

CORPUL EXPERTILOR CONTABILI
ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI
DIN ROMÂNIA



CODUL ETIC NAȚIONAL AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI

*Ediția a V-a, revizuită și adăugită
în conformitate cu CODUL ETIC
INTERNAȚIONAL
AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
elaborat de IFAC, revizuit în iulie 2009*

Colecția
Doctrină – Deontologie

Editura CECCAR, București, 2011

*Textul CODULUI ETIC a fost aprobat
spre publicare în limba engleză – ediția 2005 –
de către Consiliul IFAC.*

*În scopul adoptării acestui Cod ca bază pentru cerințele de etică
ale profesioniștilor contabili din România, s-a procedat la traducerea
lui de către un colectiv de specialiști, sub autoritatea președintelui
Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.*

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
CORPUL EXPERȚILOR CONTABILI ȘI
CONTABILILOR AUTORIZAȚI DIN ROMÂNIA
(București)**

**Codul etic național al profesioniștilor contabili / Corpul
Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România -
Ed. a 5-a, rev. - București : Editura CECCAR, 2011
ISBN 978-606-580-006-9
174.4:657.012.16(498)(094)+657.63(498)(094)**

Editor: Editura CECCAR
Intrarea Pielari nr. 1, sector 4, București
Tel.: 021/330.88.69 / 70 / 71
Fax: 021/330.88.88
E-mail: edituraceccar@yahoo.com
www.ceccar.ro

Redactor: Mădălina-Elena NECULAI

Tipărit: Tipografia EVEREST
Tel.: 021/433.07.01 / 02 / 03
www.everest.ro

CUPRINS

| | |
|---|-----------|
| Codul etic național al profesioniștilor contabili | 5 |
| Hotărârea Consiliului Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România | 6 |
| Anexa 1 – Introducere explicativă | 9 |
| Anexa 2 – Declarația Consiliului Superior al CECCAR privind punerea în aplicare și însușirea cerințelor etice | 11 |
| PARTEA A – APLICAREA GENERALĂ A CODULUI | 15 |
| Secțiunea 100 Introducere și principii fundamentale | 16 |
| Secțiunea 110 Integritate | 35 |
| Secțiunea 120 Obiectivitate | 36 |
| Secțiunea 130 Competență profesională și prudență | 38 |
| Secțiunea 140 Confidențialitate | 40 |
| Secțiunea 150 Conduită profesională (profesionalismul) | 43 |
| PARTEA B – PROFESIONIȘTII CONTABILI ÎN PRACTICA PUBLICĂ | 45 |
| Secțiunea 200 Introducere | 46 |
| Secțiunea 210 Numirea profesională | 55 |
| Secțiunea 220 Conflicte de interese | 62 |
| Secțiunea 230 Alte opinii | 65 |
| Secțiunea 240 Onorarii și alte tipuri de remunerare | 67 |
| Secțiunea 250 Marketingul serviciilor profesionale | 69 |
| Secțiunea 260 Cadouri și ospitalitate | 70 |
| Secțiunea 280 Obiectivitate – toate serviciile | 72 |
| Secțiunea 290 Independență – misiuni de audit și examinare | 74 |
| Secțiunea 291 Independență – alte misiuni de certificare | 167 |

PARTEA C – PROFESIONIȘTII CONTABILI

| | |
|--|------------|
| ANGAJAȚI | 221 |
| Secțiunea 300 Introducere | 222 |
| Secțiunea 310 Conflicte potențiale | 228 |
| Secțiunea 320 Întocmirea și raportarea informațiilor | 230 |
| Secțiunea 330 Acționarea cu suficientă experiență | 233 |
| Secțiunea 340 Interese financiare | 235 |
| Secțiunea 350 Stimulente | 238 |
| Anexă – Definiții | 243 |

CORPUL EXPERTILOR CONTABILI
ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI
DIN ROMÂNIA

**CODUL ETIC NAȚIONAL AL
PROFESIONIȘTILOR CONTABILI***

Codul etic național al profesioniștilor contabili din România, aprobat prin Hotărârea nr. 50/2002 a Conferinței Naționale, *a fost revăzut* în cadrul prezentei ediții, *reclasificat și redenumit* în conformitate cu *Codul etic internațional al profesioniștilor contabili* – ediția 2009 – 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.

* Aprobata prin Hotărârea Consiliului Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România nr. 11/216 din 31 martie 2011, în baza Hotărârii Conferinței Naționale a experților contabili și contabililor autorizați nr. 10/65 din 2 septembrie 2010.

CORPUL EXPERTILOR CONTABILI
ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI
DIN ROMÂNIA

**HOTĂRÂREA CONSILIULUI SUPERIOR
AL CORPULUI EXPERTILOR CONTABILI
ȘI CONTABILILOR AUTORIZAȚI
DIN ROMÂNIA**

(Prefață la Codul etic național al profesioniștilor contabili)

Această hotărâre a fost adoptată de către Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România, în vederea punerii în aplicare a Hotărârii nr. 10/65 din 2010 a Conferinței Naționale.

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, Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România 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 acționând, în măsura în care este posibil, pentru adaptarea la condițiile locale a acesteia.

3. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România a hotărât să adopte **Codul etic IFAC**, ediția 2009, ca bază pentru cerințele de etică ale profesioniștilor contabili din România. Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România a pregătit o **Introducere explicativă** (anexa 1) care stabilește data intrării în vigoare a acestei hotărâri, împreună cu diferențele semnificative între îndrumările IFAC și reglementările legislative sau practica din România, precum și felul cum au fost rezolvate astfel de diferențe.

Totodată, Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România a emis o **Declarație** (anexa 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 Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România.

5. Acolo unde Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România 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 Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România sunt obligați să respecte cerințele etice publicate de către Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. Neîndeplinirea vădită a acestor cerințe poate avea ca urmare o investigare 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 Hotărârii nr. 07/80 din 25 mai 2007 a Consiliului Superior.

Președintele Consiliului Superior,
Prof. univ. dr. Marin Toma

INTRODUCERE EXPLICATIVĂ

Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România 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 este obligatoriu să fie respectat de către toți membrii Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați și ai asociațiilor profesionale patronate de Corp, în îndeplinirea serviciilor profesionale realizate în România, *începând cu data de 1 ianuarie 2011*.

Note explicative

Secțiunea 100

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

Punctul 5 a fost completat cu principiul respectului față de normele tehnice și profesionale.

După punctul 22 s-au introdus unele prevederi suplimentare cu privire la rezolvarea conflictelor de etică și s-au introdus punctele 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 interes în activitatea membrilor Corpului.

Secțiunea 120

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

Secțiunea 240

Punctele 5-8 nu au aplicabilitate.

Secțiunea 270

Prevederile acestei secțiuni nu au aplicabilitate în România.

C.E.C.C.A.R.

DECLARAȚIA CONSILIULUI SUPERIOR AL CECCAR PRIVIND PUNEREA ÎN APLICARE ȘI ÎNSUȘIREA CERINȚELOR ETICE

Consiliul Superior al Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România 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 de a se asigura 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 întrebă 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 Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați funcționează Departamentul etică profesională, 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 Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România 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 că, acolo unde este cazul, vor fi luate măsuri disciplinare.

7. Profesiuniștii 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 profesiuniștilor contabili;
- nerespectarea regulilor de etică;
- conduită discredibilă sau dezonorată.

10. Investigațiile disciplinare vor începe, de obicei, ca rezultat al unor plângeri; structurile centrale și locale ale Corpului 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.

C.E.C.C.A.R.

PARTEA A

APLICAREA GENERALĂ A CODULUI

Secțiunea 100 Introducere și principii fundamentale

Secțiunea 110 Integritate

Secțiunea 120 Obiectivitate

Secțiunea 130 Competență profesională și prudență

Secțiunea 140 Confidențialitate

Secțiunea 150 Conduită profesională (profesionalismul)

SECȚIUNEA 100

Introducere și principii fundamentale

100.1 O caracteristică distinctivă a profesiei contabile este asumarea responsabilității de a acționa în interesul public. Prin urmare, responsabilitatea profesionistului contabil nu se limitează exclusiv la satisfacerea nevoilor unui client sau ale unui angajator individual. Acționând în interesul public, un profesionist contabil trebuie să respecte prezentul Cod și să se conformeze acestuia. Dacă unui profesionist contabil i se interzice să se conformeze anumitor părți din prezentul Cod prin lege sau reglementare, profesionistul contabil trebuie să se conformeze tuturor celorlalte părți ale prezentului Cod.

Necesitatea de a asigura apărarea onoarei și independenței Corpului și de a conferi lucrărilor membrilor săi autoritate impune profesioniștilor 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 Corpului să facă efortul necesar dezvoltării acestor calități și îndeosebi:

- (a) să își dezvolte neconținut cultura, nu numai cea profesională, dar și cunoștințele de cultură generală, singurele capabile să îi întărească discernământul;
- (b) să acorde fiecărei tranzacții și situații examinate toată atenția și timpul necesar pentru a-și fun-

damenta o opinie personală înainte de a face propuneri;

- (c) să își exprime opinia fără nicio rețineră 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 îngrădirii 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 Corp.

100.2 Prezentul Cod este alcătuit din trei părți. Partea A stabilește principiile fundamentale de etică profesională pentru profesioniștii contabili și furnizează un cadru general conceptual pe care profesioniștii contabili trebuie să îl aplice pentru:

- (a) a identifica posibilele amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale;
- (b) a evalua importanța amenințărilor identificate; și
- (c) a aplica măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina sau pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție sunt necesare atunci când profesionistul contabil determină că amenințările nu sunt la nivelul la care o terță parte informată și rezonabilă, analizând

toate aspectele și circumstanțele specifice disponibile profesionistului contabil în acel moment, ar putea ajunge la concluzia că nu este compromisă conformitatea cu principiile fundamentale.

Această parte a Codului se aplică tuturor profesioniștilor contabili indiferent de statut.

Un profesionist contabil trebuie să utilizeze judecata profesională atunci când aplică acest cadru conceptual general.

100.3 Părțile B și C ilustrează modul în care cadrul general se aplică în anumite situații. Ele prezintă exemple de măsuri de protecție adecvate pentru a combate amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale. De asemenea, se prezintă exemple de situații în care nu sunt disponibile măsuri de protecție pentru a combate amenințările și, în consecință, trebuie evitată activitatea sau legătura care generează aceste riscuri. Partea B se adresează profesioniștilor contabili în practica publică. Partea C se adresează profesioniștilor contabili angajați. Profesioniștii contabili în practica publică pot găsi, de asemenea, îndrumări referitoare la situațiile lor specifice în Partea C.

100.4 Utilizarea cuvântului „trebuie” în prezentul Cod impune o dispoziție de conformare a profesionistului contabil sau a firmei la prevederea specifică în care a fost folosit cuvântul „trebuie”. În afară de cazul în care prezentul Cod permite o excepție, se impune conformarea.

Principii fundamentale

- 100.5 Un profesionist contabil trebuie să respecte următoarele principii fundamentale:
- (a) *Integritate* – să fie drept și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri.
 - (b) *Obiectivitate* – să nu permită ca prejudecățile, conflictul de interese sau influența nedorită a altor persoane să intervină în raționamentele profesionale sau de afaceri.
 - (c) *Competență profesională și prudență* – să își mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul solicitat pentru a se asigura că un client sau un angajator va primi servicii profesionale competente bazate pe ultimele progrese în practică, legislație și tehnici și să acționeze cu grijă și în concordanță cu standardele tehnice și profesionale în vigoare.
 - (d) *Confidențialitate* – să respecte caracterul confidențial al informațiilor dobândite în urma legăturilor profesionale și de afaceri și, prin urmare, să nu divulge aceste informații unor terțe părți fără a avea autorizarea corespunzătoare și specifică, excepție făcând cazul în care are dreptul legal sau profesional sau datoria de a le face publice, și nici să nu le folosească în interesul personal al profesionistului contabil sau al unor terțe părți.
 - (e) *Conduită profesională (profesionalismul)* – să respecte principalele legi și reglementări și să evite orice acțiune care discreditează profesia.

- (f) *Respect față de normele tehnice și profesionale* – profesionistul contabil trebuie să își îndeplinească sarcinile profesionale în conformitate cu normele tehnice și profesionale relevante. Profesioniștii contabili au datoria de a executa cu grijă și cu abilitate instrucțiunile clientului sau ale patronului în măsura în care sunt compatibile cu cerințele de integritate, obiectivitate și, în cazul liber-profesioniștilor contabili, cu independență. În plus, ei trebuie să se conformeze legislației relevante și normelor profesionale și tehnice emise de: IFAC, IASB, CECCAR, CAFR.

Fiecare dintre aceste principii fundamentale este dezbătut în detaliu în Secțiunile 110-150.

- 100.6 Circumstanțele în care lucrează profesioniștii contabili pot genera riscuri de conformare la principiile fundamentale. Este imposibil să se definească toate situațiile în care pot apărea aceste amenințări și să se specifice acțiunea corespunzătoare. În plus, natura misiunilor și a îndatoririlor de lucru poate fi diferită și, prin urmare, pot exista diferite tipuri de amenințări care să necesite aplicarea unor anumite măsuri de protecție. Astfel, prezentul Cod stabilește cadrul general conceptual care impune profesionistului contabil să identifice, să evalueze și să abordeze amenințările la adresa conformării la principiile fundamentale. Abordarea cadrului general conceptual ajută profesioniștii contabili să se conformeze dispozițiilor etice din prezentul Cod și să își asume responsabilitatea acționării în interesul public. Codul adaptează la circumstanțe diferite variante care generează amenințări la adresa conformării la principiile fundamentale și care

pot împiedica un profesionist contabil să ajungă la concluzia că o situație este permisă dacă nu este interzisă în mod expres.

- 100.7 Atunci când un profesionist contabil identifică amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale și, pe baza unei evaluări a acestor amenințări, determină faptul că ele nu sunt la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să determine dacă sunt disponibile măsurile de protecție adecvate și dacă pot fi aplicate pentru eliminarea amenințărilor sau pentru reducerea acestora până la un nivel acceptabil. La efectuarea acestei determinări, profesionistul contabil trebuie să își exercite judecata profesională și să ia în considerare dacă o terță parte rezonabilă și informată, care analizează toate faptele și circumstanțele specifice disponibile profesionistului contabil în acel moment, poate ajunge la concluzia că amenințările ar putea fi eliminate sau reduse până la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, astfel încât să nu se compromită conformitatea cu principiile fundamentale.
- 100.8 Un profesionist contabil trebuie să evalueze orice amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale atunci când cunoaște sau când se poate aștepta în mod rezonabil să cunoască circumstanțele sau relațiile care ar putea compromite conformitatea cu principiile fundamentale.
- 100.9 La evaluarea importanței unei amenințări, un profesionist contabil trebuie să ia în considerare atât factori calitativi, cât și factori cantitativi. La aplicarea cadrului general conceptual, un profesionist contabil poate întâlni situații în care amenințările nu pot fi eliminate sau reduse

până la un nivel acceptabil, fie din cauză că amenințarea este prea importantă, fie deoarece nu sunt disponibile măsurile de protecție corespunzătoare sau acestea nu pot fi aplicate. În astfel de situații, profesionistul contabil va refuza sau va întrerupe serviciile profesionale specifice implicate sau, atunci când este necesar, va demisiona din misiune (în cazul unui profesionist contabil în practica publică) sau din organizația angajatoare (în cazul unui profesionist contabil angajat).

- 100.10 Un profesionist contabil poate încălca în mod neintenționat o prevedere a prezentului Cod. Este posibil ca o asemenea încălcare neintenționată, în funcție de natura și de importanța problemei, să nu compromită procesul de conformitate cu principiile fundamentale, cu condiția ca, odată descoperită, încălcarea să fie corectată prompt și să fie aplicate măsurile de protecție necesare.
- 100.11 Atunci când un profesionist contabil întâlnește circumstanțe neobișnuite în care aplicarea unei anumite dispoziții a Codului ar avea drept urmare un rezultat disproporționat sau un rezultat care să nu fie în interesul public, se recomandă ca profesionistul contabil să se consulte cu o organizație membră sau cu reglementatorul relevant.
- 100.12 Amenințările pot fi generate de o serie largă de relații și circumstanțe. Atunci când o relație sau o circumstanță generează o amenințare, aceasta ar putea compromite sau poate fi considerată că va compromite conformarea profesionistului contabil la principiile fundamentale. O relație sau o circumstanță poate genera mai multe ame-

nințări, iar o amenințare ar putea afecta conformitatea cu mai multe principii fundamentale. Amenințările se încadrează în una sau mai multe dintre următoarele categorii:

- (a) amenințare de interes personal – amenințarea ca un interes financiar sau de altă natură să influențeze în mod necorespunzător judecata sau conduita profesionistului contabil;
- (b) amenințare de autoexaminare (autorevizuire) – amenințarea ca un profesionist contabil să nu reevalueze corespunzător rezultatele unui raționament anterior sau ale unui serviciu prestat de profesionistul contabil sau de o altă persoană din cadrul firmei profesionistului contabil sau din cadrul organizației angajatoare, pe care se va baza contabilul la elaborarea unui raționament ca parte a furnizării serviciului actual;
- (c) amenințare de favorizare – amenințarea ca un profesionist contabil să promoveze poziția unui client sau a unui angajator până în punctul în care obiectivitatea profesionistului contabil este compromisă;
- (d) amenințare de familiaritate – amenințarea ca, din cauza unei relații prea lungi sau prea strânse cu un client sau cu un angajator, un profesionist contabil să fie prea îngăduitor cu interesele acestora sau cu acceptarea activității lor; și
- (e) amenințare de intimidare – amenințarea ca un profesionist contabil să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza presiunilor reale sau presupuse, inclusiv de încercările de a exercita o influență excesivă asupra profesionistului contabil.

Părțile B și C din prezentul Cod explică modalitatea de generare a acestor categorii de amenințări pentru profesioniștii contabili în practica publică și respectiv pentru profesioniștii contabili angajați. Profesioniștii contabili în practica publică pot considera că Partea C este importantă pentru circumstanțele lor particulare.

100.13 Măsurile de protecție sunt acțiuni sau alte mijloace care pot elimina sau reduce amenințările până la un nivel acceptabil. Ele se grupează în două mari categorii:

- (a) măsuri de protecție generate de profesie, legislație sau reglementări; și
- (b) măsuri de protecție generate de mediul de lucru.

100.14 Măsurile de protecție generate de profesie, legislație sau reglementări includ, însă nu se limitează doar la, următoarele:

- dispoziții privind educația, instruirea și experiența în vederea accesului în profesie;
- dispoziții privind formarea profesională continuă;
- reglementări privind guvernarea corporativă;
- standarde profesionale;
- monitorizare profesională sau de reglementare și proceduri disciplinare;
- examinarea externă, de către o terță parte autorizată legal, a rapoartelor, a rentabilității, a comunicărilor sau a informațiilor care au fost realizate de profesionistul contabil.

- 100.15 Părțile B și C ale prezentului Cod analizează, pe rând, măsurile de protecție din mediul de lucru atât pentru profesioniștii contabili în practica publică, cât și pentru profesioniștii contabili angajați.
- 100.16 Anumite măsuri de protecție pot spori posibilitatea de a identifica sau de a înlătura un comportament lipsit de etică. Asemenea măsuri de protecție, care pot fi generate de profesia contabilă, legislație, reglementări sau de o organizație angajatoare, includ:
- sisteme eficiente și bine mediatizate de gestionare a reclamațiilor, care să fie administrate de organizația angajatoare, de profesie sau de reglementator, care să permită colegilor, angajatorilor și publicului larg să semnaleze comportamentul neprofesional sau neetic;
 - obligația clar stipulată de a raporta încălcări ale dispozițiilor de etică.
- 100.17 Unui profesionist contabil i se poate impune să rezolve un conflict în conformarea la principiile fundamentale.
- 100.18 Atunci când se inițiază un proces de soluționare a unui conflict oficial sau neoficial, următoarele aspecte, fie individual, fie împreună cu alte aspecte, pot fi relevante în procesul de soluționare:
- (a) fapte importante;
 - (b) problemele de etică implicate;
 - (c) principii fundamentale privind problema disputată;
 - (d) proceduri interne stabilite; și
 - (e) soluții alternative.

După evaluarea aspectelor tratate, un profesionist contabil trebuie să determine soluția adecvată, în funcție de consecințele fiecărei soluții posibile. Dacă această problemă rămâne nerezolvată, profesionistul contabil poate să consulte alte persoane competente din cadrul firmei sau al organizației angajatoare pentru a le solicita ajutorul în obținerea unei soluții.

- 100.19 În cazul în care o problemă generează un conflict, cu sau în cadrul unei organizații, un profesionist contabil trebuie să ia în considerare consultarea cu persoanele din conducerea organizației respective, ca, de exemplu, consiliul de directori sau comitetul de audit.
- 100.20 Este în interesul profesionistului contabil să se documenteze cu privire la natura acestui aspect și asupra detaliilor referitoare la discuțiile care au avut loc sau la deciziile luate în legătură cu acest aspect.
- 100.21 În cazul în care un conflict important nu poate fi soluționat, un membru al Corpului poate solicita consiliere profesională din partea structurilor specializate ale Corpului sau a unor avocați. În general, profesionistul contabil poate obține îndrumări pe problemele de etică fără a încălca principiul fundamental al confidențialității dacă aspectul este discutat anonim cu organismul profesional sau cu avocatul sub protecția privilegiului legal. Situațiile în care profesionistul contabil poate lua în considerare obținerea de consiliere legală sunt diferite. De exemplu, cazul în care un profesionist contabil a descoperit o fraudă a cărei raportare poate duce la încălcarea obligației de confidențialitate de către profesio-

nistul contabil; profesionistul contabil trebuie să ia în considerare consilierea legală pentru a determina dacă există o dispoziție de raportare.

- 100.22 În cazul în care conflictul etic nu a fost rezolvat, după eliminarea tuturor alternativelor relevante, un profesionist contabil trebuie, atunci când este posibil, să refuze asocierea cu acea problemă care a generat conflictul. În aceste circumstanțe, profesionistul contabil poate hotărî că este necesar să se retragă din misiunea respectivă sau să renunțe în totalitate la misiune, la firmă sau la organizația angajatoare.
- 100.23 Membrii Corpului au dreptul să se grupeze pentru a constitui sindicate profesionale sau asociații profesionale, potrivit prevederilor legale.
- (a) În vederea asigurării unei strânse legături cu Corpul, 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 Corpului și ale celorlalte organe de pe lângă aceste consilii, prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 65/1994, republicată;
- drepturile și obligațiile membrilor Corpului și ale societăților comerciale recunoscute de Corp, care rezultă din reglementările legale și din Regulamentul de organizare și funcționare a Corpului 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 Corpului 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 Corpului, în scopul sprijinirii acestora să își mențină și să își 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 bună 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 sau 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 sau 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 sau nu s-a înregistrat declarația fiscală cerută, el trebuie:

- să îl sfătuiască prompt pe client sau 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 acest lucru nu poate fi făcut 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 el 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 Cod poate fi amenințată și în următoarele situații:

1. Când profesionistul contabil prestează lucrări pentru agenții 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 agenții 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 agenții economici sau pentru instituțiile cu care angajatorii profesionistului contabil se află în concurență.
4. Când profesionistul contabil efectuează lucrări pentru agenții economici sau instituții ori persoane fizice, în cazul în care sunt rude sau afini până la gradul patru inclusiv sau soți ai administratorilor.
5. Când profesionistul contabil efectuează lucrări în situația în care există elemente care 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 doi ani;
 - expertul are cunoștință sau ar fi trebuit să știe, în virtutea funcțiilor pe care le deține în structurile alese și executive ale Corpului, că în cauza respectivă au existat sau există litigii în curs la comisia de disciplină sau la alte organe și instanțe ale Corpului privind un membru al Corpului;
- (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 Corpului, ca, de exemplu:

- luarea de hotărâri, decizii și semnarea de corespondență în numele filialei sau al comisiei de disciplină, dacă în cauza respectivă un membru al consiliului filialei sau al comisiei de disciplină a efectuat lucrări sau 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-profesioniști, 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 tuturor profesioniștilor contabili obligația de a fi dreți și onești în relațiile profesionale și de afaceri. De asemenea, integritatea implică o abordare corectă și încredere, precum și neutilizarea de o manieră imprudentă a informațiilor obținute în cursul misiunilor.
- 110.2 Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat cu rapoartele, comunicările sau alte informații în cazul în care profesionistul contabil consideră că aceste informații:
- (a) ar conține o declarație falsă sau eronată;
 - (b) ar conține situații sau informații furnizate fără suport sau imprudent; sau
 - (c) ar omite sau ar ascunde informații care trebuie incluse în cazurile în care o asemenea omisiune sau ascundere poate deruta.
- 110.3 Nu se consideră că un profesionist contabil încalcă punctul 110.2 dacă profesionistul contabil furnizează un raport modificat cu privire la o chestiune inclusă la punctul 110.2.

SECȚIUNEA 120

Obiectivitate

- 120.1 Principiul obiectivității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a fi imparțiali, fără idei preconcepute, de a nu se găsi în situații de conflict de interese sau de incompatibilitate și de a nu-și compromite judecata profesională sau de afaceri în urma unei simpatii, a unui conflict de interese sau a influenței exagerate a altor persoane.
- 120.2 Un profesionist contabil se poate confrunta cu situații care îi pot afecta obiectivitatea. Este imposibil să se definească și să se prescrie toate situațiile. Un profesionist contabil nu trebuie să presteze un serviciu profesional dacă situația sau relația influențează negativ judecata sa profesională cu privire la serviciul respectiv.
- 120.3 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 instruiesc 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 atenția 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 preconcepute, 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.

SECȚIUNEA 130

Competență profesională și prudență

- 130.1 Principiul competenței profesionale și prudenței impune tuturor profesioniștilor contabili următoarele obligații:
- (a) să mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul prevăzut pentru a se asigura că un client sau un angajator va primi servicii profesionale competente; și
 - (b) să acționeze cu atenția necesară și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale în vigoare în procesul furnizării de servicii profesionale.
- 130.2 Serviciul profesional competent impune exercitarea unei judecăți solide în utilizarea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale în realizarea acestui serviciu. Competența profesională poate fi împărțită în două faze distincte:
- (a) dobândirea competenței profesionale; și
 - (b) menținerea competenței profesionale.
- 130.3 Menținerea competenței profesionale necesită cunoașterea continuă și înțelegerea evoluțiilor tehnice, profesionale și de afaceri relevante. Dezvoltarea profesională continuă îi dă posibilitatea profesionistului contabil să își dezvolte și să își mențină capacitățile de a acționa competent în mediul profesional.
- 130.4 Prudența implică responsabilitatea de a acționa în concordanță cu dispozițiile privind o misiune, cu grijă, meticolos și la timp.

- 130.5 Un profesionist contabil trebuie să ia măsurile necesare pentru a se asigura că persoanele care lucrează sub autoritatea profesionistului contabil în calitate de profesionist au o pregătire și o supraveghere corespunzătoare.
- 130.6 Atunci când este cazul, un profesionist contabil trebuie să înștiințeze clienții, angajatorii sau alți utilizatori ai serviciilor profesionale de limitările inerente din serviciile respective.

C.F.E.C.A.R.

SECȚIUNEA 140

Confidențialitate

- 140.1 Principiul confidențialității impune tuturor profesioniștilor contabili următoarele obligații:
- (a) să nu divulge în afara firmei sau organizației angajatoare informațiile confidențiale dobândite în urma unor relații profesionale și de afaceri, fără a avea autorizarea necesară și adecvată, excepție făcând cazul în care acesta are dreptul legal sau profesional ori datoria de a le divulga; și
 - (b) să nu folosească informațiile confidențiale dobândite în urma unor relații profesionale sau de afaceri în avantajul personal sau în avantajul unor terțe părți.
- 140.2 Un profesionist contabil trebuie să respecte confidențialitatea chiar și într-un mediu social, să fie vigilent față de posibilitatea unor prezentări neintenționate de informații, mai ales față de un asociat de afaceri apropiat sau față de o rudă apropiată sau imediată.
- 140.3 Un profesionist contabil trebuie să păstreze confidențialitatea informațiilor prezentate de un potențial client sau angajator.
- 140.4 Un profesionist contabil trebuie să păstreze confidențialitatea informațiilor din firma sau organizația angajatoare.
- 140.5 Un profesionist contabil trebuie să ia măsurile necesare pentru a se asigura că personalul subordonat profesio-

nistului contabil și persoanele de la care primește consultanță și asistență respectă obligația pe care profesionistul contabil o are privind confidențialitatea.

- 140.6 Necesitatea de a se conforma principiului confidențialității continuă și după încheierea relației dintre un profesionist contabil și un client sau un angajator. În cazul în care un profesionist contabil își schimbă serviciul sau are un nou client, profesionistul contabil are dreptul să folosească experiența anterioară. Totuși, profesionistul contabil nu trebuie să facă uz sau să prezinte informațiile confidențiale dobândite sau primite în urma unei relații profesionale sau de afaceri.
- 140.7 Următoarele situații trebuie luate în considerare atunci când profesioniștilor contabili li se impune sau li se poate impune să prezinte informații confidențiale sau atunci când astfel de prezentări de informații pot fi adecvate:
- (a) prezentarea este permisă prin lege și este autorizată de client sau de angajator;
 - (b) prezentarea este prevăzută de lege, de exemplu:
 - (i) pentru a furniza documente sau probe în cursul unor proceduri judiciare; și
 - (ii) pentru a aduce la cunoștința autorităților publice în măsură eventuale încălcări ale legii; și
 - (c) când există o obligație profesională sau un drept de a le prezenta, atunci când nu este interzis de lege:
 - (i) pentru a se conforma controlului calității al unei organizații membre sau al organismului profesional;

- (ii) pentru a răspunde unei anchete sau unei investigații din partea organizației membre sau a unui organism de reglementare;
- (iii) pentru a proteja interesele profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor judiciare; sau
- (iv) pentru a se conforma standardelor tehnice și dispozițiilor etice.

140.8 Atunci când se stabilește că informația confidențială poate fi divulgată, trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- (a) dacă interesele părților implicate, inclusiv părțile terțe ale căror interese pot fi afectate, pot fi lezate în cazul în care clientul sau angajatorul este de acord cu prezentarea informațiilor de către profesionistul contabil;
- (b) 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 sau informații incomplete, trebuie să se recurgă la judecata profesională pentru a se determina tipul de prezentare care trebuie făcută, dacă este disponibil; și
- (c) ce tip de comunicare este preconizat și cui i se adresează; și
- (d) dacă părțile cărora li se adresează comunicarea sunt beneficiarii adecvați.

SECȚIUNEA 150

Conduită profesională (profesionalismul)

- 150.1 Principiul conduitei profesionale impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a respecta principalele legi și reglementări și de a evita acțiunile despre care profesionistul contabil știe sau ar trebui să știe că pot discredita profesia, organismul profesional sau colegii. Acestea includ acțiunile despre care o terță parte rezonabilă și informată, care analizează toate faptele și circumstanțele specifice disponibile profesionistului contabil în acel moment, ar concluziona că afectează negativ buna reputație a profesiei, a organismului profesional sau a colegilor.
- 150.2 În marketingul sau promovarea lor și a activității lor, profesioniștii contabili nu trebuie să compromită profesia. Profesioniștii contabili trebuie să fie corecți și demni de încredere și nu trebuie:
- (a) să aibă pretenții exagerate pentru serviciile pe care le pot oferi, pentru calificările pe care le posedă sau pentru experiența pe care au dobândit-o; sau
 - (b) să facă afirmații defăimătoare sau comparații nefondate cu privire la activitatea altor colegi.

