivele profesiei contabile sunt stabilite să îndeplinească cele mai înalte standarde de profesionalism, să atingă cele mai înalte nivele de performanță și să răspundă cerințelor interesului public. Realizarea acestor obiective presupune satisfacerea a patru cerințe de bază:

- Credibilitatea. În întreaga societate există nevoia de credibilitate în informație și în sistemele de informații.
- Profesionalism. Există o necesitate pentru clienți, patroni și alte părți interesate de a putea fi clar identificate persoanele profesionale în domeniul contabil.
- Calitatea serviciilor. Este nevoie de asigurarea că toate serviciile obținute din partea profesionistului contabil sunt executate la standardul cel mai ridicat de performanță.
- Încredere. Utilizatorii serviciilor profesioniștilor contabili trebuie să se poată simți încredințați că există un cadru al eticii profesionale care guvernează prestarea acestor servicii.

Necesitatea de a asigura apărarea onoarei și independenței CECCAR și de a conferi lucrărilor membrilor săi autoritate impune acestor profesioniști contabili să aibă calități esențiale, cum sunt:

- știință, competență și conștiință;
- independență de spirit și dezinteres material;
- moralitate, probitate și demnitate.

Se impune ca fiecare membru al CECCAR să facă efortul necesar dezvoltării acestor calități și, în deosebi:

- a) să își dezvolte neconținut cultura, nu numai profesională, dar și cunoștințele de cultură generală, singurele capabile să-i întărească discernământul;
- b) să acorde fiecărei tranzacții și situații examinate toată atenția și timpul necesar pentru a-și fundamenta o opinie personală înainte de a face propuneri;
- c) să își exprime opinia fără nicio reținere față de dorința, chiar ascunsă, a celui care îl consultă și să se pronunțe cu sinceritate, fără ocolișuri, exprimându-și, dacă este nevoie, rezervele necesare asupra valorii ipotezelor și concluziilor formulate;
- d) să nu dea niciodată ocazia de a se afla în situația de a nu putea să își exercite libertatea de gândire sau de a fi supus îngărdirii îndatoririlor sale;
- e) să considere că independența sa trebuie să își găsească manifestarea deplină în exercitarea profesiei și în protejarea ei, cu respectarea integrală a dispozițiilor legale și a regulilor stabilite de CECCAR.

Un semn distinctiv al profesiei contabile îl constituie asumarea responsabilității de a acționa în interes public. Așadar, responsabilitatea unui profesionist contabil nu constă exclusiv în a satisface nevoile unui client sau ale unui angajator individual. Acționând în interes public, un profesionist contabil ar trebui să respecte și să se conformeze prevederilor etice ale prezentului cod.

Publicul profesiei contabile este format din clienți, donatori de credite, guvernanți, angajatori, angajați, investitori, comunitatea oamenilor de afaceri, a finanțatorilor și alte persoane care se bazează pe obiectivitatea și integritatea profesioniștilor contabili pentru a menține funcționarea corespunzătoare a economiei. Această încredere impune profesiei contabile o răspundere publică. Interesul public este definit drept bunăstarea colectivă a comunității și a instituțiilor deservite de profesionistul contabil.

Standardele profesiei contabile sunt puternic determinate de interesul public, de exemplu;

- auditorii financiari independenți ajută la menținerea integrității și eficienței situațiilor financiare prezentate instituțiilor financiare ca suport parțial pentru împrumuturi și acționarilor pentru a obține capital;
- directorii financiari au atribuții în diverse domenii de management financiar și contribuie la utilizarea eficientă și efectivă a resurselor entității economice sau publice;
- auditorii interni furnizează asigurarea în privința existenței unui sistem de control intern corect, care sporește încrederea în informațiile financiare externe ale entității;
- experții în impozite ajută la stabilirea încrederii și eficienței, precum și la aplicarea corectă a sistemului de impozitare;
- consultanții manageriali au o responsabilitate față de interesul public în susținerea luării unor decizii manageriale corecte.

Profesioniștii contabili au un rol important în societate. Investitorii, creditorii, patronii și alte sectoare ale comunității financiare, inclusiv guvernul și publicul, contează pe profesioniștii contabili pentru o contabilitate financiară și raportări corecte, pentru un management financiar eficient și sfaturi competente referitoare la o varietate de aspecte legate de afaceri și impozite. Atitudinea și comportamentul profesioniștilor contabili atunci când prestează astfel de servicii au un impact asupra bunăstării economice a comunității și țării lor.

Profesioniștii contabili pot rămâne în această poziție avantajoasă numai continuând să ofere publicului aceste servicii unice la un nivel care să demonstreze că încrederea publicului este bine fundamentată. Este în interesul profesiei contabile din România de a face cunoscut utilizatorilor serviciilor oferite de profesioniștii contabili că ele sunt executate la cel mai înalt nivel de performanță și în conformitate cu cerințele etice asociate acestor servicii.

**100.2.** Prezentul cod este structurat în 3 părți. Partea A stabilește principiile fundamentale ale eticii profesionale pentru profesioniștii contabili și oferă un cadru conceptual pentru aplicarea acestor principii. Cadrul conceptual oferă îndrumări legate de principiile fundamentale de etică. Profesioniștilor contabili li se cere să aplice acest cadru conceptual în identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale, în evaluarea importanței lor și, dacă aceste amenințări sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, să aplice măsuri de protecție pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil, astfel încât să nu fie compromisă conformitatea cu principiile fundamentale.

**100.3.** Părțile B și C ilustrează modul în care cadrul conceptual trebuie aplicat în situații specifice. Ele oferă exemple de măsuri de protecție care ar putea fi adecvate pentru a soluționa amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale și, de asemenea, oferă exemple de situații în care nu sunt disponibile măsuri de protecție pentru a soluționa amenințările și, în consecință, activitatea sau relația care generează amenințările trebuie evitată. Partea B se adresează profesioniștilor contabili independenți. Partea C se aplică profesioniștilor contabili angajați. Profesioniștii contabili independenți pot, de asemenea, găsi îndrumări referitoare la situațiile lor specifice în partea C.

Secțiunea 290 din prezentul cod stabilește cadrul general conceptual pentru condițiile privind independența profesionistului contabil în cazul misiunii de audit și servicii conexe; niciunui organism membru sau cabinet ori societate nu îi este permisă aplicarea unor standarde mai puțin riguroase decât cele prevăzute în această secțiune.

Prezentul cod se bazează pe faptul că, dacă nu se prevede în mod special o limitare, obiectivele și principiile fundamentale sunt valabile în mod egal pentru toți profesioniștii contabili, indiferent dacă ei practică în calitate de liber-profesioniști sau ca angajați în industrie, comerț, sectorul public, învățământ etc.

**100.4.** Un profesionist contabil trebuie să respecte următoarele principii fundamentale:

**a)** Integritate. Un profesionist contabil trebuie să fie drept și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri.

**b)** Obiectivitate. Un profesionist contabil trebuie să fie imparțial și nu trebuie să permită prejudecăților, confuziilor, conflictelor de interese sau influențelor nedorite să intervină în raționamentele profesionale sau de afaceri.

**c)** Competența profesională și prudența. Un profesionist contabil are o datorie permanentă de a-și menține 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. Un profesionist contabil ar trebui să acționeze cu prudență și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile în furnizarea de servicii profesionale.

**d)** Confidențialitate. Un profesionist contabil trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri și nu trebuie să divulge astfel de informații unei terțe părți fără o autorizație specifică, cu excepția cazului în care există un drept sau o obligație legală sau profesională de a dezvălui aceste informații.

Informațiile confidențiale obținute în cadrul unei relații profesionale sau de afaceri nu trebuie utilizate în avantajul personal al profesionistului contabil sau al unor terțe părți.

**e)** Comportament profesional. Un profesionist contabil ar trebui să se conformeze legilor și normelor relevante și ar trebui să evite orice acțiune ce poate discredita această profesie.

**f)** Respectul față de normele tehnice și profesionale. Profesionistul contabil trebuie să-și îndeplinească sarcinile profesionale în conformitate cu normele tehnice și profesionale relevante. Profesionistii contabili au datoria de a executa cu grijă și abilitate instrucțiunile clientului sau patronului, în măsura în care sunt compatibile cu cerințele de integritate, obiectivitate și, în cazul liber-profesioniștilor contabili, cu independență (după cum se va vedea în secțiunea 290 de mai jos). În plus, ei trebuie să se conformeze normelor profesionale și tehnice emise de: IFAC, IASB, CECCAR, CAFR și legislația relevantă.

**100.5.** Circumstanțele în care acționează profesioniștii contabili pot permite apariția unor amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Este imposibil de definit fiecare situație care lasă loc unor astfel de amenințări și de specificat măsurile care trebuie luate pentru a le diminua. Mai mult, natura misiunilor și sarcinile de serviciu pot varia, așadar pot exista amenințări diferite, care cer aplicarea unor alte tipuri de măsuri de protecție. Un cadru conceptual care îi cere profesionistului contabil să identifice, să evalueze și să răspundă acestor amenințări conform principiilor fundamentale, și nu doar pentru a respecta un set de reguli specifice ce pot fi arbitrare, este așadar, în interesul publicului. Codul oferă un cadru general ce îl poate asista pe profesionistul contabil în identificarea, evaluarea și depășirea acestor amenințări în conformitate cu principiile fundamentale. Dacă amenințările identificate sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, un profesionist contabil ar trebui, dacă este cazul, să aplice măsuri de protecție pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil, astfel încât conformitatea cu principiile fundamentale să nu fie compromisă.

**100.6.** Un profesionist contabil are obligația de a evalua orice amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale atunci când are cunoștință sau se preconizează că are cunoștință de circumstanțe sau relații ce pot compromite conformitatea cu principiile fundamentale.

**100.7.** Un profesionist contabil trebuie să ia în calcul atât factorii calitativi, cât și cantitativi, atunci când apreciază importanța unei amenințări. Dacă un profesionist contabil nu poate pune în practică măsuri de protecție adecvate, atunci profesionistul contabil va trebui să refuze să mai furnizeze serviciul profesional respectiv sau, dacă este cazul, să renunțe la clientul respectiv (în cazul unui profesionist contabil independent) ori la organizația angajatoare (în cazul unui profesionist contabil angajat).

**100.8.** Un profesionist contabil poate să nu respecte involuntar o prevedere a acestui cod. O asemenea violare a codului poate să nu compromită conformitatea cu principiile fundamentale enunțate, dacă, odată ce încălcarea a fost descoperită, ea a fost corectată prompt și s-au luat măsurile de protecție necesare.

**100.9.** Părțile B și C ale prezentului cod includ exemple menite să ilustreze modul de aplicare a acestui cadru conceptual. Exemplele nu se doresc a fi, nici nu trebuie să fie interpretate ca fiind o listă exhaustivă a tuturor circumstanțelor experimentate de un profesionist contabil, ce pot constitui amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. În consecință, nu este suficient ca un profesionist contabil să respecte exemplele prezentate; este mai indicată aplicarea cadrului general situațiilor specifice întâlnite de către un profesionist contabil.

**100.10.** Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi, teoretic, amenințată de o mare varietate de situații. Multe amenințări se încadrează în următoarele categorii:

**a)** amenințarea generată de interesul propriu apare atunci când profesionistul contabil sau un membru al familiei acestuia are un interes financiar sau de alt gen;

**b)** amenințarea generată de autoexaminare (autocontrol) poate apărea atunci când un raționament anterior trebuie să fie reevaluat de către profesionistul contabil responsabil de acel raționament;

**c)** amenințarea generată de favorizare poate apărea atunci când un profesionist contabil promovează o poziție sau o opinie până la un punct în care obiectivitatea sa poate fi compromisă;

**d)** amenințarea generată de familiaritate poate apărea atunci când, în virtutea unei relații strânse, un profesionist contabil simpatizează prea mult cu interesele altor părți; și

**e)** amenințarea generată de intimidare apare atunci când un profesionist contabil poate fi împiedicat să acționeze obiectiv prin intermediul unei amenințări reale sau presupuse.

Părțile B și, respectiv, C ale prezentului cod furnizează exemple ale situațiilor ce pot genera astfel de clase de amenințări pentru profesioniștii contabili independenți și angajați. Profesionistii contabili independenți pot, de asemenea, găsi îndrumări relevante pentru situațiile specifice pe care le întâlnesc în partea C.

**100.11.** Măsurile de protecție ce pot elimina sau reduce la un nivel acceptabil acest gen de amenințări se împart în două mari categorii:

**a)** măsuri de protecție create de profesie, legislație sau reglementări;

**b)** măsuri de protecție în mediul de muncă.

**100.12.** Măsurile de protecție create de profesie, legislație sau reglementări includ, dar nu sunt limitate la:

- cerințe educaționale, de formare și experiență la intrarea în profesie;
- cerințe de dezvoltare profesională continuă;

- reglementări de guvernare corporativă;
- standarde profesionale;
- proceduri disciplinare și de monitorizare profesională sau reglementară;
- examinarea externă a rapoartelor, evaluărilor, comunicatelor sau informațiilor unui profesionist contabil de către o terță parte împuternicită prin lege.

**100.13.** Părțile B și, respectiv, C ale prezentului Cod prezintă măsurile de protecție în mediul de muncă al profesioniștilor contabili independenți și al celor angajați.

**100.14.** Unele măsuri de protecție pot crește probabilitatea de identificare sau de eliminare a comportamentului lipsit de etică. Astfel de măsuri de protecție, care pot fi generate de profesia contabilă, de legislație, reglementări sau de organizația angajatoare, includ, dar nu sunt limitate la:

- sisteme de reclamații eficiente, gestionate public de către compania angajatoare, de către profesie sau un organism de reglementare, care îi împuternicește pe colegi, angajatori sau reprezentanți ai marelui public să atragă atenția asupra unui comportament neprofesional sau lipsit de etică.

- o obligație explicită de a raporta încălcări ale prevederilor etice.

**100.15.** Natura măsurilor de protecție care trebuie aplicate va varia în funcție de situație. În exercitarea unui raționament profesional, un profesionist contabil ar trebui să ia în considerare ceea ce consideră inacceptabil o terță parte credibilă și informată, care cunoaște toate informațiile relevante, inclusiv importanța unei amenințări și măsurile de protecție aplicate.

**100.16.** În evaluarea conformității cu principiile fundamentale, unui profesionist contabil i se poate cere să decidă asupra unui conflict privind aplicarea principiilor fundamentale.

**100.17.** În inițierea unui proces de soluționare, fie formal, fie informal, un profesionist contabil trebuie să ia în considerare următoarele, fie individual, fie împreună, ca parte a unui proces de soluționare:

- fapte relevante;
- chestiuni etice implicate;
- principii fundamentale legate de problema pusă în discuție;
- procedurile interne implementate; și
- modalități de acțiune alternative.

Luând în considerare aceste chestiuni, un profesionist contabil trebuie să determine modalitățile adecvate de acțiune care respectă principiile fundamentale identificate. Profesionistul contabil trebuie, de asemenea, să ia în calcul consecințele fiecărei modalități posibile de acțiune. Dacă problema rămâne nerezolvată, profesionistul contabil trebuie să se consulte cu alte persoane din cadrul firmei sau al organizației angajatoare pentru a obține sprijin în găsirea unei soluții.

**100.18.** Când o chestiune implică un conflict cu o organizație sau în cadrul unei organizații, un profesionist contabil trebuie, de asemenea, să ia în considerare consultarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea organizației, precum consiliul de administrație sau comitetul de audit.

**100.19.** Este în interesul profesionistului contabil să documenteze fondul economic al problemei și detaliile privitoare la discuțiile avute sau la deciziile luate cu privire la respectiva problemă.

**100.20.** Dacă un conflict important nu poate fi rezolvat, un profesionist contabil poate dori să obțină sprijin profesional de la organismul profesional relevant sau de la consilierii juridici, pentru a obține îndrumări pe probleme etice, fără a încălca clauza de confidențialitate. De exemplu, un profesionist contabil poate întâlni un caz de fraudă, prin raportarea căruia ar încălca clauza de confidențialitate. Profesionistul contabil trebuie atunci să ia în considerare consilierea juridică pentru a determina dacă este obligat să raporteze acest lucru.

**100.21.** Dacă, după epuizarea tuturor posibilităților relevante, conflictul etic rămâne nerezolvat, un profesionist contabil ar trebui, dacă acest lucru este posibil, să refuze să mai continue asocierea cu problema care a generat conflictul. Profesionistul contabil poate determina că, în situația respectivă, este mai indicat să se retragă din echipa misiunii sau dintr-o sarcină specifică ori să renunțe la acea misiune, companie sau organizație angajatoare.

**100.22.** Uneori profesioniștii contabili se întâlnesc cu situații care pot da naștere la conflicte de interese. Asemenea conflicte pot apărea într-o mare varietate de aspecte - de la dilema relativ neînsemnată până la cazul extrem de fraudă și activități ilegale similare. Nu este posibil să se încerce întocmirea unei liste detaliate cu potențialele cazuri în care ar putea apărea conflicte de interese. Profesionistul contabil trebuie să fie în permanență conștient de aceasta și să fie prudent în fața factorilor care pot da naștere la conflicte de interese. Trebuie notat faptul că o diferență onestă de opinie între un profesionist contabil și o altă parte nu constituie o problemă etică în sine. Oricum, faptele și împrejurările fiecărui caz necesită o investigație din partea celor interesați.

Se recunoaște totuși că pot exista factori specifici care intervin când responsabilitățile unui profesionist contabil pot intra în conflict de interese cu cerințele interne sau externe de un tip sau altul. Prin urmare:

- poate exista pericolul presiunii din partea unei autorități superioare, director sau partener; sau atunci când există relații personale ori de familie care pot da naștere posibilității exercitării unei presiuni asupra lor. Într-adevăr, trebuie descurajate relațiile sau interesele care ar putea influența sau amenința integritatea profesionistului contabil;
- unui profesionist contabil i se poate cere să acționeze contrar normelor profesionale și/sau tehnice;
- poate apărea o problemă legată de loialitate, care trebuie să se împartă între superiorul profesionistului contabil și normele profesionale de comportament care îi sunt impuse;
- poate apărea un conflict când este publicată o informație înșelătoare, care poate fi în avantajul angajatorului sau al clientului și de care poate beneficia sau nu profesionistul contabil, ca rezultat al acelei publicări.

La aplicarea normelor generale de comportament etic, profesioniștii contabili angajați pot întâlni situații legate de identificarea unui comportament care nu este etic sau de rezolvarea unui conflict etic. Când se confruntă cu probleme etice importante, pentru a rezolva acest conflict, profesioniștii contabili trebuie să respecte politicile stabilite de către organizația, (întreținerea) la care sunt angajați. Dacă asemenea politici nu rezolvă conflictul etic, trebuie să se țină cont de următoarele:

- să se analizeze problema conflictuală cu superiorul ierarhic imediat. Dacă problema nu este rezolvată cu superiorul ierarhic imediat și profesionistul contabil se decide să meargă la nivelul superior următor de conducere, superiorul ierarhic imediat trebuie să fie înștiințat despre această decizie. Dacă se descoperă că șeful ierarhic superior este implicat în problema conflictuală, profesionistul contabil trebuie să prezinte problema la nivelul imediat superior din conducere. Când șeful ierarhic superior este șeful compartimentului, următoarele niveluri superioare care pot controla activitatea urmează să fie directorii de resort, consiliul de administrație, sau adunarea generală (după caz);
- să se solicite consultanță sau consiliere, pe bază confidențială, de la un consilier independent ori de la organismul profesional contabil, pentru a obține o înțelegere a posibilelor evoluții ale situației;

- dacă conflictul de etică mai există încă după epuizarea completă a tuturor posibilităților de control intern, în ultimă instanță profesionistul contabil nu poate avea altă soluție la unele probleme semnificative (de exemplu, fraudă) decât să-și dea demisia și să prezinte un memorandum informativ unui reprezentant corespunzător al acelei organizații (întreprinderi).

Orice profesionist contabil într-un post superior de conducere trebuie să încerce să se asigure că în cadrul organizației (întreprinderii) pentru care lucrează sunt stabilite anumite politici în vederea rezolvării conflictelor.

Organismelor membre ale IFAC li se recomandă cu insistență să se asigure că membrii lor care se confruntă cu conflicte de etică au acces la activități confidențiale de consiliere. În acest sens, în cadrul CECCAR funcționează Comisia de etică profesională, comisiile de apel, tribunalul arbitral și comisiile de disciplină.

**100.23.** Membrii CECCAR au dreptul să se grupeze pentru a constitui sindicate profesionale sau asociații profesionale, potrivit prevederilor legale.

a) În vederea asigurării unei strânse legături cu CECCAR, grupările profesionale au obligația să trimită consiliului filialei pe teritoriul căreia își au sediul, în termen de o lună de la data constituirii:

- o declarație, prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire, cuprinzând numele, prenumele, calitatea și adresa fondatorilor, indicarea sediului social și un exemplar al statutului;

- în același termen, forme și detalii, modificările aduse celor prevăzute la alineatul precedent;

- declarația poate fi, de asemenea, depusă la sediul consiliului filialei respective contra unei dovezi de primire.

b) Sindicatele sau asociațiile profesionale trebuie să respecte în mod deosebit:

- atribuțiile consiliilor CECCAR și ale celorlalte organe de pe lângă aceste consilii, prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 65/1994;

- drepturile și obligațiile membrilor CECCAR și ale societăților comerciale recunoscute de acesta, care rezultă din reglementările legale și din Regulamentul de organizare și funcționare a CECCAR și din prezentul cod.

De asemenea, o acțiune clară, în mod liber disciplinată și orientată către binele comun, nu numai al profesiei, dar mai ales al intereselor economice generale ale țării, trebuie să găsească pe lângă consiliile CECCAR o largă audiență, înțelegere și aplicare.

c) În îndeplinirea obligațiilor sale statutare de membru al IFAC, CECCAR se obligă să stimuleze și să patroneze libera asociere a angajaților contabili din economie, care nu sunt profesioniști contabili membri ai CECCAR, în scopul sprijinirii acestora să își mențină și dezvolte competențele profesionale prin însușirea Standardelor internaționale de contabilitate, a normelor tehnice și profesionale existente.

**100.24.** Un profesionist contabil care prestează servicii profesionale în domeniul fiscalității este îndreptățit să propună cea mai buna soluție în favoarea unui client sau a unui angajator, cu condiția ca prestația să fie efectuată cu competență. În niciun caz nu trebuie să fie diminuate integritatea și obiectivitatea, iar opinia profesionistului contabil trebuie să fie conform legii. Dubiile pot fi rezolvate în favoarea clientului sau a angajatorului, dacă există elemente rezonabile pentru soluția respectivă.

Un profesionist contabil nu trebuie să dea unui client sau unui angajator asigurarea că declarația fiscală și consultanța în materie fiscală sunt dincolo de orice îndoială. Profesionistul contabil trebuie să se asigure că angajatorul sau clientul este conștient de limitele legate de serviciile și consultanța fiscală și că nu interpretează greșit exprimarea opiniei drept o afirmare a existenței unui fapt real.

Un profesionist contabil care întreprinde sau asistă la pregătirea unei declarații fiscale trebuie să informeze clientul sau angajatorul că responsabilitatea pentru conținutul declarației revine în primul rând clientului sau angajatorului. Profesionistul contabil trebuie să ia măsurile necesare pentru a se asigura că declarația fiscală este corect întocmită pe baza informației primite.

Consultanța fiscală sau opiniile referitoare la consecința materială, date clientului ori unui angajator, trebuie să fie exprimate sub forma unei scrisori sau într-o notă în dosarul de lucru.

Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat cu nicio declarație sau comunicare în care există motiv să se creadă că:

a) ar conține o declarație falsă sau înșelătoare;

b) ar conține declarații sau informații furnizate neglijent ori fără nicio cunoaștere reală a faptului că ele sunt adevărate sau false; sau

c) ar omite sau ar ascunde informația cerută a fi prezentată și o asemenea omitere ori ascundere poate induce în eroare autoritățile fiscale.

Un profesionist contabil poate pregăti declarațiile fiscale implicând folosirea estimărilor, dacă o asemenea practică este în general admisă sau dacă circumstanțele date nu permit obținerea de informații exacte. Atunci când sunt folosite estimările, ele trebuie să fie prezentate în așa fel încât să nu lase impresia că aceste date sunt exacte. Profesionistul contabil trebuie să fie convins că sumele estimate sunt rezonabile în această situație.

Un profesionist contabil, în mod obișnuit, se poate baza în pregătirea unei declarații fiscale pe informația furnizată de client sau angajator, în cazul în care informația pare rezonabilă. Cu toate că nu se cere examinarea sau revizuirea documentelor ori a altor evidențe în sprijinirea informației, profesionistul contabil trebuie să încurajeze, atunci când este cazul, furnizarea acestor date.

În plus, profesionistul contabil:

- trebuie să folosească atunci când este posibil declarațiile fiscale ale clientului din anii anteriori;

- este necesar să facă în mod rezonabil verificări, atunci când informația prezentată pare să fie incorectă sau incompletă;

- este încurajat să facă referiri la registrele și înregistrările operațiunilor respective.

Când un profesionist contabil descoperă o eroare sau o omisiune în declarația fiscală a anului anterior (cu care poate să fie asociat sau nu profesionistul contabil) sau că nu s-a completat ori că nu s-a înregistrat declarația fiscală cerută, el trebuie:

- să îl sfătuiască prompt pe client sau pe angajator în legătură cu eroarea sau omisiunea și să recomande informarea

autorităților fiscale. În mod normal, profesionistul contabil nu este obligat să informeze autoritățile fiscale, iar aceasta nu poate fi făcută fără permisiunea clientului sau angajatorului;

- dacă clientul sau angajatorul nu corectează eroarea, profesionistul contabil:

▪ trebuie să informeze clientul sau angajatorul că nu este posibil să lucreze pentru ei în legătură cu acea declarație sau cu alte informații prezentate autorităților; și

▪ trebuie să ia în considerație dacă continuarea misiunii sale cu clientul sau cu angajatorul este în concordanță cu responsabilitățile sale profesionale;

- dacă profesionistul contabil ajunge la concluzia că poate fi continuată relația profesională cu clientul sau cu angajatorul, trebuie luate toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că eroarea nu este repetată în declarațiile fiscale viitoare;

- în împrejurarea în care profesionistul contabil a încetat să mai acționeze pentru client sau pentru angajator, el trebuie să comunice decizia sa clientului sau angajatorului și nu trebuie să dea informații terților fără consimțământul clientului sau al angajatorului, cu excepția cazului în care aceasta i se cere prin lege.

