



Tradus de:

IESBATM

REZUMAT: ANALIZA COMPARATIVĂ A STANDARDELOR INTERNAȚIONALE PRIVIND INDEPENDENȚA

RAPORTUL PRIMEI ETAPE – COMPARAȚIA CADRELOR GENERALE PRIVIND INDEPENDENȚA ALE IESBA ȘI ALE SEC/PCAOB DIN SUA



MAI 2022

International Ethics
Standards Board
for Accountants

Această publicație este emisă de personalul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili® (IESBA®). Ea este concepută pentru a răspunde întrebărilor cu privire la comparabilitatea prevederilor *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* („Codul”) aplicabile auditurilor entităților de interes public (PIE) în raport cu dispozițiile privind independența pentru entitățile care fac obiectul Comisiei pentru valori mobiliare și burse de valori din SUA (SEC/Comisia) și Consiliului de Supraveghere a Contabilității Companiilor Publice din SUA (PCAOB).

Acest raport nu modifică sau înlocuiește Codul sau regulile SEC și PCAOB, ale căror texte sunt singurele care prezintă autoritate, și nu constituie o normă oficială sau cu caracter obligatoriu a IESBA.

Citirea acestui raport nu substituie citirea Codului sau a regulilor SEC și PCAOB. De asemenea, cititorii sunt avertizați să aplice raționamentul în citirea și interpretarea acestui raport în contextul jurisdicției lor.

I. INTRODUCERE

1. **Raportul primei etape a analizei comparative a standardelor internaționale privind independența** (raportul final) compară prevederile *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* („Codul”),¹ în special Standardele Internaționale privind Independența (IIS) aplicabile entităților de interes public (PIE-uri),² cu dispozițiile privind independența pentru entitățile care fac obiectul Comisiei pentru valori mobiliare și burse de valori din SUA (SEC) și Consiliului de Supraveghere a Contabilității Companiilor Publice din SUA (PCAOB) (împreună „SEC/PCAOB”). Raportul final se axează în principal pe dispozițiile privind independența ale SEC și se referă la dispozițiile privind independența ale PCAOB numai atunci când acele dispoziții sunt marginale ale regulilor SEC.
2. Acest raport de sinteză și raportul final nu includ toate aspectele și condițiile Codului sau ale regulilor SEC și PCAOB. Ele nu sunt interpretări ale dispozițiilor/regulilor relevante și nu trebuie tratate ca atare. Rapoartele se referă la dispozițiile/regulile relevante în măsura în care este necesar din punctul de vedere al comparației personalului IESBA. Pentru contextul și scopul Etapei 1 a inițiativei analizei comparative, a se vedea **Secțiunea I, A și B, din raportul final.**
3. Dat fiind obiectivul inițiativei, raportul final tratează domeniile de interes și temele de cel mai mare interes pentru IESBA, utilizatorii Codului și alte părți interesate. Acesta reflectă înțelegerea de către personalul IESBA a cadrelor generale respective care sunt comparate și a fost elaborat cu ajutorul datelor de la Grupul de lucru privind analiza comparativă al IESBA și de la IESBA.

Acest rezumat se bazează pe analiza și comentariile din raportul detaliat aferent, *Raportul primei etape a analizei comparative a standardelor internaționale privind independența.*

4. Acest raport de sinteză oferă o prezentare generală a asemănarilor și diferențelor cheie dintre cadrele generale pe baza analizei din raportul final care include referințe specifice la prevederile relevante ale Codului și regulile relevante ale SEC și PCAOB.
5. Personalul IESBA a evidențiat o serie de diferențe între prevederile Codului relevante pentru auditul clienților de audit entități de interes public și regulile de independență ale SEC/PCAOB despre care personalul consideră că ar putea avea în practică diferite rezultate cu privire la interdicția sau admisibilitatea serviciilor sau relațiilor pentru un client de audit.



Aceste diferențe sunt indicate în prezentul document prin pictogramă și linia albastră.

¹ Analiza comparativă se bazează pe ediția din 2021 a Manualului IESBA, inclusiv revizuirile care vor intra în vigoare în decembrie 2022 (adică revizuirile referitoare la obiectivitatea unei persoane care revizuieste calitatea misiunii și a altor revizori adecvați și alt serviciu decât cel de asigurare (NAS) revizuit și revizuirile prevederilor legate de onorarii din Cod).

Pentru a accesa Codul și a obține reglementările finale emise ulterior lunii aprilie 2021, accesați site-ul IESBA la: www.ethicsboard.org/standards-pronouncements.

² IESBA a aprobat în unanimitate, în decembrie 2021, revizuirea definiției entității de interes public din Cod. Reglementarea finală a fost publicată în aprilie 2022 și este disponibilă pe site-ul IESBA. Definiția revizuită a PIE va intra în vigoare în decembrie 2024.

II. PRINCIPIILE ȘI ABORDAREA GENERALE

6. Codul și regulile SEC au fost elaborate pentru a fi aplicate în diferite jurisdicții, ceea ce are ca rezultat abordări diferite în ce privește aplicabilitatea și utilizarea. În consecință, cele două cadre generale urmează abordări conceptuale diferite, așa cum este descris în **Secțiunea II, A-B, din raportul final**.
7. În ciuda diferenței de abordare, nici Codul, nici cadrul general al SEC nu sunt în întregime „bazate pe reguli” sau în întregime „bazate pe principii”. Ambele cadre generale includ principii generale care sunt sprijinite de dispoziții specifice.
8. Atât conform Codului, cât și regulilor SEC, stabilirea „independenței” necesită analizarea (i) independenței în gândire / de fapt și a (ii) independenței percepute; în plus, testul „unei terțe părți rezonabile și în cunoștință de cauză” / testul „investitorului rezonabil având cunoștințe despre toate faptele și circumstanțele relevante” are un rol semnificativ în evaluarea independenței unei firme.
9. Conform Codului, cinci principii fundamentale – integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită, confidențialitatea și conduita profesională – stabilesc standardele de comportament așteptate de la toți profesioniștii contabili. De asemenea, Codul oferă un cadru general conceptual care se așteaptă să fie aplicat de profesioniștii contabili pentru a se conforma acelor principii fundamentale. Acel cadru general implică identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Cadrul general conceptual al Codului se aplică și independenței.
10. Conform regulilor SEC, un standard general al independenței auditorului este stabilit de Regula 2-01 litera (b). Aceasta prevede următoarele:

„Comisia [pentru valori mobiliare și burse de valori] nu va recunoaște un contabil ca fiind independent, în legătură cu un client de audit, în cazul în care contabilul nu este, sau un investitor rezonabil care are cunoștință de toate faptele și circumstanțele relevante ar concluziona că acest contabil nu este capabil să exercite un raționament obiectiv și imparțial cu privire la toate aspectele cuprinse în cadrul misiunii contabilului.”
11. Ambele cadre generale specifică obiectivele (sau principiile) fundamentale conform cărora trebuie evaluată independența unui auditor. Tabelul de mai jos oferă o comparație a conceptelor de nivel înalt sau a principiilor generale din fiecare cadru general.

<p style="text-align: center;">CODUL</p> <p>Impune profesioniștilor contabili să trateze următoarele amenințări:</p>	<p style="text-align: center;">REGULA 2-01 A SEC</p> <p>Nota introductivă³ a SEC stipulează că SEC „analizează în primul rând existența unei relații sau prestarea unui serviciu”:</p>
<p>Amenințarea de interes propriu – amenințarea ca un interes financiar sau de altă natură să influențeze în mod necorespunzător raționamentul sau conduita profesionistului contabil.</p>	<p>Creează un interes mutual sau un interes conflictual între contabil și clientul de audit.</p>
<p>Amenințarea de familiaritate – amenințarea ca din cauza unei relații prea îndelungate sau prea apropiate cu un client sau cu organizația angajatoare, un profesionist contabil să fie prea îngăduitor cu interesele acestora sau cu acceptarea activității lor.</p>	
<p>Amenințarea de intimidare – amenințarea ca un profesionist contabil să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni reale sau percepute, inclusiv încercările de a exercita o influență necorespunzătoare asupra contabilului.</p>	
<p>Conflictul de interese – Un profesionist contabil nu trebuie să permită ca un conflict de interese să îi compromită raționamentul profesional sau de afaceri.</p>	
<p>Amenințarea de autorevizuire – amenințarea ca un profesionist contabil să nu evalueze corespunzător rezultatele unui raționament anterior; sau ale unei activități efectuate de contabil ori de o altă persoană din cadrul firmei acestuia sau al organizației angajatoare, pe care contabilul se va baza la elaborarea unui raționament ca parte a efectuării unei activități curente.</p>	
<p>O firmă sau o firmă din rețea nu trebuie să își asume o responsabilitate de conducere pentru un client de audit.</p>	<p>Drept rezultat, contabilul acționează în calitate de cadru de conducere sau de angajat al clientului de audit.</p>
<p>Amenințarea de reprezentare – amenințarea ca un profesionist contabil să promoveze poziția unui client sau a unei organizații angajatoare până în punctul în care obiectivitatea profesionistului contabil este compromisă.</p>	<p>Îl pune pe contabil în situația de a fi avocat al clientului de audit.</p>

³ Nota introductivă din Regula 2-01 a SEC prevede că „regula nu intenționează, iar Comisia nu ar putea, să ia în considerare toate circumstanțele care generează preocupări în legătură cu independența, iar acestea fac obiectul standardului general de la §210.2-01 litera (b). Atunci când ia în considerare acest standard, Comisia analizează în primul rând existența unei relații sau prestarea unui serviciu”.

A. *Evaluarea conformității cu principiile generale*



12. Deși ambele cadre generale stabilesc obiective (sau principii) fundamentale similare, evaluarea și aplicarea acelor principii sunt diferite în cele două cadre generale privind independența. Atâta timp cât un serviciu sau o relație propus(ă) nu este interzis(ă) în mod explicit,
- (a) Cadrul general conceptual din Cod se concentrează asupra posibilității ca un serviciu sau o relație să genereze o amenințare – și apoi pe măsura în care acea amenințare potențială este sau poate fi redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție. Serviciul sau relația este interzis(ă) dacă amenințarea nu poate fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil.
 - (b) În schimb, regulile SEC nu permit măsuri de protecție pentru a trata situațiile în care un serviciu sau o relație ar încălca în alt mod principiile generale. Prin urmare, evaluarea unui contabil se concentrează pe întrebarea dacă vreunul dintre principiile generale ar fi încălcat și, în caz afirmativ, contabilului i se interzice să furnizeze acel serviciu.

O evaluare comparativă atotcuprinzătoare nu este, prin urmare, posibilă deoarece se va baza mult pe circumstanțele specifice.

