

CODUL ETIC IFAC
SUPORT DE CURS AN III

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

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

1

Bibliografie

- https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2024/01/2023-IESBA-Handbook_English-RO.pdf (Editia 2021)
- https://www.ethicsboard.org/publications/2025-handbook-international-code-ethics-professional-accountants // **NOU, engleza**
- https://prodiolearning.com/course-details.php?course_id=NDE%3D
- https://ceccar.ro/ro/?page_id=11513
- https://ceccar.ro/ro/?page_id=11517
- ORDONANŢA Nr. 65/1994 din 19 august 1994 privind organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi cu modificările ulterioare

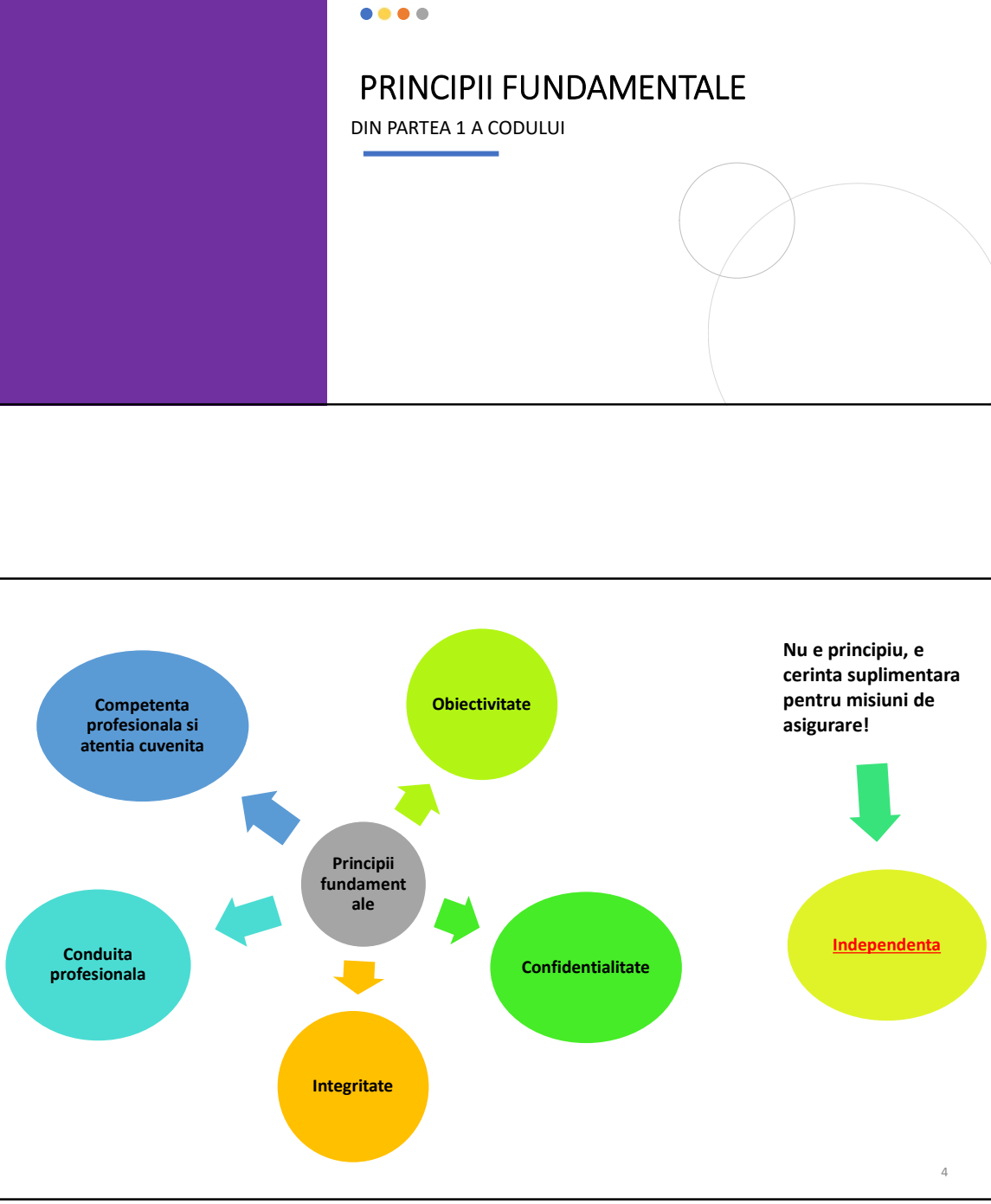
2

2

PRINCIPII FUNDAMENTALE

DIN PARTEA 1 A CODULUI

3



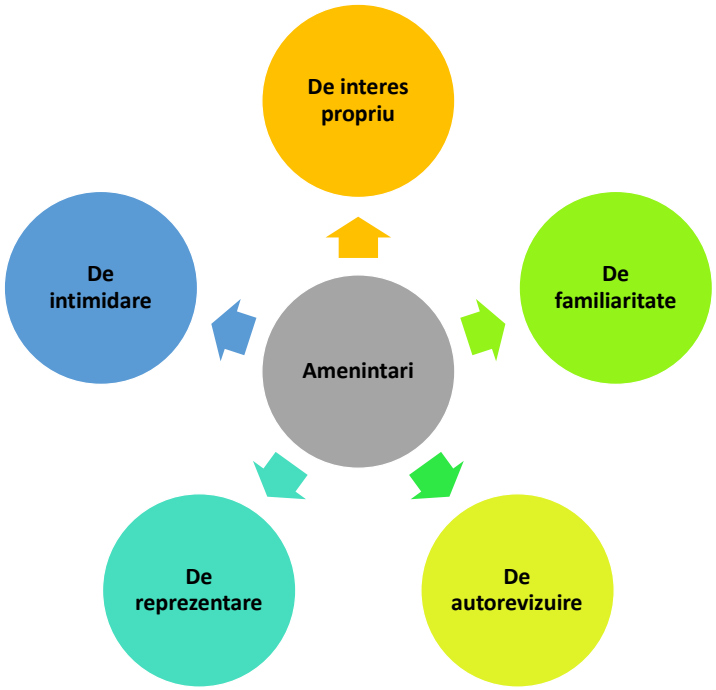
4

Principiile fundamentale

Integritate	• trebuie să fie sincer şi onest în toate relaţiile profesionale şi de afaceri
Obiectivitate	• trebuie să fie imparţial, să nu se afle în conflict de interese sau sub influenţe nedorite ale altor părţi, care să prevaleze asupra raţionamentului profesional sau de afaceri
Competenţa profesională şi atenţia cuvenită	• trebuie să îşi menţină cunoştinţele şi aptitudinile pentru a se asigura că un client primeşte servicii profesionale competente, bazate pe ultimele evoluţii din practică, legislaţie şi tehnică şi acţionează în conformitate cu standardele tehnice şi profesionale aplicabile
Confidenţialitate	• trebuie să respecte confidenţialitatea informaţiilor primite ca urmare a relaţiilor profesionale şi de afaceri, nu trebuie să divulge astfel de informaţii către terţi fără o autorizare adecvată, cu excepţia cazului în care există un drept sau o obligaţie legală/profesională de a dezvălui aceste informaţii, şi nici să folosească aceste informaţii în avantajul său personal
Conduita profesionala	• trebuie să respecte legile şi reglementările relevante şi să evite orice acţiune care discreditează profesia

5

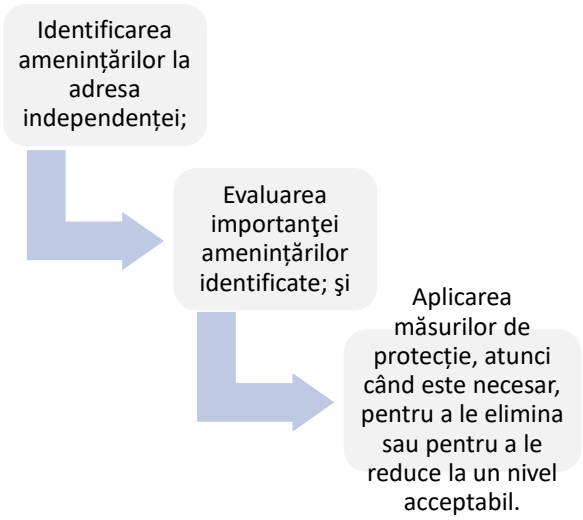
5



6

6

Conflicte la adresa independentei sau a principiilor fundamentale



7

7

Tratarea amenințărilor

- Atunci când un profesionist contabil stabilește că amenințările identificate la adresa conformității cu principiile fundamentale nu se află la un nivel acceptabil, contabilul trebuie să trateze amenințările prin eliminarea sau reducerea acestora la un nivel acceptabil. Auditorul trebuie să facă acest lucru prin:

(a) Eliminarea situațiilor, inclusiv a intereselor sau a relațiilor, care creează aceste amenințări;

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

(c) Refuzul sau încheierea activităților profesionale specifice.

8

8

Conflicte de interes

- Intre interesele profesionistului contabil si cele ale clientului
- Intre interesele a doi client

- https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/About-IESBA-Code-Revised-11.21.pdf
- https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/exploring-iesba-code

9

9

OBLIGATII LEGATE DE SPALAREA BANILOR

L 129/2019

10

Definirea infracţiunii de spălare a banilor art. 49 (1) Legea 129/2019

- schimbarea sau transferul de bunuri, cunoscând că provin din săvârşirea de infracţiuni, în scopul ascunderii sau al disimulării originii ilicite a acestor bunuri ori în scopul de a ajuta persoana care a săvârşit infracţiunea din care provin bunurile să se sustragă de la urmărire, judecată sau executarea pedepsei;
- ascunderea ori disimularea adevăratei naturi, a provenienţei, a situării, a dispoziţiei, a circulaţiei sau a proprietăţii bunurilor ori a drepturilor asupra acestora, cunoscând că bunurile provin din săvârşirea de infracţiuni;
- dobândirea, deţinerea sau folosirea de bunuri de către o altă persoană decât subiectul activ al infracţiunii din care provin bunurile, cunoscând că acestea provin din săvârşirea de infracţiuni.

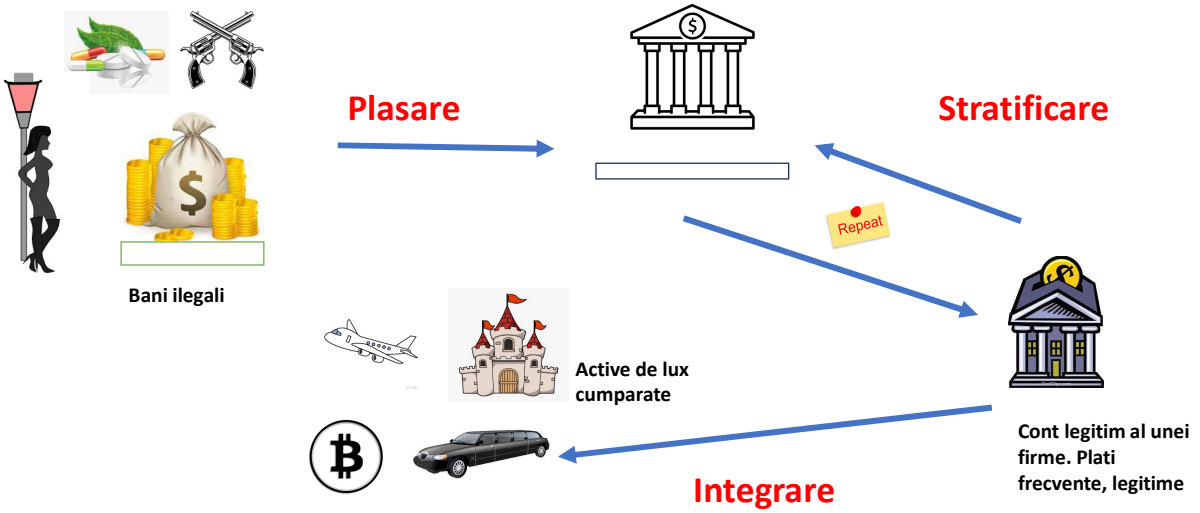
11

Definirea infracţiunii de finanțare a terorismului (art. 36 Legea nr. 535/2004)

- colectarea sau punerea la dispoziţie, direct ori indirect, de fonduri, licite sau ilicite, cu intenţia de a fi folosite sau cunoscând că acestea urmează a fi folosite, în tot ori în parte, pentru săvârşirea actelor de terorism sau pentru susţinerea unei entităţi teroriste
- săvârşirea unei infracţiuni în scopul obţinerii de fonduri, cu intenţia de a fi folosite sau cunoscând că acestea urmează a fi folosite, în tot sau în parte, pentru săvârşirea actelor de terorism ori pentru susţinerea unei entităţi teroriste

12

Etape



13

Rolul Profesionistului contabil

- O caracteristică distinctivă a profesiei contabile este asumarea responsabilității de a acționa în interesul public.
- Profesionistul contabil are obligatii specifice, impuse de lege, de a raporta tranzactiile suspecte si neconformitati privind beneficiarii reali.

- https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2025/08/AML-advices-f practitioners-RO.pdf



14

Codul etic IESBA / IFAC

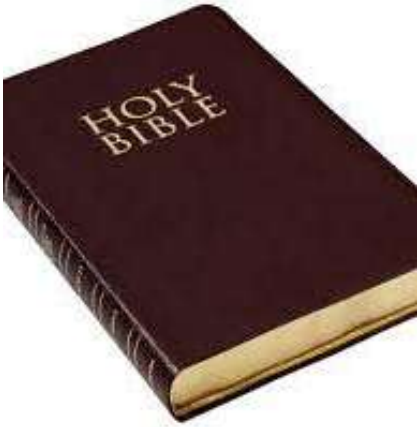
- Un profesionist contabil trebuie să se conformeze cu principiul confidențialității, care îi impune acestuia să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relației profesionale și de afaceri.
- Profesioniștilor contabili li se impune să divulge informații confidențiale în următoarele situații:

  (a) Divulgarea informațiilor este prevăzută de lege, de exemplu:

  (i) Furnizarea documentelor sau altor probe în cursul unor proceduri legale; sau

  (ii) Sesizarea autorităților publice adecvate cu privire la eventuale încălcări ale legii;

  […]



15

Codul etic IESBA / IFAC

- Atunci când întâlnește prevederi legislative sau de reglementare care guvernează modul în care profesioniștii contabili trebuie să trateze cazurile de neconformitate sau suspiciunile de neconformitate, profesionistul contabil are responsabilitatea de a înțelege prevederile respective și de a le respecta, inclusiv:

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

(b) Orice interdicție de a alerta clientul.

- O interdicție de a alerta partea relevantă ar putea rezulta, de exemplu, în baza legislației împotriva spălării banilor.

16

Entitati raportoare

- In sensul legii nr. 129/2019, profesionistul contabil este “entitate raportoare”. Entitatile raportoare au obligati impuse prin lege.

- Art 5, alin (1), lit e – Entitati raportoare
- e) *auditorii, experţii contabili şi contabilii autorizaţi, evaluatorii autorizaţi, consultanţii fiscali, persoanele care acordă consultanţă financiară, de afaceri sau contabilă, alte persoane care se angajează să furnizeze, direct sau prin intermediul altor persoane cu care persoana respectivă este afiliată, ajutor material, asistenţă sau consiliere cu privire la aspectele fiscale, financiare, ca activitate economică sau profesională principală;*

17

Riscul de infracţionalitate – servicii contabile

Descrierea riscului:
Risc mediu
Probabilitate ridicată
Consecinţele sunt moderate

- Firmele profesionistilor contabili (contabilitate, audit, consultanta fiscala) trebuie să se protejeze împotriva utilizării abuzive de către infractori şi teroriști.
- Atenție în mod deosebit la riscurile de spălare a banilor/finanțare a terorismului pe care le prezintă serviciile furnizate, pentru evitarea posibilității de a comite sau de a fi părtași, în mod involuntar, la o infracțiune gravă de spălare a banilor/finanţare a terorismului.

- https://www.onpcsb.ro/ro/a/161/rezumatul-raportului-nra

18

Vulnerabilitățile serviciilor de contabilitate - (NRA – ONPCSB)

- situații în care infractorii pot solicită contabililor consultanță pentru a ascunde, prin intermediul entităților pe care le dețin/controlează, proveniența ilicită a unor fonduri/active sau pentru a disimula legăturile dintre veniturile obținute din activități ilegale și făptuitor (inclusiv interpunerea/înființarea unor societăți/construcții juridice cu structură complexă, netransparentă);
- situații în care infractorii solicită contabililor consultanță privind operațiuni financiare în legatură cu vânzarea/cumpărarea/cedarea unor proprietăți, evidențiindu-se în urma analizei faptul că scopul acestora este disimularea transferurilor de fonduri ilegale (stadiul de stratificare al SB) sau utilizarea acestor venituri, după ce au trecut prin procesul de spălare, în efectuarea de diverse investiții (etapa de integrare a SB);
- situații în care infractorii pot încerca utilizarea contabililor ca intermediari pentru a efectua sau facilita diverse operațiuni financiare (de exemplu: depuneri sau retrageri de numerar din conturi bancare, operațiuni de schimb valutar, emitere și încasare de cecuri, cumpărare și vânzare de acțiuni, efectuarea unor tranzacții externe, etc.).

19

Tipologii specifice (NRA – ONPCSB)

✓ înregistrarea în contabilitatea unor societăți controlate de infractori a unor facturi fictive emise de către firme cu comportament tip fantomă (în scopul creșterii nereale a cheltuielilor);

✓ neînregistrarea în contabilitatea unor firme a operațiunilor realizate și a veniturilor obținute din comercializarea unor mărfuri;

✓ întocmirea unor facturi fictive care atestă vânzarea unor mărfuri către mai multe societăți cu comportament tip fantomă, prin această modalitate încercându-se să se ascundă unele activități infracționale;

✓ înregistrarea în contabilitate a unor facturi și încasarea contravalorii acestora pentru servicii care în realitate nu au fost prestate ;

✓ crearea unor circuite financiare fictive, constând în înregistrarea în contabilitate și decontarea unor cheltuieli pentru bunuri și servicii, în beneficiul unor persoane juridice private, care, în realitate nu și-au îndeplinit obligațiile pentru care au fost plătite.