**100.25.** Conformitatea cu principiile fundamentale reglementate de prezentul cod poate fi amenințată și în următoarele situații:

1. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile la care are și calitatea de salariat, indiferent de natura și durata contractului de muncă;

2. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile cu care angajatorii profesionistului contabil se află în raporturi contractuale, ca de exemplu:

a) profesionistul contabil angajat în industrie, comerț, educație, etc. sau într-o societate de expertiză prestează servicii profesionale pentru o entitate care se află în relație contractuală cu angajatorul său;

b) profesionistul contabil angajat într-o instituție publică prestează servicii profesionale pentru o entitate cu care instituția se află în raporturi juridice de drept comercial, fiscal etc;

3. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau pentru instituțiile cu care angajatorii profesionistului contabil se află în concurență;

4. când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru operatorii economici sau instituții ori persoane fizice, în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul al IV-lea inclusiv ori soți ai administratorilor;

5. când profesionistul contabil efectuează lucrări în situația în care există elemente ce atestă starea de conflict de interese. Există conflict de interese în următoarele situații:

a) acceptarea numirii sau desemnării în calitate de expert într-o cauză, dacă:

- expertul sau un membru al familiei sale se află într-o relație de muncă, de familie, comercială sau de altă natură cu una dintre părțile cauzei;

- expertul a avut calitatea de angajat sau a avut relații contractuale de orice fel cu una dintre părți în ultimii 2 ani;

- expertul are cunoștință sau ar fi trebuit să știe, în virtutea funcțiilor pe care le deține în structurile alese și executive ale CECCAR, că în cauza respectivă au existat sau există litigii în curs la comisia de disciplină sau la alte organe și instanțe ale CECCAR, privind un membru al acestuia;

b) acceptarea numirii sau desemnării în calitate de expert în mai multe faze succesive ale aceleiași cauze, cum ar fi:

- expert în faza de cercetare și în faza de judecată;

- expert numit într-o fază și expert (consilier) al unei părți în altă fază;

c) obținerea de lucrări în împrejurări legate de exercitarea funcțiilor și atribuțiilor aferente calității de organ ales sau numit în structurile de conducere și de execuție ale filialei CECCAR;

d) participarea la acțiuni, fapte sau cauze în rol dublu: de profesionist în practică publică și de organ ales sau numit în structurile de conducere și de execuție ale filialei CECCAR, ca de exemplu:

- luarea de hotărâri, decizii și semnarea de corespondență în numele filialei sau a comisiei de disciplină, dacă în cauza respectivă un membru al consiliului filialei sau al comisiei de disciplină a efectuat lucrări ori a participat în vreun fel în calitate de liber-profesionist contabil;

- judecarea în cadrul comisiei de disciplină a filialei a unor fapte în legătură cu cauze la care au participat în vreun fel, în calitate de liber-profioniști, membrii consiliului filialei, membrii comisiei de disciplină, cenzorul sau vreun angajat al filialei respective;

6. când profesionistul contabil efectuează lucrări în situația în care există elemente care atestă starea de incompatibilitate.

## SECȚIUNEA 110

### Integritate

**110.1.** Principiul integrității impune ca obligație tuturor profesioniștilor contabili de a fi dreți și onești în relațiile profesionale și de afaceri. Integritatea implică, de asemenea, tranzacții corecte și juste.

**110.2.** Un profesionist contabil nu trebuie să se asocieze cu rapoartele, evidențele, comunicatele sau alte informații când apreciază că acestea:

- conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare;

- conțin declarații sau informații eronate;

- omit sau ascund informații, atunci când aceste omisiuni induc în eroare.

**110.3.** Nu se va considera că un profesionist contabil încalcă paragraful 110.2 dacă el furnizează un raport modificat pentru a respecta cerințele paragrafului 110.2.

## SECȚIUNEA 120

### Obiectivitate

**120.1.** Principiul obiectivității impune o obligație tuturor profesioniștilor contabili de a nu își compromite profesia din cauza unor erori, conflicte de interese sau din cauza influenței nedorite a unor alte persoane.

**120.2.** Un profesionist contabil poate fi pus în situații în care obiectivitatea îi este afectată. Este imposibil ca toate aceste situații să fie definite și descrise. Relațiile care aduc un plus de confuzii sau influențează în mod negativ raționamentele profesionale ale profesionistului contabil ar trebui evitate.

Profesioniștii contabili își desfășoară activitatea în multe domenii diferite și trebuie să își demonstreze obiectivitatea în împrejurări diferite. Liber-profesioniștii contabili realizează rapoarte de certificare, prestează servicii fiscale și alte servicii de consultanță managerială. Alți profesioniști contabili angajați întocmesc situații financiare fiind subordonați altora, execută serviciile de audit intern și servesc în diferite funcții financiare de conducere din industrie, comerț, sectorul public și educație. De asemenea, unii profesioniști contabili îi pregătesc și îi instruesc pe cei care aspiră să intre în profesie. Indiferent de poziție sau de serviciul prestat, profesioniștii contabili trebuie să protejeze integritatea serviciilor profesionale și să mențină obiectivitatea în raționamentul profesional. În selecționarea situațiilor și practicilor de care se vor ocupa în mod specific, potrivit cerințelor etice legate de obiectivitate, trebuie acordată atenție corespunzătoare următorilor factori:

a) profesioniștii contabili sunt expuși unor situații în care asupra lor se pot exercita presiuni ce le pot diminua obiectivitatea;



**b)** este practic imposibil să se definească și să se descrie toate situațiile în care ar exista aceste posibile presiuni. În stabilirea standardelor pentru identificarea relațiilor care pot ori par să afecteze obiectivitatea profesionistului contabil, trebuie să domine un caracter rezonabil;

**c)** trebuie evitate relațiile care permit ca idei preconceptuate părtinirea ori influențele altora să încalce obiectivitatea;

**d)** profesioniștii contabili au obligația de a se asigura că personalul angajat pentru serviciile profesionale contabile și-a însușit principiul obiectivității.

Profesioniștii contabili nu trebuie să accepte sau să ofere cadouri sau invitații (la mese, spectacole) care pot fi considerate a avea o influență importantă și dăunătoare asupra raționamentului lor profesional sau asupra celor cu care negociază.

## SECȚIUNEA 130

Competența profesională și prudența

**130.1.** Principiul competenței profesionale și al prudenței impune următoarele obligații profesioniștilor contabili:

**a)** menținerea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale la nivelul necesar, astfel încât clienții sau angajatorii lor să fie siguri că primesc servicii profesionale competente; și

**b)** să acționeze cu prudență în conformitate cu standardele tehnice și profesionale, atunci când oferă servicii profesionale.

**130.2.** Serviciile profesionale competente necesită un raționament solid în aplicarea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale în furnizarea unor astfel de servicii. Competența profesională poate fi împărțită în două faze separate:

**a)** obținerea unui nivel de competență profesională;

**b)** menținerea unui nivel de competență profesională.

**130.3.** Menținerea unui nivel de competență profesională necesită o permanentă conștientizare și înțelegere a evoluțiilor relevante pe plan profesional tehnic și în mediul de afaceri. Dezvoltarea profesională continuă elaborează și menține capacitățile care îi permit unui profesionist contabil să desfășoare o activitate competentă într-un mediu profesional.

**130.4.** Seriozitatea include responsabilitatea de a acționa în conformitate cu prevederile unei sarcini, cu atenție și meticulozitate, ținându-se cont de un interval de timp.

**130.5.** Un profesionist contabil ar trebui să se asigure treptat că cei care își desfășoară activitatea sub tutela unui profesionist contabil beneficiază de instruire și supervizare adecvate.

**130.6.** Dacă este cazul, un profesionist contabil ar trebui să îi atenționeze pe clienți, angajatori și alți utilizatori de servicii profesionale de limitele inerente serviciilor pentru a evita înțelegerea eronată a unei opinii exprimate drept afirmarea unui fapt.

## SECȚIUNEA 140

Confidențialitatea

**140.1.** Principiul confidențialității impune ca obligație profesioniștilor contabili de a se abține de la:

**a)** dezvăluirea de informații confidențiale în afara firmei sau organizației angajatoare, ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri, cu excepția cazului în care au fost autorizați în mod special să facă publică o anumită informație sau dacă există o obligație legală sau profesională de a face publice acele informații;

**b)** folosirea informațiilor confidențiale dobândite în timpul executării sarcinilor de serviciu în avantajul personal sau în avantajul unei terțe părți.

**140.2.** Un profesionist contabil trebuie să respecte întotdeauna confidențialitatea, chiar și într-un mediu social. Profesionistul contabil trebuie să fie conștient de posibilitatea unor scurgeri de informații, în special în situații ce implică o asociere de afaceri pe termen lung cu un asociat sau cu un afin.

**140.3.** Un profesionist contabil trebuie, de asemenea, să mențină confidențialitatea în prezentarea de informații către un posibil client sau angajator.

**140.4.** Un profesionist contabil trebuie, de asemenea, să ia în considerare menținerea confidențialității în cadrul firmei sau al organizației angajatoare.

**140.5.** Un profesionist contabil trebuie să facă tot posibilul pentru a se asigura că personalul aflat sub controlul său și persoanele care îi furnizează consultanță sau asistență respectă principiul confidențialității.

**140.6.** Obligația de confidențialitate continuă și după încheierea relației dintre profesionistul contabil și client sau angajator. Când profesionistul contabil schimbă organizația angajatoare sau obține un nou client, el are dreptul să utilizeze experiența anterioară. Profesionistul contabil nu ar trebui, totuși, să folosească sau să divulge informații confidențiale primite sau obținute dintr-o relație profesională sau de afaceri.

**140.7.** În următoarele situații profesioniștii contabili sunt sau pot fi obligați să divulge informații confidențiale:

- atunci când divulgarea este autorizată de către client sau angajator;

- atunci când divulgarea este autorizată prin lege, de exemplu:

▪ pentru a furniza documente sau alte probe în cursul unor proceduri judiciare; și

▪ pentru a aduce la cunoștință autorităților publice în măsură eventuale încălcări ale legii;

- atunci când există o obligație profesională sau un drept de a le divulga în cazul în care nu este interzis prin lege:

▪ pentru a se conforma controlului calității unui corp membru sau al organismului profesional;

▪ pentru a răspunde unei anchete sau unei investigații din partea organizației membre sau al unui organism normalizator;

▪ pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor judiciare; și

▪ pentru a respecta standardele tehnice și cerințele etice.

**140.8.** Atunci când profesionistul contabil a determinat că informația confidențială poate fi divulgată, trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- dacă interesele tuturor părților, inclusiv ale terțelor părți ale căror interese ar putea fi afectate, ar fi prejudiciate în cazul în care clientul sau angajatorul consimte ca profesionistul contabil să divulge informații;

- dacă sunt cunoscute sau nu toate faptele semnificative și dacă pot fi susținute cu dovezi, în măsura în care acest lucru este posibil; când situația implică fapte sau opinii nefondate, trebuie să se recurgă la raționamentul profesional pentru a se determina tipul de prezentare care trebuie făcută, dacă este disponibil; și

- ce tip de comunicare este preconizată și cui i se adresează; mai exact, profesionistul contabil trebuie să fie convins că părțile cărora li se adresează comunicarea sunt destinatarii adecvați și că au responsabilitatea să reacționeze ca atare.

## SECȚIUNEA 150

## Comportament profesional

**150.1.** Principiul comportamentului profesional impune ca obligație profesioniștilor contabili de a se conforma legilor și reglementărilor relevante și de a evita orice acțiune care poate discredita profesia contabilă. Acestea includ acțiuni pe baza cărora o terță parte rațională și informată, la curent cu toate informațiile relevante, ar concluziona că este afectată în mod negativ buna reputație a profesiei.

**150.2.** În cadrul strategiei de promovare și de marketing a lor și a activității pe care o efectuează, profesioniștii contabili nu trebuie să furnizeze informații eronate despre profesia lor. Profesioniștii contabili trebuie să fie cinști și loiali și nu trebuie:

- să facă revendicări exagerate pentru serviciile pe care le oferă, calificările pe care le posedă și experiența pe care o deține;
- să ofere referințe compromițătoare sau comparații lipsite de fundament privind munca desfășurată de alții.

## PARTEA B

## Profesioniștii contabili independenți

Secțiunea 200 Introducere

Secțiunea 210 Acceptarea unui client

Secțiunea 220 Conflicte de interese

Secțiunea 230 Opinii suplimentare

Secțiunea 240 Onorarii și alte tipuri de remunerații

Secțiunea 250 Marketingul serviciilor profesionale

Secțiunea 260 Cadouri și ospitalitate

Secțiunea 280 Obiectivitate - toate serviciile

Secțiunea 290 Independența - misiuni de audit și certificare

## SECȚIUNEA 200

## Introducere

**200.1.** Această parte a Codului ilustrează felul în care cadrul conceptual conținut în partea A trebuie aplicat de profesioniștii contabili independenți. Exemplele din următoarele secțiuni nu se doresc a fi și nici nu trebuie să fie interpretate a fi o listă exhaustivă a tuturor cazurilor întâlnite de un profesionist contabil independent care ar putea atrage amenințări la conformitatea cu principiile fundamentale. În consecință, nu este suficient ca un profesionist contabil din practica publică să respecte doar exemplele prezentate; mai degrabă, el ar trebui să aplice cadrul cazurilor specifice cu care se confruntă.

**200.2.** Un profesionist contabil în practica publică nu ar trebui să se angajeze în orice afaceri, ocupație, sau activitate care îi afectează sau care i-ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și care ca rezultat ar fi incompatibilă cu prestarea serviciilor profesionale.

**200.3.** Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi afectată într-o gamă largă de cazuri. Multe amenințări se împart în următoarele categorii:

- de interes propriu;
- de autoexaminare (autocontrol);
- de favorizare;
- de familiaritate; și
- de intimidare.

Aceste amenințări sunt discutate în partea A din prezentul cod. Natura și semnificația amenințărilor pot diferi în funcție de natura serviciului prestat.

**200.4.** Exemple de circumstanțe care pot genera amenințări de interes propriu pentru un contabil profesionist independent includ, dar nu sunt limitate la:

- un interes financiar în firma-client sau deținerea unui interes împreună cu un client;
- dependența neadecvată față de onorariile totale primite de la un client al certificării;
- întreținerea unei relații de afaceri strânse cu un client;
- preocuparea cu privire la posibilitatea pierderii unui client;
- potențiala angajare la un client;
- onorarii neprevăzute legate de angajamente de certificare;
- un împrumut către sau de la un client al certificării sau de la oricare dintre directorii sau funcționarii acestuia.

**200.5.** Exemple de circumstanțe care pot genera amenințări de autoexaminare (autocontrol) includ, dar nu sunt limitate la:

- descoperirea unei erori semnificative în timpul unei reevaluări a muncii profesionistului contabil independent;
- raportarea asupra operării sistemelor financiare după ce tot ceea ce persoană a fost implicată în elaborarea sau implementarea lor;

▪ pregătirea datelor originale utilizate pentru pregătirea unor înregistrări care fac obiectul unei misiuni de certificare;

▪ un membru al echipei de certificare care ocupă sau a ocupat recent funcția de director sau funcționar al clientului de certificare;

▪ un membru al echipei de certificare care este sau a fost recent angajat al clientului de certificare într-o poziție în care exercită o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză;

- prestarea unor servicii pentru un client al certificării care afectează direct subiectul în cauză.

**200.6.** Exemple de circumstanțe care pot genera o amenințare de favorizare includ, dar nu sunt limitate la:

- promovarea acțiunilor într-o entitate cotate, atunci când acea entitate este un client de audit al situațiilor financiare;
- apărarea unui client al certificării în cazul unor litigii sau în rezolvarea disputelor cu terțe părți.

**200.7.** Exemple de circumstanțe care pot genera o amenințare de familiaritate includ, dar nu sunt limitate la situațiile când:

- un membru al echipei de certificare are o rudă de gradul I sau un afin care ocupă funcția de director sau funcționar al clientului de certificare;
- un membru al echipei de certificare are o rudă de gradul I sau un afin care, ca angajat al clientului, este în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului misiunii de certificare;
- un fost partener al firmei ocupă funcția de director sau funcționar al clientului sau este angajat într-o poziție în care exercită o influență directă și semnificativă asupra subiectului misiunii de certificare;
- acceptarea unor cadouri sau a ospitalității din partea clientului, cu excepția cazului în care valoarea acestora este ne semnificativă;

▪ asocierea de lungă durată a unui membru important al echipei de certificare cu clientul certificării.

**200.8.** Exemple de circumstanțe care pot genera amenințarea de intimidare includ, dar nu sunt limitate la:

- amenințarea înlocuirii sau a concedierii făcute de clientul certificării;
- amenințarea cu litigiul;
- exercitarea unei presiuni în vederea reducerii inadecvate a cantității de muncă executate pentru a reduce onorariile.

**200.9.** Un profesionist contabil independent va observa, de asemenea, că situațiile specifice dau naștere unor amenințări specifice în ceea ce privește conformitatea cu unul sau mai multe principii fundamentale. Astfel de amenințări specifice, evident, nu pot fi clasificate. Fie în relații profesionale, fie în cele de afaceri, un contabil profesionist independent ar trebui să fie tot timpul atent la astfel de cazuri și amenințări.

**200.10.** Măsurile de protecție care ar putea elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil se împart în două mari categorii:

- măsuri de protecție generate de profesie, legislație sau reglementări; și
- măsuri de protecție în mediul de lucru.

Exemple de măsuri de protecție create de profesie, legislație sau reglementări sunt descrise în paragraful 100.12 din partea A a prezentului cod.

**200.11.** În mediul de lucru, măsurile de protecție relevante vor varia de la caz la caz. Măsurile de protecție din cadrul mediului de lucru cuprind măsuri de protecție la nivelul firmei și măsuri de protecție specifice misiunii. Un profesionist contabil independent ar trebui să-și exercite raționamentul profesional pentru a determina cum să abordeze cel mai bine o amenințare identificată. Atunci când își exercită raționamentul, un profesionist contabil în practica publică ar trebui să considere dacă un terț rezonabil și în cunoștință de cauză, cunoscând toate informațiile relevante, inclusiv semnificația amenințării și măsurile de protecție aplicate, ar fi de acord că acestea sunt rezonabile. Această considerație ar fi afectată de către probleme cum ar fi semnificația amenințării, natura misiunii și structura firmei.

**200.12.** Măsurile de protecție din întreaga firmă în cadrul mediului de lucru ar putea include:

- poziția de conducător al firmei, care subliniază importanța respectării principiilor fundamentale;
  - poziția de conducător al firmei, care accentuează preconizarea faptului că membrii echipei de certificare vor acționa în interesul public;
  - politici și proceduri pentru a implementa și monitoriza controlul calității misiunilor de certificare;
  - politici documentate de independență privind identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale, evaluarea importanței acestor amenințări și identificarea și aplicarea măsurilor de protecție pentru a elimina sau reduce până la un nivel acceptabil amenințările, diferite de cele care sunt în mod evident lipsite de importanță;
  - pentru firmele care prestează misiuni de certificare, politici documentate privind independența, privind identificarea amenințărilor la adresa independenței, evaluarea semnificației acestor amenințări și evaluarea și aplicarea măsurilor de protecție pentru a elimina sau reduce aceste amenințări, altele decât cele care sunt în mod clar ne semnificative, la un nivel acceptabil;
  - politici și proceduri interne documentate, care prevăd respectarea principiilor fundamentale;
  - politici și proceduri care vor permite identificarea intereselor sau relațiilor dintre firmă sau membrii echipei de certificare și clienții certificării;
  - politici și proceduri pentru a monitoriza și, atunci când este necesar, pentru a gestiona credibilitatea datelor privind veniturile ce provin de la un singur client al certificării;
  - utilizarea unor parteneri diferiți și echipe cu tendințe separate de raportare în vederea prestării serviciilor de necertificare pentru un client al certificării;
  - politici și proceduri pentru a interzice indivizilor care nu sunt membri ai echipei de certificare să influențeze inadecvat rezultatele misiunii de certificare;
  - comunicarea la timp a politicilor și procedurilor unei firme, precum și a oricăror schimbări ale acestora către toți partenerii și personalul profesional, inclusiv instruirea și educarea corespunzătoare a acestora în ceea ce privește astfel de politici și proceduri;
  - desemnarea unui membru cu experiență al conducerii drept responsabil pentru supravegherea funcționării adecvate a sistemului de control al calității;
  - metode de consiliere a partenerilor și a personalului profesional al clientului certificării și al entităților asociate față de care trebuie să își păstreze independența;
  - un mecanism disciplinar de promovare a conformității cu politicile și procedurile; și
  - politici și proceduri publicate care să îi încurajeze și să îi abilitizeze pe angajați să comunice nivelelor superioare din cadrul firmei orice problemă legată de conformitatea cu principiile fundamentale care îi preocupă.
- 200.13.** Măsurile de protecție specifice misiunii în mediul de lucru ar putea să includă:
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar pentru a revizui munca efectuată sau măcar pentru a oferi consiliere, dacă este necesar;
  - consultarea unei terțe părți, cum ar fi un comitet de directori independent, un organ profesional normalizator sau un alt profesionist contabil;
  - discutarea problemelor de etică cu persoane însărcinate cu guvernarea din cadrul clientului;
  - prezentarea naturii serviciilor prestate și a mărimii onorariilor percepute către persoanele însărcinate cu guvernarea clientului;
  - implicarea altei firme pentru a realiza sau a realiza din nou o parte din misiunea de certificare;
  - rotația personalului echipei de certificare.

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

**200.15.** Măsurile de protecție în interiorul clientului certificării includ următoarele situații:

- atunci când clientul alege firma independentă pentru desfășurarea misiunii, persoane din afara conducerii ratifică sau aprobă această alegere;
- clientul certificării are angajați competenți care pot lua decizii manageriale;
- clientul a implementat proceduri interne care asigură alegeri obiective în mandatarea misiunilor de necertificare; și
- clientul deține o structură de guvernare corporativă care asigură o supraveghere corespunzătoare și comunicarea informațiilor privind serviciile unei firme.

## SECȚIUNEA 210

Acceptarea unui client

**210.1.** Înainte de acceptarea unei noi relații cu un client, un contabil profesionist independent ar trebui să ia în considerare dacă acceptarea ar crea anumite amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.

**210.2.** Problemele clientului care, dacă apar la suprafață, ar putea amenința conformitatea cu principiile fundamentale includ, de exemplu, implicarea clientului în activități ilegale (cum ar fi spălarea banilor), minciuna sau practici de raportare financiară care pot fi puse sub semnul întrebării.

**210.3.** Semnificația oricăror amenințări ar trebui să fie evaluată. Dacă amenințările identificate sunt altfel decât clar nesemnificative, ar trebui luate în considerare măsuri de protecție și ar trebui aplicate, după cum este cazul, pentru a le elimina și pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

**210.4.** Măsurile de protecție corespunzătoare ar putea include obținerea cunoștințelor și înțelegerea clientului, a proprietarilor săi, a celor din conducere și a celor responsabili pentru guvernarea sa și pentru activitățile de afaceri sau obținerea certitudinii că clientul este angajat să-și îmbunătățească practicile de guvernare corporativă sau instrumentele de control intern.

**210.5.** Atunci când nu este posibilă reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil, un profesionist contabil independent ar trebui să refuze să intre în relații cu clientul.

**210.6.** Deciziile privind acceptarea ar trebui revizuite periodic pentru misiunile repetate la același client.

**210.7.** Un profesionist contabil independent ar trebui să fie de acord să ofere acele servicii pe care are competența de a le presta. Înainte de a accepta o misiune specifică la un client, un profesionist contabil independent ar trebui să ia în considerare dacă acceptarea ar da naștere la orice amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare a interesului propriu la adresa competenței profesionale și a prudenței apare dacă echipa misiunii nu posedă sau nu poate dobândi competențele necesare pentru a își desfășura angajamentul (misiunea) cum trebuie.

**210.8.** Un profesionist contabil independent ar trebui să evalueze semnificația amenințărilor identificate și, dacă sunt altfel decât nesemnificative, ar trebui aplicate, după caz, măsuri de protecție pentru a le elimina și a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- dobândirea unui bagaj de cunoștințe corespunzător asupra naturii afacerii clientului, asupra complexității operațiunilor sale, asupra cerințelor specifice misiunii și asupra scopului, naturii și ariei de aplicabilitate a activității ce urmează a fi prestată;
- dobândirea cunoștințelor privind sectoarele industriale relevante sau aspecte-cheie;
- deținerea sau obținerea experienței în ceea ce privește cerințele relevante de raportare și ale organelor de reglementare;
- alocarea unui personal suficient și cu toate competențele necesare;
- utilizarea unor experți, acolo unde este necesar;
- convenirea unui orizont de timp realist pentru realizarea misiunii;
- respectarea politicilor și procedurilor de control al calității, elaborate pentru a oferi o asigurare rezonabilă că misiunile specifice sunt acceptate numai atunci când pot fi realizate cu competență.

**210.9.** Atunci când un profesionist contabil independent intenționează să se bazeze pe consilierea sau activitatea unui expert, profesionistul contabil independent trebuie să evalueze dacă această încredere este garantată. Profesionistul contabil independent trebuie să țină cont de factori cum sunt reputația, experiența, resursele disponibile și standardele profesionale și etice aplicabile. Aceste informații pot fi obținute dintr-o asociere anterioară cu respectivul expert sau din consultarea cu alte părți.

**210.10.** Un profesionist contabil independent care este solicitat pentru a înlocui un alt profesionist contabil independent sau care dorește să aplice pentru o misiune deținută în prezent de către un alt profesionist contabil independent trebuie să stabilească dacă există motive, profesionale sau de altă natură, pentru a nu accepta misiunea, cum ar fi circumstanțele care amenință conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o amenințare la adresa competenței profesionale și a prudenței dacă un profesionist contabil independent acceptă misiunea înainte de a cunoaște toate faptele necesare.

**210.11.** Trebuie evaluată importanța tuturor amenințărilor. În funcție de natura misiunii, acest lucru ar putea presupune comunicarea cu acel profesionist contabil existent, pentru a determina faptele și circumstanțele care stau la baza modificării propuse, astfel încât profesionistul contabil independent să poată decide dacă este corespunzător să accepte misiunea. De exemplu, este posibil ca motivele aparente pentru modificarea survenită în misiune să nu reflecte în totalitate faptele și este posibil ca acestea să indice contradicții cu acel profesionist contabil existent care să influențeze decizia de a accepta numirea.

**210.12.** Un profesionist contabil existent se află sub restricția confidențialității. Măsura în care profesionistul contabil independent poate și trebuie să discute cu profesionistul contabil propus depinde de natura misiunii și de:

- obținerea permisiunii clientului de a face acest lucru; sau
- cerințele legale sau etice privind acest tip de comunicări sau prezentări.

**210.13.** În absența unor instrucțiuni specifice din partea clientului, profesionistul contabil existent nu trebuie, în general, să ofere în mod voluntar informații despre afacerile clientului. Circumstanțele în care ar putea fi corespunzător să se divulge informații confidențiale sunt prezentate în secțiunea 140 a părții A din prezentul cod.

