

ÎNTREBĂRI (Î) ȘI RĂSPUNSURI (R) DE CLARIFICARE FEBRUARIE 2017

Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări (NON-COMPLIANCE WITH LAWS AND REGULATIONS - NOCLAR) *Liber profesioniști contabili*

Publicarea Întrebărilor și răspunsurilor (Î&R) este realizată de către personalul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA). Se intenționează ca aceasta să sprijine reglementatorii naționali, organismele profesionale membre IFAC și liberii profesioniști contabili (LPC) (inclusiv firmele), pe măsură ce se adoptă și se implementează prevederile Secțiunii 225¹ ale *Codului etic al profesioniștilor contabili*TM (Codul), care definește responsabilitățile profesionistului contabil pentru a răspunde neconformității cu legile și reglementările (NOCLAR). IESBA a emis [Declarația NOCLAR](#) în iulie 2016.

Această publicație este concepută să sublinieze, să illustreze și să explice aspectele noilor prevederi din Cod legate de NOCLAR, contribuind astfel la aplicarea lor corectă. Scopul acestor prevederi este de a promova, în interes public, răspunsul la o neconformitate sau la o neconformitate suspectată.

Întrebările și răspunsurile din Secțiunea II a acestei publicații se adresează auditorilor. Chiar dacă Secțiunea III include Î&R adresate altor liberi profesioniști contabili, acești profesioniști contabili pot considera util să aibă în vedere și Secțiunea II, dacă aceasta poate fi relevantă pentru anumite situații specifice.

Publicația nu modifică și nu este prioritară Codului, al cărui text are valoare normativă. Lecturarea întrebărilor și răspunsurilor nu se substituie lecturării Codului. Întrebările și răspunsurile nu intenționează să fie exhaustive, iar întotdeauna trebuie făcute referințe direct la Cod². Această publicație nu constituie o declarație solidă sau oficială a IESBA.

Publicația conexasă, cu întrebările și răspunsurile de clarificare, *Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări – profesioniști contabili angajați* – se referă la prevederile NOCLAR din Secțiunea 360³ din Cod, care se aplică profesioniștilor contabili angajați.

¹ Secțiunea 225, *Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări*

² În această publicație, referințele la Cod au în vedere Codul existent la data publicației. Codul poate fi accesat pe adresa www.ethicboard/iesba-code

³ Secțiunea 360, *Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări*

CUPRINS

| | |
|---|----|
| I. Aspecte generale..... | 3 |
| Caracterul secțiunii 225..... | 3 |
| Aplicabilitatea la firme | 3 |
| Interacțiunea cu legi și reglementări..... | 3 |
| Clauza de confidențialitate negociată contractual..... | 4 |
| Implementarea în politicile și metodologiile firmei | 5 |
| Domeniul de aplicare | 6 |
| Responsabilitatea pentru identificarea NOCLAR..... | 7 |
| Data intrării în vigoare | 10 |
| II. Auditul situațiilor financiare..... | 11 |
| Legătura cu ISA 250 (revizuit) | 11 |
| Auditul situațiilor financiare în alte scopuri decât cele statutare | 12 |
| Încadrarea în timp a informațiilor privind NOCLAR | 12 |
| Obținerea unei înțelegeri a aspectului | 12 |
| Abordarea aspectului..... | 13 |
| Divulgarea NOCLAR către o autoritate competentă | 16 |
| Documentația..... | 17 |
| Schimbări în numirile aferente auditului..... | 17 |
| III. Servicii profesionale altele decât auditul situațiilor financiare | 19 |
| Diferite responsabilități comparativ cu cele ale auditorului..... | 19 |
| Auditul elementelor specifice ale situațiilor financiare | 19 |
| Componente ale auditului unui client de către o firmă în cadrul unei rețele | 20 |
| Misiuni judiciare | 20 |
| Documentația..... | 21 |

Aspecte generale

Caracterul secțiunii 225

- Î1.** Este Secțiunea 225 doar un ghid general sau impune orice obligație din partea profesionistului contabil în situațiile în care acesta întâlnește sau suspectează o neconformitate?
- R.** Secțiunea 225 conține un număr de cerințe cu care profesionistul contabil trebuie să se conformeze. Aceste cerințe (marcate prin cuvântul „trebuie”) variază în funcție de situația în care profesionistul contabil efectuează un audit al situațiilor financiare sau furnizează alte servicii profesionale. În cazul în care acest aspect face obiectul Secțiunii 225, o obligație prioritară impusă de Cod este ca profesionistul contabil să răspundă la acest aspect.

Aplicabilitatea la firme

- Î2.** Se aplică Secțiunea 225 persoanelor fizice care furnizează servicii profesionale în firme, dar care nu sunt profesioniști contabili, așa cum se definește în Cod, precum consultanții, avocații, alți contabili și alte entități similare, și care să nu fie membri ai unui organism membru IFAC?
- R.** Da. Codul se aplică tuturor profesioniștilor contabili, care conform definiției din Cod includ și firmele. Se așteaptă din partea firmelor să asigure conformitatea cu toate prevederile Codului, inclusiv cele legate de NOCLAR, pentru toate persoanele fizice din firmele care furnizează clienților servicii profesionale, indiferent dacă aceste persoane fizice sunt sau nu profesioniști contabili.
- Î3.** Secțiunea 225 se aplică și persoanelor fizice din firme care nu sunt profesioniști contabili și care nu furnizează servicii profesionale clienților, de exemplu, personalului care asigură asistența IT, funcționarilor administrativi sau administratorilor?
- R.** Nu. Deoarece persoanele fizice nu sunt liberi profesioniști contabili, așa cum se definește în Cod, și nu au responsabilități sau contacte directe cu clienții, Secțiunea 225 nu se aplică acestora. (De asemenea, aceste persoane nu sunt profesioniști contabili angajați, astfel cum se definește în Cod, și, deci, nici Secțiunea 360 nu se aplică).

Interacțiunea cu legi și reglementări

- Î4.** În jurisdicția X, există prevederi legale care guvernează modul în care profesioniștii contabili trebuie să trateze anumite tipuri de neconformități, inclusiv cerințe de raportare de cazuri de neconformitate sau neconformitate suspectată către autoritățile publice desemnate. Dacă un profesionist contabil se conformează acestor prevederi legate de situații de neconformitate sau neconformitate suspectată, conform domeniului de aplicare a Secțiunii 225, aceasta înseamnă că profesionistul contabil nu este nevoit să se conformeze și restului Secțiunii 225?
- R.** Nu. Raportarea cazurilor de neconformitate sau neconformitate suspectată către o autoritate competentă este doar un aspect al Secțiunii 225 și face obiectul oricărei prevederi de

confidențialitate care poate exista în anumite jurisdicții (vezi punctul 225.33 din Cod). Secțiunea 225 conține alte prevederi care se aplică, dacă nu sunt deja menționate de legi sau reglementări, sau dacă legea sau reglementarea nu le interzice. Acestea includ, de exemplu, prevederi referitoare la abordarea unor aspecte nefinalizate din cadrul entității; atenuarea sau remedierea consecințelor aferente neconformităților sau descurajarea comiterii de neconformități; determinarea necesității pentru acțiuni viitoare (inclusiv demisia din organizația angajatoare), după caz.