B. *Responsabilitatea conducerii / Acționarea în calitate de cadru de conducere*



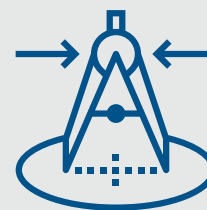
13. În timp ce ambele cadre generale îi interzic unei firme să își asume responsabilitatea conducerii / unui contabil să acționeze în calitate de cadru de conducere pentru un client de audit, abordările din Cod și din regulile SEC sunt diferite.
- (a) Codul se concentrează pe asigurarea asumării de către conducerea clientului a responsabilității pentru deciziile legate de serviciile prestate care sunt în mod corespunzător responsabilitatea conducerii. Atâta timp cât conducerea își asumă această responsabilitate (așa cum s-a demonstrat pe baza criteriilor stabilite în Cod), firmei i se permite să furnizeze serviciile în cauză.
 - (b) Regulile SEC interzic furnizarea de servicii pe care SEC le consideră ca fiind funcția corespunzătoare conducerii – inclusiv furnizarea de servicii sau desfășurarea de activități care ar fi efectuate, de obicei, de către un angajat al unui client de audit. Interdicția se aplică indiferent de orice acorduri care ar putea exista pentru a se asigura asumarea de către conducere a responsabilității pentru deciziile legate de astfel de servicii.
14. Prevederile privind NAS ale Codului oferă ca o excepție pentru o firmă sau o firmă din rețea să își asume responsabilități de conducere cu privire la anumite entități afiliate ale unui client de audit dacă firma sau firma din rețea îndeplinește condiții foarte specifice. SEC nu permite nicio excepție în temeiul interdicției de a acționa în calitate de conducere.
15. De asemenea, ca principiu general, regulile SEC îi interzic unui contabil să acționeze în calitate de angajat pentru un client de audit.

Neconformitatea cu legile și reglementările

Deși nu face parte din IIS, Codul stabilește așteptările în ceea ce privește interesul public referitoare la modul în care profesioniștii contabili, inclusiv cei angajați să efectueze audituri ale situațiilor financiare, trebuie să răspundă atunci când descoperă sau suspectează neconformitatea cu legile și reglementările (NOCLAR).

Subiectul răspunsului la NOCLAR face parte din cadrul general al Codului și este tratat în mod cuprinzător. Deși NOCLAR nu este tratat în mod explicit în regulile privind independența ale SEC sau PCAOB, dispoziții similare sunt incluse în legile sau standardele de audit din SUA. În special:

- Prevederile Codului se aplică tuturor profesioniștilor contabili, inclusiv auditorilor, și oferă îndrumări cu privire la modul în care trebuie tratată poziția dacă încălcarea reală sau suspectată a unei legi sau a unei reglementări este atât de importantă încât este necesară luarea unor măsuri în interesul public.
- Legea burselor de valori din 1934 și standardele de audit ale PCAOB tratează responsabilitatea auditorului în privința unor fapte ilegale concentrându-se preponderent pe efectul acestora asupra situațiilor financiare.



III. DEFINIȚII-CHEIE

16. O comparație a definițiilor-cheie este esențială pentru orice analiză comparativă a Codului cu regulile SEC/PCAOB. Raportul final include descrierea detaliată și comparațiile definițiilor-cheie din **Secțiunea III a Raportului final**.
17. Raportul final notează următoarele diferențe în acele definiții care pot afecta în mod semnificativ domeniul de aplicare și aplicarea prevederilor substanțiale ale cadrelor generale.



- (a) **Entități afiliate / Afiliați ai clientului de audit:** Deși sunt substanțial similare, există două diferențe notabile între definiția „entităților afiliate” din Cod și cea a „afiliaților” din regulile SEC:
 - Codul exclude entitățile care controlează un client de audit în cazul în care clientul de audit este nesemnificativ pentru entitatea care controlează, în timp ce regulile SEC le includ; și
 - Codul include relațiile care au ca rezultat o influență semnificativă numai dacă acea influență provine dintr-un interes financiar direct; regulile SEC se aplică indiferent de modul în care apare acea influență semnificativă.
- (b) **Complexurile companiei de investiții:** Regulile SEC definesc complexurile companiei de investiții și tratează care dintre companiile din cadrul unui complex al companiei de investiții sunt considerate afiliați ai unui client de audit. Poziția complexurilor companiei de investiții nu este tratată în Cod.

- (c) **Firmă din rețea / Entități asociate:** Regulile SEC nu tratează în mod specific poziția firmelor din rețea. Totuși, definiția unei „firme de contabilitate” include „entitățile asociate” ale firmei de contabilitate.
- Deoarece regulile SEC nu definesc „entitățile asociate”, iar practica personalului SEC este de a lua în considerare toate faptele și circumstanțele relevante atunci când aplică definiția sa a unei „firme de contabilitate”, nu este posibilă furnizarea unei liste definitive a entităților pe care SEC ar considera-o ca încadrându-se în definiția unei firme de contabilitate.
 - Ambele cadre generale par să aibă un obiectiv comparabil – și anume, să trateze poziția acelor firme care trebuie să fie independente față de un client de audit. Totuși, practica din SUA ar putea extinde aplicarea definiției SEC la entitățile care s-ar putea să nu fie considerate drept firme din rețea conform Codului.
- (d) **Echipă de audit / Persoane reglementate:** Atunci când sunt comparate prevederile Codului și regulile SEC, este relevant să se observe că, în general, Codul se axează pe echipa de audit ca bază, în timp ce regulile SEC corespunzătoare se aplică „persoanelor reglementate”, precum și membrilor echipei misiunii de audit sau lanțului de comandă. Abordarea adoptată de SEC are ca rezultat regulile SEC aplicabile indivizilor care nu sunt tratați în definiția echipei de audit a Codului, respectiv:
- Orice alt partener, entitate care acționează în nume propriu, acționar sau angajat din conducere a(l) firmei de contabilitate care i-a furnizat zece sau mai multe ore de alte servicii decât cele de audit clientului de audit în intervalul de timp relevant; și
 - Orice alt partener, entitate care acționează în nume propriu sau acționar dintr-un „birou” al firmei de contabilitate în care partenerul principal al misiunii de audit profesează în primul rând în legătură cu auditul.
- (e) **Partener-cheie de audit / Partener de audit:** Codul și regulile SEC adoptă aceeași abordare la definirea unui „partener-cheie de audit” (în Cod) și a unui „partener de audit” (în regulile SEC). Ambele cadre generale includ aceleași categorii de indivizi, și anume (a) partenerul de misiune / partenerul principal, (b) persoana care revizuieste calitatea misiunii și (c) alți parteneri de audit care iau decizii-cheie sau realizează raționamente importante referitoare la probleme semnificative cu privire la audit.
- Totuși, definiția SEC a altor parteneri de audit (din categoria (c) de mai sus) include:
- Alți parteneri din echipa misiunii care păstrează o legătură permanentă cu conducerea și comitetul de audit; și
 - Alți parteneri de audit ai echipei misiunii care furnizează mai mult de zece ore de audit, revizuire sau servicii de certificare în legătură cu situațiile financiare consolidate anuale sau interimare ale emitentului sau ale unei companii de investiții.