**210.14.** Dacă se identifică amenințări care sunt, în mod clar, mai mult decât nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsuri de protecție pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

**210.15.** Aceste măsuri de protecție pot include:

- discutarea fără rețineri a afacerilor clientului cu acel profesionist contabil existent, în întregime;

- solicitarea adresată profesionistului contabil existent să ofere informațiile cunoscute cu privire la orice fapte sau circumstanțe care, după părerea acestuia, ar trebui aduse la cunoștință profesionistului contabil propus înainte ca acesta să decidă dacă acceptă sau nu misiunea;

- atunci când se răspunde cererilor de a înainta oferte, să se prezinte în respectiva ofertă că, înainte de a accepta misiunea, va fi solicitat contactul cu acel profesionist contabil existent, astfel încât să se poată cerceta dacă există motive profesionale sau de orice altă natură din cauza cărora numirea nu ar trebui acceptată.

**210.16.** Un profesionist contabil independent trebuie, în general, să obțină permisiunea clientului, de preferabil în scris, de a iniția discuțiile cu acel profesionist contabil existent. Odată obținută permisiunea, profesionistul contabil existent trebuie să respecte reglementările legale și de altă natură care guvernează astfel de cereri. Atunci când profesionistul contabil existent oferă informații, acestea trebuie să fie oferite cu onestitate și fără ambiguitate. Dacă profesionistul contabil propus nu reușește să comunice cu profesionistul contabil existent, cel propus trebuie să încerce să obțină informații cu privire la orice amenințări posibile prin alte metode, cum ar fi chestionarea părților terțe sau investigații de fond privind conducerea superioară sau pe cei însărcinați cu guvernarea clientului.

**210.17.** Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea metodelor de protecție și nu pot fi obținute, prin alte modalități, informații satisfăcătoare cu privire la fapte, un profesionist contabil independent trebuie să refuze misiunea.

**210.18.** Unui profesionist contabil independent i se poate solicita să realizeze activități complementare sau suplimentare față de activitatea profesionistului contabil existent. Aceste împrejurări pot da naștere la amenințări potențiale față de competența profesională și față de prudență, amenințări care rezultă, de exemplu, din informații incomplete sau din lipsa informațiilor. Măsurile de protecție față de aceste amenințări includ anunțarea profesionistului contabil existent cu privire la activitatea propusă, situație care dă contabilului existent ocazia de a oferi orice informații relevante necesare desfășurării corespunzătoare a activității.

## SECȚIUNEA 220

### Conflicte de interese

**220.1.** Un profesionist contabil independent trebuie să ia măsuri corespunzătoare pentru a identifica circumstanțele în care ar putea apărea un conflict de interese. Acest tip de circumstanțe ar putea genera amenințări la adresa respectării principiilor fundamentale. De exemplu, o amenințare la adresa obiectivității poate apărea atunci când un profesionist contabil independent concurează direct cu un client sau are o asocieră în participație sau un acord similar cu un competitor important al clientului. O amenințare la adresa obiectivității sau confidențialității poate fi generată și atunci când un profesionist contabil independent prestează servicii pentru clienți ale căror interese sunt în conflict sau pentru clienți care au o dispută cu privire la aspectul sau tranzacția în cauză.

**220.2.** Un profesionist contabil independent trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări. Evaluarea include aprecierea, înainte de acceptarea sau continuarea relației sau misiunii specifice cu un client, dacă profesionistul contabil independent are interese de afaceri sau relații cu acel client sau cu o terță parte care ar putea genera amenințări. Dacă există și alte amenințări, cu excepția celor nesemnificative, trebuie luate în considerare și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

**220.3.** În funcție de circumstanțele care generează conflictul, măsurile de protecție trebuie, în general, să includă următoarele acțiuni ale profesionistului contabil independent:

- notificarea clientului cu privire la interesul de afaceri sau la activitățile firmei care ar putea reprezenta un conflict de interese și obținerea consimțământului clientului de a acționa în asemenea împrejurări;
- notificarea tuturor părților relevante cu privire la faptul că profesionistul contabil independent acționează în numele a două sau mai multe părți într-un aspect în privința căruia interesele lor sunt în conflict și obținerea consimțământului acestora de a acționa astfel;
- notificarea clientului cu privire la faptul că profesionistul contabil independent nu acționează în mod exclusiv pentru niciun client pentru furnizarea serviciilor propuse (de exemplu, într-un sector anume al pieței sau în ceea ce privește un anumit serviciu) și obținerea consimțământului clientului de a acționa astfel.

**220.4.** De asemenea, trebuie luate în considerare următoarele măsuri de protecție suplimentare:

- utilizarea unor echipe distincte ale misiunii;
- proceduri de împiedicare a accesului la informații (de exemplu, o strictă separare fizică a unor astfel de echipe, completarea confidențială și securizată a datelor);
- îndrumări clare pentru membrii echipei misiunii privind aspectele de siguranță și confidențialitate;
- utilizarea acordurilor de confidențialitate semnate de către angajați și partenerii firmei;
- examinarea regulată a aplicării măsurilor de protecție de către o persoană cu experiență și care nu este implicată în misiunile relevante ale clienților.

**220.5.** Atunci când un conflict de interese reprezintă o amenințare la adresa unuia sau mai multor principii fundamentale, inclusiv obiectivitatea, confidențialitatea sau comportamentul profesional, amenințare care nu poate fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, profesionistul contabil independent trebuie să concluzioneze că nu este corespunzător să accepte o nume misiune sau că este necesară demisionarea din una sau mai multe misiuni care sunt în conflict.

**220.6.** Când un profesionist contabil independent a solicitat consimțământul unui client de a acționa pentru o altă parte într-o problemă în care interesele celor doi sunt în conflict, iar acest consimțământ i-a fost refuzat de către client, atunci acesta nu trebuie să continue să acționeze în numele uneia dintre părțile implicate în problema care dă naștere unui conflict de interese.

## SECȚIUNEA 230

### Opinii suplimentare

**230.1.** Situațiile în care un profesionist contabil independent este solicitat să ofere o a doua opinie cu privire la aplicarea standardelor sau principiilor de contabilitate, raportare sau a altor standarde sau principii în anumite circumstanțe sau anumitor tranzacții de către o companie sau o entitate care nu este un client curent ori în numele acesteia pot genera amenințări față de

conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o amenințare față de competența profesională și față de prudență în circumstanțe în care o a doua opinie 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. Importanța amenințării va depinde de circumstanțele cererii și de alte fapte și declarații disponibile, relevante pentru exprimarea unui raționament profesional.

**230.2.** Atunci când este solicitat să ofere o astfel de opinie, un profesionist contabil independent trebuie să evalueze importanța amenințărilor și, dacă acestea sunt altfel decât nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare 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, în cadrul comunicării cu acel client, a limitărilor aferente oricărei opinii și furnizarea unei copii a opiniei profesionistului contabil existent.

**230.3.** Dacă entitatea sau compania ce solicită opinia nu va permite comunicarea cu acel profesionist contabil existent, un profesionist contabil independent trebuie să evalueze dacă în circumstanțele date este corespunzător să ofere opinia cerută.

## SECȚIUNEA 240

### Onorarii și alte tipuri de remunerații

**240.1.** Atunci când încep negocierile privind serviciile profesionale, un profesionist contabil independent poate percepe orice onorariu pe care îl consideră corespunzător. Faptul că un profesionist contabil independent percepe un onorariu mai mic decât altul nu este, în sine, neetic; cu toate acestea, pot exista amenințări față de conformitatea cu principiile fundamentale care apar din nivelul onorariului perceput. De exemplu, o amenințare cauzată de interesul propriu față de competența profesională și față de prudență 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.** Importanța unor astfel de amenințări depinde de factori cum ar fi nivelul onorariului perceput și serviciile pentru care se aplică. Ținând cont de aceste potențiale amenințări, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție care pot fi aplicate includ:

- atragerea atenției clientului cu privire la condițiile misiunii și, în special, cu privire la baza pe care sunt percepute comisioanele și cu privire la ce servicii sunt acoperite de comisionul perceput;
- alocarea timpului și personalului calificat necesare pentru realizarea sarcinii.

**240.3.** Comisioanele contingente sunt adesea utilizate pentru anumite tipuri de misiuni de altă natură decât cele de certificare. Totuși, ele pot genera, în anumite circumstanțe, amenințări față de respectarea principiilor fundamentale. Ele ar putea genera o amenințare a obiectivității de către interesul propriu. Importanța acestor amenințări depinde de factori precum:

- natura misiunii;
- gama valorilor posibile ale onorariului;
- baza pentru determinarea onorariului;
- dacă rezultatul tranzacției este examinat de o terță parte independentă.

**240.4.** Importanța unor astfel de amenințări trebuie evaluată și, dacă acestea sunt altfel decât nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- un precontract scris cu clientul privind baza de remunerare;
- prezentarea pentru grupul-țintă de utilizatori a activității realizate de către profesionistul contabil independent și a bazei de remunerare;
- politici și proceduri de control al calității;
- examinarea de către o terță parte obiectivă a activității realizate de către profesionistul contabil independent.

## SECȚIUNEA 250

### Marketingul serviciilor profesionale

**250.1.** Atunci când un profesionist contabil independent solicită noi misiuni prin publicitate sau alte tipuri de marketing, pot exista amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare de către interesul propriu a conformității cu principiul comportamentului profesional este generată dacă serviciile, realizările sau produsele sunt promovate într-un mod care este inconsecvent cu acest principiu.

**250.2.** Un profesionist contabil independent nu trebuie să compromită profesia atunci când promovează serviciile profesionale. Profesionistul contabil independent trebuie să fie onest și loial și nu trebuie:

- să exagereze calitatea serviciilor oferite, a calificărilor deținute sau a experienței câștigate;
- să facă referiri compromițătoare la comparații nefundamentate cu activitatea altora.

Dacă profesionistul contabil independent are îndoieli cu privire la caracterul adecvat al unei anumite forme de publicitate sau promovare, profesionistul contabil independent trebuie să se consulte cu organismul profesional relevant.

**250.3.** Profesiuniștii contabilii pot face uz numai de titlurile sau diplomele eliberate de stat sau de școli sau instituții de învățământ atestate legal.

**250.4.** În înțelesul prezentului cod, termenii specifici au următoarele semnificații:

- prin publicitate se înțelege comunicarea către public a informațiilor asupra serviciilor oferite sau a calificărilor pe care le posedă un profesionist contabil, în scopul obținerii de lucrări;
- anunțul este comunicarea către public a unor fapte privind un profesionist contabil, care nu sunt destinate pentru promovarea acestui profesionist sau a societății sale;
- oferta, directă sau indirectă, este concretizată în demersurile făcute pe lângă un eventual client, în scopul de a-i propune servicii profesionale.

**250.5.** În înțelesul enunțat la paragraful 250.4, publicitatea și oferta sunt permise exclusiv pentru liber-profesiuniștii contabilii - membri activi ai CECCAR. Sunt interzise:

- inserările personale făcute în presă, în publicațiile profesionale sau altele, prin scrisori, afișe, circulare, reclame, cinema, TV, radiodifuziune și, în general, toate procedeele publicitare, atunci când acestea folosesc comparații cu alți membri sau, prin modul de prezentare și conținut, aduc prejudicii în vreun fel altor membri;

- oferta, atunci când prin ea se atribuie remize din onorariu, comisioane, tarife reduse sau alte avantaje, precum și atunci când face în vreun fel uz de un mandat politic sau de o misiune sau funcție administrativă.

**250.6.** Anunțurile sunt permise în următoarele cazuri:

a) anunțurile în presă, cu condiția să nu contravină regulilor de etică profesională, trebuind, de asemenea:

- sa aibă un caracter sobru și informativ;

- sa respecte un format corespunzător pentru fiecare publicație;

b) inserarea în presa locală a unor avize informând publicul despre o primă deschidere de cabinet sau schimbare de adresă;

c) inserările în anuare, cărți de telefon, cataloage de firme etc. sunt autorizate cu condiția de a fi limitate la indicarea informațiilor necesare utilizatorului pentru a contacta cabinetul.

**250.7.** Se pot tipări broșuri de prezentare a cabinetului sau a societății de expertiză, ce se vor distribui elevilor, studenților sau candidaților la un post oferit de acestea sau clienților; broșura va trebui să cuprindă, în mod obligatoriu, informații despre istoricul, principiile de comportament, lucrările executate, numele și prenumele clienților, modalitatea de recrutare, formarea și evoluția în carieră a membrilor cabinetului sau societății.

**250.8.** Profesioniștii contabili pot folosi emblema CECCAR pe hârtia cu antet destinată corespondenței.

Emblema CECCAR este compusă din:

- o carte-registru, simbolizând însemnul profesiei;

- un caduceu - toiagul de crainic al zeului Hermes, având ca însemn divin 2 șerpi încolăciți, prețuit în Grecia antică, având valoare de simbol diplomatic; emblema CECCAR simbolizează rolul de crainic al profesionistului contabil, pe care îl are atunci când redă imaginea fidelă, corectă și completă a patrimoniului contabilizat sau expertizat;

- deviza "Știință, Independență, Moralitate" - atribute esențiale ale exercitării profesiei.

**250.9.** Consiliul superior și consiliile filialelor pot efectua sau autoriza efectuarea oricărei publicități colective pe care o consideră utilă, în interesul profesiei.

Detaliile și modalitățile de aplicare a dispozițiilor din prezenta secțiune sunt reglementate prin hotărâri ale Consiliului superior.

## SECȚIUNEA 260

Cadouri și ospitalitate

**260.1.** Este posibil ca unui profesionist contabil independent sau unui afin sau unei rude apropiate a acestuia să i se ofere cadouri sau ospitalitate din partea unui client. O astfel de ofertă generează amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, amenințări ale obiectivității de către interesul propriu pot fi create dacă este acceptat un cadou din partea unui client; amenințări ale intimidării la adresa obiectivității pot apărea în urma divulgării în public a unor astfel de oferte.

**260.2.** Importanța unor astfel de amenințări depinde de natura, valoarea și interesul din spatele ofertei. Atunci când sunt oferite unui profesionist contabil independent cadouri și ospitalitate pe care o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză le-ar considera în mod clar nesemnificative, acesta poate concluziona că oferta este făcută în cursul normal al afacerilor, fără intenția specifică de a influența luarea deciziilor sau de a obține informații. În astfel de cazuri, profesionistul contabil independent poate concluziona, în general, că nu există o amenințare importantă la adresa conformității cu principiile fundamentale.

**260.3.** Dacă este clar că amenințările evaluate nu sunt nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduce la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, un profesionist contabil independent nu trebuie să accepte o astfel de ofertă.

## SECȚIUNEA 280

Obiectivitate - toate serviciile

**280.1.** Un profesionist contabil independent trebuie să aibă în vedere, atunci când oferă orice servicii profesionale, dacă există amenințări la adresa conformității cu principiul fundamental al obiectivității care rezultă din interese în relațiile cu un client sau cu directori, funcționari sau angajați. De exemplu, o amenințare a obiectivității de către familiaritate poate fi generată de o relație de familie, relație apropiată personală sau relație de afaceri.

**280.2.** Un profesionist contabil independent care oferă un serviciu de audit trebuie să fie independent față de clientul auditării. Independența de fapt și de drept este necesară pentru a permite profesionistului contabil independent să exprime o opinie și să fie perceput ca exprimând o concluzie neafectată de erori, conflict de interese sau influența necorespunzătoare a altor părți. Secțiunea 290 oferă îndrumări specifice privind cerințele de independență pentru profesioniștii contabili independenți atunci când realizează o misiune de audit.

**280.3.** Existența amenințărilor la adresa obiectivității în oferirea oricărui serviciu profesional va depinde de circumstanțele particulare ale misiunii și de natura activității pe care profesionistul contabil independent o realizează.

**280.4.** Un profesionist contabil independent trebuie să evalueze importanța amenințărilor identificate și, dacă acestea nu sunt nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- retragerea din echipa misiunii;
- proceduri de supraveghere;
- terminarea relației financiare sau de afaceri care generează amenințarea;
- discutarea problemei cu nivelurile superioare ale conducerii firmei;
- discutarea problemei cu cei însărcinați cu guvernarea clientului.

## SECȚIUNEA 290

Independență - misiuni de audit și certificare

**290.1.** În cazul unei misiuni de audit, este în interesul public și, prin urmare, stipulat de prezentul cod ca membrii echipelor de audit, ai firmelor și, atunci când este aplicabil, ai firmelor din grup să fie independenți față de clienții de audit.

**290.2.** Misiunile de audit au ca scop sporirea încrederii utilizatorilor cu privire la rezultatul unei evaluări sau a unei măsurări a unui aspect în conformitate cu o serie de criterii. Cadru general internațional pentru misiunile de audit (Cadru general de audit), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Certificare, descrie obiectivele și elementele misiunilor de audit și identifică misiunile la care se aplică Standardele internaționale de audit (ISA), Standardele internaționale privind misiunile de examinare (ISRE), Standardele internaționale privind misiunile de asigurare (ISAE) și Standardele internaționale privind misiunile conexe (ISRS). Pentru o descriere a elementelor și obiectivelor unei misiuni de audit trebuie să se facă referiri la Cadru general de asigurare.

**290.8.** Independența implică:

Independența de spirit (de drept). Starea de spirit care permite emiterea unei opinii fără a fi afectat de influențe care compromit judecata profesională și care permite individului să acționeze cu integritate, să-și exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

Independența în aparență (de fapt). Evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de importante încât o terță parte informată și rezonabilă, care cunoaște toate informațiile relevante, inclusiv măsurile de protecție aplicate, ar concluziona în mod rezonabil că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional al firmei sau al unui membru al echipei de certificare a fost compromis.

**290.10.** Multe circumstanțe diferite sau combinații de circumstanțe pot fi relevante și, prin urmare, este imposibil să se definească fiecare situație care poate genera amenințări la adresa independenței și să se specifice măsurile de protecție corespunzătoare pentru a reduce aceste amenințări. În plus, natura misiunilor de certificare poate fi diferită și, prin urmare, pot exista diferite tipuri de amenințări care să necesite aplicarea unor anumite măsuri de protecție. Un cadru general conceptual care să stipuleze mai degrabă ca firmele și membrii echipelor de certificare să identifice, să evalueze și să soluționeze amenințările la adresa independenței decât să respecte un set de reguli specifice, care pot fi arbitrare, este, prin urmare, în interesul public.

**290.11.** Membrii echipelor misiunilor, ai firmelor și ai firmelor din grup trebuie să aplice cadrul general conceptual din Secțiunea 100 acelor circumstanțe specifice luate în considerare. În plus față de identificarea relațiilor dintre firmă, firmele din grup, dintre membrii echipei misiunii și clientul misiunii trebuie evaluat dacă relațiile dintre persoanele din afara echipei misiunii și clientul misiunii generează o amenințare la adresa independenței.

**290.12.** Exemplele prezentate în această secțiune sunt menite să ilustreze aplicarea cadrului general conceptual și nu sunt menite să fie sau nu trebuie interpretate ca fiind o listă exhaustivă a tuturor circumstanțelor care ar putea genera amenințări la adresa independenței.

Prin urmare, nu este suficient ca un membru al echipei de audit, o firmă sau o firmă din rețea să respecte pur și simplu exemplele prezentate, ci mai degrabă ar trebui să aplice cadrul fiecărui caz specific cu care se confruntă.

**290.13.** Natura amenințărilor la adresa independenței și măsurile de protecție aplicabile necesare pentru a elimina amenințările sau pentru a le aduce la un nivel acceptabil diferă în funcție de caracteristicile misiunii individuale de audit: dacă este o misiune de audit al situațiilor financiare sau un alt tip de misiune de certificare; în cel din urmă caz, scopul, informația privind subiectul-cheie și utilizatorii-țintă ai raportului. O firmă ar trebui, prin urmare, să evalueze circumstanțele relevante, natura misiunii de audit și amenințările la independență atunci când decide dacă este potrivit sau nu să accepte sau să continue o misiune și când decide natura măsurilor de protecție necesare și a faptului dacă un anumit individ ar trebui să fie membru al echipei de audit.

**290.14.** Misiunile de audit bazate pe situațiile financiare sunt relevante pentru o gamă largă de utilizatori potențiali; prin urmare, în plus față de independența de drept, independența de fapt este foarte semnificativă. În consecință, pentru clienții auditului situațiilor financiare, membrii echipei de certificare, firma/firmele din rețea se cere să fie independenți față de clientul auditului situațiilor financiare. Astfel de cerințe de independență includ interziceri privind anumite relații dintre membrii echipei de certificare și directori, funcționari și angajați ai clientului, care se află în poziția de a exercita influență directă și semnificativă asupra informației din aspectul-cheie (situațiile financiare). De asemenea, ar trebui acordată atenție faptului că amenințările la independență sunt create de către relații cu angajații clientului aflați în poziția de a exercita influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză (poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie).

**290.15.** Într-o misiune de certificare bazată pe declarații în care clientul nu este un client al auditului situațiilor financiare, li se cere membrilor echipei de certificare și firmei să fie independente de clientul certificării (partea responsabilă, care este responsabilă pentru informația din subiectul în cauză și care poate fi responsabilă și pentru subiectul în cauză). Astfel de cerințe de independență includ interziceri privind anumite relații dintre membrii echipei de certificare și directori, funcționari și angajați ai clientului care se află în poziția de a exercita influență directă și semnificativă asupra informației din aspectul-cheie. De asemenea, ar trebui acordată atenție și asupra faptului că amenințările la adresa independenței sunt create de către relațiile cu angajații clientului aflați în poziția de a exercita influență directă și semnificativă asupra subiectului-cheie. Ar trebui, de asemenea, să fie acordată atenție oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de către interesele firmei din rețea și relațiile acesteia.

**290.16.** În majoritatea misiunilor de certificare bazate pe declarații, care nu sunt misiuni de audit al situațiilor financiare, partea responsabilă răspunde pentru subiectul în cauză și pentru informațiile din acesta. Totuși, în anumite misiuni, partea responsabilă s-ar putea să nu răspundă și pentru subiectul în cauză. De exemplu, atunci când un profesionist contabil în practica publică este angajat pentru a efectua o misiune de certificare pe un raport pe care un consultant de mediu l-a întocmit privind practicile de dezvoltare durabilă ale companiei, raport care urmează a fi distribuit utilizatorilor-țintă, consultantul de mediu este partea responsabilă pentru informația din subiectul-cheie, dar compania este responsabilă pentru subiectul-cheie (practicile de dezvoltare durabilă).

**290.17.** În misiunile de certificare bazate pe declarații, care nu sunt misiuni de auditare a situațiilor financiare, atunci când partea responsabilă este responsabilă pentru informația din subiectul în cauză, dar nu și pentru subiectul în cauză, membrilor misiunii de certificare și celor din firmă li se cere să fie independenți față de părțile responsabile pentru informația din subiectul în cauză (clientul certificării). În plus, ar trebui acordată atenție oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că au fost create de către interese și relații între un membru al echipei de certificare, firmă, o firmă de rețea și partea responsabilă pentru subiectul în cauză.

**290.18.** Într-o misiune de certificare de raportare directă membrilor echipei de certificare și firmei li se cere să fie independenți de clientul certificării (partea responsabilă pentru subiectul în cauză).

**290.20.** În anumite misiuni de certificare, fie că sunt bazate pe declarații, fie cu raportare directă, care nu sunt misiuni de auditare a situațiilor financiare, s-ar putea să existe mai multe părți responsabile. În astfel de misiuni, atunci când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor din această secțiune fiecărei părți responsabile, s-ar putea ca firma să țină cont de



faptul că un interes sau o relație între firmă sau un membru al echipei de certificare și o parte responsabilă ar putea să dea naștere la o amenințare la adresa independenței care nu este nesemnificativă în contextul informației din subiectul-cheie. Aceasta va lua în considerare factori cum ar fi:

- importanța informației legate de aspectul-cheie (sau aspectul-cheie în sine) pentru care partea responsabilă respectivă este responsabilă; și
- gradul de interes public care este asociat cu misiunea.

Dacă firma determină faptul că amenințarea la adresa independenței creată de către o astfel de relație cu o anumită parte responsabilă ar fi în mod cert nesemnificativă s-ar putea să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor acestei secțiuni acelei părți responsabile.

**290.21.** Amenințările și măsurile de protecție identificate în această secțiune sunt în general discutate în contextul intereselor sau relațiilor dintre firmă, firmele din rețea, membrii echipei de certificare și clientul certificării. În cazul unui client de audit al situațiilor financiare care este o entitate cotate, firma și orice firmă din rețea sunt solicitate să analizeze interesele și relațiile care implică entitățile afiliate clientului. În mod ideal, aceste entități și interesele și relațiile trebuie să fie identificate înainte. Pentru toți ceilalți clienți de certificare, atunci când echipa de certificare are motive să creadă că o entitate legată a unui astfel de client de certificare este relevantă pentru evaluarea independenței firmei clientului, echipa de certificare trebuie să analizeze acea entitate legată atunci când evaluează independența și când aplică măsurile de protecție corespunzătoare.

**290.22.** Evaluarea amenințărilor la adresa independenței și activitățile ulterioare trebuie să fie susținute de probele obținute înainte de acceptarea misiunii și în timpul desfășurării acesteia. Obligația de a face o astfel de evaluare și de a întreprinde acțiuni apare atunci când o firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de certificare cunoaște sau ar putea în mod rezonabil să cunoască circumstanțele sau relațiile care ar putea compromite independența. Ar putea exista ocazii în care firma, firma din rețea sau o persoană încalcă neintenționat prevederile acestei secțiuni. Dacă apare o astfel de încălcare, aceasta nu compromite în general independența cu privire la un client de certificare, cu condiția ca firma să aibă implementate politici și proceduri adecvate de control al calității pentru promovarea independenței și, odată descoperită, încălcarea să fie corectată prompt și să fie aplicate măsurile de protecție necesare.

**290.23.** În această secțiune se fac referiri la amenințările importante și la cele clar nesemnificative pentru evaluarea independenței. La analizarea semnificației unei anumite probleme, trebuie să fie luați în considerare atât factorii calitativi, cât și cei cantitativi. O problemă trebuie să fie considerată ca fiind în mod clar nesemnificativă numai dacă se ajunge la concluzia că este atât comună, cât și lipsită de consecințe.

**290.24.** Obiectivul acestei secțiuni este acela de a asista firmele și membrii echipelor de certificare pentru:

- identificarea amenințărilor la adresa independenței;
- a evalua dacă aceste amenințări sunt în mod clar nesemnificative; și
- în cazurile în care amenințările nu sunt în mod clar nesemnificative, identificarea și aplicarea măsurilor de protecție adecvate pentru eliminarea sau reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil.

Trebuie să se acorde întotdeauna atenție concluziei de inacceptabilitate la care a ajuns un terț informat și rezonabil, care cunoaște toate informațiile relevante. În situațiile în care nu sunt disponibile măsuri de protecție pentru reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil, singurele acțiuni posibile sunt acelea de a elimina activitățile sau interesele care generează amenințarea sau refuzul de a accepta sau continua misiunea de certificare.