În plus, Prefața la Cod stabilește că unele jurisdicții pot avea obligații și recomandări juridice, normative sau profesionale care diferă de cele conținute de Cod. Aceasta subliniază faptul că profesioniștii contabili din acele jurisdicții trebuie să fie conștienți de acele diferențe și să se conformeze acelor cerințe sau recomandări care sunt mai stricte, în afară de cazul când acest lucru este interzis de legi sau reglementări.

- Î5.** Jurisdicția X are legi de confidențialitate care interzic profesioniștilor contabili să divulge cazuri de neconformitate sau neconformitate suspectată către o autoritate competentă. Aceasta înseamnă că prevederile din Cod privind neconformitatea au aplicabilitate sau relevanță limitată în acea jurisdicție?
- R.** În primul rând, firmele trebuie să se conformeze cu toate legile și reglementările aplicabile, inclusiv cu legile care interzic divulgarea de informații confidențiale. Cu toate acestea, dacă, prin legi sau reglementări, se interzice profesioniștilor contabili angajați să se conformeze cu anumite părți din Cod, aceștia trebuie să se conformeze totuși cu toate celelalte părți ale Codului. În consecință, toate celelalte prevederi privind neconformitatea din Cod trebuie să se aplice în măsura în care conformitatea cu acestea nu este interzisă prin legi sau reglementări. A se vedea și Î4.

În al doilea rând, în cazul grupurilor care au componente în alte zone ale lumii, aplicarea prevederilor legate de neconformitate din Cod în jurisdicțiile în care se află acele componente poate avea implicații și relevanță în jurisdicția X. De exemplu, pentru societatea-mamă, pot fi implicații ca urmare a divulgării de situații de neconformitate sau de neconformitate suspectată, de către auditorul unei componente, către o autoritate din altă jurisdicție. A se vedea, de asemenea, Î29-34 referitoare la aspectele privind comunicarea în cadrul grupului.

Clauza de confidențialitate negociată contractual

- Î6.** Cum trebuie să soluționeze un profesionist contabil interacțiunea dintre o clauză de confidențialitate negociată contractual pentru servicii profesionale și clauzele din astfel de contracte care solicită conformitatea cu legi și reglementări și cu standardele profesionale pentru furnizarea serviciilor? În speță, ar trebui să existe o protecție legală în situația în care profesionistul contabil eludează o clauză de confidențialitate negociată contractual, prin divulgarea unei situații concrete sau suspectate de neconformitate către o autoritate competentă conform Secțiunii 225?

R. În cazul în care se cere unui profesionist contabil să păstreze confidențialitatea, potrivit unei legi sau unei reglementări, acesta trebuie să se conformeze cu obligația legală sau de reglementare. Un profesionist contabil poate decide să încalce clauza de confidențialitate pentru a face o divulgare, conform secțiunii 225, în vederea respectării standardelor profesionale aplicabile, inclusiv cerințele etice relevante care se pot aplica pentru o anumită misiune⁴. Cu toate acestea, dacă există o protecție legală în situația în care un profesionist contabil, în situații specifice, eludează o clauză de confidențialitate negociată contractual, aceasta reprezintă un aspect al legii din anumite jurisdicții. Profesionistul contabil trebuie să obțină o consiliere juridică înainte să procedeze în acest mod.

În orice situație, profesionistul contabil trebuie să discute cu clientul obligațiile sale profesionale pentru respectarea Codului, inclusiv obligația de a răspunde la un act de neconformitate sau neconformitate suspectată. În cazul în care există o clauză de confidențialitate negociată contractual (care contravine confidențialității impuse de lege sau de reglementări), se recomandă includerea unei clauze care să clarifice faptul că o astfel de clauză de confidențialitate poate fi subiectul obligației profesionistului contabil de a se conforma cu Codul. Pentru contractele în curs, semnate înainte de intrarea în vigoare a prevederilor privind NOCLAR, profesionistul contabil trebuie să aibă în vedere dacă amendamentele sunt recomandabile sau pot fi puse în practică.

Implementarea în politicile și metodologiile firmei

Î7. În ce măsură se așteaptă ca procesul de a răspunde la un act de neconformitate sau neconformitate suspectată, potrivit Secțiunii 225, să fie abordat explicit în politicile și metodologiile firmei și nu doar cu titlu orientativ?

R. Abordarea implementării Codului (și a modificărilor acestuia) variază de la firmă la firmă și nicio recomandare nu se poate potrivi, în mod egal, tuturor firmelor. Totuși, pentru claritate și consecvență, firmele pot considera util să se pronunțe în politicile și metodologiile proprii asupra abordării elementelor specifice ale procesului de răspuns la NOCLAR, cum ar fi:

- conformitatea cu legile și recomandările aplicabile, inclusiv cu legile care interzic divulgarea;
- procesul de transfer în cadrul echipei misiunii și în cadrul firmei, inclusiv momentul în care se transferă aspectul și nivelul transferului în cadrul echipei misiunii și în cadrul firmei;
- momentul în care se apelează la un consilier juridic sau la alte părți externe;
- persoana din cadrul firmei care trebuie să se implice în discuții cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta;

⁴ Paragraful A1 din Standardul Internațional de Audit (ISA) 210, *Convenirea asupra termenilor misiunii de audit*, de exemplu, menționează că misiunile de asigurare, care includ misiunile de audit, pot fi acceptate numai în cazul în care practicianul consideră că pot fi îndeplinite cerințele etice relevante.

- protocoalele de comunicare în cadrul echipei misiunii la nivelul grupului, cu o firmă din cadrul rețelei și, dacă nu există în cadrul firmei sau al rețelei, cu auditorul extern al clientului;
- stabilirea acțiunilor viitoare necesare, inclusiv informarea către autoritatea competentă și retragerea din misiune și din relația cu clientul.

În ceea ce privește abordarea măsurii în care răspunsul la NOCLAR este integrat în politicile și metodologiile firmei, se solicită firmelor să aplice cerințe cel puțin la fel de stricte ca și cele prevăzute în Cod.

Domeniul de aplicare

Legi și reglementări abordate

- Î8.** Care este raportul dintre legile și reglementările la care face referire Secțiunea 225 din Cod și legile și reglementările la care fac referire ISA și alte standarde profesionale?
- R.** Misiunile care intră sub incidența ISA sau a altor standarde profesionale pot stabili tipul de legi și reglementări de care profesionistul contabil trebuie să aibă cunoștință în derularea misiunii. De exemplu, o misiune de asigurare asupra conformității entității cu obligațiile de raportare privind mediul poate fi efectuată numai dacă sunt identificate reglementările specifice. Nicio dispoziție din Secțiunea 225 din Cod nu extinde setul de legi și reglementări pe care profesionistul contabil trebuie să le cunoască în vederea desfășurării misiunii. Totuși, dacă un profesionist contabil ia cunoștință de un act de neconformitate sau neconformitate suspectată, astfel cum se regăsește în domeniul de aplicare a legilor și reglementărilor la care se referă Secțiunea 225, Codul solicită ca profesionistul contabil să răspundă acestora în conformitate cu Secțiunea 225, în ciuda faptului că aspectul în cauză intră sub incidența legilor și reglementărilor prin standardele profesionale aplicabile.