C.E.C.C.A.R.

PARTEA B

PROFESIONIȘTII CONTABILI ÎN PRACTICA PUBLICĂ

Secțiunea 200 Introducere

Secțiunea 210 Numirea profesională

Secțiunea 220 Conflicte de interese

Secțiunea 230 Alte opinii

Secțiunea 240 Onorarii și alte tipuri de remunerare

Secțiunea 250 Marketingul serviciilor profesionale

Secțiunea 260 Cadouri și ospitalitate

Secțiunea 280 Obiectivitate – toate serviciile

Secțiunea 290 Independență – misiuni de audit și examinare

Secțiunea 291 Independență – alte misiuni de certificare

SECȚIUNEA 200

Introducere

- 200.1 Această parte a Codului ilustrează felul în care cadrul general conceptual conținut în Partea A trebuie aplicat de profesioniștii contabili în practica publică. Această parte nu descrie toate situațiile și relațiile care ar putea fi întâlnite de un profesionist contabil în practica publică ce generează sau ar putea genera amenințări la adresa conformării la principiile fundamentale. În consecință, profesionistul contabil în practica publică este încurajat să fie vigilent în aceste situații și relații.
- 200.2 Un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să se angajeze cu bună știință în orice afacere, ocupație, sau activitate care afectează sau care ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și care, drept urmare, ar fi incompatibilă cu principiile fundamentale.

Amenințări și măsuri de protecție

- 200.3 Conformarea la principiile fundamentale poate fi afectată într-o gamă largă de situații și relații. Natura și semnificația amenințărilor pot diferi în funcție de apariția lor în legătură cu prestarea serviciilor către un client de audit și de faptul că acest client de audit este o entitate de interes public, către un client de certificare care nu este un client de audit sau către un client în afara misiunii de certificare.

Amenințările se împart în următoarele categorii:

- (a) de interes propriu;
- (b) de autoexaminare (autocontrol);
- (c) de favorizare;
- (d) de familiaritate; și
- (e) de intimidare.

Aceste amenințări sunt prezentate în Partea A a prezentului Cod.

200.4 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de interes propriu pentru un profesionist contabil în practica publică includ:

- un membru al echipei de certificare care are un interes financiar direct într-un client de certificare;
- o firmă care depinde excesiv de onorariile totale primite de la un client;
- un membru al echipei de certificare care are o relație de afaceri apropiată cu un client de certificare;
- o firmă care este preocupată de posibilitatea pierderii unui client important;
- un membru al echipei de audit care începe negocieri de angajare cu un client de audit;
- o firmă care începe un angajament cu onorariu contingent cu privire la o misiune de certificare;
- un profesionist contabil care descoperă o eroare importantă la evaluarea rezultatelor serviciului profesional anterior prestat de un membru al firmei profesionistului contabil.

200.5 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințări de autoexaminare (autocontrol) pentru profesionistul contabil în practica publică includ:

- o firmă care emite un raport de certificare asupra eficacității operării sistemelor financiare după desemnarea sau implementarea sistemelor;
- o firmă care a pregătit datele originale utilizate pentru înregistrările 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;
- un membru al echipei de certificare care este sau a fost recent angajat al clientului de certificare într-o poziție în care exercita o influență directă și semnificativă asupra obiectului misiunii;
- firma care prestează un serviciu pentru un client de certificare care afectează direct obiectul misiunii de certificare.

200.6 Exemplele de circumstanțe care pot genera o amenințare de favorizare pentru un profesionist contabil în practica publică includ:

- firma care promovează acțiunile într-un client de audit;
- un profesionist contabil care acționează în apărarea unui client de audit în cazul unor litigii sau în rezolvarea disputelor cu terțe părți.

200.7 Exemplele de circumstanțe care pot genera o amenințare de familiaritate pentru un profesionist contabil în practica publică includ:

- un membru al echipei misiunii are o rudă apropiată sau imediată care ocupă funcția de director sau funcționar al clientului;
- un membru al echipei de certificare are o rudă apropiată sau imediată care, ca angajat al clientului, este pe poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra obiectului misiunii de certificare;
- un director sau un funcționar al clientului sau un angajat într-o poziție în care exercită o influență directă și semnificativă asupra obiectului misiunii de certificare, care a fost recent partener al misiunii;
- un profesionist contabil care acceptă cadouri sau tratament preferențial 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 de certificare.

200.8 Exemplele de circumstanțe care pot genera amenințarea de intimidare pentru un profesionist contabil în practica publică includ:

- o firmă care este amenințată cu concedierea de clientul certificării;
- un client de audit care arată că nu va semna un contract planificat care nu este un contract de certificare

cu firma, dacă aceasta continuă să nu fie de acord cu tratamentul contabil al clientului dintr-o anumită tranzacție;

- o firmă amenințată de către client cu litigiul;
- o firmă asupra căreia se exercită presiune în vederea diminuării inadecvate a cantității de muncă executată pentru a reduce onorariile;
- un profesionist contabil care se simte presat să fie de acord cu judecata unui angajat al clientului deoarece angajatul are mai multă experiență în problema în cauză;
- un profesionist contabil care este informat de un partener al firmei că promovarea planificată nu va avea loc în afară de cazul în care contabilul este de acord cu tratamentul contabil neadecvat al clientului de audit.

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

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

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

200.10 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să își exercite raționamentul profesional pentru a determi-

na cum să abordeze cel mai bine amenințările care nu se află la un nivel acceptabil, fie prin aplicarea unor măsuri de protecție pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil, fie prin întreruperea sau refuzarea misiunii respective. Atunci când își exercită raționamentul, un profesionist contabil în practica publică trebuie să analizeze dacă un terț rezonabil și în cunoștință de cauză, analizând toate faptele și circumstanțele specifice disponibile unui profesionist contabil în practica publică în acel moment, ar ajunge la concluzia că amenințările ar fi eliminate sau reduse până la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, astfel încât conformarea la principiile fundamentale să nu fie compromisă. Această considerație va fi afectată de probleme cum ar fi semnificativitatea amenințării, natura misiunii și structura firmei.

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.

200.12 Măsurile de protecție din întreaga firmă în cadrul mediului de lucru includ:

- poziția de conducător al firmei care subliniază importanța respectării principiilor fundamentale;
- poziția de conducător al firmei care stabilește preconizarea faptului că membrii echipei de certificare vor acționa în interesul public;
- politici și proceduri pentru a implementa și monitoriza controlul calității misiunilor;

- politici documentate 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 sau, atunci când măsurile de protecție nu sunt adecvate sau nu pot fi aplicate, întreruperea sau refuzul misiunii relevante;
- 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 clienți;
- politici și proceduri de monitorizare și, atunci când este necesar, gestionarea credibilității datelor privind veniturile ce provin de la un singur client;
- utilizarea unor parteneri diferiți și a unor echipe de misiune cu linii separate de raportare în vederea prestării altor servicii în afara celor de certificare pentru un client de certificare;
- politici și proceduri de interzicere a indivizilor ce nu sunt membri ai echipei de certificare care să influențeze inadecvat rezultatele misiunii;
- 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 func-

ționării 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;
- politici și proceduri publicate care să îi încurajeze și să îi abiliteze pe angajați să comunice nivelurilor 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 includ:

- angajarea unui profesionist contabil ce nu a fost implicat în prestarea unui serviciu care nu este de certificare să examineze această activitate sau să ofere consultanță, după caz;
- angajarea unui profesionist contabil care nu a fost membru al echipei de certificare pentru examinarea activității de certificare sau pentru a oferi consultanță, după caz;
- consultarea unei terțe părți independente, cum ar fi un comitet de directori independent, un organism profesional normalizator sau un alt profesionist contabil;
- discutarea problemelor de etică cu persoanele însărcinate cu guvernarea clientului;

- prezentarea către persoanele însărcinate cu guvernarea clientului a naturii serviciilor prestate și a mărimii onorariilor percepute;
- implicarea altei firme pentru a realiza sau a realiza din nou o parte din misiunea de certificare;
- rotația personalului cu experiență din echipa de certificare.

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

200.15 Măsurile de protecție din cadrul sistemelor și procedurilor clientului certificării includ următoarele situații:

- clientul impune alte persoane în afara conducerii pentru ratificarea sau aprobarea nominalizării unei firme care să desfășoare misiunea;
- clientul are angajați competenți, cu experiență și cu grad superior, care pot lua decizii manageriale;
- clientul a implementat proceduri interne care asigură alegeri obiective în mandatarea altor misiuni în afara celor de certificare;
- clientul deține o structură de guvernare corporativă care asigură o supraveghere corespunzătoare și comunicarea informațiilor privind serviciile firmei.

SECȚIUNEA 210

Numirea profesională

Acceptarea clientului

- 210.1 Înainte de acceptarea unei noi relații cu un client, un profesionist contabil în practica publică trebuie să determine dacă acceptarea ar genera anumite amenințări asupra conformării la principiile fundamentale. Amenințările potențiale la adresa integrității sau conduitei profesionale pot surveni, de exemplu, din elemente puse sub semnul întrebării asociate cu clientul (proprietarii săi, conducerea sau activitățile).
- 210.2 Problemele clientului care, dacă sunt cunoscute, ar putea amenința conformarea la 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 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și să aplice măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a le elimina sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil.

Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- obținerea de cunoștințe și înțelegere privind clientul, proprietarii săi, conducerea și pe cei responsabili cu guvernarea și cu activitățile de afaceri; sau

- asigurarea angajării clientului pentru îmbunătățirea practicilor de guvernare corporativă sau a controalelor interne.

210.4 Atunci când nu este posibilă reducerea amenințărilor până la un nivel acceptabil, un profesionist contabil în practica publică trebuie să refuze să intre în relații cu clientul.

210.5 Se recomandă ca profesionistul contabil în practica publică să își revizuiască periodic deciziile de acceptare a misiunilor repetate pentru același client.

Acceptarea misiunii

210.6 Principiul fundamental al competenței profesionale și prudenței impune profesionistului contabil în practica publică obligația de a presta numai acele servicii pe care profesionistul contabil în practica publică are competența de a le presta. Înainte de a accepta o misiune specifică la un client, un profesionist contabil în practica publică ar trebui să determine dacă acceptarea ar genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare generată de interesul personal la adresa competenței profesionale și prudenței apare dacă echipa misiunii nu posedă sau nu poate dobândi competențele necesare pentru a desfășura corect misiunea.

210.7 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța amenințărilor identificate și să aplice măsuri de protecție pentru a le elimina sau pentru a le

reduce până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție includ:

- dobândirea unui bagaj de cunoștințe corespunzător privind natura afacerii clientului, complexitatea operațiunilor sale, dispozițiile specifice misiunii și privind scopul, natura și domeniul de aplicare ale activității ce urmează să fie prestată;
- dobândirea cunoștințelor privind sectoarele industriale relevante sau aspectele-cheie;
- deținerea sau obținerea experienței în ceea ce privește dispozițiile relevante de raportare și ale organelor de reglementare;
- alocarea unui personal suficient și cu toate competențele necesare;
- utilizarea unor experți, atunci când este necesar;
- convenirea unei perioade de timp realiste 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.

210.8 Atunci când un profesionist contabil în practica publică intenționează să se bazeze pe consilierea sau pe activitatea unui expert, profesionistul contabil în practica publică trebuie să evalueze dacă această încredere este garantată. Factorii de care trebuie să țină cont 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.

Modificarea unei numiri profesionale

- 210.9 Un profesionist contabil în practica publică solicitat pentru a înlocui un alt profesionist contabil în practica publică sau care dorește să aplice pentru o misiune deținută în prezent de către un alt profesionist contabil în practica publică 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 prudenței dacă un profesionist contabil în practica publică acceptă misiunea înainte de a cunoaște toate faptele necesare.
- 210.10 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța tuturor amenințărilor. În funcție de natura misiunii, acest lucru ar putea presupune comunicarea cu acel contabil existent pentru a determina faptele și circumstanțele care stau la baza modificării propuse, astfel încât profesionistul contabil în practica publică să poată decide dacă este adecvat 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 contabil existent care să influențeze decizia de a accepta numirea.
- 210.11 Se vor aplica măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru eliminarea oricăror amenințări sau pentru

reducerea lor până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- atunci când se răspunde la cererile de trimitere a ofertelor, stipularea în ofertă că, înainte de acceptarea misiunii, se impune contactul cu contabilul existent, astfel încât să se poată efectua investigațiile cu privire la faptul dacă există sau nu motive profesionale sau de altă natură pentru care numirea să nu fie acceptată;
- solicitarea contabilului existent de a oferi informațiile cunoscute despre orice fapte sau circumstanțe care, după opinia contabilului existent, trebuie să fie luate în considerare de contabilul propus înainte de a decide dacă va accepta misiunea; sau
- obținerea informațiilor necesare din alte surse.

Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse până la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, profesionistul contabil în practica publică trebuie să refuze misiunea, în afara cazului în care se obțin datele necesare prin alte mijloace.

210.12 Unui profesionist contabil în practica publică i se poate solicita să preia o activitate complementară sau suplimentară activității contabilului existent. Astfel de circumstanțe pot crea amenințări la adresa competenței profesionale și prudenței, amenințări care rezultă, de exemplu, din lipsa de informații sau din informații incomplete. Importanța oricăror amenințări trebuie să fie evaluată și trebuie să fie aplicate măsuri de protecție,

atunci când este necesar, pentru eliminarea amenințării sau pentru reducerea acesteia până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este notificarea contabilului existent asupra activității propuse, ceea ce ar da contabilului existent oportunitatea de a oferi orice informații relevante necesare desfășurării corespunzătoare a activității.

210.13 Un contabil existent este obligat să respecte confidențialitatea. Dacă profesionistului contabil i se permite sau i se impune să discute afacerile unui client cu un contabil propus depinde de natura misiunii și de:

- (a) obținerea permisiunii clientului de a face acest lucru; sau
- (b) dispozițiile legale sau etice legate de astfel de comunicări și prezentări de informații, care pot varia în funcție de jurisdicție.

Circumstanțele în care profesionistului contabil i se impune sau poate să i se impună să prezinte informații confidențiale sau în care astfel de prezentări pot fi adecvate în alt mod sunt prezentate în Secțiunea 140 din Partea A a prezentului Cod.

210.14 Un profesionist contabil în practica publică trebuie, în general, să obțină permisiunea clientului, de preferat în scris, de a iniția discuțiile cu un contabil existent. Odată obținută permisiunea, contabilul existent trebuie să respecte reglementările legale și de altă natură care guvernează astfel de cereri. Atunci când contabilul existent oferă informații, acestea trebuie să fie oferite cu

onestitate și fără ambiguitate. În cazul în care contabilul propus nu reușește să comunice cu contabilul existent, contabilul propus trebuie să încerce să obțină informații despre orice amenințări posibile prin alte metode, cum ar fi chestionarea părților terțe sau investigații de fond cu privire la conducerea superioară sau la cei însărcinați cu guvernarea clientului.

C.F.E.C.G.A.R.

SECȚIUNEA 220

Conflicte de interese

- 220.1 Un profesionist contabil în practica publică 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 în practica publică concurează direct cu un client sau are o asocierie în participație sau un angajament similar cu un competitor important al clientului. O amenințare la adresa obiectivității sau confidențialității poate fi generată și atunci când un profesionist contabil în practica publică prestează servicii pentru clienți ale căror interese sunt în conflict sau pentru clienți care au o dispută cu privire la aspectul sau la tranzacția în cauză.
- 220.2 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil. Înainte de acceptarea sau continuarea unei relații cu un client sau a unei misiuni specifice, profesionistul contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări generate de interesele în afaceri sau de relațiile cu clientul sau cu o terță parte.
- 220.3 În funcție de circumstanțele care generează conflictul, aplicarea uneia dintre următoarele măsuri de protecție este, în general, necesară:

- (a) 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; sau
- (b) notificarea tuturor părților relevante cu privire la faptul că profesionistul contabil în practica publică 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 în consecință; sau
- (c) notificarea clientului cu privire la faptul că profesionistul contabil în practica publică nu acționează în mod exclusiv pentru niciun client în prestarea 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 în consecință.

220.4 De asemenea, profesionistul contabil trebuie să determine aplicarea uneia sau mai multora dintre următoarele măsuri de protecție suplimentare:

- (a) utilizarea unor echipe distincte ale misiunii; și
- (b) proceduri de împiedicare a accesului la informații (de exemplu, o strictă separare fizică a unor astfel de echipe, completarea confidențială și securizată a datelor);
- (c) îndrumări clare pentru membrii echipei misiunii privind aspectele de siguranță și de confidențialitate;

- (d) utilizarea acordurilor de confidențialitate semnate de angajați și de partenerii firmei; și
- (e) examinarea regulată a aplicării măsurilor de protecție de către o persoană cu experiență 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 conștiința profesională, amenințare care nu poate fi eliminată sau redusă până la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, profesionistul contabil în practica publică nu trebuie să accepte o anumită misiune sau este necesar să demisioneze din una sau mai multe misiuni care sunt în conflict.

220.6 Atunci când un profesionist contabil în practica publică a solicitat consimțământul unui client de a acționa pentru o altă parte (care poate sau nu să fie un client existent) 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

Alte opinii

- 230.1 Situațiile în care unui profesionist contabil în practica publică i se solicită să ofere o a doua opinie cu privire la aplicarea standardelor sau principiilor de contabilitate, de raportare sau a altor standarde sau principii în anumite circumstanțe sau în anumite tranzacții de către o companie sau o entitate care nu este un client existent, sau în numele acesteia, pot genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o amenințare cu privire la competența profesională și la 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 i se solicită să ofere o astfel de opinie, un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța amenințărilor și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție pot include obținerea permisiunii clientului de a contacta profesionistul contabil 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 care solicită opinia nu va permite comunicarea cu acel profesionist contabil existent, un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze dacă, în circumstanțele date, este adecvat să ofere opinia cerută.

C.F.E.C.C.A.R.

SECȚIUNEA 240

Onorarii și alte tipuri de remunerare

240.1 Atunci când începe negocierile privind serviciile profesionale, un profesionist contabil în practica publică poate percepe orice onorariu pe care îl consideră corespunzător. Faptul că un profesionist contabil în practica publică percepe un onorariu mai mic decât altul nu este, în sine, neetic. Cu toate acestea, pot exista amenințări privind conformarea la principiile fundamentale care apar din nivelul onorariului perceput. De exemplu, o amenințare a interesului propriu la adresa competenței profesionale și prudenței este generată dacă respectivul onorariu perceput este atât de mic încât ar putea fi dificil să se realizeze misiunea în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.

240.2 Existența și importanța unor astfel de amenințări depind de factori cum ar fi nivelul onorariului perceput și serviciile pentru care se aplică. Importanța oricărei amenințări trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a o elimina sau pentru a o reduce până 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 la ce servicii sunt acoperite de comisionul perceput;
- alocarea timpului și personalului calificat necesare pentru realizarea sarcinii.

240.3 Onorariile contingente sunt adesea utilizate pentru anumite tipuri de misiuni de altă natură decât cele de certificare*. Totuși, ele pot genera, în anumite circumstanțe, amenințări la adresa respectării 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 trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce până 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 profesionistul contabil în practica publică și a bazei de remunerare;
- politici și proceduri de control al calității;
- examinarea de către o terță parte obiectivă a activității realizate de profesionistul contabil în practica publică.

* Comisiunile contingente pentru misiuni de altă natură decât cele de certificare oferite clientului de audit sunt discutate în Secțiunea 290 a acestei părți a Codului.

SECȚIUNEA 250

Marketingul serviciilor profesionale

- 250.1 Atunci când un profesionist contabil în practica publică solicită noi misiuni prin publicitate sau prin 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, lucrările sau produsele sunt promovate într-un mod care este inconsecvent cu acest principiu.
- 250.2 Un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să compromită profesia atunci când promovează serviciile profesionale. Profesionistul contabil în practica publică trebuie să fie onest și loial și nu trebuie:
- (a) să exagereze calitatea serviciilor oferite, a calificărilor deținute sau a experienței câștigate; sau
 - (b) să facă referiri compromițătoare la comparații nefundamentate cu activitatea altora.

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

SECȚIUNEA 260

Cadouri și ospitalitate

- 260.1 Este posibil ca unui profesionist contabil în practica publică sau unei rude apropiate sau imediate 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 sau familiaritate pot fi generate dacă este acceptat un cadou din partea unui client; amenințări de intimidare la adresa obiectivității pot apărea din divulgarea 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 în practica publică cadouri și ospitalitate pe care o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză, analizând toți factorii și circumstanțele specifice, 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 în practica publică poate concluziona, în general, că orice amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale se situează la un nivel acceptabil.
- 260.3 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și să aplice

măsuri de protecție pentru a le elimina sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil. Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse până la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să accepte o astfel de ofertă.

C.F.E.C.C.A.R.

SECȚIUNEA 280

Obiectivitate – toate serviciile

- 280.1 Un profesionist contabil în practica publică 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 ori din relații cu un client sau cu directori, funcționari sau angajați ai acestuia. De exemplu, o amenințare de familiaritate la adresa obiectivității poate fi generată de o relație de familie sau de o relație apropiată personală sau de afaceri.
- 280.2 Un profesionist contabil în practica publică ce oferă un serviciu de certificare trebuie să fie independent față de clientul certificării. Independența de fapt și de drept este necesară pentru a permite profesionistului contabil în practica publică să exprime o opinie și să fie perceput ca exprimând o concluzie neafectată de erori, de un conflict de interese sau de influența necorespunzătoare a altor părți. Secțiunile 290 și 291 oferă îndrumări specifice privind dispozițiile legate de independență pentru profesioniștii contabili independenți atunci când realizează o misiune de certificare.
- 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 în practica publică o desfășoară.

280.4 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța amenințărilor identificate și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție includ:

- 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.

Dacă măsurile de protecție nu pot elimina sau reduce amenințarea până la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să refuze sau să rezilieze misiunea relevantă.

SECȚIUNEA 290

Independență – misiuni de audit și examinare

Structura secțiunii

- 290.1 Această secțiune abordează dispozițiile legate de independență pentru misiunile de audit și examinare care sunt misiuni de certificare în care un profesionist contabil în practica publică exprimă o concluzie asupra situațiilor financiare. Astfel de misiuni cuprind misiuni de audit și examinare pentru raportarea asupra unui set complet de situații financiare și a unei singure situații financiare. Dispozițiile legate de independență pentru misiunile de certificare care nu sunt misiuni de audit și examinare sunt tratate în Secțiunea 291.
- 290.2 În anumite circumstanțe care implică misiuni de audit în care raportul de audit cuprinde o restricție asupra utilizării și distribuirii și cu condiția să fie îndeplinite anumite condiții, dispozițiile legate de independență din această secțiune pot fi modificate conform punctelor 290.500-290.514. Modificările nu sunt permise în cazul unui audit al situațiilor financiare prevăzut de lege sau reglementare.
- 290.3 În această secțiune, termenul (termenii):
- „Audit”, „echipă de audit”, „misiune de audit”, „client de audit” și „raport de audit” cuprind examinarea, echipa de examinare, misiunea de examinare, clientul de examinare și raportul de examinare; și
 - „Firmă” cuprinde firma din rețea, cu excepția cazului în care se stipulează altfel.

Abordarea independenței de către cadrul general conceptual

290.4 În cazul misiunilor de audit, este în interesul public și, prin urmare, prevăzut în prezentul Cod, ca membrii echipelor de audit, ai firmelor și ai firmelor din rețea să fie independenți de clienții de audit.

290.5 Obiectivul prezentei secțiuni este acela de a asista firmele și membrii echipelor de audit în aplicarea abordării cadrului general conceptual descris mai jos pentru realizarea și menținerea independenței.

290.6 Independența cuprinde:

Independența de spirit

Starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectată de influențe care compromit judecata profesională și care permite individului să acționeze cu integritate, să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

Independența în aparență

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 ale firmei sau ale unui membru al echipei de certificare au fost compromise.

290.7 Abordarea cadrului general conceptual trebuie să fie aplicată de profesioniștii contabili pentru:

- (a) identificarea amenințărilor la adresa independenței;
- (b) evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
- (c) aplicarea măsurilor de protecție, atunci când este necesar, pentru eliminarea amenințărilor sau pentru reducerea lor până la un nivel acceptabil.

Atunci când un profesionist contabil consideră că măsurile de protecție corespunzătoare nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate pentru eliminarea amenințărilor sau pentru reducerea lor până la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să elimine situația sau relația care generează amenințările, sau să refuze sau să rezilieze misiunea de audit.

Un profesionist contabil trebuie să folosească judecata profesională la aplicarea acestui cadru general conceptual.

290.8 Multe circumstanțe sau combinații de circumstanțe diferite pot fi relevante la evaluarea amenințărilor la adresa independenței. Este imposibil să se definească fiecare situație care generează amenințări la adresa independenței și să se specifice acțiunea adecvată. Prin urmare, prezentul Cod stabilește un cadru general conceptual care impune firmelor și membrilor echipelor de audit să identifice, să evalueze și să abordeze amenințările la adresa independenței. Abordarea cadrului general conceptual ajută profesioniștii contabili în practică să se conformeze dispozițiilor etice din prezentul Cod. Acesta adaptează diferite circumstanțe care generează amenințări la adresa independenței și care pot împiedica un profesionist

contabil să ajungă la concluzia că o situație este permisă numai dacă nu este interzisă în mod expres.

- 290.9 Punctul 290.100 și următoarele descriu modalitatea de aplicare a abordării independenței de către cadrul general conceptual. Aceste puncte nu abordează toate situațiile și relațiile care generează amenințări la adresa independenței.
- 290.10 Atunci când decide dacă acceptă sau continuă o misiune sau dacă o anumită persoană poate fi membră a echipei de audit, o firmă trebuie să identifice și să evalueze amenințările la adresa independenței. Dacă amenințările nu sunt la un nivel acceptabil, iar decizia este dacă să se accepte o misiune sau să se includă o anumită persoană în echipa de audit, firma trebuie să determine dacă măsurile de protecție sunt disponibile pentru eliminarea amenințărilor sau pentru reducerea lor până la un nivel acceptabil. În cazul în care decizia este dacă să se continue misiunea, firma trebuie să determine dacă măsurile de protecție existente continuă să fie eficiente pentru eliminarea amenințărilor sau pentru reducerea lor până la un nivel acceptabil, sau dacă trebuie să fie aplicate alte măsuri de protecție, sau dacă misiunea trebuie să fie reziliată. Oricare ar fi noile informații cu privire la amenințarea la adresa independenței care vin în atenția firmei în timpul misiunii, firma trebuie să evalueze importanța amenințărilor în conformitate cu abordarea cadrului general conceptual.
- 290.11 În această secțiune se fac trimiteri la importanța amenințărilor la adresa independenței. La evaluarea importanței

unei amenințări vor fi luați în considerare atât factorii calitativi, cât și cei cantitativi.

- 290.12 În cele mai multe cazuri, această secțiune nu prescrie responsabilitatea specifică a indivizilor din cadrul firmei pentru acțiunile aferente independenței, deoarece responsabilitatea poate diferi în funcție de mărimea, structura și organizarea unei firme. Firmei i se impune de Standardele Internaționale de Control al Calității să stabilească politici și proceduri destinate să ofere o certificare rezonabilă asupra faptului că independența este menținută atunci când este impusă de dispozițiile de etică relevante. De asemenea, Standardele Internaționale de Audit impun partenerului misiunii să elaboreze o concluzie privind conformarea la dispozițiile etice care se aplică misiunii respective.

Rețele și firme din rețea

- 290.13 Dacă o firmă este considerată firmă din rețea, aceasta trebuie să fie independentă de clienții auditului situațiilor financiare ai celorlalte firme din cadrul rețelei (în afară de cazul în care prezentul Cod stipulează altfel). Dispozițiile privind independența din această secțiune care se aplică unei firme din rețea se aplică oricărei entități, cum ar fi un cabinet de consultanță sau un cabinet de drept profesional care respectă definiția unei firme din rețea, indiferent dacă entitatea respectivă respectă sau nu definiția unei firme.
- 290.14 Pentru a-și intensifica abilitatea de a presta 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 poate 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, prin urmare, a fi o rețea.

- 290.15 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.
- 290.16 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 nesemnificative 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 presta în comun un serviciu sau de a elabora

în comun un produs, nu ar duce la concluzia existenței unei rețele.

- 290.17 Atunci 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.
- 290.18 Atunci 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.
- 290.19 Atunci 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 de ofertă de a presta un serviciu profesional.
- 290.20 Atunci când structura mai amplă este orientată către cooperare și entitățile din cadrul structurii utilizează o denumire comună de marcă, 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 din sau pe lângă numele firmei, atunci când un partener al firmei semnează un raport de audit.

- 290.21 Deși o firmă nu aparține unei rețele și nu utilizează un nume comun de marcă drept parte a denumirii firmei, poate părea că aceasta aparține unei rețele dacă face referire, în materialele sale de birou sau promoționale, la faptul că este membră a unei firme sau a unei asocieri 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.
- 290.22 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 structuri 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.
- 290.23 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 sau evenimente aferente misiunilor de certificare;
- metodologia de audit sau manualele de audit; și
- cursuri de pregătire și facilități.

290.24 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 metodologii sau manuale comune de audit, fără a se efectua vreun schimb de personal, de clienți sau de informații de piață, este puțin probabil ca resursele deținute în comun să fie 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 dacă 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.

Entități de interes public

290.25 Secțiunea 290 cuprinde prevederi suplimentare ce reflectă mărimea interesului public în anumite entități. În sensul prezentei secțiuni, entitățile de interes public sunt:

- (a) toate entitățile cotate; și
- (b) orice entitate (a) definită prin reglementare sau legislație drept entitate de interes public sau (b) pentru care este impusă prin reglementare sau legislație auditarea desfășurată în conformitate cu aceleași dispoziții legate de independență care se aplică auditului entităților cotate. Aceste reglementări pot fi promulgate de orice reglementator relevant, inclusiv de un reglementator de audit.

290.26 Firmele și organismele membre sunt încurajate să determine abordarea entităților suplimentare sau a anumitor categorii de entități, cum ar fi entitățile de interes public, deoarece au un număr mare și o gamă largă de părți interesate. Factorii care trebuie luați în considerare sunt:

- natura întreprinderii, cum ar fi deținerea de active în calitate fiduciară pentru un număr mare de părți interesate. Exemplele pot include instituțiile financiare, cum ar fi băncile și companiile de asigurare, și fondurile de pensii;
- mărimea; și
- numărul angajaților.

Entități afiliate

290.27 În cazul unui client de audit care este o entitate cotateă, trimiterile la un client de audit din această secțiune

cuprind entitățile afiliate ale clientului (în afară de cazul în care se stipulează altfel). Pentru toți ceilalți clienți de audit, trimiterile la un client de audit din această secțiune includ entitățile afiliate asupra cărora clientul are control direct sau indirect. Atunci când echipa de audit cunoaște sau are motive să creadă că o relație sau o situație care implică o altă entitate afiliată a clientului este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de audit trebuie să includă acea entitate afiliată atunci când identifică și evaluează amenințările la adresa independenței și când aplică măsurile de protecție corespunzătoare.

Cei însărcinați cu guvernarea

290.28 Chiar dacă nu se prevede în Cod, în standardele aplicabile de audit, în legi sau reglementări, este încurajată comunicarea periodică între firmă și cei însărcinați cu guvernarea clientului de audit cu privire la relații și la alte aspecte care ar putea, după părerea firmei, să influențeze în mod rezonabil independența. O astfel de comunicare dă posibilitatea celor însărcinați cu guvernarea (a) să analizeze judecata firmei la identificarea și evaluarea amenințărilor la adresa independenței, (b) să analizeze caracterul adecvat al măsurilor de protecție aplicate pentru eliminarea sau reducerea lor până la un nivel acceptabil și (c) să întreprindă acțiunea adecvată. O astfel de abordare poate fi deosebit de utilă în cazul amenințărilor de intimidare și de familiaritate.