**290.25.** Această secțiune se încheie cu o anexă care cuprinde câteva exemple privind modul în care această abordare conceptuală a independenței trebuie să se aplice circumstanțelor și relațiilor specifice. Exemplele prezintă amenințări la adresa independenței, care pot fi generate de circumstanțe și relații specifice. Raționamentul profesional este utilizat pentru determinarea măsurilor de protecție adecvate pentru eliminarea amenințărilor la adresa independenței sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. În unele exemple, amenințările la adresa independenței sunt atât de semnificative încât singurele acțiuni posibile sunt acelea de a elimina activitățile sau interesele care pot genera amenințarea sau de a refuza acceptarea sau continuarea misiunii de certificare. În alte exemple amenințarea poate fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție. Nu se intenționează ca exemplele să fie exhaustive.

**290.26.** Unele exemple din anexa la această secțiune indică modul în care se aplică cadrul într-o misiune de audit al situațiilor financiare pentru o entitate cotate. Atunci când o organizație membră decide să nu facă diferența între entitățile cotate și alte entități, exemplele care sunt legate de misiunile de audit al situațiilor financiare pentru entitățile cotate ar trebui să fie luate în considerare pentru aplicarea asupra tuturor misiunilor de audit al situațiilor financiare.

**290.27.** Atunci când se identifică amenințările care nu sunt în mod clar nesemnificative, iar firma decide să accepte sau să continue misiunea de certificare, decizia trebuie să fie documentată. Documentația trebuie să includă o descriere a amenințărilor identificate și a măsurilor de protecție aplicate pentru eliminarea sau reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil.

**290.28.** Evaluarea importanței oricăror amenințări la adresa independenței și a măsurilor de protecție necesare pentru reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil ia în considerare interesul public. Unele entități pot fi de interes public deoarece, ca urmare a activităților lor, a dimensiunii lor sau a statutului lor corporativ, au o mai mare varietate de acționari. Exemplele de astfel de entități pot include companiile cotate, instituțiile de credit, companiile de asigurări și fondurile de pensii. Din cauza puternicului interes public în situațiile financiare ale entităților cotate, unele paragrafe din această secțiune tratează probleme suplimentare care sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entităților cotate. Trebuie să se acorde atenție aplicării cadrului general în legătură cu auditul situațiilor financiare ale entităților cotate față de alți clienți de audit al situațiilor financiare care ar putea fi importante pentru interesul public.

**290.29.** Comitetele de audit au un rol important în guvernarea corporativă atunci când sunt independente în raport cu conducerea clientului și pot asista Consiliul director în ajungerea la concluzia că o firmă este independentă în îndeplinirea rolului său de audit. Ar trebui să existe o comunicare permanentă între firmă și comitetul de audit (sau alt organism de guvernare, dacă nu există un comitet de audit) al entităților cotate cu privire la relații și alte probleme care ar putea, în opinia firmei, să amenințe independența.

**290.30.** Firmele trebuie să își stabilească politici și proceduri legate de comunicările privind independența cu comitetele de audit sau cu alte persoane însărcinate cu guvernarea clientului. În cazul auditului situațiilor financiare ale entităților cotate, firma trebuie să comunice oral și în scris, cel puțin anual, toate relațiile și alte probleme dintre firmă, firmele din rețea și clientul de audit al situațiilor financiare pe care raționamentul profesional al firmei le poate considera că afectează independența. Problemele care vor fi comunicate variază în funcție de circumstanță și trebuie să fie stabilite de către firmă, dar în general trebuie să trateze aspectele importante identificate în această secțiune.

**290.31.** Membrii echipei de certificare și firma trebuie să fie independenți de clientul de certificare în timpul perioadei misiunii de certificare. Perioada misiunii începe atunci când echipa de certificare începe să presteze servicii de certificare și se termină odată cu publicarea raportului de certificare, cu excepția cazului în care misiunea de certificare are o natură recurentă. Dacă misiunea de certificare se preconizează a se repeta, perioada misiunii de certificare se termină cu notificarea de către oricare dintre părți a terminării relației profesionale sau a publicării raportului de certificare, oricare are loc mai târziu.

**290.32.** În cazul misiunii de audit al situațiilor financiare, perioada misiunii include perioada acoperită de situațiile financiare raportate de către firmă. Atunci când o entitate devine un client de audit al situațiilor financiare în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare pe care le va raporta firma, firma va analiza dacă pot fi generate amenințări asupra independenței de către:

- relațiile financiare sau de afaceri cu clientul de audit în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare, dar înainte de acceptarea misiunii de audit al situațiilor financiare; sau
- serviciile anterioare prestate către clientul de audit.

În mod similar, în cazul unei misiuni de certificare care nu este o misiune de audit al situațiilor financiare, firma trebuie să analizeze dacă relațiile financiare sau de afaceri sau serviciile anterioare pot genera amenințări la adresa independenței.

**290.33.** Dacă se prestează un alt serviciu în afara celui de certificare pentru clientul de audit al situațiilor financiare în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare, dar înainte de începerea serviciilor profesionale legate de auditul situațiilor financiare, iar serviciul va fi interzis în timpul perioadei misiunii de audit, trebuie să se analizeze amenințările la adresa independenței, dacă există, care să rezulte din serviciul respectiv. Dacă amenințarea nu este în mod clar nesemnificativă, măsurile de protecție trebuie să fie analizate și aplicate ca fiind necesare pentru reducerea amenințării la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- discutarea problemelor de independență legate de prestarea de alte servicii în afară de cele de certificare cu cei însărcinați cu guvernarea clientului, cum ar fi comitetul de audit;
- obținerea recunoașterii clientului asupra responsabilității pentru rezultatele altor servicii în afara celor de certificare;
- interzicerea personalului care a prestat alte servicii în afara celor de certificare de a participa la misiunea de audit al situațiilor financiare; și
- angajarea unei alte firme pentru revizuirea rezultatelor altor servicii în afara celor de certificare sau angajarea unei alte firme pentru a presta din nou alte servicii în afara celor de certificare, în măsura necesară pentru a-i da posibilitatea de a-și asuma responsabilitatea aceluși serviciu.

**290.34.** Un alt serviciu decât cel de certificare prestat pentru un client de audit necotat pentru situațiile financiare nu va prejudicia independența firmei atunci când clientul devine o entitate cotată, cu condiția ca:

- a) alt serviciu în afara celui de certificare prestat anterior să fie permis conform acestei secțiuni pentru clienții necotați de audit al situațiilor financiare;
- b) serviciul va fi încheiat într-o perioadă rezonabilă de timp în care clientul devine o entitate cotată, dacă este permis conform acestei secțiuni pentru clienții de audit al situațiilor financiare care sunt entități cotate; și
- c) firma a implementat măsuri de protecție adecvate pentru eliminarea amenințărilor la adresa independenței care sunt generate de serviciile anterioare sau pentru reducerea acestora până la un nivel acceptabil.

## ANEXĂ

### la secțiunea 290

#### EXEMPLE

privind modul de abordare conceptuală a independenței  
în circumstanțe specifice

#### Introducere

**290.100.** Următoarele exemple descriu circumstanțele specifice și relațiile care pot genera amenințări la adresa independenței. Exemplele descriu potențialele amenințări generate și măsurile de protecție adecvate pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil în fiecare circumstanță. Exemplele nu sunt exhaustive. În practică, firma, firmele în rețea și membrii echipei de certificare vor fi solicitați să stabilească implicațiile unor circumstanțe și relații similare, dar diferite, și să determine dacă pot fi aplicate măsuri de protecție, incluzând măsurile de protecție din paragrafele 200.12-200.15, pentru a răspunde în mod satisfăcător amenințărilor la adresa independenței.

**290.101.** Unele exemple tratează clienții de audit în timp ce altele tratează clienții certificării care nu sunt clienți de audit al situațiilor financiare. Exemplele ilustrează cum trebuie să fie aplicate măsurile de protecție pentru a îndeplini cerințele pentru membrii echipei de certificare, pentru firma și firmele în rețea, pentru ca acestea să fie independente față de un client de audit al situațiilor financiare și pentru ca membrii echipei de certificare și firma să fie independenți față de un client al certificării care nu este un client de audit al situațiilor financiare. Exemplele nu includ rapoartele de certificare pentru un client al certificării de nonaudit, a căror utilizare este restricționată în mod expres de către utilizatori identificați. În cazul unor astfel de misiuni, membrii echipei de certificare, rudele de gradul I și afinii acestora trebuie să fie independenți față de clientul certificării. Mai mult, firma nu trebuie să dețină un interes financiar important, direct sau indirect, în clientul certificării.

**290.102.** Exemplele ilustrează cum se aplică cadrul general pentru clienții de audit al situațiilor financiare și pentru alți clienți de certificare. Exemplele trebuie să fie citite în coroborare cu paragraful 290.13 care explică faptul că, în majoritatea misiunilor de certificare, există o parte responsabilă care cuprinde și clientul de certificare. Totuși, în unele misiuni de certificare există două părți responsabile. În astfel de circumstanțe, trebuie să se ia în considerare amenințările despre care firma are motive să creadă că pot fi create de interesele și relațiile dintre un membru al echipei de certificare, firma, o firmă din rețea și partea responsabilă cu problema respectivă.

**290.103.** Interpretarea paragrafului 2005-01 din această anexă oferă îndrumări suplimentare privind aplicarea cerințelor legate de independență cuprinse în această secțiune pentru misiunile de certificare care nu reprezintă misiuni de audit al situațiilor financiare.

## Interese financiare

**290.104.** Un interes financiar într-un client al certificării poate genera o amenințare de interes propriu. În evaluarea importanței amenințării și a măsurilor de protecție adecvate, care urmează să fie aplicate pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil, este necesar să se examineze natura interesului financiar. Aceasta include o evaluare a rolului persoanei care deține interesul financiar, importanța interesului financiar și tipul acestuia (direct sau indirect).

**290.105.** Atunci când se evaluează tipul interesului financiar, trebuie să se ia în considerare faptul că interesele financiare pot varia de la interese în care persoana nu are niciun control asupra vehiculului investiției sau a interesului financiar deținut (de exemplu, un fond mutual, un fond închis de investiții sau un vehicul intermediar similar) până la acelea în care persoana deține controlul asupra interesului financiar (de exemplu, ca administrator) sau este capabil să influențeze deciziile privind investiția. Atunci când se evaluează importanța oricărei amenințări la adresa independenței, este important să se ia în considerare gradul de control sau influența care poate fi exercitată asupra intermediarului, a interesului financiar deținut sau a unei strategii de investiție. Atunci când există control, interesul financiar trebuie considerat ca fiind direct. Invers, atunci când deținătorul interesului financiar nu are nicio capacitate de a exercita un astfel de control, interesul financiar trebuie considerat ca fiind indirect.

### Prevederi aplicabile tuturor clienților certificării

**290.106.** Dacă un membru al echipei de certificare sau rudă de gradul I deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în clientul certificării, amenințarea de interes propriu generată va fi atât de importantă încât singurele măsuri de protecție disponibile pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil ar fi:

- să se cedeze interesul financiar direct înainte ca persoana să devină membru al echipei de certificare;
- să se cedeze în totalitate interesul financiar indirect sau să se cedeze o valoare suficientă din acesta, astfel încât interesul rămas să nu mai fie important înainte ca persoana să devină membru al echipei de certificare; sau
- să se elimine membrul echipei de certificare din misiunea de certificare.

**290.107.** Dacă un membru al echipei de certificare sau o rudă de gradul I a acestuia primește, de exemplu sub forma unei moșteniri, a unui cadou sau ca rezultat al unei fuziuni un interes financiar direct sau indirect important în clientul certificării, se va genera o amenințare de interes propriu. Următoarele măsuri de protecție trebuie aplicate pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil:

- să se cedeze interesul financiar la data convenabilă cea mai apropiată; sau
- să se elimine membrul echipei de certificare din misiunea de certificare.

Pe parcursul perioadei dinaintea cedării interesului financiar sau a eliminării individului din echipa de certificare trebuie să se ia în considerare, dacă sunt necesare, măsuri de protecție suplimentare în scopul reducerii amenințării până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- discutarea problemei cu cei însărcinați cu guvernarea, cum ar fi comitetul de audit; sau
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar pentru a revizui munca realizată sau pentru a acorda consultanță, după cum este necesar.

**290.108.** Atunci când un membru al echipei de certificare cunoaște faptul că un afin deține un interes financiar direct sau indirect important în clientul certificării, poate apărea o amenințare de interes propriu. În evaluarea importanței oricărei amenințări, trebuie să se ia în considerare natura relației dintre membrul echipei de certificare și afin precum și importanța interesului financiar. Odată ce a fost evaluată importanța amenințării, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- afinul va ceda întregul interes financiar sau o parte suficientă din acesta la data convenabilă cea mai apropiată;
- discutarea problemei cu cei însărcinați cu guvernarea, cum ar fi comitetul de audit;
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar, care nu a luat parte la misiunea de certificare, pentru a revizui munca efectuată de către membrul echipei de certificare al cărui afin este implicat sau pentru a acorda consultanță, după cum este necesar; sau
- îndepărtarea persoanei respective din misiunea de certificare.

**290.109.** Atunci când o firmă sau un membru al echipei de certificare deține un interes financiar direct sau indirect important în clientul de certificare ca administrator poate apărea o amenințare de interes propriu prin posibila influență a administratorului asupra clientului de certificare. În consecință, un astfel de interes trebuie să fie deținut numai atunci când:

- membrul echipei de certificare, o rudă de gradul I și firma nu sunt beneficiari ai depozitului;
- interesul deținut de către fond în clientul de certificare nu este important pentru fond;
- fondul nu poate exercita o influență semnificativă asupra clientului de certificare; și
- membrul echipei de certificare sau firma nu are o influență semnificativă asupra niciunei decizii cu privire la investiții ce implică un interes financiar în clientul de certificare.

**290.110.** Este necesar să se analizeze dacă o amenințare de interes propriu poate fi generată de către interesele financiare ale persoanelor din afara echipei de certificare, ale rudelor de gradul I și ale afinilor acestora. Astfel de persoane ar include:

- parteneri și rudele lor de gradul I, care nu sunt membri ai echipei de certificare;
- parteneri și angajați din conducere, care furnizează clientului certificării servicii de noncertificare; și
- persoane care au o relație personală apropiată cu un membru al echipei de certificare.

Dacă interesele deținute de către astfel de persoane pot genera o amenințare de interes propriu va depinde de factori, precum:

- structura organizatorică, operațională și de raportare a firmei; și
- natura relației dintre persoana respectivă și membrul echipei de certificare.

Trebuie evaluată importanța amenințării și, dacă amenințarea nu este nesemnificativă în mod clar, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție așa cum este necesar pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- atunci când este cazul, politici în scopul limitării posesiei unor astfel de interese;
- discutarea problemei cu cei însărcinați cu guvernarea, cum ar fi comitetul de audit; sau
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar care nu a luat parte la misiunea de certificare, pentru a revizui munca efectuată sau pentru a acorda consultanță, după cum este necesar.

**290.111.** O încălcare neintenționată a prevederilor acestei secțiuni, care se referă la un interes financiar într-un client al certificării, nu ar afecta independența firmei, a firmei din rețea sau a unui membru al echipei de certificare atunci când:

- firma și firma din rețea au stabilit politici și proceduri care cer tuturor profesioniștilor să raporteze prompt firmei orice încălcare ce derivă din cumpărarea, moștenirea sau altă achiziționare a unui interes financiar în clientul certificării;

- firma și firma din rețea notifică prompt profesionistului că trebuie să se cedeze interesul financiar; și
- cedarea are loc la cea mai apropiată dată practică după identificarea chestiunii sau profesionistul este îndepărtat din echipa de certificare.

**290.112.** Atunci când a avut loc o încălcare neintenționată a acestei secțiuni privitoare la un interes financiar într-un client al certificării, firma trebuie să analizeze dacă trebuie aplicate măsuri de protecție. Asemenea măsuri de protecție ar putea include:

- implicarea unui profesionist contabil suplimentar care nu a luat parte la misiunea de certificare pentru a revizui munca efectuată de către membrul echipei de certificare; sau
- excluderea individului din orice proces important de luare a deciziilor privind misiunea de certificare.

Prevederi aplicabile clienților de audit al situațiilor financiare

**290.113.** Dacă o firmă sau o firmă din rețea are un interes financiar direct într-un client de audit al situațiilor financiare ale firmei, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, renunțarea la interesul financiar ar fi singura măsură adecvată pentru a permite firmei realizarea misiunii.

**290.114.** Dacă o firmă sau o firmă din rețea are un interes financiar semnificativ indirect într-un client de audit al firmei pentru situațiile financiare ale acestuia, se generează, de asemenea, o amenințare privind prelevanța interesului propriu. Singurele acțiuni adecvate pentru a permite firmei să realizeze misiunea ar fi ca firma sau firma din rețea fie să renunțe la interesul indirect în totalitate, fie să renunțe la un procent suficient din acesta, astfel încât interesul rămas să nu mai fie important.

**290.115.** Dacă o firmă sau o firmă din rețea are un interes financiar semnificativ într-o entitate care deține un interes de control într-un client de audit al situațiilor financiare, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Singurele acțiuni adecvate pentru a permite firmei să realizeze misiunea ar fi ca firma sau firma din rețea fie să renunțe la interesul financiar în totalitate, fie să renunțe la un procent suficient de mare din acesta, astfel încât interesul rămas să nu mai fie important.

**290.116.** Dacă planul de pensii al unei firme sau al unei firme din rețea are un interes financiar într-un client de audit al situațiilor financiare, poate apărea o amenințare de interes propriu. Prin urmare, trebuie evaluată semnificația oricărei astfel de amenințări generate și, dacă amenințarea nu este nesemnificativă în mod clar, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil.

**290.117.** Dacă alți parteneri, inclusiv partenerii care nu realizează misiuni de certificare, sau rudele lor de gradul I dețin, în biroul în care partenerul misiunii prestează servicii legate de auditul situațiilor financiare, un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în acel client de audit, amenințarea generată de interesul propriu ar putea fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, astfel de parteneri sau rudele lor de gradul I nu trebuie să dețină niciun interes financiar într-un astfel de client de audit.

**290.118.** Biroul în care partenerul misiunii desfășoară auditul situațiilor financiare nu este, în mod necesar, biroul în care acel partener este numit. Prin urmare, atunci când partenerul misiunii este localizat într-un birou diferit de cel al celorlalți membri ai echipei de certificare trebuie să se determine rațional în care birou practică partenerul activității legate de respectivul audit.

**290.119.** Dacă alți parteneri și angajați din conducere care furnizează clientului de audit alte servicii în afara celor de certificare, cu excepția celor a căror implicare este în mod clar lipsită de importanță sau a rudelor de gradul I, dețin un interes financiar direct sau un interes financiar important indirect în clientul de audit, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, astfel de angajați sau rudele lor de gradul I nu trebuie să dețină niciun interes financiar într-un astfel de client de audit.

**290.120.** Un interes financiar într-un client de audit care este deținut de o rudă de gradul I a: a) unui partener localizat în biroul în care partenerul misiunii desfășoară auditul; sau b) unui partener sau angajat din conducere care furnizează clientului de audit alte servicii în afara celor de certificare nu este considerat că generează o amenințare inacceptabilă dacă este primit ca rezultat al drepturilor lor de angajare (de exemplu, dreptul la pensie sau dreptul la opțiuni pe acțiuni) și, acolo unde este necesar, se aplică măsuri de protecție corespunzătoare pentru a reduce orice amenințare la adresa independenței la un nivel acceptabil.

**290.121.** Poate fi generată o amenințare de interes propriu dacă firma sau firma din rețea ori un membru al echipei de certificare are un interes într-o entitate și un client de audit al situațiilor financiare sau un director, ofițer ori un deținător care îl controlează, deține, de asemenea, o investiție în acea entitate. Independența nu este compromisă în ceea ce privește clientul de audit dacă respectivele interese ale firmei, firmei din rețea sau ale membrului echipei de certificare și ale clientului de audit sau directorului, ofițerului sau deținătorului controlului sunt lipsite de importanță, iar clientul de audit nu poate exercita o influență semnificativă asupra entității. Dacă un interes este semnificativ fie pentru firmă, fie pentru firma din rețea sau pentru clientul de audit, iar clientul de audit poate exercita o influență semnificativă asupra entității, nu este disponibilă nicio măsură de protecție pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil, iar firma sau firma din rețea fie trebuie să cedeze interesul respectiv, fie să refuze misiunea de audit. Orice membru al echipei de certificare, care deține un astfel de interes semnificativ, trebuie:

- să cedeze interesul;
- să cedeze o parte suficientă din interes, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ;
- să se retragă din audit.

Prevederi aplicabile clienților certificării de nonaudit al situațiilor financiare

**290.122.** Dacă o firmă deține un interes financiar direct într-un client de certificare care nu este un client de audit, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, cedarea interesului financiar ar fi singura acțiune adecvată care ar permite firmei să realizeze misiunea.

**290.123.** Dacă o firmă deține un interes financiar material indirect într-un client al certificării care nu este un client de audit al situațiilor financiare, se generează, de asemenea, o amenințare de interes propriu. Singura acțiune adecvată care să permită firmei să realizeze misiunea ar fi fie ca firma să cedeze interesul indirect în totalitate, fie să cedeze un procent suficient din acesta, astfel încât interesul rămas să nu mai fie important.

**290.124.** Dacă o firmă deține un interes financiar important într-o entitate care are un interes de control într-un client al certificării care nu este un client de audit al situațiilor financiare, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Singura acțiune adecvată pentru a permite firmei să realizeze misiunea ar fi fie ca firma să cedeze interesul financiar în totalitate, fie să cedeze un procent suficient din acesta, astfel încât interesul rămas să nu mai fie important.

Împrumuturi și garanții

**290.125.** Un împrumut de la sau o garanție pentru un împrumut luată de un client al certificării care este o bancă sau o instituție similară nu ar genera o amenințare la adresa independenței, cu condiția ca împrumutul sau garanția să fie făcut (făcută) pe baza unor proceduri, condiții și cerințe normale de împrumut și ca împrumutul să fie lipsit de importanță atât pentru firmă, cât și pentru clientul certificării. Dacă împrumutul este important pentru clientul certificării sau pentru firmă, poate fi posibil ca, prin intermediul aplicării unor măsuri de protecție, să se reducă amenințarea generată de interesul propriu până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include implicarea unui profesionist contabil suplimentar din afara firmei sau a firmei din rețea, pentru a revizui munca efectuată.

**290.126.** Un împrumut sau o garanție acordată (acordată) de un client al certificării, care este o bancă sau o instituție similară, unui membru al echipei de certificare sau unei rude de gradul I a acestuia nu ar genera o amenințare la adresa independenței, cu condiția ca împrumutul să fie făcut pe baza unor proceduri, condiții și cerințe normale de împrumut. Exemplele de astfel de împrumuturi includ ipotecile pe casă, soldurile bancare debitoare, împrumuturile pentru mașini și soldul cărților de credit.

**290.127.** În mod similar, depozitele făcute sau conturile de brokeraj ale unei firme sau ale unui membru al echipei de certificare cu un client al certificării care este o bancă, un broker ori o instituție similară nu ar genera o amenințare la adresa independenței, cu condiția ca depozitul sau contul să fie deținut în condiții comerciale normale.

**290.128.** Dacă firma sau un membru al echipei de certificare acordă un împrumut unui client al certificării care nu este o bancă sau o instituție similară ori garantează împrumutul unui astfel de client al certificării, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil decât dacă împrumutul sau garanția este lipsită de importanță atât pentru firmă sau pentru membrul echipei de certificare, cât și pentru clientul certificării.

**290.129.** În mod similar, dacă firma sau un membru al echipei de certificare acceptă un împrumut de la sau are un împrumut garantat de un client al certificării care nu este o bancă ori o instituție similară, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil decât dacă împrumutul sau garanția este lipsită de importanță atât pentru firmă sau membrul echipei de certificare, cât și pentru clientul certificării.

**290.130.** Exemplele din paragrafele 290.125-290.129 se referă la împrumuturi și garanții între firmă și clientul certificării. În cazul unei misiuni de audit al situațiilor financiare, prevederile trebuie aplicate firmei, tuturor firmelor din rețea și clientului de audit.

Relații strânse de afaceri cu clienții certificării

**290.131.** O relație strânsă de afaceri între o firmă sau un membru al echipei de certificare și clientul certificării ori conducerea acestuia sau între firmă, o firmă din rețea și un client de audit al situațiilor financiare va implica un interes comercial sau un interes financiar comun și poate duce la amenințări generate de interesul propriu și intimidare. Exemple de astfel de relații sunt următoarele:

- deținerea unui interes material financiar într-o asocierie în participație cu un client al certificării sau cu un deținător de control, director, ofițer ori o altă persoană care exercită funcții de conducere pentru acel client;
- aranjamente pentru a combina unul sau mai multe servicii ori produse ale firmei cu unul sau mai multe servicii ori produse ale clientului certificării și pentru a comercializa pachetul cu referire la ambele părți; și
- aranjamente privind distribuția sau comercializarea în conformitate cu care firma acționează ca distribuitor ori comerciant al produselor ori serviciilor clientului certificării sau clientul certificării acționează ca distribuitor ori comerciant al produselor sau serviciilor firmei.

În cazul unui client de audit al situațiilor financiare, cu excepția cazului în care interesul financiar nu este important, iar relația este în mod clar nesemnificativă pentru firmă, pentru firma din rețea și pentru clientul de audit, nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În cazul unui client al certificării care nu este un client de audit al situațiilor financiare, dacă interesul financiar nu este lipsit de importanță, iar relația nu este în mod clar nesemnificativă pentru firmă și pentru clientul certificării, nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, în toate aceste circumstanțe, singurele soluții posibile sunt:

- încheierea relației de afaceri;
- reducerea complexității relației, astfel încât interesul financiar să fie lipsit de importanță, iar relația să fie în mod clar nesemnificativă; sau
- refuzarea misiunii de certificare.

Exceptând situația în care orice astfel de interes financiar este nesemnificativ, iar relația este în mod clar nesemnificativă pentru membrul echipei de certificare, singura măsură de protecție adecvată ar fi eliminarea persoanei din echipa de certificare.

**290.132.** În cazul unui client de audit al situațiilor financiare, relațiile de afaceri care implică un interes deținut de către firmă, de firma din rețea sau de un membru al echipei de certificare sau rudele lor de gradul I într-o entitate afiliată, atunci când clientul de audit sau un director ori ofițer al 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:

- relația să fie în mod clar nesemnificativă pentru firmă, firma din rețea și clientul de audit;
- interesul deținut să fie lipsit de importanță pentru investitor sau grupul de investitori; și
- interesul să nu îi acorde investitorului sau grupului de investitori capacitatea de a controla entitatea afiliată.