NOCLAR săvârșit de alte persoane decât clientul sau angajații clientului

- Î9.** Un profesionist contabil ia cunoștință de o încălcare a legii de către o entitate care nu este client al acestuia. Are profesionistul contabil vreo responsabilitate pentru a răspunde aspectelor din Secțiunea 225 a Codului?
- R.** Nu. Deoarece profesionistul contabil nu are nicio relație profesională cu entitatea, Secțiunea 225 nu se aplică. În astfel de situații, profesionistul contabil trebuie să se afle pe aceeași poziție ca a unui cetățean oarecare, aflat în circumstanțe similare.
- Î10.** Codul impune ca profesionistul contabil să răspundă la actele de neconformitate săvârșite de contractori sau agenți care lucrează pentru organizația angajatoare, sau de către directori neexecutivi ai organizației contractoare?

- R.** Da. Punctul 225.2 din Cod definește neconformitatea ca reprezentând acte contrare legilor sau reglementărilor prevalente, comise de persoane fizice care lucrează pentru sau sub directoratul unui client. Contractorii, agenții și directorii neexecutivi sunt exemple de părți care lucrează pentru sau sub directoratul unui client. În contextul răspunsului la neconformitatea cu legi și reglementări, nu este necesar să existe o relație de angajare oficială între partea care săvârșește actul de neconformitate și client, așa cum se poate stabili printr-un contract de angajare.

Aspecte care în mod clar sunt fără importanță

- Î11.** De ce punctul 225.8 delimitează aspectele care sunt în mod clar fără importanță, dacă la punctul 225.5 se indică din start că legile și reglementările incidente sunt cele care afectează în mod direct determinarea și prezentarea în situațiile financiare a *valorilor semnificative* și a celor pentru care conformitatea poate fi *fundamentală* pentru activitatea clientului?
- R.** Sintagmele „*valori și prezentări semnificative*” și „*fundamentale* pentru aspectele de bază ale activității” se folosesc pentru a descrie legile și reglementările care sunt cuprinse în domeniul de aplicare a Secțiunii 225 referitor la tipul legilor și reglementărilor la care se referă această secțiune (a se vedea, de exemplu, punctul 225.6). Aceste sintagme nu se referă la situațiile efective de neconformitate sau neconformitate suspectată. De exemplu, legile și reglementările care se referă la impozitarea globală intră în domeniul de aplicare a Secțiunii 225. Cu toate acestea, dacă o entitate, în mod ocazional, omite respectarea termenului de depunere a declarației fiscale, acesta, în mod clar, poate fi un aspect nesemnificativ, pe care profesionistul contabil angajat nu trebuie să îl considere în contextul Codului.

Responsabilitatea pentru identificarea NOCLAR

- Î12.** Codul impune ca profesionistul contabil angajat să detecteze actele de neconformitate ale clientului?
- R.** Nu. Codul nu solicită ca profesioniștii contabili să aplice proceduri pentru a identifica actele de neconformitate ale clienților atunci când furnizează acestora servicii profesionale. În schimb, Codul, conform prevederilor sale, solicită un răspuns din partea profesioniștilor contabili, în momentul în care aceștia iau cunoștință de un act de neconformitate sau neconformitate suspectată la client. În orice caz, profesioniștii contabili care efectuează auditul situațiilor financiare au responsabilitatea, potrivit ISA 250 (revizuit),⁵ de: (a) a obține probe suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile din acele legi și reglementări recunoscute, în general, ca având un efect direct asupra determinării și prezentării elementelor semnificative în situațiile financiare; și (b) de a aplica procedurile de

⁵ ISA 250 (revizuit), *Luarea în considerare a legii și al reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*

audit în sprijinul identificării situațiilor de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

- Î13.** Punctul 225.1 indică faptul că un profesionist contabil poate întâlni sau conștientiza, ori poate suspecta o neconformitate cu legi și reglementări pe parcursul desfășurării activității sale profesionale pentru un client. Care este semnificația distincției dintre descoperirea de neconformitate sau neconformitate suspectată și conștientizarea neconformității?
- R.** Codul admite că un profesionist contabil poate descoperi (de exemplu, într-un mod neașteptat) cazuri de neconformitate sau poate suspecta o neconformitate cu legi și reglementări pe parcursul misiunii de audit sau furnizării de servicii profesionale. De asemenea, admite că o altă parte poate aduce aspectul în atenția profesionistului contabil; de exemplu, un alt profesionist contabil sau un angajat al clientului. Secțiunea 225 acoperă ambele situații.
- Î14.** Prin Cod se așteaptă ca profesionistul contabil să aibă capacitatea de a identifica neconformitatea cu legile și reglementările care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor în situațiile financiare, de exemplu, în legătură cu cerințele privind siguranța alimentelor sau emisiile provenite de la vehicule?
- R.** Potrivit Codului, nu se așteaptă ca profesionistul contabil să aibă un nivel de cunoaștere a legilor și reglementărilor mai mare decât i se cere pentru a da curs unei misiuni. Profesioniștii contabili care se specializează pe anumite domenii (de exemplu, în impozitarea globală sau emisiile de gaze cu efect de seră) au nevoie de o înțelegere relevantă a legilor și reglementărilor specifice, astfel încât să poată aborda, cu competență, misiunea, în legătură cu un anumit aspect al domeniului. În astfel de situații, se așteaptă ca profesioniștii contabili să aibă capacitatea de a recunoaște neconformitatea sau neconformitatea suspectată pentru un anumit aspect, dacă îi atrag atenția anumite informații relevante. De exemplu, dacă un profesionist contabil a fost angajat să emită un raport de asigurare privind controalele legate de conformitatea cu reglementările privind licențierea la un producător de alimente, se așteaptă ca profesionistul contabil să aibă abilitatea să recunoască neconformitatea cu acele reglementări. Nu se așteaptă ca profesionistul contabil să recunoască neconformitatea sau neconformitatea suspectată în afara domeniilor în care a fost instruit și pentru care a fost angajat, pentru a aplica o calificare specializată. A se vedea, de asemenea, Î15 și Î16.

În orice caz, faptele de neconformitate pot fi camuflate. Codul nu solicită profesioniștilor contabili să identifice cazurile de neconformitate.

- Î15.** Punctul 225.5 litera b) prevede că Secțiunea 225 stabilește abordarea pe care un profesionist contabil trebuie să o aibă atunci când întâlnește sau ia cunoștință de o neconformitate sau suspectează neconformitatea cu legile sau reglementările care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și asupra prezentării situațiilor financiare, dar sunt conforme cu ceea ce poate fi fundamental pentru aspectele de bază ale activității clientului, pentru continuitatea

activității acestuia sau pentru evitarea de sancțiuni semnificative. Care ar fi tipurile de neconformități care se au în vedere în această privință?