IV. REZUMATUL COMPARAȚIILOR DOMENIILOR DE INTERES ȘI SUBIECTELOR

Prevederi legate de onorarii⁴

A. Onorariile plătite de un client de audit și onorariile totale



18. Codul nu încearcă să stabilească nivelul onorariilor care ar putea fi adecvat. Totuși, acesta include îndrumări și dispoziții detaliate în legătură cu nivelul onorariilor, valoarea totală a onorariilor și dependența de onorarii. Aceste aspecte nu sunt tratate de regulile privind etica și independența ale SEC și PCAOB.⁵

B. Onorarii contingente



19. Ambele cadre generale le interzic firmelor să perceapă onorarii contingente pentru audit sau alte misiuni de asigurare.
20. În timp ce regulile SEC îi interzic de asemenea unui contabil să perceapă un onorariu contingent pentru orice alt serviciu sau produs furnizat unui client de audit, Codul:
- Interzice perceperea unor onorarii contingente pentru un NAS furnizat unui client de audit numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții, de exemplu, acel onorariu este semnificativ pentru firmă / firma din rețea sau dacă rezultatul/onorariul depinde de o decizie referitoare la o valoare semnificativă din situațiile financiare;
 - Impune firmelor să aplice cadrul general conceptual pentru a identifica, a evalua și a trata amenințările la adresa independenței care ar putea fi create prin perceperea unor onorarii contingente pentru furnizarea unui NAS pentru un client de audit.
21. În plus, regulile SEC restricționează furnizarea de către contabili a unor servicii sau produse unui client de audit pentru un comision. În schimb, Codul nu include o interdicție generală cu privire la primirea unor astfel de comisioane dacă nu sunt îndeplinite și criteriile pentru interzicerea unui onorariu contingent. Codul arată faptul că primirea comisioanelor creează o amenințare de interes propriu pentru conformitatea cu principiile obiectivității și competenței profesionale și atenției cuvenite și îi impune firmei să aplice cadrul general conceptual pentru a reduce nivelul oricărei astfel de amenințări la un nivel acceptabil.

C. Onorarii restante

22. Ambele cadre generale recunosc că onorariile pentru audit și alte servicii furnizate clientului de audit care rămân neplătite, și sunt semnificative, ar putea afecta independența firmei și îi impun unei firme să-și evalueze poziția și să ia măsurile corespunzătoare.
23. Spre deosebire de Cod, dispozițiile PCAOB:
- Nu includ niciun prag de semnificație și
 - Specifică faptul că independența unei firme este considerată a fi afectată dacă onorariile rămân neplătite mai mult de un an înainte de data aspectelor tratate în raport.

⁴ Această secțiune se referă la [Reglementare finală: Revizuirii ale prevederilor legate de onorarii din Cod](#) care va intra în vigoare în decembrie 2022.

⁵ Totuși, standardul general al SEC se aplică în continuare.

D. *Transparența informațiilor legate de onorarii*

24. Atât IESBA, cât și SEC acordă importanță prezentării publice a informațiilor despre onorariile plătite auditorilor pentru serviciile de audit și alte servicii.
25. Totuși, având în vedere componentele lor diferite, Codul și regulile SEC stabilesc moduri diferite de realizare a prezentării publice. În calitate de organism de reglementare național, SEC are autoritatea de a stabili dispoziții pentru prezentarea informațiilor legate de onorarii de către clientul de audit în anumite documente publice. În schimb, deoarece IESBA nu are autoritate legislativă sau de reglementare în acele jurisdicții care adoptă Codul, Codul prevede ca o firmă:
 - (a) Să promoveze prezentarea informațiilor legate de onorarii de către un client de audit; și
 - (b) Să prezinte acele informații într-un mod care ar putea fi considerat adecvat în cazul în care un client de audit refuză să prezinte informațiile respective.

Furnizarea altor servicii decât cele de asigurare / cele de audit clienților de audit⁶