Documentare

290.29 Documentarea oferă probe de judecată a profesionistului contabil pentru elaborarea concluziilor privind con-

formarea la dispozițiile legate de independență. Absența documentării nu este un factor determinant dacă o firmă a analizat un anumit aspect și nici dacă este independentă.

Profesionistul contabil trebuie să își documenteze concluziile privind conformarea la dispozițiile legate de independență și fondul oricăror discuții relevante care susțin aceste concluzii. Prin urmare:

- (a) atunci când sunt prevăzute măsuri de protecție pentru reducerea unei amenințări până la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și măsurile de protecție implementate sau aplicate ce reduc amenințarea până la un nivel acceptabil; și
- (b) atunci când o amenințare a impus o analiză semnificativă pentru a se determina dacă măsurile de protecție au fost necesare și profesionistul contabil a ajuns la concluzia că nu sunt necesare, deoarece amenințarea a fost deja redusă până la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și raționamentul concluziei.

Perioada misiunii

290.30 Independența față de clientul de audit este prevăzută atât în timpul perioadei misiunii, cât și în perioada acoperită de situațiile financiare. Perioada misiunii începe atunci când echipa de audit începe să presteze servicii de audit. Perioada misiunii se sfârșește atunci când se emite raportul de audit. Atunci când misiunea este de natură

repetitivă, ea se sfârșește odată cu notificarea făcută de oricare dintre părți că relația profesională s-a încheiat sau odată cu emiterea raportului final de audit.

290.31 Atunci când o entitate devine client de audit în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare asupra cărora firma își exprimă o opinie, firma trebuie să determine dacă sunt generate amenințări la adresa independenței de către:

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

290.32 Dacă a fost prestat un alt serviciu în afara celui de certificare către clientul de audit în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare, dar înainte ca echipa de audit să înceapă să efectueze servicii de audit, și serviciul nu este permis în timpul perioadei misiunii de audit, firma trebuie să evalueze orice amenințare la adresa independenței generată de serviciul respectiv. Dacă amenințarea nu se află la un nivel acceptabil, misiunea de audit trebuie acceptată numai dacă se aplică măsuri de protecție pentru eliminarea amenințărilor sau pentru reducerea acestora până la un nivel acceptabil. Exemplele de măsuri de protecție cuprind:

- neinclusiunea personalului care a prestat alt serviciu în afara celui de certificare ca membru al echipei de audit;

- existența unei examinări a activității de audit și a activității în afara certificării realizate de un profesionist contabil; sau
- angajarea unei alte firme pentru evaluarea rezultatelor altui serviciu în afara certificării sau a unei alte firme care să presteze din nou alt serviciu în afara certificării în măsura necesară pentru a-i da posibilitatea de a-și asuma răspunderea pentru acel serviciu.

Fuziuni și achiziții

- 290.33 Atunci când, ca urmare a unei fuziuni sau achiziții, o entitate devine o entitate afiliată a unui client de audit, firma trebuie să identifice și să evalueze interesele anterioare și actuale și relațiile cu entitatea afiliată care, luând în considerare măsurile de protecție disponibile, i-ar putea afecta independența și, prin urmare, capacitatea de a continua misiunea de audit după data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției.
- 290.34 Firma va lua măsurile necesare pentru a termina, până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției, orice interese actuale sau relații care nu sunt permise conform prezentului Cod. Totuși, dacă un astfel de interes actual sau relație nu poate fi terminat(ă) în mod rezonabil până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției, de exemplu, din cauză că entitatea afiliată nu este capabilă ca până la data intrării în vigoare să efectueze o tranziție ordonată către un alt furnizor de servicii în afara celor de certificare prestate de firmă, firma trebuie să evalueze amenințarea generată de un astfel de interes sau de o astfel de relație. Cu cât este mai importantă amenințarea,

cu atât va fi mai mult compromisă obiectivitatea firmei și aceasta va fi incapabilă să-și continue activitatea ca auditor. Importanța amenințării va depinde de următorii factori:

- natura și importanța interesului sau relației;
- natura și importanța relației cu entitatea afiliată (de exemplu, dacă entitatea afiliată este o filială sau o societate-mamă); și
- durata de timp în care se poate termina în mod rezonabil interesul sau relația.

Firma trebuie să discute cu cei însărcinați cu guvernarea motivele pentru care interesul sau relația nu poate fi terminat(ă) în mod rezonabil până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției și evaluarea importanței amenințării.

290.35 Dacă cei însărcinați cu guvernarea solicită ca firma să își continue activitatea ca auditor, firma trebuie să facă acest lucru numai dacă:

- (a) interesul sau relația se va termina de îndată ce este posibil și, în toate cazurile, într-un interval de șase luni de la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției;
- (b) orice persoană care are un astfel de interes sau o astfel de relație, inclusiv unul/una care a apărut din prestarea unui alt serviciu în afara celui de certificare care nu ar fi permis conform prezentei secțiunii, nu va fi membru al echipei misiunii de audit sau persoana responsabilă cu examinarea controlului calității misiunii; și

(c) măsurile de tranziție adecvate vor fi aplicate, după caz, și discutate cu cei însărcinați cu guvernarea. Exemplele de măsuri de tranziție cuprind:

- realizarea unei examinări de către un profesionist contabil a activității de audit sau a altei activități în afara certificării, după caz;
- numirea unui profesionist contabil, care nu face parte din firmă, care să își exprime opinia asupra situațiilor financiare și să efectueze o examinare echivalentă cu examinarea controlului calității misiunii; sau
- angajarea unei alte firme pentru evaluarea rezultatelor altui serviciu în afara celui de certificare sau numirea unei alte firme care să presteze din nou alt serviciu în afara certificării în măsura în care este necesar pentru a-i da posibilitatea să își asume responsabilitatea pentru serviciul respectiv.

290.36 Se poate ca firma să-și fi finalizat o mare parte din activitatea sa de audit înainte de data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției și să fie capabilă să finalizeze procedurile de audit rămase într-o perioadă scurtă de timp. În astfel de situații, dacă cei însărcinați cu guvernarea solicită firmei să finalizeze auditul continuând în același timp interesul sau relația identificat(ă) la punctul 290.33, firma trebuie să facă acest lucru numai dacă:

- (a) a evaluat importanța amenințării generate de un astfel de interes sau de o astfel de relație și a discutat evaluarea cu cei însărcinați cu guvernarea;

- (b) se conformează dispozițiilor de la punctul 290.35 subpunctele (b) și (c); și
- (c) încetează să fie auditor odată cu emiterea raportului de audit.

290.37 Atunci când abordează interesele și relațiile anterioare și actuale acoperite de punctele 290.33-290.36, firma trebuie să determine dacă, chiar în situația în care sunt respectate toate dispozițiile, interesele și relațiile generează amenințări care rămân atât de importante încât este compromisă obiectivitatea și, în acest caz, firma trebuie să înceteze să fie auditor.

290.38 Profesionalul contabil trebuie să documenteze orice interese sau relații acoperite de punctele 290.34 și 290.36 care nu vor fi terminate până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției și motivele pentru care acestea nu au fost terminate, măsurile de tranziție aplicate, rezultatele discuției cu cei însărcinați cu guvernarea și raționamentul conform căruia interesele anterioare și actuale nu generează amenințări care rămân atât de importante încât compromit obiectivitatea.

Alte considerații

290.39 Ar putea exista ocazii în care are loc o încălcare involuntară a prezentei secțiuni. Dacă apare o astfel de încălcare involuntară, în general se consideră că nu compromite independența, cu condiția ca firma să aibă politici și proceduri adecvate de control al calității, echivalente cu cele prevăzute de Standardele Internaționale de Control al Calității, pentru menținerea independenței, și ca, odată

descoperită, încălcarea să fie corectată prompt, aplicându-se măsurile de protecție necesare pentru eliminarea oricăror amenințări sau pentru reducerea acestora până la un nivel acceptabil. Firma trebuie să determine dacă va discuta problema cu cei însărcinați cu guvernarea.

Aplicarea abordării independenței de către cadrul general conceptual

290.100 Punctele 290.102-290.231 descriu circumstanțele specifice și relațiile care generează sau care pot genera amenințări la adresa independenței. Punctele descriu amenințările potențiale generate și măsurile de protecție adecvate pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil și identifică anumite situații în care nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările până la un nivel acceptabil. Punctele nu descriu toate circumstanțele și relațiile care generează sau pot genera o amenințare la adresa independenței. Firma și membrii echipei de audit trebuie să evalueze implicațiile unor circumstanțe și relații similare, dar diferite și să determine dacă pot fi aplicate măsuri de protecție, incluzând măsurile de protecție de la punctele 200.12-200.15, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințările la adresa independenței sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil.

290.101 Punctele 290.102-290.126 cuprind trimiteri la pragul de semnificație al unui interes financiar, al unui împrumut sau al unei garanții sau la importanța unei relații de afaceri. În scopul determinării dacă un astfel de interes este important pentru o persoană, poate fi luată în

considerație valoarea netă combinată a persoanei respective și a rudelor sale imediate.

Interese financiare

- 290.102 Deținerea unui interes financiar într-un client de audit poate genera o amenințare de interes propriu. Existența și importanța oricărei amenințări generate depind de: (a) rolul persoanei care deține interesul financiar, (b) dacă interesul financiar este direct sau indirect și (c) pragul de semnificație al interesului financiar.
- 290.103 Interesele financiare pot fi deținute printr-un intermediar (de exemplu, un mijloc, o proprietate sau un fond colectiv(ă) de investiții). Determinarea dacă astfel de interese financiare sunt directe sau indirecte va depinde de faptul dacă proprietarul beneficiar deține sau nu controlul asupra mijlocului de investiții sau capacitatea de a-i influența deciziile de investiții. Atunci când există control asupra mijlocului de investiții sau capacitatea de a-i influența deciziile de investiții, prezentul Cod definește interesul financiar drept un interes financiar direct. În schimb, atunci când proprietarul beneficiar nu deține controlul asupra mijlocului de investiții sau capacitatea de a-i influența deciziile de investiții, prezentul Cod definește interesul financiar drept un interes financiar indirect.
- 290.104 Dacă un membru al echipei de audit, un membru al familiei imediate a acestuia sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în clientul de audit, amenințarea de interes propriu

generată va fi atât de importantă încât nu ar exista măsuri de protecție care să o poată reduce până la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciunul dintre următorii nu trebuie să aibă un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în clientul de audit: un membru al echipei de audit; o rudă imediată a acestuia; sau firma.

290.105 Dacă un membru al echipei de audit are o rudă apropiată despre care membrul echipei de audit știe că are un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în clientul de audit, o amenințare de interes propriu este generată. Importanța amenințării va depinde de următorii factori:

- natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda apropiată; și
- pragul de semnificație al interesului financiar al rudei apropiate.

Importanța amenințării trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- ruda apropiată să cedeze, cât mai curând posibil, tot interesul financiar sau o parte suficientă dintr-un interes financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie important;
- să existe un profesionist contabil care să examineze activitatea membrului echipei de audit; sau
- să fie eliminată persoana respectivă din echipa de audit.

- 290.106 Dacă un membru al echipei de audit, o rudă apropiată a acestuia sau o firmă are un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important într-o entitate care are un interes care controlează în clientul de audit, iar clientul este important pentru entitate, amenințarea de interes propriu generată este atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciunul dintre următorii nu trebuie să aibă un astfel de interes financiar: un membru al echipei de audit; o rudă imediată a acestuia; și firma.
- 290.107 Deținerea de către planul de pensii al unei firme a unui interes financiar direct sau indirect important la un client de audit generează o amenințare de interes propriu. Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru eliminarea amenințării sau pentru reducerea acesteia până la un nivel acceptabil.
- 290.108 Dacă alți parteneri din biroul în care activează partenerul misiunii în legătură cu misiunea de audit sau rudele imediate ale acestora dețin un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în clientul de audit, amenințarea de interes propriu generată ar putea fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici astfel de parteneri, nici rudele lor imediate nu trebuie să dețină astfel de interese financiare într-un asemenea client de audit.
- 290.109 Biroul în care activează partenerul misiunii în legătură cu misiunea de audit nu este în mod necesar biroul

căruia îi este desemnat partenerul. Astfel, atunci când partenerul misiunii este localizat într-un alt birou față de cel al celorlalți membri ai echipei de audit, trebuie să se folosească judecata profesională pentru a se determina în care birou activează partenerul în legătură cu acea misiune.

- 290.110 Dacă alți parteneri și angajații din conducere care furnizează alte servicii în afara celor de audit pentru un client de audit, cu excepția celor a căror implicare este minimă, sau rudele imediate ale acestora dețin un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în clientul de audit, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici personalul de acest fel și nici rudele imediate ale acestuia nu trebuie să dețină astfel de interese financiare într-un asemenea client de audit.
- 290.111 Spre deosebire de punctele 290.108 și 290.110, deținerea unui interes financiar într-un client de audit de către o rudă imediată (a) a unui partener localizat în biroul în care partenerul misiunii activează în legătură cu misiunea de audit sau (b) a unui partener sau angajat al conducerii care furnizează alte servicii în afara celor de audit pentru clientul de audit este considerată că nu compromite independența dacă interesul financiar este primit ca urmare a drepturilor de angajare ale membrului familiei imediate (de exemplu, prin planuri de pensii sau de opțiuni pe acțiuni) și dacă, atunci când este necesar, sunt aplicate măsurile de protecție pentru eliminarea oricărei amenințări la adresa independenței sau pentru reducerea ei până la un nivel acceptabil. Totuși, atunci când ruda

imediată are sau obține dreptul de a ceda interesul financiar sau, în cazul unei opțiuni pe acțiuni, dreptul de a exercita opțiunea, trebuie ca interesul financiar să fie cedat sau să se renunțe la el cât mai curând posibil.

290.112 Poate fi generată o amenințare de interes personal dacă firma sau un membru al echipei de audit are un interes financiar într-o entitate și un client de audit are, de asemenea, un interes financiar în acea entitate. Totuși, independența nu este compromisă dacă respectivele interese sunt lipsite de importanță, iar clientul de audit nu poate exercita o influență semnificativă asupra entității. Dacă un astfel de interes este semnificativ pentru oricare dintre părți, iar clientul de audit poate exercita o influență semnificativă asupra entității, nu este disponibilă nicio măsură de protecție pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Prin urmare, firma nu trebuie să aibă un astfel de interes, iar orice persoană cu un astfel de interes trebuie, înainte de a deveni membru al echipei de audit:

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

290.113 O amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare poate fi generată dacă un membru al echipei de audit, sau o rudă imediată a aceluia membru, sau firma are un interes financiar într-o entitate atunci când un director, funcționar sau proprietar care controlează clientul de audit este și deținătorul unui interes financiar în acea entitate. Existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de următorii factori:

- rolul profesionistului în cadrul echipei de audit;
- dacă proprietatea entității este deținută strict sau în general;
- dacă interesul conferă investitorului capacitatea de a controla sau de a influența în mod semnificativ entitatea; și
- pragul de semnificație al interesului financiar.

Importanța oricărei amenințări trebuie să fie evaluată și trebuie să fie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- eliminarea membrului echipei de audit cu interes financiar din echipa de audit; sau
- angajarea unui profesionist contabil care să examineze activitatea membrului echipei de audit.

290.114 Dacă o firmă, sau un membru al unei echipe de audit, sau o rudă imediată a aceluia membru deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important într-un client de audit în calitate de administrator, acest lucru generează o amenințare de interes propriu. În mod similar, o amenințare de interes propriu este generată atunci când (a) un partener din biroul în care partenerul misiunii activează în legătură cu auditul, (b) alți parteneri și angajați ai conducerii care furnizează alte servicii în afara celui de certificare pentru clientul de audit, cu excepția celor a căror implicare este minimă, sau (c) rudele lor imediate dețin un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în clientul de

audit în calitate de administrator. Un astfel de interes nu trebuie să fie deținut decât în cazul în care:

- (a) nici administratorul, nici ruda imediată a administratorului, nici firma nu sunt beneficiarii fiduciei;
- (b) interesul deținut de fondul de investiții în clientul de audit nu este important pentru fiducie;
- (c) fiduciarul nu poate exercita o influență semnificativă asupra clientului de audit; și
- (d) administratorul, o rudă imediată a administratorului sau firma nu poate influența în mod semnificativ o decizie în privința investiției care implică un interes financiar în clientul de audit.

290.115 Membrii echipei de audit trebuie să determine dacă o amenințare de interes propriu este generată de orice interese financiare cunoscute în clientul de audit deținute de alte persoane care includ:

- parteneri și angajați profesioniști ai firmei, în afara celor la care s-a făcut referire mai sus, sau membrii familiilor lor imediate; și
- persoane cu relații personale strânse cu un membru al echipei de audit.

Dacă aceste interese generează o amenințare de interes personal depinde de următorii factori:

- structura de raportare, de funcționare și de organizare a firmei; și
- natura relației dintre persoană și membrul echipei de audit.

Importanța oricărei amenințări trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- eliminarea membrului echipei de audit care are relații personale din echipa de audit;
- excluderea membrului echipei de audit din orice proces important de luare a deciziilor cu privire la misiunea de audit; sau
- angajarea unui profesionist contabil care să examineze activitatea membrului echipei de audit.

290.116 Dacă o firmă, sau un partener, sau un angajat al firmei, sau o rudă imediată a acelei persoane primește un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important într-un client de audit, de exemplu, pe cale de moștenire, drept cadou sau ca rezultat al unei fuziuni, și un astfel de interes nu este permis conform prezentei secțiuni, atunci:

- (a) dacă interesul este primit de către firmă, interesul financiar trebuie să fie cedat imediat sau trebuie să fie cedată o sumă suficientă dintr-un interes financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie important;
- (b) dacă interesul este primit de un membru al echipei de audit sau de o rudă imediată a acestuia, persoana care a primit interesul financiar trebuie să cedeze imediat interesul financiar sau trebuie să fie cedată o sumă suficientă dintr-un interes financiar indirect,

astfel încât interesul rămas să nu mai fie important;
sau

- (c) dacă interesul este primit de o persoană care nu este membru al echipei de audit sau de o rudă imediată a acesteia, interesul financiar trebuie să fie cedat cât mai curând posibil sau trebuie să fie cedată o sumă suficientă dintr-un interes financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie important. În funcție de cedarea interesului financiar trebuie să se facă o determinare dacă sunt necesare măsuri de protecție.

290.117 Atunci când are loc o încălcare involuntară a dispozițiilor prezentei secțiuni care este legată de un interes financiar într-un client de audit, aceasta se consideră că nu compromite independența dacă:

- (a) firma a stabilit politici și proceduri care prevăd notificarea promptă către firmă a oricăror încălcări ce rezultă din cumpărarea, moștenirea sau achiziția de orice fel a unui interes financiar în clientul de audit;
- (b) acțiunile de la punctul 290.116 literele (a)-(c) sunt considerate a fi aplicabile; și
- (c) firma aplică alte măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a reduce orice amenințare rămasă până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:
- angajarea unui profesionist contabil care să examineze activitatea membrului echipei de audit; sau
 - excluderea membrului echipei de audit din orice proces important de luare a deciziilor cu privire la misiunea de audit.

Firma trebuie să determine dacă va discuta problema cu cei însărcinați cu guvernarea.

Împrumuturi și garanții

- 290.118 Un împrumut sau o garanție pentru un împrumut luat(ă) de un membru al echipei de audit, sau de o rudă imediată a acelei persoane, sau de o firmă de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară poate genera o amenințare la adresa independenței. Dacă împrumutul sau garanția nu se face conform procedurilor, termenilor și condițiilor normale de împrumut, este generată o amenințare de interes propriu care este atât de importantă încât nu există măsuri de protecție care ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici membrul echipei de audit, nici ruda imediată a acestuia, nici firma nu trebuie să accepte un astfel de împrumut sau o astfel de garanție.
- 290.119 Dacă un împrumut către o firmă a unui client de audit care este o bancă sau o instituție similară se face pe baza unor proceduri, termeni și condiții normale de împrumut și este important pentru clientul de audit sau pentru firma care primește împrumutul, poate fi posibil să se aplice măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea de interes propriu până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este angajarea unui profesionist contabil dintr-o firmă din rețea care nu este implicată în audit și nici în primirea împrumutului pentru examinarea activității.
- 290.120 Un împrumut sau o garanție pentru un împrumut luat(ă) de la un client de audit care este o bancă sau o instituție

similară de către un membru al echipei de audit sau de o rudă imediată a acestuia nu generează o amenințare la adresa independenței dacă împrumutul sau garanția se face pe baza unor proceduri, termeni și condiții normale de împrumut. Exemplele de astfel de împrumuturi includ ipotecile pe casă, descoperitul de cont, împrumuturile pentru mașini și soldul cărților de credit.

- 290.121 Dacă firma, sau un membru al echipei de audit, sau o rudă imediată a acestuia acceptă un împrumut de la sau are un împrumut garantat de un client de audit care nu este o bancă sau o instituție similară, amenințarea generată de interesul personal este atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil, decât dacă împrumutul sau garanția este lipsit(ă) de importanță atât pentru (a) firmă sau membrul echipei de audit și ruda sa imediată, cât și (b) pentru client.
- 290.122 În mod similar, dacă firma, sau un membru al echipei de audit, sau o rudă imediată a acestuia face sau garantează un împrumut către un client de audit, amenințarea de interes personal generată este atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil, decât dacă împrumutul sau garanția este lipsit(ă) de importanță atât pentru (a) firmă sau membrul echipei de audit și ruda sa imediată, cât și (b) pentru client.
- 290.123 Dacă o firmă, sau un membru al echipei de audit, sau o rudă imediată a acestuia are depozite sau un cont de brokeraj care este o bancă, un broker sau o instituție similară, nu se generează o amenințare la adresa independenței

dacă depozitul sau contul este deținut în condiții comerciale normale.

Relații de afaceri

290.124 O relație strânsă de afaceri între o firmă, sau un membru al echipei de audit, sau o rudă imediată a acestuia și clientul de audit rezultă dintr-o relație comercială sau dintr-un interes financiar comun și poate duce la amenințări de interes personal și de intimidare. Următoarele sunt exemple de astfel de relații:

- deținerea unui interes financiar într-o asocierie în participație cu un client al certificării sau cu un proprietar care controlează, director, funcționar sau cu altă persoană care ocupă o funcție de conducere pentru acel client;
- angajamente pentru a combina unul sau mai multe servicii sau produse ale firmei cu unul sau mai multe servicii sau produse ale clientului și pentru a comercializa pachetul cu trimitere la ambele părți; și
- angajamente privind distribuția sau comercializarea în conformitate cu care firma acționează ca distribuitor sau comerciant al produselor sau serviciilor clientului, sau clientul acționează ca distribuitor sau comerciant al produselor sau serviciilor firmei.

Cu excepția cazului în care interesul financiar nu este important, iar relația este în mod clar nesemnificativă pentru firmă, pentru client sau pentru conducerea acestuia, amenințarea generată ar fi atât de importantă încât

nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, în afară de cazul în care interesul financiar nu este important și relația de afaceri este ne semnificativă, relația de afaceri nu trebuie începută sau trebuie redusă până la un nivel ne semnificativ sau terminată.

În cazul unui membru al echipei de audit, în afară de cazul în care interesul financiar este lipsit de importanță, iar relația este ne semnificativă pentru acel membru, acesta trebuie eliminat din echipa de audit.

Dacă relația de afaceri este între o rudă imediată a unui membru al echipei de audit și clientul de audit sau conducerea acestuia, importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.

290.125 O relație de afaceri care implică deținerea unui interes de către firmă, sau de către un membru al echipei de audit, sau de către o rudă imediată a acestuia într-o entitate deținută strict, atunci când clientul sau directorul sau funcționarul clientului sau orice alt grup deține de asemenea un interes în acea entitate, nu generează amenințări la adresa independenței dacă:

- (a) relația de afaceri nu este importantă pentru firmă, pentru membrul echipei de audit sau ruda sa imediată și pentru client;
- (b) interesul financiar este ne semnificativ pentru investitor sau grupul de investitori; și

- (c) interesul financiar nu conferă investitorului sau grupului de investitori capacitatea de a controla entitatea deținută strict.

290.126 Cumpărarea de bunuri și servicii de la un client de audit de către firmă, sau de către un membru al echipei de audit, sau de către o rudă imediată a acestuia nu generează, în general, o amenințare la adresa independenței dacă tranzacția se încadrează în cursul normal al afacerii și se desfășoară 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. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Asemenea măsuri de protecție ar putea include:

- eliminarea sau reducerea magnitudinii tranzacției; sau
- îndepărtarea individului din echipa de audit.

Relații familiale și personale

290.127 Relațiile familiale și personale între un membru al echipei de audit și un director, un funcționar sau anumiți angajați (în funcție de rolul acestora) ai clientului de audit pot duce la amenințări generate de interesul personal, de familiaritate sau de intimidare. Existența și importanța acestor amenințări vor depinde de un număr de factori, inclusiv de responsabilitățile individului referitoare la misiunea de audit, de rolul membrului familiei sau al

altei persoane în cadrul companiei clientului și de gradul de apropiere al relației.

290.128 Atunci când o rudă imediată a unui membru al echipei de audit este:

- (a) director sau funcționar al clientului de audit; sau
- (b) un angajat aflat pe poziția de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie,

sau a fost într-o astfel de poziție în orice perioadă acoperită de misiune sau de situațiile financiare, amenințările la adresa independenței pot fi reduse până la un nivel acceptabil numai prin îndepărtarea individului din echipa de audit. 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. Prin urmare, nicio persoană care are o astfel de relație nu va fi membru al echipei de audit.

290.129 Pot apărea amenințări la adresa independenței atunci când o rudă imediată a unui membru al echipei de audit este angajată într-un post de unde poate exercita o influență semnificativă asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale clientului. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- poziția pe care o deține ruda imediată; și
- rolul profesionistului din echipa de audit.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru

a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție cuprind:

- eliminarea persoanei din echipa de audit; sau
- structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea rudei sale imediate.

290.130 Pot apărea amenințări la adresa independenței atunci când o rudă apropiată a unui membru al echipei de audit este:

- (a) director sau funcționar al clientului de audit; sau
- (b) un angajat aflat într-o poziție de unde poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda sa apropiată;
- poziția pe care o deține ruda apropiată; și
- rolul profesionistului din echipa de audit.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de măsuri de protecție cuprind:

- eliminarea persoanei din echipa de audit; sau
- structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate.

290.131 Amenințările la adresa independenței sunt generate atunci când un membru al echipei de audit are o relație strânsă cu o persoană care nu este o rudă imediată sau apropiată, dar care este un director, un funcționar sau un angajat aflat pe o poziție de unde poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie. Un membru al echipei de audit care are o astfel de relație trebuie să se consulte, în conformitate cu politicile și procedurile firmei. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- natura relației dintre membrul echipei de audit și persoana respectivă;
- poziția pe care o deține persoana în cadrul clientului; și
- rolul profesionistului din echipa de audit.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de măsuri de protecție cuprind:

- eliminarea persoanei din echipa de audit; sau
- structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea persoanei cu care profesionistul are o relație apropiată.

290.132 Amenințările generate de interesul personal, de familiaritate sau de intimidare pot fi determinate de o relație

personală sau de familie între (a) un partener sau un angajat al firmei care nu este membru al echipei de audit și (b) un director sau un funcționar al clientului de audit sau un angajat aflându-se în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie. Partenerii și angajații firmei care au astfel de relații trebuie să se consulte în conformitate cu politicile și procedurile firmei. Existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de factori precum:

- natura relației dintre partenerul sau angajatul firmei și directorul sau funcționarul sau angajatul clientului;
- interacțiunea partenerului sau angajatului firmei cu echipa de audit;
- poziția partenerului sau angajatului în cadrul firmei; și
- poziția pe care o deține individul în cadrul clientului.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, după cum este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- structurarea responsabilităților partenerului sau angajatului pentru a reduce orice potențială influență asupra misiunii de audit; sau
- angajarea unui profesionist contabil care să examineze activitatea relevantă de audit efectuată.

290.133 Atunci când are loc o încălcare neintenționată a acestei secțiuni legată de relațiile familiale și personale, se consideră că nu compromite independența dacă:

- (a) firma a stabilit politici și proceduri care prevăd notificarea promptă a firmei cu privire la orice încălcări care rezultă din schimbări în statutul de angajare al rudelor apropiate sau imediate sau alte relații personale care generează amenințări la adresa independenței;
- (b) încălcarea neintenționată are legătură cu o rudă imediată a unui membru al echipei de audit care ocupă poziția de director sau funcționar al clientului de audit sau care se află pe o poziție de unde poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie, iar profesionistul contabil este eliminat din echipa de audit; și
- (c) firma aplică alte măsuri de protecție atunci când este necesar pentru a reduce orice amenințare rămasă până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:
 - (i) angajarea unui profesionist contabil care să examineze activitatea membrului echipei de audit;
 - (ii) excluderea profesionistului relevant din orice proces de luare a deciziilor legate de misiune.

Angajarea la un client de audit

290.134 Amenințările generate de familiaritate sau de intimidare pot apărea dacă un director sau un funcționar al clien-

tului de audit sau un angajat aflat pe o poziție de unde poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie a fost membru al echipei de audit sau partener al firmei.

290.135 Dacă un fost membru al echipei de audit sau partener al firmei s-a alăturat clientului de audit într-o astfel de poziție și rămâne o legătură semnificativă între firmă și individ, amenințarea generată este atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, independența este considerată compromisă dacă un fost membru al echipei de audit sau partener al firmei se alătură clientului de audit ca director sau funcționar sau ca angajat pe o poziție de unde poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie, în afară de cazul în care:

- (a) persoana nu are dreptul la beneficii sau la plăți din partea firmei, exceptând situația în care acestea se fac în conformitate cu angajamente fixe predeterminate, iar suma datorată persoanei nu este importantă pentru firmă; și
- (b) persoana nu mai participă sau nu mai pare să participe la afacerile firmei sau la activitățile profesionale ale acesteia.

290.136 Dacă un fost membru al echipei de audit sau partener al firmei s-a alăturat clientului de audit într-o astfel de poziție și nu rămâne nicio legătură semnificativă între

firmă și individ, existența și importanța amenințărilor de familiaritate și de intimidare vor depinde de factori precum:

- poziția pe care a ocupat-o persoana la client;
- orice implicare pe care o are persoana în echipa de audit;
- perioada de timp care a trecut de când persoana a fost membru al echipei de audit sau partener al firmei; și
- poziția anterioară a persoanei în cadrul echipei de audit sau în cadrul firmei, de exemplu, dacă persoana a fost responsabilă cu menținerea unui contact periodic cu conducerea clientului sau cu cei însărcinați cu guvernarea.

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

- modificarea planului de audit;
- desemnarea persoanelor din echipa de audit care au suficientă experiență în legătură cu persoana care s-a alăturat clientului; sau
- angajarea unui profesionist contabil care să examineze activitatea fostului membru al echipei de audit.

290.137 Dacă un fost partener al firmei s-a alăturat anterior unei entități care ocupă o astfel de poziție și entitatea devine

ulterior client de audit al firmei, importanța oricărei amenințări la adresa independenței trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.