20

Termeni specifici

Client/clientelă este:

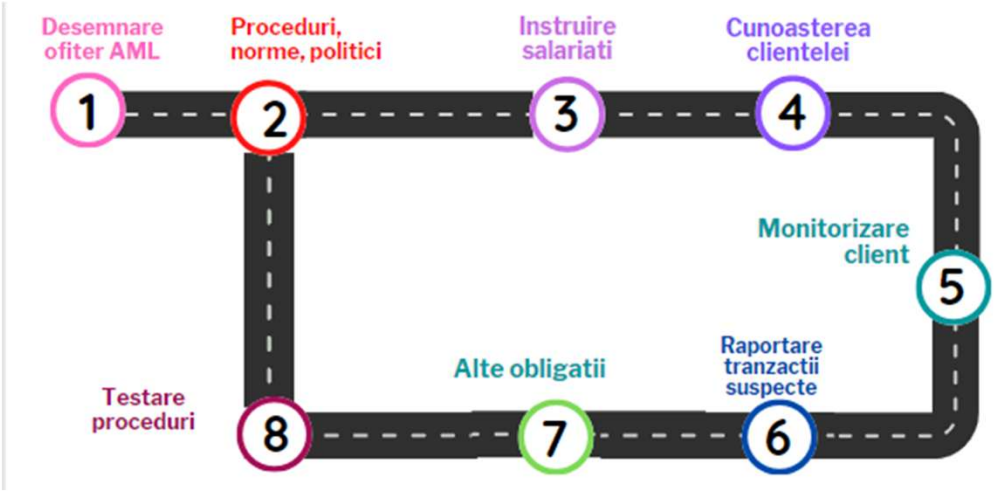
- orice persoană fizică, juridică sau entitate fără personalitate juridică cu care entităţile raportoare desfăşoară relaţii de afaceri ori cu care desfăşoară alte operaţiuni cu caracter permanent sau ocazional.
- orice persoană cu care, în desfăşurarea activităţilor sale, entitatea raportoare a negociat o tranzacţie, chiar dacă respectiva tranzacţie nu s-a finalizat
- orice persoană care beneficiază sau a beneficiat, în trecut, de serviciile unei entităţi raportoare

Entitate raportoare – art 5

1. **Prin natura/activitatile sale** (banci, contabili, avocati, jocuri de noroc, agentii imobiliare etc)
2. **Alte persoane** care, în calitate de profesionişti, comercializează bunuri, numai în măsura în care efectuează tranzacţii în numerar a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro, indiferent dacă tranzacţia se execută printr-o singură operaţiune sau prin mai multe operaţiuni care au o legătură între ele.

21

Pe scurt – despre obligatii



22

22

Clasificarea riscurilor de spălare a banilor & finantare terorism



Ridicate



Medii



Scazute

23

Elementele-cheie ale unei abordari pe baza de risc

Identificarea și evaluarea riscurilor

- Identificarea riscurilor de spălare a banilor și finanțare a terorismului cu care se confruntă o firmă, având în vedere clienții săi, serviciile sale, țările în care activează, informațiile disponibile public

Gestionarea și atenuarea riscurilor

- Identificarea și aplicarea măsurilor pentru atenuarea și gestionarea eficiente și eficace ale riscurilor de spălare a banilor/finanțare a terorismului

Monitorizarea Continuă

- Implementarea de politici, proceduri și sisteme de informații pentru monitorizarea modificărilor riscurilor de spălare a banilor/finanțare a terorismului

Documentarea

- Documentarea evaluărilor riscurilor, a strategiilor, politicilor și procedurilor de monitorizare, gestionare și atenuare a riscurilor de spălare a banilor/finanțare a terorismului

24

Factorii de risc - Categorii

1. factori de risc privind clienti

2. factori de risc privind produsele, serviciile, tranzactiile sau canalele de distributie

3. factori de risc privind zona geografica

25

Persoana desemnata cu responsabilități în aplicarea Legii 129/2019

26

Persoana desemnata cu responsabilități în aplicarea Legii 129/2019

Art.23 alin (1)

In functie de natura şi dimensiunea activităţii desfăşurate se vor desemna **una** sau **mai multe** persoane care au responsabilităţi în aplicarea legii, prin **act intern**.

⇒ Se precizeaza natura şi limitele responsabilităţilor încredinţate

⇒ Se aproba de catre conducerea entităţii

IMPORTANT

- ❑ Documentele întocmite în acest sens se păstrează la sediul entităţii raportoare si NU se mai transmit catre Oficiu.
- ❑ Persoanele fizice si persoanele fizice autorizate, care au calitatea de entitati raportoare, NU au obligatia desemnarii unei persoane in relatia cu Oficiul.

27

Principalele responsabilitati

- Intocmirea si actualizarea politicilor si procedurilor interne
- Urmarirea respectarii acestora
- Analiza, monitorizarea si raportarea tranzactiilor suspecte
- Organizarea programelor de instruire a personalului

Cand se desemneaza?

- la data înfiinţării entităţii raportoare
- o nouă desemnare se realizează ori de câte ori situaţiile faptice obiective o impun

Cum se desemneaza?

În urma unei **testări** care să confirme că sunt potrivite şi competente pentru a îndeplini atribuţiile respective, testare ce va fi reluată ori de câte ori se modifică legea sau legislaţia secundară din domeniul de referinţă.

28

Competente ale persoanei desemnate

- să deţină **cunoştinţele** necesare în domeniul prevenirii spălării banilor şi finanţării terorismului

- **reputaţie profesională şi integritate morală**, care pot avea la bază inclusiv cazierul judiciar şi referinţe ale angajatorilor anteriori

29

29

Beneficiarul real

30

Beneficiar real

Orice persoană fizică ce deţine sau controlează în cele din urmă clientul şi/sau persoana fizică în numele ori în interesul căruia/căreia se realizează, direct sau indirect, o tranzacţie, o operaţiune sau o activitate

31

Societăţi supuse înregistrării în registrul comerţului şi entităţilor corporative străine - 1

1. persoanele fizice care deţin sau controlează în ultimă instanţă societatea supusă înregistrării în registrul comerţului prin exercitarea directă sau indirectă a dreptului de proprietate asupra unui procent suficient din numărul de acţiuni ori din drepturile de vot ori prin participaţia în capitalurile proprii ale societăţii respective, inclusiv prin deţinerea de acţiuni la purtător, sau prin exercitarea controlului prin alte mijloace, alta decât o societate cotată pe o piaţă reglementată care face obiectul cerinţelor de divulgare a informaţiilor.

- Deţinerea a 25% plus unu acţiuni sau participare în capital al unei societăţi într-un procent de peste 25% de către o persoană fizică este un indiciu al exercitării directe a dreptului de proprietate.
- Deţinerea a 25% plus unu acţiuni sau participarea în capital al unei societăţi într-un procent de peste 25% de către o entitate corporativă străină, care se află sub controlul unei persoane fizice, sau de către mai multe entităţi corporative străine, care se află sub controlul aceleiaşi persoane fizice, este un indiciu al exercitării indirecte a dreptului de proprietate;

32

Societăţi supuse înregistrării în registrul comerţului şi entităţilor corporative străine - 2

- 2. în cazul în care, după depunerea tuturor diligenţelor şi cu condiţia să nu existe motive de suspiciune, nu se identifică nicio persoană în conformitate cu pct. 1 sau în cazul în care există orice îndoială că persoana identificată este beneficiarul real, persoana fizică care ocupă o funcţie de conducere de rang superior, şi anume:
  - administratorul/administratorii,
  - membrii consiliului de administraţie/supraveghere,
  - directori cu competenţe delegate de la administratorul/consiliul de administraţie,
  - membrii directoratului.

- Entităţile raportoare ţin evidenţa măsurilor luate în vederea identificării beneficiarilor reali, precum şi a dificultăţilor întâmpinate în procesul de verificare a identităţii beneficiarului real.

33

Reguli distincte pentru

- Fiducii sau construcţii juridice similar
- Persoane fără scop lucrative
- + Altele

34

34

Declarația privind beneficiarul real

+ Sanctiuni pentru nedeclarare!

35

Persoanele juridice supuse obligației de înregistrare în registrul comerțului - 1

- Persoanele juridice care se înregistreaza în registrul comerţului, precum si regiile autonome, companiile şi societăţile naţionale şi societăţile deţinute integral sau majoritar de stat, depun o declarație privind beneficiarul real, în Registrul central organizat la nivelul ONRC, în următoarele situații:
  a) la înmatriculare ŞI
  b) ori de câte ori intervine o modificare a beneficiarului real sau a datelor de identificare ale beneficiarului real.
- În plus, persoanele juridice care se înregistreaza în RC care au în structura acţionariatului entităţi înmatriculate/înregistrate şi/sau care au sediul fiscal în jurisdicţii necooperante din punct de vedere fiscal şi/sau în jurisdicţii cu grad înalt de risc de spălare a banilor şi/sau de finanţare a terorismului şi/sau în jurisdicţii aflate sub monitorizarea organismelor internaţionale relevante, pentru risc de spălare a banilor/finanțare a terorismului, depun și o **declarație ANUALĂ**, in termen de 15 zile de la aprobarea situatiilor financiare anuale.

36

Persoanele juridice supuse obligației de înregistrare în registrul comerțului - 2

- Termenul pentru depunerea declaraţiei este de 15 zile de la data la care a intervenit modificarea.
- Declaraţia privind beneficiarul real este dată de reprezentantul legal al persoanei juridice, pe proprie răspundere și cuprinde:
  - datele de identificare ale beneficiarului real (numele, prenumele, data şi locul naşterii, codul numeric personal, seria şi numărul actului de identitate, cetăţenia, domiciliul sau reşedinţa)
  - modalitatea în care se exercită deținerea sau controlul asupra persoanei juridice.

37

Reguli distincte pentru

- Persoanele juridice fara scop lucrative
- Fiduciile si constructiile juridice similar acestora

38

38

Obligatii ale entitatilor raportoare (instituțiile de credit sau financiare, expertii contabili, auditorii, avocații, etc.)

1. De a identifica și a verifica identitatea beneficiarilor reali ai clienților lor, în momentul aplicării măsurilor de cunoaștere a clientelei, respectiv înainte de inițierea relației de afaceri, la revizuirea periodică a datelor deținute despre clienți, ori de câte ori apar modificări în structura de proprietate a clienților și în cazul efectuării tranzacțiilor ocazionale în valoare de cel puţin echivalentul în lei a 15.000 euro, indiferent dacă tranzacţia se efectuează printr-o singură operaţiune sau prin mai multe operaţiuni care au o legătură între ele.

2. De a adopta masuri corespunzatoare pentru a se conforma cu aceste cerinte legale, inclusiv pentru a înţelege structura de proprietate şi de control a clientului.

3. De a implementa reglementările sau instrucţiunile sectoriale emise de autorităţile competente în aplicarea unei anumite categorii de măsuri de cunoaştere a clientelei, iar atunci când entitatea raportoare nu este în măsură să aplice măsurile de cunoaştere a clientelei, aceasta nu trebuie să deschidă contul, să iniţieze ori să continue relaţia de afaceri sau să efectueze tranzacţia ocazională şi trebuie să aplice masurile prudențiale impuse de Lege.

39

Informațiile minime despre beneficiarul real

a) natura relaţiei care a generat calificarea în această calitate;

b) numele şi prenumele;

c) data şi locul naşterii;

d) codul numeric personal sau, dacă este cazul, un alt element unic de identificare similar;

e) ţara în care locuieşte;

f) cetăţenia;

g) natura activităţii pe care o desfăşoară;

h) încadrarea în categoria persoanelor expuse public sau deţinerea calităţii de persoană expusă public, ca membru al familiei persoanei expuse public sau ca persoană cunoscută ca asociat apropiat al unei persoane expuse public.

40

Verificarea beneficiarilor reali

- Entitățile raportoare trebuie **sa consulte registrul central** sau **să solicite clientului dovada depunerii declarației beneficiarului real**, la **inițierea/continuarea relației de afaceri**.
- Documentele și informațiile furnizate entitatilor raportoare, sunt analizate și, în situația în care **sunt identificate discrepanțe** între declarațiile din registrele centrale privind beneficiarii reali și rezultatul analizei **entităților raportoare**, acestea **au obligația de a informa** cu privire la aceste discrepanțe **autorităților publice** ce gestionează respectivele registre.
- Daca **entitățile raportoare constată lipsa** informațiilor cu privire la **beneficiarului real, pot informa autoritățile** care gestionează registrele beneficiarilor reali cu privire la această situație. Până la remedierea situatiei de catre autoritati, în cazul în care au fost informaate, entitățile raportoare vor aplica măsurile de cunoaştere a clientelei referitoare la beneficiari reali pe baza datelor sau informaţiilor obţinute din surse independente.

41

Valabilitate documentatie

- Deoarece documentarea procesului de cunoastere a clientelei aplicat de entitatile raportoare e laborioasa si trebuie sa fie recenta in raport cu momentul aplicarii masurilor de cunoastere a clientei (**nu mai vechi de 6 luni in cazul entitatilor nerezidente si 30 de zile in cazul celor rezidente**), se recomanda ca persoanele juridice sa prezinte entitatilor raportoare aceste documentatii de indata ce depun la autoritatile de stat ce gestioneaza registrele nationale, declaratiile anuale.
- In caz contrar, avand in vedere ca verificarile entitatilor raportoare trebuie sa se desfasoare pe baza unor documentatii recente, acestea pot solicita refacerea acestor documentatii.

42

Persoana expusa politic - PEP

43

PEP-urile sunt persoanele fizice care exercită sau au exercitat **funcţii publice importante**:

- şefi de stat, şefi de guvern, miniştri şi miniştri adjuncţi, secretari de stat;
- membri ai Parlamentului,ai unor organe legislative centrale similare;
- membri ai organelor de conducere ale partidelor politice;
- membri ai curţilor supreme, ai curţilor constituţionale sau ai altor instanţe judecătoreşti de nivel înalt;
- membri ai organelor de conducere din cadrul curţilor de conturi sau membrii organelor de conducere din cadrul consiliilor băncilor centrale;
- ambasadori, însărcinaţi cu afaceri şi ofiţeri superiori în forţele armate;
- membrii CA, ai consiliilor de supraveghere, persoanele care deţin funcţii de conducere ale RA, societăţilor cu capital majoritar de stat şi CN;
- directori, directori adjuncţi şi membri ai CA sau membrii organelor de conducere din cadrul unei organizaţii internaţionale.

44

Lista cu PEP

- https://www.integritate.eu/Home/LISTA-FUNC%C8%9AIILOR-PUBLICE-IMPORTANTE.aspx

Agenţia Naţională de Integritate întocmeşte lista cu funcţiile publice importante prevăzute în legislaţia naţională

45

În cazul în care clientul (asociați/administratori) sau beneficiarul real este o PEP sau un membru al familiei ori un asociat apropiat al unei PEP, contabilii trebuie să efectueze următoarele **proceduri suplimentare**:

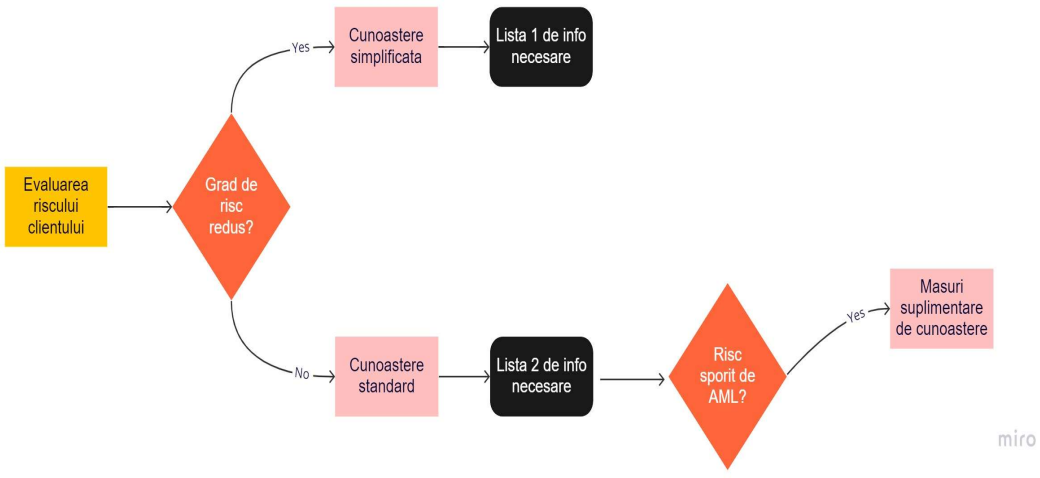
- ✓ obținerea aprobării conducerii superioare pentru stabilirea (sau continuarea, în cazul clienților existenți) unor astfel de relații de afaceri
- ✓ luarea unor măsuri rezonabile pentru a determina sursa averii și a fondurilor
- ✓ efectuarea unei monitorizări continue **extinse** a relației de afaceri

46

Cunoașterea clientului si procedura de acceptare a clientilor noi / de continuare a relatiilor de afaceri

47

Masurile de cunoastere a clientului



48

Cunoastere standard – Cand?

- ✓ la stabilirea unei relaţii de afaceri;
- ✓ la efectuarea tranzacţiilor ocazionale în valoare de minim 15.000 euro (o operaţiune sau mai multe cu legătură între ele);
- ✓ când există suspiciuni de spălare a banilor sau de finanţare a terorismului, indiferent de incidenţa prevederilor derogatorii de la obligaţia de a aplica măsurile de cunoaştere a clientelei şi de valoarea operaţiunii.
- ✓ dacă există îndoieli privind veridicitatea sau suficienţa informaţiilor de identificare deja deţinute despre client sau beneficiarul real.
- ✓clienţilor existenţi, în funcţie de risc sau atunci când circumstanţele relevante privind clientul se schimbă.

49

Ce date documentam pentru identificarea clienţilor şi a beneficiarilor reali?

a) în cazul persoanelor fizice - toate datele de stare civilă prevăzute în documentele de identitate prevăzute de lege;

b) în cazul persoanelor juridice - datele cuprinse în actele constitutive sau certificatul de înmatriculare şi datele reprezentantului legal al persoanei juridice care încheie contractual.

În cazul persoanelor juridice străine va fi solicitată şi o traducere în limba română a documentelor, legalizată în condiţiile legii.

c) datele şi informaţiile prevăzute în reglementările sectoriale aplicabile.

50

Masuri simplificate de cunoastere a clientelei

- ✓Exclusiv pentru clienţii încadraţi la un grad de risc redus.
- ✓Încadrarea într-un grad de risc redus se realizează prin evaluarea globală a tuturor factorilor de risc identificaţi şi luând în considerare cel puţin următorii factori caracteristici:
- ✓Entităţile raportoare au obligaţia sa se asigure că relaţia de afaceri sau tranzacţia ocazională prezintă un grad de risc redus, determinat cel puţin pe baza factorilor anteriori.
- ✓Entităţile raportoare efectuează, în toate cazurile, monitorizarea adecvată, documentată şi formalizată a tranzacţiilor şi relaţiilor de afaceri pentru a permite depistarea tranzacţiilor neobişnuite sau suspecte.