**290.133.** Achiziționarea de bunuri și servicii de la un client al certificării de către firmă (sau de la un client de audit al situațiilor financiare de către o firmă din rețea) sau de un membru al echipei de certificare nu ar genera, în general, o amenințare la adresa independenței, cu condiția ca tranzacția să se încadreze în cursul normal al afacerii și să se desfășoare în condiții obiective. Cu toate acestea, astfel de tranzacții pot fi de o asemenea natură sau magnitudine încât să genereze o amenințare de interes propriu. Dacă amenințarea generată nu este în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Asemenea măsuri de protecție ar putea include:

- eliminarea sau reducerea magnitudinii tranzacției;
- îndepărtarea individului din echipa de certificare; sau
- discutarea acestui aspect cu cei însărcinați cu guvernarea, cum ar fi comitetul de audit.

Relații familiale și personale

**290.134.** Relațiile familiale și personale dintre un membru al echipei de certificare și un director, un ofițer sau anumiți angajați, în funcție de rolul acestora, ale clientului certificării pot duce la amenințări generate de interesul propriu, familiaritate sau intimidare. Nu este posibil să se descrie în detaliu importanța amenințărilor pe care le pot genera astfel de relații. Importanța va depinde de un număr de factori, inclusiv de responsabilitățile individului referitoare la misiunea de certificare, de gradul de

apropiere a relației și rolul membrului familiei sau al altei persoane în cadrul companiei clientului certificării. În consecință, există un spectru larg de circumstanțe care trebuie evaluate și de măsuri de protecție care trebuie aplicate pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil.

**290.135.** Atunci când o rudă de gradul I a unui membru al echipei de certificare ocupă funcția de director, ofițer sau este angajat al clientului certificării și se află în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză al misiunii de certificare sau a fost într-o astfel de poziție în orice perioadă acoperită de misiune, amenințările la adresa independenței pot fi reduse la un nivel acceptabil numai prin îndepărtarea individului din echipa de certificare. Gradul de apropiere al relației este de asemenea natură încât nicio altă măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la adresa independenței până la un nivel acceptabil. Dacă nu se utilizează aplicarea acestei măsuri de protecție, singura soluție este retragerea din misiunea de certificare. De exemplu, în cazul auditării unor situații financiare, dacă soția/soțul unui membru al echipei de certificare este angajată/angajat într-o poziție prin care exercită o influență directă și semnificativă asupra pregătirii rapoartelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului de audit, amenințarea la adresa independenței ar putea fi redusă la un nivel acceptabil numai prin îndepărtarea persoanei respective din echipa de certificare.

**290.136.** Atunci când o rudă de gradul I a unui membru al echipei de certificare este angajată într-un post de unde poate exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză al misiunii de certificare, pot apărea amenințări la adresa independenței. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- poziția pe care o deține ruda de gradul I în cadrul companiei-client; și
- rolul profesionistului din echipa de certificare.

Importanța amenințării trebuie evaluată și, dacă amenințarea nu este în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- eliminarea persoanei din echipa de certificare;
- acolo unde este posibil, structurarea responsabilităților echipei de certificare astfel încât profesionistul să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea rudei de gradul I; sau
- politici și proceduri pentru a împuternici personalul să comunice conducerii firmei orice aspect legat de independență și obiectivitate care l-ar putea preocupa.

**290.137.** Atunci când un afin al unui membru al echipei de certificare este director, ofițer sau angajat al clientului de certificare într-un post de unde poate exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză al misiunii de certificare, pot apărea amenințări la adresa independenței. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- poziția pe care o deține afinul în cadrul companiei clientului; și
- rolul profesionistului din echipa de certificare.

Importanța amenințării trebuie evaluată și, dacă amenințarea nu este în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- eliminarea persoanei din echipa de certificare;
- acolo unde este posibil, structurarea responsabilităților echipei de certificare, astfel încât profesionistul să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea rudei de gradul I; sau
- politici și proceduri pentru a împuternici personalul să comunice conducerii firmei orice aspect legat de independență și obiectivitate care l-ar putea preocupa.

**290.138.** În plus, amenințările generate de interesul propriu, familiaritate sau intimidare pot apărea atunci când o persoană care nu este rudă de gradul I sau afin al echipei de certificare are o relație apropiată cu membrul echipei de certificare și ocupă funcția de director, ofițer sau este angajat al clientului certificării, aflându-se în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză al misiunii de certificare. Prin urmare, membrii echipei de certificare sunt responsabili pentru identificarea oricăror astfel de persoane și pentru consultarea în conformitate cu procedurile firmei. Evaluarea importanței oricărei amenințări generate și a măsurilor de protecție adecvate în vederea eliminării amenințării sau a reducerii acesteia la un nivel acceptabil va include aspecte cum ar fi gradul de apropiere al relației și rolul persoanei în cadrul companiei clientului certificării.

**290.139.** Este necesar să se analizeze dacă amenințările generate de interesul propriu, familiaritate sau intimidare pot apărea în cazul unei relații personale sau de familie între un partener ori angajat al firmei care nu este un membru al echipei de certificare și un director, un ofițer ori un angajat al clientului certificării aflat în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză al misiunii de certificare. Prin urmare, partenerii și angajații firmei sunt responsabili pentru identificarea oricăror astfel de relații și pentru consultarea în conformitate cu procedurile firmei. Evaluarea importanței oricărei amenințări generate și a măsurilor de protecție adecvate în vederea eliminării amenințării sau a reducerii acesteia până la un nivel acceptabil va include aspecte cum ar fi gradul de apropiere al relației, interacțiunea profesionistului firmei cu echipa de certificare, poziția deținută în cadrul firmei și rolul persoanei în cadrul clientului certificării.

**290.140.** O încălcare neintenționată a acestei secțiuni referitoare la relațiile familiale și personale nu ar afecta independența unei firme sau a unui membru al echipei de certificare atunci când:

- firma a stabilit politici și proceduri care solicită ca toți profesioniștii să raporteze prompt firmei orice încălcări ce rezultă din schimbări în statutul de angajare a rudelor de gradul I sau a afinilor lor ori alte relații personale care generează amenințări la independență;
- fie responsabilitățile echipei de certificare sunt restructurate astfel încât profesionistul să nu fie confruntat cu aspecte care se află sub responsabilitatea persoanei cu care el sau ea este în relație de rudenie ori cu care are o relație personală, fie, dacă acest lucru nu este posibil, firma îndepărtează prompt profesionistul din echipa de certificare;
- se acordă o atenție suplimentară revizuirii muncii profesionistului.

**290.141.** Atunci când a avut loc o încălcare neintenționată a acestei secțiuni cu privire la relațiile familiale și personale, firma trebuie să ia în considerare dacă trebuie aplicate măsuri de protecție. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- implicarea unui profesionist contabil suplimentar, care nu a luat parte la misiunea de certificare, pentru a revizui munca efectuată de către membrul echipei de certificare; sau
- excluderea individului din orice proces decizional important cu privire la misiunea de certificare.

Angajarea la clienții certificării

**290.142.** Independența unei firme sau a membrului echipei de certificare poate fi periclitată dacă un director, un ofițer sau un angajat al clientului certificării aflat în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză al misiunii de certificare a fost un membru al echipei de certificare sau un partener al firmei. Astfel de circumstanțe pot genera

amenințări asociate interesului propriu, familiarității și intimidării, în special atunci când între persoană și fosta sa firmă se păstrează relații semnificative. În mod similar, independența unui membru al echipei de certificare poate fi amenințată atunci când o persoană participă la misiunea de certificare știind sau având motive să considere că el sau ea urmează sau se poate alătura clientului certificării în viitor.

**290.143.** Dacă un membru al echipei de certificare, partener sau fost partener al firmei s-a alăturat clientului certificării, semnificația amenințărilor generate privitoare la interesul propriu, familiaritate sau intimidare va depinde de următorii factori:

- poziția pe care persoana a ocupat-o la clientul certificării;
- gradul de implicare al individului în cadrul echipei de certificare;
- perioada de timp care a trecut de când persoana a fost membru al echipei de certificare sau al firmei; și
- poziția anterioară a individului în cadrul echipei de certificare sau al firmei.

Importanța amenințării trebuie evaluată și, dacă amenințarea nu este în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- să se determine cât de adecvată sau de necesară este modificarea planului de certificare pentru misiunea de certificare;
- desemnarea unei echipe de certificare pentru misiunea de certificare ulterior, care să aibă o experiență suficientă cu privire la persoana care s-a alăturat clientului certificării;
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar, care nu a fost un membru al echipei de certificare, pentru a revizui munca efectuată sau, altfel, pentru a acorda consultanță, după cum este necesar; sau
- revizuirea controlului calității misiunii de certificare.

În toate cazurile sunt necesare următoarele măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil:

- persoana vizată nu are dreptul la niciun beneficiu sau plată din partea firmei decât dacă aceasta este făcută în conformitate cu aranjamente fixe predeterminedate. Mai mult, orice sumă datorată persoanei nu trebuie să fie atât de semnificativă încât să amenințe independența firmei;
- persoana nu mai participă sau nu pare să participe la activitățile de afaceri sau profesionale ale firmei.

**290.144.** O amenințare generată de interesul propriu apare atunci când un membru al echipei de certificare participă la misiunea de certificare deși știe sau are motive să considere că ea sau el urmează ori se poate alătura clientului certificării în viitor. Această amenințare poate fi redusă până la un nivel acceptabil prin aplicarea următoarelor măsuri de protecție:

- politici și proceduri care cer persoanei să notifice firma atunci când încep negocieri serioase de angajare la clientul certificării;
- eliminarea persoanei din misiunea de certificare.

În plus, trebuie să se analizeze dacă trebuie să se efectueze sau nu o revizuire independentă a tuturor evaluărilor semnificative pe care le-a făcut persoana respectivă pe parcursul misiunii.

Servicii recente furnizate clienților certificării

**290.145.** Prezența în echipa de certificare a unui fost ofițer, director sau angajat al clientului certificării poate reprezenta o amenințare generată de interesul propriu, de autorevizuire și de familiaritate. Acest fapt ar fi adevărat, în special, atunci când un membru al echipei de certificare trebuie să raporteze, de exemplu, subiectul în cauză pe care el sau ea l-a pregătit ori elementele situațiilor financiare pe care el sau ea le-a evaluat în timp ce era angajat/angajată la clientul certificării.

**290.146.** Dacă pe parcursul perioadei acoperite de raportul de certificare un membru al echipei de certificare a lucrat ca ofițer sau director al clientului certificării sau a fost un angajat într-un post din care exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză al activității de certificare, amenințarea generată ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, astfel de persoane nu trebuie numite în echipa de certificare.

**290.147.** Dacă înainte de perioada acoperită de raportul de certificare un membru al echipei de certificare a lucrat ca ofițer sau director al clientului certificării ori a fost un angajat pe un post din care exercita o influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză al activității de certificare, aceasta poate reprezenta o amenințare generată de interesul propriu, autorevizuire și familiaritate. De exemplu, astfel de amenințări ar fi generate dacă o decizie luată sau o lucrare realizată de către persoana respectivă în perioada anterioară, în timp ce era angajată a clientului certificării, va fi evaluată în perioada curentă ca parte a activității curente de certificare. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- poziția pe care persoana a deținut-o în cadrul companiei clientului certificării;
- perioada de timp care a trecut de când persoana a părăsit compania clientului certificării; și
- rolul pe care persoana îl ocupă în echipa de certificare.

Importanța amenințării trebuie evaluată, iar, în cazul în care amenințarea nu este în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil.

Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- implicarea unui profesionist contabil suplimentar pentru a revizui munca efectuată de persoana respectivă ca parte a echipei de certificare sau pentru a acorda consultanță, după caz; sau
- discutarea aspectului cu cei din conducere, cum ar fi comitetul de audit.

Serviciul ca ofițer sau director în consiliul de conducere al clienților certificării

**290.148.** Dacă un partener sau angajat al firmei lucrează în calitate de ofițer ori de director în consiliul de conducere al clientului certificării, amenințările generate de autorevizuire și de interesul propriu ar fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce până la un nivel acceptabil. În cazul unei misiuni de audit al situațiilor financiare, dacă un partener sau angajat al unei firme în rețea ar urma să lucreze în calitate de ofițer ori director în consiliul unui client de audit, amenințările generate ar fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce până la un nivel acceptabil. În consecință, dacă o astfel de persoană ar urma să accepte o asemenea poziție, singurul curs de acțiune este de a refuza implicarea în acțiune sau de a se retrage din activitatea de certificare.

**290.149.** Postul de secretar al companiei are diferite implicații în diferite jurisdicții. Îndatoririle pot fi administrative, precum administrarea personalului și menținerea înregistrărilor și registrelor companiei, până la îndatoriri diverse, de tipul certificării că firma se conformează reglementărilor sau consultanță cu privire la probleme de conducere corporativă. În general, această poziție este considerată ca implicând un grad apropiat de asociere cu entitatea și poate duce la amenințări generate de autorevizuire și favorizare.

**290.150.** Dacă un partener sau un angajat al firmei ori al unei firme în rețea este secretarul companiei pentru un client de audit, amenințările generate de autorevizuire și favorizare ar fi, în general, atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce până la un nivel acceptabil. Atunci când practica este în mod specific permisă sub incidența legislației

locale, a regulilor profesionale sau a practicii, îndatoririle și funcțiile asumate trebuie să se limiteze la cele de rutină și de natură formală administrativă, ca, de exemplu, pregătirea minutelor și păstrarea rapoartelor legale.

**290.151.** Serviciile administrative de rutină care ajută la munca de secretariat a companiei sau activitatea de consultanță referitoare la problemele administrative de secretariat ale companiei nu sunt percepute în general ca afectând independența, cu condiția ca echipa managerială a clientului să fie cea care ia toate deciziile relevante.

Colaborarea îndelungată a personalului de conducere cu clienții ai certificării

**290.152.** Utilizarea aceluiași personal de conducere într-o activitate de certificare pe parcursul unei perioade lungi de timp poate duce la o amenințare generată de familiaritate. Importanța amenințării va depinde de factori ca, de exemplu:

- perioada de timp în care persoana a fost membră a echipei de certificare;
- rolul persoanei în echipa de certificare;
- structura firmei; și
- natura activității de certificare.

Importanța amenințării trebuie evaluată, iar în cazul în care amenințarea nu este în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- rotația personalului de conducere din echipa de certificare;
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar care nu a fost un membru al echipei de certificare, pentru a revizui munca efectuată de către personalul din conducere sau pentru a acorda consultanță, după caz; sau
- controale de calitate interne independente.

Clienți de audit al situațiilor financiare care sunt entități cotate

**290.153.** Colaborarea cu același partener responsabil cu revizuirea controlului calității misiunii într-un audit al situațiilor financiare pe o perioadă lungă de timp poate duce la o amenințare generată de familiaritate. Această amenințare este în mod particular relevantă în contextul de audit al entităților cotate și trebuie luate măsuri de protecție în astfel de situații pentru a reduce o astfel de amenințare până la un nivel acceptabil. Prin urmare, pentru auditul situațiilor financiare ale entităților cotate:

- partenerul misiunii și persoana responsabilă cu revizuirea controlului calității misiunii trebuie schimbați după exercitarea oricăreia dintre responsabilități sau a combinației dintre cele două pe o perioadă predeterminată, care nu trebuie să depășească, în mod normal, 7 ani; și
- partenerul schimbat după o perioadă predeterminată de timp nu are dreptul să participe la misiunea de audit până când nu a trecut o altă perioadă de timp, în mod normal de 2 ani.

**290.154.** Atunci când un client de audit al situațiilor financiare devine o entitate cotată, perioada de timp în care partenerul misiunii sau persoana responsabilă cu revizuirea controlului calității a lucrat pentru clientul de audit în acea funcție trebuie luată în considerare în determinarea momentului în care partenerul trebuie schimbat. Cu toate acestea, persoana respectivă poate continua să servească drept partener al misiunii sau ca persoană responsabilă cu revizuirea controlului calității pentru încă 2 ani înainte de a se efectua rotația.

**290.155.** Deși partenerul misiunii sau persoana responsabilă cu revizuirea controlului calității va fi schimbat/schimbată după o astfel de perioadă predeterminată, în anumite circumstanțe, poate fi necesar un anumit grad de flexibilitate privind momentul rotației. Exemple de astfel de circumstanțe includ:

- situațiile în care continuitatea partenerului misiunii are o importanță deosebită pentru clientul de audit al situațiilor financiare, de exemplu, în cazul când vor exista schimbări majore în structura clientului de audit, schimbări care, în mod normal, ar coincide cu rotația persoanei respective; și
- situații în care, datorită mărimii firmei, rotația nu este posibilă sau nu constituie o măsură de protecție adecvată.

În toate aceste circumstanțe, în care persoana nu este rotită după o astfel de perioadă predeterminată, trebuie luate măsuri de protecție echivalente pentru a reduce orice amenințări până la un nivel acceptabil.

**290.156.** Atunci când o firmă are doar câțiva angajați care dețin cunoștințele și experiența necesare pentru a servi drept partener al misiunii sau ca persoană responsabilă cu revizuirea controlului calității pentru un client de audit al situațiilor financiare care este companie cotată, rotația poate să nu constituie o măsură de protecție adecvată. În aceste circumstanțe firma trebuie să ia alte măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar presupune și implicarea unui profesionist contabil suplimentar care nu a fost asociat echipei de certificare, pentru a revizui munca efectuată sau pentru a acorda consultanță, după caz. Această persoană ar putea fi cineva din afara firmei sau cineva din interiorul firmei care nu a fost asociat echipei de certificare.

Prestarea de alte servicii în afara celor de certificare pentru clienții certificării

**290.157.** În mod tradițional, firmele au furnizat clienților certificării o gamă de alte servicii în afara celor de certificare, care sunt compatibile cu abilitățile și experiența lor. Clienții certificării apreciază beneficiile pe care le primesc din colaborarea cu aceste firme care cunosc bine afacerea și care își folosesc cunoștințele și abilitățile și în alte domenii. Mai mult, furnizarea unor astfel de servicii în afara celor de certificare va face, adesea, ca echipa de certificare să obțină informații privind afacerea și activitatea clientului certificării, ceea ce este foarte util activității de certificare. Cu cât este mai cuprinzătoare cunoașterea afacerii clientului certificării, cu atât mai bine va înțelege echipa de certificare procedurile și controlul clientului certificării, precum și riscurile asociate afacerilor și cele financiare cu care se confruntă acesta. Cu toate acestea, furnizarea de alte servicii în afara celor de certificare poate constitui o amenințare la adresa independenței firmei, a unei firme în rețea sau a membrilor echipei de certificare, în special cu privire la amenințările percepute la adresa independenței. În consecință, este necesară evaluarea importanței oricărei amenințări generate de prestarea unor astfel de servicii. În unele cazuri poate fi posibilă eliminarea sau reducerea amenințării generate prin aplicarea de măsuri de protecție. În alte cazuri nu există nicio măsură de protecție care să reducă amenințarea până la un nivel acceptabil.

**290.158.** Următoarele activități ar duce, în general, la amenințări generate de interesul propriu sau de autorevizuire, atât de importante încât numai evitarea activității sau refuzul implicării în misiunea de certificare ar reduce amenințările până la un nivel acceptabil:

- autorizarea, executarea sau consumarea tranzacției ori, cu alte cuvinte, exercitarea autorității în numele clientului certificării sau deținerea autorității de a proceda astfel;
- determinarea recomandărilor firmei care trebuie implementate; și
- raportarea, de pe un post de conducere, către cei însărcinați cu guvernarea.

**290.159.** Exemplele prezentate în paragrafele 290.165-290.204 sunt tratate în contextul prestării de alte servicii în afara celor de certificare pentru un client al certificării. Amenințările potențiale la adresa independenței vor apărea, cel mai frecvent, atunci când un alt serviciu în afara celui de certificare va fi furnizat unui client de audit al situațiilor financiare. Situațiile financiare ale



unei entități furnizează informații financiare despre o gamă largă de tranzacții și evenimente în care a fost implicată entitatea. Cu toate acestea, subiectul în cauză al unor alte servicii de certificare poate fi limitat ca natură. Totuși, amenințările la adresa independenței pot apărea, de asemenea, atunci când o firmă furnizează un alt serviciu în afara celui de certificare asociat unei misiuni de certificare de nonaudit. În astfel de cazuri trebuie să se ia în considerare gradul de implicare al firmei în subiectul în cauză al misiunii de certificare de nonaudit, dacă poate apărea vreo amenințare generată de autorevizuire și dacă amenințările la adresa independenței pot fi reduse până la un nivel acceptabil prin aplicarea de măsuri de protecție sau dacă misiunea de noncertificare trebuie refuzată. Atunci când alt serviciu în afara celui de certificare nu este asociat misiunii de certificare de nonaudit, amenințările la adresa independenței vor fi, în general, în mod clar ne semnificative.

**290.160.** Următoarele activități pot genera, de asemenea, amenințări de autorevizuire sau interes propriu:

- deținerea custodiei activelor unui client al certificării;
- supravegherea angajaților clientului certificării în realizarea activităților lor normale de rutină; și
- elaborarea unor documente-sursă sau a unor date inițiale, în formă electronică ori în altă formă, prin care se evidențiază desfășurarea unei tranzacții (de exemplu, ordine de achiziționare, înregistrări ale statelor de plată și comenzile clienților).

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și, în cazul în care amenințarea nu este în mod clar ne semnificativă, trebuie analizate și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- luarea de măsuri astfel încât personalul care furnizează astfel de servicii să nu fie implicat în misiunea de certificare;
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar pentru a oferi consiliere cu privire la impactul potențial al activităților asupra independenței firmei și a echipei de certificare; sau
- alte măsuri de protecție relevante, stabilite prin reglementări naționale.

**290.161.** Noile evoluții în afaceri, evoluția piețelor financiare, schimbările rapide în tehnologia informațiilor și consecințele pentru gestiune și control fac imposibilă elaborarea unei liste complete care să includă toate situațiile atunci când se furnizează alte servicii în afara celor de certificare pentru un client de certificare care ar putea genera amenințări la adresa independenței și diferitele măsuri de protecție care ar putea elimina aceste amenințări sau le-ar reduce până la un nivel acceptabil. Cu toate acestea, în general, o firmă poate furniza servicii dincolo de misiunea de certificare, cu condiția ca orice amenințări la adresa independenței să fi fost reduse până la un nivel acceptabil.

**290.162.** Următoarele măsuri de protecție pot fi, în mod special, relevante pentru reducerea până la un nivel acceptabil a amenințărilor generate de prestarea altor servicii decât cele de certificare către clienți de certificare:

- politici și proceduri care să interzică profesioniștilor angajați să ia decizii de conducere pentru clientul de certificare sau să își asume responsabilitatea pentru astfel de decizii;
- discutarea aspectelor legate de independență referitoare la prestarea de alte servicii decât cele de certificare cu cei însărcinați cu guvernarea, cum ar fi comitetul de audit;
- politici în cadrul companiei clientului certificării cu privire la responsabilitatea de supraveghere a altor servicii decât cele de certificare de către firmă;
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar pentru a oferi consiliere privind impactul potențial al altei misiuni în afara celei de certificare asupra independenței membrului echipei de certificare și a firmei;
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar din afara firmei pentru a oferi certificare cu privire la un aspect sensibil din cadrul misiunii de certificare;
- obținerea recunoașterii clientului certificării cu privire la responsabilitatea pentru rezultatele muncii realizate de către firmă;
- informarea celor însărcinați cu guvernarea, cum ar fi comitetul de audit, asupra naturii și valorii onorariilor percepute; sau
- încheierea de aranjamente, astfel încât personalul ce furnizează alte servicii decât cele de certificare să nu fie implicat în misiunea de certificare.

**290.163.** Înainte ca firma să accepte o misiune pentru a furniza un alt serviciu decât cel de certificare unui client al certificării, trebuie analizat dacă prestarea unui astfel de serviciu ar genera o amenințare la adresa independenței. În situațiile în care o amenințare generată nu este în mod clar ne semnificativă, o altă misiune decât cea de certificare trebuie să fie refuzată, cu excepția cazului în care pot fi aplicate măsuri de protecție adecvate pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.

**290.164.** Prestarea anumitor servicii în afară de cele de certificare unor clienți de audit poate genera amenințări la adresa independenței, care să fie atât de semnificative încât nicio măsură de protecție să nu le poată elimina sau reduce până la un nivel acceptabil. Cu toate acestea, prestarea de astfel de servicii pentru o entitate asociată, precum elemente ale situațiilor financiare divizate sau distincte ale unor astfel de clienți, poate fi permisă atunci când orice amenințare la adresa independenței firmei a fost redusă până la un nivel acceptabil prin aranjamente cu acea entitate, elementele situațiilor financiare divizate sau distincte urmând a fi auditate de către o altă firmă, ori când o altă firmă prestează din nou alt serviciu în afara celui de certificare într-o asemenea măsură încât să-i permită acesteia asumarea responsabilității pentru acel serviciu.

Pregătirea registrelor contabile și a situațiilor financiare

**290.165.** Asistarea unui client de audit al situațiilor financiare cu privire la aspecte cum ar fi pregătirea registrelor contabile sau a situațiilor financiare poate reprezenta o amenințare generată de autorevizuire atunci când situațiile financiare sunt auditate ulterior de către firmă.

**290.166.** Este responsabilitatea conducerii clientului de audit al situațiilor financiare să se asigure că registrele contabile sunt ținute și situațiile financiare sunt elaborate, deși se poate solicita asistență din partea firmei. Dacă personalul firmei sau al firmei în rețea ce furnizează o astfel de asistență ia deciziile la nivel de conducere, amenințarea generată de autorevizuire nu ar putea fi redusă până la un nivel acceptabil prin nicio măsură de protecție. În consecință, personalul nu trebuie să ia astfel de decizii. Exemple de asemenea decizii la nivelul conducerii includ următoarele:

- stabilirea sau schimbarea intrărilor în registru sau a clasificărilor pentru conturi ori tranzacții ori a altor înregistrări contabile fără a obține aprobarea clientului de audit al situațiilor financiare;
- autorizarea sau aprobarea tranzacțiilor; și
- pregătirea documentelor-sursă sau a datelor inițiale (inclusiv deciziile privind ipotezele de evaluare) ori operarea de schimbări în astfel de documente sau date.

**290.167.** Procesul de audit implică un dialog intens între firmă și conducerea clientului de audit al situațiilor financiare. Pe parcursul acestui proces, conducerea solicită și primește informații semnificative care privesc aspecte precum principiile contabile și prezentarea situațiilor financiare, în ce măsură sunt adecvate controalele și metodele utilizate în determinarea valorilor declarate ale activelor și pasivelor. Asistența tehnică de această natură și consilierea privind principiile de contabilitate pentru clienții de audit al situațiilor financiare reprezintă mijloace adecvate pentru promovarea prezentării corecte a situațiilor

financiare. Furnizarea unei astfel de consilieri nu constituie, în general, o amenințare la adresa independenței firmei. În mod similar, procesul de auditare a situațiilor financiare poate implica asistarea unui client de audit în rezolvarea problemelor legate de reconcilierea conturilor, analizarea și acumularea informațiilor pentru raportare regulată, asistarea elaborării situațiilor financiare consolidate (inclusiv conversia conturilor statutare locale pentru a fi conforme cu politicile de contabilitate ale grupului și tranziția la un cadru general diferit de raportare ca, de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară), pregătirea proiectelor pentru elementele de prezentat, propunerea ajustării intrărilor în registru și furnizarea de asistență și consiliere în pregătirea conturilor statutare locale ale filialelor. Aceste servicii sunt considerate a fi o parte normală a procesului de audit și ele nu reprezintă, în circumstanțe normale, amenințări la adresa independenței.