A. *Prevederi generale*

26. Codul și regulile SEC se bazează pe aplicarea principiilor fundamentale / principiilor generale la furnizarea unor NAS / altor servicii decât cele de audit pentru clienții de audit. Acele principii trebuie respectate atunci când firmele furnizează clienților de audit servicii care nu sunt tratate în mod explicit în standardele respective.
27. Conform Codului, orice situație în care ar putea exista o amenințare de autorevizuire este interzisă pentru clienții de audit PIE. Pentru entitățile care fac obiectul regulilor SEC există un principiu general conform căruia un auditor nu poate fi într-o poziție (sau nu poate fi perceput ca fiind într-o poziție) de a-și audita propria sa activitate. În practică, abordarea celor două cadre generale este aceeași.⁷
28. Deși prevederile Codului aplicabile clienților de audit PIE și regulile SEC au o abordare similară în legătură cu furnizarea NAS / altor servicii decât cele de audit unui client de audit, în cazul NAS care ar putea genera alte amenințări decât cele de autorevizuire interdicțiile stabilite de principiile generale ar putea fi considerate ca fiind mai restrictive decât Codul, de exemplu, în cazul furnizării de NAS care ar putea genera amenințări de reprezentare.
29. Interdicțiile din Cod se aplică indiferent de pragul de semnificație al rezultatului sau rezultatelor NAS referitoare la situațiile financiare ale clientului de audit. Regulile SEC adoptă aceeași abordare cu privire la relevanța pragului de semnificație. Totuși, în Cod, pragul de semnificație este relevant numai atunci când se evaluează amenințările și se stabilește dacă măsurile de protecție reduc orice amenințare la un nivel acceptabil.
30. Atât Codul, cât și regulile SEC oferă o excepție de la interdicțiile privind NAS / alte servicii decât cele de audit dacă rezultatul serviciului care este furnizat anumitor entități afiliate / afiliați nu va face obiectul procedurilor de audit pe parcursul unui audit al situațiilor financiare ale clientului (și sunt respectate dispozițiile referitoare la celelalte principii generale). Singura excepție este că excepția din Cod se aplică tuturor NAS interzise, în timp ce „excepția care nu face obiectul auditului” în conformitate cu cadrul general al SEC este aplicabilă doar unui număr de „cinci servicii specifice interzise” (însemnând contabilitate primară sau alte servicii legate de registrele contabile sau situațiile financiare ale clientului de audit, proiectarea și implementarea sistemelor de informații financiare, servicii de evaluare, opinii cu privire la echitate sau rapoarte privind contribuția în natură, servicii actuariale, externalizarea auditului intern).

⁶ Această secțiune include [Reglementare finală: Revizuirile prevederilor referitoare la alte servicii decât cele de asigurare din Cod](#) care va intra în vigoare în decembrie 2022.

⁷ Ca o excepție de la interdicția generală de autorevizuire, Codul permite furnizarea de consiliere și recomandări în legătură cu informații sau aspecte generate pe parcursul unui audit. Regulile SEC nu interzic în mod expres furnizarea de consiliere și de recomandări, iar îndrumările și publicațiile SEC includ exemple de situații specifice în care furnizarea de consiliere și de recomandări unui client de audit este posibil să nu afecteze independența contabilului.

B. *Prevederi care tratează alte servicii specifice decât cele de asigurare / de audit*

31. Date fiind principiile generale similare care guvernează furnizarea NAS / altor servicii decât cele de audit unui client de audit, așa cum sunt prezentate în [Secțiunea C din raportul final](#), Codul și regulile SEC sau PCAOB tratează preocupările similare într-un mod substanțial echivalent în legătură cu următoarele servicii:

- Contabilitate și contabilitate primară
- Servicii fiscale care implică evaluări
- Consiliere fiscală și privind tranzacțiile agresivă
- Întocmirea calculelor fiscale
- Pregătirea declarațiilor fiscale
- Asistență în rezolvarea disputelor fiscale
- Planificare fiscală și consultanță fiscală
- Servicii de audit intern



32. Așa cum s-a explicat la punctul 28 de mai sus, interdicțiile stabilite în regulile SEC de principiile generale ar putea fi considerate ca fiind mai restrictive decât Codul. De exemplu, acest lucru ar putea duce la o abordare diferită, în special în legătură cu serviciile de evaluare sau cu serviciile financiare corporative, care ar putea genera o amenințare de reprezentare.

Totuși, prevederile care interzic anumite NAS care ar crea o amenințare de reprezentare combinate cu interdicția privind amenințarea de autorevizuire vor reduce gama de servicii care au drept rezultat o amenințare de reprezentare pe care o firmă ar putea încă să le furnizeze. Prin urmare, este probabil ca rezultatul conform Codului să nu fie semnificativ diferit de cel conform regulilor SEC.

33. Raportul final evidențiază următoarele diferențe referitoare la furnizarea unor NAS / alte servicii decât cele de audit specifice:

- (a) **Servicii administrative.** Codul permite furnizarea de servicii administrative ce implică firme care asistă clienții de audit în ce privește sarcini de rutină sau mecanice în cadrul operațiunilor normale, cu excepția cazului în care ar putea fi creată o amenințare de autorevizuire. Deși regulile SEC nu tratează furnizarea de servicii administrative unui client de audit, acestea îi interzic unui contabil să acționeze în calitate de angajat al unui client de audit.
- (b) **Tranzacții confidențiale.** În timp ce regulile PCAOB interzic furnizarea anumitor alte servicii decât cele de audit legate de o tranzacție confidențială⁸ pentru un client de audit, Codul nu tratează astfel de servicii decât prin cadrul general conceptual.
- (c) **Servicii fiscale pentru persoanele cu roluri de supraveghere a raportării financiare.** Regulile PCAOB interzic furnizarea unor servicii fiscale anumitor persoane care au roluri de supraveghere a raportării financiare. Codul nu include o prevedere echivalentă. Cu toate acestea, pe baza aplicării cadrului general conceptual, personalul IESBA este de părere că o firmă ar analiza dacă furnizarea unui serviciu fiscal unei persoane cu rol de supraveghere a raportării financiare la un client de audit creează amenințări la adresa independenței și a principiului fundamental al obiectivității.
- (d) **Servicii privind sistemele de tehnologie a informațiilor (IT):** Codul și SEC intenționează să trateze preocupări similare și să obțină rezultate echivalente referitoare la serviciile privind sistemele IT. Totuși, practica pe baza publicației SEC în ceea ce privește furnizarea de consiliere și recomandări în legătură cu proiectarea și instalarea unui sistem IT ar putea fi diferită de prevederile Codului.⁹

⁸ Tranzacția confidențială este o tranzacție oferită unui contribuabil în condiții de confidențialitate și pentru care contribuabilul a plătit un onorariu unui consilier.