51

Cunoastere extinsa

- Documente care atesta sursa veniturilor
- Aprobari de la conducere pentrud erularea tranzactiei
- Monitorizare continua

52

52

Tranzactii suspecte

53

53

Examinarea contextului şi scopului tranzacţiilor

a) sunt tranzacţii complexe;

b) sunt tranzacţii cu valori neobişnuit de mari;

c) nu se încadrează în tiparul obişnuit;

d) nu au un scop economic, comercial sau legal evident.

- Entităţile raportoare au obligaţia să crească gradul şi natura monitorizării relaţiei de afaceri în scopul de a stabili dacă respectivele tranzacţii sau activităţi sunt suspecte.

54

Sisteme de detectare a tranzacţiilor neobisnuite

- Profesionistul contabil implementează la nivel intern sisteme de detectare a tranzacţiilor complexe şi a celor neobişnuite, inclusiv din perspectiva valorii şi a modului de realizare a tranzacţiilor raportat la profilul de risc al clientului. Sistemele de detectare cuprind parametri şi tipare ce delimitează tranzacţiile obişnuite derulate, cum ar fi:

  a) praguri valorice per tip de client şi niveluri de risc;
  b) categorii de produse şi servicii;
  c) activitatea / ocupaţia clientului;
  d) sursa declarată a fondurilor/activelor clientului.

55

Indicatori pentru detectarea tranzacţiilor suspecte sau neobişnuite

a) clienţi care fac eforturi neobişnuite pentru a se împrieteni cu angajaţii profesionistului contabil;
b) clienţi care furnizează documente suspecte a fi false (inclusiv documentele de identitate) sau informaţii neadevărate;
c) dificultatea aplicării măsurilor de cunoaştere a clientelei, cum ar fi următoarele situaţii:
- clienţi circumspecţi în a furniza documentele de identitate;
- clienţi care insistă să fie identificaţi cu nume care nu apare în documentele de identitate sau după poreclă;

d) clienţi care realizează tranzacţiile în contul sau în numele altei persoane, în afara unei relaţii de reprezentare legale;
e) clienţi care solicită personalului ca tranzacţiile efectuate să nu fie înregistrate în evidenţele societăţii sau să fie înregistrate într-un mod manipulator;
f) clienţi care efectuează tranzacţii semnificativ mai mari decât cele uzuale;
g) clienţi care efectuează tranzacţii care par a fi disproporţionate raportat la situaţia financiară sau veniturile dovedite conform documentelor care atestă sursa fondurilor.

56

Activitatea de monitorizare

- ✓ valoarea și frecevența tranzacţiilor în numerar, printr-o singură operațiune sau prin operațiuni legate între ele, de minimum 10.000 euro, derulate de client, sau altă valoare mai mică, stabilită prin procedurile proprii;
- ✓ volumul tranzacţiilor;
- ✓ complexitatea tranzacţiilor;
- ✓ tranzacţiile care nu se încadrează în scopul economic, comercial şi legal, din perspectiva activităţii derulate de client, a ocupaţiei sale şi a sursei declarate a fondurilor;
- ✓ informaţii privind profilul clientului (cetăţenie, rezidenţă, locul naşterii, domiciliul/reşedinţa/alte adrese, ocupaţia, sursa fondurilor/activelor clientului, date despre beneficiarul real al fondurilor şi/sau al câştigurilor, nivelul de risc alocat clientului);
- ✓ informaţii primite din partea autorităţilor cu privire la client;
- ✓ informaţii suplimentare obţinute din surse externe independente şi deschise;
- ✓ indicatori sau tipologii de tranzacţii suspecte prezentate public de ONPCSB

57

Repere pentru tranzacții suspecte – auditori, contabili, evaluatori, consultanți

Exemple de situații cu RISC RIDICAT:

- ➢ Prestări de servicii care ar putea facilita disimularea adevăratei naturi sau ascunderea produselor infracțiunii;
- ➢ Suspectarea că activele tranzacționate de client constituie rezultatele unei activități infracționale sau legate de finanțarea terorismului;
- ➢ Lipsa informațiilor suficiente privind sursa averii/fondurilor cilenților și a beneficiarilor reali;
- ➢ Utilizarea de către client în condiții ambigue a societăților off-shore/scoică fără motive rezonabile fiscale, de afaceri, economice sau de altă natură;
- ➢ Utilizarea aparent nejustificată a aranjamentelor informale, cum ar fi memrii familiei sau prieteni/apropiați numiți oficial administratori/reprezentanți, fără nicio legătură cu activitatea, atribuțiile lor fiind delegate altor persoane;
- ➢ Clienții par să acționeze după instrucțiunile unei persoane din umbră sau evită comunicarea directă sau oferă instrucțiuni evazive;

58

Repere pentru tranzacții suspecte – auditori, contabili, evaluatori, consultanți

Exemple de situații cu RISC RIDICAT:

- Accelerarea fără motiv a finalizării tranzacției, făcând imposibilă sau dificilă evaluarea corectă și eficientă a riscurilor de SB/FT;
- Dispunerea de fonduri disproporționate față de informațiile rezultate din cunoașterea clientelei (vârstă, venit, ocupație, avere);
- Modificări bruște ale instrucțiunilor stabilite anterior cu profesionistul, fără explicații;
- Schimbarea mijloacelor de plată în ultima clipă fără justificare, fără transparență;
- Insistența clienților fără explicații rezonabile de a efectua tranzacții exclusiv prin active virtuale pentru a păstra anonimatul;
- Oferte de plăți pentru serviciile prestate neobișnuit de mari;
- Valori prea ridicate sau tranzacții prea ample față de clienți cu profil similar;

59

Repere pentru tranzacții suspecte – auditori, contabili, evaluatori, consultanți

Exemple de situații cu RISC RIDICAT:

- Tranzacții, structuri, locație geografică, activități internaționale care nu sunt în concordanță cu experiența anterioară a profesionistului sau situația economică a clientului;
- Solicitarea clientului ca profesionistul să ofere consiliere sau să pună în aplicare aranjamente care au scopul de a săvârși sau ascunde infracțiuni;
- Solicitarea transferului sediului într-o jurisdicție fără activitatea economică reală, pentru a ascunde beneficiarul real;
- O creștere a volumului activității bruscă și rapidă, fără explicații clare;
- Schimbarea frecventă nejustificată sau suspectă a conducerii clientului;
- Reticență în furnizarea informațiilor necesare profesioniștilor;

60

Repere pentru tranzacții suspecte – auditori, contabili, evaluatori, consultanți

Exemple de situații cu RISC RIDICAT:

- Solicitarea unor servicii fără a furniza toate informațiile relevante necesare;
- Transferuri efectuate într-un timp foarte scurt (neobișnuit) de active imobiliare sau bunuri de valoare mare, fără motive legale, fiscale, de afaceri, economice, etc.;
- Transferuri de la terți necunoscuți și fără relații de asociere și operațiuni semnificative cu numerar când nu este metodaa tipică de plată;
- Lipsa justificărilor pertinente și rezonabile pentru cuantumul contravalorii unor tranzacții;
- Solicitarea de consultanță pentru a ascunde beneficiarul real (schimbări de nume, sediu, structuri complexe de grup);
- Înființarea unui trust pentru a îngreuna identificarea beneficiarilor reali;

61

Repere pentru tranzacții suspecte – auditori, contabili, evaluatori, consultanți

Exemple de situații cu RISC RIDICAT:

- Tranzacții cu mijloace de plată neobișnuite (obiecte de artă, metale și pietre prețioase);
- Amânări aparent nejustificate a unor plăți;
- Rate ale dobânzii peste/sub cele ale pieței sau anulări repetate ale unor bilete la ordin/ipoteci sau alte instrumente de plată, înaintea scadenței convenite;
- Transferuri de bunuri cu valoare dificil de apreciat (obiecte de artă, antichități, bijuterii) fără a fi în concordanță cu activitatea;
- Transferuri succesive de active către aceeași entitate fără motiv;
- Achiziții de firme neperformante fără motiv;
- Profesionistul acționează ca împuternicit pentru a rămâne clientul în umbră;

62

Repere pentru tranzacții suspecte
– auditori, contabili, evaluatori, consultanți

Exemple de situații cu RISC RIDICAT:

- Identificarea unor tranzacții frauduloase contabilizate necorespunzător:
  - ✓ Supra/sub facturare;
  - ✓ Facturarea multiplă a aceloraşi bunuri/servicii;
  - ✓ Produse/servicii descrise fals.
- Utilizarea de credite bancare în alte scopuri sau pentru operațiuni ce par fictive sau tranzacții neconforme cu modul de obținere a veniturilor de către client.

63

Repere pentru tranzacții suspecte
– auditori, contabili, evaluatori, consultanți

Exemple de situații cu RISC SCĂZUT:

- Deținerea de informații suficiente privind natura activităților, activele clientului;
- Tranzacții unice sau lipsite de complexitate și în concordanță cu obiectul de activitate;
- Posibilitatea determinării și implementării măsurilor și controalelor rezonabile și proporționale pentru riscurile de SB/FT;
- Încadrarea clienților în categoria de risc scăzut pe seama unor politici adecvate.

64

Raportare

65

65

Principalele raportari in baza Legii nr. 129/2019

Rapoarte pentru tranzactii suspecte	Rapoarte pentru tranzactii in numerar	Neconcordante beneficiari reali
• Pentru tranzactiile suspecte ale clientului • Pentru tranzactiile suspecte proprii • Fara limita de suma • La ONPCSB • Se depune de indata	• DOAR pentru tranzactiile proprii • Peste 10,000 EUR • La ONPCSB • Se depune in termen de 3 zile	• Neconcordante ale clientilor privind beneficiarii reali • La ONRC, MJ, ANAF

66

Raport pentru tranzactii suspecte

- **Entităţile raportoare sunt obligate să transmită un raport pentru tranzacţii suspecte exclusiv ONPCSB dacă acestea cunosc, suspectează sau au motive rezonabile să suspecteze că:**

a) bunurile provin din săvârşirea de **infracţiuni** sau au legătură cu finanţarea terorismului;

sau

b) informaţiile pe care entitatea raportoare le deţine pot folosi pentru combaterea spălarii banilor.

- **Aceste rapoarte nu depind de sume!**
- **Nu se raportează plăţile în numerar ale clientului dacă nu sunt indicii de suspiciune!**

67

Alte rapoarte

- Entităţile raportoare au obligaţia de a raporta către ONPCSB tranzacţiile proprii cu sume în numerar a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a **10.000 euro**, inclusiv operaţiunile care au o legătură intre ele.

- În situaţia în care tranzacţiile sunt derulate prin intermediul unei instituţii de credit sau financiare, obligaţia de raportare revine acesteia, cu excepţia operaţiunilor din activitatea de remitere de bani.

- Rapoartele se transmit ONPCSB în maxim 3 zile lucrătoare de la efectuarea tranzacţiei.

68

Obligatii de raportare neconcordante si tranzactii cu bunuri provenite din infractiuni

- După consultarea registrelor centrale, **entităţile raportoare informează** autorităţile care gestionează aceste registre, respectiv ONRC, MJ și ANAF, **cu privire la orice neconcordanţă** între informaţiile disponibile în registrele centrale privind beneficiarii reali şi cele privind beneficiarii reali pe care le deţin.
- Cand **entităţile raportoare suspectează sau au motive rezonabile să suspecteze** că anumite **tranzacţii, operaţiuni sau activităţi** al căror obiect îl constituie **bunuri ce provin din săvârşirea de infracţiuni sau au legătură cu finanţarea terorismului şi implică persoane cu privire la care există o neconcordanţă, transmit un raport pentru tranzacţii suspecte** exclusiv **ONPCSB.**

69

Exemple IFAC

70

70

Consiliere fiscală

Cum este utilizată consilierea fiscală de către infractori?

Structurile care sunt create cu scopul diminuării legale a impozitelor pot permite, de asemenea, transferurile de active sau numerar, care ar putea include încasările din activități ilegale.

Infractorii pot pretinde că sunt persoane care doresc consiliere fiscală pentru a-și face activele inaccesibile în vederea evitării unor datorii viitoare.

Activitățile de diminuare a impozitelor legale pot aluneca, de asemenea, în zona evaziunii fiscale ilegale. Încasările din evaziunea fiscală sunt ilicite și, prin urmare, implicarea unui profesionist contabil în aceste fonduri ar putea constitui o infracțiune de spălare a banilor.

Însuși sistemul fiscal ar putea fi folosit pentru a da un caracter legitim încasărilor din activități ilegale prin plata de impozite pentru profiturile ilicite, ca și când acestea ar proveni din venituri comerciale veritabile.

Cum arată o abordare bazată pe riscuri?

În cazul prestării oricăror servicii de consiliere fiscală, un profesionist contabil trebuie să analizeze următoarele:

- Care sunt argumentele comerciale, familiale sau personale ale planificării fiscale?
- Cine va beneficia?
- Clientul are un istoric de neconformitate în ceea ce privește aspectele fiscale sau a fost investigat în legătură cu o fraudă de către autoritățile fiscale?
- Succesul probabil al planificării se bazează pe o interpretare nerealistă a legislației fiscale, de o așa natură încât există riscul ca aceasta să fie percepută drept evaziune fiscală?
- Serviciile fiscale vor implica jurisdicții considerate ca având risc ridicat în ceea ce privește spălarea banilor? – FATF publică o listă de astfel de țări.
- Serviciile fiscale vor implica înființarea unor structuri complexe care vor face dificilă identificarea beneficiarilor reali finali?

71

Consiliere fiscală

Studiu de caz privind evaziunea fiscală

Un contabil este implicat în activități de conformitate fiscală pentru un client vechi care este o persoană bogată. Contabilul solicită clientului mai multe detalii privind anumite venituri apărute în cursul anului dintr-o investiție nouă. Acesta îl pune pe contabil în legătură cu consiliera sa pentru investiții.

Atunci când contactează consiliera, aceasta îi spune „Am o analiză defalcată pe care ți-o pot trimite, ai nevoie și de detaliile conturilor bancare elveține? Aceasta este prima dată când contabilul a auzit de aceste conturi, iar veniturile aferente acestora nu au figurat niciodată pe declarațiile fiscale întocmite de contabil pentru clientul respectiv. Contabilul o întreabă pe consilieră dacă acele conturi sunt noi – răspunsul ei este „a, nu, le are de demult, le-a deschis la moartea tatălui său, acum 10 ani, și încasează veniturile aferente proprietății din Italia”.

Contabilul ridică problema conturilor elveține clientului, care spune că nu s-a gândit că era necesară includerea veniturilor din ele. Și oricum, s-a gândit că este mai bine să nu aducă banii respectivi în atenția autorităților fiscale, ca acestea să nu ceară taxe de succesiune.

Contabilul îi explică clientului că este necesară corectarea poziției – atât în ceea ce privește veniturile nedeclarate, cât și în ceea ce privește taxele de succesiune. Clientul spune că se va ocupa, dar luni mai târziu, nu s-a făcut încă nimic în ciuda solicitării, iar din declarația fiscală întocmită de contabil lipsesc veniturile din conturile elveține.

Contabilul decide că nu mai poate servi clientul, deoarece altfel l-ar ajuta pe acesta, în mod voluntar, să comită evaziune fiscală. Contabilul a depus un raport referitor la o activitate suspectă (SAR) la unitatea de informații financiare locală.

72

Consiliere fiscală

Studiu de caz privind structurarea fiscală

Unui contabil îi este prezentat un nou client de către un avocat pe care contabilul l-a întâlnit de câteva ori. Avocatul spune că dl. Xavier este un om de afaceri de succes din America de Sud care dorește consiliere în vederea structurării activelor sale înainte de a deveni rezident în jurisdicția contabilului.

Contabilul are o întâlnire introductivă cu dl. Xavier și îl întreabă despre istoricul său și despre succesul său financiar. Dl. Xavier este foarte vag și răspunde că majoritatea averii sale provine din încheierea câtorva tranzacții de succes care i-au fost prezentate de fratele lui și care au implicat servicii de intermediere pentru comerțul cu mărfuri.

Dl. Xavier spune că este foarte important ca structura creată să fie confidențială și ca nimeni să nu-l poată identifica drept proprietarul activelor, în special în țara sa de origine, unde un fost partener de afaceri al fratelui său încearcă să-i creeze probleme pretinzând că ar fi implicat într-o poveste absurdă legată de munca forțată în cadrul unor mine. Dl. Xavier spune, de asemenea, că treaba este foarte urgentă deoarece are o cerere de viză în curs.

Având în vedere lipsa de detalii din informațiile pe care dl. Xavier a fost dispus să le ofere în ceea ce privește sursa averii sale, insistența sa legată de confidențialitate și presiunea de a grăbi serviciul, contabilul decide că servirea acestui client implică un risc inacceptabil de spălare a banilor.

Contabilul a depus un raport referitor la o activitate suspectă (SAR) la unitatea de informații financiare locală.

73

Consiliere fiscală

Principalele semnale de alarmă

- O sugestie de la client sau de la ceilalți consilieri ai acestuia privind ascunderea anumitor aspecte pertinente de autoritățile fiscale, ori o sugestie privind furnizarea unor informații incorecte sau care induc în eroare.
- Un caracter secret nejustificat al aranjamentelor, care depășește nivelul normal de confidențialitate, sau angajamente contractuale neobișnuite.
- Principalii beneficiari reali ai activelor sau entităților implicate sunt neclari.
- Legături cu persoane expuse politic.
- Articole de presă negative referitoare la client sau asociații săi.

Când trebuie să spuneți nu?

- Dacă este clar că un client încearcă să comită o evaziune fiscală, ori să mintă sau să inducă în eroare autoritățile fiscale. Profesioniștii contabili trebuie să se conformeze tuturor legilor și reglementărilor relevante și să nu se asocieze cu informații care induc în eroare.
- Dacă sunteți îngrijorat că un client folosește aparența unei diminuări fiscale ca acoperire pentru intenția sa reală de a transfera încasările ilicite prin intermediul unei structuri corporative sau al unei altfel de structuri.

Depunerea unui raport referitor la o activitate suspectă („SAR")

Dacă suspectați că un client a comis o evaziune fiscală sau ar putea deține încasări din activități ilegale, ar trebui să raportați suspiciunile dvs. ONPCSB.

74

Studiu de caz
Steaua Polara

75

Despre societate

- SC Steaua Polara SRL (SP) este o societate care activeaza in domeniul imobiliar. Societatea, care are 2 actionari persoane fizice, unul casatorit cu seful unui partid politic, cumpara terenuri si construieste imobile. Pana la momentul in care membrul de familie al asociatului a ajuns sef de partid, societatea a avut vanzari modeste, care au generat pierderi. Ulterior, activitatea a crescut surprinzator.
- Pentru a-si finanta activitatea, societatea incaseaza bani de la clienti care, in baza unei promisiuni de vanzare-cumpare, platesc avansuri de pana la 100% din pretul apartamentelor aflate in stadiu de proiect.
- In ultimul an, SP si-a intensificat reclamele si, in consecinta, a inregistrat prin transfer bancar incasari de peste 900 milioane lei.