290.138 O amenințare de interes propriu este generată atunci când un membru al echipei de audit participă la misiunea de audit cunoscând faptul că membrul echipei de audit se va alătura sau se poate alătura clientului în viitor. Politicile și procedurile firmei trebuie să impună membrilor echipei de audit să notifice firma atunci când încep negocierile de angajare cu clientul. La primirea unei astfel de notificări, importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- eliminarea persoanei din echipa de audit; sau
- o revizuire a oricăror judecăți efectuate de persoana respectivă atunci când făcea parte din echipa de audit.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.139 Amenințările de familiaritate sau de intimidare sunt generate atunci când un partener-cheie de audit se alătură clientului de audit care este o entitate de interes public în calitate de:

- (a) director sau funcționar al entității; sau
- (b) angajat aflat pe o poziție de unde poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor

contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Independența va fi considerată compromisă, exceptând cazul în care, după ce partenerul a încetat să mai fie un partener-cheie de audit, entitatea de interes public a emis situații financiare auditate care acoperă o perioadă de cel puțin douăsprezece luni și partenerul nu a fost membru al echipei de audit care a efectuat auditul acelor situații financiare.

290.140 O amenințare de intimidare este generată atunci când persoana care a fost în conducerea superioară sau partener al conducerii (director executiv sau echivalentul acestuia) se alătură unui client de audit care este o entitate de interes public ca (a) angajat aflat pe o poziție de unde poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare ale entității sau (b) director sau funcționar al entității. Independența va fi considerată compromisă, exceptând cazul în care au trecut douăsprezece luni de când persoana a fost în conducerea superioară sau partener al conducerii (director executiv sau echivalentul acestuia).

290.141 Independența nu este considerată compromisă atunci când, ca urmare a unei combinări de întreprinderi, un fost partener-cheie de audit sau o persoană care a fost anterior în conducerea superioară sau partener al conducerii se află pe poziția descrisă la punctele 290.139 și 290.140 și:

(a) poziția nu a fost ocupată în cadrul combinării de întreprinderi;

- (b) orice beneficii sau plăți datorate fostului partener din partea firmei au fost decontate în întregime, în afară de cazul în care au fost efectuate în conformitate cu angajamente fixe predeterminate și orice sumă datorată partenerului nu este importantă pentru firmă;
- (c) fostul partener nu mai participă sau pare să nu mai participe la afacerile firmei sau la activitățile profesionale ale acesteia; și
- (d) poziția deținută de fostul partener la clientul de audit este discutată cu cei însărcinați cu guvernarea.

Numiri temporare de personal

290.142 Împrumutul de personal de către o firmă unui client de audit poate genera o amenințare de autorevizuire. O asemenea asistență poate fi acordată, dar numai pentru o scurtă perioadă de timp, iar personalul firmei nu trebuie să fie implicat în:

- prestarea de servicii, în afara celor de certificare, care nu ar fi permise de această secțiune; sau
- asumarea responsabilităților conducerii.

În toate cazurile, clientul de audit trebuie să fie responsabil de conducerea și supravegherea activităților personalului împrumutat.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina sau pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- realizarea unei examinări suplimentare a activității desfășurate de personalul împrumutat;
- neacordarea de responsabilități personalului împrumutat pentru nicio funcție sau activitate desfășurată de personal pe perioada numirii temporare de personal; sau
- neincluderea personalului împrumutat ca membru al echipei de audit.

Servicii recente la un client de audit

290.143 Amenințările generate de interesul propriu sau de familiaritate pot apărea dacă un membru al echipei de audit a ocupat recent poziția de director, funcționar sau angajat al clientului de audit. Această este situația în care, de exemplu, un membru al echipei de audit trebuie să evalueze elementele situațiilor financiare pentru care membrul echipei de audit a întocmit evidențele contabile în timp ce se afla la client.

290.144 Dacă, în perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit a ocupat poziția de director sau funcționar al clientului de audit sau a fost angajat pe o poziție de unde putea exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma urmează să își exprime o opinie, amenințarea generată este atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. În consecință, astfel de persoane nu trebuie să fie numite în echipa de audit.

290.145 Amenințările de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate pot fi generate dacă, înainte de perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit a ocupat poziția de director sau funcționar al clientului de audit sau a fost angajat pe o poziție de unde putea exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma urma să își exprime o opinie. De exemplu, astfel de amenințări sunt generate dacă o decizie luată sau o activitate desfășurată de persoana respectivă în perioada anterioară, atunci când era angajată la client, trebuie să fie evaluată în perioada actuală ca parte a misiunii actuale de audit. Existența și importanța oricăror amenințări vor depinde de factori precum:

- poziția deținută de persoana respectivă la client;
- perioada care a trecut de când persoana a plecat de la client; și
- rolul profesionistului în cadrul echipei de audit.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este conducerea unei revizuirii a activității desfășurate de persoana respectivă ca membru al echipei de audit.

Angajarea ca director sau ca funcționar la clientul de audit

290.146 Dacă un partener sau un angajat al firmei lucrează în calitate de director sau de funcționar la clientul de audit,

amenințările generate de autorevizuire și de interesul propriu sunt atât de importante încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce până la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciun partener sau angajat nu trebuie să ocupe poziția de director sau de funcționar al unui client de audit.

290.147 Postul de secretar al companiei are diferite implicații în diferite jurisdicții. Îndatoririle pot fi administrative, precum administrarea personalului și păstrarea înregistrărilor și evidențelor companiei, până la îndatoriri diverse, precum asigurarea că firma se conformează reglementărilor sau furnizarea de consultanță cu privire la probleme de guvernare corporativă. În general se consideră că această poziție implică un grad apropiat de asociere cu entitatea.

290.148 Dacă un partener sau un angajat al firmei este secretarul companiei pentru un client de audit, amenințările generate de autorevizuire și de favorizare sunt, în general, atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce până la un nivel acceptabil. Spre deosebire de punctul 290.146, atunci când această practică este permisă în mod specific și cu condiția ca toate deciziile relevante să fie luate la nivelul conducerii, îndatoririle și activitățile trebuie să se limiteze la cele de rutină și de natură administrativă, ca, de exemplu, întocmirea minutelor și păstrarea rapoartelor legale. În aceste situații, importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil.

290.149 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 generează, în general, amenințări la adresa independenței, cu condiția ca echipa managerială a clientului să fie cea care ia toate deciziile relevante.

Colaborarea pe termen lung a personalului din conducere (inclusiv rotația partenerilor) cu un client de audit

Prevederi generale

290.150 Amenințările de interes propriu și de familiaritate sunt generate prin utilizarea aceluiași personal din conducere în echipa de audit pentru o perioadă lungă de timp. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- perioada în care persoana respectivă a fost membru al echipei de audit;
- rolul persoanei în echipa de audit;
- structura firmei;
- natura misiunii de audit;
- dacă echipa de conducere a clientului s-a schimbat; și
- dacă natura sau complexitatea problemelor contabile și de raportare ale clientului s-a schimbat.

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

- rotația personalului de conducere din echipa de audit;
- angajarea unui profesionist contabil care nu a fost membru al echipei de audit să examineze activitatea personalului din conducere; sau
- revizuirii periodice interne sau externe independente ale calității misiunii.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.151 Cu privire la auditul unei entități de interes public, o persoană nu trebuie să fie un partener-cheie de audit pentru o perioadă mai lungă de șapte ani. După această perioadă, persoana respectivă nu trebuie să fie membru al echipei misiunii sau partener-cheie de audit pentru clientul respectiv pe o perioadă de încă doi ani. În această perioadă, persoana nu trebuie să participe la auditarea entității, să efectueze controlul calității misiunii, să se consulte cu echipa misiunii sau cu clientul cu privire la probleme tehnice sau specifice pentru domeniul respectiv, la tranzacții sau evenimente sau să influențeze în alt mod rezultatul misiunii.

290.152 Spre deosebire de punctul 290.151, partenerii-cheie de audit a căror continuitate este deosebit de importantă pentru calitatea auditului pot, în cazuri rare, din cauza unor situații neprevăzute care nu se află sub controlul firmei, să activeze încă un an în echipa de audit, atât timp cât amenințarea la adresa independenței poate fi eliminată sau redusă până la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție. De exemplu, partenerul-cheie de audit poate rămâne în echipa de audit pentru încă un

an cel mult în situațiile în care, din cauza unor evenimente neprevăzute, nu a fost posibilă rotația prevăzută, datorită unei boli grave a partenerului vizat al misiunii.

290.153 Colaborarea pe termen lung a altor parteneri cu un client de audit care este o entitate de interes public generează amenințări de familiaritate și de interes propriu. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- perioada în care partenerul respectiv a colaborat cu clientul de audit;
- rolul, dacă este cazul, al persoanei respective în echipa de audit; și
- natura, frecvența și extinderea interacțiunilor persoanei cu conducerea clientului sau cu cei însărcinați cu guvernarea.

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

- rotația partenerului din echipa de audit sau încetarea în alt mod a colaborării partenerului cu clientul de audit; sau
- revizuirii periodice interne sau externe independente ale calității misiunii.

290.154 Atunci când un client de audit devine o entitate de interes public, perioada de timp în care persoana respectivă a fost angajată la clientul de audit ca partener-cheie de audit înainte ca acesta să devină o entitate de interes

public trebuie să fie luată în considerare la determinarea plasării în timp a rotației. Dacă persoana a fost angajată la clientul de audit ca partener-cheie de audit pe o perioadă de cinci ani sau mai puțin de când clientul a devenit o entitate de interes public, persoana respectivă poate fi angajată în continuare la client în această calitate înainte de rotația din echipă pe o perioadă de șapte ani minus numărul de ani care au trecut deja de la angajare. Dacă persoana a fost angajată la clientul de audit ca partener-cheie de audit pe o perioadă de șase ani sau mai mult de când acesta a devenit entitate de interes public, partenerul poate continua angajarea în această calitate pentru cel mult încă doi ani înainte de rotația misiunii.

- 290.155 Atunci când o firmă are doar câțiva angajați care dețin cunoștințele și experiența necesare pentru a servi drept partener-cheie de audit la auditarea unei entități de interes public, rotația partenerilor-cheie de audit poate să nu constituie o măsură de protecție adecvată. Dacă un reglementator independent din jurisdicția relevantă a furnizat o excepție de la rotația partenerilor în astfel de situații, o persoană poate rămâne partener-cheie de audit pentru mai mult de șapte ani, în conformitate cu această reglementare, cu condiția ca reglementatorul independent să fi specificat măsuri de protecție alternative care să fie aplicate, cum ar fi o examinare periodică externă independentă.

Prestarea altor servicii în afara celor de certificare pentru clienții de audit

- 290.156 În mod tradițional, firmele au furnizat clienților lor de audit o gamă de alte servicii în afara celor de certificare

ce sunt compatibile cu abilitățile și expertiza lor. Prestarea altor servicii în afara celor de certificare poate totuși să genereze amenințări la adresa independenței firmei sau a membrilor echipei de audit. Amenințările generate sunt cel mai adesea amenințări de autorevizuire, de interes propriu și de favorizare.

- 290.157 Noile tendințe din domeniul afacerilor, evoluția piețelor financiare și schimbările din tehnologia informațiilor împiedică realizarea unei liste complete a celorlalte servicii în afara certificării care ar putea fi prestate pentru un client de audit. Atunci când îndrumările specifice unui alt serviciu în afara certificării nu sunt incluse în această secțiune, cadrul general conceptual trebuie aplicat la evaluarea situațiilor speciale.
- 290.158 Înainte ca firma să accepte o misiune de a oferi alte servicii în afara certificării către un client de audit trebuie să se facă o determinare dacă prestarea de astfel de servicii generează sau nu o amenințare la adresa independenței. La evaluarea importanței oricărei amenințări generate de un anumit serviciu în afara certificării, trebuie să se acorde atenție oricărei amenințări despre care echipa de audit consideră că ar putea fi generată prin prestarea de alte servicii conexe în afara certificării. Dacă este generată o amenințare care nu poate fi redusă până la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție, nu trebuie să se presteze alt serviciu în afara certificării.
- 290.159 Prestarea anumitor servicii în afara certificării pentru un client de audit poate genera o amenințare la adresa independenței care să fie atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un

nivel acceptabil. Totuși, prestarea neintenționată a unui astfel de serviciu unei entități afiliate, divizii sau cu privire la un element distinct din situațiile financiare ale unui astfel de client este considerată a nu fi compromițătoare pentru independență dacă toate amenințările au fost reduse până la un nivel acceptabil prin angajamente pentru acea entitate afiliată, divizie sau element distinct din situațiile financiare care vor fi auditate de o altă firmă sau atunci când o altă firmă prestează din nou acel serviciu în afara certificării în măsura necesară pentru a putea să-și asume responsabilitatea respectivului serviciu.

290.160 O firmă poate presta alte servicii în afara certificării care altfel ar fi limitate, conform prezentei secțiuni, către următoarele entități afiliate ale clientului de audit:

- (a) o entitate care nu este client de audit, dar care are control direct sau indirect asupra clientului de audit;
- (b) o entitate care nu este client de audit, dar care are un interes financiar în acel client, dacă entitatea are o influență semnificativă asupra clientului și interesul în acel client este important pentru o astfel de entitate; sau
- (c) o entitate care nu este client de audit, dar care se află sub control comun cu clientul de audit,

dacă este rezonabil să se concluzioneze că (a) serviciile nu generează o amenințare de autorevizuire deoarece rezultatele lor nu sunt supuse procedurilor de audit și (b) orice amenințări care sunt generate prin prestarea unor astfel de servicii sunt eliminate sau reduse până la un nivel acceptabil prin aplicarea de măsuri de protecție.

- 290.161 Un alt serviciu în afara certificării prestat unui client de audit nu compromite independența firmei atunci când clientul devine o entitate de interes public dacă:
- (a) serviciul în afara certificării prestat anterior se conformează prevederilor prezentei secțiuni ce se referă la clienții de audit care nu sunt entități de interes public;
 - (b) serviciile care nu sunt permise conform prezentei secțiuni pentru clienții de audit care sunt entități de interes public sunt terminate înainte sau atunci când este posibil după ce clientul devine o entitate de interes public; și
 - (c) firma aplică măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina sau pentru a reduce până la un nivel acceptabil orice amenințări la adresa independenței care rezultă din serviciul respectiv.

Responsabilitățile conducerii

- 290.162 Conducerea unei entități desfășoară numeroase activități pentru administrarea acesteia conform interesele părților interesate ale entității. Nu este posibil să se specifice fiecare activitate care intră în responsabilitatea conducerii. Totuși, responsabilitățile conducerii implică conducerea și orientarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor importante cu privire la achiziția, desfășurarea și controlul resurselor umane, financiare, fizice și necorporale.
- 290.163 Dacă o activitate reprezintă responsabilitatea conducerii depinde de circumstanțe și impune exercitarea

judecății. Exemplele de activități care sunt în general considerate o responsabilitate a conducerii cuprind:

- stabilirea politicilor și a orientării strategice;
- orientarea și asumarea responsabilității acțiunilor angajaților entității;
- autorizarea tranzacțiilor;
- decizia privind ce recomandări realizate de firmă sau de alte părți terțe să fie implementate;
- asumarea responsabilității pentru întocmirea și prezentarea corectă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general aplicabil de raportare financiară; și
- asumarea responsabilității pentru proiectarea, implementarea și menținerea controlului intern.

290.164 Activitățile de rutină și administrative sau care implică probleme neimportante sunt, în general, considerate a nu constitui responsabilitatea conducerii. De exemplu, execuția unei tranzacții neimportante care a fost autorizată de conducere sau monitorizarea datelor pentru completarea rapoartelor legale și consilierea unui client de audit cu acele date se consideră a nu intra în responsabilitatea conducerii. Mai mult, furnizarea de consultanță și de recomandări pentru asistarea conducerii în delegarea responsabilităților sale nu înseamnă asumarea unei responsabilități din partea conducerii.

290.165 Dacă o firmă ar trebui să își asume o responsabilitate a conducerii pentru un client de audit, amenințările ar fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea elimina sau reduce până la un nivel ac-

ceptabil. De exemplu, decizia recomandărilor care să fie implementate de firmă va genera amenințări de auto-revizuire și de interes propriu. Mai mult, asumarea unei responsabilități a conducerii generează o amenințare de familiaritate, deoarece firma devine prea apropiată de opiniile și interesele conducerii. Prin urmare, firma nu trebuie să își asume o responsabilitate a conducerii pentru un client de audit.

290.166 Pentru evitarea riscului asumării unei responsabilități a conducerii atunci când furnizează alte servicii în afara certificării pentru un client de audit, firma trebuie să se asigure că un membru al conducerii este responsabil cu elaborarea judecăților și cu luarea deciziilor importante care constituie responsabilitatea conducerii, evaluând rezultatele serviciului și acceptând responsabilitatea acțiunilor care trebuie întreprinse ca urmare a rezultatelor serviciului. Aceasta reduce riscul ca firma să facă involuntar judecăți sau să ia decizii în numele conducerii. Riscul este redus în continuare atunci când firma oferă clientului posibilitatea de a face judecăți și de a lua decizii pe baza unei analize obiective și transparente și a prezentării problemelor.

Întocmirea evidențelor contabile și a situațiilor financiare

Prevederi generale

290.167 Conducerea este responsabilă cu întocmirea și prezentarea corectă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general aplicabil de raportare financiară. Aceste responsabilități cuprind:

- stabilirea sau schimbarea intrărilor în registru sau determinarea clasificărilor pentru conturi sau tranzacții; și
- întocmirea sau schimbarea documentelor-sursă sau a datelor inițiale electronic sau sub altă formă, scoțând în evidență existența tranzacției (de exemplu, ordine de cumpărare, evidențe pentru timpul plătit și ordine pentru clienți).

290.168 Prestarea către un client de audit a unor servicii contabile și de ținere a evidențelor contabile, cum ar fi întocmirea evidențelor contabile sau a situațiilor financiare, generează o amenințare de autoexaminare (autocontrol) atunci când firma auditează ulterior situațiile financiare.

Servicii de evaluare

Prevederi generale

290.175 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 unei serii de valori pentru un activ, pentru o datorie sau pentru o afacere în totalitatea ei.

290.176 Prestarea serviciilor de evaluare pentru un client de audit poate genera o amenințare de autorevizuire. Existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de factori cum ar fi:

- dacă evaluarea va avea un efect important asupra situațiilor financiare;

- măsura în care clientul este implicat în determinarea și aprobarea metodologiei de evaluare și în alte probleme semnificative de judecată;
- disponibilitatea metodologiilor stabilite și a orientărilor profesionale;
- pentru evaluările care implică metodologii standard sau stabilite, gradul de subiectivitate inerent al elementului respectiv;
- fiabilitatea și extinderea datelor existente;
- gradul de dependență de evenimentele viitoare de o natură care ar putea genera o volatilitate semnificativă inerentă pentru valorile implicate;
- extinderea și claritatea prezentărilor de informații în situațiile financiare.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- angajarea unui profesionist contabil care nu a fost implicat în prestarea serviciului de evaluare să examineze auditul sau activitatea de evaluare prestată; sau
- încheierea de angajamente astfel încât personalul care furnizează astfel de servicii să nu participe la misiunea de audit.

290.177 Unele evaluări nu implică un grad semnificativ de subiectivitate. Aceasta este situația în care ipotezele existente

fie sunt stabilite prin lege sau reglementare, fie sunt acceptate pe scară largă și atunci când tehnicile și metodele care trebuie utilizate se bazează pe standarde general acceptate sau prescrise de lege sau reglementare. În astfel de cazuri, rezultatele unei evaluări efectuate de două sau mai multe părți nu par a fi substanțial diferite.

290.178 Dacă unei firme i se solicită să efectueze o evaluare pentru a asista un client de audit în legătură cu obligațiile sale de raportare fiscală sau în scopul planificării fiscale, iar rezultatele evaluării nu vor avea un efect direct asupra situațiilor financiare, se aplică prevederile cuprinse la punctul 290.191.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

290.179 În cazul unui client de audit care nu este o entitate de interes public, dacă serviciul de evaluare are un efect important asupra situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie, iar evaluarea implică un grad semnificativ de subiectivitate, nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea de autorevizuire până la un nivel acceptabil. Prin urmare, o firmă nu trebuie să furnizeze un astfel de serviciu de evaluare pentru un client de audit.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.180 O firmă nu va presta servicii de evaluare pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă evaluările ar avea un efect important, separat sau în ansamblu, asupra situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Servicii fiscale

290.181 Serviciile fiscale cuprind o serie largă de servicii, inclusiv:

- întocmirea declarației de venituri;
- calculele fiscale pentru întocmirea intrărilor în contabilitate;
- planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală; și
- asistența în rezolvarea disputelor fiscale.

Deși serviciile fiscale prestate de o firmă pentru un client de audit sunt abordate separat la fiecare dintre aceste titluri generale, în practică, aceste activități sunt adesea legate între ele.

290.182 Prestarea anumitor servicii fiscale generează amenințări de autorevizuire și de favorizare. Existența și importanța oricăror amenințări vor depinde de factori precum: (a) sistemul conform căruia autoritățile fiscale evaluează și gestionează impozitul în cauză și rolul firmei în acest proces, (b) complexitatea regimului fiscal relevant și gradul de judecată necesar pentru aplicarea acestuia, (c) caracteristicile particulare ale misiunii și (d) nivelul experienței fiscale a angajaților clientului.

290.183 Serviciile de întocmire a declarațiilor fiscale implică asistarea clienților în legătură cu obligațiile lor de raportare fiscală prin proiectarea și finalizarea informațiilor, inclusiv a valorii impozitului datorat (de obicei, pe formulare standardizate), care trebuie înaintate autorităților

fiscale respective. Astfel de servicii cuprind, de asemenea, consultanța cu privire la tratamentul declarațiilor de venituri din tranzacțiile anterioare și răspunsul în numele clientului de audit la solicitările autorităților fiscale privind informațiile și analizele suplimentare (inclusiv furnizarea de explicații referitoare la suportul tehnic al abordării selectate). Serviciile de întocmire a declarațiilor de venituri se bazează, în general, pe informațiile istorice și implică, în principal, analiza și prezentarea unor astfel de informații istorice conform legii fiscale existente, inclusiv ale celor precedente și practicii stabilite. Mai mult, declarațiile de venituri sunt supuse oricărei examinări sau oricărui proces de aprobare pe care autoritatea fiscală le consideră adecvate. Prin urmare, prestarea unor astfel de servicii nu generează, în general, o amenințare la adresa independenței dacă conducerea își asumă responsabilitatea asupra declarațiilor care cuprind judecăți importante.

- 290.184 Efectuarea calculului pentru datoriile (sau activele) fiscale actuale și amânate pentru un client de audit în scopul întocmirii intrărilor contabile care vor fi auditate ulterior de firmă generează o amenințare de autorevizuire. Importanța amenințării va depinde de: (a) complexitatea legii fiscale și a reglementării relevante și de gradul de judecată necesar pentru aplicarea lor, (b) nivelul experienței fiscale a personalului clientului și (c) pragul de semnificație al valorilor pentru situațiile financiare. Măsurile de protecție trebuie aplicate atunci când este necesar pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- angajarea de profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului;
- dacă serviciul este prestat de un membru al echipei de audit, utilizarea unui partener sau a unui membru din conducere cu experiența adecvată și care nu face parte din echipa de audit pentru examinarea calculelor fiscale; sau
- obținerea de consultanță privind serviciul de la un profesionist extern din domeniul fiscal.

290.185 Cu excepția situațiilor de urgență, în cazul unui client de audit care este o entitate de interes public, firma nu trebuie să efectueze calculele fiscale ale datoriilor (sau activelor) actuale sau amânate în scopul întocmirii intrărilor contabile care sunt importante pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

290.186 Efectuarea calculelor pentru datoriile (sau activele) fiscale actuale și amânate pentru un client de audit în scopul întocmirii intrărilor contabile, care altfel nu ar fi permise conform prezentei secțiuni, se poate face pentru clienții de audit numai în situații de urgență sau în alte situații neobișnuite în care clientul de audit nu poate să facă alte angajamente. Acesta poate fi cazul când (a) numai firma are resursele și cunoștințele necesare despre afacerile clientului pentru a-l asista la întocmirea la timp a calculelor sale pentru datoriile (sau activele) fiscale actuale și amânate și (b) o restricție asupra capacității firmei de a presta serviciile ar avea drept rezultat dificultăți importante pentru client (de exemplu, așa cum ar putea rezulta din nerespectarea dispozițiilor de reglementare

a raportării). În astfel de situații trebuie îndeplinite următoarele condiții:

- (a) cei care furnizează serviciile să nu fie membri ai echipei de audit;
- (b) serviciile să fie prestate numai pe o perioadă scurtă de timp și să nu se repete; și
- (c) situația să fie discutată cu cei însărcinați cu guvernarea.

Planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală

290.187 Planificarea fiscală sau alte servicii de consultanță fiscală cuprind o serie largă de servicii, cum ar fi consilierea clientului în privința structurării afacerilor sale într-un mod eficient din punct de vedere fiscal sau consilierea cu privire la aplicarea unei noi legi sau reglementări fiscale.

290.188 O amenințare poate fi generată atunci când consilierea va afecta aspecte care trebuie să se reflecte în situațiile financiare. Existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de factori precum:

- gradul de subiectivitate implicat în determinarea tratamentului adecvat pentru consultanța fiscală în situațiile financiare;
- măsura în care rezultatul consultanței fiscale va avea un efect important asupra situațiilor financiare;
- dacă eficacitatea consultanței fiscale depinde de tratamentul contabil sau de prezentarea în situațiile financiare și dacă există îndoială în ceea ce privește caracterul adecvat al tratamentului contabil sau al

prezentării conform cadrului general relevant de raportare financiară;

- nivelul experienței fiscale a angajaților clientului;
- măsura în care consultanța este susținută de legea sau reglementarea fiscală, de alte practici precedente sau stabilite; și
- dacă tratamentul fiscal este susținut de un regulament privat sau dacă a fost clarificat în alt mod de autoritatea fiscală înainte de întocmirea situațiilor financiare.

De exemplu, furnizarea planificării fiscale și a altor servicii de consultanță fiscală în care consultanța este susținută în mod clar de autoritatea fiscală sau de alt precedent, prin practica stabilită, sau se bazează pe legea fiscală care este preponderentă nu generează, în general, o amenințare la adresa independenței.

290.189 Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- utilizarea profesioniștilor care nu fac parte din echipa de audit pentru prestarea serviciului;
- angajarea unui profesionist în fiscalitate, care nu a fost implicat în prestarea de servicii fiscale, pentru a consilia echipa de audit cu privire la serviciu și pentru a examina tratamentul situațiilor financiare;
- obținerea de consultanță privind serviciul din partea unui profesionist extern în domeniul fiscal; sau
- obținerea de preautorizare sau de consultanță din partea autorităților fiscale.

290.190 Atunci când eficacitatea consilierii fiscale depinde de un anumit tratament contabil sau de prezentarea în situațiile financiare și:

(a) echipa de audit are o îndoială rezonabilă cu privire la caracterul adecvat al tratamentului contabil aferent sau al prezentării conform cadrului general relevant de raportare financiară; și

(b) rezultatul sau consecințele consilierii fiscale vor avea un efect important asupra situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie,

amenințarea de autorevizuire va fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, o firmă nu trebuie să furnizeze astfel de consultanță fiscală unui client de audit.

290.191 Atunci când prestează servicii pentru un client de audit, unei firme i se poate solicita să efectueze o evaluare pentru a asista clientul în legătură cu obligațiile sale de raportare fiscală sau în scopuri de planificare fiscală. Atunci când rezultatul evaluării va avea un efect direct asupra situațiilor financiare, se aplică prevederile cuprinse la punctele 290.175-290.180 legate de serviciile de evaluare. Atunci când evaluarea se efectuează numai în scopuri fiscale și rezultatul acesteia nu va avea efect direct asupra situațiilor financiare (adică situațiile financiare sunt afectate numai prin intrările contabile legate de impozit), acest lucru nu va genera de obicei amenințări la adresa independenței dacă un astfel de efect asupra situațiilor financiare nu este important sau dacă evaluarea este supusă revizuirii externe de către o autoritate fiscală sau de către o autoritate de reglemen-

tare similară. Dacă evaluarea nu este supusă unei astfel de revizuirii externe, iar efectul său este important pentru situațiile financiare, existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de factori precum:

- măsura în care metodologia de evaluare este susținută de legea sau reglementarea fiscală, de alt precedent sau de practica stabilită și gradul de subiectivitate inerent evaluării;
- fiabilitatea și extinderea datelor existente.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- utilizarea de profesioniști care nu fac parte din echipa de audit pentru prestarea serviciului;
- angajarea unui profesionist pentru examinarea activității de audit sau a rezultatului serviciului fiscal; sau
- obținerea de preautorizare sau de consultanță din partea autorităților fiscale.

Asistența în rezolvarea disputelor fiscale

290.192 O amenințare de favorizare sau de autoexaminare poate fi generată atunci când firma reprezintă un client de audit în rezolvarea unei dispute fiscale odată ce autoritățile fiscale au notificat clientul că au respins argumentele acestuia cu privire la un anumit aspect și fie autoritatea fiscală, fie clientul face trimitere la aspectul de determinat în cadrul unei proceduri oficiale, de exemplu, înaintea unui tribunal sau a unei instanțe. Existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de factori precum:

- dacă firma a oferit consultanța care face obiectul disputei fiscale;
- măsura în care rezultatul disputei va avea un efect important pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie;
- măsura în care aspectul respectiv este susținut de legea sau reglementarea fiscală, de alt precedent sau de practica stabilită;
- dacă procedurile se desfășoară public; și
- rolul jucat de conducere în rezolvarea disputei.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- utilizarea de profesioniști care nu fac parte din echipa de audit pentru prestarea serviciului;
- angajarea unui profesionist în fiscalitate care nu a fost implicat în prestarea serviciului fiscal pentru consilierea echipei de audit cu privire la servicii și pentru examinarea tratamentului situațiilor financiare; sau
- obținerea de preautorizare sau consultanță din partea autorităților fiscale.

290.193 Atunci când serviciile fiscale implică acționarea în calitate de avocat pentru un client de audit înaintea unui tribunal sau a unei curți pentru rezolvarea unei probleme fiscale, iar sumele implicate sunt importante pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie, amenințarea de favorizare generată va fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare,

firma nu trebuie să presteze acest tip de serviciu pentru un client de audit. Ceea ce constituie „un tribunal public sau o curte” trebuie să se determine conform modalității de audiere a procedurilor fiscale dintr-o anumită jurisdicție.

- 290.194 Totuși, firmei nu i se interzice să aibă în continuare un rol de consiliere (de exemplu, pentru a răspunde solicitărilor specifice de informații, pentru furnizarea conturilor bazate pe fapte sau furnizarea de probe cu privire la activitatea desfășurată sau asistarea clientului în analiza aspectelor fiscale) pentru clientul de audit în legătură cu aspectul audiat în fața unui tribunal public sau a unei curți de judecată.

Servicii interne de audit

- 290.195 Domeniul de aplicare și obiectivele activităților de audit intern variază în mare măsură și depind de dimensiunea și de structura entității și de dispozițiile conducerii și ale celor însărcinați cu guvernarea. Activitățile de audit intern pot cuprinde:

- (a) monitorizarea controlului intern – revizuirea controalelor, monitorizarea funcționării lor și recomandarea de îmbunătățiri ale acestora;
- (b) examinarea informațiilor financiare și de exploatare – examinarea mijloacelor utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și de exploatare și investigații specifice ale elementelor individuale, inclusiv testarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor;

- (c) examinarea economiei, a eficienței și eficacității activităților de exploatare, inclusiv ale activităților nefinanciare ale unei entități; și
- (d) examinarea conformării la legi, reglementări și alte dispoziții externe și la politicile și directivele conducerii și alte dispoziții interne.