- R.** Unele legi și reglementări din această categorie pot fi fundamentale pentru activitatea desfășurată pentru toate sau aproape toate entitățile dintr-o anumită jurisdicție, chiar dacă aceste legi și reglementări nu au un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și asupra prezentării situațiilor financiare ale entității. Ca exemple, trebuie menționate legile împotriva fraudei, corupției și dării și luării de mită. În virtutea pregătirii, a experienței profesionale și a cunoștințelor, ori a expertizei în cadrul entității, dobândită pe parcursul derulării serviciilor profesionale prestate, se așteaptă ca profesioniștii contabili să recunoască și să răspundă la cazurile de neconformitate sau neconformitate suspectată, în funcție de legile și reglementările corespunzătoare, dacă iau cunoștință de astfel de cazuri.

Alte legi și recomandări din această categorie pot fi relevante pentru anumite tipuri de entități, datorită naturii activității lor. Printre exemple se numără reglementările privind protecția mediului pentru o organizație angajatoare care activează în industria minieră, cerințele de reglementare în materie de capital pentru bănci, legile și reglementările împotriva spălării banilor și a finanțării terorismului pentru instituțiile financiare, reglementările privind emisiile de gaze pentru producătorii de autovehicule, precum și reglementările privind autorizarea companiilor farmaceutice sau a producătorilor din industria alimentară. Se așteaptă ca profesioniștii contabili angajați care îndeplinesc responsabilități ce presupun o înțelegere a acelor legi și reglementări, pentru a putea duce la îndeplinire aceste responsabilități într-un mod competent, să recunoască neconformitatea sau neconformitatea suspectată în raport cu acele legi și reglementări și, în consecință, să răspundă la aceste aspecte în mod adecvat. A se vedea, de asemenea Î14.

- Î16.** Un profesionist contabil se angajează să efectueze o misiune de asigurare potrivit Standardului Internațional de Asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit)⁶ pentru aspectul privind informațiile care nu reprezintă informații financiare istorice. Aceasta înseamnă că profesionistul contabil ar trebui să recunoască neconformitatea sau neconformitatea suspectată, care are un efect direct asupra situațiilor financiare, pentru că profesionistul contabil s-a angajat să efectueze o misiune de audit asupra situațiilor financiare ale entității?

- R.** În cele mai multe situații, nu. Probabilitatea ca un profesionist contabil să recunoască neconformitatea, care afectează direct situațiile financiare ale entității, depinde de cât de apropiat este aspectul în cadrul misiunii de asigurare față de situațiile financiare. Anumite aspecte în cauză (de exemplu controale privind raportarea financiară) pot fi mai apropiate de situațiile financiare, față de alte aspecte (de exemplu, datele privind viabilitatea).

- Î17.** Potrivit Codului, se așteaptă de la un profesionist contabil să aibă cunoștințe juridice și competențe care nu au legătură cu misiunea?

⁶ ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*

- R.** Nu. Potrivit Codului, se așteaptă de la un profesionist contabil să dețină un nivel de cunoștințe juridice și normative necesare derulării serviciului profesional pentru care a fost angajat.

Data intrării în vigoare

- Î18.** Prevederile din Cod referitoare la neconformitate intră în vigoare la 15 iulie 2017. Dacă, înainte de această dată, un profesionist contabil angajat a luat deja cunoștință de un act de neconformitate sau neconformitate suspectată, există vreo obligație prevăzută de Cod în acest sens?
- R.** Nu. Nu se impune ca profesionistul contabil să se conformeze cerințelor din Secțiunea 225 privind orice neconformitate sau neconformitate suspectată, de care profesionistul contabil ia cunoștință la 15 iulie 2017 sau ulterior acestei date. Cu toate acestea, deoarece este permisă adoptarea înainte de această dată, se pot aplica prevederile cu privire la orice neconformitate sau neconformitate suspectată de care profesionistul contabil luase cunoștință înainte de această dată.
- Î19.** Prevederile din Cod privind actele de neconformitate intră în vigoare la 15 iulie 2017. Dacă un client a comis un act de neconformitate anterior acestei date, iar profesionistul contabil ia cunoștință de acest act la data de 15 noiembrie 2017, există vreo obligație pentru acesta, potrivit Codului?
- R.** Da. Codul impune ca profesionistul contabil să răspundă la orice neconformitate sau neconformitate suspectată de care ia cunoștință la 15 iulie 2017 sau ulterior acestei date. De aceea, în această situație, se impune ca profesionistul contabil să răspundă la aspectele în cauză conform Secțiunii 225.
- Î20.** Prevederile din Cod privind NOCLAR intră în vigoare la 15 iulie 2017. Cu toate acestea, schimbările referitoare la NOCLAR din ISA 250 (revizuit) intră în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la 15 decembrie 2017. De ce data intrării în vigoare este diferită și care sunt implicațiile acestei diferențieri?
- R.** IAASB a decis că schimbările referitoare la NOCLAR din ISA 250 (revizuit) intră în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la 15 decembrie 2017 sau ulterior acestei date, cu permisiunea adoptării și înainte de această dată. IAASB menționează că schimbările la ISA 250 (revizuit) nu modifică efortul auditorului față de ISA 250 existent, având în vedere că auditorul ar avea deja o obligație de a lua în considerare cea mai potrivită acțiune pe care ar trebui să o adopte în conformitate cu cerințele etice relevante. În consecință, absența alinierii celor două date de intrare în vigoare nu ar trebui să aibă un efect asupra practicii. A se vedea și punctele 80-84 ale materialului elaborat de IAASB - [Baze pentru concluzii](#), care explică mai detaliat raționamentul IAASB pentru data intrării în vigoare a ISA 250 (revizuit) și modul în care se realizează legătura cu data intrării în vigoare a NOCLAR din Cod.

I. Auditul situațiilor financiare**Legătura cu ISA 250 (revizuit)**

- Î21.** Secțiunea 225 din Cod extinde în vreun fel obligațiile auditorilor *potrivit* ISA 250 (revizuit) și altor ISA-uri în ceea ce privește efectuarea auditului?
- R.** Nu. Nicio dispoziție din Secțiunea 225 nu intenționează să modifice sau să interpreteze ISA 250 (revizuit) sau alte standarde. Totuși, Secțiunea 225 impune auditorilor anumite cerințe, *dincolo* de ISA-uri, în scopul de a îndeplini *obligațiile* lor *etice*, potrivit Codului. A se vedea și răspunsul la Î22.
- Î22.** Un auditor a fost angajat pentru a efectua un audit al situațiilor financiare ale unei entități. În această situație, dacă, pe parcursul auditului, auditorul ia cunoștință de un act de neconformitate comis de entitate, conformarea cu ISA 250 (revizuit) este suficientă pentru auditor pentru a-și îndeplini obligațiile sale, potrivit Secțiunii 225 din Cod?
- R.** Nu. Deși domeniul de aplicare a legii și reglementărilor acoperit de Secțiunea 225 este același ca și cel din ISA 250 (revizuit), aplicarea Secțiunii 225 diferă de aplicarea ISA 250 (revizuit), în contextul obiectivelor diferite ale Codului și ale ISA-urilor. În mod specific, potrivit ISA 250 (revizuit), auditorii sunt preocupați de consecințele neconformității identificate sau suspectate, respectiv, dacă neconformitatea are o influență semnificativă asupra situațiilor financiare. Această preocupare se aplică în mod egal față de scopurile Codului, având în vedere necesitatea ca auditorul să țină cont de consecințele pentru entitate. Cu toate acestea, cazul în care Secțiunea 225 excede ISA 250 (revizuit) are ca scop atragerea atenției auditorului cu privire la luarea în seama a *implicațiilor mai ample asupra interesului public* ale aspectului în ceea ce privește prejudiciul potențial semnificativ asupra părților interesate, în termeni financiari sau nefinanciari. Aceasta include, în scopurile auditului, stabilirea necesității de acțiuni viitoare, dincolo de ceea ce solicită ISA 250 (revizuit). Acest considerent mai amplu este conform cu responsabilitatea auditorului de a acționa în interesul public, așa cum se prevede în Cod. Punctul 225.7 explică această distincție importantă și prezintă exemple de neconformitate, care ilustrează acest aspect.