76

Informatii relevante

- In perioada mentionata, in numeroase ocazii, in extrasul de cont au aparut operatiunile:
  - Extrageri de numerar cu denumirea “sume destinate salariilor”, in valoare de 9,900 lei. In total - mii de tranzactii. SP are un numar redus de salariati care isi primesc banii prin transfer bancar;
  - Parte din extrageri sunt facute la ghiseu de o persoana fara vreo calitate in firma;
  - Plati de “salarii” catre o persoana cu acelasi nume de familie ca unul dintre actionari, persoana care nu este angajata firmei;
  - Plati de “dividend” catre cei doi actionari, in ciuda faptului ca societatea raporteaza pierderi curente si reportate inseminate;
  - Cheltuieli in magazine de lux (Gucci, Hermes, Rolex), pentru care nu exista documente justificative;
  - Plati de “avansuri” catre societati afiliate cu care nu exista contracte comerciale care sa ateste existenta unei relatii comerciale;
  - Plati ale unor “facturi” care nu exista in evidenta contabila;
  - “Restituri de imprumut” catre parti afiliate, in conditiile in care nu exista contracte de imprumut intre SP si partile afiliate.
- Conform evidentei contabile, soldul de casa este de 20 milioane lei.

77

Pozitia societatii

- La confruntarea celor doi actionari, care sunt si administrator ai afacerii, raspunsurile primite au fost:
  - Numerarul extras a fost folosit pentru a achita diverse sume furnizorilor care nu doreau sa elibereze o factura. Unul dintre actionari sugereaza sa se inregistreze suma pe contul 461 si sa se treaca, ulterior, pe cheltuieli. Evident – nedeductibile.
  - Platile catre societatile afiliate, regasite sub denumirea de “avansuri” sau “rambursare imprumut” sunt veritabile imprumuturi acordate partilor afiliate pentru a-si desfasura activitatea. Nu exista contracte in acest sens.
  - Cheltuielile din magazine de lux, fara documente justificative, de pe cardul unuia dintre actionari – s-a sugerat trecerea lor pe cheltuieli nedeductibile.
  - Dupa lungi insistente, unul dintre actionari a adus facturi pentru tranzactiile denumite “Plata factura” pentru materii prime si materiale pe care v-a sugerat sa le treceti direct pe costul de productie, la inventar acestea neaparand.
  - Sumele existente in casierie – s-a sugerat trecerea lor, cu celeritate, pe venituri din alte surse ale actionarilor.

78

Discutie

- Ce responsabilitati ar avea un expert contabil/societate de expertiza contabila angajata pe baza de contract pentru a tine contabilitatea si a intocmi situatiile financiare?
- Ar avea un expert contabil obligatia sa stie ca o situatie precum cea prezentata indica suspiciuni de spalare a banilor?
- Ar fi similare celor anterioare responsabilitatile unui expert contabil/contabil autorizat angajat cu CIM la Steaua Polara?
- Ar exista vreo diferenta in raspuns daca SC Steaua Polara SRL ar fi entitate raportoare potrivit legii nr. 129/2019?
- Daca ar exista siguranta ca bancile depun rapoartele cerute de lege (doar daca li se par tranzactiile suspecte) – ar exista vreo diferenta in raspunsul dat?
- Ce alte informatii ar mai fi relevante?

79

NOCLAR (NECONFORMITATE CU LEGISLAȚIA ȘI REGLEMENTĂRILE)

DIN PARTEA 3 A CODULUI

80

Context general

- NOCLAR din Codul IESBA obligă contabilii să reacționeze etic și responsabil atunci când constată sau suspectează **încălcări ale legilor/reglementărilor** de către clientul său sau de către angajator.
- Obiectivul principal: **protecția interesului public**, printr-o reacție adecvată și responsabilă la astfel de situații.
- Ce trebuie sa faca? Să analizeze, să raporteze intern, să escaladeze dacă e nevoie, și, în cazuri grave, să informeze autoritățile sau să se retragă, având mereu în centru **interesul public**.
- Reglementările vizate sunt cele care au impact semnificativ asupra situațiilor financiare sau asupra entității (de ex.: fraudă, spălare de bani, corupție, evaziune fiscală, siguranța publică, protecția mediului).

81

Principii cheie în NOCLAR

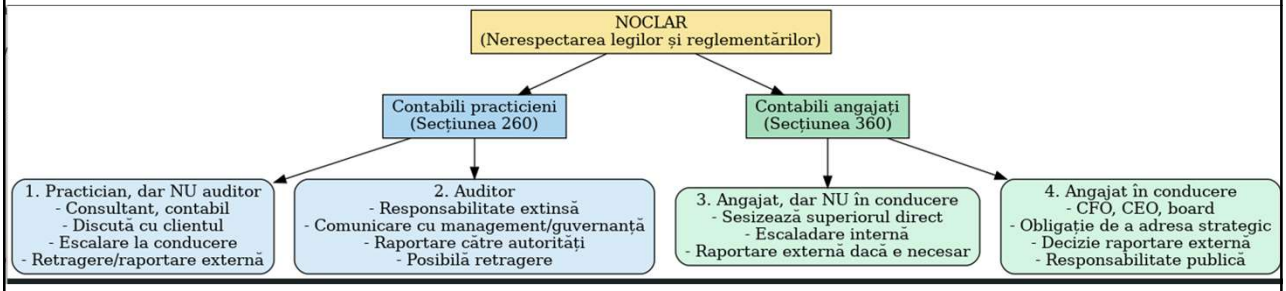
- **Diligență profesională** – contabilii trebuie să investigheze rezonabil, dar nu să joace rolul de anchetatori legali.
- **Judecată etică** – decizia de a raporta extern ține de evaluarea riscului și interesului public.
- **Echilibru între confidențialitate și interes public** – confidențialitatea clientului/angajatorului nu este absolută.
- **Protejarea interesului public** – scopul final al secțiunilor NOCLAR.

82

82

Secțiuni principale NOCLAR în Codul IESBA

- Codul etic are capitole dedicate, în funcție de **rolul profesionistului contabil**:



83

83

Pentru contabili practicieni (auditori, consultanți externi)

- **Identificare:** dacă există suspiciuni de NOCLAR, profesionistul trebuie să înțeleagă natura și circumstanțele.
- **Discuție internă:** comunică cu nivelul adecvat de management sau guvernanță al clientului (comitet de audit, board).
- **Escaladare:** dacă problema nu se rezolvă, poate fi necesară raportarea către un nivel superior (de ex. autorități de reglementare).
- **Confidențialitate:** încălcată doar în măsura în care legea sau interesul public o cere.
- **Dreptul/obligația de retragere:** dacă situația rămâne nerezolvată, profesionistul poate decide să înceteze relația profesională.

84

84

Pentru contabili angajați

- **Responsabilitate directă:** trebuie să acționeze dacă descoperă NOCLAR în cadrul angajatorului.
- **Pași interni:** ridică problema în interiorul organizației (superior direct, conducere, board, audit intern).
- **Escaladare externă:** în lipsa acțiunii, poate sesiza autoritățile relevante, conform legii sau standardelor profesionale.
- **Protecție:** Codul recunoaște posibile represalii, dar subliniază obligația morală de a acționa în interes public.

85

85

REACȚIA LA CAZURILE DE NECONFORMITATE CU LEGISLAȚIA ȘI REGLEMENTĂRILE

- O amenințare de interes propriu sau intimidare la adresa conformității cu principiile integrității și conduitei profesionale este generată atunci când Profesionistul contabil află despre neconformitate sau de suspiciunea de neconformitate cu legislația și reglementările.
- Pe parcursul furnizării unui serviciu profesional pentru un client, Profesionistul contabil ar putea întâlni sau îi pot fi aduse la cunoștință cazuri de neconformitate sau suspiciuni de neconformitate. NOCLAR oferă îndrumare contabilului în evaluarea implicațiilor problemei și căile posibile de acțiune atunci când rezolvă cazurile de neconformitate sau suspiciune cu:

  (a) Legislația și reglementările recunoscute în general ca având un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale clientului; și

  (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentării informațiilor în situațiile financiare ale clientului, dar a căror respectare poate fi fundamentală pentru aspectele operaționale ale activității clientului, pentru capacitatea acestuia de a-și continua activitatea sau pentru a evita penalizări semnificative.

86

86

Obiectivele profesionistului contabil în legătură cu neconformitatea cu legislația și reglementările

- O caracteristică distinctivă a profesiei contabile este asumarea responsabilității de a acționa în interesul public.
- Când tratează o situație de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate, obiectivele profesionistului contabil sunt:
  (a) Să respecte principiile de integritate și conduită profesională;
  (b) Prin sesizarea conducerii sau, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanța clientului, să încerce să:
    (i) Să le permită acestora să rectifice, să remedieze sau să atenueze consecințele neconformității identificate sau ale suspiciunii de neconformitate; sau
    (ii) Să împiedice apariția neconformității atunci când aceasta nu a avut încă loc; și
  (c) Să ia orice măsuri suplimentare adecvate în interesul public.

87

87

Dispoziții și materiale de aplicare

- Neconformitatea cu legislația și reglementările („neconformitatea”) include acțiuni de omisiune sau comitere, intenționate sau nu, care contravin legislației sau reglementărilor care prevalează, comise de următoarele părți:
  (a) Client;
  (b) O persoană responsabilă cu guvernanța organizației angajatoare;
  (c) Un membru al conducerii; sau
  (d) Alte persoane care lucrează pentru sau în subordinea unui client.

- NOCLAR nu tratează:
  (a) Conduita personală inadecvată care nu are legătură cu activitățile de afaceri ale clientului; și
  (b) Neconformitatea de către alte părți decât cele menționate mai sus.

88

88

Legislatie

- Atunci când întâlnește o situație de sau o suspiciune de neconformitate, profesionistul contabil trebuie sa înțeleaga prevederile legislative din tara sa și sa le respecte, inclusiv:
  - **(a)** Orice dispoziție de raportare a problemei către o autoritate adecvată; și
  - **(b)** Orice interdicție de a alerta clientul.
- O interdicție de a alerta partea relevantă ar putea rezulta, de exemplu, în baza legislației împotriva spălării banilor.

89

89

Exemple

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

90

90

Înțelegerea problemei

- Profesionistul contabil ar putea afla despre neconformitate (sau suspiciunea de) cu legislația și reglementările în cursul desfășurării misiunii, fie prin informații primite fie de la alte părți.
- Dacă auditorul angajat să efectueze un audit al situațiilor financiare identifică informații care vizează o situație de neconformitate sau o suspiciune, acesta trebuie să înțeleagă problema. Această înțelegere trebuie să includă natura neconformității (sau a suspiciunii) și circumstanțele în care aceasta a avut sau ar putea avea loc.
- Se așteaptă de la profesionistul contabil să aplice cunoștințele și expertiza și exercitarea raționamentului professional dar nu se așteaptă ca acesta să dețină un nivel de înțelegere a legislației care să depășească nivelul necesar pentru asumarea misiunii. Măsura în care o faptă constituie un caz de neconformitate este, în cele din urmă, un aspect care trebuie determinat de o instanță sau de un organism judiciar corespunzător.
- Profesionistul contabil se poate consulta, cu titlu confidențial, cu alte persoane din cadrul firmei, al unei firme din rețea sau al unui organism profesional, ori cu un consilier juridic.

91

91

Comunicarea

- Dacă profesionistul contabil identifică sau suspectează că a avut loc sau ar putea avea loc o situație de neconformitate, acesta trebuie să discute problema cu nivelul de conducere adecvat și cu persoanele responsabile cu guvernanța, dacă este cazul.
- Nivelul de conducere adecvat este în general cel puțin cu un nivel mai sus decât persoana sau persoanele efectiv sau potențial implicate în problemă.
- Profesionistul contabil poate avea în vedere și, de asemenea, discuta problema cu auditorii interni.
- Dacă consideră că, în caz de neconformitate sau suspiciune de neconformitate, conducerea este implicată, profesionistul contabil trebuie să discute problema cu persoanele responsabile cu guvernanța.

92

92

Comunicarea

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

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

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

  (c) A sesiza problema către o autoritate corespunzătoare atunci când legislația sau reglementările impun acest lucru sau atunci când se consideră necesar în interesul public.
- Profesionistul contabil trebuie să analizeze dacă persoanele responsabile cu guvernanța sau conducerea clientului își înțeleg responsabilitățile legale sau de reglementare în ceea ce privește neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate.
- În cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanța nu își înțeleg responsabilitățile legale sau de reglementare în ceea ce privește problema, profesionistul contabil ar putea sugera surse adecvate de informații sau să obțină consiliere juridică.

93

93

Comunicarea catre auditul grupului

- Când identifică un caz de neconformitate sau o suspiciune de neconformitate legată de componenta unui grup, auditorul trebuie să comunice problema SI partenerului de misiune la nivelul grupului, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis de legislație sau reglementări:

  (a) Contabilului îi este solicitat, în scopul realizării unui audit al situațiilor financiare ale grupului, de către echipa misiunii grupului să efectueze lucrări ce vizează informațiile financiare aferente unei componente; sau

  (b) Contabilul este angajat să efectueze un audit al situațiilor financiare ale unei componente, în alte scopuri decât auditul grupului, de exemplu, pentru un audit statutar.
- Această dispoziție de comunicare se aplică, indiferent dacă firma partenerului de misiune la nivelul grupului sau rețeaua este aceeași sau este diferită de firma sau rețeaua profesionistului contabil.

94

94

Comunicarea cu auditorul componentelor

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

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

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

- Dacă neconformitatea sau suspiciunea ar putea fi relevantă pentru una sau mai multe din componente, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să măsurile necesare pentru a comunica problema celor care efectuează lucrări legate de componente, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis de legislație sau reglementări.

95

95

Determinarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare

- Profesionistul contabil trebuie să evalueze caracterul adecvat al reacției conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanța, evaluand măsura în care:
  - Reacția este promptă.
  - Neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate au fost investigate adecvat.
  - Au fost sau sunt luate măsuri pentru a rectifica, remedia sau atenua consecințele neconformității sau suspiciunii de neconformitate.
  - Au fost sau sunt luate măsuri pentru împiedicarea comiterii oricărei neconformități atunci când aceasta nu a avut încă loc.
  - Au fost sau sunt luate măsuri adecvate pentru a reduce riscul reapariției, de exemplu a controalelor suplimentare sau de formare suplimentară.
  - Neconformitatea sau suspiciunea de neconformitate a fost sesizată unei autorități corespunzătoare atunci când este adecvat și, dacă da, măsura în care sesizarea pare a fi adecvată.

96

96

Determinarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare

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

97

97

Determinarea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare

- Acțiuni suplimentare:
  - Sesizarea problemei către o autoritate adecvată, chiar dacă nu există o dispoziție legală sau de reglementare care impune acest lucru.
  - Retragerea din misiune și din relația profesională acolo unde este permis de legislație sau reglementări.
- **Retragerea din misiune și din relația profesională nu înlocuiește luarea altor măsuri** care ar putea fi necesare în vederea îndeplinirii obiectivelor profesionistului contabil conform prezentei secțiuni. Totuși, în unele jurisdicții ar putea exista limitări cu privire la acțiunile suplimentare disponibile contabilului.

98

98

Comunicarea cu profesionistul contabil urmator

- Atunci când auditorul s-a retras din relația profesională, trebuie, la solicitarea auditorului nou propus, să furnizeze către ultimul toate faptele relevante și alte informații care vizează neconformitatea sau suspiciune de neconformitate identificată. **Contabilul precedent trebuie să facă acest lucru, chiar și în situațiile în care clientul nu reușește sau refuză să acorde contabilului precedent permisiunea de a discuta afacerile clientului cu contabilului propus, exceptând cazul în care se interzice prin legislație sau prin reglementare**.
- **Daca auditorul propus nu reușește să comunice cu auditorul precedent, contabilul propus** trebuie să ia măsuri rezonabile pentru a obține informații cu privire la circumstanțele schimbării desemnării prin alte mijloace (cum ar fi intervievarea părților terțe sau investigațiile de fond cu privire la structurile de conducere sau persoanele responsabile cu guvernanța clientului).

99

99

Determinarea măsurii în care o problemă trebuie sesizată unei autorități adecvate

- Sesizarea problemei către o autoritate adecvată ar fi interzisă dacă această acțiune ar fi contrară legislației sau reglementărilor. Altfel, scopul sesizării este de a permite autorității adecvate să declanșeze investigarea problemei respective și demararea unor măsuri în interesul public.
- Depinde de natura și amploarea prejudiciilor reale sau potențiale aduse sau care ar putea fi generate de problema respectivă asupra investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. De exemplu:
  - Entitatea este implicată în acțiuni de dare de mită (de exemplu, către oficiali guvernamentali locali sau străini în scopul obținerii unor contracte mari).
  - Entitatea este reglementată, iar problema este atât de importantă, încât poate amenința autorizația de funcționare a acesteia.
  - Entitatea este cotată la o bursă de valori și problema respectivă ar putea avea consecințe defavorabile pentru tranzacționarea echitabilă și ordonată a titlurilor de valoare ale entității sau ar putea genera un risc sistemic pentru piețele financiare.
  - Este probabil ca entitatea să vândă unele produse dăunătoare pentru sănătatea/siguranța publică.
  - Entitatea promovează pe lângă clienții săi o schemă care să îi ajute în evaziunea fiscală.

100

100

Determinarea măsurii în care o problemă trebuie sesizată unei autorități adecvate

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

101

101

Încălcarea iminentă

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

102

102

Documentarea

- Principalelor aspect intalnite in solutionarea NOCLAR

103

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

DIN PARTEA 4 A CODULUI

104

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

- Independența profesioniștilor contabili practicieni atunci când **efectuează misiuni de audit sau revizuire** este în interesul public și este **impusă de Cod**.
- Partea 4 a se aplică atât misiunilor de audit, cât și celor de revizuire. Termenii „audit", „echipă de audit", „misiune de audit", „client de audit" și „raport de audit" **se aplică în egală măsură pentru revizuire**, echipa de revizuire, misiunea de revizuire, clientul de revizuire și raportul de revizuire.
- În această Parte termenul „profesionist contabil" se referă atât la profesioniștii contabili practicieni în mod individual, cât și la firmele acestora.