290.196 Serviciile de audit intern implică asistarea clientului de audit în desfășurarea activităților sale de audit intern. Prestarea de servicii de audit intern către un client de audit generează o amenințare de autoexaminare la adresa independenței dacă firma utilizează activitatea de audit intern în cursul unui audit extern ulterior. Efectuarea unei părți importante din activitățile de audit intern ale clientului mărește posibilitatea ca personalul firmei care prestează servicii de audit intern să își asume o responsabilitate a conducerii. Dacă personalul firmei își asumă o responsabilitate a conducerii atunci când prestează servicii de audit intern pentru un client de audit, amenințarea generată va fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, personalul firmei nu trebuie să își asume o responsabilitate a conducerii atunci când prestează servicii de audit intern pentru un client de audit.

290.197 Exemplele de servicii de audit intern care implică asumarea responsabilităților conducerii cuprind:

- (a) stabilirea de politici de audit intern sau direcționarea strategică a activităților de audit intern;
- (b) direcționarea și asumarea responsabilității acțiunilor angajaților entității de audit intern;

- (c) decizia privind care recomandări ce rezultă din activitățile de audit intern să fie implementate;
- (d) raportarea rezultatelor activităților de audit intern celor însărcinați cu guvernarea în numele conducerii;
- (e) desfășurarea procedurilor care fac parte din controlul intern, cum ar fi revizuirea și aprobarea modificărilor legate de privilegiile de acces la datele angajaților;
- (f) asumarea responsabilității pentru proiectarea, implementarea și menținerea controlului intern; și
- (g) prestarea de servicii de audit intern externalizate, care să cuprindă toată sau o parte substanțială a funcției de audit intern, în care firma este responsabilă cu determinarea domeniului de aplicare a activității de audit intern și poate avea responsabilitatea unuia sau mai multor aspecte prezentate la literele (a)-(f).

290.198 Pentru a evita asumarea unei responsabilități a conducerii, firma trebuie să presteze numai servicii de audit intern pentru un client de audit dacă se îndeplinesc următoarele condiții:

- (a) clientul desemnează o sursă adecvată și competență, preferabil din cadrul conducerii superioare, care să fie responsabilă permanent cu activitățile de audit intern și să recunoască responsabilitatea proiectării, implementării și menținerii controlului intern;
- (b) conducerea clientului sau cei însărcinați cu guvernarea examinează, evaluează și aprobă domeniul de aplicare, riscul și frecvența serviciilor de audit intern;

- (c) conducerea clientului evaluează caracterul adecvat al serviciilor de audit intern și concluziile care rezultă din prestarea acestora;
- (d) conducerea clientului evaluează și determină ce recomandări care rezultă din serviciile de audit intern vor fi implementate și administrează procesul de implementare; și
- (e) conducerea clientului raportează celor însărcinați cu guvernarea concluziile și recomandările importante ce rezultă din serviciile de audit intern.

290.199 Atunci când o firmă utilizează activitatea unei funcții de audit intern, Standardele Internaționale de Audit prevăd efectuarea procedurilor de evaluare a caracterului adecvat al acelei activități. Atunci când o firmă acceptă o misiune de a presta servicii de audit intern pentru un client de audit, iar rezultatele acelor servicii vor fi utilizate pentru desfășurarea auditului extern, este generată o amenințare de autoexaminare, deoarece există posibilitatea ca echipa de audit să utilizeze rezultatele serviciului de audit intern fără evaluarea în mod corespunzător a acelor rezultate sau fără exercitarea scepticismului profesional la același nivel la care ar fi exercitat atunci când activitatea de audit intern ar fi prestată de persoane care nu fac parte din firmă. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- pragul de semnificație al valorilor situațiilor financiare aferente;
- riscul de prezentare eronată a afirmațiilor legate de acele valori din situațiile financiare; și
- gradul de fiabilitate aferent serviciului de audit intern.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este utilizat de profesioniștii care nu fac parte din echipa de audit pentru a presta un serviciu de audit intern.

- 290.200 În cazul unui client de audit care este o entitate de interes public, o firmă nu trebuie să presteze servicii de audit intern care sunt legate de:
- (a) o parte importantă a controalelor interne asupra raportării financiare;
 - (b) sisteme de contabilitate financiară care generează informații separat sau în ansamblu, importante pentru evidențele contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie; sau
 - (c) sume sau prezentări de informații care sunt, separat sau în ansamblu, importante pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Servicii de sisteme IT

- 290.201 Serviciile legate de sistemele de tehnologia informațiilor (IT) cuprind proiectarea sau implementarea sistemelor de hardware sau de software. Sistemele pot acumula date-sursă, pot face parte din controlul intern asupra raportării financiare sau pot genera informații care să afecteze evidențele contabile sau situațiile financiare, sau sistemele pot fi fără legătură cu evidențele contabile ale clientului de audit, cu controlul intern asupra raportării financiare sau situațiilor financiare. Prestarea de servicii de sisteme poate genera o amenințare de

autoexaminare în funcție de natura serviciilor și sistemelor IT.

290.202 Următoarele servicii de sisteme IT sunt considerate a nu genera o amenințare la adresa independenței atât timp cât personalul firmei nu își asumă o responsabilitate a conducerii:

- (a) proiectarea sau implementarea sistemelor IT care nu sunt legate de controlul intern asupra raportării financiare;
- (b) proiectarea sau implementarea sistemelor IT ce nu generează informații care să constituie o parte importantă a evidențelor contabile sau a situațiilor financiare;
- (c) implementarea contabilității standard sau a unui software de raportare a informațiilor financiare care nu a fost elaborat de către firmă, dacă personalizarea prevăzută pentru a răspunde nevoilor clientului nu este importantă; și
- (d) evaluarea și recomandările cu privire la un sistem proiectat, implementat sau exploatat de un alt furnizor de servicii sau de client.

290.203 Generează o amenințare de autoexaminare prestarea de servicii pentru un client de audit care nu este o entitate de interes public ce implică proiectarea sau implementarea sistemelor IT care (a) formează o parte semnificativă a controlului intern asupra raportării financiare sau (b) generează informații care sunt importante pentru evidențele sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

290.204 Amenințarea de autoexaminare este prea importantă pentru a permite astfel de servicii, în afară de cazul în care

sunt implementate măsuri de protecție adecvate, asigurându-se că:

- (a) clientul își recunoaște responsabilitatea de stabilire și monitorizare a sistemelor de control intern;
- (b) clientul își asumă responsabilitatea de a delega toate deciziile conducerii cu privire la proiectarea și implementarea sistemelor de hardware și de software unui angajat competent, preferabil din cadrul conducerii superioare;
- (c) clientul ia toate deciziile cu privire la procesul de proiectare și implementare;
- (d) clientul evaluează caracterul adecvat și rezultatele proiectării și implementării sistemului; și
- (e) clientul este responsabil cu exploatarea sistemului (hardware sau software) și cu datele pe care le utilizează sau pe care le generează.

290.205 În funcție de gradul de fiabilitate al anumitor sisteme IT ca parte a auditului, trebuie să se determine dacă să se presteze astfel de servicii în afara certificării numai cu personalul care nu face parte din echipa de audit și care are direcții de raportare diferite în cadrul firmei. Importanța oricărei amenințări rămase trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este angajarea unui profesionist contabil pentru examinarea activității de audit sau a altui serviciu în afara certificării.

290.206 În cazul unui client de audit care este o entitate de interes public, firma nu trebuie să presteze servicii care implică proiectarea sau implementarea sistemelor IT care

(a) formează o parte semnificativă a controlului intern asupra raportării financiare sau (b) generează informații care sunt importante pentru evidențele sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

Servicii de susținere a litigiilor

290.207 Serviciile de susținere a litigiilor pot cuprinde activități cum ar fi acționarea în calitate de martor expert, calcularea pagubelor estimate sau a altor sume care ar putea fi primite sau de primit ca urmare a unui litigiu sau a unei alte dispute legale și asistența pentru gestionarea și recuperarea documentelor. Aceste servicii pot genera o amenințare de autoexaminare sau de favorizare.

290.208 Dacă firma prestează un serviciu de susținere a litigiului pentru un client de audit și serviciul implică estimarea pagubelor sau a altor sume care afectează situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie, trebuie respectate prevederile legate de serviciul de evaluare cuprinse la punctele 290.175-290.180. În cazul unor alte servicii de susținere a litigiilor, importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.

Servicii juridice

290.209 În sensul prezentei secțiuni, serviciile juridice sunt definite ca orice servicii pentru care persoana care le prestează trebuie să fie admisă în practica dreptului înaintea curților jurisdicției în care vor fi prestate aceste

servicii sau să aibă pregătirea legală impusă pentru practicarea dreptului. Astfel de servicii juridice pot cuprinde, în funcție de jurisdicție, o serie largă și diversificată de domenii, inclusiv serviciile corporative și comerciale pentru clienți, cum ar fi consultanță juridică legată de susținerea contractelor, litigii, fuziuni și achiziții și susținere și asistență pentru departamentele juridice interne ale clienților. Prestarea de servicii juridice pentru o entitate care este client de audit poate genera atât amenințări de autoexaminare, cât și amenințări de favorizare.

290.210 Serviciile juridice care susțin un client de audit în desfășurarea unei tranzacții (de exemplu, susținerea contractului, consultanță juridică, verificare prealabilă și restructurare) pot genera amenințări de autoexaminare. Existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de factori precum:

- natura serviciului;
- dacă serviciul este prestat de un membru al echipei de audit; și
- pragul de semnificație al oricărui aspect în legătură cu situațiile financiare ale clientului.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- utilizarea de profesioniști care nu fac parte din echipa de audit pentru prestarea serviciului; sau
- angajarea unui profesionist în fiscalitate, care nu a fost implicat în prestarea serviciilor juridice, pentru a oferi consiliere echipei de audit cu privire la

servicii și la examinarea tratamentului situațiilor financiare.

- 290.211 Îndeplinirea unui rol de favorizare pentru un client de audit în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu atunci când sumele implicate sunt importante pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie va crea amenințări de favorizare și de autoexaminare atât de importante încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce până la un nivel acceptabil. Prin urmare, firma nu trebuie să presteze acest tip de serviciu pentru un client de audit.
- 290.212 Atunci când unei firme i se solicită să îndeplinească un rol de favorizare pentru un client de audit în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu atunci când sumele implicate nu sunt importante pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie, firma trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări de favorizare și de autoexaminare și să aplice măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:
- utilizarea profesioniștilor care nu fac parte din echipa de audit pentru a presta serviciul; sau
 - angajarea unui profesionist care nu a fost implicat în prestarea de servicii juridice să ofere consiliere echipei de audit cu privire la serviciul respectiv și să examineze orice tratament al situațiilor financiare.
- 290.213 Numirea unui partener sau a unui angajat al firmei drept consilier general pentru problemele juridice ale unui client de audit va genera amenințări de favorizare și de

autoexaminare care sunt atât de importante încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce până la un nivel acceptabil. Poziția consilierului general este, în general, o poziție din conducerea superioară cu responsabilitate largă pentru problemele juridice ale unei companii și, în consecință, niciun membru al firmei nu trebuie să accepte o astfel de numire pentru un client de audit.

Servicii de recrutare

Prevederi generale

290.214 Prestarea de servicii de recrutare pentru un client de audit poate genera amenințări de intimidare, de familiaritate sau de interes propriu. Existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de factori precum:

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

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. În toate cazurile, firma nu trebuie să își asume responsabilitățile conducerii, inclusiv rolul de negociator în numele clientului, iar luarea deciziilor trebuie lăsată la latitudinea clientului.

Firma poate, în general, să presteze astfel de servicii precum examinarea calificărilor profesionale ale unui număr de candidați și furnizarea de consultanță privind aptitudinile lor pentru postul respectiv. De asemenea, firma poate intervieva candidații și poate face recomandări privind competența candidatului pentru pozițiile de contabilitate financiară, administrativă sau de control.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.215 O firmă nu trebuie să presteze următoarele servicii de recrutare, pentru un client de audit care este o entitate de interes public, cu privire la un director sau la un funcționar al entității sau în conducerea superioară pe o poziție de unde poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii evidențelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie:

- căutarea sau alegerea de candidați pentru astfel de poziții; și
- efectuarea de verificări ale referințelor posibililor candidați pentru astfel de poziții.

Servicii financiare corporative

290.216 Prestarea de servicii financiare corporative cum ar fi (a) asistarea clientului de audit la elaborarea strategiilor corporative, (b) identificarea posibilelor ținte de atins pentru clientul de audit, (c) consilierea pentru tranzacțiile de cedare, (d) asistarea tranzacțiilor de strângere de fonduri și (e) furnizarea de consultanță de structurare poate genera amenințări de autoexaminare și de favorizare. Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- utilizarea profesioniștilor care nu fac parte din echipa de audit pentru a presta serviciul; sau
- angajarea unui profesionist care nu a fost implicat în prestarea de servicii financiare corporative să ofere

consiliere echipei de audit cu privire la serviciul respectiv și să examineze orice tratament contabil și orice tratament al situațiilor financiare.

290.217 Prestarea unui serviciu financiar corporativ, de exemplu, consilierea cu privire la structurarea unei tranzacții financiare corporative sau la angajamentele de finanțare care vor afecta direct sumele raportate în situațiile financiare asupra cărora firma va furniza o opinie, poate genera o amenințare de autoexaminare. Existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de factori precum:

- gradul de subiectivitate implicat în determinarea tratamentului adecvat pentru rezultatul sau consecințele consilierii financiare corporative în situațiile financiare;
- măsura în care rezultatul consilierii financiare corporative va afecta direct sumele înregistrate în situațiile financiare și măsura în care sumele sunt importante pentru situațiile financiare; și
- dacă eficacitatea consilierii financiare corporative depinde de un anumit tratament contabil sau de o prezentare în situațiile financiare și există îndoieli cu privire la caracterul adecvat al tratamentului contabil aferent sau al prezentării conform cadrului general relevant de raportare financiară.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- utilizarea profesioniștilor care nu fac parte din echipa de audit pentru a presta serviciul; sau
- angajarea unui profesionist care nu a fost implicat în prestarea de servicii financiare corporative să ofere consiliere echipei de audit cu privire la serviciul respectiv și să examineze orice tratament contabil și orice tratament al situațiilor financiare.

290.218 Atunci când eficacitatea consilierii financiare corporative depinde de un anumit tratament contabil sau de o prezentare în situațiile financiare și:

- (a) echipa de audit are o îndoială rezonabilă cu privire la caracterul adecvat al tratamentului contabil aferent sau al prezentării conform cadrului general relevant de raportare financiară; și
- (b) rezultatul sau consecințele consilierii financiare corporative vor avea un efect important asupra situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie,

amenințarea de autoexaminare este atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil, caz în care consilierea financiară corporativă nu trebuie să fie furnizată.

290.219 Prestarea serviciilor financiare corporative care implică promovarea, tranzacționarea sau subscrierea acțiunilor unui client de audit va genera o amenințare de autoexaminare sau de favorizare care este atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, o firmă nu trebuie să presteze astfel de servicii pentru un client de audit.

Onorarii

Onorarii – valoare relativă

290.220 Atunci când onorariile totale generate de un client de audit reprezintă o proporție semnificativă din onorariile totale ale firmei care își exprimă opinia de audit, dependența de acel client și preocuparea privind posibilitatea pierderii clientului pot constitui o amenințare generată de interesul propriu sau de intimidare. Semnificația amenințării va depinde de factori precum:

- structura operațională a firmei;
- dacă firma este bine cunoscută pe piață sau nou-creată; și
- importanța clientului din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ pentru firmă.

Importanța amenințării trebuie evaluată și, dacă amenințarea nu este în mod clar ne semnificativă, trebuie luate în considerare și aplicate măsuri de protecție, atunci când este cazul, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție cuprind:

- reducerea dependenței de clientul respectiv;
- revizuirea controalelor externe de calitate; sau
- consultarea unei terțe părți, cum ar fi un organism profesional de reglementare sau un alt contabil autorizat, cu privire la judecățile-cheie de audit.

290.221 De asemenea, poate apărea o amenințare generată de interesul propriu sau de intimidare atunci când onorariile generate de clientul de audit reprezintă un procent mare din veniturile clienților unui partener individual sau un procent mare din veniturile unui birou individual al

firmei. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- importanța clientului din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ pentru partener sau pentru birou; și
- măsura în care remunerația partenerului sau a partenerilor din birou depinde de onorariile generate de client.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este cazul, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție cuprind:

- reducerea dependenței de clientul de audit;
- existența unui profesionist contabil care să examineze activitatea sau să ofere consultanță, după caz; sau
- revizuri periodice interne și externe independente ale calității misiunii.

290.222 Atunci când un client de audit este o entitate de interes public și, de-a lungul a doi ani consecutivi, totalul onorariilor de la client și de la entitățile sale afiliate (care fac obiectul considerațiilor de la punctul 290.27) reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firma care își exprimă o opinie asupra situațiilor financiare ale clientului, firma trebuie să prezinte celor însărcinați cu guvernarea clientului de audit faptul că totalul acestor onorarii reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de către firmă și să decidă care dintre măsurile de protecție de mai jos vor fi aplicate pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil și să aplice măsura de protecție aleasă:

- înainte de emiterea unei opinii de audit privind situațiile financiare din al doilea an, un profesionist con-

tabil care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare să efectueze o examinare a controlului calității misiunii sau un organism profesional de reglementare să efectueze o examinare a misiunii echivalentă cu o examinare a controlului calității misiunii („o examinare înainte de emiteră”); sau

- după emiterea opiniei de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an și înainte de emiterea unei opinii de audit privind situațiile financiare din al treilea an, un profesionist contabil care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare sau un organism profesional de reglementare să efectueze o examinare a auditului din cel de-al doilea an care este echivalentă cu o examinare a controlului calității misiunii („o examinare după emiteră”).

Atunci când totalul onorariilor depășește în mod semnificativ 15%, firma trebuie să determine dacă importanța amenințării este atât de mare încât o examinare după emiteră nu ar reduce amenințarea până la un nivel acceptabil și, prin urmare, se impune o examinare înainte de emiteră. În astfel de situații se va efectua o examinare înainte de emiteră.

După aceea, atunci când onorariile continuă să depășească 15% în fiecare an, vor avea loc prezentarea în fața celor însărcinați cu guvernarea și discuția cu aceștia, fiind aplicată una dintre măsurile de protecție de mai sus. Dacă onorariile depășesc în mod semnificativ 15%, firma trebuie să determine dacă importanța amenințării este atât de mare încât o examinare după emiteră nu ar reduce amenințarea până la un nivel acceptabil și, prin urmare, se impune o examinare înainte de emiteră. În

astfel de situații se va efectua o examinare înainte de emitere.

Onerarii – restante

290.223 O amenințare de interes propriu poate fi generată dacă onorariile datorate de un client de audit rămân neplătite pentru o lungă perioadă de timp, în special dacă o parte importantă nu este plătită înainte de emiterea raportului de audit pentru anul următor. În general, firma se așteaptă să impună plata acestor onorarii înainte de emiterea unui astfel de raport. Dacă onorariile rămân neplătite după emiterea raportului, existența și importanța oricărei amenințări trebuie evaluate și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este angajarea unui profesionist contabil suplimentar care nu a făcut parte din echipa de audit pentru a furniza consiliere sau pentru a examina activitatea desfășurată. Firma trebuie să determine dacă onorariile restante ar putea fi considerate drept echivalente unui împrumut către client și dacă, datorită importanței onorariilor restante, este adecvat pentru firmă să fie numită din nou sau să continue misiunea de audit.

Onerarii contingente

290.224 Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată cu privire la rezultatul unei tranzacții sau al serviciilor prestate de către firmă. În contextul acestei secțiuni, onorariile nu sunt considerate contingente dacă au fost stabilite de o instanță sau de o altă autoritate publică.

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

290.226 Un onorariu contingent încasat direct sau indirect, de exemplu, printr-un intermediar, de o firmă pentru un alt serviciu în afara celui de certificare prestat pentru un client de audit poate, de asemenea, să genereze o amenințare de interes propriu. Amenințarea generată este atât de importantă încât nu poate fi redusă până la un nivel acceptabil prin nicio măsură de protecție dacă:

- (a) onorariul este încasat de firma care își exprimă o opinie asupra situațiilor financiare, iar onorariul este important sau se așteaptă să fie important pentru acea firmă;
- (b) onorariul este încasat de o firmă din rețea care participă în mod semnificativ la audit, iar onorariul este important sau se așteaptă să fie important pentru acea firmă; sau
- (c) rezultatul altui serviciu în afara celui de certificare și, prin urmare, valoarea onorariului depind de o judecată viitoare sau actuală legată de auditul unei valori importante din situațiile financiare.

Prin urmare, astfel de angajamente nu trebuie să fie acceptate.

290.227 Pentru alte angajamente cu onorarii contingente încasate de o firmă pentru alte servicii în afara celui de certificare

pentru un client de audit, existența și importanța oricărei amenințări vor depinde de factori precum:

- intervalul valorilor posibile ale onorariilor;
- dacă o autoritate adecvată determină rezultatul aspectului pentru care se va determina onorariul contingent;
- natura serviciului; și
- efectul evenimentului sau al tranzacției asupra situațiilor financiare.

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

- existența unui profesionist contabil care să examineze activitatea relevantă de audit sau să ofere consultanță, după caz; sau
- utilizarea profesioniștilor care nu fac parte din echipa de audit pentru prestarea altui serviciu în afara celui de certificare.

Politici de evaluare și de compensare

290.228 O amenințare de interes propriu este generată atunci când un membru al echipei de audit este evaluat sau compensat pentru prestarea altor servicii în afara celor de certificare pentru clientul de audit. Importanța amenințării va depinde de:

- procentul din compensația individuală sau din evaluarea performanței care se bazează pe prestarea unor astfel de servicii;
- rolul persoanei respective în echipa de audit; și

- dacă deciziile de promovare sunt influențate de prestarea unor astfel de servicii.

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

- eliminarea acestor membri din echipa de audit; sau
- angajarea unui profesionist contabil care să examineze activitatea membrului echipei de audit.

290.229 Un partener-cheie de audit nu trebuie să fie evaluat sau compensat pe baza succesului respectivului partener în prestarea de alte servicii în afara certificării pentru clientul de audit al partenerului. Acest lucru nu vizează interzicerea angajamentelor normale de împărțire a profitului între partenerii unei firme.

Cadouri și ospitalitate

290.230 Acceptarea de cadouri sau ospitalitate din partea unui client de audit poate duce la amenințări generate de interesul propriu și de familiaritate. Atunci când o firmă sau un membru al echipei de audit acceptă cadouri sau ospitalitate, cu excepția cazului în care valoarea acestora este în mod clar nesemnificativă, amenințările la adresa independenței sunt atât de importante încât 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 audit nu trebuie să accepte astfel de cadouri și ospitalitate.

Litigii reale sau amenințări

290.231 Atunci când are loc sau pare să aibă loc un litigiu între firmă sau un membru al echipei de audit și clientul de audit, apar amenințări generate de interesul propriu sau de intimidare. Relația dintre conducerea clientului și membrii echipei de audit trebuie să fie caracterizată de sinceritate completă și transparență totală privind toate aspectele operațiunilor afacerii clientului. 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 confrunta cu o amenințare generată de interesul propriu. Importanța amenințării generate va depinde de factori precum:

- importanța litigiului; și
- dacă litigiul are sau nu legătură cu o misiune anterioară de audit.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, dacă este necesar, pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție cuprind:

- dacă litigiul implică un membru al echipei de audit, eliminarea acelei persoane din echipa de audit; sau
- efectuarea unei examinări profesionale a activității desfășurate.

Dacă astfel de măsuri de protecție nu reduc amenințările până la un nivel acceptabil, singura soluție adecvată este retragerea din misiunea de certificare sau refuzul acesteia.

Rapoarte care cuprind restricții asupra utilizării și distribuirii

Introducere

290.500 Dispozițiile legate de independență din Secțiunea 290 se aplică tuturor misiunilor de audit. Totuși, în anumite situații care implică misiuni de audit în care raportul cuprinde o restricție asupra utilizării și distribuției și dacă sunt îndeplinite condițiile descrise la punctele 290.501 și 290.502, dispozițiile privind independența din această secțiune pot fi modificate conform punctelor 290.505-290.514. Aceste puncte se aplică numai unei misiuni de audit asupra situațiilor financiare cu scop special (a) care este realizat astfel încât să ofere o concluzie negativă sau pozitivă că situațiile financiare sunt întocmite sub toate aspectele importante, în conformitate cu cadrul general aplicabil de raportare financiară, inclusiv, în cazul unui cadru general corect de prezentare, că situațiile financiare oferă o imagine reală și corectă sau sunt prezentate corect, sub toate aspectele importante, în conformitate cu cadrul general aplicabil de raportare financiară, și (b) în care raportul de audit cuprinde o restricție cu privire la utilizare și distribuire. Modificările nu sunt permise în cazul unui audit al situațiilor financiare prevăzute de lege sau reglementare.

290.501 Modificările dispozițiilor din Secțiunea 290 sunt permise dacă utilizatorii vizați ai raportului (a) sunt conștienți de scopul și de limitele raportului și (b) sunt de acord explicit cu aplicarea dispozițiilor modificate privind independența. Cunoștințele legate de scopul și limitele raportului pot fi obținute de utilizatorii vizați

prin participarea lor, direct sau indirect, prin reprezentantul lor care are autoritatea de a acționa pentru utilizatorii vizați, la stabilirea naturii și a domeniului de aplicare ale misiunii. O astfel de participare sporește capacitatea de a comunica a firmei cu utilizatorii vizați în legătură cu problemele legate de independență și cu măsurile de protecție aplicabile necesare pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil și de a obține acordul lor pentru dispozițiile modificate legate de independență care trebuie aplicate.

290.502 Firma trebuie să comunice (de exemplu, într-o scrisoare de misiune) cu utilizatorii vizați referitor la dispozițiile legate de independență care trebuie aplicate în legătură cu prestarea unei misiuni de audit. Atunci când utilizatorii vizați reprezintă o clasă de utilizatori (de exemplu, debitori într-un angajament de împrumut simultan) care nu pot fi identificați în mod specific după nume în momentul stabilirii termenilor misiunii, astfel de utilizatori trebuie informați ulterior în legătură cu dispozițiile privind independența agreeate de reprezentant (de exemplu, de reprezentantul care întocmește scrisoarea de misiune a firmei disponibilă tuturor utilizatorilor).

290.503 Dacă firma emite, de asemenea, un raport de audit care nu cuprinde o restricție cu privire la utilizarea și distribuirea pentru același client, prevederile de la punctele 290.500-290.514 nu modifică dispoziția de aplicare a prevederilor de la punctele 290.1-290.232 pentru acea misiune de audit.

290.504 Modificările dispozițiilor din Secțiunea 290 care sunt permise în situațiile prezentate mai sus sunt descrise la

punctele 290.505-290.514. Se impune conformarea în toate celelalte aspecte la prevederile din Secțiunea 290.

Entități de interes public

290.505 Atunci când sunt îndeplinite condițiile prezentate la punctele 290.500-290.502, nu este necesar să se aplice dispoziții suplimentare la punctele 290.100-290.232 care se aplică misiunilor de audit pentru entitățile de interes public.

Entități afiliate

290.506 Atunci când sunt îndeplinite condițiile prezentate la punctele 290.500-290.502, referirile la clientul de audit nu cuprind entitățile sale afiliate. Totuși, atunci când echipa de audit cunoaște sau are motive să creadă că o relație sau o circumstanță care implică o entitate afiliată a clientului este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de audit trebuie să includă și acea entitate afiliată atunci când identifică și evaluează amenințările la adresa independenței și când aplică măsurile de protecție adecvate.

Rețele și firme din rețea

290.507 Atunci când sunt îndeplinite condițiile prezentate la punctele 290.500-290.502, referirile la firmă nu includ firmele din rețea. Totuși, atunci când firma cunoaște sau are motive să creadă că sunt generate amenințări de interesele sau de relațiile unei firme din rețea, acestea

trebuie incluse în evaluarea amenințărilor la adresa independenței.

Interese financiare, împrumuturi și garanții, relații strânse de afaceri și relații personale și de familie

290.508 Atunci când sunt îndeplinite condițiile prezentate la punctele 290.500-290.502, prevederile relevante prezentate la punctele 290.102-290.145 se aplică numai membrilor echipei misiunii, rudelor imediate și rudelor apropiate ale acestora.

290.509 În plus, se va face o determinare dacă amenințările la adresa independenței sunt generate de interese și relații, conform descrierii de la punctele 290.102-290.145, între clientul de audit și următorii membri ai echipei de audit:

- (a) cei care oferă consultații cu privire la problemele tehnice sau specifice domeniului, la tranzacții sau evenimente; și
- (b) cei care efectuează controlul calității pentru misiune, inclusiv cei care efectuează examinarea controlului calității misiunii.

Trebuie să se facă o evaluare a importanței oricăror amenințări despre care echipa misiunii are motive să creadă că sunt generate de interese și relații între clientul de audit și alte persoane din cadrul firmei care pot influența direct rezultatul misiunii de audit, inclusiv cei care recomandă compensarea sau cei care efectuează supravegherea directă, conducerea sau altă supraveghere a partenerului misiunii de audit în legătură cu desfășurarea misiunii de audit (inclusiv cei de la toate nivelurile succesive superioare partenerului misiunii, prin persoana care

este angajată în conducerea firmei sau care este partener al conducerii (director executiv sau echivalentul acestuia)).

- 290.510 De asemenea, trebuie să se facă o evaluare a importanței oricăror amenințări despre care echipa misiunii are motive să creadă că sunt generate de interese financiare în clientul de audit, deținute de persoane fizice, conform descrierii de la punctele 290.108-290.111 și de la punctele 290.113-290.115.
- 290.511 Atunci când o amenințare la adresa independenței nu se află la un nivel acceptabil, trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.
- 290.512 La aplicarea prevederilor prezentate la punctele 290.106 și 290.115 pentru interesele firmei, dacă firma are un interes financiar important, fie că este direct sau indirect, în clientul de audit, amenințarea de interes propriu generată este atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu o poate reduce până la un nivel acceptabil. Prin urmare, firma nu trebuie să aibă un astfel de interes financiar.

Angajarea la un client de audit

- 290.513 Trebuie să se facă o evaluare a importanței oricăror amenințări care rezultă din orice relații de angajare, conform descrierii de la punctele 290.134-290.138. Atunci când există o amenințare care nu se află la un nivel acceptabil, trebuie să se aplice măsuri de protecție pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la

un nivel acceptabil. Exemplele de măsuri de protecție care ar putea fi adecvate le cuprind pe cele prezentate la punctul 290.136.

Prestarea de alte servicii în afara celor de certificare

290.514 Dacă firma desfășoară o misiune pentru emiterea unei utilizări limitate și a unui raport de distribuire pentru un client de audit și prestează un alt serviciu în afara certificării pentru clientul de audit, prevederile punctelor 290.156-290.232 trebuie să fie respectate, ca urmare a punctelor 290.504-290.507.

