

**MODIFICĂRI ADUSE CODULUI – RĂSPUNSUL LA
NECONFORMITATEA CU LEGI ȘI REGLEMENTĂRI**

CUPRINS

SECȚIUNEA 225 Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări	154
SECȚIUNEA 360 Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări	167
SECȚIUNEA 100 Introducere și principii fundamentale	175
SECȚIUNEA 140 Confidențialitate	176
SECȚIUNEA 150 Conduita profesională	177
SECȚIUNEA 210 Numirea profesională	178
SECȚIUNEA 270 Custodia activelor clientului	181
Data intrării în vigoare	181

SECȚIUNEA 225

Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări

Scop

- 225.1 Pe parcursul furnizării unui serviciu profesional pentru un client, un liber profesionist contabil poate întâlni sau poate ști despre o neconformitate sau o neconformitate suspectată cu legi și reglementări. Scopul acestei secțiuni este să stabilească responsabilitățile profesionistului contabil, atunci când întâlnește o astfel de neconformitate sau neconformitate suspectată, și să ghideze profesionistul contabil în evaluarea implicațiilor pe care le poate avea aspectul și posibilele căi de acțiune, ca răspuns. Această secțiune se aplică indiferent de natura clientului, inclusiv dacă este sau nu o entitate de interes public.
- 225.2 Neconformitatea cu legi și reglementări („neconformitatea”) cuprinde acte de omisiune sau comitere, intenționate sau neintenționate, înfăptuite contrar legilor și reglementărilor aplicabile de către un client sau de către persoane responsabile cu guvernarea, sau de către alte persoane care lucrează pentru ori sub conducerea unui client.
- 225.3 În unele jurisdicții, există prevederi legale și de reglementare, care guvernează modul în care profesioniștii contabili trebuie să abordeze neconformitatea sau neconformitatea suspectată, care pot diferi sau excede această secțiune. Când întâlnește o astfel de neconformitate sau neconformitate suspectată, profesionistul contabil are responsabilitatea de a obține o înțelegere a acelor prevederi și de a se conforma cu acestea, inclusiv cu orice cerințe de raportare a aspectului către o autoritate competentă, precum și cu orice interdicții în ceea ce privește avertizarea clientului asupra oricărei divulgări, de exemplu, ca urmare a legislației privind spălarea banilor.
- 225.4 O trăsătură distinctivă a profesiei contabile este acceptarea responsabilității de a acționa în interes public. Când răspunde la o neconformitate sau la o neconformitate suspectată, obiectivele profesionistului contabil sunt:
- (a) Să se conformeze principiilor fundamentale de integritate și comportament profesional;
 - (b) Să avertizeze conducerea sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernarea clientului, cu scopul:
 - (i) Să le permită să rectifice, să corecteze sau să diminueze consecințele aferente neconformității identificate sau suspectate sau
 - (ii) Să împiedice comiterea neconformității, atunci când aceasta nu s-a produs încă.
 - (c) și, după caz, să ia măsuri suplimentare în interesul public.

Domeniul de aplicare

- 225.5 Această secțiune stabilește abordarea de către profesionistul contabil care întâlnește sau află despre o neconformitate sau o neconformitate suspectată cu privire la:

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- (a) Legi și reglementări recunoscute general ca având un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și a prezentărilor în situațiile financiare ale clientului și
- (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și a prezentărilor în situațiile financiare ale clientului, dar conformitatea cu acestea poate fi fundamentală pentru aspectele activității de bază ale clientului, asupra capacității de a-și continua activitatea, sau pentru a evita penalități semnificative.

225.6 Exemple de legi și reglementări la care se face referire secțiunea includ:

- Fraudă, corupție și mită.
- Spălarea banilor, finanțarea terorismului și venituri provenite din infracțiuni.
- Piața și tranzacționarea titlurilor de valoare.
- Servicii și alte produse financiare și bancare.
- Protecția datelor.
- Obligații și plăți privind impozitele și pensiile.
- Protecția mediului.
- Sănătate și siguranță publică.

225.7 Neconformitatea poate avea ca rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale clientului. Mai presus de toate, astfel de neconformități pot avea consecințe mai ample asupra interesului public în ceea ce privește aducerea unui prejudiciu semnificativ investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. În scopul acestei secțiuni, un fapt care conduce la un prejudiciu grav este cel care are ca rezultat consecințe negative importante pentru oricare dintre părți, în termeni financiari sau non-financiari. Astfel de exemple includ comiterea unei fraude care conduce la pierderi financiare semnificative pentru investitori, ca și încălcarea legilor privind mediul și a reglementărilor care pun în pericol sănătatea sau siguranța angajaților ori a publicului.

225.8 Unui profesionist contabil care întâlnește sau ia cunoștință de aspecte care, în mod clar, sunt irelevante, judecate după tipul și impactul financiar sau de altă natură, al acestora, asupra clientului, a părților interesate și asupra publicului larg, nu i se cere să se conformeze cu această secțiune, în ceea ce privește astfel de aspecte.

225.9 Secțiunea nu se adresează:

- (a) Abaterilor efectuate în nume propriu, care nu au legătură cu activitățile comerciale ale clientului și
- (b) Altora neconformități, altele decât cele comise de client sau de persoanele responsabile cu guvernarea, de conducere sau alte entități care activează pentru sau sub conducerea clientului. Acestea includ, de exemplu, situațiile în care un profesionist contabil a fost angajat de către un client să întreprindă o misiune de due diligence asupra unei terțe persoane, iar neconformitatea identificată sau suspectată a fost comisă de acea terță persoană.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

În orice caz, profesionistul contabil poate găsi în această secțiune îndrumările necesare pentru a avea în vedere modul în care poate răspunde în fața unor astfel de situații.

Responsabilitățile conducerii clientului și ale persoanelor responsabile cu guvernanta

225.10 Este responsabilitatea conducerii clientului, ca, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, să se asigure că activitățile comerciale se desfășoară în conformitate cu legile și reglementările. De asemenea, este responsabilitatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta să identifice și să comunice orice neconformitate a clientului, a unei persoane responsabile cu guvernanta sau a unui membru din conducere, ori a altor persoane care activează pentru sau sub directoratul clientului.

Responsabilitățile unui liber profesionist contabil

225.11 Când un profesionist contabil ia cunoștință despre un aspect care intră sub incidența acestei secțiuni, măsurile pe care acesta le aplică pentru a se conforma acestei secțiuni trebuie puse în practică în timp util, având în vedere înțelegerea naturii aspectului de către profesionistul contabil și a prejudiciului potențial asupra interesului entității, al investitorilor, creditorilor, angajaților și al publicului larg.