105

105

Independența – ceruta pe misiuni de asigurare

Independenţa de raţiune	Independenţa de aparență
• Starea mentală care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectată de influenţe care compromit raţionamentul profesional, permiţându-i astfel unei persoane să acţioneze cu integritate şi să îşi exercite obiectivitatea şi scepticismul profesional.	Evitarea faptelor şi a situaţiilor care sunt atât de importante încât o parte terță informată şi rezonabilă, care, apreciind toate faptele specifice şi circumstanţele relevante, ar concluziona că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale firmei sau ale unui membru al echipei de audit au fost compromise.

106

106

Entități de interes public

- Unele dispoziții și materiale de aplicare reflectă nivelul interesului public în anumite entități, definite drept entități de interes public. Firmele sunt încurajate să stabilească dacă trebuie să trateze și alte entități sau anumite categorii de entități drept entități de interes public deoarece au un număr mare și o gamă variată de părți interesate. Factorii care trebuie luați în considerare includ:
  - Natura întreprinderii, cum ar fi deținerea de active într-o capacitate fiduciară pentru un număr mare de părți interesate (e.g. instituțiile financiare, cum ar fi băncile și companiile de asigurare, precum și fondurile de pensii).
  - Dimensiunea.
  - Numărul de angajați.

107

107

Regula

- O firmă care efectuează o misiune de audit trebuie să fie independentă.
- O firmă trebuie să aplice cadrul general conceptual pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței în legătură cu o misiune de audit.

108

108

Entități afiliate

- Conform definiției, **un client de audit care este o entitate cotată include toate entitățile sale afiliate**.
- Pentru toate celelalte entități, referințele la un **client de audit din această secțiune includ entitățile afiliate asupra cărora clientul deține controlul direct sau indirect**.

109

109

Firme din rețea

- **O firmă din rețea trebuie să fie independentă de clienții de audit ai celorlalte firme din cadrul rețelei**.
- Dispozițiile privind independența care se aplică unei firme din rețea se aplică oricărei entități care corespunde definiției unei firme din rețea. Nu este necesar ca entitatea să corespundă și definiției unei firme. De exemplu, un cabinet de consultanță sau un cabinet profesional de avocatură ar putea fi o firmă din rețea, fără a fi însă o firmă.

110

110

Perioada pentru care independența este obligatorie

- Independența trebuie menținută atât:
  - **(a)** Pe perioada misiunii; cât și
  - **(b)** Pe perioada acoperită de situațiile financiare.
- Perioada misiunii începe atunci când echipa de audit începe să efectueze auditul.
- Perioada misiunii se încheie atunci când se emite raportul de audit.
- Atunci când misiunea este de natură repetitivă, ea se încheie atunci când oricare dintre părți anunță că relația profesională s-a încheiat sau odată cu emiterea raportului final de audit, în funcție de care dintre aceste situații are loc ultima.

111

111

Măsuri de protecție

- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
  - Revizuirea activității de audit și a altor activități decât cele de asigurare, după caz, de către un revizor adecvat.
  - Contractarea unei alte firme din afara rețelei care să evalueze rezultatele serviciului care nu este un serviciu de asigurare sau reefectuarea serviciului care nu este un serviciu de asigurare de către o altă firmă din afara rețelei, în măsura în care este necesar pentru ca aceasta să își poată asuma responsabilitatea pentru serviciul respectiv.

112

112

Acțiuni pentru a trata încălcarea

- În funcție de importanța încălcării, exemplele de acțiuni pe care firma le-ar putea lua în considerare pentru a trata încălcarea includ:
  - Înlăturarea persoanei relevante din echipa de audit.
  - Utilizarea unor persoane diferite pentru a efectua o examinare suplimentară a activității de audit afectate sau reefectuarea acelei activități în măsura în care este necesar.
  - Recomandarea contractării de către clientul de audit a unei alte firme care să revizuiască sau să reefectueze activitatea de audit afectată, în măsura în care este necesar.
  - În cazul în care încălcarea se referă la un alt serviciu decât un serviciu de asigurare, care afectează înregistrările contabile sau o sumă înregistrată în situațiile financiare, contractarea unei alte firme pentru evaluarea rezultatelor serviciului respectiv sau reefectuarea de către o altă firmă a serviciului respectiv în măsura în care este necesar pentru a-i permite celeilalte firme să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu.

113

113

Comunicarea încălcărilor către persoanele responsabile cu guvernanța

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

  (a) Toate aspectele mentionate anterior și să obțină acordul acestora că pot fi sau au fost întreprinse acțiuni care tratează în mod satisfăcător consecințele încălcării; și

  (b) O descriere a:

  (i) Politicilor și procedurilor relevante pentru încălcarea respectivă care au fost proiectate pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă privind menținerea independenței; și a

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

Dacă persoanele responsabile cu guvernanța nu sunt de acord că acțiunile propuse de firmă tratează în mod satisfăcător consecințele încălcării, firma trebuie să ia măsurile necesare pentru încetarea misiunii de audit.

114

114

Documentare

- Firma trebuie să documenteze:
  (a) Încălcarea;
  (b) Acțiunile întreprinse;
  (c) Principalele decizii luate;
  (d) Toate aspectele discutate cu persoanele responsabile cu guvernanța; și
  (e) Orice discuții avute cu un organism profesional sau de reglementare ori cu o autoritate de supraveghere.
- Dacă firma continuă misiunea de audit, aceasta trebuie să documenteze:
  (a) Concluzia că, în conformitate cu raționamentul profesional al firmei, nu a fost compromisă obiectivitatea; și
  (b) Motivele pentru care acțiunile întreprinse au tratat în mod satisfăcător consecințele încălcării, astfel încât firma să poată emite un raport de audit.

115

115

Important – Material super util!

- https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-04/IESBA%20High%20Level%20Summary%20of%20Prohibitions_RO_Secure.pdf

116

116

ONORARII

117

Onorarii – valoare relativă. *Toți clienții de audit*

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

118

118

Onorarii – valoare relativă. *Toți clienții de audit*

- Se generează o amenințare de interes propriu sau de intimidare atunci când **onorariile generate de o firmă de la un client de audit** reprezintă un procent mare din veniturile unui partener sau unui birou al firmei.
- Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări:
  - Importanța clientului pentru partener sau birou din punct de vedere calitativ și/sau cantitativ.
  - Măsura în care recompensarea partenerului, sau a partenerilor din birou, depinde de onorariile generate de la client.
- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu sau de intimidare includ:
  - Creșterea bazei de clienți a partenerului sau a biroului în vederea reducerii dependenței față de clientul de audit.
  - Revizuirea activității de către un revizor adecvat care nu a făcut parte din misiunea de audit.

119

119

Onorarii : valoare relativă - Clienți de audit care sunt entități de interes public

- Daca clientul de audit este o entitate de interes public și, **pentru doi ani consecutivi**, **totalul onorariilor de la client și entitățile sale afiliate reprezintă mai mult de 15%** din totalul onorariilor primite de firma care exprimă o opinie asupra situațiilor financiare ale clientului, firma trebuie:

  (a) Să prezinte persoanelor responsabile cu guvernanța clientului de audit faptul că totalul acestor onorarii reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firmă; și

  (b) Să discute dacă exista acțiuni care ar putea fi o măsură de protecție pentru tratarea amenințării generate de totalul onorariilor primite de firmă de la client și, dacă da, să le aplice:

  (i) Înainte de emiterea unei opinii de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, efectuează o revizuire de control de calitate a misiunii pentru misiunea respectivă; sau un organism profesional efectuează o revizuire a misiunii respective care este echivalentă cu o revizuire de control de calitate a misiunii („o revizuire înainte de emitere"); sau

  (ii) După emiterea opiniei de audit asupra situațiilor financiare din al doilea an și înainte de emiterea unei opinii de audit asupra situațiilor financiare din al treilea an, un profesionist contabil, care nu face parte din firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, sau un organism profesional efectuează o revizuire a auditului din cel de-al doilea an care este echivalentă cu o revizuire de control de calitate a misiunii („o revizuire după emitere").

120

120

Onorarii : valoare relativă - Clienți de audit care sunt entități de interes public

- Atunci când totalul onorariilor descris anterior depaseste în mod semnificativ 15%, firma trebuie să determine dacă nivelul amenințării este atât de mare încât o revizuire după emitere nu va reduce amenințarea până la un nivel acceptabil. In acest caz, firma trebuie să asigure efectuarea unei revizuiri înainte de emitere.
- Dacă onorariile continuă să depășească 15%, firma trebuie, în fiecare an:

  (a) Să prezinte persoanelor responsabile cu guvernanța și să discute cu acestea aspectele prezentate anterior; și

  (b) Să se conformeze cu cerintele prezentate anterior.

121

121

Onorarii – restanțe

- Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu dacă o parte semnificativă din onorarii nu este plătită înainte de emiterea raportului de audit pentru anul următor. În general, se așteaptă ca firma să solicite plata unor astfel de onorarii înainte de emiterea unui astfel de raport de audit.
- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:
  - Obținerea unor plăți parțiale pentru onorariile restante.
  - Revizuirea activității efectuate de către un revizor adecvat care nu a făcut parte din misiunea de audit.
- Atunci când o parte semnificativă din onorariile datorate de un client de audit rămâne neplătită pentru o perioadă lungă de timp, firma trebuie să determine:

  (a) Dacă onorariile restante ar putea fi echivalente cu un împrumut acordat clientului; și

  (b) Dacă este adecvat ca firma să fie redesemnată sau să continue misiunea de audit.

122

122

Onorarii contingente

- Onorariile contingente sunt onorarii calculate pe o bază predeterminată în raport cu rezultatul unei tranzacții sau rezultatul serviciilor furnizate.
- O firmă nu trebuie să perceapă, direct sau indirect, un onorariu contingent pentru o misiune de audit.
- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu includ:
  - Revizuirea activității efectuate de firmă de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în efectuarea serviciului care nu este un serviciu de asigurare.
  - Obținerea acordului prealabil în scris al clientului cu privire la baza de remunerare.

123

123

Onorarii contingente

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

  (a) Onorariul este perceput de firma care își exprimă opinia asupra situațiilor financiare, iar onorariul este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă;

  (b) Onorariul este perceput de o firmă din rețea care participă la o parte importantă a auditului, iar onorariul este semnificativ sau se preconizează că va fi semnificativ pentru acea firmă; sau

  (c) Rezultatul serviciului care nu este serviciu de asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului depind de un raționament viitor sau actual cu privire la auditul unei valori semnificative din situațiile financiare.

124

124

Important! Material util

- https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2022/06/IESBA-Staff-Questions-and-Answers-Revised-Fee-related-Provisions-of-the-Code-RO.pdf

125

125

POLITICI DE EVALUARE ȘI RECOMPENSARE

126

POLITICI DE EVALUARE ȘI RECOMPENSARE

- Atunci când un membru al unei echipe de audit pentru un anumit client de audit este evaluat sau recompensat pentru vânzarea altor servicii decât cele de asigurare acelui client de audit, nivelul amenințării de interes propriu va depinde de:
  (a) Ce procent din recompensă sau din evaluare se bazează pe vânzarea unor astfel de servicii;
  (b) Rolul persoanei respective în echipa de audit; și
  (c) Măsura în care vânzarea de astfel de servicii care nu sunt servicii de asigurare influențează deciziile de promovare.
- Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu includ:
  - Revizuirea planului de recompensare sau a procesului de evaluare pentru persoana respectivă.
  - Înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- Un exemplu de acțiune care poate fi o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității membrului echipei de audit de către un revizor adecvat.
- O firmă nu trebuie să evalueze sau să recompenseze un partener cheie de audit pe baza succesului acelui partener în vânzarea de alte servicii decât cele de asigurare către clientul de audit al partenerului.

127

127

CADOURI ȘI OSPITALITATE

128

CADOURI ȘI OSPITALITATE

- Acceptarea unor cadouri sau a ospitalității din partea unui client de audit ar putea genera o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare.
- O firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit nu trebuie să accepte cadouri și ospitalitate din partea unui client de audit, cu excepția cazului în care valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

129

129

Stimulente

- Stimulente interzise prin legislație și reglementări – NU ACEEPTAM
- În multe jurisdicții există legislație și reglementări, precum cele legate de mită și corupție, care interzic oferirea și acceptarea de stimulente în anumite situații.
- Stimulente care nu sunt interzise prin legislație și reglementări – DEPINDE
- Oferirea sau acceptarea stimulentelor care nu sunt interzise prin legislație și reglementări ar putea totuși genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- Codul **nu permite unei firme**, unei firme din rețea sau unui membru al echipei de audit să accepte cadouri și ospitalitate în situațiile în care **intenția este de a influența în mod inadecvat comportamentul**, chiar dacă valoarea acestora este neînsemnată și irelevantă.

130

130

Cum decidem? Raționament profesional

- Natura, frecvența, valoarea și efectul cumulat al stimulentului.
- Plasarea în timp a momentului în care a fost oferit stimulentul în legătură cu orice acțiune sau decizie pe care ar fi putut-o influența.
- Dacă stimulentul este o practică culturală sau obișnuită în situațiile respective, de exemplu oferirea unui cadou cu ocazia unei sărbători religioase sau la nuntă.
- Dacă stimulentul este o parte auxiliară a activități profesionale, de exemplu oferirea sau acceptarea unei mese de prânz în legătură cu o întâlnire de afaceri.
- Dacă stimulentul oferit este limitat la o singură persoană sau disponibil unui grup mai extins.
- Rolurile și pozițiile persoanelor care oferă sau cărora li se oferă stimulentul.
- Dacă profesionistul contabil știe, sau are motive să creadă, că acceptarea stimulentului ar încălca politicile și procedurile organizației angajatoare a partenerului.
- Nivelul de transparență cu care este oferit stimulentul.
- Dacă stimulentul a fost impus sau solicitat de către persoana care îl primește.
- Comportamentul anterior cunoscut sau reputația celui care oferă.
- Analiza acțiunilor viitoare

131

131

Stimulente oferite cu intenția de a influența în mod necorespunzător conduita

- Nu oferim / nu incurajam pe altii să ofere, niciun cadou care este acordat/credem că este acordat pentru a influența necorespunzător conduita celui care-l primește.
- Măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:
  - Informarea conducerii superioare sau a persoanelor responsabile cu guvernanța din organizația angajatoare a profesionistului contabil sau a celui care oferă cu privire la ofertă.
  - Modificarea sau încheierea relației de afaceri cu cel care oferă.
- Eliminarea amenințărilor:
  - Refuzul sau nu de a oferi stimulentul.
  - Transferarea răspunderii, pentru orice decizie legată de afacere care implică partenerul, unei alte persoane despre care profesionistul contabil nu are niciun motiv să creadă că va fi influențat, sau perceput ca fiind influențat, în mod necorespunzător în luarea deciziei.

132

132

Masuri de protectie pentru alte stimultente considerate acceptabile

- A fi transparent cu conducerea superioară sau cu persoanele responsabile cu guvernanța organizației angajatoare a profesionistului contabil sau a partenerului cu privire la oferirea sau acceptarea unui stimulent.
- Înregistrarea stimulentului într-un registru al organizației angajatoare a contabilului sau a partenerului.
- Existența unui revizor corespunzător care nu este implicat în desfășurarea activității profesionale, care să revizuiască orice activitate desfășurată sau decizii luate de contabil în privința persoanei sau a organizației de la care contabilul a acceptat stimulentul.
- Donarea stimulentului în scopuri caritabile după primire și prezentarea corespunzătoare a informațiilor despre donație, de exemplu persoanelor responsabile cu guvernanța sau persoanei care a oferit stimulentul.
- Rambursarea costurilor stimulentului, ospitalitate de exemplu.
- Returnarea stimulentului, un cadou de exemplu, cât de repede posibil după ce, în prealabil a fost acceptat.

133

133

LITIGII EXISTENTE SAU POSIBILE

134

LITIGII EXISTENTE SAU POSIBILE

- Litigiile existente sau posibile între un client de audit și firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit ar putea avea ca rezultat poziții adverse. Aceste poziții adverse ar putea afecta măsura în care conducerea este dispusă să prezinte informații complete și ar putea genera amenințări de interes propriu și de intimidare.
- Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel amenințări includ:
  - Importanța litigiului.
  - Măsura în care litigiul are legătură cu o misiune de audit anterioară.
- Dacă litigiul implică un membru al echipei de audit, un exemplu de acțiune care ar putea elimina astfel de amenințări de interes propriu și de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- Un exemplu de acțiune care ar putea fi o măsură de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de interes propriu și de intimidare este revizuirea activității efectuate de un revizor adecvat.

135

135

INTERESE FINANCIARE

136

INTERESE FINANCIARE

- Amenințare de interes propriu.
- Un interes financiar ar putea fi deținut direct sau indirect printr-un intermediar. Invers, atunci când beneficiarul real deține controlul asupra intermediarului sau are capacitatea de a influența deciziile de investiții ale acestuia, Codul definește acel interes financiar drept un interes direct. Invers, atunci când beneficiarul real nu deține controlul asupra intermediarului sau nu are capacitatea de a-i influența deciziile de investiții, Codul definește acel interes financiar drept un interes indirect.
- Pentru a determina dacă un astfel de interes este semnificativ, ar putea fi luată în considerare valoarea netă combinată a persoanei respective și a rudelor sale imediate.
- Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului unei amenințări de interes propriu generate de deținerea unui interes financiar într-un client de audit includ:
  - Rolul persoanei care deține interesul financiar.
  - Măsura în care interesul financiar este direct sau indirect.
  - Pragul de semnificație al interesului financiar.

137

137

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

- **Cu exceptia prezentata mai jos**, următorii **nu trebuie să dețină un interes financiar direct** sau **financiar indirect semnificativ** în clientul de audit:

  (a) Firma sau firma din rețea;

  (b) Un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia;

  (c) Orice alt partener din cadrul biroului în care partenerul misiunii își desfășoară activitatea legată de misiunea de audit sau oricare dintre rudele imediate ale celuilalt partener; sau

  (d) Orice alt partener sau angajat din conducere care oferă alte servicii decât cele de audit pentru clientul de audit, cu excepția celor a căror implicare este minimă, sau oricare dintre rudele imediate ale partenerului sau angajatului respectiv.

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

  (a) Ruda imediată a primit interesul financiar ca urmare a drepturilor de angajare, de exemplu, ca parte a unor planuri de pensii sau de opțiuni pe acțiuni și, dacă este necesar, firma tratează amenințarea generată de interesul financiar; și

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

138

138

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

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

139

139

Interese financiare comune cu clientul de audit

(a) O firmă, o firmă din rețea sau un membru al echipei de audit sau oricare din rudele imediate ale acestuia nu trebuie să dețină un interes financiar într-o entitate atunci când un client de audit are, de asemenea, un interes financiar în acea entitate, cu excepția cazului în care:

(i) Interesele financiare sunt nesemnificative pentru firmă, firma din rețea, membrul echipei de audit și ruda imediată a acestuia și pentru clientul de audit, după caz; sau

(ii) Clientul de audit nu poate exercita o influență semnificativă asupra entității.