⁹ Aceasta deoarece Codul permite doar furnizarea de consiliere și recomandări unui client de audit PIE care ar putea genera o amenințare de autorevizuire dacă recomandările sunt oferite în legătură cu informațiile sau aspectele generate pe parcursul unui audit.



- (e) **Servicii de asistență în caz de litigiu.** Codul interzice furnizarea de servicii de asistență în caz de litigiu care ar putea genera o amenințare de autorevizuire. De asemenea, acesta îi interzice unui contabil să acționeze în calitate de martor expert pentru un client de audit dacă nu este desemnat de către instanță sau tribunal ori nu acționează în legătură cu anumite acțiuni colective. Interdicția SEC se extinde la furnizarea oricărui tip de servicii specializate în sensul susținerii interesului unui client de audit.
- (f) **Servicii juridice.** Codul se axează pe tipuri specifice de servicii juridice¹⁰ și nu stabilește o interdicție generală cu privire la furnizarea de servicii juridice de către firme pentru clienții lor de audit. În schimb, regulile SEC restricționează furnizarea oricărui serviciu juridic care ar putea fi furnizat numai de cineva autorizat, acceptat sau calificat în alt fel să practice avocatura în jurisdicția în care este furnizat serviciul.
- (g) **Servicii de recrutare / resurse umane.** Interdicțiile referitoare la serviciile de recrutare / resurse umane din regulile SEC și din Cod acoperă preponderent aceleași tipuri de servicii, cu câteva diferențe; de exemplu:
- Regulile SEC le interzic contabililor să se implice într-o testare psihologică sau alte programe de testare sau evaluare formală pentru clientul de audit. În schimb, aceste servicii nu sunt interzise în mod explicit conform prevederilor Codului.
 - În timp ce regulile SEC îi interzic unui contabil să îi recomande unui client de audit sau să îl consilieze să angajeze un candidat specific pentru o poziție, interdicția echivalentă a Codului se aplică numai dacă astfel de servicii au legătură cu angajarea directorilor, responsabililor sau membrilor specifici ai conducerii superioare.
- (h) **Servicii financiare corporative.** Ambele cadre generale interzic serviciile financiare corporative care:
- Implică promovarea, tranzacționarea sau subscrierea acțiunilor, instrumentelor de datorie sau a altor instrumente financiare emise de clientul de audit – inclusiv acționarea în calitate de societate de brokeraj – sau furnizarea de consiliere cu privire la investițiile în astfel de acțiuni, instrumente de datorie sau alte instrumente financiare; și
 - Ar putea crea o amenințare de autorevizuire.

De asemenea, regulile SEC și dispozițiile PCAOB interzic furnizarea unui număr de servicii specifice. De exemplu, SEC interzice deținerea custodiei activelor clientului de audit. În timp ce Codul nu include o astfel de interdicție, firmele trebuie să aplice cadrul general conceptual pentru a stabili dacă un astfel de serviciu este permis sau nu în circumstanțele specifice.

¹⁰ Codul interzice:

- Furnizarea de consiliere juridică dacă acea consiliere ar putea genera o amenințare de autorevizuire;
- Ocuparea de către un partener sau un angajat al firmei sau al firmei din rețea a poziției de consilier general; sau
- Acționarea în calitate de reprezentant al unui client de audit în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu la tribunal sau în instanță.

Comunicarea auditorilor cu persoanele responsabile cu guvernarea (TCWG)

A. Comunicarea aspectelor privind independența

34. Ambele cadre generale tratează comunicarea auditorilor cu TCWG sau comitetul de audit despre orice relații și alte aspecte care ar putea afecta în mod rezonabil independența și astfel le-ar putea permite TCWG să evalueze independența firmei. De asemenea, regulile PCAOB specifică plasarea în timp, forma și maniera în care trebuie documentată comunicarea.
35. Codul conține îndrumări detaliate referitoare la comunicarea informațiilor legate de onorarii pentru a le permite TCWG să analizeze dacă orice considerente privind independența sunt generate de dimensiunea sau natura unor astfel de onorarii. Regulile SEC și PCAOB nu tratează în general comunicarea aspectelor legate de onorarii comitetelor de audit. Totuși, regulile SEC impun de asemenea prezentarea informațiilor legate de onorarii și aprobarea prealabilă a auditului și a NAS permis și, ca parte a aceluși proces, nivelul onorariilor ar putea fi analizat de către comitetul de audit.