Mai mult, prin ISA 250 (revizuit) se subliniază faptul că auditorul poate avea responsabilități adiționale, potrivit legii, reglementărilor sau cerințelor relevante privind etica, în legătură cu neconformitatea, care pot diferi sau excede ISA⁷.

⁷ A se vedea, de exemplu, punctele 9, 29 și A8 din ISA 250 (revizuit)

Auditul situațiilor financiare în alte scopuri decât cele statutare

Î23. Diferitele situații care generează un audit al situațiilor financiare (de exemplu, aplicarea voluntară, contractuală sau pentru îndeplinirea cerințelor statutare) afectează responsabilitățile aplicabile auditurilor potrivit Secțiunii 225, pentru un profesionist contabil angajat să efectueze un astfel de audit?

R. Nu. Prevederile din Secțiunea 225, care se adresează auditurilor situațiilor financiare se aplică indiferent de circumstanțele care generează auditul. În Secțiunea 225, elementele predominante se concentrează asupra potențialelor consecințe adverse ale neconformității sau neconformității suspectate, - nu numai asupra entității, ci și asupra părților interesate (inclusiv asupra publicului general) -, și nu pe natura ori numărul de utilizatori ai raportului de audit.

Încadrarea în timp a informațiilor privind NOCLAR

Î24. Un auditor conștientizează o situație de neconformitate cu puțin timp înainte de momentul în care se așteaptă ca auditorul să semneze raportul de audit asupra situațiilor financiare. Cum afectează încadrarea în timp pentru finalizarea raportului de audit responsabilitățile ce decurg din Secțiunea 225?

R. Potrivit Secțiunii 225, responsabilitățile auditorului sunt separate și distincte față de responsabilitățile potrivit standardelor de audit aplicabile, deoarece acestea au legătură cu efectuarea auditului. De aceea, încadrarea în timp pentru finalizarea raportului de audit nu afectează responsabilitățile auditorului potrivit Secțiunii 225. Auditorul trebuie să răspundă în continuare la neconformitate, potrivit prevederilor din Secțiunea 225. Aceasta include conformitatea cu standardele de audit aplicabile, care pot stipula proceduri specifice în ceea ce privește finalizarea raportului de audit în aceste situații. Standardele de audit aplicabile pot, în special, să solicite auditorului să aibă în vedere orice implicație asupra situațiilor financiare sau a raportului de audit.

Obținerea unei înțelegeri a aspectului

Î25. În cazul în care un auditor ia cunoștință sau suspectează un act de neconformitate comis de către un client în alte condiții decât prin aplicarea procedurilor în derularea misiunii de audit (de exemplu, prin descoperire pe internet sau dintr-o discuție informală, de la o persoană, la un eveniment social), se solicită auditorului să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernarea?

R. Da. Punctul 225.12 din Cod impune auditorului să obțină o înțelegere a aspectului (presupunând că nu este în mod evident nesemnificativ), inclusiv prin discutarea cu

conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta, indiferent de sursa informației sau de modul în care a aflat profesionistul contabil. Cu toate acestea, Secțiunea 225 reamintește auditorului să fie conștient și să se conformeze oricărei obligații legale sau reglementare privind divulgarea (punctul 225.3).

- Î26.** Pe parcursul auditării situațiilor financiare ale unei entități, auditorul poate lua cunoștință de un act de neconformitate suspectată, comis de o entitate. Cu toate acestea, conducerea nu este de acord cu auditorul referitor la probele privind acel aspect. Aceasta înseamnă că auditorul nu trebuie să mai investigheze aspectul respectiv, așa cum se prevede în Cod?
- R.** Nu. Faptul că auditorul nu are acordul conducerii privind probele legate de acel aspect nu este suficient pentru a-l motiva pe auditor să renunțe automat la investigarea aspectului. Auditorul trebuie să se convingă de faptul că explicațiile oferite de conducere înlătură, în mod satisfăcător, suspiciunile auditorului. Dacă nu, auditorul poate avea în vedere să dea curs altor acțiuni, care vor depinde de complexitatea aspectului respectiv și amploarea raționamentului implicat. Astfel de acțiuni includ, de exemplu, consultarea cu alte persoane din firmă, obținerea de recomandări din partea consilierului juridic al auditorului, consultarea, în mod confidențial, cu o autoritate de reglementare sau cu un organism profesional, ori transferul aspectului la nivelul persoanelor responsabile cu guvernanta.

Abordarea aspectului

- Î27.** În cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta doresc să abordeze neconformitatea identificată sau suspectată, aceasta înseamnă că profesionistul contabil nu mai are nicio responsabilitate viitoare în ceea ce privește aspectul, potrivit Codului?
- R.** Nu. O parte din răspunsul-cadru din Secțiunea 225 implică evaluarea gradului de adecvare a răspunsului conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta. Dacă reprezentanții conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta nu doresc să abordeze aspectul, aceasta ar putea fi o bază pentru auditor să concluzioneze faptul că răspunsul lor nu este adecvat. În astfel de situații, punctul 225.25 solicită auditorului să decidă dacă este necesar să se întreprindă acțiuni viitoare, în interesul public. Punctul 225.26 stabilește diferiți factori pe care auditorul îi poate lua în considerare în luarea deciziei, inclusiv natura și măsura oricărei acțiuni viitoare.
- Î28.** Codul impune vreo responsabilitate pentru auditor să repare, să remedieze sau să diminueze consecințele negative ale aspectelor de neconformitate identificată sau suspectată, ori să descurajeze comiterea de neconformități?
- R.** Nu. Repararea, remedierea sau diminuarea consecințelor negative ale actelor de neconformitate identificată sau suspectată este responsabilitatea exclusivă a conducerii, sub

supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta. Punctul 225.18 din Cod solicita doar ca auditorul sa recomande luarea celor mai adecvate si oportune actiuni, daca nu au fost deja aplicate.