Auditul situațiilor financiare

Obținerea unei înțelegeri a aspectului

225.12 Dacă un profesionist contabil, angajat pentru a efectua o misiune de audit al situațiilor financiare, ia cunoștință de informații referitoare la o situație de neconformitate sau de neconformitate suspectată, fie pe parcursul desfășurării misiunii, fie prin informații obținute de la terțe părți, profesionistul contabil trebuie să obțină o înțelegere asupra aspectului, inclusiv asupra naturii faptei și a circumstanțelor în care a fost generat sau poate fi generat.

225.13 Se așteaptă ca profesionistul contabil să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și experiența sa, dar nu se așteaptă să aibă un nivel de cunoaștere a legilor și a reglementărilor superior față de cel care se așteaptă să fie luat în considerare în cadrul misiunii. Măsura în care un act constituie o neconformitate este, în final, un aspect ce se stabilește de instanță sau de alt organ de decizie. În funcție de natura și importanța aspectului, profesionistul contabil poate consulta, în mod confidențial, alte persoane din firmă, din altă firmă din cadrul rețelei, un organism profesional sau un consilier juridic.

225.14 Dacă profesionistul contabil identifică sau suspectează faptul că a apărut sau poate apărea o neconformitate, acesta trebuie să discute aspectul la cel mai adecvat nivel de conducere și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta.

225.15 Astfel de discuții servesc la clarificarea înțelegerii de către profesionistul contabil a faptelor și a circumstanțelor relevante pentru aspect și pentru potențialele sale consecințe. De asemenea, discuția poate determina conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta să investigheze aspectul.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- 225.16 Nivelul adecvat al conducerii cu care se poate discuta aspectul este o problemă de raționament profesional. Factorii relevanți care trebuie avuți în vedere includ:
- Natura și circumstanțele aspectului.
 - Implicarea actuală și potențială a persoanelor.
 - Probabilitatea coluziunii.
 - Potențialele consecințe ale aspectului.
 - Măsura în care nivelul de conducere este capabil să investigheze aspectul și să acționeze adecvat.
- 225.17 În general, nivelul adecvat de conducere este, cel puțin, un nivel deasupra persoanei sau persoanelor implicate sau potențial implicate în aspectul respectiv. Dacă profesionistul contabil consideră conducerea a fi implicată în cazuri de neconformitate sau neconformitate suspectată, profesionistul contabil trebuie să discute acest aspect cu persoanele responsabile cu guvernarea. De asemenea, profesionistul contabil poate avea în vedere discutarea aspectului cu auditorii interni, dacă este cazul. În contextul unui grup, nivelul adecvat poate fi conducerea entității care deține controlul asupra clientului.

Abordarea aspectului

- 225.18 În discutarea neconformității sau a neconformității suspectate, cu conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea, profesionistul contabil trebuie să recomande acestora să ia măsuri corespunzătoare în timp util, dacă nu au făcut deja acest lucru, pentru:
- (a) Repararea, remedierea sau diminuarea consecințelor neconformității;
 - (b) Descurajarea săvârșirii de neconformități, acolo unde încă nu au apărut; sau
 - (c) Divulgarea aspectului către autoritatea competentă, atunci când se solicită prin lege sau reglementări sau atunci când se consideră necesar în interesul public.
- 225.19 Profesionistul contabil trebuie să decidă dacă persoanele responsabile cu guvernarea și conducerea clientului își înțeleg responsabilitățile legale și de reglementare în ceea ce privește neconformitatea sau neconformitatea suspectată. Altfel, profesionistul contabil poate să sugereze surse corespunzătoare de informații sau să recomande obținerea unei consilieri juridice.
- 225.20 Profesionistul contabil trebuie să se conformeze cu următoarele, dacă sunt aplicabile:
- (a) Legi și reglementări, inclusiv prevederi legale sau de reglementare care guvernează raportarea neconformității sau a neconformității suspectate către o autoritate competentă. Sub acest aspect, unele legi și reglementări pot prevedea o perioadă în care să se întocmească rapoartele și
 - (b) Cerințele standardelor de audit, inclusiv cele legate de:
 - Identificarea și răspunsul față de neconformitate, inclusiv fraudă.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța.
- Considerarea implicațiilor neconformității sau ale neconformității suspectate pentru raportul auditorului.

Comunicări cu privire la grupuri

225.21 Un profesionist contabil poate:

- (a) Să fie solicitat de către echipa misiunii la nivelul grupului să efectueze o activitate asupra informațiilor financiare legate de o componentă din cadrul grupului, în scopul unui audit al situațiilor financiare ale grupului sau
- (b) Să fie angajat pentru a efectua un audit al situațiilor financiare ale componentei, în alte scopuri decât auditul grupului, de exemplu, un audit statutar.

În ambele situații, atunci când ia cunoștință de o neconformitate sau suspectează o neconformitate în legătură cu componenta, profesionistul contabil trebuie ca, în completarea răspunsului față de un anumit aspect, potrivit prevederilor acestei secțiuni, să comunice acest lucru partenerului de misiune la nivelul grupului, în afară de cazul în care este interzis prin lege sau reglementări. Se permite astfel partenerului de misiune la nivelul grupului să fie informat asupra aspectului și să stabilească, în contextul auditului grupului, dacă în situația dată trebuie să procedeze potrivit prevederilor acestei secțiuni și dacă da, cum.

225.22 În cazul în care ia cunoștință de o neconformitate sau suspectează o neconformitate pe parcursul auditului situațiilor financiare ale grupului, inclusiv ca rezultat al informării primite asupra aspectului, în conformitate cu punctul 225.21, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie ca, în completarea răspunsului față de aspectul respectiv, în contextul auditului grupului și în conformitate cu prevederile acestei secțiuni, să stabilească dacă aspectul poate fi relevant pentru una sau mai multe componente:

- (a) Ale căror informații financiare fac obiectul activității, în scopul auditării situațiilor financiare ale grupului sau
- (b) Ale căror situații financiare fac obiectul auditului în alte scopuri decât auditul grupului, de exemplu, un audit statutar.

În această situație, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să ia măsuri pentru a comunica neconformitatea sau neconformitatea suspectată către cei care desfășoară misiuni în cadrul componentelor pentru care aspectul poate fi relevant, numai dacă acest lucru nu este interzis prin lege sau reglementări. Dacă este necesar, în legătură cu paragraful (b) se pot face cercetări suplimentare (la ambele conduceri sau din informații disponibile public) pentru a stabili dacă componenta (componentele) relevantă (relevante) face (fac) obiectul auditului și, dacă da, pentru a determina, în măsura în care este posibil, identitatea auditorului. Comunicarea se produce pentru a permite persoanelor responsabile cu activitatea la nivelul unor astfel de componente să fie informate asupra aspectului și să stabilească dacă și, în caz afirmativ, cum ar trebui tratat, respectând prevederile din această secțiune.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

Stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni viitoare

- 225.23 Profesionistul contabil trebuie să evalueze gradul de adecvare a răspunsului conducerii și, acolo unde se poate aplica, al persoanelor responsabile cu guvernanta.
- 225.24 În evaluarea gradului de adecvare a răspunsului conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta, se au în vedere factori relevanți cum ar fi dacă:
- Răspunsul este dat la timp.
 - Neconformitatea sau neconformitatea suspectată a fost investigată adecvat.
 - Au fost întreprinse sau se întreprind acțiuni pentru a repara, remedia sau diminua consecințele pe care orice neconformitate le presupune.
 - Au fost întreprinse sau se întreprind acțiuni pentru a împiedica comiterea oricărei neconformități, acolo unde încă nu a apărut.
 - Au fost luate sau se iau măsuri adecvate pentru reducerea riscului de recurență, de exemplu, controale sau forme de pregătire profesională suplimentare.
 - Neconformitatea sau neconformitatea suspectată a fost divulgată unei autorități competente, acolo unde este cazul, și, în caz afirmativ, măsura în care divulgarea pare a fi adecvată.
- 225.25 În lumina răspunsului conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta, profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă sunt necesare acțiuni viitoare în interesul public.
- 225.26 Determinarea necesității de acțiuni viitoare, precum și natura și măsura acestora, depinde de factori diverși, inclusiv de:
- Cadrul legal și de reglementare.
 - Urgența aspectului.
 - Gravitatea aspectului.
 - Măsura în care profesionistul contabil continuă să aibă încredere în integritatea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta.
 - Măsura în care este posibil ca neconformitatea sau neconformitatea suspectată să se repete.
 - Măsura în care există probe credibile asupra prejudicierii semnificative, actuale sau potențiale, a intereselor entității, investitorilor, creditorilor, angajaților și, după caz, ale publicului larg.
- 225.27 Exemple de situații care îl pot determina pe profesionistul contabil să nu mai aibă încredere în integritatea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta includ situații în care:
- Profesionistul contabil suspectează sau deține probe asupra implicării lor sau intenția de implicare în orice neconformitate.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- Profesionistul contabil conștientizează că aceștia au cunoștință despre astfel de neconformități și, contrar cerințelor legale și de reglementare, nu au raportat sau nu au autorizat raportarea aspectului către o autoritate competentă, într-un termen rezonabil.
- 225.28 În determinarea necesității, a naturii și a măsurii acțiunilor viitoare, profesionistul contabil trebuie să aplice raționamentul profesional și să aibă în vedere dacă o terță parte, rezonabilă și informată, ar putea să concluzioneze că profesionistul contabil a acționat corespunzător, în interes public, prin evaluarea tuturor faptelor și a circumstanțelor specifice, disponibile profesionistului contabil la acel moment.
- 225.29 Acțiunile viitoare ale profesionistului contabil pot include:
- Divulgarea aspectului către o autoritate competentă, chiar și atunci când nu există o cerință legală sau de reglementare pentru a proceda în acest fel;
 - Retragera din misiune și din relațiile profesionale, acolo unde este permis de lege sau reglementări.
- 225.30 Atunci când profesionistul contabil stabilește că retragerea din misiune și din relațiile profesionale ar fi adecvată, aceasta nu reprezintă un substitut pentru a întreprinde orice acțiuni necesare pentru a se atinge obiectivele profesionistului contabil, potrivit acestei secțiuni. În unele jurisdicții, totuși, poate exista o limitare în ceea ce privește acțiunile viitoare accesibile profesionistului contabil, iar retragerea poate fi singura cale de acțiune.
- 225.31 În cazul în care profesionistul contabil s-a retras din relațiile profesionale, ca urmare a punctelor 225.25 și 225.29, profesionistul contabil trebuie, la cererea contabilului succesor, să furnizeze toate acele elemente factice și alte informații privind neconformitatea identificată sau suspectată de care, în opinia contabilului predecesor, contabilul succesor propus are nevoie să ia cunoștință înainte de a decide dacă să accepte numirea ca auditor. Contabilul predecesor va proceda în acest fel, în ciuda punctului 210.14, dacă nu este interzis prin lege sau reglementări. În cazul în care contabilul succesor propus nu poate comunica cu predecesorul său, contabilul succesor propus va lua măsurile rezonabile să obțină informații despre circumstanțele modificării numirii, din alte surse, cum ar fi investigarea unor terțe persoane sau investigații de fond pentru conducere sau persoane responsabile cu guvernanta.
- 225.32 Deoarece luarea în considerare a aspectului poate implica raționamente și analize complexe, profesionistul contabil poate avea în vedere consultări interne, obținerea de consiliere juridică pentru a înțelege opțiunile profesionistului contabil și implicațiile profesionale sau juridice ale oricăror acțiuni sau consultarea, în mod confidențial, cu organismul profesional sau de reglementare.
- Stabilirea măsurii în care un aspect se divulgă către o autoritate competentă
- 225.33 Divulgarea unui aspect către o autoritate competentă este exclusă, dacă acest lucru este interzis prin lege sau reglementări. Altfel, scopul divulgării este de a permite autorității competente să stabilească aspectul ce trebuie investigat și acțiunile ce trebuie întreprinse în interes public.
- 225.34 Decizia de a face sau nu o astfel de divulgare depinde, în special, de natura și măsura în care aspectul cauzează sau poate cauza prejudicierea actuală

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

sau potențială a investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. De exemplu, profesionistul contabil poate stabili dacă divulgarea aspectului către o autoritate competentă reprezintă o cale adecvată de acțiune, în cazul în care:

- Entitatea este angrenată în operațiuni de mită (de exemplu, pentru oficialități guvernamentale străine sau locale, în scopul securizării contractelor mari).
- Entitatea este reglementată, iar aspectul are o asemenea semnificație încât amenință licența de funcționare.
- Entitatea este cotate la o bursă de valori, iar aspectul poate genera consecințe negative asupra pieței echitabile și echilibrate în care se tranzacționează acțiunile entității sau poate expune piețele financiare la un risc sistemic.
- Produse care prejudiciază siguranța sau sănătatea publică ar putea fi vândute de entitate.
- Entitatea promovează o schemă către clienții săi, pentru a-i susține în eludarea impozitelor.

De asemenea, stabilirea măsurii în care să se facă o astfel de divulgare depinde de factori externi, cum ar fi:

- Dacă există o autoritate competentă care este capabilă să preia informațiile și să dispună investigarea aspectului și întreprinderea de acțiuni. Autoritatea competentă va depinde de natura aspectului, de exemplu, de o autoritate de reglementare pentru valori mobiliare în cazul raportării financiare frauduloase sau de o agenție de protecție a mediului în cazul încălcării legilor și a reglementărilor de mediu;
- Dacă există o protecție solidă și credibilă în materie de răspundere profesională, penală sau civilă sau repercusiuni impuse prin legislație sau reglementări, cum ar fi cele legate de legislația și reglementările privind denunțarea neconformității;
- Dacă există amenințări actuale sau potențiale față de siguranța fizică a profesionistului contabil sau a altor persoane.