(b) Înainte ca o persoană care are un interes financiar să poată deveni un membru al echipei de audit, persoana respectivă sau ruda imediată a acestuia trebuie fie:

(i) Să cedeze interesul; fie

(ii) Să cedeze o parte suficientă din interes astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ.

140

140

Interese financiare primite în mod neintenționat

- Dacă o firmă sau un partener ori angajat al firmei, sau orice rudă imediată a acelei persoane, primește un interes financiar direct sau indirect semnificativ într-un client de audit sub formă de moștenire, cadou, ca rezultat al unei fuziuni sau în circumstanțe similare, iar deținerea interesului nu ar fi altfel permisă, atunci:

  (a) Dacă interesul este primit de către firmă sau o firmă din rețea, ori de un membru al echipei de audit sau orice rudă imediată a acestuia, interesul financiar trebuie să fie cedat imediat sau trebuie să fie cedată o parte suficientă dintr-un interes financiar indirect astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ; sau

  (b)

  (i) Dacă interesul este primit de o persoană care nu este un membru al echipei de audit sau de o rudă imediată a acesteia, interesul financiar trebuie să fie cedat cât mai curând posibil sau trebuie să fie cedată o parte suficientă dintr-un interes financiar indirect astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ; și

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

141

141

Interese financiare – comune cu un director al clientului

- Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare dacă un membru al echipei de audit sau o rudă imediată a acestuia, ori firma sau o firmă din rețea are un interes financiar într-o entitate atunci când se cunoaște faptul că un director, un responsabil sau un proprietar care controlează clientul de audit deține, de asemenea, un interes financiar în acea entitate.
- Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea membrului echipei de audit care deține interesul financiar din echipa de audit.
- Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității membrului echipei de audit de către un revizor adecvat.

142

142

Rude apropiate

- Amenințare de interes propriu - o rudă apropiată are un interes financiar direct sau indirect semnificativ în clientul de audit.
- Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unei astfel de amenințări includ:
  - Natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda apropiată.
  - Măsura în care interesul financiar este direct sau indirect.
  - Pragul de semnificație al interesului financiar din perspectiva rudei apropiate.
- Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare :
  - Cedarea de către ruda apropiată, cât mai curând posibil, a întregului interes financiar sau a unei părți suficiente dintr-un interes financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ.
  - Înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității membrului echipei de audit de către un revizor adecvat.

143

143

ÎMPRUMUTURI ȘI GARANȚII

144

ÎMPRUMUTURI ȘI GARANȚII

- Obținerea de la un client de audit sau acordarea către un client de audit a unui împrumut sau a unei garanții pentru un împrumut ar putea genera o amenințare de interes propriu.
- Pentru a determina dacă un astfel de împrumut sau o astfel de garanție este semnificativă pentru o anumită persoană, ar putea fi luată în considerare valoarea netă combinată a persoanei respective și a rudelor sale immediate.

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

145

145

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

- O firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu trebuie să accepte un împrumut sau o garanție pentru un împrumut de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția se acordă conform procedurilor, termenelor și condițiilor obișnuite de creditare.
- Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea activității de către un revizor adecvat, care nu este un membru al echipei de audit, de la o firmă din rețea care nu este un beneficiar al împrumutului.

146

146

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

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

147

147

RELAȚII DE AFACERI

148

RELAȚII DE AFACERI

- Amenințare de interes propriu sau de intimidare.
- Exemplele de relație de afaceri apropiată care rezultă dintr-o relație comercială sau un interes financiar comun includ:
  - Deținerea unui interes financiar într-o asociere în participație cu un client sau cu un proprietar care controlează, un director, un responsabil sau o altă persoană care desfășoară activități de conducere superioară pentru acel client.
  - Angajamentele privind combinarea unuia sau mai multor servicii sau produse ale firmei sau ale unei firme din rețea cu unul sau mai multe servicii sau produse ale clientului și comercializarea pachetului cu referințe la ambele părți.
  - Angajamentele privind distribuția sau comercializarea conform cărora firma distribuie sau comercializează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie sau comercializează produsele sau serviciile firmei.

149

149

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

- O firmă, o firmă din rețea sau un membru al unei echipe de audit **nu trebuie** să aibă o relație de afaceri apropiată cu un client de audit sau cu conducerea acestuia, **cu excepția cazului** în care interesul financiar este **nesemnificativ** și relația de afaceri este neimportantă pentru client sau conducerea acestuia și pentru firmă, firma din rețea sau membrul echipei de audit.

150

150

Interese comune în entități de tip închis

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

  (a) Relația de afaceri este **neimportantă** pentru firmă, firma din rețea sau persoana respectivă, după caz, respectiv pentru client;

  (b) Interesul financiar este **nesemnificativ** pentru investitor sau grupul de investitori; și

  (c) Interesul financiar nu conferă investitorului sau grupului de investitori capacitatea de a controla entitatea de tip închis.

151

151

Cumpărarea de bunuri sau servicii

- Cumpărarea de bunuri și servicii de la un client de audit de către firmă, o firmă din rețea, un membru al echipei de audit sau oricare dintre rudele imediate ale acestuia nu generează, de obicei, o amenințare la adresa independenței dacă tranzacția se încadrează în cursul normal al activității și se desfășoară în condiții obiective. Totuși, astfel de tranzacții ar putea avea o asemenea natură și magnitudine încât să genereze o amenințare de interes propriu.
- Exemplele de acțiuni care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu includ:
  - Eliminarea sau reducerea magnitudinii tranzacției.
  - Înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.

152

152

RELAȚII DE FAMILIE ȘI RELAȚII PERSONALE

153

RELAȚII DE FAMILIE ȘI RELAȚII PERSONALE

- Amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare.
- Ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare ca urmare a relațiilor de familie și a relațiilor personale dintre un membru al echipei de audit și un director, un responsabil sau, în funcție de rolul pe care îl au, anumiți angajați ai clientului de audit.
- Factorii relevanți în evaluarea nivelului unor astfel amenințări includ:
  - Responsabilitățile persoanei respective în echipa de audit.
  - Rolul rudei sau al celeilalte persoane în cadrul clientului și gradul de apropiere al relației.

154

154

Rude imediate ale unui membru al echipei de audit

- Este generată o amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare atunci când o rudă imediată a unui membru al echipei de audit este angajată într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra poziției financiare, performanței financiare sau fluxurilor de trezorerie ale clientului.
- Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel amenințări includ:
  - Poziția deținută de ruda imediată.
  - Rolul membrului echipei de audit.
- Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare este structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât membrul echipei de audit să nu trateze aspecte care intră în responsabilitatea rudei imediate /apropiate.

155

155

SALARIAT RECENT PENTRU UN CLIENT DE AUDIT

156

SERVICII (SALARIAT) RECENTE PENTRU UN CLIENT DE AUDIT

- Dacă un membru al echipei de audit a deținut recent poziția de director, responsabil sau angajat al clientului de audit, ar putea fi generată o amenințare de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate.
- Echipa de audit **nu trebuie** să includă nicio persoană care, pe parcursul perioadei acoperite de raportul de audit:

(a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al clientului de audit; sau

(b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

157

157

Servicii(SALARIAT) înaintea perioadei acoperite de raportul de audit

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

  (a) A ocupat o poziție de director sau responsabil al clientului de audit; sau

  (b) A fost un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

158

158

Servicii(SALARIAT) înaintea perioadei acoperite de raportul de audit

- Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel amenințări includ:
  - Poziția deținută de persoana respectivă în cadrul clientului.
  - Perioada de timp care a trecut de când persoana a plecat de la client.
  - Rolul membrului echipei de audit.
- Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, de autorevizuire sau de familiaritate este revizuirea activității efectuate de membrul echipei de audit de către un revizor adecvat.

159

159

POZIȚIA DE DIRECTOR SAU RESPONSABIL AL UNUI CLIENT DE AUDIT

160

POZIȚIA DE DIRECTOR SAU RESPONSABIL AL UNUI CLIENT DE AUDIT

- Ocuparea unei poziții de director sau responsabil al unui client de audit generează amenințări de autorevizuire și de interes propriu.
- Un partener sau un angajat al firmei sau al unei firme din rețea nu trebuie să ocupe o poziție de director sau responsabil al unui client de audit al firmei.

161

161

ANGAJAREA LA UN CLIENT DE AUDIT

162

ANGAJAREA LA UN CLIENT DE AUDIT

- Amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare.
- Ar putea fi generată o amenințare de familiaritate sau de intimidare dacă oricare dintre următoarele persoane au ocupat o poziție de membru al echipei de audit sau de partener al firmei sau al unei firme din rețea:
  - Un director sau un responsabil al clientului de audit.
  - Un angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

163

163

Restricții pentru foștii parteneri sau membri ai echipei de audit

- Firma trebuie să se asigure că nu rămâne nicio legătură semnificativă între firmă și:
  (a) Un fost partener care s-a alăturat unui client de audit al firmei; sau
  (b) Un fost membru al echipei de audit care s-a alăturat clientului de audit,
- dacă oricare dintre aceștia s-a alăturat clientului de audit în calitate de:
  (i) Director sau responsabil; sau
  (ii) Angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile/a situațiilor financiare ale clientului auditat.
- NU rămâne o legătură semnificativă, atunci cand:
  (a) Persoana respectivă nu are dreptul la niciun beneficiu sau nicio plată de la firmă care nu este făcut(ă) în conformitate cu angajamente fixe predeterminate;
  (b) Orice sumă datorată persoanei nu este semnificativă pentru firmă; și
  (c) Persoana respectivă nu mai participă la afacerile sau la activitățile profesionale ale firmei.

164

164

Restricții pentru foștii parteneri sau membri ai echipei de audit

- Poate fi generata o amenințare de familiaritate sau de intimidare dacă un fost partener al firmei sau al firmei din rețea s-a alăturat unui client de audit ca Director sau ca angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.
- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de intimidare includ:
  - Modificarea planului de audit.
  - Alocarea unor persoane pentru echipa de audit care să aibă suficientă experiență în legătură cu persoana care s-a alăturat clientului.
  - Revizuirea activității fostului membru al echipei de audit de către un revizor adecvat.

165

165

Restricții pentru foștii parteneri sau membri ai echipei de audit

- Factorii care sunt relevanți în evaluarea nivelului unor astfel de amenințări includ:
  - Poziția pe care a preluat-o persoana respectivă în cadrul clientului.
  - Orice legătură pe care persoana respectivă o va avea cu echipa de audit.
  - Perioada care a trecut de când persoana respectivă a făcut parte din echipa de audit sau a fost un partener al firmei sau al firmei din rețea.
  - Poziția pe care a avut-o persoana respectivă în cadrul echipei de audit, al firmei sau al firmei din rețea. Un exemplu este măsura în care persoana respectivă a avut responsabilități privind păstrarea unei legături permanente cu conducerea clientului sau cu persoanele responsabile cu guvernanța.

166

166

Membri ai echipei de audit care se angajează la un client

- Firma de audit trebuie să aibă politici și proceduri care să impună membrilor echipei de audit să informeze firma atunci când încep negocieri în vederea angajării la un client de audit.
- Este generată o amenințare de interes propriu atunci când un membru al echipei de audit participă la misiunea de audit, deși membrul respectiv al echipei de audit știe că există posibilitatea sau certitudinea de a se alătura clientului la un moment dat în viitor.
- Un exemplu de acțiune care ar putea elimina o astfel de amenințare de interes propriu este înlăturarea persoanei respective din echipa de audit.
- Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu este revizuirea de către un revizor adecvat a oricăror raționamente semnificative făcute de persoana respectivă în perioada în care a făcut parte din echipă.

167

167

Clienți de audit care sunt entități de interes public - Parteneri cheie de audit

- Dacă un fost partener cheie de audit în legătură cu un client de audit care este o entitate de interes public se alătură clientului ca:
  (a) Director sau responsabil; sau
  (b) Angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile /a situațiilor financiare ale clientului auditat,
- **independența este compromisă, cu excepția cazului** în care, după ce persoana respectivă încetează să mai fie un partener cheie de audit:
  (i) Clientul de audit a emis situații financiare auditate care acoperă o perioadă de cel puțin douăsprezece luni; și
  (ii) Persoana respectivă nu a fost un membru al echipei de audit care a audit acele situații financiare.

Exceptie, independenta nu e compromisa in cazul combinatiilor si a indeplinirii anumitor conditii.

168

168

Clienți de audit care sunt entități de interes public - Senior Partner sau Managing Partner

- Senior Partner sau Managing Partner (director executiv sau echivalentul acestuia) în cadrul firmei
- Dacă o persoană care a deținut funcția de Senior Partner sau Managing Partner (director executiv sau echivalentul acestuia) în cadrul firmei se alătură unui client de audit care este o entitate de interes public în calitate de:
  (a) Director sau responsabil; sau
  (b) Angajat aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului auditat,
- independența este compromisă, cu excepția cazului în care au trecut douăsprezece luni de când persoana respectivă a deținut funcția de Senior Partner sau Managing Partner (director executiv sau echivalentul acestuia) în cadrul firmei.
- Exceptie: combinatiilor si indeplinirea anumitor conditii

169

169

ASOCIEREA PE TERMEN LUNG A PERSONALULUI (INCLUSIV ROTAȚIA PARTENERILOR) CU UN CLIENT DE AUDIT

170

ASOCIEREA PE TERMEN LUNG A PERSONALULUI (INCLUSIV ROTAȚIA PARTENERILOR) CU UN CLIENT DE AUDIT

- Amenințări de familiaritate și de interes propriu.

171

171

Factorii care sunt relevanți în evaluarea amenințării

În legătură cu persoana respectivă:

- Durata totală a relației acelei persoane cu clientul, inclusiv dacă a existat o astfel de relație atunci când persoana respectivă făcea parte dintr-o altă firmă.
- Durata de timp în care persoana respectivă a fost un membru al echipei misiunii și natura rolurilor îndeplinite.
- Măsura în care activitatea acelei persoane este coordonată, revizuită și supravegheată de personalul de la un nivel ierarhic superior.
- Măsura în care persoana respectivă, ca urmare a nivelului său ierarhic, are capacitatea de a influența rezultatul auditului, de exemplu, prin luarea unor decizii cheie sau coordonarea activității altor membri ai echipei misiunii.
- Gradul de apropiere al relației personale a persoanei respective cu conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernanța.
- Natura, frecvența și amploarea interacțiunilor persoanei respective cu conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernanța.

172

172

Factorii care sunt relevanți în evaluarea amenințării

În legătură cu clientul de audit:

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

173

173

ASOCIEREA PE TERMEN LUNG A PERSONALULUI (INCLUSIV ROTAȚIA PARTENERILOR) CU UN CLIENT DE AUDIT

- Un exemplu de acțiune care ar putea elimina amenințările de familiaritate și de interes propriu generate de implicarea unei persoane într-o misiune de audit pentru o perioadă lungă de timp ar fi rotația acelei persoane din echipa de audit.
- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unor astfel de amenințări de familiaritate sau de interes propriu includ:
  - Modificarea rolului pe care îl are persoana respectivă în echipa de audit sau a naturii și amplorii sarcinilor realizate de aceasta.
  - Revizuirea activității persoanei respective de către un revizor adecvat care nu a fost un membru al echipei de audit.
  - Efectuarea unor revizuiri periodice independente interne sau externe ale calității misiunii.

174

174

Clienți de audit care sunt entități de interes public -Cool Off

- In ceea ce privește **auditul unei entități de interes public**, o persoană nu trebuie să acționeze în niciunul dintre următoarele roluri sau o combinație a acestor roluri pentru o perioadă mai lungă de **șapte ani cumulați** (perioada „activă”):
  (a) Partenerul misiunii;
  (b) Persoana desemnată ca responsabilă de revizuirea de control de calitate a misiunii; sau
  (c) Orice alt rol de partener cheie de audit.
- După acea perioadă activă, persoana respectivă trebuie să aibă o perioadă „de pauză”.

175

175

Perioade

Rol	Perioada maxima	Perioada de pauza
Partenerul responsabil pentru audit	**7**	**5**
Partenerul responsabil pentru controlul de calitate al misiunii	**7**	**3**
Alti parteneri cheie	**7**	**2**

176

176

Restricții asupra activităților în timpul perioadei de pauză

- Pe durata perioadei de pauză relevante, persoana respectivă nu trebuie:

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

  (b) Să ofere consultanță echipei misiunii sau clientului cu privire la aspecte tehnice sau specifice sectorului de activitate, tranzacții sau evenimente care afectează misiunea de audit (cu excepția discuțiilor cu echipa misiunii care se limitează la activitatea efectuată sau concluziile obținute în ultimul an din perioada activă a acelei persoane, în situația în care acestea rămân relevante pentru audit);

  (c) Să fie responsabilă pentru conducerea sau coordonarea serviciilor profesionale furnizate de firmă sau de o firmă din rețea clientului de audit sau pentru supravegherea relației dintre firmă sau o firmă din rețea și clientul de audit; sau

  (d) Să desfășoare alt rol sau altă activitate la care nu se face referire mai sus legat de clientul de audit, inclusiv furnizarea altor servicii decât cele de asigurare, care ar determina ca persoana respectivă:

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

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

177

177

SERVICII NON-ASIGURARE –REGULI GENERALE

178

Furnizarea mai multor servicii care nu sunt servicii de asigurare către același client de audit

- Amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și amenințări la adresa independenței.
- O firmă sau o firmă din rețea ar putea furniza mai multe servicii care nu sunt servicii de asigurare unui client de audit. În aceste circumstanțe, analizarea efectului combinat al amenințărilor generate de furnizarea acelor servicii este relevantă pentru evaluarea amenințărilor de către firmă.

179

179

Evaluarea amenințărilor

●Natura, sfera și scopul serviciului.
●Gradul de încredere acordat rezultatului serviciului ca parte a auditului.
●Mediul legal și de reglementare în care este furnizat serviciul.
●Măsura în care rezultatul serviciului va afecta aspecte reflectate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie și, dacă da:
- Măsura în care rezultatul serviciului va avea un efect semnificativ asupra SF.
- Gradul de subiectivitate implicat în determinarea valorilor adecvate sau a tratamentului adecvat pentru acele aspecte reflectate în situațiile financiare.

●Nivelul de competență al conducerii și angajaților clientului în ceea ce privește tipul de serviciu furnizat.
●Măsura în care clientul este implicat în determinarea aspectelor semnificative ale raționamentului.
●Natura și amploarea impactului serviciului, dacă există, asupra sistemelor care generează informații ce formează o parte semnificativă din:
- Registrele contabile/situațiile financiare ale clientului de audit.
- Controalelor interne ale clientului asupra raportării financiare.