Comunicarea in ceea ce priveste Grupurile

- Î29.** Potrivit Codului, se solicita partenerului de misiune de la nivelul grupului ca, intotdeauna, sa actioneze pentru abordarea oricarei neconformitati identificate sau suspectate, comunicate de cei care desfasoara activitati la nivelul componentelor, in scopul auditarii situatiilor financiare ale grupului, inclusiv in situatiile in care componentele se afla in alte jurisdictii?
- R.** Da. Sectiunea 225 solicita intotdeauna un raspuns la actele de neconformitate sau neconformitate suspectata, din partea partenerului de misiune de la nivelul grupului, potrivit conceptului de a nu „inchide ochii”. Acest raspuns include, cel putin, obtinerea unei intelegeri a aspectului. Cu toate acestea, daca aspectul se limiteaza clar si se refera la o anumita componenta sau la numite componente, si nu are alte implicatii pentru grup si pentru partile interesate, partenerul de misiune de la nivelul grupului nu trebuie sa intreprinda nicio actiune viitoare.
- Î30.** Se asteapta ca, potrivit Codului, profesionistul contabil care desfasoara activitate la o componenta din cadrul grupului sa actioneze intotdeauna pentru a trata orice neconformitate identificata sau suspectata, comunicata de partenerul de misiune de la nivelul grupului, inclusiv in situatiile in care partenerul de misiune de la nivelul grupului se afla intr-o alta jurisdictie?
- R.** Sectiunea 225 solicita intotdeauna sa existe un raspuns din partea profesionistului contabil care desfasoara activitate la o componenta. Acest raspuns include, cel putin, obtinerea unei intelegeri a aspectului. Totusi, daca este foarte clar ca aspectul nu are alte implicatii asupra componentei sau a partilor, profesionistul contabil nu trebuie sa intreprinda nicio actiune viitoare.
- Î31.** Un profesionist contabil a fost angajat pentru a efectua o misiune de audit statutar al situatiilor financiare ale unei componente, dar nu a fost angajat sa efectueze activitati si in vederea auditului grupului. Pe parcursul derularii misiunii de audit statutar, profesionistul contabil ia cunostinta de o situatie de neconformitate la nivelul componentei. Punctul 225.21 din Cod solicita ca, in aceasta situatie, profesionistul contabil sa comunice aspectul partenerului de misiune de la nivelul grupului, in afara de cazul in care este interzis prin legi sau reglementari. Potrivit Codului, ce se asteapta din partea profesionistului contabil, daca nu ii este cunoscuta identitatea partenerului de misiune de la nivelul grupului?

- R.** Profesionistul contabil poate obține informații privind identitatea partenerului de misiune la nivelul grupului de la conducerea componentei sau poate solicita conducerii componentei să obțină informațiile de la conducerea de la nivelul grupului. Anumite informații pot fi obținute prin surse publice.
- Î32.** Un profesionist contabil, care, în scopul auditului situațiilor financiare ale grupului, desfășoară activitate la o componentă, constată o situație de neconformitate la nivelul componentei. Codul solicită ca, asupra aspectului respectiv, să fie informat mai întâi partenerul de misiune de la nivelul grupului, înainte ca profesionistul contabil ce desfășoară activitate la nivelul componentei să poată divulga aspectul către autoritatea competentă?
- R.** Nu. În ipoteza în care profesionistul contabil stabilește că divulgarea aspectului către autoritatea corespunzătoare reprezintă o atitudine adecvată pentru acțiunile viitoare pentru situația de fapt, Codul nu exclude posibilitatea ca profesionistul contabil să facă divulgarea înainte de a informa partenerul de misiune de la nivelul grupului asupra aspectului. Divulgarea aspectului către autoritatea corespunzătoare depinde de un număr de factori, inclusiv gravitatea situației. În consecință, profesionistul contabil poate decide dezvăluirea aspectului către autoritatea competentă fără întârziere, înainte de a lua măsuri de comunicare a aspectului către partenerul de misiune de la nivelul grupului. În practică, se poate întâmpla ca, mai mult sau mai puțin, comunicarea către ambele părți să se producă în același timp.
- Î33.** Un partener de misiune de la nivelul grupului ia cunoștință de o situație de neconformitate la nivelul componentei pe parcursul derulării misiunii de audit financiar a situațiilor financiare ale grupului. În scopul comunicării aspectului către cei care desfășoară activități în alte componente, atunci când acesta poate fi relevant, este de așteptat ca partenerul de misiune de la nivelul grupului să evalueze impactul posibil al neconformității asupra acestor componente?
- R.** Nu. Punctul 225.22 din Cod solicită ca partenerul de misiune de la nivelul grupului să ia măsuri pentru a comunica aspectul către cei care desfășoară activități în cadrul componentelor și pentru care aspectul poate fi relevant, dacă nu este interzis prin lege să se procedeze astfel. Responsabilitatea evaluării posibilului impact al neconformității asupra componentelor revine profesionistului contabil care desfășoară activități la nivelul acelor componente.
- Î34.** Dacă, în scopul unei misiuni de auditare a situațiilor financiare ale grupului, un profesionist contabil își desfășoară activitatea la nivelul unei componente, iar conducerea componentei a raportat aspectul pe structura superioară a grupului, se așteaptă ca, potrivit Codului, profesionistul contabil să comunice aspectul către partenerul de misiune de la nivelul grupului?

- R.** Da. Punctul 225.21 din Cod solicită ca profesionistul contabil să comunice aspectul partenerului de misiune de la nivelul grupului, indiferent dacă acesta a fost raportat conducerii structurii superioare din cadrul grupului de către conducerea componentei, cu excepția cazului în care comunicarea către partenerul de misiune de la nivelul grupului este interzisă prin lege sau alte reglementări. Comunicarea aspectului de către conducerea componentei grupului nu garantează faptul că aspectul va atrage atenția partenerului de misiune de la nivelul grupului.

Divulgarea NOCLAR către o autoritate competentă

- Î35.** Codul impune să se dezvăluie actele de neconformitate sau neconformitate suspectată către o autoritate competentă în cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea nu au tratat adecvat aspectul?

- R.** Nu. Codul nu impune divulgarea. Totuși, Codul stabilește factorii pe care un auditor trebuie să îi aibă în vedere atunci când decide dacă divulgarea unui aspect către o autoritate responsabilă ar putea fi o cale adecvată pentru acțiunile viitoare. Această decizie depinde de o evaluare obiectivă a faptelor și circumstanțelor la acel moment, având în vedere factorii prevăzuți la punctul 225.26 și 225.34 din Cod, și se aplică testului efectuat de o terță parte, rezonabilă și informată, conform punctului 225.28. Testul aplicat de o terță parte, rezonabilă și informată, are intenția să aducă un element esențial de obiectivitate asupra deciziei auditorului privind necesitatea, natura și amploarea acțiunii viitoare.

Acolo unde legea sau reglementările solicită deja raportarea de acte de neconformitate sau neconformitate suspectată către o anumită autoritate, auditorul trebuie să se conformeze cu cerința legală ori normativă.

- Î36** Există, conform Codului, vreo așteptare din partea auditorului să divulge *orice* neconformitate identificată sau suspectată către o autoritate competentă, în cazul în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea nu au tratat adecvat aspectul?