225.35 Dacă profesionistul contabil stabilește că divulgarea neconformității sau a neconformității suspectate către o autoritate competentă reprezintă o cale adecvată de acțiune în situația dată, aceasta nu se va considera o încălcare a obligației de confidențialitate, potrivit Secțiunii 140 din prezentul Cod. Când face astfel de divulgări, profesionistul contabil trebuie să acționeze cu bună credință și să manifeste precauție atunci când face declarații sau aserțiuni. De asemenea, profesionistul contabil trebuie să aibă în vedere dacă este adecvat să informeze clientul asupra intențiilor sale înainte de divulgarea aspectului.

225.36. În situații excepționale, profesionistul contabil poate lua cunoștință de o intenție de comportament sau comportament efectiv despre care profesionistul contabil are motive să creadă că ar putea constitui o încălcare iminentă a legii sau a reglementărilor, care ar putea conduce la prejudicierea substanțială a investitorilor, creditorilor, angajaților sau a publicului larg. După ce analizează dacă ar fi adecvat să se discute aspectul

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta de la nivelul entității, profesionistul contabil trebuie să aplice raționamentul profesional și poate divulga imediat aspectul către o autoritate competentă, pentru a preveni sau diminua consecințele unei astfel de încălcări iminente a legii sau a reglementărilor. Astfel de divulgări nu vor reprezenta o încălcare a obligației de confidențialitate, potrivit Secțiunii 140 din prezentul Cod.

Documentația

225.37 Referitor la actul de neconformitate, identificat sau suspectat, care intră sub incidența acestei secțiuni, profesionistul contabil, pe lângă îndeplinirea cerințelor privind documentația pentru conformitatea cu standardele de audit aplicabile, trebuie să documenteze:

- Modul în care conducerea și, acolo unde se poate aplica, persoanele responsabile cu guvernanta au răspuns la aspectul respectiv.
- Căile de acțiune considerate de profesionistul contabil, raționamentele aplicate și deciziile care au fost luate, ținând cont de perspectiva unei terțe părți rezonabile și informate.
- Cât de mulțumit este profesionistul contabil pentru îndeplinirea responsabilităților sale menționate la punctul 225.25.

225.38 Standardele Internaționale de Audit (ISA), de exemplu, solicită unui profesionist contabil care desfășoară un audit al situațiilor financiare:

- Să întocmească, într-o măsură suficientă, o documentație care să permită o înțelegere a aspectelor importante apărute pe parcursul misiunii de audit, a concluziilor desprinse și a raționamentelor profesionale aplicate pentru formularea concluziilor;
- Să documenteze discuțiile privind aspectele importante cu conducerea, cu persoanele responsabile cu guvernanta, cu alte persoane, inclusiv importanța aspectelor discutate, cu cine și când au avut loc discuțiile și
- Să documenteze neconformitatea identificată sau suspectată, precum și rezultatul discuțiilor avute cu conducerea, și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta, precum și cu alte părți din afara entității.

Servicii profesionale altele decât auditul situațiilor financiare

Obținerea unei înțelegeri a aspectului și abordarea acestuia cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta

225.39 Dacă un profesionist contabil, angajat pentru a furniza servicii profesionale, altele decât auditul situațiilor financiare, ia cunoștință de informații privind o situație de neconformitate sau neconformitate suspectată, profesionistul contabil trebuie să se preocupe de înțelegerea aspectului, inclusiv natura actului și a circumstanțelor în care a fost sau poate fi generat.

225.40 Se așteaptă ca profesionistul contabil să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și experiența sa, dar nu se așteaptă să aibă un nivel de înțelegere a legilor și reglementărilor dincolo de ceea ce i se cere pentru serviciile profesionale pentru care profesionistul contabil a fost angajat. Măsura în care un act constituie o neconformitate este, în final, un aspect ce se stabilește de instanță sau de alt organ de decizie. În funcție de natura și

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

importanța aspectului, profesionistul contabil poate consulta, în mod confidențial, alte persoane din cadrul firmei, un organism profesional sau un consilier juridic.

- 225.41 În cazul în care profesionistul contabil identifică sau suspectează că a apărut sau poate apare o neconformitate, profesionistul contabil trebuie să discute aspectul cu cel mai adecvat nivel de conducere și, după caz, dacă are acces, cu persoanele responsabile cu guvernarea.
- 225.42 Astfel de discuții servesc profesionistului contabil pentru clarificarea înțelegerii faptelor, a circumstanțelor relevante precum și a potențialelor consecințe ale aspectului. De asemenea, discuția poate determina conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea să cerceteze aspectul.
- 225.43 Nivelul adecvat de conducere cu care să se discute aspectul este o chestiune de raționament profesional. Factori relevanți pentru a fi luați în considerare includ:
- Natura și circumstanțele aspectului.
 - Persoanele efectiv sau potențial implicate.
 - Probabilitatea coluziunii.
 - Potențialele consecințe ale aspectului.
 - Dacă nivelul de conducere este capabil să investigheze aspectul și să acționeze adecvat.

Comunicarea aspectului către auditorul extern al entității

- 225.44 Dacă profesionistul contabil prestează un serviciu de non-audit, pentru un client de audit al firmei sau al unei componente de audit al clientului firmei, profesionistul contabil trebuie să comunice neconformitatea sau neconformitatea suspectată în cadrul firmei, numai dacă acest lucru nu este interzis prin lege sau reglementări. Comunicarea trebuie făcută în conformitate cu procedurile sau protocoalele firmei sau, în lipsa unor astfel de proceduri sau protocoale, direct către partenerul de misiune al auditului.
- 225.45 Dacă profesionistul contabil prestează un serviciu de non-audit, pentru un client de audit al firmei din cadrul unei rețele sau pentru o componentă a unui client de audit al firmei din cadrul unei rețele, profesionistul contabil trebuie să decidă dacă să comunice neconformitatea sau neconformitatea suspectată către firma din cadrul rețelei. Dacă se comunică, aceasta se face în conformitate cu procedurile sau protocoalele rețelei sau, în lipsa unor astfel de proceduri sau protocoale, direct către partenerul de misiune al auditului.
- 225.46 Dacă profesionistul contabil prestează un serviciu de audit, pentru un client care nu este:
- (a) Un client de audit al firmei sau al unei firme din cadrul rețelei; sau
 - (b) O componentă a unui client de audit al firmei sau al unei firmei din cadrul rețelei,
- profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă să comunice neconformitatea sau neconformitatea suspectată către firma care este auditorul extern al clientului, dacă aceasta există.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

225.47 Factorii relevanți auți în vedere pentru comunicare, potrivit punctelor 225.45 și 225.46, includ:

- Măsura în care, procedând în acest fel, ar fi contrar legii sau reglementărilor.
- Măsura în care există restricții privind divulgarea impusă de o autoritate de reglementare sau procuratură într-o anchetare în curs asupra neconformității sau a neconformității suspectate.
- Măsura în care scopul misiunii include cercetarea de potențiale neconformități în cadrul entității, pentru a da posibilitate entității să întreprindă acțiuni corespunzătoare.
- Măsura în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta au informat deja auditorul extern al entității în legătură cu aspectul respectiv.
- Semnificația probabilă a aspectului pentru auditul situațiilor financiare ale clientului sau, acolo unde aspectul are legătură cu o componentă a grupului, semnificația sa probabilă pentru auditul situațiilor financiare ale grupului.