**290.168.** Exemplele din paragrafele 290.169-290.172 indică faptul că amenințările generate de autoexaminare pot apărea dacă firma este implicată în pregătirea registrelor contabile sau a situațiilor financiare și acele situații financiare vor constitui, ulterior, subiectul în cauză al unei misiuni de auditare a firmei. Această noțiune poate fi aplicată și în situațiile în care subiectul în cauză al misiunii de certificare nu îl constituie situațiile financiare. De exemplu, o amenințare generată de autoexaminare ar apărea dacă firma ar elabora și ar pregăti informații financiare estimate și, ulterior, ar furniza certificare pe baza acestor informații financiare estimate. În consecință, firma trebuie să evalueze importanța oricărei amenințări generate de autoexaminare prin furnizarea unor astfel de servicii. Dacă amenințarea generată de autoexaminare nu este în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil.

**290.169.** Firma sau o firmă în rețea poate furniza unui client de audit al situațiilor financiare care nu este o entitate cotate servicii de contabilitate și de ținere a registrelor, inclusiv servicii legate de statele de plată, de natură mecanică sau de rutină, cu condiția ca orice amenințare generată de autorevizuire să fie redusă până la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de servicii includ:

- înregistrarea tranzacțiilor pentru care clientul de audit a determinat sau a aprobat clasificarea adecvată a conturilor;
- înregistrarea tranzacțiilor codate în cartea mare a clientului de audit;
- pregătirea situațiilor financiare pe baza informațiilor din bilanțul de verificare; și
- înregistrarea intrărilor aprobate ale clientului de audit în bilanțul de verificare.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și, dacă amenințarea nu este în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- stabilirea unor aranjamente astfel încât aceste servicii să nu fie prestate de către un membru al echipei de certificare;
- implementarea unor politici și proceduri pentru a interzice persoanei ce furnizează astfel de servicii să ia orice decizii administrative în numele clientului de audit;
- solicitarea ca informațiile-sursă pentru intrările contabile să fie emise de clientul de audit;
- solicitarea ca ipotezele de bază să fie identificate și aprobate de către clientul de audit; sau
- obținerea aprobării clientului de audit pentru orice intrări propuse în registru sau alte schimbări ce afectează situațiile financiare.

**290.170.** Furnizarea de servicii de contabilitate și de ținere a registrelor, inclusiv servicii legate de statele de plată și de pregătirea situațiilor financiare sau a informațiilor financiare care constituie baza situațiilor financiare în funcție de care este întocmit raportul de audit, în numele unui client de audit care este o entitate cotate, poate avea un efect negativ asupra independenței firmei ori a firmei în rețea sau, cel puțin, poate da impresia unei independențe limitate. În consecință, nicio altă măsură de protecție decât interzicerea unor astfel de servicii, în afara situațiilor de urgență și a situațiilor când serviciile intră sub incidența mandatului statutar de audit, nu ar putea reduce amenințarea generată până la un nivel acceptabil. Prin urmare, o firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze astfel de servicii entităților cotate care sunt clienți de audit al situațiilor financiare, cu excepția situațiilor limitate, prezentate mai jos.

**290.171.** Prestarea de servicii de contabilitate și de ținere a registrelor de natură mecanică sau de rutină pentru diviziuni ori filiale ale clienților de audit al situațiilor financiare care sunt entități cotate nu trebuie să fie considerată ca fiind o limitare a independenței în raport cu clientul de audit, cu condiția ca următoarele condiții să fie îndeplinite:

- serviciile să nu implice exercițiul judecătoriesc;
- diviziunile sau filialele pentru care se prestează serviciul să nu fie importante, luate împreună, pentru clientul de audit sau serviciile furnizate să nu fie importante, luate împreună, pentru diviziunea sau filiala respectivă; și
- onorariile aplicate firmei sau firmei în rețea pentru astfel de servicii să fie în mod clar, luate împreună, lipsite de importanță.

Dacă se furnizează astfel de servicii, următoarele măsuri de protecție trebuie aplicate:

- firma sau firma din rețea nu trebuie să își asume niciun rol de conducere și nici să ia decizii administrative;
- clientul cotate de audit trebuie să își asume responsabilitatea pentru rezultatele muncii; și
- personalul ce furnizează serviciile nu trebuie să participe la audit.

**290.172.** Prestarea de servicii de contabilitate și de ținere a registrelor pentru clienții de audit în situații de urgență sau în alte situații neobișnuite, atunci când este imposibil pentru clientul de audit să încheie alte acorduri, nu trebuie să fie considerată ca generând o amenințare inacceptabilă la adresa independenței, cu condiția ca:

- firma sau firma din rețea să nu își asume niciun rol managerial și nici să nu ia decizii manageriale;
- clientul de audit să își asume responsabilitatea pentru rezultatele muncii; și
- cei din personalul care furnizează serviciile să nu fie membri ai echipei de certificare.

**290.173.** O evaluare cuprinde emiterea ipotezelor cu privire la evoluțiile viitoare, aplicarea anumitor metodologii și tehnici și combinarea acestora în scopul calculării unei anumite valori sau a unei serii de valori pentru un activ, pentru o datorie ori pentru o afacere în totalitatea ei.

**290.174.** O amenințare generată de autoexaminare poate apărea atunci când o firmă sau o firmă în rețea realizează o evaluare pentru un client de audit al situațiilor financiare care urmează să fie incorporată în situațiile financiare ale clientului.

**290.175.** Dacă serviciul de evaluare implică evaluarea unor aspecte importante pentru situațiile financiare, iar evaluarea implică un grad semnificativ de subiectivitate, amenințarea generată de autoexaminare nu ar putea fi redusă până la un nivel acceptabil prin aplicarea niciunei măsuri de protecție. În consecință, astfel de servicii de evaluare nu trebuie să fie prestate sau, alternativ, singura măsură ar fi retragerea din misiunea de audit al situațiilor financiare.

**290.176.** Prestarea de servicii de evaluare pentru un client al auditului situațiilor financiare, servicii care nu sunt, nici separat, nici împreună, importante pentru situațiile financiare sau care nu implică un grad semnificativ de subiectivitate, poate genera o amenințare de autoexaminare care ar putea fi redusă până la un nivel acceptabil prin aplicarea de măsuri de protecție. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- implicarea unui profesionist contabil suplimentar care nu a fost un membru al echipei de certificare, pentru a revizui munca efectuată sau pentru a acorda consiliere, după caz;
  - confirmarea, împreună cu clientul de audit cu privire la înțelegerea ipotezelor de bază ale evaluării și metodologia ce urmează să fie utilizate și obținerea aprobării pentru utilizarea lor;
  - obținerea confirmării din partea clientului de audit cu privire la asumarea responsabilității pentru rezultatele muncii realizate de firmă; și
  - stabilirea unor acorduri astfel încât personalul care furnizează asemenea servicii să nu participe la misiunea de audit.
- Pentru a determina eficacitatea măsurilor de protecție menționate mai sus, trebuie luate în considerare următoarele aspecte:
- gradul de cunoștințe, experiența și capacitatea deținute de client în evaluarea aspectelor avute în vedere și gradul lor de implicare în determinarea și aprobarea problemelor importante legate de raționamentul profesional;
  - gradul în care sunt aplicate metodologiile și îndrumări profesionale stabilite, atunci când se prestează un anumit serviciu de evaluare;
  - pentru evaluările care implică metodologii standard sau deja stabilite, gradul de subiectivitate inerentă cu privire la aspectul avut în vedere;
  - credibilitatea și complexitatea informațiilor de bază;
  - gradul de dependență față de evenimentele viitoare, care ar putea genera o volatilitate inerentă importantă a valorilor implicate; și
  - amploarea și claritatea prezentării situațiilor financiare.

**290.177.** Atunci când o firmă sau o firmă în rețea efectuează un serviciu de evaluare pentru un client de audit al situațiilor financiare, în scopul depunerii unui dosar sau a achitării unei taxe către o autoritate fiscală, a calculării sumei taxei datorate de către clientul certificării ori în scopul planificării taxelor, nu s-ar genera o amenințare semnificativă la adresa independenței, deoarece astfel de evaluări sunt, în general, supuse revizuirii externe, de exemplu de către o autoritate fiscală.

**290.178.** Atunci când o firmă realizează o evaluare care face parte din obiectul unei misiuni de certificare care nu este o misiune de audit, firma trebuie să ia în considerare orice amenințări generate de autoexaminare. Dacă amenințarea generată de autoexaminare este altfel decât în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.

**290.179.** În multe jurisdicții, firmei i se poate cere să presteze servicii fiscale către un client de audit. Serviciile fiscale cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv cele privind conformitatea, planificarea, emiterea opiniilor formale privind impozitarea și consilierea în rezolvarea disputelor fiscale. Astfel de angajamente nu sunt considerate, în general, ca generând amenințări la adresa independenței.

**290.180.** O amenințare generată de autoexaminare poate apărea atunci când o firmă sau o firmă în rețea prestează servicii de audit intern pentru un client de audit al situațiilor financiare. Serviciile de audit intern pot cuprinde o extensie a serviciilor de audit ale firmei, dincolo de cerințele standardelor de audit general acceptate, consilierea în realizarea misiunilor de audit intern ale unui client sau externalizarea acestor misiuni. În evaluarea oricăror amenințări la adresa independenței va trebui să fie luată în considerare natura serviciului. În acest scop, serviciile de audit intern nu includ servicii operaționale de audit intern care nu sunt asociate controalelor contabile interne, sistemelor financiare sau situațiilor financiare.

**290.181.** Serviciile care implică o extindere a procedurilor necesare pentru a efectua un audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit nu trebuie să fie considerate ca având un impact negativ asupra independenței când este vorba de un client de audit, cu condiția ca personalul firmei sau cel al firmei în rețea să nu acționeze sau să pară a acționa de pe o poziție echivalentă cu cea a unui membru al conducerii clientului de audit.

**290.182.** Atunci când firma sau o firmă în rețea furnizează consiliere în realizarea misiunilor de audit intern ale unui client de audit al situațiilor financiare ori preia externalizarea anumitor activități, orice amenințare generată de autoexaminare poate fi redusă până la un nivel acceptabil prin certificarea că există o separare clară între conducere și controlul auditului intern de către echipa managerială a clientului de audit și activitățile de audit interne ca atare.

**290.183.** Realizarea unei părți importante a activităților de audit intern al situațiilor financiare ale clientului de audit poate constitui o amenințare generată de autoexaminare, iar o firmă sau o firmă în rețea trebuie să ia în considerare amenințările și să fie precaută înainte de preluarea unor astfel de misiuni. Trebuie stabilite măsuri de protecție adecvate, iar firma sau firma din rețea trebuie, mai ales, să se asigure că respectivul client de audit își recunoaște responsabilitățile de stabilire, menținere și monitorizare a sistemului de controale interne.

**290.184.** Măsurile de protecție care trebuie aplicate în orice circumstanțe, pentru a reduce orice amenințări generate până la un nivel acceptabil, includ certificarea că:

- clientul de audit este responsabil pentru activitățile de audit intern și își recunoaște responsabilitatea de a stabili, menține și de a monitoriza sistemul de control intern;
- clientul de audit desemnează un angajat competent, preferabil din conducere, pentru a fi responsabil de activitățile de audit intern;
- clientul de audit, comitetul de audit sau organismul de supervizare aprobă aria de aplicabilitate, riscul și frecvența activității de audit intern;
- clientul de audit este responsabil pentru evaluarea și determinarea recomandărilor firmei care trebuie implementate;
- clientul de audit evaluează oportunitatea procedurilor de audit intern realizate și a rezultatelor acestora cu ajutorul, printre altele, obținerii și analizării rapoartelor firmei; și
- rezultatele și recomandările ce rezultă din activitățile de audit intern sunt raportate în mod adecvat comitetului de audit sau organismului de supervizare.

**290.185.** De asemenea, trebuie să se ia în considerare dacă astfel de servicii de noncertificare trebuie să fie prestate doar de către angajații care nu sunt implicați în misiuni de audit și cu poziții de raportare diferite în cadrul firmei.

**290.186.** Prestarea de servicii de către o firmă sau o firmă în rețea către un client de audit al situațiilor financiare care implică fie proiectarea, fie implementarea sistemelor de tehnologie a informației financiare, care sunt utilizate pentru a genera informații ce formează o parte a situațiilor financiare ale clientului, poate duce la o amenințare generată de autoexaminare.

**290.187.** Este posibil ca amenințarea generată de autoexaminare să fie atât de semnificativă încât să nu permită prestarea unor astfel de servicii către un client de audit, cu excepția cazului în care sunt stabilite măsuri de protecție adecvate care asigură că:

- clientul de audit își recunoaște responsabilitatea de stabilire și monitorizare a unui sistem de control intern;

- clientul de audit desemnează un angajat competent, preferabil pe o poziție superioară de conducere, având responsabilitatea de a lua toate deciziile manageriale în ceea ce privește proiectarea și implementarea sistemului hardware sau software;

- clientul de audit ia toate deciziile de management legate de procesul de proiectare și implementare;
- clientul de audit evaluează oportunitatea și rezultatele proiectării și ale implementării sistemului; și
- clientul de audit este responsabil pentru operarea sistemului (hardware sau software) și a datelor utilizate sau generate de sistem.

**290.188.** De asemenea, trebuie să se ia în considerare dacă astfel de servicii de noncertificare trebuie să fie furnizate numai de către personalul care nu este implicat în misiunea de audit și cu poziții de raportare diferite în cadrul firmei.

**290.189.** Prestarea serviciilor de către o firmă sau o firmă în rețea către un client de audit, care implică fie proiectarea, fie implementarea sistemelor de tehnologie a informației financiare care sunt folosite pentru a genera informații ce fac parte din situațiile financiare ale clientului poate constitui, de asemenea, o amenințare generată de autoexaminare. În cazul în care aceasta există, trebuie evaluată importanța amenințării și, în cazul în care amenințarea este altfel decât în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare măsuri de protecție și aplicate acolo unde este necesar pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.

**290.190.** Prestarea serviciilor în legătură cu evaluarea, proiectarea și implementarea controalelor interne de contabilitate, precum și a controalelor de management al riscului nu este considerată a constitui o amenințare la adresa independenței, cu condiția ca personalul firmei sau al firmei în rețea să nu dețină funcții de conducere.

**290.191.** Împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă în rețea unui client de audit al situațiilor financiare poate genera o amenințare generată de autoexaminare atunci când persoana poate influența întocmirea conturilor sau a situațiilor financiare ale unui client. În practică, o astfel de consiliere poate fi oferită (în special în situații de urgență), dar numai pe baza înțelegerii, potrivit căreia personalul firmei sau al firmei în rețea nu va fi implicat în:

- luarea deciziilor manageriale;
- aprobarea sau semnarea de acorduri ori a altor documente similare; sau
- exercitarea unei autorități discreționare pentru a obliga clientul.

Fiecare situație trebuie să fie atent analizată pentru a identifica dacă se generează amenințări și dacă trebuie implementate măsuri de protecție adecvate. Măsurile de protecție care trebuie aplicate în toate circumstanțele pentru a reduce orice amenințări până la un nivel acceptabil includ:

- personalul care oferă asistență nu trebuie să primească responsabilități de audit pentru nicio funcție sau activitate pe care ei au realizat-o ori au supervizat-o pe parcursul atribuțiilor lor temporare; și
- clientul de audit trebuie să-și recunoască responsabilitatea de conducere și supervizare a activităților personalului firmei sau al firmei în rețea.

**290.192.** Serviciile privind asistența în litigii pot include activități, precum depunerea mărturiei ca expert, calculul pagubelor estimate sau al altor sume care ar putea deveni sume de încasat ori sume de plătit, în funcție de rezultatul litigiului sau al altei dispute legale, și oferire de asistență privind administrarea documentelor și recuperare atunci când este vorba de o dispută sau un litigiu.

**290.193.** O amenințare generată de autoexaminare poate apărea atunci când serviciile de asistență în litigii prestate pentru un client de audit includ estimarea posibilelor rezultate și, prin urmare, afectează sumele sau informațiile ce urmează să apară în situațiile financiare. Importanța oricărei amenințări generate va depinde de factori precum:

- importanța sumelor implicate;
- gradul de subiectivitate inerentă a problemei avute în vedere; și
- natura misiunii.

Firma sau firma din rețea trebuie să evalueze importanța oricărei amenințări generate și, dacă amenințarea este altfel decât în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a elimina amenințarea ori pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- politici și proceduri pentru a interzice persoanelor care asistă clientul de audit să ia decizii manageriale în numele clientului;
- utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de certificare pentru a presta serviciul; sau
- implicarea altor persoane, cum ar fi, de exemplu, experți independenți.

**290.194.** Dacă rolul asumat de firmă sau de firma din rețea ar implica luarea de decizii manageriale în numele clientului de audit al situațiilor financiare, amenințările generate nu ar putea să fie reduse până la un nivel acceptabil prin nicio măsură de protecție. Prin urmare, firma sau firma din rețea nu trebuie să furnizeze acest tip de serviciu pentru un client de audit.

**290.195.** Serviciile juridice sunt definite ca fiind orice servicii pentru care persoana care furnizează serviciile trebuie fie să aibă dreptul să pledeze în instanțele din jurisdicția în care urmează să fie furnizate asemenea servicii, fie să aibă pregătirea legală necesară pentru a practica dreptul. Serviciile juridice includ o gamă largă și diversificată de domenii, atât servicii corporative, cât și comerciale, destinate clienților, cum ar fi, de exemplu, asistență în privința contractelor, litigiilor, consiliere și asistență privind fuziunile, achiziționarea și furnizarea de asistență departamentelor juridice interne ale clienților. Prestarea de servicii juridice de către o firmă sau o firmă în rețea pentru o entitate care este un client de audit poate genera amenințări cauzate atât de autoexaminare, cât și de favorizare.

**290.196.** Amenințările la adresa independenței trebuie să fie analizate în funcție de natura serviciului prestat, chiar dacă furnizorul de servicii este separat de echipa de certificare și în funcție de caracteristica fiecărui aspect legat de situațiile financiare ale entităților. Măsurile de protecție stabilite în paragraful 290.161 pot fi adecvate pentru reducerea oricăror amenințări la adresa independenței până la un nivel acceptabil. În cazul în care amenințarea la adresa independenței nu poate fi redusă la un nivel acceptabil, singura măsură disponibilă este de a refuza furnizarea unor astfel de servicii sau retragerea din misiunea de audit a situațiilor financiare.

**290.197.** Nu se consideră că furnizarea de servicii juridice unui client de audit, care implică aspecte ce s-ar putea să nu aibă un efect important asupra situațiilor financiare, generează o amenințare inacceptabilă la adresa independenței.

**290.198.** Există o distincție între asistență juridică și consultanță. Serviciile juridice de asistență a unui client de audit în executarea unei tranzacții (adică, asistență la încheierea contractelor, consultanță juridică, jurisprudență și restructurare) pot constitui amenințări generate de autoexaminare; cu toate acestea, există măsuri de protecție pentru a reduce aceste amenințări până la un nivel acceptabil. Un astfel de serviciu nu ar avea, în general, un efect negativ asupra independenței, cu condiția ca:

- membrii echipei de certificare să nu fie implicați în furnizarea serviciului; și
- în ceea ce privește serviciile prestate, clientul de audit ia decizia finală, iar în ceea ce privește tranzacțiile, serviciul implică executarea deciziei clientului de audit.

**290.199.** Reprezentarea unui client de audit al situațiilor financiare în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu, în circumstanțe în care sumele implicate sunt importante în raport cu situațiile financiare ale clientului de audit, ar duce la amenințări generate de favorizare și de autoexaminare 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 al situațiilor financiare.

**290.200.** Atunci când unei firme i se solicită să acționeze într-un rol de avocat pentru un client de audit în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu, în circumstanțe în care sumele implicate nu sunt importante pentru situațiile financiare ale clientului de audit, firma trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări generate de favorizare și de autoexaminare și, dacă amenințarea este altfel decât în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru a elimina amenințarea sau a o reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- politici și proceduri pentru a interzice persoanelor care asistă clientul de audit să ia decizii manageriale în numele clientului; sau

- utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de certificare pentru a presta serviciul.

**290.201.** Numirea unui partener sau a unui angajat al firmei ori al firmei în rețea în poziția de consilier general pe probleme juridice pentru un client de audit ar duce la amenințări generate de favorizare și de autoexaminare care sunt atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările până la un nivel acceptabil. Poziția de consilier general este, în general, o poziție de conducere, cu o mare responsabilitate față de aspectele juridice ale companiei și, în consecință, niciun membru al firmei sau al firmei în rețea nu trebuie să accepte o astfel de numire pentru un client de audit.

**290.202.** Recrutarea de personal în poziții de conducere pentru un client al certificării, cum ar fi cei aflați într-o poziție care să afecteze subiectul în cauză al misiunii de certificare, poate constitui amenințări generate de interesul propriu prezent și viitor, familiaritate și intimidare. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- rolul persoanei care urmează a fi recrutată; și
- natura asistenței solicitate.

În general, firma ar putea furniza astfel de servicii pe măsură ce revizuieste calificările profesionale ale unui număr de candidați și oferă recomandări privind conformitatea lor cu cerințele postului. În plus, firma ar putea produce, în general, o listă de candidați pentru interviu, cu condiția ca aceasta să fi fost întocmită utilizându-se criteriile specificate de către clientul certificării.

Importanța amenințării generate trebuie evaluată și, dacă amenințarea este altfel decât în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. În toate cazurile, firma nu trebuie să ia decizii de conducere, iar cea privind persoana care urmează să fie angajată trebuie lăsată clientului.

**290.203.** Furnizarea de servicii, consiliere sau asistență financiară corporativă către un client al certificării poate duce la amenințări generate de favorizare și de autoexaminare. În cazul unor anumite servicii financiare corporative, amenințările generate la adresa independenței ar fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu ar putea fi aplicată pentru a le reduce până la un nivel acceptabil. De exemplu, promovarea, comercializarea și garantarea acțiunilor unui client de certificare nu sunt compatibile cu furnizarea serviciilor de certificare. Mai mult, atunci când clientul asigurării este obligat să respecte termenii unei tranzacții sau când se realizează o tranzacție în numele clientului se generează o amenințare la adresa independenței atât de importante încât nicio măsură de protecție nu ar putea fi aplicată pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În cazul unui client de audit al situațiilor financiare, furnizarea acestor servicii financiare corporative, menționate mai sus, de către o firmă sau o firmă în rețea ar genera o amenințare la adresa independenței atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea fi aplicată pentru a o reduce la un nivel acceptabil.

**290.204.** Alte servicii de finanțare corporativă pot duce la amenințări generate de favorizare sau de autoexaminare; cu toate acestea, pot fi disponibile măsuri de protecție pentru reducerea acestor amenințări până la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de servicii includ asistarea unui client în elaborarea strategiilor corporative, asistarea clientului în identificarea sau descoperirea posibilelor surse de capital care îndeplinesc specificațiile sau criteriile clientului și consilierea în organizarea și asistarea unui client în analiza efectelor contabile ale tranzacțiilor propuse. Măsurile de protecție care trebuie să fie luate în considerare includ:

- politici și proceduri care să interzică persoanelor care asistă clientul certificării să ia decizii manageriale în numele clientului;
- utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de certificare pentru a furniza serviciile; și
- certificarea că firma nu obligă clientul certificării să respecte termenii oricărei tranzacții sau că nu face o tranzacție în numele clientului.

**290.205.** Atunci când onorariile totale generate de un client al certificării reprezintă o proporție semnificativă din onorariile totale ale firmei, dependența de acel client sau grup de clienți și preocuparea privind posibilitatea pierderii clientului pot constitui o amenințare generată de interesul propriu. Semnificația amenințării va depinde de factori precum:

- structura firmei; și
- dacă firma este bine stabilită pe piață sau nou-creată.

Importanța amenințării trebuie evaluată și, dacă amenințarea este altfel decât în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- discutarea complexității și naturii onorariilor percepute de comitetul de audit sau de conducere;
- luarea de măsuri pentru a reduce dependența de client;
- revizuirea controalelor externe de calitate; și
- consultarea unei terțe părți, cum ar fi un organism profesional de reglementare sau un alt profesionist contabil.

**290.206.** De asemenea, poate apărea o amenințare generată de interesul propriu atunci când onorariile generate de clientul certificării reprezintă o proporție mare din veniturile unui partener individual. Importanța amenințării trebuie evaluată și, dacă amenințarea este altfel decât în mod clar nesemnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- politici și proceduri pentru a monitoriza și implementa controlul calității misiunilor de certificare; și
- implicarea unui contabil autorizat suplimentar care nu a fost membru al echipei de certificare, pentru a revizui munca efectuată sau, după caz, pentru a acorda consultanță.

**290.207.** O amenințare generată de interesul propriu poate apărea dacă onorariile datorate de un client al certificării pentru servicii profesionale rămân restante pentru o perioadă lungă de timp, în special dacă o parte importantă nu este plătită înainte de emiterea raportului de certificare pentru anul următor. În general, plata unor astfel de onorarii trebuie să fie solicitată înainte de emiterea raportului. Pot fi aplicate următoarele măsuri de protecție:

- discutarea nivelului onorariilor restante cu comisia de audit sau cu alte persoane însărcinate cu guvernarea;
- implicarea unui contabil autorizat suplimentar care nu a luat parte la misiunea de certificare, pentru a acorda consultanță sau pentru a examina munca efectuată.

Firma trebuie să ia în considerare, de asemenea, dacă onorariile care au depășit termenul ar putea fi privite ca fiind echivalentul unui împrumut către client și dacă, din cauza valorii onorariilor care au depășit termenul, este cazul ca firma să fie redeseșnată.

**290.208.** Atunci când o firmă obține o misiune de certificare pentru un onorariu mult mai mic decât cel aplicat de firma anterioară sau față de cel utilizat de alte firme, amenințarea generată de interesul propriu nu va fi redusă la un nivel acceptabil decât dacă:

- firma poate să demonstreze că alocă misiunii respective suficient timp și resurse umane calificate; și
- sunt respectate toate standardele aplicabile de certificare, îndrumările și procedurile de control al calității.

**290.209.** Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată cu privire la rezultatul unei tranzacții sau al muncii efectuate. În contextul acestei secțiuni, onorariile nu sunt considerate ca fiind contingente dacă ele au fost stabilite de o instanță sau o de altă autoritate publică.