SECȚIUNEA 291

Independență – alte misiuni de certificare

- 291.1 Această secțiune abordează dispozițiile de independență pentru alte misiuni de certificare decât cele de audit sau examinare. Dispozițiile de independență pentru misiunile de audit și examinare sunt abordate în Secțiunea 290. Dacă clientul certificării este, de asemenea, un client de audit sau examinare, dispozițiile din Secțiunea 290 se aplică și firmei, firmelor din rețea și membrilor echipei de audit sau examinare. În anumite situații care implică misiuni de certificare în care raportul de certificare include o restricție de utilizare și distribuire și dacă sunt îndeplinite anumite condiții, dispozițiile de independență din această secțiune pot fi modificate conform prevederilor de la punctele 291.21-291.27.
- 291.2 Misiunile de certificare au ca scop sporirea încrederii utilizatorilor-țintă cu privire la rezultatul unei evaluări sau al unei măsurări a unui subiect în conformitate cu o serie de criterii. Cadrul general internațional pentru misiunile de certificare (Cadrul general de certificare), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Certificare, descrie elementele și obiectivele misiunilor de certificare și identifică misiunile pentru care se aplică Standardele Internaționale privind Misiunile de Certificare (ISAE). Pentru o descriere a elementelor și a obiectivelor unei misiuni de certificare trebuie să se facă referiri la Cadrul general de certificare.

- 291.3 Conformarea la principiul fundamental al obiectivității impune independența față de clienții certificării. În cazul misiunilor de certificare, este în interesul public și, prin urmare, se prevede prin prezentul Cod etic ca membrii echipelor și firmelor de certificare să fie independenți de clienții certificării și să fie evaluate orice amenințări pe care firma are un motiv să le considere create de interesele și relațiile unei firme din rețea. În plus, atunci când echipa de certificare are certitudinea sau are motive să considere că o relație sau o situație care implică o entitate asociată clientului certificării este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de certificare va include entitatea asociată atunci când identifică și evaluează amenințările la adresa independenței și aplică măsurile de protecție adecvate.

O abordare conceptuală a independenței

- 291.4 Obiectivul acestei secțiuni este sprijinirea firmelor și a membrilor echipelor de certificare în aplicarea abordării conceptuale descrise mai jos pentru obținerea și menținerea independenței.

- 291.5 Independența cuprinde:

Independența de spirit

Starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectată de influențe care compromit raționalul profesional și care, prin urmare, permite individului să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

Independența în aparență

Evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de importante încât o terță parte informată și rezonabilă poate concluziona, cu o probabilitate ridicată, cântărind toți factorii și situațiile specifice, că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale firmei sau ale unui membru al echipei de certificare au fost compromise.

291.6 Abordarea conceptuală va fi aplicată de profesioniștii contabili la:

- identificarea amenințărilor la adresa independenței;
- evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
- aplicarea măsurilor de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina sau pentru a reduce amenințările până la un nivel acceptabil.

Atunci când profesionistul contabil consideră că măsurile de protecție adecvate nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să elimine situația sau relația care creează amenințările, sau să refuze, sau să întrerupă misiunea de certificare.

Profesionistul contabil trebuie să folosească raționamentul profesional în aplicarea acestui cadru conceptual.

291.7 Mai multe situații diferite sau combinații de situații pot fi relevante pentru evaluarea amenințărilor la adresa independenței. Este imposibil să se definească fiecare situație care generează amenințări la adresa independenței și

să se specifice acțiunea adecvată. Prin urmare, prezentul Cod stabilește un cadru conceptual care impune firmelor și membrilor echipelor de certificare să identifice, să evalueze și să abordeze amenințările la adresa independenței. Abordarea conceptuală sprijină profesioniștii contabili din practica publică în conformarea la dispozițiile de etică din prezentul Cod. Ea cuprinde mai multe variații ale situațiilor care creează amenințări la adresa independenței și care pot împiedica un profesionist contabil să ajungă la concluzia că o situație este permisă dacă nu este interzisă în mod specific.

- 291.8 Punctul 291.100 și punctele următoare descriu modul în care trebuie aplicată abordarea conceptuală a independenței. Aceste puncte nu abordează toate situațiile și relațiile care creează sau pot crea amenințări la adresa independenței.
- 291.9 Pentru a decide dacă să fie sau nu acceptată sau continuată o misiune sau dacă un anumit individ poate fi membru al echipei de certificare, o firmă va identifica și evalua orice amenințare la adresa independenței. Dacă amenințările nu se situează la un nivel acceptabil și decizia care trebuie luată este dacă să fie sau nu acceptată o misiune sau să se includă sau nu un anumit individ în echipa de certificare, firma va determina dacă sunt disponibile măsuri de protecție pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil. În cazul în care decizia care trebuie luată este dacă să se continue sau nu o misiune, firma trebuie să determine dacă măsurile de protecție existente vor continua să fie eficiente pentru eliminarea amenințărilor sau pentru

reducerea acestora până la un nivel acceptabil, sau dacă va fi necesară aplicarea altor măsuri de protecție, sau dacă misiunea trebuie întreruptă. În momentul în care informații noi privind o amenințare intră în atenția firmei pe parcursul misiunii, firma va evalua importanța amenințării în conformitate cu abordarea conceptuală.

- 291.10 Pe tot parcursul acestei secțiuni se face referire la importanța amenințărilor la adresa independenței. Pentru evaluarea importanței unei amenințări trebuie luați în considerare atât factorii calitativi, cât și cei cantitativi.
- 291.11 Această secțiune nu prescrie, în cele mai multe cazuri, responsabilitatea specifică a indivizilor din cadrul firmei în ceea ce privește acțiunile legate de independență, deoarece responsabilitatea poate fi diferită în funcție de mărimea, structura și organizarea firmei. Standardele Internaționale pentru Controlul Calității impun firmei stabilirea unor politici și proceduri care au ca obiectiv furnizarea unei certificări rezonabile a menținerii independenței atunci când aceasta este prevăzută de standardele de etică relevante.

Misiuni de certificare

- 291.12 Așa cum este explicat pe larg în Cadrul general de certificare, într-o misiune de certificare, profesionistul contabil independent din practica publică exprimă o concluzie menită să sporească încrederea utilizatorilor-țintă (alții decât partea responsabilă) cu privire la rezultatul unei evaluări sau al unei măsurări a unui subiect în conformitate cu o serie de criterii.

- 291.13 Rezultatul unei evaluări sau al unei măsurări a unui subiect este informația care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului în cauză. Termenul „informații privind subiectul în cauză” este utilizat pentru a reprezenta rezultatul evaluării sau măsurării subiectului în cauză. De exemplu, o declarație privind eficacitatea controlului intern (informații privind subiectul în cauză) rezultă din aplicarea unui cadru general pentru evaluarea eficacității controlului intern, cum ar fi COSO* sau CoCo† (criteriile), asupra controlului intern, un proces (subiectul în cauză).
- 291.14 Misiunile de certificare pot fi bazate pe declarații sau cu raportare directă. În ambele cazuri sunt implicate trei părți separate: un profesionist contabil în practica publică, o parte responsabilă și utilizatorii-țintă.
- 291.15 Într-o misiune de certificare bazată pe declarații, evaluarea sau măsurarea subiectului în cauză este realizată de către partea responsabilă, iar informațiile privind subiectul în cauză sunt sub forma unei declarații a părții responsabile care este pusă la dispoziția grupului-țintă de utilizatori.
- 291.16 Într-o misiune de certificare cu raportare directă, profesionistul contabil în practica publică fie realizează direct evaluarea sau măsurarea subiectului în cauză, fie obține o declarație de la partea responsabilă care a realizat eva-

* „Controlul intern – cadru general integrat”, Comitetul Organizațiilor Sponsorizatoare din Comisia Treadway.

† „Îndrumări pentru evaluarea controlului – principiile CoCo”, criteriile Consiliului de Control, Institutul Canadian al Contabililor Autorizați.

luarea sau măsurarea, declarație care nu este la dispoziția grupului-țintă de utilizatori. Informațiile privind subiectul în cauză sunt oferite grupului-țintă de utilizatori în raportul de certificare.

Misiuni de certificare bazate pe declarații

291.17 Într-o misiune de certificare bazată pe declarații, membrii echipei de certificare și firma trebuie să fie independenți de clientul certificării (partea responsabilă pentru informațiile referitoare la subiectul în cauză și care poate fi responsabilă și pentru subiectul în cauză). Astfel de dispoziții de independență interzic anumite relații între membrii echipei de certificare și (a) directori sau funcționari și (b) angajați ai clientului care se află într-o poziție care permite exercitarea unei influențe directe și semnificative asupra informațiilor referitoare la subiectul în cauză. De asemenea, trebuie determinat și dacă amenințările la adresa independenței sunt create de relațiile cu angajații clientului aflați în poziția de a exercita influență directă și semnificativă asupra subiectului în cauză aferent misiunii. Trebuie realizată o evaluare a importanței oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile firmei din rețea*.

291.18 În majoritatea misiunilor de certificare bazate pe declarații, partea responsabilă este răspunzătoare atât de informațiile referitoare la subiectul în cauză, cât și de subiectul în cauză. Totuși, în anumite misiuni, partea

* A se vedea punctele 290.13-290.24 pentru ceea ce reprezintă o firmă din rețea.

responsabilă poate să nu fie răspunzătoare și de subiectul în cauză. De exemplu, atunci când un profesionist contabil în practica publică este angajat pentru a efectua o misiune de certificare pentru un raport pe care un consultant de mediu l-a întocmit cu privire la practicile de dezvoltare durabilă ale companiei, raport care urmează să fie distribuit utilizatorilor-țintă, consultantul de mediu este partea responsabilă pentru informațiile referitoare la subiectul în cauză, însă compania este responsabilă pentru subiectul în cauză (practicile de dezvoltare durabilă).

291.19 În misiunile de certificare bazate pe declarații în care partea responsabilă este răspunzătoare de informația privind subiectul în cauză, dar nu și de subiectul în cauză, membrii echipei de certificare și firma trebuie să fie independenți față de partea responsabilă pentru informația referitoare la subiectul în cauză (clientul certificării). În plus, trebuie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că au fost generate de interese și relații între un membru al echipei de certificare, firmă, o firmă din rețea și partea responsabilă pentru subiectul în cauză.

Misiuni de certificare cu raportare directă

291.20 Într-o misiune de certificare cu raportare directă, membrii echipei de certificare și firma trebuie să fie independenți de clientul certificării (partea responsabilă pentru subiectul în cauză). Trebuie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că au fost generate de interese și relații ale unei firme din rețea.

Rapoarte care includ o restricție de utilizare și distribuție

- 291.21 În anumite situații în care raportul de certificare include o restricție de utilizare și distribuție și dacă sunt respectate condițiile de la acest punct și de la punctul 291.22, dispozițiile privind independența din această secțiune pot fi modificate. Modificările dispozițiilor din Secțiunea 291 sunt permise dacă utilizatorii-țintă ai raportului (a) sunt în cunoștință de cauză în ceea ce privește scopul, informațiile despre subiectul în cauză și limitele raportului și (b) își dau acordul în mod explicit în ceea ce privește aplicarea dispozițiilor de independență modificate. Cunoștințele cu privire la scopul, informațiile despre subiectul în cauză și limitele raportului pot fi obținute de utilizatorii-țintă prin participarea directă sau indirectă, printr-un reprezentant care are autoritatea de a acționa în numele utilizatorilor-țintă, la stabilirea naturii și scopului misiunii. O astfel de participare sporește abilitatea firmei de a comunica cu utilizatorii-țintă pe marginea subiectelor referitoare la independență, inclusiv despre situațiile relevante pentru evaluarea amenințărilor la adresa independenței și măsurile de protecție aplicabile necesare pentru eliminarea amenințărilor sau reducerea lor până la un nivel acceptabil, și de a obține acordul acestora pentru dispozițiile de independență modificate care urmează să fie aplicate.
- 291.22 Firma trebuie să comunice utilizatorilor-țintă (de exemplu, printr-o scrisoare de misiune) dispozițiile de independență care vor fi aplicate în cadrul furnizării misiunii de certificare. Dacă utilizatorii-țintă constituie o clasă de utilizatori (de exemplu, creditorii într-un angajament de împrumut sindicalizat) care nu pot fi identificați în

mod specific după nume în momentul stabilirii termenilor misiunii, acestor utilizatori li se vor comunica dispozițiile privind independența aprobate de reprezentant (de exemplu, reprezentantul care transmite scrisoarea de misiune a firmei tuturor utilizatorilor).

- 291.23 Dacă firma emite, de asemenea, un raport care nu include o restricție de utilizare și distribuție pentru același client, prevederile de la punctele 291.25-291.27 nu modifică dispoziția de aplicare a prevederilor de la punctele 291.1-291.159 pentru acea misiune de certificare. Dacă firma emite, de asemenea, un raport de audit, indiferent dacă acesta include o restricție de utilizare și distribuție, pentru același client, prevederile din Secțiunea 290 trebuie aplicate acelei misiuni de audit.
- 291.24 Modificările dispozițiilor din Secțiunea 291 care sunt permise în situațiile stipulate anterior sunt descrise la punctele 291.25-291.27. Conformarea în toate celelalte privințe la prevederile din Secțiunea 291 este obligatorie.
- 291.25 Atunci când sunt îndeplinite condițiile stipulate la punctele 291.21-291.22, prevederile relevante de la punctele 291.104-291.134 se aplică tuturor membrilor echipei misiunii și rudelor imediate și apropiate ale acestora. În plus, trebuie să se determine dacă amenințările la adresa independenței sunt generate de interese și relații între clientul certificării și următorii membri ai echipei de certificare:
- cei care oferă consultanță în aspecte tehnice sau specifice domeniului, tranzacții sau evenimente; și

- cei care furnizează controlul calității în misiunea respectivă, inclusiv cei care examinează controlul calității în cadrul misiunii.

De asemenea, trebuie realizată o evaluare, conform prevederilor de la punctele 291.104-291.134, a oricăror amenințări despre care echipa misiunii are motive să creadă că sunt generate de interese și relații între clientul certificării și alte persoane din interiorul firmei care pot influența direct rezultatul misiunii de certificare, inclusiv cei care recomandă compensarea sau care se ocupă de supravegherea directă, de gestiune sau de alte tipuri de supraveghere a partenerului misiunii de certificare în ceea ce privește desfășurarea misiunii de certificare.

- 291.26 Chiar dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la punctele 291.21 și 291.22, în cazul în care firma are interese financiare semnificative, indiferent dacă acestea sunt directe sau indirecte, la clientul certificării, amenințarea creată aferentă interesului propriu ar fi atât de însemnată încât nicio măsură de protecție nu ar fi suficientă pentru reducerea acesteia până la un nivel acceptabil. Prin urmare, firma nu trebuie să aibă un astfel de interes financiar. În plus, firma trebuie să se conformeze tuturor celorlalte prevederi aplicabile din această secțiune descrise la punctele 291.113-291.159.
- 291.27 De asemenea, trebuie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile firmei din rețea.

Mai multe părți responsabile

- 291.28 În anumite misiuni de certificare, indiferent dacă sunt bazate pe declarații sau sunt cu raportare directă, pot

exista mai multe părți responsabile. În astfel de misiuni, atunci când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor din această secțiune fiecărei părți responsabile, firma poate să analizeze dacă un interes sau o relație între firmă sau un membru al echipei de certificare și o parte responsabilă ar putea să genereze o amenințare la adresa independenței care nu este nesemnificativă în contextul informațiilor referitoare la subiectul în cauză. Aceasta va lua în considerare factori cum ar fi:

- importanța informațiilor referitoare la subiectul în cauză (sau subiectul în cauză în sine) pentru care partea responsabilă respectivă este răspunzătoare; și
- gradul de interes public asociat misiunii.

Dacă firma ajunge la concluzia că amenințarea la adresa independenței creată de un astfel de interes sau de o astfel de relație cu o anumită parte responsabilă este nesemnificativă, s-ar putea să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor din această secțiune acelei părți responsabile.

Documentația

291.29 Documentația oferă dovezi ale raționamentelor profesionistului contabil în formarea de opinii privind conformarea la dispozițiile de independență. Absența documentației nu arată dacă firma a analizat sau nu un anumit aspect sau dacă este sau nu independentă.

Profesionistul contabil trebuie să documenteze opiniile privind conformarea la dispozițiile de independență și conținutul oricăror discuții relevante care sprijină aceste opinii. Prin urmare:

- (a) atunci când sunt necesare măsuri de protecție pentru reducerea unei amenințări până la un nivel acceptabil, profesionistul contabil va documenta natura amenințării și măsurile de protecție existente sau aplicate care reduc acea amenințare până la un nivel acceptabil; și
- (b) atunci când este necesară o analiză semnificativă a amenințării pentru a determina dacă erau necesare măsuri de protecție și profesionistul contabil a ajuns la concluzia că nu erau necesare, deoarece amenințarea se situa deja la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și raționamentul opiniei.

Perioada misiunii

- 291.30 Independența față de clientul certificării este prevăzută atât pe durata perioadei misiunii de certificare, cât și în perioada acoperită de informațiile referitoare la subiectul în cauză. Perioada misiunii începe atunci când echipa de certificare începe să presteze servicii de certificare pentru misiunea respectivă. Perioada misiunii se încheie când este emis raportul de certificare. Atunci când misiunea de certificare are o natură periodică, ea se încheie odată cu ultima notificare a uneia dintre părți cu privire la faptul că relația profesională s-a încheiat sau odată cu emiterea raportului final de certificare.
- 291.31 Atunci când o entitate devine client de certificare în timpul sau după perioada acoperită de informațiile referitoare la subiectul în cauză pentru care firma va exprima o opinie, firma trebuie să determine dacă se generează vreă amenințare la adresa independenței prin:

- relații financiare sau de afaceri cu clientul certificării în timpul sau după perioada acoperită de informațiile referitoare la subiectul în cauză, dar înainte de acceptarea misiunii de certificare; sau
- servicii anterioare prestate către clientul certificării.

291.32 Dacă au fost prestate alte servicii decât cele de certificare către clientul certificării în timpul sau după perioada acoperită de informațiile referitoare la subiectul în cauză, însă înainte ca echipa de certificare să înceapă prestarea serviciilor de certificare, iar aceste servicii nu sunt permise pe perioada misiunii de certificare, firma trebuie să evalueze orice amenințări la adresa independenței generate de aceste servicii. Dacă există o amenințare care nu se situează la un nivel acceptabil, misiunea de certificare trebuie acceptată numai dacă sunt aplicate măsuri de protecție pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- excluderea din echipa de certificare a personalului care a prestat alte servicii decât cele de certificare;
- examinarea lucrărilor de certificare și a altor lucrări decât cele de certificare de către un profesionist contabil, după caz;
- angajarea unei alte firme pentru evaluarea rezultatelor altor servicii decât cele de certificare sau pentru realizarea acestor servicii din nou, de către altă firmă, în măsura necesară pentru a-i permite acesteia să își asume responsabilitatea pentru aceste servicii.

Totuși, dacă serviciile care nu sunt servicii de certificare nu au fost finalizate și nu este practică finalizarea sau încheierea prestării lor înainte de începerea serviciilor profesionale aferente misiunii de certificare, firma

trebuie să accepte misiunea de certificare numai dacă are certitudinea că:

- serviciile care nu sunt servicii de certificare se vor finaliza într-o perioadă scurtă de timp; sau
- clientul a încheiat angajamente în vederea transmiterii serviciilor respective unui alt furnizor într-o perioadă scurtă de timp.

Pe parcursul perioadei serviciilor trebuie aplicate măsuri de protecție atunci când este necesar. În plus, acest aspect trebuie discutat cu cei însărcinați cu guvernarea.

Alte considerații

291.33 Pot exista situații în care apar încălcări neintenționate ale acestei secțiuni. Dacă apare o astfel de încălcare, în general nu se consideră că aceasta compromite independența, cu condiția ca firma să aibă implementate politici și proceduri adecvate de controlul calității echivalente Standardelor Internaționale pentru Controlul Calității în vederea menținerii independenței și cu condiția ca, odată descoperită, încălcarea să fie corectată prompt și să fie aplicate măsurile de protecție necesare pentru eliminarea amenințării sau pentru reducerea ei până la un nivel acceptabil. Firma trebuie să determine dacă este necesară discutarea problemei cu cei însărcinați cu guvernarea.

Aplicarea abordării conceptuale a independenței

291.100 Punctele 291.104-291.159 descriu situațiile specifice și relațiile care generează sau pot genera amenințări la adresa independenței. Aceste puncte descriu amenințările potențiale și măsurile de protecție adecvate pentru

a elimina amenințările sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil și identifică anumite situații în care nu există nicio măsură de protecție care să poată reduce amenințările la un nivel acceptabil. Punctele nu descriu toate situațiile și relațiile care generează sau pot genera o amenințare la adresa independenței. Firma și membrii echipei de certificare trebuie să evalueze implicațiile unor situații și relații similare, dar diferite și să determine dacă pot fi aplicate măsuri de protecție, inclusiv măsurile de protecție de la punctele 200.11-200.14, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințările la adresa independenței sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil.

291.101 Punctele ilustrează modul în care cadrul general conceptual se aplică misiunilor de certificare și trebuie citite împreună cu punctul 291.28, care explică faptul că în majoritatea misiunilor de certificare există o parte responsabilă și că acea parte responsabilă este clientul certificării. Totuși, în unele misiuni de certificare există două sau mai multe părți responsabile. În astfel de situații, trebuie evaluate toate amenințările despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile dintre un membru al echipei de certificare, firmă, o firmă din rețea și partea responsabilă de subiectul în cauză. Pentru rapoartele de certificare care includ o restricție de utilizare și distribuție, punctele trebuie citite în contextul punctelor 291.21-291.27.

291.102 Interpretarea 2005-01 oferă îndrumări suplimentare privind aplicarea dispozițiilor legate de independență cuprinse în această secțiune pentru misiunile de certificare.

291.103 Punctele 291.104-291.120 fac referire la importanța unui interes financiar, a unui împrumut sau a unei garanții sau la însemnătatea unei relații de afaceri. Pentru a determina dacă un astfel de interes este important pentru un individ poate fi luată în calcul valoarea netă combinată a individului și a rudelor imediate ale individului.

Interese financiare

291.104 Deținerea unui interes financiar într-un client de certificare poate crea o amenințare generată de interesul propriu. Existența și importanța oricărei amenințări generate depind de: (a) rolul persoanei care deține interesul financiar, (b) dacă interesul financiar este direct sau indirect și (c) importanța interesului financiar.

291.105 Interesele financiare pot fi deținute printr-un intermediar (un mijloc, o proprietate sau un fond colectiv(ă) de investiții). Pentru a determina dacă aceste interese financiare sunt directe sau indirecte se ia în considerare dacă proprietarul beneficiar deține sau nu controlul asupra mijlocului de investiție sau dacă are capacitatea de a-i influența deciziile. Atunci când există control asupra mijlocului de investiție sau capacitatea de a influența deciziile de investiție, prezentul Cod definește acel interes financiar drept interes financiar direct. Invers, atunci când proprietarul beneficiar al interesului financiar nu deține controlul asupra mijlocului de investiție sau capacitatea de a-i influența deciziile de investiție, prezentul Cod definește acel interes financiar drept interes financiar indirect.

291.106 Dacă un membru al echipei de certificare, o rudă imediată a acestuia sau o firmă deține un interes financiar

direct sau un interes financiar indirect important în clientul certificării, amenințarea legată de interesul propriu generată este atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu o poate elimina sau reduce la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciunul dintre următorii nu trebuie să dețină un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în clientul certificării: un membru al echipei de certificare, o rudă imediată a acestuia sau firma.

291.107 Atunci când un membru al echipei de certificare are o rudă apropiată despre care echipa de certificare știe că deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important în clientul certificării, este generată o amenințare legată de interesul propriu. Importanța amenințării depinde de factori cum ar fi:

- natura relației dintre membrul echipei de certificare și ruda apropiată; și
- importanța interesului financiar pentru ruda apropiată.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- cedarea către ruda apropiată, cât mai repede posibil, a întregului interes financiar sau a unei părți suficiente a interesului financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ;
- examinarea de către un profesionist contabil a lucrărilor efectuate de membrul echipei de certificare; sau
- excluderea individului din echipa de certificare.

- 291.108 Dacă un membru al echipei de certificare, o rudă imediată a acestuia sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect important într-o entitate ce deține interese care controlează în clientul certificării, iar clientul este important pentru entitate, amenințarea legată de interesul propriu generată este atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu o poate elimina sau reduce până la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciunul dintre următorii nu trebuie să dețină un astfel de interes financiar: un membru al echipei de certificare, o rudă imediată a acestuia sau firma.
- 291.109 Deținerea de către o firmă, un membru al echipei de certificare sau o rudă imediată a acestuia a unui interes financiar direct sau a unui interes financiar indirect important în clientul certificării din poziția de administrator generează o amenințare legată de interesul propriu. Un astfel de interes nu trebuie deținut, cu excepția cazurilor în care:
- (a) nici administratorul, nici o rudă imediată a acestuia și nici firma nu sunt beneficiari ai fondului;
 - (b) interesul în clientul certificării deținut de fond nu este semnificativ pentru fond;
 - (c) fondul nu poate exercita o influență semnificativă asupra clientului certificării; și
 - (d) administratorul, o rudă imediată a acestuia sau firma nu poate influența semnificativ nicio decizie de investiție care implică un interes financiar în clientul certificării.
- 291.110 Membrii echipei de certificare trebuie să determine dacă o amenințare legată de interesul propriu este generată

de un interes financiar cunoscut în clientul certificării deținut de alte persoane, inclusiv:

- parteneri și profesioniști angajați ai firmei, alții decât cei la care s-a făcut referire anterior, sau rudele imediate ale acestora; și
- indivizi care au o relație personală apropiată cu un membru al echipei de certificare.

Dacă aceste interese generează o amenințare legată de interesul propriu depinde de anumiți factori, cum ar fi:

- structura organizatorică, de exploatare și de raportare a firmei; și
- natura relației dintre individ și membrul echipei de certificare.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție atunci când este necesar pentru a elimina sau pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție includ:

- excluderea membrului care are relația personală din echipa de certificare;
- excluderea membrului echipei de certificare de la orice decizie importantă privind misiunea de certificare; sau
- examinarea lucrărilor membrului echipei de certificare de către un profesionist contabil.

291.111 Dacă o firmă, un membru al echipei de certificare sau o rudă imediată a acestuia primește un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ într-un client de certificare, de exemplu, sub forma

unei moșteniri, a unui cadou sau ca rezultat al unei fuziuni, și deținerea unui astfel de interes nu este permisă conform acestei secțiuni, atunci:

- (a) dacă interesul este primit de firmă, interesul financiar trebuie cedat imediat sau o parte suficientă din interesul financiar indirect trebuie cedată, astfel încât interesul rămas să fie ne semnificativ; sau
- (b) dacă interesul este primit de un membru al echipei de certificare sau de o rudă imediată a acestuia, persoana care a primit interesul financiar trebuie să cedeze imediat interesul financiar sau trebuie să cedeze o parte suficientă din interesul financiar indirect, astfel încât interesul rămas să fie ne semnificativ.

291.112 Atunci când apare o încălcare neintenționată a prevederilor acestei secțiuni care se referă la un interes financiar într-un client de certificare, se consideră că aceasta nu afectează independența dacă:

- (a) firma a stabilit politici și proceduri care prevăd anunțarea promptă a firmei asupra oricărei încălcări care rezultă din cumpărarea, moștenirea sau altă achiziționare a unui interes financiar în clientul certificării;
- (b) acțiunile de la punctul 291.111 literele (a)-(b) sunt considerate aplicabile; și
- (c) firma aplică alte măsuri de protecție atunci când este necesar, pentru a reduce orice amenințare rămasă până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
 - (i) examinarea lucrărilor membrului echipei de certificare de către un profesionist contabil; sau

- (ii) excluderea individului de la orice decizie privind misiunea de certificare.

Firma trebuie să determine dacă să discute sau nu problema cu cei însărcinați cu guvernarea.

Împrumuturi și garanții

- 291.113 Un împrumut sau o garanție pentru un împrumut către un membru al echipei de certificare sau o rudă imediată a acestuia sau către firmă de la un client de certificare care este o bancă sau o instituție similară poate genera o amenințare la adresa independenței. Dacă împrumutul sau garanția nu este făcut(ă) conform procedurilor, termenilor și condițiilor normale de împrumut, se generează o amenințare legată de interesul propriu atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu o poate reduce până la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici membrii echipei de certificare, nici rudele imediate ale acestora, nici firma nu trebuie să accepte un astfel de împrumut sau o astfel de garanție.
- 291.114 Dacă un împrumut către o firmă de la un client de certificare care este o bancă sau o instituție similară este făcut conform procedurilor, termenilor și condițiilor normale de împrumut și este semnificativ pentru clientul certificării sau pentru firma care primește împrumutul, se pot aplica măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea legată de interesul propriu până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este examinarea lucrărilor de către un profesionist contabil de la o firmă din rețea care nici nu este implicată în misiunea de certificare și nici nu a primit împrumutul.

- 291.115 Un împrumut sau o garanție a unui împrumut de la un client de certificare care este o bancă sau o instituție similară către un membru al echipei de certificare sau către o rudă a acestuia nu generează o amenințare la adresa independenței dacă împrumutul sau garanția este făcut(ă) conform procedurilor, termenilor și condițiilor normale de împrumut. Exemple de astfel de împrumuturi includ ipotecile pe casă, descoperitul de credit, împrumuturile pentru mașini și soldurile cărților de credit.
- 291.116 Dacă firma sau un membru al echipei de certificare sau o rudă imediată a acestuia acceptă un împrumut de la sau are un împrumut garantat de un client de certificare care nu este o bancă sau o instituție similară, amenințarea legată de interesul propriu este atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu o poate reduce până la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este ne semnificativ(ă) atât pentru firmă sau pentru membrul echipei de certificare și ruda imediată a acestuia, cât și pentru client.
- 291.117 În mod similar, dacă firma, un membru al echipei de certificare sau o rudă imediată a acestuia face sau garantează un împrumut către un client de certificare, amenințarea legată de interesul propriu este atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu o poate reduce până la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este ne semnificativ(ă) atât pentru firmă sau pentru membrul echipei de certificare sau ruda imediată a acestuia, cât și pentru client.
- 291.118 Dacă firma sau un membru al echipei de certificare sau o rudă imediată a acestuia are depozite sau un cont de

brokeraj la un client de certificare care este o bancă, un broker sau o instituție similară, nu este generată o amenințare la adresa independenței dacă depozitul sau contul este deținut conform termenilor comerciali normali.

Relații de afaceri

291.119 O relație de afaceri strânsă între o firmă, un membru al echipei de certificare sau o rudă imediată a sa și clientul certificării sau conducerea acestuia rezultă dintr-o relație comercială sau dintr-un interes financiar comun și poate genera amenințări legate de interesul propriu și de intimidare. Exemplele de astfel de relații includ:

- deținerea unui interes financiar într-o asocierie în participație fie cu clientul certificării, fie cu un proprietar care controlează, cu un director, cu un funcționar sau cu o altă persoană care exercită funcții de conducere pentru acel client;
- angajamente pentru a combina unul sau mai multe servicii sau produse ale firmei cu unul sau mai multe servicii sau produse ale clientului certificării și pentru a comercializa pachetul cu referire la ambele părți; și
- angajamente privind distribuția sau comercializarea potrivit cărora firma distribuie sau comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul certificării distribuie sau comercializează produsele sau serviciile firmei.

Cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ și relația de afaceri nu este importantă pentru firmă și pentru client sau pentru conducerea aces-

tuia, amenințarea creată este atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu o poate reduce până la un nivel acceptabil. Prin urmare, cu excepția cazului în care interesul financiar este ne semnificativ și relația de afaceri nu este importantă, relația de afaceri nu trebuie începută, sau trebuie redusă la un nivel ne semnificativ sau încheiată.