225.48 În toate cazurile, comunicarea trebuie să permită partenerului misiunii de audit să fie informat asupra neconformității sau a neconformității suspectate și să stabilească dacă și, dacă da, cum trebuie abordat în conformitate cu prevederile din această secțiune.

Stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni viitoare

225.49 Profesionistul contabil trebuie să stabilească, de asemenea, dacă sunt necesare acțiuni viitoare în interesul public.

225.50 Necesitatea de acțiuni viitoare, precum și natura și măsura acestora, depinde de factori precum:

- Cadrul legal și de reglementare.
- Gradul de adecvare și celeritatea răspunsului conducerii și, acolo unde se aplică, a persoanelor responsabile cu guvernanta.
- Urgența aspectului.
- Implicarea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta în aspectul respectiv.
- Probabilitatea unei prejudicieri esențiale a intereselor clientului, investitorilor, creditorilor, angajaților sau a publicului larg.

225.51 Acțiuni subsecvente ale profesionistului contabil pot include:

- Divulgarea aspectului către o autoritate competentă, chiar dacă nu există nici o cerință legală sau de reglementare pentru a proceda în acest fel.
- Retragera din misiune și din relațiile profesionale, acolo unde este permis de lege sau reglementări.

225.52 Pentru a stabili divulgarea către o autoritate competentă, factorii relevanți ce trebuie luați în considerare, includ:

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- Măsura în care această procedură nu contravine legii sau reglementărilor.
- Măsura în care există restricții privind divulgarea, impuse de legi sau reglementări sau procuratură în cadrul unei anchete în curs pentru neconformitate sau neconformitate suspectată.
- Măsura în care scopul misiunii este să cerceteze potențialele neconformități din entitate, pentru a da posibilitate entității să întreprindă acțiuni corespunzătoare.

225.53 Dacă profesionistul contabil decide că divulgarea neconformității sau a neconformității suspectate, către o autoritate competentă, reprezintă o cale adecvată de acțiune, în condițiile date, aceasta nu se consideră o încălcare a obligației de confidențialitate, potrivit Secțiunii 140 din prezentul Cod. Atunci când se fac astfel de divulgări, profesionistul contabil trebuie să acționeze cu bună credință și să manifeste precauție atunci când face declarații sau emite aserțiuni. De asemenea, profesionistul contabil trebuie să considere dacă este adecvat să informeze clientul asupra intențiilor sale, înainte de a divulga aspectul.

225.54 În situații excepționale, profesionistul contabil poate să conștientizeze o intenție de comportament sau un comportament efectiv despre care profesionistul contabil are motiv să creadă că acesta ar constitui o încălcare eminentă a legii sau a reglementărilor, care ar cauza o prejudiciere esențială a investitorilor, creditorilor, angajaților sau a publicului larg. După ce analizează dacă ar fi adecvat să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu governanța din cadrul entității, profesionistul contabil trebuie să aplice raționamentul profesional și poate divulga aspectul, de îndată, către o autoritate competentă, pentru a preveni sau a diminua consecințele unei astfel de încălcări eminente a legii sau a reglementărilor. Astfel de divulgări nu se consideră o încălcare a responsabilității privind confidențialitatea, potrivit Secțiunii 140 din prezentul Cod.

225.55 Profesionistul contabil poate avea în vedere consultări interne, obținerea de consiliere juridică pentru a înțelege implicațiile juridice sau profesionale a urmării unui astfel de curs special al acțiunii sau consultarea, în mod confidențial, cu o autoritate de reglementare sau cu un organism profesional.

Documentația

225.56 În legătură cu o neconformitate identificată sau suspectată, care intră sub incidența acestei secțiuni, profesionistul contabil este încurajat să documenteze:

- Aspectul.
- Rezultatele discuțiilor cu conducerea și, acolo unde se aplică, cu persoanele responsabile cu governanța și cu alte părți.
- Modul în care conducerea și, acolo unde se aplică, persoanele responsabile cu governanța au răspuns aspectului.
- Căile de acțiune considerate de profesionistul contabil, raționamentul aplicat și deciziile luate.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- Gradul de apreciere a modului în care profesionistul contabil are a îndeplinit responsabilitățile stipulate în paragraful 225.49.

SECȚIUNEA 360

Răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări

Scop

- 360.1 Pe parcursul desfășurării activităților profesionale, un profesionist contabil angajat poate întâlni sau conștientiza, ori poate suspecta o neconformitate cu legi și reglementări. Scopul acestei secțiuni este să stabilească responsabilitățile profesionistului contabil, atunci când întâlnește o astfel de neconformitate sau suspectează neconformitatea și să ghideze profesionistul contabil în evaluarea implicațiilor pe care le poate avea aspectul și posibilele căi de acțiune, ca răspuns. Această secțiune se aplică indiferent de natura entității angajatoare, inclusiv dacă este sau nu entitate de interes public.
- 360.2 Neconformitatea cu legi și reglementări („neconformitatea”) cuprinde acte de omisiune sau comitere, intenționate sau neintenționate, îndeplinite contrar legilor și reglementărilor prevalente de către organizația angajatoare a profesionistului contabil sau de către persoane responsabile cu guvernanta, de către conducere sau de către alte persoane care lucrează pentru ori sub directoratul unei organizații angajatoare .
- 360.3 În unele jurisdicții, există prevederi legale și de reglementare care guvernează modul în care profesioniștii contabili trebuie să abordeze neconformitatea sau neconformitatea suspectată, care pot diferi sau excede această secțiune. Când întâlnește sau suspectează o astfel de neconformitate, profesionistul contabil are responsabilitatea de a obține o înțelegere a acelor prevederi și de a le respecta, inclusiv orice cerințe de raportare a aspectului către o autoritate competentă, precum și orice interdicții în ceea ce privește avertizarea părții relevante înainte de a face orice divulgare, de exemplu, ca urmare a legislației privind spălarea banilor.
- 360.4 O trăsătură distinctivă a profesiei contabile este acceptarea responsabilității față de un act în interes public. Când răspunde la o neconformitate sau la o neconformitate suspectată, obiectivele profesionistului contabil sunt:
- (a) Să se conformeze principiilor fundamentale de integritate și comportament profesional.
 - (b) Să avertizeze conducerea sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta organizației angajatoare cu scopul de a:
 - (i) le permite să rectifice, să corecteze sau să diminueze consecințele aferente neconformității identificate sau suspectate sau
 - (ii) împiedica comiterea neconformității, atunci când aceasta nu s-a produs încă.
 - (c) Și, după caz, să ia măsuri suplimentare în interesul public.