**290.210.** Un onorariu contingent încasat de o firmă pentru o misiune de certificare poate conduce la o amenințare generată de interesul propriu și de favorizare, amenințare ce nu poate fi redusă la un nivel acceptabil prin nicio măsură de protecție. În consecință, o firmă nu trebuie să încheie niciun acord privind onorariile pentru o misiune de certificare în care valoarea onorariului depinde de rezultatul muncii de certificare sau de elemente care fac obiectul misiunii de certificare.

**290.211.** Un onorariu contingent aplicat de către o firmă pentru un serviciu de noncertificare furnizat unui client al certificării poate constitui, de asemenea, o amenințare generată de interesul propriu și de favorizare. Dacă s-a stabilit de comun acord sau s-a negociat asupra valorii onorariului pentru o misiune de noncertificare ori s-a intenționat acest lucru, pe parcursul unei misiuni de certificare, iar acest onorariu a depins de rezultatul acelei misiuni de certificare, amenințările nu ar putea fi reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea niciunei măsuri de protecție. În consecință, singura soluție acceptabilă este de a nu accepta un astfel de angajament. În cazul altor tipuri de acorduri pentru onorariile contingente, importanța amenințărilor generate va depinde de factori precum:

- gama de posibile valori ale onorariilor;
- gradul de variabilitate;
- baza pe care se calculează onorariul;
- dacă rezultatul tranzacției urmează să fie revizuit de o terță parte independentă; și
- impactul evenimentului sau al tranzacției asupra misiunii de certificare.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și, dacă amenințările sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție ar putea include:

- prezentarea complexității și a naturii onorariilor utilizate comitetului de audit sau altor persoane însărcinate cu guvernarea;
- examinarea sau determinarea onorariului final de către o terță parte independentă; și
- politicile și procedurile de calitate și control.

**290.212.** Acceptarea de cadouri sau a ospitalității din partea unui client al certificării poate duce la amenințări generate de interesul propriu și de familiaritate. Atunci când o firmă sau un membru al echipei de certificare acceptă daruri sau ospitalitate, cu excepția cazului în care valoarea este în mod clar nesemnificativă, amenințările la adresa independenței nu pot fi reduse până la un nivel acceptabil prin aplicarea niciunei măsuri de protecție. În consecință, o firmă sau un membru al echipei de certificare nu trebuie să accepte astfel de oferte.

**290.213.** Atunci când au loc sau par să aibă loc litigii între firmă sau un membru al echipei de certificare și clientul certificării, poate apărea o amenințare generată de interesul propriu sau de intimidare. Relația dintre conducerea clientului și membrii echipei de certificare trebuie să fie caracterizată de sinceritate completă și transparență totală privind toate aspectele operațiunilor afacerii unui client. Conducerea firmei și cea a clientului pot ocupa poziții adverse în cadrul litigiului, afectând intenția conducerii de a face prezentări complete, iar firma se poate confrunța cu o amenințare generată de interesul propriu. Importanța amenințării generate va depinde de factori precum:

- pragul de semnificație al litigiului;
- natura misiunii de certificare; și
- dacă litigiul are legătură cu o misiune anterioară de certificare.

Odată ce importanța amenințării a fost evaluată, trebuie aplicate următoarele măsuri de protecție, dacă este necesar, pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil:

- informarea comitetului de audit sau a altor persoane însărcinate cu guvernarea cu privire la complexitatea și natura litigiului;
- dacă litigiul implică un membru al echipei de certificare, îndepărtarea acelei persoane din echipa de certificare; sau
- implicarea unui profesionist contabil suplimentar din firmă care nu a fost un membru al echipei de certificare, pentru a revizui munca efectuată sau, după caz, pentru a acorda consultanță.

Dacă astfel de măsuri de protecție nu reduc amenințarea la un nivel adecvat, singura soluție adecvată este retragerea din misiunea de certificare ori refuzarea acesteia.

## INTERPRETĂRILE SECȚIUNII 290

Aceste interpretări se referă la aplicarea Codului Etic IFAC pentru profesioniștii contabili pe subiecte ce corespund întrebărilor specifice primite. Este posibil ca cei care intră sub incidența altor corpuri normalizatoare, cum ar fi Comisia de Valori Mobiliare din Statele Unite ale Americii, să dorească să se consulte cu aceste organisme cu privire la poziția acestora față de aceste aspecte.

### INTERPRETAREA 2003-01

Codul Etic IFAC pentru profesioniștii contabili abordează, în cadrul paragrafelor 290.157-290.204 inclusiv, problema prestării de servicii de noncertificare către clienții certificării. Codul nu include, în prezent, nicio prevedere tranzitorie cu privire la cerințele prezentate în aceste paragrafe; cu toate acestea, Comitetul pentru etică a concluzionat că este adecvat să se permită o perioadă de timp tranzitorie de un an, pe durata căreia pot ajunge la termen contractele existente de prestare de servicii de necertificare pentru clienții ai certificării, dacă sunt puse în practică măsuri de protecție suplimentare pentru a reduce orice amenințare la adresa independenței până la un nivel nesemnificativ. Această perioadă tranzitorie începe la 31 decembrie 2004 (sau de la data implementării Codului, pentru acele corpuri membre IFAC care au adoptat o dată de implementare anterioară).

#### INTERPRETAREA 2003-02

Rotația partenerului principal al misiunii pentru clienții de audit care sunt entități cotate

Codul Etic IFAC pentru profesioniștii contabili abordează, în cadrul paragrafelor 290.153-290.156, problema rotației partenerului principal al misiunii, în cazul clienților de audit al situațiilor financiare care sunt entități cotate.

Paragrafele stipulează că, în cadrul auditării situațiilor financiare ale unei entități cotate, partenerul misiunii trebuie să fie rotit după ce a ocupat această poziție o perioadă de timp predeterminată, nu mai mare de 7 ani, în mod normal. Se mai stipulează faptul că, în anumite circumstanțe, poate fi necesar un anumit grad de flexibilitate a periodicității rotației. Comitetul pentru etică consideră că implementarea (sau adoptarea anterioară) a Codului reprezintă un exemplu de circumstanță în care poate fi necesar un anumit grad de flexibilitate a periodicității rotației.

În prezent, Codul nu include nicio prevedere tranzitorie cu privire la aceste cerințe. Cu toate acestea, Comitetul pentru etică a concluzionat că este adecvat să se permită o perioadă tranzitorie de 2 ani. În consecință, la implementarea sau adoptarea rapidă a Codului, deși perioada de timp în care partenerul misiunii a prestat pentru clientul de audit al situațiilor financiare trebuie luată în considerare atunci când se determină momentul rotației, partenerul poate să continue să lucreze ca partener al misiunii încă 2 ani suplimentari de la data implementării (sau a adoptării anterioare) înainte ca rotația misiunii să aibă loc. În astfel de circumstanțe, trebuie respectate cerințele suplimentare din paragraful 290.156 de aplicare a măsurilor de protecție echivalente pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil.

#### INTERPRETAREA 2005-01

Aplicarea secțiunii 290 misiunilor de certificare care nu sunt misiuni de auditare a situațiilor financiare

Această interpretare oferă îndrumări privind aplicarea cerințelor de independență conținute în secțiunea 290 privind misiunile de certificare care nu sunt misiuni de audit asupra situațiilor financiare.

Această interpretare se concentrează pe aspectele aplicării, care sunt specifice misiunilor de certificare care nu sunt misiuni de audit asupra situațiilor financiare. Există și alte probleme cuprinse în secțiunea 290 care sunt relevante pentru abordarea cerințelor de independență pentru toate misiunile de certificare. De exemplu, paragraful 290.15 stipulează că trebuie luat în considerare dacă firma consideră că ar putea să apară amenințări care pot fi generate de interesele și relațiile firmelor în rețea. În mod asemănător, paragraful 290.21 stipulează că pentru clienții certificării, în afara clienților de audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate, atunci când echipa de certificare are motive să creadă că o entitate legată a unui astfel de client al certificării este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de certificare trebuie să analizeze și acea entitate legată atunci când evaluează independența și aplicarea măsurilor corecte de protecție. Aceste probleme nu sunt abordate în mod specific în această interpretare.

Așa cum s-a explicat în Cadrul Internațional pentru Misiuni de Certificare emis de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și de Certificare, într-o misiune de certificare profesionistul contabil independent exprimă o concluzie care are ca scop sporirea gradului de încredere a grupului-țintă de utilizatori, în afara părții responsabile, privind rezultatul evaluării sau măsurării unui aspect în comparație cu niște criterii date.

Misiuni de certificare bazate pe declarații

Într-o misiune de certificare bazată pe declarații, evaluarea sau măsurarea subiectului în cauză este efectuată de către partea responsabilă, iar informația legată de subiectul în cauză este sub forma unei declarații făcute de către partea responsabilă către utilizatorii-țintă.

În misiunile de certificare bazate pe declarații se cere ca partea responsabilă să fie independentă. Partea responsabilă poate fi responsabilă pentru informația legată de aspectul-cheie și poate fi responsabilă chiar pentru aspectul-cheie în sine.

În acele misiuni de certificare bazate pe declarații, acolo unde partea responsabilă este responsabilă pentru informația aspectului-cheie, dar nu și pentru aspectul-cheie în sine, se cere independență din partea părții responsabile. În plus, ar trebui acordată atenție oricăror amenințări pe care firma crede că interesele și relațiile dintre un membru al echipei de certificare, firmă, o firmă din rețea și partea responsabilă pentru aspectul-cheie le-ar putea crea.

Misiuni de certificare cu raportare directă

Într-o misiune de certificare cu raportare directă, profesionistul contabil independent fie desfășoară direct evaluarea sau măsurarea subiectului în cauză, fie obține o declarație din partea celui responsabil care a desfășurat evaluarea sau măsurarea, evaluare sau măsurare care nu este pusă la dispoziția grupului-țintă de utilizatori. Subiectul în cauză este furnizat grupului-țintă de utilizatori în cadrul raportului de certificare.

Într-o misiune de certificare cu raportare directă se cere independență din partea părții responsabile atunci când este responsabilă cu subiectul în cauză.

Mai multe părți responsabile

Și în misiunile de certificare bazate pe declarații și în cele de raportare directă s-ar putea să existe mai multe părți responsabile. De exemplu, i se poate cere unui contabil independent din sectorul public să ofere certificare pe statisticile lunare de circulație ale mai multor cotidiane independente. Misiunea poate fi o misiune de certificare pe baza declarațiilor în cadrul căreia fiecare ziar își evaluează circulația, iar statisticile sunt prezentate într-o declarație care este pusă la dispoziția utilizatorilor-țintă. Pe de altă parte, misiunea ar putea fi o misiune de certificare de raportare directă în care nu există nicio declarație și se poate să existe sau nu o afirmație scrisă din partea ziarelor.

În astfel de misiuni, atunci când se determină dacă este necesară aplicarea prevederii din secțiunea 290 fiecărei părți responsabile, s-ar putea ca firma să țină cont de faptul că o relație sau un interes dintre firmă sau un membru al echipei de certificare și o anumită parte responsabilă ar putea să dea naștere unei amenințări la adresa independenței care nu este în mod clar nesemnificativă în contextul informației legate de subiectul în cauză. Această determinare va ține cont de:

- importanța informației legate de informațiile legate de subiectul în cauză (sau subiectul în cauză în sine), pentru care partea responsabilă respectivă este responsabilă; și
- gradul de interes public care este asociat cu misiunea.

Dacă firma determină faptul că amenințarea la adresa independenței creată de către o astfel de relație cu o anumită parte responsabilă ar fi în mod cert nesemnificativă, s-ar putea să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor acestei secțiuni acelei părți responsabile.

Am elaborat următorul exemplu pentru a demonstra aplicarea secțiunii 290. Se presupune că un client nu este un client de audit al situațiilor financiare ale firmei sau ale firmei în rețea.

O firmă este angajată pentru a oferi certificare asupra rezervelor totale certe de petrol deținute de 10 companii independente. Fiecare companie a desfășurat studii geografice și tehnice pentru a-și determina rezervele (subiectul în cauză). Se stabilesc criterii pentru a determina momentul în care o rezervă poate fi considerată a fi certă, moment pe care profesionistul contabil independent îl determină a fi un criteriu potrivit pentru misiune.

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

	Rezerve certe de petrol (mii barili)
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:

Misiuni bazate pe declarații

A1. Fiecare companie își evaluează rezervele și face o declarație firmei și grupului-țintă de utilizatori.

A2. O entitate, alta decât compania, evaluează rezervele și oferă o declarație către firmă și către grupul-țintă de utilizatori.

Misiuni de raportare directă

D1. Fiecare companie evaluează rezervele și îi furnizează firmei o declarație scrisă care evaluează rezervele sale pe baza unor criterii stabilite pentru evaluarea rezervelor certe. Declarația nu este pusă la dispoziția grupului-țintă de utilizatori.

D. Firma evaluează direct rezervele unora dintre companii.

Aplicarea metodei

A1. Fiecare companie își evaluează rezervele și face o declarație firmei și grupului-țintă de utilizatori.

Există mai multe părți responsabile în această misiune (companiile 1-10). Atunci când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor privind independența tuturor companiilor, firma ar putea să țină cont de faptul că un interes sau o relație cu o anumită companie ar putea crea o amenințare la adresa independenței, care nu este clar nesemnificativă. Aceasta va ține cont de factori cum ar fi:

- importanța rezervelor certe ale companiei în relație cu rezervele totale asupra cărora trebuie să se facă raportarea; și
- gradul de interes public asociat cu misiunea (paragraful 290.14).

De exemplu, Compania 8 contabilizează 0,16% din rezervele totale, prin urmare o relație sau un interes de afaceri cu Compania 8 ar duce la o amenințare mai mică decât o relație similară cu Compania 6, care contabilizează aproximativ 37,5% din rezerve.

După ce a determinat acele companii la care se aplică cerințele privind independența, echipei de certificare și firmei li se cere să fie independente față de acele părți responsabile, care ar putea fi considerate ca fiind clientul certificării (paragraful 290.14)

A2. O entitate, alta decât compania, evaluează rezervele și oferă o declarație către firmă și către grupul-țintă de utilizatori.

Firmei i se cere să fie independentă față de entitatea care evaluează rezervele și oferă o declarație firmei și grupului-țintă de utilizatori (paragraful 290.17). Acea entitate nu este responsabilă pentru subiectul în cauză și astfel ar trebui acordată mai multă atenție oricăror amenințări pe care firma are motive să le creadă a fi generate de interese/relații cu partea responsabilă pentru subiectul în cauză în această misiune (companiile 1-10). După cum s-a discutat în exemplul A1 de mai sus, s-ar putea ca firma să țină cont de faptul că un interes sau o relație cu o anumită companie ar crea o amenințare la adresa independenței care nu este nesemnificativă.

D1. Fiecare companie evaluează rezervele și îi dă firmei o declarație scrisă care evaluează rezervele sale pe baza criteriilor stabilite pentru evaluarea rezervelor certe. Declarația nu este pusă la dispoziția grupului-țintă de utilizatori.

Există mai multe părți responsabile în această misiune (companiile 1-10). Atunci când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor de independență tuturor companiilor, firma s-ar putea să țină cont de faptul că un interes sau o relație cu o anumită companie ar crea o amenințare la adresa independenței care nu este nesemnificativă. Aceasta va ține cont de factori cum ar fi:

- importanța rezervelor certe ale companiei în relație cu rezervele totale asupra cărora trebuie să se facă raportarea; și
- gradul de interes public asociat cu misiunea (paragraful 290.14).

De exemplu, Compania 8 contabilizează 0,16% din rezerve, prin urmare o relație sau un interes de afaceri cu Compania 8 ar duce la o amenințare mai mică decât o relație similară cu Compania 6, care contabilizează aproximativ 37,5% din rezerve.



După ce a determinat acele companii la care se aplică cerințele privind independența, echipei de certificare și firmei li se cere să fie independente față de acele părți responsabile, care ar putea fi considerate ca fiind clientul certificării (paragraful 290.14).

**D.** Firma evaluează direct rezervele unora dintre companii.

Aplicarea este aceeași ca în exemplul D1.

## PARTEA C

### Profioniștii contabili angajați

Secțiunea 300 Introducere

Secțiunea 310 Conflicte potențiale

Secțiunea 320 Întocmirea și raportarea informațiilor

Secțiunea 330 Luarea de măsuri în cunoștință de cauză

Secțiunea 340 Interese financiare

Secțiunea 350 Stimulente. Acceptarea și emiterea de oferte.

## SECȚIUNEA 300

### Introducere

**300.1.** Această parte a Codului ilustrează modul în care cadrul conceptual din partea A trebuie aplicat de către profioniștii contabili angajați.

**300.2.** Investitorii, creditorii, angajatorii și alte sectoare ale comunității de afaceri, precum și guvernările și publicul larg se pot baza pe activitatea profioniștilor contabili angajați. Aceștia pot fi unici responsabili sau responsabili în comun de întocmirea și raportarea informațiilor financiare și de altă natură pe care se pot baza organizațiile angajatoare și terțele părți. Aceștia pot fi responsabili și de oferirea unei administrări financiare eficiente și a unei consultanțe competente cu privire la varietatea aspectelor legate de profesie.

**300.3.** Un profionist contabil angajat poate fi salariat, partener, director (executiv sau nonexecutiv), manager proprietar, voluntar sau unul care lucrează pentru una ori mai multe organizații angajatoare. Forma legală a relației cu organizațiile angajatoare, dacă există, nu are niciun efect asupra responsabilităților etice care revin profioniștilor contabili angajați.

**300.4.** Un profionist contabil angajat are responsabilitatea de a duce mai departe scopurile legitime ale organizației sale angajatoare. Prezentul cod nu încearcă să împiedice un profionist contabil angajat de la îndeplinirea acestor responsabilități, dar ia în considerare circumstanțele în care pot apărea conflicte, doar din datoria de a respecta principiile fundamentale.

**300.5.** Un profionist contabil angajat deține, de obicei, o poziție superioară într-o organizație. Cu cât nivelul poziției este mai înalt, cu atât vor fi mai mari capacitatea și posibilitatea de a influența evenimentele, practicile și atitudinile. De la un profionist contabil angajat se așteaptă să încurajeze o cultură bazată pe etică într-o organizație angajatoare care subliniază importanța pe care conducerea superioară o acordă conduitei etice.

**300.6.** Exemplele prezentate în secțiunile următoare au ca scop ilustrarea modului în care cadrul conceptual se va aplica și nu se doresc a fi, nici nu trebuie interpretate ca o listă exhaustivă a tuturor circumstanțelor întâlnite de un profionist contabil angajat, care pot conduce la amenințări la adresa conformității cu principiile. În consecință, nu este suficient pentru un profionist contabil angajat doar să respecte aceste exemple; mai degrabă, cadrul conceptual trebuie aplicat circumstanțelor particulare care apar.

**300.7.** Respectarea principiilor fundamentale poate fi potențial amenințată de o varietate de circumstanțe. Multe amenințări se încadrează în următoarele categorii:

- interes propriu;
- autoexaminare;
- favorizare;
- familiaritate; și
- intimidare.

Aceste amenințări sunt discutate, în continuare, în partea A a prezentului cod.

**300.8.** Exemple de circumstanțe care pot conduce la amenințări generate de interesul propriu pentru un profionist contabil angajat, dar nu sunt limitate la:

- interese financiare, împrumuturi sau garanții;
- acorduri de compensare prin stimulente;
- utilizarea inadecvată personală a activelor corporative;
- preocuparea cu privire la siguranța muncii;
- presiunea comercială din exteriorul organizației angajatoare.

**300.9.** Exemple de circumstanțe care pot conduce la amenințări generate de autoexaminare includ, dar nu sunt limitate la deciziile de specialitate sau la date care fac obiectul examinării și justificării de către același profionist contabil angajat pentru a lua aceste decizii sau pentru redactarea datelor.

**300.10.** Atunci când sunt duse mai departe scopurile legitime și obiectivele organizațiilor lor angajatoare, profioniștii contabili angajați pot promova 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 legată de presiuni.

**300.11.** Exemple de circumstanțe care pot conduce la amenințări ale familiarității, dar care nu sunt limitate la:

- un profionist contabil angajat într-o poziție ce influențează raportarea financiară sau nonfinanciară ori deciziile de afaceri, care are un afin sau un membru apropiat al familiei în poziția de a beneficia de pe urma acestei influențe;

- asocierea de lungă durată cu contacte din domeniu care influențează deciziile de afaceri;

- acceptarea unui cadou sau a unui tratament preferențial, cu excepția cazului în care valoarea acestuia nu este în mod clar nesemnificativă.

**300.12.** Exemple de circumstanțe care pot conduce la amenințări, generată de intimidare, includ, dar nu sunt limitate la:

- amenințarea concedierii sau a înlocuirii profesionistului contabil angajat sau a afinului ori a rudei 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 cu privire la aplicarea unui principiu contabil.

**300.13.** Profesiștii contabili angajați pot, de asemenea, întâlni situații specifice care pot conduce la amenințări unice generate de conformitatea cu unul sau mai multe principii fundamentale. În toate relațiile profesionale și de afaceri, profesiștii contabili angajați trebuie să fie mereu atenți la astfel de situații și amenințări.

**300.14.** Măsurile de protecție care pot elimina sau reduce până la un nivel acceptabil amenințările întâlnite de profesiștii contabili angajați se încadrează în două mari categorii:

- a) măsurile de protecție create de către profesie, legislație sau reglementare; și
- b) măsurile de protecție din mediul de lucru.

**300.15.** Exemple de măsuri de protecție create de profesie, legislație sau reglementare sunt detaliate în paragraful 100.12 din partea A din prezentul cod.

**300.16.** Măsurile de protecție din mediul de lucru includ, dar nu sunt limitate la:

- sistemul de supraveghere corporativă al organizației angajatoare sau alte structuri de supraveghere;
- programele de etică și conduită ale organizației angajatoare;
- procedurile de recrutare din cadrul organizației angajatoare, care accentuează importanța angajării unui personal extrem de competent;
- controale interne aprofundate;
- proceduri disciplinare adecvate;
- conducerea care subliniază importanța conduitei etice și se așteaptă ca angajații să acționeze în mod etic;
- politicile și procedurile de implementare și monitorizare a calității performanței angajaților;
- comunicarea oportună a politicilor și procedurilor organizației angajatoare, inclusiv orice modificare a acestora, tuturor angajaților și formarea și educarea adecvată cu privire la aceste politici și proceduri;
- politici și proceduri de împuternicire și încurajare a angajaților de a informa nivelele superioare din cadrul organizației angajatoare asupra oricăror aspecte etice care îi privesc fără teamă de represalii;
- consultarea cu un alt profesionist contabil corespunzător.

## SECȚIUNEA 310

### Conflicte potențiale

**310.1.** Un profesionist contabil angajat are obligația profesională de a se conforma principiilor fundamentale. Pot exista totuși situații în care responsabilitățile acestora față de o organizație angajatoare și obligațiile profesionale de a se conforma principiilor fundamentale intră în conflict. De obicei, un profesionist contabil angajat trebuie să susțină obiectivele legitime și etice enunțate de către angajator și regulile și procedurile stabilite în sprijinul acestor obiective. Cu toate acestea, atunci când conformitatea cu principiile fundamentale este amenințată, un profesionist contabil angajat trebuie să aibă în vedere modul în care va reacționa în aceste situații.

**310.2.** Ca o consecință a responsabilităților față de o organizație angajatoare, un profesionist contabil angajat se poate afla sub presiunea de a acționa sau de a se comporta într-un mod care să amenințe direct ori indirect conformitatea cu principiile fundamentale. Astfel de presiuni pot fi explicite sau implicite; ele pot veni de la un supervisor, manager, director sau altă persoană din cadrul organizației angajatoare. Un profesionist contabil angajat poate să se confrunte cu presiuni legate de:

- încălcarea legii sau a reglementărilor;
- încălcarea standardelor tehnice sau profesionale;
- facilitarea strategiilor lipsite de etică și ilegale de gestionare a veniturilor;
- minciuna sau inducerea în eroare involuntară (inclusiv inducerea în eroare prin păstrarea tăcerii) a altor persoane, în special:
  - a auditorilor organizației angajatoare; sau
  - a reglementatorilor;
- emiterea sau alt tip de asociere cu un raport financiar ori nefinanciar care reprezintă în mod semnificativ eronat faptele, inclusiv situații legate de:
  - situațiile financiare;
  - respectarea fiscalității;
  - respectarea legilor; sau
  - rapoarte solicitate de către organele de reglementare a titlurilor de valoare.

**310.3.** Semnificația amenințărilor generate de astfel de presiuni, cum ar fi cele legate de intimidare, trebuie evaluată și, dacă sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, trebuie avute în vedere măsuri de protecție ce trebuie aplicate pentru a elimina sau reduce la un nivel acceptabil aceste amenințări. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- obținerea unei consilieri, când este cazul, din interiorul organizației angajatoare, de la un consilier profesionist independent sau de la un organism profesional relevant;
- existența unui proces oficial de soluționare a disputelor în interiorul organizației angajatoare;
- apelarea la consultanța juridică.

## SECȚIUNEA 320

### Întocmirea și raportarea informațiilor

**320.1.** Profesionistul contabil angajat este adesea implicat în întocmirea și raportarea informațiilor care pot fi făcute publice, fie utilizate de către alte persoane din interiorul sau exteriorul organizației angajatoare. Astfel de informații pot include informații financiare sau administrative, de exemplu: prognoze și bugete, situații financiare, discuții administrative și analize și scrisoarea de declarație a conducerii, furnizată auditorilor ca parte a unui audit al situațiilor financiare. Un profesionist contabil angajat trebuie să întocmească sau să prezinte astfel de informații în mod corect, just și în conformitate cu standardele profesionale relevante, astfel încât informațiile să fie înțelese în contextul lor.

**320.2.** Un profesionist contabil angajat care are responsabilitatea de a întocmi sau a aproba situații financiare de uz general pentru o organizație angajatoare trebuie să se asigure că acele situații financiare sunt prezentate în conformitate cu standardele aplicabile de raportare financiară.

**320.3.** Un profesionist contabil angajat trebuie să mențină informațiile pentru care este responsabil, astfel încât acestea:

- să descrie clar natura reală a tranzacțiilor de afaceri, a activelor și a datoriilor;
- să clasifice și să înregistreze informațiile în timp util și într-un mod adecvat; și
- să reprezinte faptele cu acuratețe și în mod complet din toate punctele de vedere.

**320.4.** Amenințările ce vizează conformitatea cu principiile fundamentale, de exemplu cele generate de interesul propriu, de obiectivitate sau de competență profesională și prudență, pot apărea atunci când un profesionist contabil angajat poate fi în pericol (fie din exterior, fie prin posibilitatea unui câștig personal) de a fi asociat cu informații eronate sau cu informații eronate generate de acțiunile altor persoane.

**320.5.** Importanța unor astfel de amenințări va depinde de factori cum ar fi sursa presiunilor și gradul în care informațiile sunt sau pot fi eronate. Importanța amenințărilor trebuie să fie evaluată și, dacă sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, trebuie luate în considerare și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce aceste amenințări la un nivel acceptabil. Acest tip de măsuri de protecție poate include consultarea superiorilor din cadrul organizației angajatoare, de exemplu comitetul de audit sau alt corp responsabil cu guvernarea ori alt organism profesional relevant.