●Daca clientul este o entitate de interes public.

180

180

Interdicția de asumare a unor responsabilități de conducere

- O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să își asume o responsabilitate de conducere pentru un client de audit.
- Responsabilitățile de conducere implică controlarea, conducerea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor referitoare la achiziția, repartizarea și controlul resurselor umane, financiare, tehnologice, fizice și intangibile.
- Furnizarea unui serviciu care nu este un serviciu de asigurare către un client de audit generează amenințări de autorevizuire și de interes propriu dacă firma sau firma din rețea își asumă o responsabilitate de conducere atunci când efectuează serviciul. Asumarea unei responsabilități de conducere generează, de asemenea, o amenințare de familiaritate și ar putea genera o amenințare de reprezentare deoarece firma sau o firmă din rețea devine prea strâns aliniată cu opiniile și interesele conducerii.
- Furnizarea de consiliere și de recomandări pentru a asista conducerea unui client de audit la îndeplinirea responsabilităților sale nu înseamnă asumarea unei responsabilități de conducere.

181

181

Responsabilitati de conducere

- Activități care ar fi considerate o responsabilitate a conducerii includ:
  - Stabilirea politicilor și a direcției strategice.
  - Angajarea sau concedierea angajaților.
  - Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților în ceea ce privește activitatea angajaților în cadrul entității.
  - Autorizarea tranzacțiilor.
  - Controlul sau gestionarea conturilor bancare sau a investițiilor.
  - Deciderea căror recomandări ale firmei sau ale altor terțe părți să fie implementate.
  - Raportarea către persoanele responsabile cu guvernanța în numele conducerii.
  - Asumarea responsabilității pentru:
    - Întocmirea și prezentarea SF în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
    - Proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.

182

182

REPARTIZĂRI TEMPORARE ALE PERSONALULUI

183

REPARTIZĂRI TEMPORARE ALE PERSONALULUI

- Amenințare de autorevizuire, de reprezentare sau de familiaritate.
- Exemplele măsuri de protecție :
  - Efectuarea unei revizuiri suplimentare a activității realizate de personalul împrumutat ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
  - Neincluderea personalului împrumutat în echipa de audit ar putea trata o amenințare de familiaritate sau de reprezentare.
  - Neacordarea niciunei responsabilități de audit personalului împrumutat pentru nicio funcție sau activitate desfășurată de acel personal pe perioada alocării personalului împrumutat ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
- Atunci când sunt generate amenințări de familiaritate și de reprezentare prin împrumutarea de personal de către o firmă sau o firmă din rețea unui client de audit de așa natură încât firma sau firma din rețea devine prea strâns aliniată opiniilor și intereselor conducerii, de multe ori nu sunt disponibile măsuri de protecție.

184

184

REPARTIZĂRI TEMPORARE ALE PERSONALULUI

- O firmă sau o firmă din rețea **nu trebuie să împrumute personal** unui client de audit, **cu excepția cazului** în care:
  - **(a)** Se acordă o astfel de asistență doar pentru o perioadă scurtă de timp;
  - **(b)** Personalul nu este implicat în furnizarea unor servicii care nu sunt servicii de asigurare și care nu ar fi permise de Cod; și
  - **(c)** Personalul nu își asumă responsabilități de conducere, iar clientul de audit este responsabil de coordonarea și supravegherea activităților personalului.

185

185

SERVICII DE CONTABILITATE ȘI CONTABILITATE PRIMARĂ

186

SERVICII DE CONTABILITATE ȘI CONTABILITATE PRIMARĂ

- Serviciile de contabilitate și contabilitate primară cuprind o gamă largă de servicii inclusiv:
  - Întocmirea registrelor contabile și a situațiilor financiare.
  - Înregistrarea tranzacțiilor.
  - Servicii de salarizare.
- Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Aceste responsabilități includ:
  - Determinarea politicilor contabile și a tratamentului contabil în conformitate cu politicile respective.
  - Întocmirea sau modificarea documentelor-sursă sau a datelor inițiale, în format electronic sau în alt format, evidențiind apariția unei tranzacții. Exemplele includ:
    - Formulare de comandă.
    - Evidențe de timp pentru statele de plată.
    - Comenzi de la clienți.
  - Introducerea sau modificarea înregistrărilor contabile.
  - Determinarea sau aprobarea clasificărilor tranzacțiilor pe conturi.

187

187

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

- Serviciile de contabilitate și contabilitate primară de rutină sau de natură mecanică necesită un raționament profesional redus sau nu necesită raționament profesional:
  - Întocmirea calculelor sau rapoartelor pentru statele de plată pe baza datelor furnizate de client, în vederea aprobării și plății de către client.
  - Înregistrarea tranzacțiilor recurente ale căror valori sunt ușor de determinat din documente sursă sau date inițiale, cum ar fi o factură de utilități pentru care clientul a determinat sau a aprobat clasificarea contabilă corespunzătoare.
  - Calcularea amortizării imobilizărilor, în cazul în care clientul determină politica contabilă și estimările privind durata de viață utilă și valorile reziduale.
  - Introducerea tranzacțiilor codificate de client în registrul Cartea mare.
  - Introducerea înregistrărilor aprobate de client în balanța de verificare.
  - Întocmirea situațiilor financiare pe baza informațiilor din balanța de verificare aprobată de client și întocmirea notelor aferente pe baza evidențelor aprobate de client.

188

188

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

- O firmă sau o firmă din rețea **nu trebuie să furnizeze** unui client de audit care nu este o entitate de interes public servicii de contabilitate și contabilitate primară, inclusiv servicii de întocmire a situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie sau a informațiilor financiare care constituie baza situațiilor financiare, **cu excepția** cazului în care:
  (a) Serviciile sunt de rutină sau de natură mecanică; și
  (b) Firma tratează orice amenințări generate de furnizarea unor astfel de servicii care nu sunt la un nivel acceptabil.
- Acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei amenințări de autorevizuire generate de furnizarea unor servicii de contabilitate și contabilitate primară de rutină sau de natură mecanică pentru un client de audit includ:
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

189

189

Clienți de audit care sunt entități de interes public

- Cu exceptia de mai jos, o firmă sau o firmă din rețea **nu trebuie să furnizeze** unui client de audit care este o entitate de interes public servicii de contabilitate și contabilitate primară, inclusiv servicii de întocmire a situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie sau a informațiilor financiare care constituie baza situațiilor financiare.
- **Ca o excepție**, o firmă sau o firmă din rețea **poate furniza** servicii de contabilitate și de **contabilitate primară de rutină sau de natură mecanică** pentru **diviziile sau entitățile afiliate ale unui client de audit** care este o entitate de interes public, dacă personalul care furnizează serviciile respective nu face parte din echipa de audit și:

(a) Diviziile sau entitățile afiliate pentru care se furnizează serviciul sunt nesemnificative, luate împreună, pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie; sau

(b) Serviciile se referă aspecte nesemnificative, luate împreună, pentru situațiile financiare ale diviziei sau entității afiliate.

190

190

SERVICII ADMINISTRATIVE

191

SERVICII ADMINISTRATIVE - Toți clienții de audit

- Serviciile administrative implică asistența oferită clienților în ceea ce privește sarcinile de rutină sau de natură mecanică ale acestora realizate în cursul normal al activității. Astfel de servicii necesită un raționament profesional redus sau nu necesită raționament profesional și reprezintă activități de birou.
- Exemplele de servicii administrative includ:
  - Servicii de procesare a textelor.
  - Întocmirea formularelor administrative sau statutare în vederea aprobării de către client.
  - Depunerea acestor formulare conform instrucțiunilor clientului.
  - Monitorizarea datelor statutare de depunere și informarea clientului cu privire la aceste date.

192

192

SERVICII DE EVALUARE

193

SERVICII DE EVALUARE

- Furnizarea unor servicii de evaluare pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- O evaluare cuprinde acceptarea unor ipoteze cu privire la evoluțiile viitoare, aplicarea metodologiilor și tehnicilor adecvate și combinarea ambelor procese în scopul calculării unei anumite valori sau a unui interval de valori pentru un activ, pentru o datorie sau pentru o afacere în totalitatea ei.

194

194

Toți clienții de audit

- Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor:
  - Utilizarea și scopul raportului de evaluare.
  - Dacă raportul de evaluare va fi făcut public.
  - Măsura în care clientul este implicat în determinarea și aprobarea metodologiei de evaluare și a altor probleme semnificative de raționament.
  - Gradul de subiectivitate inerent al elementului pentru evaluările care implică metodologii standard sau stabilite.
  - Măsura în care evaluarea va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
  - Extinderea și claritatea prezentărilor de informații legate de evaluare în situațiile financiare.
  - Gradul de dependență față de evenimentele viitoare de o natură care ar putea genera o volatilitate semnificativă inerentă în valorile implicate.

195

195

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

- O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze un serviciu de evaluare unui client de audit care nu este o entitate de interes public dacă:
  (a) Evaluarea implică un grad semnificativ de subiectivitate; și
  (b) Evaluarea va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.
- Acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire

196

196

Clienți de audit care sunt entități de interes public

- O firmă sau o firmă din rețea **nu trebuie să furnizeze un serviciu** de **evaluare** pentru un client de audit care este o entitate de interes public **dacă serviciul de evaluare ar avea un efect semnificativ**, individual sau agregat, pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

197

SERVICII FISCALE

198

SERVICII FISCALE

- Amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- Serviciile fiscale cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv activități cum ar fi:
  - Întocmirea declarațiilor fiscale.
  - Calcularea impozitelor în vederea întocmirii înregistrărilor contabile.
  - Planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală.
  - Servicii fiscale care implică evaluări.
  - Asistența în rezolvarea disputelor fiscale.
- Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor :
  - Caracteristicile specifice ale misiunii.
  - Nivelul de expertiză fiscală a angajaților clientului.
  - Sistemul în baza căruia autoritățile fiscale evaluează și administrează impozitul respectiv și rolul firmei sau al firmei din rețea în acest proces.
  - Complexitatea regimului fiscal relevant și gradul de raționament necesar pentru aplicarea acestuia.

199

199

Întocmirea declarațiilor fiscale -*Toți clienții de audit*

- Furnizarea de servicii de întocmire a declarațiilor fiscale nu generează de obicei o amenințare.
- Serviciile de întocmire a declarațiilor fiscale implică:
  - Asistarea clienților în legătură cu obligațiile lor de raportare fiscală prin elaborarea și compilarea informațiilor, inclusiv a valorii impozitului datorat (de obicei pe formulare standardizate) care trebuie înaintată autorităților fiscale aplicabile.
  - Consultanța cu privire la tratamentul tranzacțiilor anterioare în declarațiile fiscale și răspunsul, în numele clientului de audit, la solicitările de informații și analize suplimentare din partea autorităților fiscale (de exemplu, furnizarea de explicații și de suport tehnic pentru abordarea selectată).
- Serviciile de întocmire a declarațiilor fiscale se bazează pe informațiile istorice și implică analiza și prezentarea unor astfel de informații istorice conform legislației fiscale existente, inclusiv precedentelor și practicilor stabilite. Mai mult, declarațiile fiscale fac obiectul oricărui proces de revizuire sau de aprobare pe care autoritatea fiscală îl consideră adecvat.

200

200

Calcularea impozitelor în vederea întocmirii înregistrărilor contabile - *Toți clienții de audit*

- Realizarea calculelor pentru datoriile (sau activele) privind impozitele curente și amânate pentru un client de audit în scopul întocmirii înregistrărilor contabile care vor fi auditate ulterior de firmă generează o amenințare de autorevizuire.
- Relevanta pentru evaluarea nivelului amenințării - măsura în care calculele ar putea avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- Exemplele de măsuri de protecție :
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

201

201

Clienți de audit care sunt entități de interes public

- O firmă sau o firmă din rețea **nu trebuie** să efectueze calcule fiscale pentru datoriile (sau activele) privind impozitele curente și amânate pentru un client de audit care este o entitate de interes public în scopul întocmirii unor înregistrări contabile **care sunt semnificative** pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.
- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea amenințărilor de autorevizuire sunt, de asemenea, aplicabile atunci când se realizează calcule fiscale pentru datoriile (sau activele) privind impozitele curente și amânate pentru un client de audit care este o entitate de interes public care sunt nesemnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

202

202

Planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscal - *Toți clienții de audit*

- Planificarea fiscala/servicii de consultanță fiscală cuprind o gamă largă de servicii, cum ar fi consilierea clientului în privința structurării afacerilor sale într-un mod eficient din punct de vedere fiscal sau consilierea privind aplicarea unei legi.
- Factorii relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare:
  - Gradul de subiectivitate implicat în determinarea tratamentului adecvat pentru consultanța fiscală în SF.
  - Măsura în care tratamentul fiscal este susținut de o decizie individuală sau a fost autorizat în alt mod de autoritatea fiscală înainte de întocmirea SF.

  De exemplu, măsura în care consultanța oferită ca urmare a serviciilor de planificare fiscală și a altor servicii de consultanță fiscală:
    - Este susținută clar de o autoritate fiscală sau de un alt precedent.
    - Reprezintă o practică stabilită.
    - Are o bază în legislația fiscală care este probabil să prevaleze.
  - Măsura în care rezultatul consultanței va avea un efect semnificativ asupra SF.
  - Măsura în care eficacitatea consultanței fiscale depinde de tratamentul contabil sau de prezentarea în SFși există îndoieli în ceea ce privește caracterul adecvat al tratamentului contabil sau al prezentării conform cadrului de raportare financiară relevant.

203

203

Masuri de protectie

- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata astfel de amenințări includ:
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
  - Obținerea unei autorizări prealabile din partea autorităților fiscale ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.

204

204

Eficacitatea consultanței fiscale depinde de un anumit tratament contabil sau de o anumită prezentare

- O firmă sau o firmă din rețea **nu trebuie să furnizeze servicii de planificare fiscală** și alte **servicii de consultanță fiscală** unui client de **audit atunci când eficacitatea consultanței fiscale depinde de un anumit tratament contabil sau de o anumită prezentare în situațiile financiare** și:

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

  (b) Rezultatul sau consecințele consultanței fiscale vor avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

205

205

Servicii fiscale care implică evaluări - *Toți clienții de audit*

- Amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- O firmă ar putea efectua o evaluare exclusiv în scopuri fiscale, în care rezultatul evaluării nu va avea un efect direct asupra situațiilor financiare. Aceasta nu ar genera de obicei amenințări dacă efectul asupra situațiilor financiare **este nesemnficativ** sau dacă evaluarea face obiectul unei revizuiri externe realizate de o autoritate fiscală sau o autoritate de reglementare similară.
- Dacă evaluarea efectuată în scopuri fiscale nu face obiectul unei revizuiri externe, iar efectul este semnificativ pentru situațiile financiare, următorii factori sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor:
  - Măsura în care metodologia de evaluare este susținută de legislația sau reglementările fiscale, de alt precedent sau de practica stabilită.
  - Gradul de subiectivitate inerent în evaluare.
  - Fiabilitatea și extinderea datelor existente.

206

206

Masuri de protectie

- Acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.
  - Obținerea unei autorizări prealabile din partea autorităților fiscale ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.

207

207

Asistența în rezolvarea disputelor fiscal - *Toți clienții de audit*

- Amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor de autorevizuire sau de reprezentare generate de asistarea unui client de audit în rezolvarea disputelor fiscale includ:
  - Rolul jucat de conducere în rezolvarea disputei.
  - Măsura în care rezultatul disputei va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.
  - Măsura în care consultanța furnizată face obiectul disputei fiscale.
  - Măsura în care problema respectivă este susținută de legislația sau reglementările fiscale, de alt precedent sau de practica stabilită.
  - Măsura în care procedura se desfășoară public.
- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

208

208

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

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

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

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

- Nu-I este interzis unei firme sau unei firme din rețea să continue rolul de consultant în ceea ce privește problema audiată de un tribunal sau o instanță, de exemplu:
  - Răspunzând unor solicitări specifice de informații.
  - Relatând faptele sau depunând mărturie cu privire la activitatea desfășurată.
  - Asistând clientul în analizarea aspectelor fiscale aferente problemei respective.

209

209

AUDIT INTERN

210

SERVICII DE AUDIT INTERN

- Furnizarea unor servicii de audit intern pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire.
- Serviciile de audit intern implică asistarea clientului de audit în desfășurarea activităților sale de audit intern. Activitățile de audit intern ar putea include:
  - Monitorizarea controlului intern – revizuirea controalelor, monitorizarea funcționării lor și recomandări de îmbunătățire a acestora.
  - Examinarea informațiilor financiare și de exploatare prin:
    - Revizuirea mijloacelor utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și de exploatare.
    - Investigarea în mod specific a unor elemente individuale, inclusiv testarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor.
  - Revizuirea economiei, eficienței și eficacității activităților de exploatare, inclusiv activităților nefinanciare ale unei entități.
  - Revizuirea conformității cu:
    - Legile, reglementările și alte dispoziții externe.
    - Politicile și directivele conducerii și alte dispoziții interne.

211

211

Audit intern

- Când furnizează un serviciu de audit intern unui client de audit, firma trebuie să se asigure că:
  (a) Clientul desemnează o resursă adecvată și competentă, preferabil din cadrul conducerii superioare, care:
  (i) Să fie responsabilă permanent de activitățile de audit intern; și
  (ii) Să recunoască responsabilitatea pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.
  (b) Conducerea clientului sau persoanele responsabile cu guvernanța revizuiesc, evaluează și aprobă aria de acoperire, riscul și frecvența serviciilor de audit intern;
  (c) Conducerea clientului evaluează gradul de adecvare al serviciilor de audit intern și al concluziilor care rezultă din furnizarea acestora;
  (d) Conducerea clientului evaluează și determină ce recomandări care rezultă din serviciile de audit intern vor fi implementate și gestionează procesul de implementare; și
  (e) Conducerea clientului raportează persoanelor responsabile cu guvernanța concluziile și recomandările importante care rezultă din serviciile de audit intern.
- **Efectuarea unei părți importante din activitățile de audit intern ale clientului mărește posibilitatea ca personalul firmei sau firmei din rețea care furnizează servicii de audit intern să-și asume o responsabilitate de conducere.**

212

212

Exemplele de servicii de audit intern care implică asumarea unor responsabilități de conducere

- Stabilirea politicilor de audit intern sau a direcției strategice a activităților de audit intern.
- Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților din departamentul de audit intern al entității.
- Deciderea căror recomandări rezultate din activitățile de audit intern să fie implementate.
- Raportarea rezultatelor activităților de audit intern către persoanele responsabile cu guvernanța în numele conducerii.
- Efectuarea procedurilor care fac parte din controlul intern, cum ar fi revizuirea și aprobarea modificărilor legate de permisiunile de accesare a datelor de către angajați.
- Asumarea responsabilității pentru proiectarea, implementarea, monitorizarea și menținerea controlului intern.
- Efectuarea unor servicii de audit intern externalizate, care cuprind întreaga funcție de audit intern sau o parte substanțială a acesteia, atunci când firma sau firma din rețea este responsabilă pentru determinarea ariei de acoperire a activității de audit intern; și ar putea avea responsabilitatea unuia sau mai multor aspecte prezentate mai sus.