Domeniul de aplicare

- 360.5 Această secțiune stabilește abordarea care trebuie accesată de profesionistul contabil care întâlnește sau conștientizează, ori suspectează o neconformitate cu:

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- (a) Legi și reglementări recunoscute general ca având un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și a prezentărilor în situațiile financiare ale organizației angajatoare și
- (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și a prezentărilor în situațiile financiare ale organizației angajatoare, dar conformitatea cu acestea poate fi fundamentală pentru aspectele activității de bază ale organizației angajatoare, asupra capacității de a-și continua activitatea sau pentru a evita penalități semnificative.

360.6 Exemple de legi și reglementări la care se adresează secțiunea includ:

- Fraudă, corupție și mită.
- Spălarea banilor, finanțarea terorismului și venituri provenite din infracțiuni.
- Piața și tranzacționarea titlurilor de valoare.
- Servicii și alte produse financiare și bancare.
- Protecția datelor.
- Obligații și plăți privind impozitele și pensiile.
- Protecția mediului;
- Sănătate și siguranță publică.

360.7 Neconformitatea poate rezulta din amenzi, litigii sau alte consecințe care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale organizației angajatoare. Mai presus de toate, astfel de neconformități pot avea implicații mai mari asupra interesului public în ceea ce privește aducerea unui prejudiciu semnificativ investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. În scopul acestei secțiuni, un fapt care conduce la un prejudiciu grav este cel care are ca rezultat consecințe negative importante pentru oricare dintre părți, în termeni financiari sau non-financiari. Astfel de exemple includ comiterea unei fraude care conduce la pierderi financiare semnificative pentru investitori, ca și încălcarea legilor privind mediul și a reglementărilor care pun în pericol sănătatea sau siguranța angajaților ori a publicului.

360.8 Unui profesionist contabil nu i se cere să se conformeze cu această secțiune dacă întâlnește sau ia cunoștință de aspecte care, în mod clar, sunt irelevante, judecate după tipul și impactul, financiar sau de altă natură, al acestora, asupra organizației angajatoare, a părților interesate și asupra publicului larg.

360.9 Secțiunea nu se adresează:

- (a) Greșelilor personale, care nu au legătură cu activitățile comerciale ale organizației angajatoare și
- (b) Altor neconformități, altele decât cele ale organizației angajatoare sau ale persoanelor responsabile cu guvernarea, ale conducerii sau ale altor persoane care activează pentru sau sub directoratul organizației angajatoare.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

În orice caz, profesionistul contabil poate găsi în această secțiune îndrumările necesare pentru a avea în vedere modul în care poate răspunde în fața unor astfel de situații.

Responsabilitățile conducerii organizației angajatoare și ale persoanelor responsabile cu guvernarea

360.10 Este responsabilitatea conducerii organizației angajatoare, ca, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernarea, să se asigure că activitățile comerciale se desfășoară în conformitate cu legile și reglementările. De asemenea, este responsabilitatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernarea să identifice și să soluționeze orice neconformitate a organizației angajatoare, a unei persoane responsabile cu guvernarea entității, a unui membru din conducere sau a altor persoane care activează pentru sau sub directoratul organizației angajatoare.

Responsabilitățile unui profesionist contabil angajat

360.11 Multe organizații angajatoare au stabilit protocoale și proceduri (de exemplu, o politică de etică sau un mecanism intern de denunțare a neconformităților) în ceea ce privește modul în care neconformitatea sau neconformitatea suspectată a organizației angajatoare ar putea fi raportată intern. Astfel de protocoale și proceduri pot permite ca aspectul să fie raportat sub anonim, prin canalele indicate. Dacă aceste protocoale și proceduri există în cadrul organizației angajatoare a profesionistului contabil, acesta trebuie să le aibă în vedere pentru a stabili modul în care să răspundă la astfel de neconformități.

360.12 Când un profesionist contabil ia cunoștință despre un aspect care intră sub incidența acestei secțiuni, măsurile pe care acesta le aplică pentru a se conforma acestei secțiuni trebuie puse în practică în timp util, având în vedere înțelegerea naturii aspectului de către profesionistul contabil și prejudiciul potențial asupra interesului organizației angajatoare, al investitorilor, creditorilor, angajaților sau al publicului larg.

Responsabilitățile profesionistului contabil angajat de nivel superior

360.13 Profesionistii contabili angajați de nivel superior („profesionistii contabili de nivel superior”) sunt directori, funcționari sau angajați de nivel superior care au capacitatea de a exercita o influență semnificativă și de a lua decizii privind achizițiile, angajările și controlul resurselor umane ale organizației angajatoare, resursele financiare, fizice, tehnologice și necorporale. Datorită rolului lor, pozițiilor și sferelor de influență în cadrul organizației angajatoare, există o așteptare mai mare din partea lor, decât din partea altor profesionisti contabili din cadrul organizației angajatoare, să întreprindă orice acțiune este necesară în interesul public pentru a răspunde la neconformitate sau la neconformitatea suspectată.

Obținerea unei înțelegeri a aspectului

360.14 Dacă, în cursul desfășurării activităților profesionale, un profesionist contabil de nivel superior ia cunoștință de informații privind o situație de neconformitate sau suspectează o neconformitate, profesionistul contabil trebuie să obțină o înțelegere a aspectului, care include:

- (a) Natura actului și circumstanțele care l-au generat sau îl pot genera;
- (b) Aplicarea legilor și a reglementărilor relevante pentru condițiile date; și

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- (c) Consecințele potențiale față de organizația angajatoare, investitori, creditori, angajați sau publicul larg.

360.15 Se așteaptă ca profesionistul contabil de nivel superior să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și experiența sa, dar nu se așteaptă să aibă un nivel de cunoaștere a legilor și a reglementărilor mai ridicat față de ceea ce se solicită pentru funcția de profesionist contabil în cadrul organizației angajatoare. Măsura în care un act constituie o neconformitate este, în final, un aspect ce se stabilește de instanță sau de alt organ de decizie. În funcție de natura și importanța aspectului, profesionistul contabil poate determina sau poate lua măsuri corespunzătoare care să determine investigarea internă a aspectului. De asemenea, profesionistul contabil poate consulta în mod confidențial, alte persoane din organizația angajatoare, un organism profesional sau un consilier juridic.

Abordarea aspectului

360.16 Dacă profesionistul contabil de nivel superior identifică sau suspectează faptul că a apărut sau poate apărea o neconformitate, acesta trebuie, potrivit punctului 360.11, să discute aspectul cu profesionistul contabil imediat superior, dacă acesta există, pentru a putea stabili ceea ce trebuie făcut și cum trebuie abordat aspectul. Dacă profesionistul contabil imediat superior pare a fi implicat în aspectul respectiv, profesionistul contabil trebuie să discute aspectul cu nivelul de autoritate imediat superior din cadrul organizației angajatoare.