**320.6.** Atunci când nu este posibilă reducerea amenințării la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat ar trebui să refuze să rămână asociat cu informațiile pe care le consideră că sunt sau pot fi eronate. Dacă profesionistul contabil angajat este conștient de faptul că emiterea unor informații eronate este fie semnificativă, fie persistentă, acesta trebuie să aibă în vedere informarea autorităților competente conform secțiunii 140. Profesionistul contabil angajat poate, de asemenea, să facă apel la consultanță juridică sau să demisioneze.

## SECȚIUNEA 330

Luarea de măsuri în cunoștință de cauză

**330.1.** Principiul fundamental al competenței profesionale și al prudenței solicită ca un profesionist contabil angajat să se implice doar în misiuni semnificative pentru care deține sau poate obține suficientă formare de specialitate ori suficientă experiență. Un profesionist contabil angajat trebuie să nu inducă în eroare, în mod voluntar, un angajator cu privire la nivelul de pregătire și experiență, nici nu trebuie să omită să facă apel la consilierea de specialitate adecvată și asistență atunci când este cazul.

**330.2.** Situațiile care amenință capacitatea unui profesionist contabil angajat de a-și îndeplini îndatoririle cu un suficient grad de competență profesională și prudență includ:

- insuficient timp pentru a realiza și încheia în mod adecvat sarcinile relevante;
- informații incomplete, restricționate sau uneori inadecvate pentru îndeplinirea sarcinilor în mod adecvat;
- insuficientă experiență, formare și/sau pregătire;
- resurse necorespunzătoare pentru îndeplinirea adecvată a sarcinilor.

**330.3.** Semnificația unor astfel de amenințări va depinde de factori cum ar fi gradul în care profesionistul contabil angajat colaborează cu ceilalți, vechimea relativă în domeniu și nivelul de supervizare și de examinare aplicat activității. Importanța amenințărilor trebuie evaluată și, dacă acestea sunt în mod clar semnificative, trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție vizate pot include:

- obținerea unei formări sau a unei consilieri suplimentare;
- asigurarea că există suficient timp disponibil pentru a îndeplini sarcinile relevante;
- obținerea asistenței de la persoane care au experiența necesară;
- consultarea, dacă este cazul, cu:

- superiorii din cadrul organizației angajatoare;
- experții independenți; sau
- un organism profesional relevant.

**330.4.** Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil, profesionistul contabil angajat trebuie să aibă în vedere dacă să refuze sau nu îndeplinirea sarcinilor respective. Dacă profesionistul contabil angajat determină că refuzul este adecvat, motivele pentru a face acest lucru trebuie să fie clar comunicate.

## SECȚIUNEA 340

Interese financiare

**340.1.** Un profesionist contabil angajat poate avea interese financiare sau poate fi la curent cu interesele financiare ale rudelor apropiate sau ale afiniilor, care ar putea în unele situații să conducă la amenințări generate de conformitatea 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 pentru a câștiga beneficii financiare. Exemple de situații care pot conduce la amenințări generate de interesul propriu includ, dar nu sunt limitate la situații în care un profesionist contabil angajat sau o rudă ori afin al acestuia:

- deține un interes financiar direct sau indirect în organizația angajatoare și valoarea acestui interes poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat;
- este eligibil pentru o primă aferentă unui profit și valoarea primei poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat;
- deține, direct sau indirect, opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare, a căror valoare poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat;
- deține, direct sau indirect, opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare, care sunt sau vor fi în curând eligibile pentru conversie; sau
- se poate califica pentru opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare ori pentru prime aferente performanței dacă sunt atinse anumite obiective.

**340.2.** În evaluarea semnificației unei astfel de amenințări și a măsurilor de protecție adecvate care trebuie aplicate pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat trebuie să examineze natura interesului financiar. Aceasta include o evaluare a semnificației interesului financiar și dacă acesta este direct sau indirect. În mod clar, ceea ce constituie un interes semnificativ sau de valoare într-o organizație angajatoare variază de la persoană la persoană, în funcție de circumstanțele personale.

**340.3.** Dacă amenințările sunt în mod clar semnificative, măsurile de protecție sunt analizate și aplicate așa cum este necesar pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:

- politici și proceduri ale unui comitet independent de conducere pentru a determina nivelul de formă a remunerației conducerii superioare;
- prezentarea informațiilor cu privire la toate interesele relevante și la orice planuri de tranzacționare a acțiunilor relevante pentru cei care sunt însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare, conform oricăror politici interne;
- consultarea, atunci când este cazul, cu superiorii din cadrul organizațiilor angajatoare;
- consultarea, atunci când este cazul, cu cei însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare sau a organismelor profesionale relevante;
- proceduri de audit interne și externe;
- educație actualizată cu privire la aspecte legate de etică și restricții legale și alte reglementări privitoare la un potențial trafic intern.

**340.4.** Un profesionist contabil angajat nu trebuie nici să manipuleze informația, nici să utilizeze informații confidențiale în interes propriu.

## SECȚIUNEA 350

### Stimulente

#### Acceptarea sau emiterea de oferte

**350.1.** Unui profesionist contabil angajat, unui afil 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 reprezenta amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Când unui profesionist contabil angajat sau unui afil ori unei rude afiliate i se oferă un stimulent, situația trebuie atent evaluată. Amenințările generate de interesul propriu cu privire la obiectivitate sau confidențialitate apar atunci când un stimulent este oferit pentru a influența acțiunile sau deciziile, pentru a încuraja un comportament ilegal sau incorect ori pentru a obține informații confidențiale. Amenințările generate de intimidare cu privire la obiectivitate sau confidențialitate apar dacă astfel de stimulente sunt acceptate și sunt urmate de amenințări de a face publică oferta respectivă, dăunând astfel fie reputației profesionistului contabil angajat, fie reputației afilului sau rudei apropiate a acestuia.

**350.3.** Importanța acestor amenințări va depinde de natura, valoarea și intenția din spatele ofertei. Dacă o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză, la curent cu toate informațiile relevante, va considera stimulentele ca nesemnificative, fără scopul de a încuraja un comportament lipsit de etică, atunci un profesionist contabil angajat poate considera oferta ca aparținând cursului normal al activității, fără a reprezenta o amenințare generată de conformitatea cu principiile fundamentale.

**350.4.** Dacă amenințările evaluate sunt în mod clar semnificative, ar trebui luate în calcul și aplicate măsuri de protecție pentru a le elimina sau a le reduce la un nivel acceptabil. Când aceste amenințări nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție, profesionistul contabil angajat nu ar trebui să accepte stimulentele. Cum amenințările reale sau aparente la adresa respectării principiilor fundamentale nu sunt generate doar de acceptarea unui stimulent, ci și, uneori, prin simplul fapt că o ofertă a fost făcută în acest sens, măsuri de protecție suplimentare ar trebui adoptate. Un profesionist contabil angajat ar trebui să evalueze riscul asociat tuturor ofertelor de acest gen și ar trebui să ia în considerare dacă acțiuni de tipul celor de mai jos ar trebui întreprinse:

- a) când s-au făcut astfel de oferte, să informeze în cel mai scurt timp nivelurile superioare de conducere sau nivelurile însărcinate cu guvernarea organizației angajatoare;
- b) să informeze părțile terțe despre această ofertă - de exemplu, un organism profesional sau angajatorul persoanei care a făcut oferta; un profesionist contabil angajat ar trebui totuși să facă apel la consultanță juridică înainte de a trece la această etapă; și
- c) să îi pună, în cel mai scurt timp, la curent pe afilii și pe rudele apropiate asupra amenințărilor relevante și măsurilor de protecție ce trebuie luate, dacă aceștia ocupă poziții ce pot permite oferirea de stimulente, de exemplu ca urmare a situației lor profesionale; și
- d) să informeze conducerea superioară sau pe cei însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare atunci când afilii sau rudele apropiate sunt angajați de către competiție sau de potențialii furnizori ai acelei organizații.

**350.5.** Un profesionist contabil angajat se poate afla într-o situație în care se preconizează că sau este presat să ofere stimulente pentru a subordona raționamentul altor persoane ori organizații, pentru a influența procesul decizional sau 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 veni și de la o persoană sau de la o organizație din exterior care sugerează acțiuni sau decizii de afaceri ce pot fi avantajoase organizației angajatoare, influențând probabil activitatea unui profesionist contabil angajat.

**350.7.** Un profesionist contabil angajat nu trebuie să ofere un stimulent pentru a influența în mod nefavorabil raționamentul profesional al unei părți terțe.

**350.8.** Atunci când presiunea de a oferi stimulente care nu sunt etice vine din exteriorul organizației angajatoare, un profesionist contabil angajat trebuie să se conformeze principiilor și îndrumărilor cu privire la soluționarea conflictelor etice prezentate în partea A din prezentul cod.

## DEFINIȚII

Expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

Publicitate serviciile sau vederea	- comunicarea către public a unei informații despre abilitățile profesioniștilor contabili independenți, în obținerii de angajamente profesionale.
Clientul de certificare care: responsabilă/sunt responsabilă/sunt în cauză subiectul în al auditului auditului	- partea responsabilă este (sunt) persoana (persoanele) a) într-o misiune directă de raportare este responsabile de subiectul în cauză; sau b) într-o misiune pe bază de declarații, este responsabile de informațiile cu privire la subiectul și poate/pot fi responsabilă/responsabile pentru cauză. (Pentru un client al certificării care este un client situațiilor financiare a se vedea definiția clientului situațiilor financiare).
Misiune de certificare exprimă încredere responsabilă cu cauză pe baza certificare a se către Certificare certificare internațională și (ISRS)). Echipa de certificare misiunea de influența în inclusiv: supraveghează cu certificare. Din situațiilor toate mai înalt executivul	- o misiune în care un profesionist contabil independent o concluzie al cărui scop este de a spori gradul de al grupului de utilizatori vizați, alții decât partea rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect în unor criterii. (Pentru îndrumări cu privire la misiunile de vedea Cadru pentru misiuni de certificare emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și care descrie elementele și obiectivele unei misiuni de și identifică misiunile la care se aplică Standardele internaționale de audit (ISA-urile), Standardele pentru misiunile de examinare (ISRE), Standardele internaționale pentru misiunile de certificare (ISAE) Standardele internaționale pentru misiuni conexe - a) toți membrii unei echipe de certificare pentru certificare; b) toate celelalte persoane dintr-o firmă care pot mod direct rezultatul unei misiuni de certificare, (i) cei care recomandă compensarea sau care supervizează direct, gestionează sau în alt mod partenerul misiunii de certificare privire la performanța misiunii de punctul de vedere al misiunii de audit al financiare, aceștia includ persoanele de la nivelurile succesive superioare, la un nivel decât cel al partenerului de misiune dintre superior al firmei; (ii) cei care oferă consultanță cu privire la

aspecte	
	tehnice sau de specialitate, tranzacții sau
	evenimente pentru misiunea de certificare; și
	(iii) cei care oferă control al calității pentru
	certificare, inclusiv cei care efectuează
misiunea de	
examinarea	controlului calității misiunii pentru misiunea
de	certificare; și
financiare,	c) din perspectiva clientului de audit al situațiilor
influența în	toți cei care sunt într-o rețea de firme care pot
situațiilor	mod direct rezultatul misiunii de audit al
În mod clar ne semnificativ	financiare.
nu are	- o problemă care nu poate fi decât insignifiantă și care
Afini	consecințe.
dintre	- un părinte, copil sau frate/soră care nu face parte
Onorariu contingent	membrii apropiați ai familiei.
privire la	- un onorariu calculat pe o bază predeterminată cu
la rezultatul	rezultatul sau produsul unei tranzacții ori cu privire
de către o	activității realizate. Un onorariu care este stabilit
contingent.	instanță sau altă autoritate publică nu este
Interes financiar direct	- un interes financiar:
sau al	▪ deținut direct de către și sub controlul unui individ
	unei entități (inclusiv aceea gestionată pe o bază
	discreționară de alte persoane); sau
	▪ deținut ca beneficiu printr-un vehicul de investiții
colectiv,	proprietate imobiliară, fond sau alt mod intermediar
controlat	de către entitate sau individ.
Director sau funcționar	- cel însărcinat cu guvernarea unei entități, indiferent
de titlatura	acestora care poate varia de la țară la țară.
Partenerul de misiune	- un partener sau altă persoană din firmă care este
responsabilă	de misiune sau de efectuarea acesteia și de raportul
care este	emis în numele firmei și care, atunci când este
necesar, deține	autoritatea adecvată din partea unui corp profesional,
legal sau	de reglementare.
Examinarea controlului calității	- un proces al cărui scop este de a oferi o evaluare
obiectivă,	înainte de emiterea raportului, asupra raționamentelor
misiunii	semnificative pe care le face echipa misiunii și a
concluziilor la	care aceasta a ajuns în formularea raportului.
Echipa de misiune	- tot personalul care efectuează o misiune, inclusiv
orice experți	contractați de către firmă în legătură cu acea misiune.
Profesionist contabil existent	- un profesionist contabil independent care deține în
prezent o	misiune de audit sau care prestează servicii contabile,
fiscale,	de consultanță ori alte servicii similare pentru un
client.	
Interes financiar	- un interes într-un instrument de capitaluri proprii sau
într-o altă	garantare a obligațiilor, de împrumut ori de
îndatorare al unei	entități, inclusiv drepturile și obligațiile de
achiziționare a unui	astfel de interes și a instrumentelor direct derivate,
aferente	unui astfel de interes.
Situații financiare	- bilanțurile, situațiile veniturilor sau conturile de

profit și pierdere, fi prezentate fluxurilor fonduri), note și identificate ca Clientul auditului situațiilor financiare - misiune de este o entitate include Misiunea de audit al situațiilor profesionist financiare faptul toate financiară audit solicitat de Firmă Membrii apropiați ai familiei Independența permite care individului obiectivitatea și situațiilor rezonabilă informațiile ar obiectivitatea membru Interes financiar indirect vehicul de alt mod are control. Entitate cotate datorii sunt Firmă din rețea gestionare comună terță parte toate din firmă,

situațiile modificărilor poziției financiare (care pot într-o varietate de moduri, de exemplu ca situație a de trezorerie sau ca o situație a fluxurilor de alte situații și materiale explicative care sunt făcând parte din situațiile financiare.

- o entitate cu privire la care o firmă realizează o audit al situațiilor financiare. Atunci când clientul cotate, clientul auditării situațiilor financiare va întotdeauna și entitățile sale legate.
- o misiune de certificare rezonabilă în care un contabil independent își exprimă o opinie cu privire la dacă situațiile financiare sunt sau nu întocmite, din punctele de vedere, conform cu cadrul de raportare identificat, cum ar fi o misiune efectuată conform cu Standardele internaționale de audit. Acestea includ un statutar, care este auditul unei situații financiare legislație sau de reglementări.

- a) un practician individual, partener sau corporație de profesioniști contabili;
- b) o entitate care controlează astfel de părți; și
- c) o entitate controlată de astfel de părți.

- soț/soție (sau echivalentul) sau persoanele dependente.
- independența este:
  - a) independența de spirit - starea de spirit care emiterea unei opinii fără a fi afectat de influențe compromit judecata profesională și care permite să acționeze cu integritate, să își exercite raționamentul profesional;
  - b) independența în aparență - evitarea faptelor și a care sunt atât de importante încât o terță parte și în cunoștință de cauză, care cunoaște toate relevante, inclusiv măsurile de protecție aplicate, concluziona în mod rezonabil că integritatea, sau scepticismul profesional al firmei sau al unui al echipei de certificare a fost compromis.
- un interes financiar deținut ca beneficiu printr-un investiții colectiv, proprietate imobiliară, fond sau intermediar asupra căruia individul sau entitatea nu
- o entitate ale cărei acțiuni, acțiuni la bursă sau cotate sau listate pe o bursă recunoscută ori sunt comercializate pe baza unor reglementări ale unei burse recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.
- o entitate aflată sub control, proprietate sau cu cele ale firmei ori ale altei entități, pe care o rezonabilă și în cunoștință de cauză, care cunoaște informațiile relevante, ar considera-o ca făcând parte

Cabinet geografice, fie pe	la nivel național sau internațional. - un subgrup distinct, organizat fie pe criteriul criteriilor legate de practică.
Profesionist contabil IFAC.	- o persoană care este membră a unui organism membru
Profesionist contabil angajat funcție executivă	- profesionist contabil angajat sau implicat într-o sau nonexecutivă în arii de activitate cum ar fi:
industrie,	comerț, servicii, sector public, învățământ, sector
nonprofit,	organisme de reglementare sau profesionale ori un
profesionist	contabil contractat de o astfel de entitate.
Profesionist contabil independent servicii	- un profesionist contabil, indiferent de categoria de
care oferă	(contabilitate, audit sau consultanță) dintr-o firmă
firmele de	servicii profesionale. Termenul este folosit și pentru
Serviciile profesionale aferente prestate	profesioniști contabili independenți.
contabilitate,	- servicii care solicită aptitudini contabile sau
financiar.	de un profesionist contabil, care includ servicii de
Entitate legată cu clientul:	audit, fiscalitate, consultanță și management
clientul, cu	- o entitate care are oricare dintre relațiile de mai jos
entitate;	a) o entitate care controlează, direct sau indirect,
în client,	condiția ca acest client să fie semnificativ pentru
influență	b) o entitate care deține un interes financiar direct
client să fie	cu condiția ca o astfel de entitate să exercite o
client;	semnificativă asupra clientului, iar interesul în
aferentă	semnificativ pentru entitate;
financiar	c) o entitate controlată, direct sau indirect, de către
semnificativă	d) - o entitate în care clientul sau orice entitate
aferentă	clientului, conform lit. c), deține un interes
clientul	semnificativ care îi conferă o influență
această	asupra unei astfel de entități, iar interesul este
pentru	semnificativ pentru client și pentru entitatea sa
entitatea-	prevăzută la lit. c); și
	- o entitate care se află sub control comun cu
	(prin urmare, o entitate-soră), cu condiția ca
	entitate și clientul să fie amândoi semnificativi
	entitatea care controlează atât clientul, cât și
	soră.

#### REVIZUIREA SECȚIUNII 290, INDEPENDENȚA - MISIUNI DE CERTIFICARE

Următoarele titluri și paragrafe sunt adăugate după paragraful 290.13 existent. Paragrafele actuale 290.1-290.13 rămân neschimbate. Paragrafele actuale 290.14-290.34 rămân neschimbate, dar sunt renumerotate drept paragrafele 290.27-290.47. Paragrafele existente 290.100-290.214 rămân de asemenea neschimbate. Noile paragrafe 290.14-290.26 sunt în vigoare pentru rapoartele de certificare cu începere de la 31 decembrie 2008.

##### Rețele și firme din rețea

**290.14.** O entitate care aparține unei rețele poate fi o firmă, care este definită în prezentul cod drept practician individual, partener sau corporație de profesioniști contabili și o entitate care controlează sau este controlată de astfel de părți, sau entitatea poate fi de un alt tip, precum cabinet de consultanță sau cabinet de practică profesională juridică. Cerințele referitoare



la independență din această secțiune care se aplică unei firme din rețea se aplică oricărei entități care se încadrează în definiția unei firme din rețea, independent dacă entitatea însăși îndeplinește definiția unei firme.

**290.15.** Dacă o firmă este considerată firmă din rețea, firma trebuie să fie independentă de clienții auditului situațiilor financiare ai celorlalte firme din cadrul rețelei. Mai mult, pentru clienții din domeniul certificării care nu sunt clienți ai auditului situațiilor financiare, trebuie să se țină seama de orice amenințare despre care firma este îndreptățită să considere că poate fi generată de interesele financiare într-un client deținut de alte entități din rețea sau de către relațiile dintre client și alte entități din rețea.

**290.16.** Pentru a-și intensifica abilitatea de a furniza servicii profesionale, firmele formează în mod frecvent structuri mai ample alături de alte firme sau entități. Depinde de acțiunile și circumstanțele specifice dacă aceste structuri mai ample formează o rețea, și nu de faptul că firmele și entitățile sunt separate din punct de vedere juridic și distincte. De exemplu, o structură mai amplă poate avea ca obiectiv numai facilitarea ocupării de locuri de muncă, ceea ce nu respectă criteriul necesar pentru a constitui o rețea. Dimpotrivă, o structură mai amplă fi orientată către cooperare, iar firmele au o denumire de marcă comună, un sistem comun de control al calității sau resurse profesionale semnificative comune și este considerată deci a fi o rețea.

**290.17.** Aprecierea dacă o structură mai amplă este sau nu o rețea trebuie să se facă în funcție de probabilitatea ca un terț rezonabil și în cunoștință de cauză, care analizează toate acțiunile și circumstanțele specifice, să ajungă la concluzia că entitățile sunt asociate în așa fel încât există o rețea. Această apreciere ar trebui aplicată consecvent în cadrul rețelei.

**290.18.** Când structura mai amplă este orientată către cooperare și are drept obiectiv clar împărțirea profitului și a costurilor între entitățile din cadrul structurii, aceasta este considerată a fi o rețea. Totuși, împărțirea costurilor ne semnificative nu ar duce ea însăși la concluzia existenței unei rețele. Mai mult, dacă împărțirea costurilor este limitată numai la acele costuri aferente elaborării metodologiilor de audit, manualelor sau cursurilor de pregătire, aceasta nu ar duce ea însăși la concluzia existenței unei rețele. De asemenea, o asociere dintre o firmă și o entitate cu care nu se întrețineau alte rapoarte, cu scopul de a furniza în comun un serviciu sau de a elabora în comun un produs, nu ar duce la concluzia existenței unei rețele.

**290.19.** Când structura mai amplă este orientată către cooperare și entitățile din cadrul structurii dețin în comun participații, control sau gestiune, se consideră că aceasta este o rețea. Aceasta se poate realiza prin intermediul unui contract sau prin alte mijloace.

**290.20.** Când structura mai amplă este orientată către cooperare și entitățile din cadrul structurii dețin în comun politici și proceduri de control al calității, se consideră că aceasta este o rețea. În acest scop, politicile și procedurile comune de control al calității vor fi cele elaborate, implementate și monitorizate în cadrul structurii mai ample.

**290.21.** Când structura mai amplă este orientată către cooperare și entitățile din cadrul structurii dețin o strategie de afaceri comună, se consideră că aceasta este o rețea. Deținerea unei strategii de afaceri comune implică un acord încheiat între entități cu privire la îndeplinirea unor obiective strategice comune. O entitate nu este considerată a fi o firmă din rețea dacă cooperarea sa cu o altă entitate este orientată numai către o acțiune comună de a da curs unei cereri sau propunerii de a furniza un serviciu profesional.

**290.22.** Când structura mai amplă este orientată către cooperare și entitățile din cadrul structurii utilizează o denumire de marcă comună, se consideră că aceasta este o rețea. Un nume comun de marcă include inițialele comune sau o denumire comună. Se consideră că o firmă utilizează un nume comun de marcă dacă acest nume include, de exemplu, numele comun al mărcii ca parte sau pe lângă numele firmei, atunci când un partener sau firma semnează un raport de certificare.

**290.23.** Deși o firmă nu aparține unei rețele și nu utilizează un nume comun de marcă ca parte a denumirii firmei, poate părea că aceasta aparține unei rețele, dacă face referire în materialele sale de papetărie sau promoționale la faptul că este membru al unei firme sau o asociere de firme. În consecință, o firmă trebuie să analizeze cu atenție modul în care descrie această calitate de membru, pentru a evita percepția că aparține unei rețele.

**290.24.** Dacă o firmă vinde o componentă a cabinetului său, acordul de vânzare precizează uneori că, pentru o perioadă limitată de timp, această componentă poate continua să utilizeze numele firmei sau un element al acestui nume, deși nu mai are nicio legătură cu firma. În astfel de cazuri, când cele două entități își pot desfășura activitatea purtând același nume, situația face ca ele să nu aparțină unei structurii mai ample care are drept scop cooperarea și, deci, nu sunt firme din rețea. Aceste entități trebuie să analizeze cu atenție modul în care prezintă informații care să evidențieze că nu sunt firme din rețea atunci când intră în contact cu părți externe.

**290.25.** Când structura mai amplă are drept scop cooperarea și entitățile din cadrul structurii dețin în comun o parte semnificativă a resurselor profesionale, se consideră că aceasta este o rețea. Resursele profesionale includ:

- sisteme comune care ajută firmele în schimbul de informații, precum date despre clienți, facturare și înregistrarea timpului;
- parteneri și personal;
- departamente tehnice pe care le consultă pe marginea unor chestiuni tehnice sau industriale specifice, tranzacții ori evenimente aferente misiunilor de certificare;
- metodologia de audit sau manualele de audit; și
- cursuri de pregătire și facilități.

**290.26.** Aprecierea dacă resursele profesionale deținute în comun sunt semnificative și deci dacă firmele sunt firme din rețea, ar trebui să se facă pe baza acțiunilor și circumstanțelor relevante. Când resursele deținute în comun sunt limitate la metodologiile sau manualele comune de audit, fără a se efectua vreun schimb de personal, de clienți sau de informații de piață, este puțin probabil că resursele deținute în comun vor fi considerate drept semnificative. Același lucru se aplică unei acțiuni comune de pregătire. Dacă totuși resursele deținute în comun implică schimbul de personal sau de informații, de exemplu dacă există angajați care sunt retrași din fondul de personal rulant sau este înființat un departament tehnic comun în cadrul structurii mai ample care să furnizeze firmelor din cadrul structurii informații tehnice pe care ele trebuie să le respecte, este mai probabil ca un terț rezonabil și în cunoștință de cauză să ajungă la concluzia că resursele deținute în comun sunt semnificative.

Când noile paragrafe 290.14-290.26 vor intra în vigoare pentru rapoartele de certificare pentru perioadele cu începere de la 15 decembrie 2008, următoarele definiții vor fi adăugate în secțiunea "Definiții" (cu începere de la pagina 117) și definițiile existente ale termenilor "Firmă" și "Rețea" vor fi retrase.

Firmă:

- a) un practician individual, partener sau corporație de profesioniști contabili;
- b) o entitate care controlează astfel de părți prin participație, gestiune sau alte mijloace; și
- c) o entitate controlată de astfel de părți, prin participație, gestiune sau alte mijloace.

Firmă din rețea

- o firmă sau entitate care aparține unei rețele.

Rețea\*)

- o structură mai amplă:

**a)** care are drept scop cooperarea; și

**b)** care este clar orientată către împărțirea profitului și a costurilor sau deține în comun participație, control sau gestiune, politici și proceduri comune de control al calității, o strategie comună de afaceri, utilizarea unei denumiri comune de marcă sau o parte semnificativă de resurse profesionale.

\*) Această definiție trebuie citită în contextul îndrumărilor furnizate în paragrafele 290.14-290.26.