B. Aprobarea furnizării NAS / altor servicii decât cele de audit pentru un client de audit

36. Ambele cadre generale îi impun unei firme să obțină acordul sau aprobarea TCWG înainte ca un NAS / alte servicii decât cele de audit să poată fi furnizate unui client de audit. Un astfel de acord sau o astfel de aprobare trebuie obținut(ă) pentru fiecare NAS propus în mod individual sau conform unei politici generale prestabilite convenite între firmă și TCWG.
37. Fiind generate de abordări conceptuale diferite, există câteva diferențe între abordarea adoptată de cele două cadre generale:
 - (a) Regulile SEC îi impun comitetului de audit să aprobe efectiv în prealabil serviciul, în timp ce Codul le impune TCWG să fie de acord cu evaluările firmei cu privire la orice impact asupra independenței și să aprobe furnizarea serviciului.
 - (b) Regulile SEC le impun contabililor să solicite aprobarea înainte de furnizarea oricărui audit, precum și a altui serviciu decât cel de audit. Dispozițiile Codului sunt aplicabile numai pentru furnizarea NAS.
 - (c) Regulile SEC impun aprobarea prealabilă de la comitetul de audit a emitentului dacă un serviciu trebuie furnizat emitentului sau filialelor sale. În mod similar, Codul impune obținerea acordului de la TCWG înainte de furnizarea NAS pentru PIE și orice entități controlate. Totuși, Codul extinde această dispoziție la furnizarea de servicii societăților-mamă ale acelei PIE.
 - (d) Regulile SEC tratează în mod explicit aprobarea prealabilă a serviciilor furnizate complexurilor companiei de investiții. Deoarece Codul nu tratează complexurile companiei de investiții, acesta nu include o astfel de dispoziție.
 - (e) Regulile SEC prevăd o excepție de minimis de la dispozițiile de aprobare prealabilă pentru furnizarea altor servicii decât cele de audit, revizuire sau certificare atâta timp cât comitetul de audit aprobă serviciul înainte de finalizarea auditului. Codul nu include niciun astfel de prag de minimis.¹¹
 - (f) Prevederile Codului tratează situația în care furnizarea de informații cu privire la NAS ar duce la prezentarea de informații sensibile sau confidențiale ori ar fi interzisă conform legislației și reglementărilor naționale. Astfel de prevederi nu sunt impuse acolo unde un cadru general – precum regulile SEC/PCAOB – are caracter legal sau de reglementare într-o anumită jurisdicție.



¹¹ Codul nu include un prag de minimis deoarece IESBA a concluzionat că prevederile Codului referitoare la încălcări sunt adecvate pentru a trata încălcările neintenționate care rezultă din aplicarea dispozițiilor pentru comunicarea firmei cu TCWG despre aspecte legate de NAS.

Relații financiare

38. Atât Codul, cât și regulile SEC includ prevederi care tratează o serie de relații financiare care ar putea apărea implicând o firmă de audit și un client de audit. Aplicarea regulilor SEC tinde să fie mai extinsă datorită diferențelor în ceea ce privește persoanele sau entitățile cărora li se aplică prevederile, așa cum este explicat la punctul 17 litera (d) din acest raport de sinteză.

A. Interese financiare într-un client de audit

39. Codul și regulile SEC conțin o interdicție similară dacă firmele, firmele din rețea, membrii echipei de audit / persoanele reglementate și rudele lor imediate dețin:
- Un interes direct sau un interes indirect semnificativ față de un client de audit.¹²
 - Orice interese financiare față de un client de audit sub formă de fiducie.
 - Totuși, interdicția din Cod se aplică numai dacă interesul față de clientul de audit deținut de fiducie este semnificativ pentru fiducie și/sau dacă persoana relevantă este, de asemenea, beneficiara fiduciei.
 - Interese față de un client de audit printr-un investitor intermediar sau o entitate în care s-a investit comună cu clientul de audit.

B. Împrumuturi și garanții

40. Codul și regulile SEC includ interdicția pentru firme, membrii echipei de audit și rudele lor imediate de a accepta împrumuturi și de a face sau a garanta împrumuturi pentru un client de audit în diferite condiții. Totuși, interdicțiile conform celor două cadre generale se deosebesc după cum urmează:
- (a) Codul interzice doar acceptarea de împrumuturi de la un client de audit dacă acesta nu este o bancă (sau echivalentul acesteia) și stabilește îndrumări specifice pentru împrumuturile de la bănci. (A se vedea punctul 41 de mai jos.)
 - (b) Interdicțiile din Cod se aplică dacă împrumutul este semnificativ atât pentru firmă, membrul echipei de audit sau ruda lui imediată, după caz, cât și pentru clientul de audit.
 - (c) Interdicțiile SEC se extind asupra împrumuturilor de la sau pentru responsabilii și directorii clientului de audit sau pentru beneficiarii reali ai titlurilor de valoare ale clientului de audit care au o influență semnificativă asupra clientului de audit.
41. Codul le permite firmelor, firmelor din rețea, membrilor echipei de audit și rudelor lor imediate să accepte o formă de împrumut și să aibă depozite sau un cont de brokeraj cu un client de audit care este o bancă sau o instituție similară atâta timp cât acestea sunt elaborate în termene și condiții de împrumut / comerciale normale. În schimb, regulile SEC îi interzic unei firme de contabilitate, persoanelor reglementate ale firmei și rudelor lor imediate să aibă:
- Împrumuturi de la orice client de audit, altele decât anumite tipuri de împrumuturi specificate de la o instituție financiară obținute conform procedurilor, termenelor și dispozițiilor sale de împrumut normale.
 - Conturi în bănci și instituții similare care sunt clienți de audit ce depășesc un anumit prag.
 - Orice sold al unui împrumut de consum agregat datorat unui client de audit, dacă nu se reduce la o valoare specifică.
 - Conturi ce depășesc un anumit prag într-o societate de brokeraj care este un client de audit.

¹² Deși există diferențe între definiția membrilor echipei de audit din Cod și a persoanei reglementate din regulile SEC, această interdicție se aplică, potrivit ambelor cadre generale, partenerilor din biroul în care un partener de misiune profesează în legătură cu misiunea de audit și anumitor parteneri sau angajați din conducere care îi furnizează clientului de audit alte servicii decât cele de audit.

C. Alte relații financiare

42. Regulile SEC îi interzic unei firme de contabilitate, oricărei persoane reglementate din firmă sau oricăreia dintre rudele sale imediate să aibă:
- Orice contracte la termen, pe mărfuri sau conturi similare menținute cu un comerciant cu comision de contracte la termen care este un client de audit.
 - Orice poliță de asigurare individuală emisă de un asigurator care este un client de audit, cu excepția cazului în care:
 - Politica a fost obținută într-un moment în care persoana reglementată din firmă nu era o persoană reglementată din firmă; și
 - Probabilitatea ca asiguratorul să devină insolvent este îndepărtată.