360.17 Profesionistul contabil trebuie, de asemenea, să ia măsuri adecvate pentru ca:

- (a) Aspectul să fie comunicat către persoanele responsabile cu guvernarea pentru a avea acordul acestora în ceea ce privește întreprinderea de acțiuni adecvate ca răspuns față de aspectul respectiv și pentru a le permite să își îndeplinească responsabilitățile;
- (b) Să se conformeze cu legile și reglementările aplicabile, inclusiv cu prevederile legale sau de reglementare care guvernează raportarea neconformității sau a neconformității suspectate către o autoritate competentă;
- (c) Consecințele neconformității sau ale neconformității suspectate să fie reparate, remediate sau diminuate;
- (d) Să reducă riscul reapariției și
- (e) Să caute să descurajeze comiterea de neconformități dacă acestea nu au apărut încă.

360.18 În completarea răspunsului referitor la aspect, potrivit prevederilor din această secțiune, profesionistul contabil de nivel superior trebuie să decidă dacă este necesară divulgarea aspectului către auditorul extern al organizației angajatoare, dacă acesta există, ca urmare a responsabilității sau a obligației sale juridice de a furniza orice informații necesare pentru a permite auditorului să efectueze auditul.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

Stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni viitoare

- 360.19 Profesionistul contabil de nivel superior trebuie să evalueze gradul de adecvare a răspunsului șefilor ierarhici ai profesionistului contabil, dacă aceștia există, precum și al persoanelor responsabile cu guvernanta.
- 360.20 În evaluarea gradului de adecvare a răspunsului enunțat de profesionistul contabil de nivel superior și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta, se au în vedere factori relevanți cum ar fi dacă:
- Răspunsul este dat la timp.
 - Au fost întreprinse sau au fost aprobate acțiuni corespunzătoare pentru a repara, remedia sau diminua consecințele oricărei neconformități, sau pentru a evita neconformitatea, dacă aceasta nu a apărut încă.
 - Aspectul a fost divulgat către o autoritate competentă, dacă aceasta există și, dacă da, măsura în care divulgarea pare a fi adecvată.
- 360.21 În lumina răspunsului enunțat de șefii ierarhici ai profesionistului contabil de nivel superior, dacă aceștia există, și de persoanele responsabile cu guvernanta, profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă sunt necesare acțiuni viitoare în interesul public.
- 360.22 Determinarea necesității de acțiuni viitoare, precum și natura și măsura acestora, depinde de factori diverși, inclusiv de:
- Cadrul legal și de reglementare.
 - Urgența aspectului.
 - Gravitatea aspectului în cadrul organizației angajatoare.
 - Măsura în care profesionistul contabil de nivel superior continuă să aibă încredere în integritatea șefilor ierarhici ai profesionistului contabil și a persoanelor responsabile cu guvernanta.
 - Măsura în care este posibil ca neconformitatea sau neconformitatea suspectată să se repete.
 - Măsura în care există probe credibile asupra prejudicierii semnificative, actuale sau potențiale, a intereselor organizației angajatoare, investitorilor, creditorilor, angajaților sau ale publicului larg.
- 360.23 Exemple de situații care îl pot determina pe profesionistul contabil de nivel superior să nu mai aibă încredere în integritatea șefilor ierarhici ai profesionistului contabil și a persoanelor responsabile cu guvernanta includ situațiile în care:
- Profesionistul contabil suspectează sau deține probe privind implicarea lor sau intenția de implicare în orice neconformitate.
 - Contrar cerințelor legale și de reglementare, nu au raportat aspectul sau nu au aprobat ca aspectul să fie raportat către o autoritate competentă, într-un termen rezonabil.
- 360.24 În determinarea necesității, a naturii și a măsurii oricăror acțiuni viitoare necesare, profesionistul contabil de nivel superior trebuie să aplice raționamentul profesional și să aibă în vedere dacă o terță parte, rezonabilă

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

și informată, ar putea să concluzioneze că profesionistul contabil a acționat corespunzător, în interes public, prin evaluarea tuturor faptelor și a circumstanțelor specifice, disponibile profesionistului contabil la acel moment.

360.25 Acțiunile viitoare ale profesionistului contabil pot include:

- Informarea conducerii entității-mamă asupra aspectului, dacă organizația angajatoare este membră a unui grup.
- Divulgarea aspectului către o autoritate competentă, chiar dacă nu există nici o cerință legală sau de reglementare să se procedeze în acest fel.
- Demisia din cadrul organizației angajatoare.

360.26 Atunci când profesionistul contabil de nivel superior stabilește că demisia din organizația angajatoare ar fi adecvată, faptul că se procedează în acest fel nu substituie luarea altor măsuri care pot fi necesare pentru a atinge obiectivele profesionistului contabil prevăzute în această secțiune. Totuși, în unele jurisdicții, pot exista limitări, astfel încât acțiunile viitoare la dispoziția profesionistului contabil și demisia să poată fi singurele căi de acțiune.

360.27 Deoarece luarea în considerare a aspectului poate implica analize și raționamente complexe, profesionistul contabil de nivel superior poate avea în vedere consultări interne, obținerea de consiliere juridică pentru a înțelege opțiunile profesionistului contabil și implicațiile profesionale sau juridice prin aplicare unei căi de acțiune speciale sau consultarea, în regim de confidențialitate, cu o autoritate de reglementare sau un organism profesional.

Stabilirea măsurii în care un aspect se divulgă către o autoritate competentă

360.28 Divulgarea unui aspect către o autoritate competentă este exclusă, dacă acest lucru este interzis prin lege sau reglementări. Altfel, scopul divulgării este de a permite autorității competente să stabilească aspectul ce trebuie investigat și acțiunile ce trebuie întreprinse în interes public.

360.29 Determinarea efectuării unei astfel de divulgări depinde, în special, de natura și măsura în care aspectul cauzează sau poate cauza prejudicierea actuală sau potențială a investitorilor, creditorilor, angajaților sau publicului larg. De exemplu, profesionistul contabil de nivel superior poate stabili dacă divulgarea aspectului către o autoritate competentă reprezintă o cale adecvată de acțiune, în cazul în care:

- Organizația angajatoare este implicată în operațiuni de mită (de exemplu, pentru oficialități guvernamentale străine sau locale, în scopul securizării contractelor mari).
- Organizația angajatoare este o entitate reglementată, iar aspectul are o asemenea semnificație încât amenință licența de funcționare.
- Organizația angajatoare este cotate la o bursă de valori, iar aspectul poate genera diferite consecințe negative asupra pieței echitabile și echilibrate în care se tranzacționează acțiunile entității sau poate prezenta un risc sistemic pentru piețele financiare.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- Produsele care prejudiciază siguranța sau sănătatea publică ar fi probabil vândute de organizația angajatoare.
- Organizația angajatoare promovează o schemă către clienții săi, pentru a-i sprijini în eludarea impozitelor.