- R.** Nu. Prevederile din Cod care se referă la divulgarea către o anumită autoritate (punctele 225.33-35) se aplică în situația în care, pentru neconformitate sau neconformitate suspectată, există probe credibile de *prejudicii semnificative*, reale sau potențiale, asupra entității sau a părților interesate, inclusiv a publicului larg (punctul 225.26). Cu alte cuvinte, astfel de divulgări pot fi luate în considerare numai în situațiile în care auditorul stabilește că, prin aplicarea unui raționament profesional adecvat, anumite fapte și situații, la un anumit moment, sunt „grave”.

- Î37.** Un auditor se poate retrage din misiunea de audit ca rezultat al identificării sau suspectării de neconformitate, fără a divulga aspectul către autoritatea responsabilă?

- R.** Mai întâi, subliniem că punctul 225.30 explică faptul că retragerea din misiune și din relațiile profesionale nu se substituie întreprinderii oricăror altor acțiuni, care ar fi necesare pentru atingerea obiectivelor auditorului, potrivit Secțiunii 225.

Atunci când retragerea din misiunea de audit nu este interzisă prin lege sau reglementări, aceasta este o cale de acțiune care poate fi întreprinsă independent de divulgarea aspectului către o autoritate adecvată, conform punctului 225.29. În unele situații, auditorul poate decide că este necesar să se întreprindă ambele acțiuni.

- Î38.** Punctul 225.36 explică faptul că, în situații excepționale, în care un auditor are motive să creadă că o încălcare iminentă a legii sau a reglementării, poate cauza prejudicii reale pentru investitori, creditorii, angajați sau publicul larg, auditorul poate dezvălui imediat aspectul către autoritatea competentă. Este necesar ca auditorul să urmeze procedura de furnizare a unui răspuns, așa cum se stabilește în Secțiunea 225, până la final, înainte să ia decizia de a face astfel de dezvăluiri?

- R.** Nu, în astfel de situații, auditorul nu are nevoie să parcurgă în întregime procedura de furnizare a unui răspuns. Cu toate acestea, punctul 225.35 solicită auditorului să acționeze cu bună-credință.

Documentația

- Î39.** Care este scopul documentației solicitate de Secțiunea 225?

- R.** Documentația pune la dispoziție o serie de beneficii generale, inclusiv facilitarea revizuirii activității membrilor echipei misiunii, sporind calitatea raționamentului profesional aplicat pentru documentația întregului proces, care păstrează înregistrarea aspectelor cu semnificație continuă pentru misiunile viitoare. Important este că cerința pentru documentarea aspectului, așa cum este stabilită la punctul 225.37 ajută profesionistul contabil să demonstreze conformitatea cu Secțiunea 225, inclusiv păstrarea unei evidențe a raționamentelor profesionale aplicate și a acțiunilor luate, ținând cont de informațiile pe care profesionistul contabil le-a avut la dispoziție la acel moment.

Schimbări în numirile aferente auditului

- Î40.** În cazul în care un auditor se retrage din relația cu clientul, ca urmare a identificării sau suspectării de neconformitate, se așteaptă ca, potrivit Codului, auditorul predecesor să identifice cine este auditorul propus, pentru a-i comunica acestuia informațiile privind NOCLAR?

- R.** Nu, nu se așteaptă ca auditorul predecesor să se preocupe de auditorul propus, pentru a-i furniza informațiile.
- Î41.** În cazul în care există o modificare în numirile aferente auditului, în urma unei neconformități identificate sau suspectate, Codul impune ca auditorul predecesor să obțină consimțământul clientului înainte ca auditorul predecesor să transmită informațiile privind NOCLAR către auditorul propus?
- A.** Nu. În această situație, punctul 225.31 permite auditorului predecesor să transmită informațiile privind NOCLAR către auditorul propus, fără consimțământul clientului. Transmiterea unor astfel de informații face obiectul confidențialității prezentării informațiilor privind clientul, dacă acest lucru nu este interzis prin lege sau reglementări. Aceasta nu elimină necesitatea ca auditorul propus să obțină permisiunea clientului pentru a iniția discutarea cu auditorul predecesor, potrivit punctului 210.13.
- Î42.** Dacă există o schimbare a auditorului, ca rezultat al unei oferte de audit sau a rotației obligatorii a firmei, iar auditorul predecesor are cunoștință de un act de neconformitate sau de neconformitate suspectată, asupra căruia încă nu s-a făcut vreo referire, impune Codul ca auditorul predecesor să comunice, către auditorul propus, informațiile privind neconformitatea?
- R.** Nu, într-o astfel de situație specială, atât timp cât auditorul nu s-a retras din relația cu clientul ca urmare a unui aspect de neconformitate. Totuși, potrivit punctului 210.14 din Cod, auditorul predecesor poate decide dacă ar fi adecvat să prezinte informații privind neconformitatea identificată sau suspectată, către auditorul propus, în cazul în care clientul și-a exprimat acordul asupra comunicării, sub rezerva că prezentarea de informații confidențiale privind clientul nu este interzisă de lege sau reglementări.
- Î43.** Potrivit Codului, auditorul predecesor are o obligație continuă în ceea ce privește neconformitatea sau neconformitatea suspectată, începând din momentul în care a fost numit ca auditor, dar, potrivit Secțiunii 225 din Cod, nu a finalizat procedura de furnizare a unui răspuns în momentul numirii auditorului succesori?
- R.** Nu. Totuși, a se vedea punctul 225.31 referitor la comunicarea privind informațiile legate de un aspect, de la auditorul predecesor către auditorul propus, dacă retragerea din relația cu clientul este un rezultat al acestui aspect. În această situație, acceptul clientului privind comunicarea nu este necesar. În alte situații, punctul 210.14 din Cod permite comunicarea de astfel de informații de la auditorul predecesor către auditorul propus, dacă s-a obținut consimțământul clientului.
- S.**

II. Servicii profesionale altele decât auditul situațiilor financiare

Diferite responsabilități comparativ cu cele ale auditorului

- Î44.** Potrivit Codului, profesionistul contabil care este angajat pentru a furniza pentru un client servicii profesionale, altele decât auditul situațiilor financiare, are același nivel de responsabilitate referitor la neconformitatea identificată sau suspectată, ca și profesionistul contabil angajat pentru a efectua un audit al situațiilor financiare ale clientului?
- R.** Nu. Măsura în care efortul de a răspunde la neconformitatea identificată sau suspectată, care se așteaptă de la un profesionist contabil angajat pentru furnizarea de servicii, altele decât auditul situațiilor financiare, este, în mod semnificativ, mai mică decât se așteaptă de la un profesionist contabil angajat pentru a efectua un audit al situațiilor financiare. De exemplu, punctul 225.39 solicită ca fostul auditor *să caute* să obțină o înțelegere a aspectului, adică, să încerce să obțină o astfel de înțelegere, admitând faptul că limitarea accesului la informații poate afecta obținerea unei anumite înțelegeri. În contrast, punctul 225.12 solicită ca, în final, să se *obțină* o înțelegere a aspectului. Nivelul diferit de efort admite că există o așteptare publică mai mare din partea auditorilor, comparativ cu non-auditorii, și că auditorii au acces mai larg la informații față de non-auditori.
- Î45.** În cazul în care un profesionist contabil, care este angajat pentru a furniza servicii profesionale, altele decât auditul situațiilor financiare ale entității, ia cunoștință de un act de neconformitate suspectată la nivelul entității, dar nu are capacitatea să susțină suspiciunea, aceasta înseamnă că profesionistul contabil nu s-a conformat Codului?
- R.** Nu. Codul admite că, pentru un profesionist contabil ce furnizează alte servicii decât cele de audit al situațiilor financiare, poate exista o limitare a accesului la informații. Potrivit Codului, profesionistul contabil își va îndeplini responsabilitățile, dacă a încercat să obțină informații relevante în susținerea suspiciunii.