Deși Codul nu tratează aceste alte relații financiare cu clientul de audit, se aplică principiile fundamentale și cadrul general conceptual.

Relații de afaceri



43. Ambele cadre generale includ interdicții cu privire la relațiile de afaceri dintre firmă sau membrii echipei de audit / persoanele reglementate și clientul de audit sau conducerea / persoanele asociate cu clientul de audit în calitate de factor decizional. Totuși, abordările Codului și regulile SEC se deosebesc în anumite privințe:
- Regulile SEC interzic orice relații de afaceri directe și indirecte semnificative. În schimb, Codul restricționează doar relațiile de afaceri apropiate în care interesul financiar este semnificativ și relația de afaceri este însemnată.
 - Restricția conform Codului include doar clientul de audit și conducerea, în timp ce restricția SEC cuprinde și beneficiarii reali cu influență semnificativă.
44. Deși regulile SEC nu tratează în mod specific relațiile de afaceri generate de interesul financiar deținut în comun cu clientul de audit sau conducerea sa, firmele de audit ar trebui să respecte dispozițiile privind relațiile financiare și standardul general.
45. Atât regulile SEC, cât și Codul oferă o excepție de la interdicțiile referitoare la relațiile de afaceri în ceea ce privește achiziționarea de bunuri și servicii de la un client de audit de către o firmă, un membru al echipei de audit / persoanele reglementate (sau în calitate de consumator conform regulilor SEC) în cursul activității obișnuite/normale.

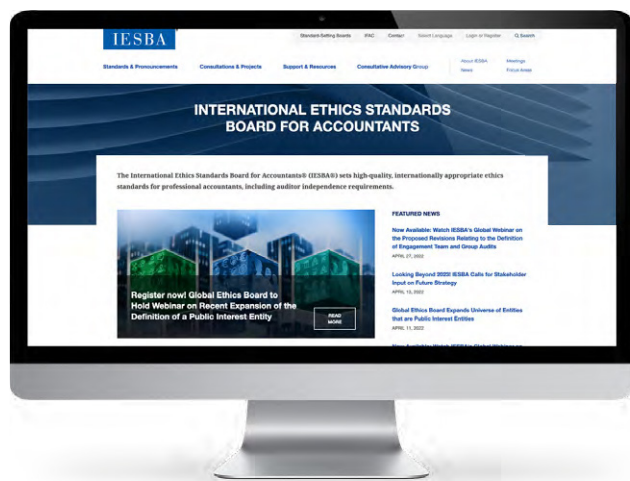
Rotația partenerilor / Asocierea pe termen lung

46. Deși numai Codul include îndrumări detaliate cu privire la conceptul mai amplu al amenințărilor la adresa independenței generate de asocierea pe termen lung a membrilor echipei de audit cu clientul de audit, ambele standarde includ dispoziții referitoare la rotația partenerilor de audit.
47. Ambele cadre generale tratează poziția (a) partenerilor misiunii de audit, (b) partenerilor în domeniul revizuirii calității misiunii și (c) altor parteneri de audit. Persoanele din categoriile (a) și (b) sunt aceleași conform prevederilor Codului și regulilor SEC. Codul și regulile SEC includ partenerii-cheie de audit / partenerii de audit; dar regulile SEC includ alți parteneri dacă aceștia au un rol semnificativ în legătură cu situațiile financiare ale entității de audit, așa cum este descris la punctul 17 litera (e) din acest raport de sinteză.

48. Ambele cadre generale specifică perioada cumulativă în care un partener din una dintre acele categorii:
- Poate deține astfel de poziții înainte de rotația misiunii („perioada activă”). Codul permite o perioadă maximă de 7 ani cumulați pentru toate categoriile; regulile SEC le permit acelor parteneri din categoriile (a) și (b) să fie implicați timp de 5 ani cumulați, iar celor din categoria (c), timp de 7 ani cumulați.
 - Trebuie să aibă o perioadă „de pauză”. Atât Codul, cât și regulile SEC impun perioade de pauză de 5 ani consecutivi pentru cei din categoria (a) și de 2 ani consecutivi pentru cei din categoria (c). Cei din categoria (b) trebuie să aibă o perioadă de pauză de 3 ani consecutivi conform Codului și de 5 ani consecutivi conform regulilor SEC.

Cadouri și ospitalitate

49. Ambele cadre generale recunosc că oferirea sau acceptarea de cadouri sau a altor stimulente unui client de audit sau de la un client de audit ar putea afecta independența firmei. Codul și regulile PCAOB interzic firmei sau membrilor echipei de audit să accepte orice astfel de cadouri, cu excepția cazului în care valoarea este neînsemnată și irelevantă. Totuși, Codul include mai multe îndrumări specifice și interdicții generale în ce privește oferirea de stimulente unui client de audit sau încurajarea altora de a accepta sau a oferi stimulente.



Pentru a afla mai multe despre IESBA, Cod și proiectele și inițiativele curente ale IESBA, accesați www.ethicsboard.org.



www.ethicsboard.org

IESBA[™]

Urmăriți-ne pe rețelele de socializare pentru a fi la curent cu standardele noastre și cu noile evoluții.



@ethics_board



@IESBA



@IESBA

Documentul *Rezumat: Raportul primei etape a analizei comparative a standardelor internaționale privind independența* al International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), publicat de International Federation of Accountants în mai 2022 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în august 2022 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al tuturor publicațiilor IFAC este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet ale traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului *Rezumat: Raportul primei etape a analizei comparative a standardelor internaționale privind independența* © 2022 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Rezumat: Raportul primei etape a analizei comparative a standardelor internaționale privind independența* © 2022 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *Summary: Benchmarking International Independence Standards* (May 2022).

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