213

213

Clienți de audit care sunt entități de interes public

- O firmă sau o firmă din rețea **nu trebuie să furnizeze servicii de audit intern** pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă serviciile vizează:
  - **(a)** O parte importantă a controalelor interne asupra raportării financiare;
  - **(b)** Sisteme financiar-contabile care generează informații semnificative, individual sau în ansamblu, pentru registrele contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie; sau
  - **(c)** Sume sau prezentări de informații semnificative, individual sau în ansamblu, pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

214

214

SERVICII PRIVIND SISTEMELE IT

215

SERVICII PRIVIND SISTEMELE IT

- Amenințare de autorevizuire.
- Serviciile privind sistemele IT includ proiectarea sau implementarea sistemelor de hardware sau de software. Sistemele IT ar putea:
  (a) Agrega datele sursă;
  (b) Face parte din controlul intern asupra raportării financiare; sau
  (c) Genera informații care afectează registrele contabile sau situațiile financiare, inclusiv prezentările de informații conexe.
- Totuși, sistemele IT ar putea implica, de asemenea, aspecte care nu au legătură cu registrele contabile ale clientului sau cu controlul intern asupra raportării financiare sau situațiilor financiare.
- Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de autorevizuire este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

216

216

SERVICII PRIVIND SISTEMELE IT

- Furnizarea următoarelor servicii privind sistemele IT pentru un client de audit nu generează de obicei o amenințare, atâta timp cât personalul firmei sau firmei din rețea nu își asumă o responsabilitate de conducere:

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

  (b) Proiectarea sau implementarea de sisteme IT care nu generează informații care să constituie o parte importantă a registrelor contabile sau a situațiilor financiare;

  (c) Implementarea software contabil sau a unui software de raportare a informațiilor financiare standard care nu a fost dezvoltat de firmă sau o firmă din rețea dacă personalizarea necesară pentru a răspunde nevoilor clientului nu este semnificativă; și

  (d) Evaluarea și elaborarea unor recomandări cu privire la un sistem IT proiectat, implementat sau administrat de un alt furnizor de servicii sau de client.

217

217

SERVICII PRIVIND SISTEMELE IT

- Când furnizează servicii privind sistemele IT unui client de audit, firma trebuie să se asigure că:

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

  (b) Clientul deleagă responsabilitatea luării tuturor deciziilor de conducere cu privire la proiectarea și implementarea sistemului de hardware sau de software unui angajat competent, preferabil din cadrul conducerii superioare;

  (c) Clientul ia toate deciziile de conducere cu privire la procesul de proiectare și de implementare;

  (d) Clientul evaluează gradul de adecvare și rezultatele proiectării și implementării sistemului; și

  (e) Clientul este responsabil pentru exploatarea sistemului (hardware sau software) și pentru datele pe utilizate sau generate de acesta.

218

218

Clienți de audit care sunt entități de interes public

- O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze servicii privind sistemele IT pentru un client de audit care este o entitate de interes public dacă serviciile implică proiectarea sau implementarea de sistemele IT care:

  (a) Constituie o parte importantă a controlului intern asupra raportării financiare; sau

  (b) Generează informații semnificative pentru registrele contabile sau situațiile financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

219

219

SERVICII DE ASISTENȚĂ ÎN CAZ DE LITIGIU

220

Toți clienții de audit

- Furnizarea anumitor servicii de asistență în caz de litigiu pentru un client de audit ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
- Serviciile de asistență în caz de litigiu ar putea include activități cum ar fi:
  - Asistență în gestionarea și căutarea documentelor.
  - Acționarea în calitate de martor, inclusiv ca martor expert.
  - Calcularea prejudiciilor estimate sau a altor sume care ar putea deveni creanțe sau datorii ca urmare a unui litigiu sau a unei alte dispute legale.
- Factorii care sunt relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor:
  - Cadrul legal și de reglementare în care este furnizat serviciul, de exemplu, dacă instanța alege și desemnează martorii experți.
  - Natura și caracteristicile serviciului.
  - Măsura în care rezultatul serviciului de asistență în caz de litigiu va avea un efect semnificativ pentru situațiile financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.
- Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de autorevizuire sau de reprezentare este utilizarea unui profesionist care nu a fost un membru al echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

221

221

SERVICII JURIDICE

222

SERVICII JURIDICE - Toți clienții de audit

- Serviciile juridice sunt definite ca fiind orice servicii în cazul cărora persoana care le furnizează trebuie fie:
  (a) Să aibă pregătirea juridică necesară pentru a practica avocatura; fie
  (b) Să fie autorizată să practice avocatura în fața instanțelor din jurisdicția în care vor fi furnizate serviciile respective.

223

223

Acționarea într-un rol de consultant

- În funcție de jurisdicție, serviciile de consultanță juridică ar putea include o gamă largă și diversificată de domenii de serviciu, inclusiv servicii corporative și comerciale pentru clienții de audit, cum ar fi:
  - Asistență contractuală.
  - Asistarea unui client de audit în executarea unei tranzacții.
  - Fuziuni și achiziții.
  - Suportul și asistența acordate departamentului juridic intern al unui client de audit.
  - Verificarea prealabilă a riscurilor de natură juridică și restructurarea.
- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

224

224

Acționarea în calitate de avocat-șef

- Un partener sau un angajat al firmei sau al firmei din rețea **nu trebuie să ocupe o poziție avocat-șef** pentru problemele juridice ale unui client de audit.
- Poziția de avocat-șef este de obicei o poziție din conducerea superioară cu o responsabilitate amplă pentru problemele juridice ale companiei.

225

225

Acționarea într-un rol de reprezentant

- O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să acționeze într-un rol de reprezentant pentru un client de audit în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu atunci când sumele vizate sunt semnificative pentru situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.
- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru tratarea unei amenințări de autorevizuire generate atunci când se acționează într-un rol de reprezentant pentru un client de audit în cazul în care sumele implicate nu sunt semnificative pentru situații financiare asupra cărora firma va exprima o opinie includ:
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru prestarea serviciului.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv.

226

226

SERVICII DE RECRUTARE

227

SERVICII DE RECRUTARE - Toți clienții de audit

- Serviciile de recrutare ar putea include activități cum ar fi:
  - Elaborarea unei fișe de post.
  - Dezvoltarea unui proces pentru identificarea și selectarea potențialilor candidați.
  - Căutarea sau identificarea candidaților.
  - Selectarea potențialilor candidați pe baza:
    - Examinării calificărilor sau competenței profesionale și determinarea măsurii în care aspiranții se potrivesc pentru poziția respectivă.
    - Verificarea referințelor posibililor candidați.
    - Intervievarea și selectarea candidaților potriviți și consilierea cu privire la competența candidaților.
  - Determinarea termenelor de angajare și negocierea detaliilor, cum ar fi salariul, orele de lucru și alte recompense.

228

228

SERVICII DE RECRUTARE - Toți clienții de audit

- Furnizarea următoarelor servicii nu generează de obicei o amenințare, atâta timp cât personalul firmei sau firmei din rețea nu își asumă o responsabilitate de conducere:
  - Examinarea calificărilor profesionale ale mai multor aspiranți și consilierea cu privire la măsura în care aceștia se potrivesc pentru poziția respectivă.
  - Intervievarea candidaților și consilierea cu privire la competența unui candidat pentru poziții financiar-contabile, administrative sau de control.

Un exemplu de acțiune care ar putea reprezenta o măsură de protecție pentru tratarea unei astfel de amenințări de interes propriu, familiaritate sau intimidare este utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului.

229

229

SERVICII DE RECRUTARE - Toți clienții de audit

- Când o firmă sau o firmă din rețea furnizează servicii de recrutare unui client de audit, firma trebuie să se asigure că:

  (a) Clientul deleagă responsabilitatea luării tuturor deciziilor de conducere cu privire la angajarea candidatului pentru poziția respectivă unui angajat competent, preferabil din cadrul conducerii superioare; și

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

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

230

230

Servicii de recrutare interzise

- Atunci când furnizează servicii de recrutare unui client de audit, firma sau firma din rețea nu trebuie să acționeze în calitate de negociator în numele clientului.
- O firmă sau o firmă din rețea **nu trebuie să furnizeze** un serviciu de recrutare unui client de audit dacă serviciul respectiv vizează:
  - **(a)** Căutarea sau identificarea candidaților; sau
  - **(b)** Verificarea referințelor posibililor candidați pentru următoarele poziții:
    - **(i)** Director sau responsabil al entității; sau
    - **(ii)** Un membru al conducerii superioare aflat într-o poziție care îi permite exercitarea unei influențe semnificative asupra întocmirii registrelor contabile sau a situațiilor financiare ale clientului asupra cărora firma își va exprima o opinie.

231

231

SERVICII FINANCIARE CORPORATIVE

232

SERVICII FINANCIARE CORPORATIVE - Toți clienții de audit

- Exemplele de servicii financiare corporative care ar putea genera o amenințare de autorevizuire sau de reprezentare includ:
  - Asistarea unui client de audit în elaborarea strategiilor corporative.
  - Identificarea posibilelor ținte care să fie achiziționate de clientul de audit.
  - Consiliere privind tranzacțiile de cedare.
  - Asistență în cazul tranzacțiilor pentru obținerea de finanțare.
  - Furnizarea de consultanță pentru structurare.
  - Furnizarea de consultanță cu privire la structurarea unei tranzacții financiare corporative sau asupra unor angajamente de finanțare care vor afecta direct sumele raportate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

233

233

Servicii financiare corporative interzise

- O firmă sau o firmă din rețea **nu trebuie să furnizeze unui client de audit servicii financiare corporative** care **implică promovarea, tranzacționarea sau subscrierea acțiunilor clientului**.
- O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să furnizeze consultanță financiară corporativă unui client de audit în cazul în care eficacitatea acesteia depinde de un anumit tratament contabil sau de o anumită prezentare în SF asupra cărora firma va exprima o opinie și:

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

  (b) Rezultatul sau consecințele consultanței financiare corporative vor avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie.

234

234

SERVICII FINANCIARE CORPORATIVE - Toți clienții de audit

- Exemplele de acțiuni care ar putea reprezenta măsuri de protecție pentru a trata amenințările includ:
  - Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului ar putea trata amenințările de autorevizuire sau de reprezentare.
  - Revizuirea activității de audit sau a serviciului efectuat de către un revizor adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului respectiv ar putea trata o amenințare de autorevizuire.

235

235

NOUTATI

236

CODUL IESSA - STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE ETICĂ PENTRU ASIGURAREA SUSTENABILITĂȚII (INCLUSIV STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND INDEPENDENȚA) (IESSA)

- Recent, IESBA a publicat un nou standard intitulat International Ethics Standards for Sustainability AssuranceTM (including International Independence Standards, tradus în limba română prin Standardele internaționale de etică pentru asigurarea sustenabilității (inclusiv Standardele internaționale privind independența) (IESSA).
- Deși este un standard de sine stătător, IESSA va constitui partea a cincea a Codului etic IESBA. Acesta are ca scop principal protejarea calității, integrității și eficienței misiunilor de asigurare a sustenabilității, contribuind la consolidarea încrederii publicului în astfel de misiuni

- https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-07/Key%20Differences%20Between%20IESSA%20and%20Parts%201%20to%204A.pdf
- https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-06/IESBA%20Staff%20Questions%20%20Answers%20-final.pdf#page=3.52
- https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2025/04/Building-Trust-in-Sustainability-Reporting-and-Preparing-for-Assurance-RO.pdf

237

237



238

238

IMPORTANT DE REȚINUT! IESSA

- Abordează particularitățile misiunii de asigurare de sustenabilitate, inclusive diversitatea tematică și diferențele semnificative față de raportarea financiară tradițională.
- Prevede cerințe etice aplicabile tuturor misiunilor de asigurare privind sustenabilitatea, precum și serviciilor profesionale suplimentare oferite aceluiași client.
- Se aplică atât misiunilor de asigurare cu un nivel limitat, cât și celor cu un nivel rezonabil privind informațiile de sustenabilitate.

239

239

Rolul IESSA

- Atât IESBA, cât și părțile consultate în procesul de elaborare a standardului antici peză că aplicarea IESSA va contribui semnificativ la combaterea fenomenului de greenwashing și a altor practici lipsite de etică. În acest sens:
  - IESSA joacă un rol central în prevenirea și sancționarea practicilor de tip greenwashing, promovând integritatea, obiectivitatea și independența în activitatea profesională;
  - practicienii sunt încurajați să adopte o gândire critică, să verifice riguros informațiile puse la dispoziție și să reziste presiunilor venite din partea conducerii entității, menținând o poziție profesionistă și etică.
  - IESSA va intra în vigoare la data de 15 decembrie 2026, cu excepția anumitor prevederi referitoare la componentele lanțului valoric, care vor deveni aplicabile începând cu 1 iulie 2028.
  - https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2025-07/List%20of%20Prohibitions%20for%20PIEs%20in%20IESSA.pdf

240

240

Revizuiri ale Codului etic referitoare la planificarea fiscală și serviciile conexe

- Modificările, aplicabile atât profesioniștilor contabili salariați, cât și celor independenți, introduc un cadru etic clar pentru furnizarea de servicii de planificare fiscală, aplicabil atât contabililor profesioniști în practică publică, cât și celor care activează în sectorul corporativ. Acest cadru consolidează cerințele fundamentale ale Codului – integritate, obiectivitate, competență profesională și diligență, confidențialitate și comportament profesional – și le aplică în mod specific în contextul complex al consilierii fiscale.

- Un element central al acestor noi prevederi este accentul pus pe raționamentul profesional etic. Profesionistului contabil i se cere să evalueze nu doar legalitatea unei structuri sau a unei poziții fiscale, ci și sustenabilitatea acesteia în fața unui eventual control fiscal, a unei interpretări rezonabile a legislației și a potențialului impact reputațional asupra clientului, entității și profesiei în general.

- https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2025/03/Final-Pronouncement-Tax-Planning-and-Related-Services_RO.pdf
- https://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2025/07/IESBA-Code-Revisions-on-Tax-Planning-RO.pdf

241

241

In ce constau?

- Modificările clarifică faptul că un contabil profesionist nu trebuie să recomande sau să susțină o strategie fiscală despre care știe sau ar trebui să știe că este foarte puțin probabil să fie acceptată de autoritățile fiscale în cazul unei evaluări obiective. În plus, se încurajează dialogul deschis cu clientul sau angajatorul, astfel încât aceștia să fie informați complet asupra riscurilor, implicațiilor și potențialelor consecințe ale deciziilor fiscale luate.

- Actualizarea prevede și obligația contabilului de a documenta corespunzător raționamentul, recomandările și informațiile oferite, asigurând astfel trasabilitatea deciziilor și protejând atât interesul public, cât și integritatea profesiei.

- Modificările aduse Codului reflectă dorința IESBA de a întări rolul profesionistului contabil ca gardian al interesului public, prin promovarea unei conduite responsabile în domeniul fiscal. Acestea se aliniază cu tendințele internaționale privind bunaguvernanță fiscală, sustenabilitatea și etica în afaceri.

242

242

Consecinte ale modificarilor

- 1. **nevoia unei evaluări etice riguroase a schemelor fiscale**; Astfel, profesioniștii contabili trebuie să analizeze nu doar legalitatea unei structuri fiscale, ci și dacă aceasta reflectă un scop economic real și respectă principiile etice fundamentale. Acest lucru poate presupune refuzul de a recomanda o strategie fiscală care este excesiv de artificială sau lipsită de substanță.
- 2. **responsabilitate crescută în documentarea deciziilor**; Profesionistul contabil trebuie să păstreze evidențe clare cu privire la consilierea oferită, raționamentul aplicat și riscurile explicate clientului. Această documentare poate deveni esențială în cazul unor investigații sau litigii fiscale.
- 3. **risc reputațional și expunere personală**; În cazul în care un profesionist sprijină o structură fiscală agresivă care ulterior este contestată, consecințele pot include daune reputaționale pentru firmă și chiar posibile sancțiuni disciplinare sau legale pentru profesionist.
- 4. **nevoia de actualizare a politicilor interne și a trainingului de specialitate** oferit salariaților profesioniștilor contabili. Firmele trebuie să își actualizeze politicile privind consilierea fiscală, să include considerente etice în procesele de aprobare internă și să ofere instruire periodică angajaților privind aceste aspecte.

243

243

Noul pachet UE anti-spălare a banilor (AMLR / AMLD6 / AMLA) - 1

- Adoptat în mai 2024, un pachet legislativ UE format din trei acte: Regulamentul (UE) 2024/1624 (AMLR), Directiva (UE) 2024/1640 (AMLD6) și Regulamentul (UE) 2024/1620 de înființare a AMLA – Autoritatea UE pentru Combaterea Spălării Banilor, cu sediul la Frankfurt.
- AMLR se aplică direct, fără transpunere, în toate statele membre de la 10 iulie 2027; contabilii, auditorii și consultanții fiscali rămân „entități obligate", alături de instituțiile financiare, furnizorii de servicii cripto, agențiile imobiliare etc.
- Prag unic UE pentru plățile în numerar: 10.000 euro (statele membre pot stabili praguri mai mici). Pentru plăți în numerar peste 3.000 euro, comercianții trebuie să aplice măsuri de cunoaștere a clientelei.

244

244

Noul pachet UE anti-spălare a banilor (AMLR / AMLD6 / AMLA) - 1

- Registrele beneficiarilor reali se interconectează la nivelul UE printr-o platformă centrală, cu cerințe mai detaliate privind conținutul lor (AMLD6).
- AMLA este operațională din iulie 2025; din 2028 va supraveghea direct doar un număr limitat de instituții financiare cu risc ridicat. Contabilii și auditorii rămân sub supravegherea autorităților naționale (în România, ONPCSB), dar cu reguli armonizate prin AMLD6.
- Sancțiuni armonizate la nivelul UE, care pot ajunge până la 10% din cifra de afaceri anuală a entității obligate.
- https://accountancyeurope.eu/publications/navigating-the-eu-anti-money-laundering-regulation/
- https://accountancyeurope.eu/publications/6th-anti-money-laundering-directive-6amld/

245

245

Multumesc!

246

246