Auditul elementelor specifice ale situațiilor financiare

- Î46.** Un profesionist contabil a fost angajat pentru a efectua un audit al unor elemente specifice ale situațiilor financiare ale unui client. În conformitate cu cerințele din Secțiunea 225, care se aplică unui profesionist contabil care efectuează auditul situațiilor financiare, va fi necesar ca profesionistul contabil să răspundă la actele de neconformitate sau neconformitate suspectată, identificate pe parcursul misiunii?
- R.** Nu. Potrivit Codului, o misiune de audit pentru elemente specifice ale situațiilor financiare intră sub incidența subsecțiunii „Servicii profesionale, altele decât auditul situațiilor financiare”, din Secțiunea 225. Deci se aplică prevederile din Secțiunea 225 referitoare la

serviciile profesionale, altele decât auditurile situațiilor financiare (punctele 225.1-11 și 225.39-56).

Componente ale auditului unui client de către o firmă în cadrul unei rețele

- Î47.** Un profesionist contabil furnizează servicii de non-audit la Componenta A, care nu este un client auditat al firmei. Componenta A este o filială a entității B, care este auditată de o firmă din cadrul rețelei. Entitatea B este ea însăși un holding intermediar, deținut în întregime de societatea-mamă C. Profesionistul contabil conștientizează o situație de neconformitate la componenta A. Dacă, în conformitate cu punctul 225.45 din Cod, profesionistul contabil decide să comunice informațiile referitoare la neconformitate către firma din cadrul rețelei, aceasta din urmă are vreo responsabilitate pentru a comunica mai departe aspectul, către partenerul de misiune al grupului pentru societatea-mamă C?
- R.** Da. Punctul 225.21 din Cod solicită ca firma din cadrul rețelei să comunice aspectul către partenerul de misiune al grupului pentru societatea-mamă C, dacă C este un client de audit al firmei din cadrul rețelei sau al altei firme. Comunicarea nu se aplică dacă, prin lege sau reglementări, este interzisă divulgarea de informații confidențiale.

Misiuni judiciare

- Î48.** Un profesionist contabil este angajat în calitate de contabil judiciar pentru a investiga incorectitudini la un client. Dacă, pe parcursul misiunii, profesionistul contabil ia cunoștință de un act de neconformitate sau neconformitate suspectată, ar fi necesar ca profesionistul contabil să aplice întreaga procedură de furnizare a unui răspuns, potrivit Secțiunii 225 din Cod?
- R.** Nu, nu va fi necesar să aplice întreaga procedură de furnizare a unui răspuns, deoarece este de așteptat ca profesionistul contabil să fi aplicat deja multe din acțiunile solicitate de Secțiunea 225, datorită scopului misiunii. Cu toate acestea, Codul nu exclude posibilitatea ca divulgarea de către profesionistul contabil a unui aspect către o autoritate competentă să fie o cale adecvată pentru acțiunile viitoare *în interesul public*, în ciuda caracterului misiunii, cu excepția cazului în care o bază legală sau de reglementare interzice astfel de divulgări, cum ar fi:
- acolo unde există cerințe de confidențialitate, expuse prin legi sau reglementări;
 - acolo unde există secrete profesionale care se aplică profesionistului contabil;
 - acolo unde există restricții impuse de autoritatea de reglementare sau de către procuror, în legătură cu investigarea aspectului.

De asemenea, acolo unde secretul profesional se aplică profesionistului contabil în contextul altor servicii profesionale, divulgarea ar putea fi interzisă.

Documentația

- Î49.** Secțiunea 225 stabilește cerințele de documentare pentru profesionistul contabil care efectuează misiuni de auditare a situațiilor financiare. În contrast, pentru profesionistul contabil care furnizează servicii profesionale, altele decât auditul situațiilor financiare, Secțiunea 225 încurajează documentația. De ce se face această distincție în Secțiunea 225?
- R.** Secțiunea 225 admite faptul că auditorii, în general, sunt subiectul unei supravegheri reglementare mai mari decât orice alt liber profesionist contabil. În consecință, documentația este necesară pentru a le permite să demonstreze conformitatea cu Secțiunea 225, către cea mai adecvată autoritate de reglementare. În contrast, liberii profesioniști contabili, alții decât auditorii, nu fac obiectul aceluiași nivel de supraveghere reglementară precum auditorii. Din acest motiv, IESBA a considerat mai adecvat ca Secțiunea 225 să încurajeze, mai degrabă, documentația pentru acești alți profesioniști contabili, decât să o impună (punctul 225.56). Oricum, absența unei cerințe de documentare pentru acești alți profesioniști contabili nu diminuează necesitatea acestora de a se conforma prevederilor care li se aplică prin Secțiunea 225.

Contacte cheie

James Gunn, Managing Director, Professional standards (jamesgunn@ProfStds.org)

Ken Siong, Technical Director (kensiong@ethicsboard.org)

Despre IESBA

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) este un organism independent de stabilire a standardelor, care dezvoltă și emite standarde de etică de înaltă calitate și alte decizii pentru profesioniștii contabili din întreaga lume. Prin activitatea sa, IESBA dezvoltă *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili*, care stabilește cerințele etice pentru profesioniștii contabili.

Obiectivul IESBA este deservirea interesului public prin elaborarea unor standarde etice de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili și prin facilitarea convergenței standardelor internaționale și naționale privind etica, inclusiv a cerințelor privind independența auditorului, prin dezvoltarea unui cod etic internațional, robust și adecvat.

Structura și procesul care susține activitățile IESBA sunt facilitate de Federația Internațională a Contabililor (IFAC).

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

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

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

Drept de autor © Februarie 2017 deținut de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate. Permișiunea scrisă a IFAC este necesară pentru reproducerea, stocarea sau transmiterea, ori pentru alte tipuri similare de utilizare a acestui document. Contactați permissions@ifac.org.

Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations al International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în iulie 2016 în limba engleză, a fost tradus în limba română de către CAFR în ianuarie 2019 și este reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a *Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations* a fost examinat de IFAC, iar traducerea a fost realizată în conformitate cu „Declarația de politică – Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de IFAC”. Textul aprobat al *Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations* este cel publicat de IFAC în limba engleză.

Text în limba engleză *Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations* © 2016 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Text în limba română *Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări* © 2019 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: *Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations*, decembrie 2016, ISBN: 978-1-60815-289-6.