În cazul unui membru al echipei de certificare, cu excepția situației în care un astfel de interes financiar este ne semnificativ pentru membru, acesta trebuie să fie exclus din echipa de certificare.

Dacă relația de afaceri este între o rudă imediată a unui membru al echipei de certificare și clientul certificării sau conducerea acestuia, trebuie evaluată importanța oricărei amenințări și trebuie aplicate măsurile de protecție atunci când este necesar pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.

- 291.120 Cumpărarea de bunuri și servicii de la un client de certificare de către firmă, un membru al echipei de certificare sau o rudă imediată a acestuia nu generează, în general, o amenințare la adresa independenței dacă tranzacția se încadrează în cursul normal al afacerii și se desfășoară în condiții obiective. Cu toate acestea, astfel de tranzacții pot fi de o asemenea natură sau magnitudine încât să genereze o amenințare legată de interesul propriu. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție atunci când este necesar pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- eliminarea sau reducerea magnitudinii tranzacției; sau
- excluderea individului din echipa de certificare.

Relații familiale și personale

291.121 Relațiile familiale și personale dintre un membru al echipei de certificare și un director, un funcționar sau anumiți angajați (în funcție de rolul acestora) ai clientului certificării pot genera amenințări legate de interesul propriu, de familiaritate sau de intimidare. Existența și importanța oricăror amenințări vor depinde de un număr de factori, inclusiv responsabilitățile individului în cadrul echipei de certificare, rolul rudei sau al altei persoane din cadrul clientului și gradul de apropiere al relației.

291.122 Atunci când o rudă imediată a unui membru al echipei de certificare este:

- (a) un director sau un funcționar al clientului certificării; sau
- (b) un angajat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor referitoare la subiectul în cauză din cadrul misiunii de certificare,

sau a fost într-o asemenea poziție în orice perioadă acoperită de misiune sau de informațiile referitoare la subiectul în cauză, amenințările la adresa independenței pot fi reduse până la un nivel acceptabil numai prin eliminarea individului din echipa de certificare. Gradul de apropiere al relației este de așa natură încât nicio altă măsură de protecție nu poate reduce amenințarea până

la un nivel acceptabil. Prin urmare, niciun individ care are o astfel de relație nu trebuie să fie membru al echipei de certificare.

291.123 Amenințările la adresa independenței sunt generate atunci când o rudă imediată a unui membru al echipei de certificare este un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra subiectului în cauză din cadrul misiunii. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- poziția deținută de ruda imediată; și
- rolul profesionistului în cadrul echipei de certificare.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- excluderea persoanei din echipa de certificare;
- structurarea responsabilităților echipei de certificare astfel încât profesionistul să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea rudei imediate.

291.124 Amenințările la adresa independenței sunt generate atunci când o rudă apropiată a unui membru al echipei de certificare este:

- un director sau un funcționar al clientului certificării; sau
- un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor

referitoare la subiectul în cauză din cadrul misiunii de certificare.

Importanța amenințărilor va depinde de anumiți factori, cum ar fi:

- natura relației dintre membrul echipei de certificare și ruda apropiată;
- poziția deținută de ruda apropiată; și
- rolul profesionistului în cadrul echipei de certificare.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- excluderea persoanei din echipa de certificare; sau
- structurarea responsabilităților echipei de certificare astfel încât profesionistul să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea rudei apropiate.

291.125 Amenințările la adresa independenței sunt generate atunci când un membru al echipei de certificare are o relație apropiată cu o persoană care nu este o rudă imediată sau apropiată, dar care este un director sau un funcționar sau un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor referitoare la subiectul în cauză din cadrul misiunii de certificare. Un membru al echipei de certificare care are o astfel de relație trebuie să țină seama de politicile și

procedurile firmei. Importanța amenințărilor depinde de factori precum:

- natura relației dintre persoana respectivă și membrul echipei de certificare;
- poziția deținută de individ în cadrul clientului; și
- rolul profesionistului în cadrul echipei de certificare.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- excluderea persoanei din echipa de certificare; sau
- structurarea responsabilităților echipei de certificare astfel încât profesionistul să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea persoanei cu care profesionistul are o relație apropiată.

291.126 Amenințările legate de interesul propriu, de familiaritate sau de intimidare pot fi generate de o relație personală sau familială între (a) un partener sau un angajat al firmei care nu este membru al echipei de certificare și (b) un director sau un funcționar al clientului certificării sau un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor referitoare la subiectul în cauză din cadrul misiunii de certificare. Existența sau importanța unei amenințări depind de factori precum:

- natura relației dintre partenerul sau angajatul firmei și directorul sau funcționarul sau angajatul clientului;

- interacțiunea dintre partenerul sau angajatul firmei și echipa de certificare;
- poziția partenerului sau a angajatului firmei; și
- rolul persoanei din cadrul clientului.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- structurarea responsabilităților partenerului sau ale angajatului astfel încât să se reducă orice influență potențială asupra misiunii de certificare; sau
- examinarea lucrărilor relevante de certificare executate de un profesionist contabil.

291.127 Atunci când apare o încălcare neintenționată a dispozițiilor privind relațiile familiale și personale din această secțiune, se consideră că aceasta nu compromite independența dacă:

- (a) firma a stabilit politici și proceduri care impun atenționarea promptă a firmei cu privire la orice încălcări ce rezultă din modificări ale statutului de angajare al rudelor imediate sau apropiate sau ale altor relații personale care generează amenințări la adresa independenței;
- (b) încălcarea neintenționată se referă la o rudă imediată a unui membru al echipei de certificare care a devenit director sau funcționar al clientului certificării sau a primit o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor referitoare la subiectul în cauză din cadrul misiunii

de certificare, iar profesionistul respectiv este exclus din echipa de certificare; și

- (c) firma aplică alte măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a reduce orice amenințare rămasă la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- examinarea lucrărilor membrului echipei de certificare de către un profesionist contabil; sau
 - excluderea profesionistului respectiv de la orice decizie importantă privind misiunea.

Firma trebuie să determine dacă problema trebuie discutată cu cei însărcinați cu guvernarea.

Angajarea pentru clienții certificării

291.128 Amenințările legate de familiaritate sau de intimidare pot fi generate dacă un director sau un funcționar al clientului certificării ori un angajat care deține o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor referitoare la subiectul în cauză din cadrul misiunii de certificare a făcut parte din echipa de certificare sau a fost partener al firmei.

291.129 Dacă un fost membru al echipei de certificare sau un fost partener al firmei s-a alăturat clientului certificării într-o astfel de poziție, existența și importanța oricăror amenințări legate de familiaritate sau de intimidare vor depinde de factori precum:

- (a) poziția pe care a primit-o persoana în cadrul clientului;
- (b) orice legături va avea persoana cu echipa de certificare;

- (c) perioada de timp care a trecut de când persoana a făcut parte din echipa de certificare sau a fost un partener al firmei; și
- (d) poziția pe care a avut-o persoana în cadrul echipei de certificare sau în cadrul firmei; de exemplu, dacă persoana respectivă a avut responsabilități privind păstrarea unei legături permanente cu conducerea clientului sau cu cei însărcinați cu guvernarea.

În toate aceste cazuri, persoana nu trebuie să continue să participe la activitățile profesionale sau de afaceri ale firmei.

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

- stabilirea angajamentelor în așa fel încât persoana respectivă să nu aibă dreptul la beneficii sau plăți din partea firmei, cu excepția cazului în care acestea se realizează conform unor angajamente fixe stabilite anterior;
- stabilirea angajamentelor astfel încât orice sumă datorată persoanei respective să nu fie semnificativă pentru firmă;
- modificarea planului pentru echipa de certificare;
- desemnarea unor persoane pentru echipa de certificare care au suficientă experiență în relația cu persoana care s-a alăturat clientului certificării; sau
- examinarea lucrărilor fostului membru al echipei de certificare de către un profesionist contabil.

- 291.130 Dacă un fost partener al firmei s-a alăturat anterior unei entități într-o astfel de poziție și entitatea devine ulterior un client de certificare al firmei, importanța oricăror amenințări la adresa independenței trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.
- 291.131 O amenințare legată de interesul propriu este generată atunci când un membru al echipei de certificare participă la misiunea de certificare deși membrul respectiv al echipei de certificare știe că există posibilitatea sau certitudinea de a se alătura clientului în viitor. Politicile și procedurile firmei trebuie să le impună membrilor echipei de certificare să atenționeze firma atunci când încep negocieri privind angajarea în cadrul clientului. În momentul primirii unei astfel de atenționări, trebuie evaluată importanța amenințării și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- excluderea persoanei respective din echipa de certificare; sau
 - examinarea oricăror raționamente importante realizate de persoana respectivă în cadrul echipei.

Servicii recente furnizate clienților certificării

- 291.132 Amenințările legate de interesul propriu, de autoexaminare și de familiaritate pot fi generate dacă un membru al echipei de certificare a ocupat recent poziția de

director, funcționar sau angajat al clientului certificării. Acesta este cazul atunci când, de exemplu, un membru al echipei de certificare trebuie să evalueze elemente ale informațiilor referitoare la subiectul în cauză pe care membrul echipei de certificare le-a întocmit atunci când lucra pentru client.

291.133 Dacă în timpul perioadei acoperite de raportul de certificare un membru al echipei de certificare a ocupat poziția de director sau funcționar al clientului certificării sau a fost angajat într-o poziție care îi permitea exercitarea influenței semnificative asupra informațiilor referitoare la subiectul în cauză din misiunea de certificare, amenințarea generată ar fi atât de semnificativă, încât nicio măsură de siguranță nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil. Prin urmare, astfel de persoane nu trebuie incluse în echipa de certificare.

291.134 Pot fi generate amenințări legate de interesul propriu, de autoexaminare sau de familiaritate dacă înainte de perioada acoperită de raportul de certificare un membru al echipei de certificare a ocupat poziția de director sau funcționar al clientului de certificare sau a fost angajat într-o poziție care îi permitea exercitarea unei influențe semnificative asupra informațiilor referitoare la subiectul în cauză din misiunea de certificare. De exemplu, se generează astfel de amenințări în cazul în care o decizie luată sau o lucrare realizată de persoana respectivă în perioada anterioară, atunci când era angajat al clientului, trebuie evaluată în perioada curentă, ca parte a misiunii de certificare actuale. Existența și importanța oricăror amenințări depind de anumiți factori, cum ar fi:

- poziția deținută de persoană în cadrul clientului;

- perioada de timp care a trecut de când persoana a părăsit clientul; și
- rolul profesionistului în cadrul echipei de certificare.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este examinarea lucrărilor realizate de persoana respectivă ca parte a echipei de certificare.

Poziția de director sau funcționar al unui client de certificare

- 291.135 Dacă un partener sau un angajat al firmei ocupă poziția de director sau funcționar al clientului certificării, amenințările legate de autoexaminare și de interesul propriu sunt atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le poate reduce până la un nivel acceptabil. În consecință, niciun partener sau angajat nu trebuie să ocupe poziția de director sau funcționar al clientului certificării.
- 291.136 Poziția de secretar al companiei are diferite implicații în diferite jurisdicții. Îndatoririle pot varia de la îndatoriri administrative, cum ar fi administrarea personalului și păstrarea înregistrărilor și registrelor companiei, până la îndatoriri diverse, cum ar fi asigurarea faptului că firma se conformează reglementărilor sau oferirea de consultanță cu privire la aspecte legate de guvernarea corporativă. În general, această poziție se consideră că implică un grad apropiat de asociere cu entitatea.

- 291.137 Dacă un partener sau un angajat al firmei ocupă poziția de secretar al companiei pentru un client de certificare, amenințările generate de autorevizuire și de favorizare sunt, în general, atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le poate reduce până la un nivel acceptabil. În ciuda punctului 291.135, când această practică este permisă în mod specific în conformitate cu legislația locală, cu regulile profesionale sau cu practica și cu condiția luării tuturor deciziilor relevante de către conducere, îndatoririle și activitățile trebuie să se limiteze la cele de rutină și de natură administrativă cum ar fi, de exemplu, elaborarea minutelor și păstrarea rapoartelor legale. În aceste condiții, importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a le elimina sau pentru a le reduce până la un nivel acceptabil.
- 291.138 Serviciile administrative de rutină care susțin activitatea de secretariat a companiei sau oferirea de consultanță în legătură cu aspecte administrative de secretariat al companiei nu generează de obicei amenințări la adresa independenței, cu condiția luării tuturor deciziilor relevante de către conducerea clientului.

Colaborarea pe termen lung a personalului din conducere cu clienții certificării

- 291.139 Amenințările legate de familiaritate și de interesul propriu sunt generate de utilizarea aceluiași personal din conducere într-o misiune de certificare pe parcursul unei perioade lungi de timp. Importanța amenințărilor depinde de factori precum:

- perioada în care persoana respectivă a fost membru al echipei de certificare;
- rolul persoanei în echipa de certificare;
- structura firmei;
- natura misiunii de certificare;
- dacă echipa de conducere a clientului s-a schimbat; și
- dacă natura sau complexitatea informațiilor referitoare la subiectul în cauză s-a schimbat.

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

- rotația personalului de conducere din echipa de certificare;
- angajarea unui profesionist contabil care nu a fost membru al echipei de certificare pentru a examina activitatea personalului din conducere; sau
- revizuirii periodice interne sau externe independente ale calității misiunii.

Prestarea altor servicii decât cele de certificare clienților certficării

291.140 În mod tradițional, firmele au furnizat clienților lor de certificare o gamă de alte servicii decât cele de certificare ce sunt compatibile cu abilitățile și expertiza lor. Furnizarea altor servicii decât cele de certificare poate

totuși să genereze amenințări la adresa independenței firmei sau a membrilor echipei de certificare. Amenințările generate sunt cel mai adesea amenințări de autorevizuire, de interes propriu și de favorizare.

291.141 Atunci când îndrumările specifice unui alt serviciu în afara certificării nu sunt incluse în această secțiune, cadrul general conceptual trebuie aplicat la evaluarea situațiilor speciale.

291.142 Înainte ca firma să accepte o misiune de a oferi alte servicii decât cele de certificare unui client de certificare, trebuie să se analizeze dacă furnizarea de astfel de servicii nu generează o amenințare la adresa independenței. La evaluarea importanței oricărei amenințări generate de un anumit serviciu în afara certificării trebuie să se acorde atenție oricărei amenințări despre care echipa de certificare consideră că ar putea fi generată prin furnizarea de alte servicii conexe în afara certificării. Dacă este generată o amenințare care nu poate fi redusă până la un nivel acceptabil prin aplicarea de măsuri de protecție, nu trebuie să se presteze alt serviciu în afara certificării.

Responsabilitățile conducerii

291.143 Conducerea unei entități desfășoară numeroase activități pentru administrarea entității conform intereselor părților interesate ale entității. Nu este posibil să se specifice fiecare activitate care intră în responsabilitatea conducerii. Totuși, responsabilitățile conducerii implică conducerea și orientarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor importante cu privire la achiziția, desfășurarea și

controlul resurselor umane, financiare, fizice și necorporeale.

291.144 Dacă o activitate intră sau nu în responsabilitatea conducerii depinde de situație și impune exercitarea judecății. Exemplele de activități care sunt în general considerate o responsabilitate a conducerii cuprind:

- stabilirea politicilor și a orientării strategice;
- orientarea și asumarea responsabilității acțiunilor angajaților entității;
- autorizarea tranzacțiilor;
- decizia privind care recomandări ale firmei sau ale altor terțe părți trebuie implementate; și
- asumarea responsabilității proiectării, implementării și menținerii controlului intern.

291.145 Activitățile de rutină și administrative sau care implică probleme ne semnificative sunt, în general, considerate a intra în responsabilitatea conducerii. De exemplu, execuția unei tranzacții neimportante care a fost autorizată de conducere sau monitorizarea datelor pentru completarea rapoartelor legale și anunțarea acelor date unui client de certificare se consideră a nu intra în responsabilitatea conducerii. Mai mult, furnizarea de consiliere și de recomandări pentru asistarea conducerii în delegarea responsabilităților sale nu înseamnă asumarea unei responsabilități a conducerii.

291.146 Asumarea unei responsabilități a conducerii pentru un client de certificare poate genera amenințări la adresa independenței. Dacă o firmă își asumă o responsabilitate a conducerii pentru un client de certificare ca parte

a serviciului de certificare, amenințările generate vor fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce până la un nivel acceptabil. Prin urmare, în cadrul furnizării de servicii de certificare unui client de certificare, firma nu trebuie să își asume o responsabilitate a conducerii ca parte a serviciului de certificare. Dacă firma își asumă o responsabilitate a conducerii ca parte a oricăror alte servicii furnizate clientului certificării, aceasta se va asigura că responsabilitatea nu are legătură cu subiectul în cauză și cu informațiile referitoare la subiectul în cauză dintr-o misiune de certificare furnizată de firmă.

291.147 Pentru a evita riscul asumării unei responsabilități a conducerii legate de subiectul în cauză și/sau de informațiile referitoare la subiectul în cauză din misiunea de certificare, firma trebuie să se asigure că un membru al conducerii este responsabil cu elaborarea judecăților și cu luarea deciziilor importante care constituie responsabilitatea conducerii, evaluând rezultatele serviciului și acceptând responsabilitatea acțiunilor care trebuie întreprinse ca urmare a rezultatelor serviciului. Aceasta reduce riscul ca firma să facă involuntar judecăți sau să ia decizii în numele conducerii. Riscul este redus în continuare atunci când firma îi oferă clientului posibilitatea de a face judecăți și de a lua decizii pe baza unei analize și a unei prezentări obiective și transparente a problemelor.

Alte considerații

291.148 Pot fi generate amenințări la adresa independenței atunci când o firmă oferă alte servicii decât cele de certificare legate de informațiile referitoare la subiectul în cauză dintr-o misiune de certificare. În astfel de cazuri trebu-

ie evaluată importanța implicării firmei în informațiile referitoare la subiectul în cauză din cadrul misiunii și trebuie să se determine dacă orice amenințări legate de autoexaminare care nu sunt la un nivel acceptabil pot fi reduse până la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție.

- 291.149 O amenințare legată de autoexaminare poate fi generată dacă firma este implicată în elaborarea informațiilor referitoare la subiectul în cauză care sunt ulterior informații referitoare la subiectul în cauză dintr-o misiune de certificare. De exemplu, se generează o amenințare legată de autoexaminare dacă firma a elaborat și a pregătit informații financiare prospective și ulterior a furnizat o certificare cu privire la aceste informații. Prin urmare, firma trebuie să evalueze importanța oricărei amenințări legate de autoexaminare generate de furnizarea unor astfel de servicii și să aplice măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.
- 291.150 Atunci când o firmă realizează o evaluare care constituie o parte a informațiilor referitoare la subiectul în cauză dintr-o misiune de certificare, firma trebuie să evalueze importanța oricărei amenințări legate de autoexaminare, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil.

Onorarii

Onorarii – valoare relativă

- 291.151 Atunci când onorariile totale de la un client de certificare reprezintă o proporție semnificativă din onorariile

totale ale firmei care exprimă concluzia, dependența de acel client și preocuparea privind posibilitatea pierderii clientului pot genera o amenințare legată de interesul propriu sau de intimidare. Importanța amenințării depinde de factori precum:

- structura operațională a firmei;
- dacă este o firmă cu vechime sau o firmă nouă; și
- importanța clientului din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ pentru firmă.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- reducerea dependenței față de client;
- examinări externe ale controlului calității; sau
- consultarea unei terțe părți, cum ar fi un organism profesional de reglementare sau un profesionist contabil, cu privire la judecățile de certificare.

291.152 O amenințare legată de interesul propriu sau de intimidare se generează, de asemenea, atunci când un client de certificare reprezintă o parte semnificativă a veniturilor de la clienții unui partener individual. Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de certificare, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este angajarea unui profesionist contabil suplimentar care nu a fost membru al echipei de certificare pentru a

examina lucrarea sau pentru a oferi consultanță, după caz.

Onorarii – scadențe depășite

291.153 O amenințare legată de interesul propriu poate fi generată dacă onorariile datorate de un client al certificării rămân restante pentru o perioadă lungă de timp, în special dacă o parte importantă nu este plătită înainte de emiterea raportului de certificare, dacă acesta există, pentru perioada următoare. În general, firma trebuie să solicite plata unor astfel de onorarii înainte de emiterea raportului. Dacă onorariile rămân restante, după emiterea raportului, existența și importanța oricărei amenințări trebuie evaluate și trebuie aplicate măsuri de protecție atunci când este necesar pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este oferirea de consultanță sau examinarea lucrărilor realizate de către un alt profesionist contabil care nu a făcut parte din misiunea de certificare. Firma trebuie să analizeze dacă onorariile cu scadența depășită pot fi considerate un împrumut acordat clientului și dacă, din cauza importanței onorariilor cu scadența depășită, este adecvată redesenarea firmei sau continuarea misiunii de certificare.

Onorarii contingente

291.154 Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată în conexiune cu rezultatul unei tranzacții sau cu rezultatul serviciilor furnizate de firmă. În contextul acestei secțiuni, onorariile nu sunt considerate

contingente dacă au fost stabilite de o instanță sau de o altă autoritate publică.

- 291.155 Un onorariu contingent perceput de o firmă direct sau indirect, de exemplu, printr-un intermediar, în legătură cu o misiune de certificare generează o amenințare legată de interesul public care este atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu o poate reduce până la un nivel acceptabil. Prin urmare, o firmă nu trebuie să intre într-un angajament cu astfel de onorarii.
- 291.156 Un onorariu contingent perceput de o firmă direct sau indirect, de exemplu, printr-un intermediar, în legătură cu un alt serviciu în afara certificării furnizat unui client de certificare poate genera, de asemenea, o amenințare legată de interesul propriu. Dacă rezultatul unui alt serviciu în afara certificării și, prin urmare, valoarea onorariului sunt dependente de o judecată prezentă sau viitoare legată de un aspect semnificativ pentru informațiile referitoare la subiectul în cauză din misiunea de certificare, nicio măsură de protecție nu poate reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. Prin urmare, astfel de angajamente nu trebuie acceptate.
- 291.157 Pentru alte angajamente cu onorarii contingente percepute de o firmă de la un client de certificare pentru un alt serviciu în afara certificării, existența și importanța oricăror amenințări vor depinde de factori precum:
- gama de posibile valori ale onorariilor;
 - dacă o autoritate adecvată determină rezultatul aspectului pe baza căruia se va determina onorariul contingent;

- natura serviciului; și
- efectul evenimentului sau al tranzacției asupra informațiilor referitoare la subiectul în cauză.

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

- examinarea lucrărilor de certificare relevante sau oferirea de consultanță, după caz, de către un profesionist contabil; sau
- utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de certificare pentru a furniza un alt serviciu în afara certificării.

Cadouri și ospitalitate

291.158 Acceptarea unor cadouri sau a ospitalității din partea unui client de certificare poate genera amenințări legate de interesul personal și de familiaritate. Dacă o firmă sau un membru al echipei de certificare acceptă cadouri sau ospitalitate, cu excepția cazului în care valoarea lor este în mod clar ne semnificativă, amenințările generate sunt atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le poate reduce până la un nivel acceptabil. În consecință, o firmă sau un membru al echipei de certificare nu trebuie să accepte astfel de cadouri sau ospitalitate.

Litigii reale și amenințări

291.159 Atunci când au loc litigii între firmă sau un membru al echipei de certificare și clientul certificării sau există

posibilitatea apariției lor, se generează amenințări legate de interesul personal și de intimidare. Relația dintre conducerea clientului și membrii echipei de certificare trebuie să fie caracterizată de sinceritate completă și de prezentarea tuturor informațiilor privind toate aspectele operațiunilor de afaceri ale unui client. Atunci când conducerea firmei și cea a clientului au poziții adverse în cadrul unui litigiu existent sau posibil, afectând dispoziția conducerii de a realiza prezentări complete, sunt generate amenințări legate de interesul propriu. Importanța amenințărilor generate va depinde de factori precum:

- importanța litigiului; și
- dacă litigiul are legătură cu o misiune anterioară de certificare.

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

- dacă litigiul implică un membru al echipei de certificare, excluderea acelei persoane din echipa de certificare; sau
- revizuirea de către un profesionist a lucrărilor executate.

Dacă astfel de măsuri de protecție nu reduc amenințările până la un nivel acceptabil, singura soluție adecvată este retragerea din misiunea de certificare sau refuzul acesteia.

Interpretarea 2005-01 (revizuită în iulie 2009 în vederea conformării la modificările rezultate din proiectul IESBA de îmbunătățire a clarității Codului)

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

Prezenta interpretare oferă îndrumări pentru aplicarea dispozițiilor referitoare la independență cuprinse în Secțiunea 291 privind misiunile de certificare care nu sunt misiuni de audit al situațiilor financiare.

Prezenta interpretare se concentrează pe aspecte ale aplicării specifice misiunilor de certificare care nu sunt misiuni de audit al situațiilor financiare. Există și alte aspecte cuprinse în Secțiunea 291 care sunt relevante pentru abordarea dispozițiilor de independență pentru toate misiunile de certificare. De exemplu, punctul 291.3 stipulează că trebuie să fie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile unei firme din rețea. De asemenea, punctul stipulează că, atunci când echipa de certificare are motive să creadă că o entitate asociată a unui astfel de client de certificare este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de certificare trebuie să includă și entitatea asociată atunci când evaluează amenințările la adresa independenței și, atunci când este necesar, să aplice măsuri de protecție. Aceste aspecte nu sunt abordate în mod specific în prezenta interpretare.

Așa cum s-a explicat în Cadrul General Internațional pentru Misiuni de Certificare emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Certificare, într-o misiune de certificare, profesionistul contabil din practica publică exprimă o concluzie ce are ca scop sporirea gradului de încredere a utilizatorilor-țintă, în afara părții responsabile, privind rezultatul evaluării sau măsurării subiectului în cauză în comparație cu anumite 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 partea responsabilă, iar informațiile referitoare la subiectul în cauză sunt sub forma unei declarații a părții responsabile care este pusă la dispoziția utilizatorilor-țintă.

Într-o misiune de certificare bazată pe declarații se impune ca partea responsabilă să fie independentă, ea fiind răspunzătoare pentru informațiile referitoare la subiectul în cauză și putând fi răspunzătoare pentru subiectul în cauză.

În acele misiuni de certificare bazate pe declarații în care partea responsabilă este răspunzătoare pentru informațiile referitoare la subiectul în cauză, dar nu și pentru subiectul în cauză, se impune independența părții responsabile. În plus, trebuie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile dintre un membru al echipei de certificare, firmă, o firmă din rețea și partea responsabilă pentru subiectul în cauză.

Misiuni de certificare cu raportare directă

Într-o misiune de certificare cu raportare directă, profesionistul contabil din practica publică fie desfășoară direct evaluarea sau măsurarea subiectului în cauză, fie obține o prezentare de la partea responsabilă care a desfășurat evaluarea sau măsurarea ce nu se află la dispoziția utilizatorilor-țintă. Informațiile referitoare la subiectul în cauză sunt furnizate utilizatorilor-țintă în cadrul raportului de certificare.

Într-o misiune de certificare cu raportare directă se impune independența părții responsabile față de subiectul în cauză.

Mai multe părți responsabile

Atât în misiunile de certificare bazate pe declarații, cât și în cele cu raportare directă pot exista mai multe părți responsabile. De exemplu, unui contabil public din practica publică i se poate solicita să ofere certificare pe statisticile lunare de circulație ale mai multor ziare independente. Misiunea poate fi o misiune de certificare bazată pe declarații, în cadrul căreia fiecare ziar își evaluează circulația și statisticile sunt prezentate într-o declarație care este pusă la dispoziția utilizatorilor-țintă. Pe de altă parte, misiunea poate fi o misiune de certificare cu raportare directă, în care nu există nicio declarație și poate să existe sau nu o prezentare scrisă din partea ziarelor.

În astfel de misiuni, atunci când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor din Secțiunea 291 fiecărei părți responsabile, firma poate să analizeze dacă un interes sau o relație între firmă sau un membru al echipei de certificare și o anumită parte responsabilă va genera o amenințare la adresa independenței care nu este în mod clar ne semnificativă în contextul informațiilor referitoare la subiectul în cauză. Această analiză va ține cont de:

- importanța informațiilor referitoare la subiectul în cauză (sau subiectul în cauză) pentru care partea responsabilă respectivă este răspunzătoare; și
- gradul de interes public asociat misiunii.

Dacă firma ajunge la concluzia că amenințarea la adresa independenței generată de orice astfel de relație cu o anumită parte responsabilă este în mod cert ne semnificativă, poate să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor acestei secțiuni respectivei părți responsabile.

Exemplu

Următorul exemplu a fost elaborat pentru a demonstra aplicarea Secțiunii 291. Se presupune că un client nu este, de asemenea, un

client de audit al situațiilor financiare al firmei sau al unei firme din rețea.

O firmă este angajată pentru a oferi certificare asupra rezervelor totale certe de petrol deținute de zece companii independente. Fiecare companie a desfășurat studii geografice și tehnice pentru a-și determina rezervele (subiectul în cauză). Există criterii stabilite pentru a determina momentul în care o rezervă poate fi considerată a fi certă, pe care profesionistul contabil din practica publică le consideră criterii potrivite pentru misiune.

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

| | Rezerve certe de petrol - mii de 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 |
| Total | 104.301 |

Misiunea ar putea fi structurată în mai multe feluri:

Misiuni bazate pe declarații

- A1. Fiecare companie își evaluează rezervele și oferă o declarație firmei și utilizatorilor-țintă.
- A2. O altă entitate, în afara companiilor, evaluează rezervele și oferă o declarație firmei și utilizatorilor-țintă.

Misiuni cu raportare directă

- D1. Fiecare companie evaluează rezervele și furnizează firmei o prezentare scrisă care evaluează rezervele sale pe baza unor criterii stabilite pentru evaluarea rezervelor certe. Prezentarea nu este pusă la dispoziția utilizatorilor-țintă.
- D2. Firma evaluează direct rezervele unora dintre companii.

Aplicarea abordării

- A1. Fiecare companie își evaluează rezervele și oferă o declarație firmei și utilizatorilor-țintă.

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 poate să analizeze dacă un interes sau o relație cu o anumită companie poate genera o amenințare la adresa independenței care nu se situează la un nivel acceptabil. 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 misiunii (punctul 291.28).

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

După ce a determinat căror companii li se aplică dispozițiile privind independența, echipei de certificare și firmei li se impune să fie independente față de acele părți responsabile care pot fi considerate a fi clientul certificării (punctul 291.28).

- A2. O altă entitate, în afara companiilor, evaluează rezervele și oferă o declarație firmei și utilizatorilor-țintă.

Firma trebuie să fie independentă față de entitatea care evaluează rezervele și oferă o declarație firmei și utilizatorilor-țintă (punctul 291.19). Acea entitate nu este responsabilă pentru subiectul în cauză și trebuie evaluate orice amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interese/relații cu partea responsabilă pentru subiectul în cauză (punctul 291.19). Există mai multe părți responsabile pentru subiectul în cauză din această misiune (Companiile 1-10). După cum s-a discutat în exemplul A1 de mai sus, firma poate să ia în considerare dacă un interes sau o relație cu o anumită companie generează o amenințare la adresa independenței care nu se situează la un nivel acceptabil.

- D1. Fiecare companie evaluează rezervele și oferă firmei o prezentare scrisă care evaluează rezervele sale pe baza criteriilor stabilite pentru evaluarea rezervelor certe. Prezentarea nu este pusă la dispoziția utilizatorilor-țintă.

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 poate să analizeze dacă un interes sau o relație cu o anumită companie generează o amenințare la adresa independenței care se situează la un nivel acceptabil. 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 misiunii (punctul 291.28). ♦

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

După ce a determinat căror companii li se aplică dispozițiile privind independența, echipa de certificare și firma trebuie să fie independente față de acele părți responsabile care pot fi considerate a fi clientul certificării (punctul 291.28).

D2. Firma evaluează direct rezervele unora dintre companii.

Aplicarea este aceeași ca la exemplul D1.

C.E.C.C.A.R.

PARTEA C

PROFESIONIȘTII CONTABILI ANGAJAȚI

Secțiunea 300 Introducere

Secțiunea 310 Conflicte potențiale

Secțiunea 320 Întocmirea și raportarea informațiilor

Secțiunea 330 Acționarea cu suficientă experiență

Secțiunea 340 Interese financiare

Secțiunea 350 Stimulente

SECȚIUNEA 300

Introducere

- 300.1 Această parte a Codului ilustrează modul în care cadrul general conceptual din Partea A se aplică în anumite situații profesioniștilor contabili angajați. Această parte nu descrie toate situațiile și relațiile care pot fi întâlnite de un profesionist contabil angajat și care generează sau pot genera amenințări privind conformitatea cu principiile fundamentale. Prin urmare, profesionistul contabil angajat este încurajat să fie atent la astfel de situații și relații.
- 300.2 Investitorii, creditorii, angajatorii și alte sectoare ale comunității de afaceri, precum și guvernele și publicul larg se pot baza cu toții pe activitatea profesioniștilor contabili angajați. Aceștia pot fi singurii responsabili sau responsabili în comun de întocmirea și raportarea informațiilor financiare și de altă natură pe care se pot baza atât organizațiile lor angajatoare, cât și terțe părți. Aceștia pot fi, de asemenea, responsabili de furnizarea unei gestiuni financiare eficiente și a unei consultanțe competente cu privire la o varietate de aspecte de afaceri.
- 300.3 Un profesionist contabil angajat poate fi salariat, partener, director (executiv sau neexecutiv), director proprietar, voluntar sau o altă persoană care lucrează pentru una sau mai multe organizații angajatoare. Forma legală a relației cu organizațiile angajatoare, dacă există, nu are niciun efect asupra responsabilităților etice care le revin profesioniștilor contabili angajați.

- 300.4 Un profesionist contabil angajat are responsabilitatea de a promova scopurile legitime ale organizației sale angajatoare. Prezentul Cod nu încearcă să împiedice un profesionist contabil angajat să îndeplinească aceste responsabilități în mod corespunzător, ci abordează situațiile în care poate fi compromisă conformarea la principiile fundamentale.
- 300.5 Un profesionist contabil angajat poate deține o poziție de conducere 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. Un profesionist contabil angajat trebuie, prin urmare, să încurajeze o cultură bazată pe etică într-o organizație angajatoare, care să sublinieze importanța pe care conducerea superioară o acordă conduitei etice.
- 300.6 Un profesionist contabil angajat nu trebuie să se lase antrenat în nicio afacere, ocupație sau activitate care prejudiciază sau poate prejudicia integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și este, prin urmare, incompatibilă cu principiile fundamentale.
- 300.7 Conformarea la principiile fundamentale poate fi amenințată de o gamă largă de situații și relații. Amenințările se pot încadra în una sau mai multe din următoarele categorii:
- (a) interes propriu;
 - (b) autoexaminare;
 - (c) favorizare;

(d) familiaritate; și

(e) intimidare.

Aceste amenințări sunt prezentate mai detaliat în Par-
tea A din prezentul Cod.

300.8 Exemplele de situații care pot genera amenințări legate
de interesul propriu pentru un profesionist contabil an-
gajat includ:

- deținerea unui interes financiar în organizația anga-
jatoare sau primirea unui împrumut sau a unei ga-
ranții de la organizația angajatoare;
- participarea la angajamente de compensare prin sti-
mulente oferite de organizarea angajatoare;
- utilizarea personală inadecvată a activelor corpora-
tive;
- preocupările cu privire la siguranța muncii;
- presiunea comercială din exteriorul organizației an-
gajatoare.

300.9 Un exemplu de situație care generează o amenințare le-
gată de autoexaminare pentru un profesionist contabil
angajat este determinarea tratamentului contabil adec-
vat pentru o combinație de întreprinderi după realizarea
studiului de fezabilitate care a susținut decizia de achi-
ziție.

300.10 Atunci când promovează scopurile legitime și obiective-
le organizațiilor lor angajatoare, profesioniștii contabili
angajați pot promova poziția organizației, cu condiția ca
orice declarații oferite să nu fie nici false și nici să nu in-

ducă în eroare. Astfel de acțiuni nu creează, în general, o amenințare legată de favorizare.

300.11 Exemplele de situații care pot genera amenințări legate de familiaritate pentru un profesionist contabil angajat includ:

- responsabilitatea pentru raportarea financiară a organizației angajatoare, atunci când o rudă imediată sau apropiată angajată de entitate ia decizii care afectează raportarea financiară a entității;
- asocierea pe termen lung cu cunoștințe de afaceri care influențează deciziile de afaceri;
- acceptarea unui cadou sau a unui tratament preferențial, cu excepția cazului în care valoarea acestora este în mod clar ne semnificativă.

300.12 Exemplele de situații care pot genera amenințări legate de intimidare pentru un profesionist contabil angajat includ:

- amenințarea concedierii sau înlocuirii profesionistului contabil angajat sau a rudei apropiate sau imediate ca urmare a unui dezacord cu privire la aplicarea unui principiu contabil sau la modul 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 la aplicarea unui principiu contabil.

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

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

Exemplele de măsuri de protecție create de profesie, legislație sau reglementări sunt detaliate la punctul 100.14 din Partea A a prezentului Cod.

300.14 Măsurile de protecție din mediul de lucru includ, dar nu sunt limitate la:

- sistemele de supraveghere corporativă sau alte structuri de supraveghere ale organizației angajatoare;
- programele de etică și conduită ale organizației angajatoare;
- procedurile de recrutare din cadrul organizației angajatoare care accentuează importanța angajării unui personal competent de calibru înalt;
- 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 a oricăror modificări ale 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 nivelurile superioare din cadrul organizației angajatoare cu privire la orice aspecte etice care îi privesc, fără teamă de represalii;
- consultarea cu un alt profesionist contabil corespunzător.

300.15 În situațiile în care un profesionist contabil angajat consideră că alte persoane vor continua o conduită sau o acțiune care nu este etică, în cadrul organizației angajatoare, profesionistul contabil angajat poate lua în considerare apelarea la consilierea juridică. În acele situații extreme în care toate măsurile de protecție disponibile au fost epuizate și nu este posibilă reducerea amenințării la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat poate concluziona că este adecvată demisionarea din cadrul organizației angajatoare.

SECȚIUNEA 310

Conflicte potențiale

310.1 Un profesionist contabil angajat trebuie să se conformeze principiilor fundamentale. Pot exista totuși situații în care responsabilitățile unui profesionist contabil față de o organizație angajatoare și obligațiile profesionale de a se conforma principiilor fundamentale intră în conflict. 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 o relație sau o situație generează o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, un profesionist contabil angajat trebuie să aplice abordarea cadrului general conceptual descrisă în Secțiunea 100 pentru a determina modalitatea de a răspunde la acea amenințare.

310.2 Drept 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 în moduri care pot genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Astfel de presiuni pot fi explicite sau implicite; ele pot veni de la un supraveghetor, administrator, 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 neetice sau de câștiguri ilegale ale conducerii;

- minciuna sau inducerea în eroare în mod intenționat (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 sau nefinanciar care reprezintă în mod semnificativ eronat faptele, inclusiv situații legate de:
 - situațiile financiare;
 - respectarea fiscalității;
 - respectarea legilor; sau
 - rapoartele prevăzute de organele de reglementare a titlurilor de valoare.

310.3 Importanța amenințărilor generate de astfel de presiuni, cum ar fi cele legate de intimidare, trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina sau reduce aceste amenințări până la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

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

SECȚIUNEA 320

Întocmirea și raportarea informațiilor

- 320.1 Profesioniștii contabili angajați sunt adesea implicați în întocmirea și raportarea informațiilor care pot fi făcute publice sau pot fi utilizate de către alte persoane din interiorul sau din exteriorul organizației angajatoare. Astfel de informații pot include informații financiare sau administrative, de exemplu, previziuni și bugete, situații financiare, discuții și analize ale conducerii 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 aproba situații financiare de uz general pentru o organizație angajatoare trebuie să se asigure că acele situații financiare sunt prezentate în conformitate cu standardele de raportare financiară aplicabile.
- 320.3 Un profesionist contabil angajat trebuie să ia toate măsurile necesare rezonabile pentru a păstra informațiile pentru care este responsabil, astfel încât acestea:
- (a) să descrie clar natura reală a tranzacțiilor de afaceri, a activelor și a datoriilor;
 - (b) să clasifice și să înregistreze informațiile în timp util și într-un mod adecvat; și

(c) să reprezinte faptele cu acuratețe și în mod complet din toate punctele de vedere.

- 320.4 Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale, de exemplu, amenințările generate de interesul propriu sau de intimidare la adresa obiectivității, competenței profesionale și prudenței pot apărea atunci când asupra profesionistului contabil angajat se fac presiuni (fie din exterior, fie prin posibilitatea unui câștig personal) pentru a se asocia cu informații care induc în eroare sau cu informații care induc în eroare 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 induc sau pot induce în eroare. Importanța amenințărilor trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina sau reduce aceste amenințări până la un nivel acceptabil. Acest tip de măsuri de protecție include consultarea superiorilor din cadrul organizației angajatoare, a comitetului de audit sau a celor însărcinați cu guvernarea, sau a unui organism profesional relevant.
- 320.6 Atunci când nu este posibilă reducerea amenințării până la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat trebuie să refuze să rămână asociat cu informațiile despre care consideră că induc sau pot induce în eroare. Un profesionist contabil angajat poate fi asociat în mod involuntar cu informații care induc în eroare. Atunci când profesionistul contabil angajat devine conștient de această asociere, profesionistul contabil angajat trebuie

să ia măsuri pentru a elimina asocierea cu informațiile respective. Pentru a determina dacă există o dispoziție de raportare, profesionistul contabil angajat poate lua în considerare obținerea consultanței juridice. În plus, profesionistul contabil poate lua în considerare demisia.

SECȚIUNEA 330

Aționarea cu suficientă experiență

- 330.1 Principiul fundamental al competenței profesionale și al prudenței prevede ca un profesionist contabil angajat să se implice numai în misiunile semnificative pentru care deține sau pentru care poate obține suficientă formare de specialitate sau suficientă experiență. Un profesionist contabil angajat nu trebuie să inducă în eroare, în mod intenționat, un angajator cu privire la nivelul de pregătire și de experiență pe care îl posedă și nici să omită să apeleze la consiliere și asistență de specialitate adecvate atunci când este cazul.
- 330.2 Situațiile care generează o amenințare legată de capacitatea unui profesionist contabil angajat de a-și îndeplini îndatoririle cu un nivel adecvat de competență profesională și prudență includ:
- insuficient timp pentru realizarea sau finalizarea sarcinilor relevante în mod corespunzător;
 - informații incomplete, restricționate sau inadecvate din alte motive pentru îndeplinirea sarcinilor în mod corespunzător;
 - insuficientă experiență, formare și/sau pregătire;
 - resurse neadecvate pentru îndeplinirea sarcinilor în mod corespunzător.
- 330.3 Importanța amenințării va depinde de factori cum ar fi măsura în care profesionistul contabil angajat colaborează cu ceilalți, vechimea relativă în domeniu și nivelul de

supraveghere și examinare aplicat activității. Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Exemplele de măsuri de protecție includ:

- obținerea unei formări sau a unei consilieri suplimentare;
- asigurarea că există suficient timp disponibil pentru a îndeplini sarcinile importante;
- 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 până la un nivel acceptabil, profesioniștii contabili angajați trebuie să analizeze dacă să refuze sau nu îndeplinirea sarcinilor respective. Dacă profesionistul contabil angajat determină că refuzul este adecvat, motivele acestei decizii trebuie să fie comunicate clar.

SECȚIUNEA 340

Interese financiare

340.1 Profesioniștii contabili angajați pot avea interese financiare sau pot fi la curent cu interesele financiare ale rudelor imediate sau apropiate, ceea ce poate, în unele situații, să genereze amenințări legate de conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, amenințările la adresa obiectivității sau confidențialității legate de interesul propriu pot fi cauzate de existența unui motiv și a unei ocazii de a manipula informații sensibile referitoare la preț pentru a obține câștiguri financiare. Exemplele de situații care pot genera amenințări legate de interesul propriu includ situațiile în care un profesionist contabil angajat sau o rudă imediată sau apropiată a 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(ă) 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

- poate îndeplini condițiile pentru opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare sau pentru prime aferente performanței dacă sunt atinse anumite obiective.

340.2 Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil. Pentru a evalua importanța unei amenințări și pentru a determina, atunci când este necesar, măsurile de protecție adecvate care trebuie aplicate pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce până la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat trebuie să evalueze natura interesului financiar. Aceasta include o evaluare a importanței interesului financiar și determinarea dacă acesta este direct sau indirect. Ceea ce constituie un interes semnificativ sau valoros într-o organizație angajatoare variază de la persoană la persoană, în funcție de circumstanțele personale. Exemplele de măsuri de protecție includ:

- politici și proceduri pentru determinarea nivelului sau formei de remunerare a conducerii superioare de către un comitet independent față de conducere;
- prezentarea informațiilor referitoare la toate interesele relevante și la toate planurile de tranzacționare în acțiuni relevante cu cei însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare, în conformitate cu politicile interne;
- consultarea superiorilor din cadrul organizației angajatoare, atunci când este cazul;
- consultarea celor însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare sau a organismelor profesionale relevante, atunci când este cazul;

- proceduri de audit intern și extern;
- educație actualizată cu privire la aspectele de etică și la restricțiile legale și alte reglementări cu privire la tranzacțiile interne potențiale.

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

C.F.E.C.A.R.

SECȚIUNEA 350

Stimulente

Acceptarea de oferte

- 350.1 Unui profesionist contabil angajat sau unei rude imediate sau apropiate i se poate oferi un stimulent. Stimulentele pot lua forme diferite, inclusiv cadouri, ospitalitate, tratamente preferențiale și solicitarea inadecvată de relații de prietenie și loialitate.
- 350.2 Ofertele de stimulente pot genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Atunci când unui profesionist contabil angajat sau unei rude imediate sau apropiate i se oferă un stimulent, situația trebuie evaluată. Amenințările la adresa obiectivității sau confidențialității legate de interesul propriu sunt generate atunci când un stimulent este oferit pentru a influența acțiunile sau deciziile în mod nejustificat, pentru a încuraja un comportament ilegal sau incorect sau pentru a obține informații confidențiale. Amenințările la adresa obiectivității sau confidențialității legate de intimidare sunt generate dacă astfel de stimulente sunt acceptate și sunt urmate de amenințări de a face publică oferta respectivă, compromițând astfel fie reputația profesionistului contabil angajat, fie reputația rudei imediate sau apropiate a acestuia.
- 350.3 Existența și importanța oricăror amenințări vor depinde de natura, valoarea și intenția din spatele ofertei. Dacă o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză, analizând toate informațiile și circumstanțele specifice, consideră

stimulentul drept ne semnificativ și fără scopul de a încuraja un comportament neetic, 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 Importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a le elimina sau reduce până la un nivel acceptabil. Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse până la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție, profesionistul contabil angajat nu trebuie să accepte stimulentele. Deoarece amenințările reale sau aparente la adresa conformității cu principiile fundamentale nu sunt generate doar de acceptarea unui stimulente, ci, uneori, și prin simplul fapt că o ofertă a fost făcută în acest sens, trebuie adoptate măsuri de protecție suplimentare. Un profesionist contabil angajat trebuie să evalueze orice amenințări generate de ofertele de acest gen și să determine dacă trebuie întreprinse una sau mai multe dintre următoarele acțiuni:
- (a) să informeze, în cel mai scurt timp după apariția unor astfel de oferte, nivelurile superioare de conducere sau pe cei însărcinați 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 poate lua însă în considerare și apelarea la consultanță juridică înainte de a lua o asemenea măsură;

- (c) să le pună la curent pe rudele imediate sau apropiate cu privire la amenințările relevante și măsurile de protecție, dacă acestea ocupă poziții ce pot genera oferirea de stimulente, de exemplu, ca urmare a situației lor profesionale; și
- (d) să informeze nivelurile superioare de conducere sau pe cei însărcinați cu guvernarea organizației angajatoare atunci când rudele imediate sau apropiate sunt angajate de concurență sau de potențialii furnizori ai acelei organizații.

Emiterea de oferte

- 350.5 Un profesionist contabil angajat se poate afla într-o situație în care se preconizează că va oferi, sau este presat să ofere, stimulente pentru a influența raționamentul sau procesul decizional al unei persoane sau organizații ori pentru a obține 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 care pot fi avantajoase pentru organizația angajatoare, putând influența profesionistul contabil angajat în mod neadecvat.
- 350.7 Un profesionist contabil angajat nu trebuie să ofere un stimulent pentru a influența în mod neadecvat raționamentul profesional al unei terțe părți.

- 350.8 Atunci când presiunea de a oferi stimulente neetice vine din interiorul organizației angajatoare, profesionistul contabil trebuie să se conformeze principiilor și îndrumărilor cu privire la soluționarea conflictelor etice prezentate în Partea A din prezentul Cod.

C.F.E.C.C.A.R.

C.E.C.C.A.R.

DEFINIȚII

În prezentul Cod, următoarele expresii au desemnat următoarele semnificații:

| | |
|-------------------------------|--|
| Cabinet | Un subgrup distinct, organizat fie pe criteriile geografice, fie pe criterii legate de practică. |
| Cei însărcinați cu guvernarea | Persoanele care au responsabilitatea de a supraveghea orientarea strategică a entității și obligații aferente răspunderii entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară. |
| Client de audit | O entitate în legătură cu care o firmă realizează o misiune de audit. Atunci când clientul este o entitate cotate, clientul de audit va include întotdeauna entitățile asociate. Atunci când clientul de audit nu este o entitate cotate, clientul de audit include acele entități asociate pe care clientul le controlează direct sau indirect. |
| Client de certificare | Partea responsabilă, constituită de persoana (sau persoanele) care: <ol style="list-style-type: none">într-o misiune cu raportare directă, este (sunt) răspunzătoare de subiectul în cauză; sauîntr-o misiune bazată pe declarații, este (sunt) răspunzătoare de informațiile referitoare la subiectul în cauză și poate (pot) fi răspunzătoare de subiectul în cauză. |

| | |
|-------------------------|---|
| Client de examinare | O entitate în legătură cu care firma realizează o misiune de examinare. |
| Contabil existent | Un profesionist contabil în practica publică aflat în prezent într-o funcție de audit sau care prestează servicii contabile, fiscale, de consultanță sau alte servicii profesionale similare pentru un client. |
| Director sau funcționar | Cei însărcinați cu guvernarea unei entități sau care au o funcție echivalentă, indiferent de titulatura lor, care poate varia de la jurisdicție la jurisdicție. |
| Echipa misiunii | Toți partenerii și personalul care efectuează o misiune, inclusiv orice persoane angajate de firmă sau de firma din rețea, care efectuează proceduri de certificare în legătură cu acea misiune. Aceasta exclude experții externi angajați de firmă sau de o firmă din rețea. |
| Echipă de audit | <ul style="list-style-type: none">(a) Toți membrii unei echipe de audit pentru misiunea de audit;(b) Toate celelalte persoane dintr-o firmă care pot influența în mod direct rezultatul misiunii de audit, inclusiv:<ul style="list-style-type: none">(i) cei care recomandă compensarea, sau care supraveghează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii, cu privire la performanța misiunii de audit, inclusiv |

persoanele de la toate nivelurile succesive superioare nivelului partenerului de misiune, până la persoana care reprezintă conducerea superioară sau este un partener al conducerii (director executiv sau echivalentul acestuia);

- (ii) cei care oferă consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului, tranzacții sau evenimente pentru misiune; și
- (iii) cei care furnizează controlul calității pentru misiune, inclusiv cei care efectuează examinarea controlului calității misiunii pentru misiune; și

(c) toți cei ce fac parte dintr-o firmă din rețea care pot influența în mod direct rezultatul misiunii de audit.

Echipă de certificare

- (a) Toți membrii unei echipe de certificare pentru misiunea de certificare;
- (b) Toate celelalte persoane dintr-o firmă care pot influența în mod direct rezultatul unei misiuni de certificare, inclusiv:
 - (i) cei care recomandă compensarea, sau care supraveghează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul

misiunii de certificare, cu privire la performanța misiunii de certificare;

- (ii) cei care oferă consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului, tranzacții sau evenimente pentru misiunea de certificare; și
- (iii) cei care furnizează controlul calității pentru misiunea de certificare, inclusiv cei care efectuează examinarea controlului calității misiunii pentru misiunea de certificare.

Echipă
de examinare

- (a) Toți membrii echipei misiunii pentru misiunea de examinare; și
- (b) Toate celelalte persoane dintr-o firmă care pot influența în mod direct rezultatul unei misiuni de examinare, inclusiv:
 - (i) cei care recomandă compensarea, sau care supraveghează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii, cu privire la performanța misiunii de examinare, inclusiv persoanele de la toate nivelurile succesive superioare nivelului partenerului de misiune, până la persoana care reprezintă con-

ducerea superioară sau este un partener al conducerii (director executiv sau echivalentul acestuia);

- (ii) cei care oferă consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului, tranzacții sau evenimente pentru misiune; și
 - (iii) cei care furnizează controlul calității pentru misiune, inclusiv cei care efectuează examinarea controlului calității misiunii pentru misiune;
- (c) toți cei care fac parte dintr-o firmă din rețea și care pot influența în mod direct rezultatul misiunii de examinare.

Entitate afiliată

O entitate ce are oricare dintre relațiile de mai jos cu clientul:

- (a) o entitate care controlează, direct sau indirect, clientul, cu condiția ca acest client să fie semnificativ pentru entitate;
- (b) o entitate care deține un interes financiar direct în client, cu condiția ca entitatea să exercite o influență semnificativă asupra clientului, iar interesul în client să fie semnificativ pentru entitate;
- (c) o entitate controlată, direct sau indirect, de către client;

- (d) o entitate în care clientul sau orice entitate afiliată clientului conform literei (c) de mai sus deține un interes financiar direct care îi conferă o influență semnificativă asupra unei astfel de entități, iar interesul este semnificativ pentru client și pentru entitatea sa afiliată de la litera (c); și
- (e) o entitate care se află sub control comun cu clientul (o „entitate-soră”), cu condiția ca această entitate și clientul să fie semnificativi pentru entitatea care controlează atât clientul, cât și „entitatea-soră”.

Entitate cotate

O entitate ale cărei acțiuni, acțiuni la bursă sau datorii sunt cotate sau listate pe o bursă recunoscută, sau sunt comercializate pe baza unor reglementări ale unei burse recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.

Entitate de interes public

- (a) O entitate cotate; și
- (b) O entitate (a) definită prin reglementări sau legislație drept o entitate de interes public sau (b) pentru care este prevăzută prin reglementări sau legislație efectuarea auditului în conformitate cu aceleași dispoziții de independență care se aplică pentru auditul entităților cotate. Astfel de reglementări pot fi promulgate de orice

reglementator relevant, inclusiv de un reglementator de audit.

Examinarea controlului calității misiunii

Un proces al cărui scop este de a oferi o evaluare obiectivă, în momentul sau înainte de emiterea raportului, a raționamentelor semnificative pe care le-a făcut echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns în formularea raportului.

Expert extern

O persoană (care nu este partener sau membru al personalului de specialitate, inclusiv al personalului temporar, din cadrul firmei sau firmei din rețea) sau o organizație care are abilități, cunoștințe și experiență într-un alt domeniu în afară de contabilitate sau de audit, ale cărei lucrări în acel domeniu sunt utilizate pentru a sprijini profesionistul contabil în obținerea de dovezi adecvate suficiente.

Firmă

- (a) Un singur practician, un parteneriat sau o corporație de profesioniști contabili;
- (b) O entitate care controlează astfel de părți prin drepturi de proprietate, de administrație sau prin alte mijloace; și
- (c) O entitate controlată de astfel de părți prin drepturi de proprietate, de administrație sau prin alte mijloace.

| | |
|--------------------------------|--|
| Firmă din rețea | O firmă sau o entitate care aparține unei rețele. |
| Independență | <p>Independența este:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) independența de spirit – starea de spirit care permite emiterea unei opinii fără a fi afectată de influențe care compromit judecata profesională și care permite, prin urmare, individului să acționeze cu integritate, să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional;(b) independența în aparență – evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de importante încât o terță parte informată și rezonabilă poate concluziona, cu o probabilitate ridicată, cântărind toți factorii și situațiile specifice, că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale firmei sau ale unui membru al echipei de certificare sau de audit au fost compromise. |
| Informații financiare istorice | Informații exprimate în termeni financiar cu privire la o anumită entitate, care rezultă în primul rând din sistemul contabil al acelei firme, referitoare la evenimentele economice care au avut loc în perioade anterioare sau la condiții și situații în anumite momente din trecut. |

| | |
|----------------------------|--|
| Interes financiar | Un interes într-un instrument de capituluri proprii sau de alte titluri de valoare, titluri de creanță, împrumut sau într-un alt instrument de datorie al unei entități, inclusiv drepturile și obligațiile de achiziționare a unui astfel de interes și a instrumentelor derivate aflate în relație directă cu un astfel de interes. |
| Interes financiar direct | Un interes financiar: (a) deținut direct de către și sub controlul unui individ sau al unei entități (inclusiv acelea gestionate pe o bază discreționară de alte persoane); sau (b) deținut ca beneficiu printr-un vehicul de investiții colectiv, proprietate imobiliară, fond sau alt mijloc asupra căruia entitatea sau individul deține controlul sau căruia îi poate influența deciziile de investiție. |
| Interes financiar indirect | Un interes financiar deținut ca beneficiu printr-un mijloc de investiții, proprietate imobiliară, fond sau alte mijloace colective asupra cărora individul sau entitatea nu deține controlul sau cărora nu le poate influența deciziile de investiție. |
| Misiune de audit | O misiune de certificare rezonabilă în care un profesionist contabil în practica publică exprimă o opinie privind măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere (sau oferă o |

imagine fidelă și justă sau sunt prezentate just, din toate punctele de vedere), în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, cum ar fi o misiune realizată în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceasta include auditul statutar, care este un audit prevăzut de legislație sau de alte reglementări.

Misiune
de certificare

O misiune în care un profesionist contabil din practica publică exprimă o concluzie al cărei scop este sporirea gradului de încredere al utilizatorilor vizati, alții decât partea responsabilă de rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect în cauză pe baza unor criterii.

(Pentru îndrumări cu privire la misiunile de certificare, a se vedea Cadrul General Internațional pentru Misiuni de Certificare, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Certificare, care descrie elementele și obiectivele unei misiuni de certificare și identifică misiunile la care se aplică Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile), Standardele Internaționale pentru Misiunile de Examinare (ISRE-urile) și Standardele Internaționale pentru Misiunile de Certificare (ISAE-urile).)

Misiune
de examinare

O misiune de certificare, realizată în conformitate cu Standardele Internaționale pentru Misiunile de Examinare sau cu

echivalente ale acestora, în care un profesionist contabil în practica publică exprimă, pe baza procedurilor care nu furnizează toate dovezile prevăzute pentru un audit, o opinie privind orice fapt care atrage atenția contabilului și îl determină să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere, în conformitate cu un cadru general de raportare financiară aplicabil.

Nivel acceptabil

Un nivel la care este probabil ca o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză să concluzioneze, analizând toți factorii și circumstanțele specifice aflate la dispoziția profesionistului contabil în momentul respectiv, că nu este compromisă conformitatea cu principiile fundamentale.

Onorariu contingent

Un onorariu calculat pe o bază predeterminată aflată în relație cu rezultatul unei tranzacții sau al serviciilor furnizate de firmă. Un onorariu care este stabilit de o instanță sau de o altă autoritate publică nu este contingent.

Partener principal de audit

Partenerul misiunii, persoana responsabilă de examinarea controlului calității misiunii și alți parteneri de audit, dacă există, membri ai echipei misiunii, care iau deciziile sau fac judecățile principale cu privire la aspectele semnificative pentru auditul situațiilor financiare pentru care firma va exprima o opinie. În funcție de situație

și de rolul acestor persoane în cadrul auditului, termenul „alți parteneri de audit” poate include, de exemplu, partenerii de audit responsabili de filiale sau divizii importante.

Partenerul misiunii

Un partener sau altă persoană din firmă care este responsabil(ă) de misiune și de efectuarea acesteia și de raportul emis în numele firmei și care, atunci când este necesar, deține autoritatea adecvată din partea unui corp profesional, legal sau de reglementare.

Profesionist contabil

O persoană care este membră a unui organism membru al IFAC.

Profesionist contabil angajat

Un profesionist contabil angajat sau care deține funcție executivă sau neexecutivă în domenii de activitate cum ar fi comerțul, industria, serviciile, sectorul public, învățământul, sectorul non-profit, organismele de reglementare sau profesionale, sau un profesionist contabil contractat de astfel de entități.

Profesionist contabil în practica publică

Un profesionist contabil, indiferent de categoria de servicii (audit, fiscalitate sau consultanță), dintr-o firmă care oferă servicii profesionale. Termenul este folosit și pentru firmele de profesioniști contabili din practica publică.

| | |
|-----------------------|--|
| Publicitate | Comunicarea unor informații publicului cu privire la serviciile sau abilitățile profesioniștilor contabili din practica publică, în vederea obținerii de angajamente profesionale. |
| Rețea | O structură mai amplă: (a) care se concentrează pe cooperare; și (b) al cărei scop este clar obținerea de profit sau divizarea costurilor sau care este deținută, controlată sau administrată în comun sau are politici și proceduri comune pentru controlul calității, o strategie comună de afaceri sau utilizează în comun un nume de marcă sau o parte importantă a resurselor profesionale. |
| Rudă apropiată | O rudă, un copil sau un frate / o soră care nu este rudă imediată. |
| Rudă imediată | Soț/soție (sau echivalentul) sau persoanele dependente. |
| Servicii profesionale | Servicii care solicită aptitudini contabile sau înrudite cu acestea, prestate de un profesionist contabil, care includ serviciile de contabilitate, audit, fiscalitate, consultanță oferită conducerii și management financiar. |
| Situații financiare | O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv a notelor |

aferente, care are scopul de a comunica resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un moment dat sau modificările acestora pe parcursul unei perioade de timp, în conformitate cu un cadru general de raportare financiară. Notele aferente cuprind, în general, un rezumat al politicilor contabile importante și alte informații explicative. Termenul se poate referi la un set complet de situații financiare, dar se poate referi, de asemenea, la o singură situație financiară, de exemplu, un bilanț sau o situație a veniturilor și cheltuielilor și notele explicative aferente.

Situații financiare asupra cărora firma va exprima o opinie

În cazul unei singure entități, situațiile financiare ale acelei entități. În cazul situațiilor financiare consolidate, denumite și situații financiare de grup, situațiile financiare consolidate.

Situații financiare cu scop special

Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de raportare financiară în scopul de a satisface nevoile de informații financiare ale anumitor utilizatori.