De asemenea, stabilirea măsurii în care să se facă o astfel de divulgare depinde de factori externi, cum ar fi:

- Dacă există o autoritate competentă care este capabilă să preia informațiile și să dispună investigarea aspectului și întreprinderea de acțiuni. Autoritatea competentă va depinde de natura aspectului, de exemplu, de o autoritate de reglementare pentru valori mobiliare în cazul raportării financiare frauduloase sau de o agenție de protecție a mediului în cazul încălcării legilor și a reglementărilor de mediu. Dacă există o protecție solidă și credibilă în materie de răspundere profesională, penală sau civilă sau repercusiuni impuse prin legislație sau reglementări, cum ar fi cele legate de legislația și reglementările privind denunțarea neconformității.
- Dacă există amenințări actuale sau potențiale față de siguranța fizică a profesionistului contabil sau a altor persoane.

360.30 Dacă profesionistul contabil de nivel superior stabilește că divulgarea aspectului către o autoritate competentă reprezintă o cale adecvată de acțiune în situația dată, aceasta nu se va considera o încălcare a obligației de confidențialitate, potrivit Secțiunii 140 din prezentul Cod. Când face astfel de divulgări, profesionistul contabil trebuie să acționeze cu bună credință și să manifeste precauție atunci când face declarații sau aserțiuni.

360.31 În situații excepționale, profesionistul contabil poate lua cunoștință de o intenție de comportament sau comportament efectiv despre care profesionistul contabil are motive să creadă că ar putea constitui o încălcare iminentă a legii sau a reglementărilor, care ar putea conduce la prejudicierea substanțială a investitorilor, creditorilor, angajaților sau a publicului larg. După ce analizează dacă ar fi adecvat să se discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta de la nivelul entității, profesionistul contabil trebuie să aplice raționamentul profesional și poate divulga aspectul, de îndată, către o autoritate competentă, pentru a preveni sau diminua consecințele unei astfel de încălcări iminente a legii sau a reglementărilor. Astfel de divulgări nu vor reprezenta o încălcare a obligației de confidențialitate, potrivit Secțiunii 140 din prezentul Cod.

Documentația

360.32 Referitor la actul de neconformitate, identificat sau suspectat, care intră sub incidența acestei secțiuni, profesionistul contabil de nivel superior este încurajat să documenteze următoarele:

- Aspectul.
- Rezultatele discuțiilor cu șefii ierarhici ai profesioniștilor contabili, dacă aceștia există, și cu persoanele responsabile cu guvernanta și alte părți.
- Modul în care șefii ierarhici ai profesioniștilor contabili, dacă aceștia există, și persoanele responsabile cu guvernanta au răspuns la aspectul respectiv.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

- Căile de acțiune considerate de profesionistul contabil, raționamentele aplicate și deciziile care au fost luate.
- Măsura în care profesionistul contabil este mulțumit pentru îndeplinirea responsabilităților sale stipulate la punctul 360.21.

Responsabilitățile profesioniștilor contabili, alții decât profesioniștii contabili angajați de nivel superior

- 360.33 Dacă, în cursul desfășurării activităților profesionale, un profesionist contabil ia cunoștință de informații privind o situație de neconformitate sau neconformitate suspectată, profesionistul contabil trebuie să caute să obțină o înțelegere a aspectului, inclusiv a naturii faptei și a circumstanțelor în care a apărut sau ar putea să apară.
- 360.34 Se așteaptă ca profesionistul contabil să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și experiența, dar nu se așteaptă să aibă un nivel de înțelegere a legilor și a reglementărilor mai ridicat față de ceea ce i se cere pentru funcția de profesionist contabil în cadrul organizației angajatoare. Măsura în care un act constituie o neconformitate este, în final, un aspect ce se stabilește de instanță sau de alt organ de decizie. În funcție de natura și importanța aspectului, profesionistul contabil se poate consulta, în mod confidențial, cu alte persoane din cadrul firmei, cu un organism profesional sau cu un consilier juridic.
- 360.35 În cazul în care profesionistul contabil identifică sau suspectează că a apărut sau poate apărea o neconformitate, profesionistul contabil trebuie, conform punctului 360.11, să informeze superiorul imediat pentru a-i permite acestuia să întreprindă măsuri adecvate. Dacă profesionistul contabil imediat superior pare a fi implicat în aspectul respectiv, profesionistul contabil trebuie să informeze următorul nivel de autoritate în ordinea superiorității din cadrul organizației angajatoare.
- 360.36 În situații excepționale, profesionistul contabil poate decide că divulgarea aspectului către o autoritate competentă reprezintă un curs adecvat al acțiunii. Dacă profesionistul contabil procedează în acest fel, ca urmare a punctului 360.29, aceasta nu constituie o încălcare a obligației de confidențialitate, potrivit Secțiunii 140 din prezentul Cod. Atunci când face astfel de divulgări, profesionistul contabil trebuie să acționeze cu bună credință și să manifeste precauție atunci când face declarații sau aserțiuni.

Documentația

- 360.37 În legătură cu un act de neconformitate, identificat sau suspectat, care intră sub incidența acestei secțiuni, profesionistul contabil este încurajat să documenteze următoarele:
- Aspectul.
 - Rezultatele discuțiilor cu șeful ierarhic al profesionistului contabil, conducerea și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea și alte părți.
 - Modul în care șeful ierarhic al profesionistului contabil a răspuns la aspectul respectiv.
 - Căile de acțiune considerate de profesionistul contabil, raționamentele aplicate și deciziile care au fost luate.

SECȚIUNEA 100

Introducere și principii fundamentale

...

Principii fundamentale

[*Marcajul (e) de la punctul 100.5 se înlocuiește cu marcajul (e) de mai jos:*]

...

- (e) Conduita profesională – trebuie să se conformeze cu legile și reglementările relevante și să evite orice acțiune care discreditează profesia.

...

Conflicte de interese

...

Soluționarea conflictelor de etică

...

[*Conținutul punctelor 100.23 și 100.24 se înlocuiește cu punctele 100.23 și 100.24 de mai jos:*]

- 100.23 În cazul în care un conflict semnificativ nu poate fi rezolvat, profesionistul contabil poate avea în vedere obținerea de consultanță profesională din partea organismului profesional relevant sau din partea juriștilor. În general profesionistul contabil poate obține îndrumări privind aspectele de etică fără a afecta principiul fundamental al confidențialității, dacă aspectul este discutat cu organismul profesional relevant, pe baza păstrării anonimatului, sau cu un jurist, pe baza protecției confidențialității în temeiul secretului profesional.
- 100.24 Dacă, după epuizarea tuturor posibilităților relevante, conflictul de etică rămâne nerezolvat, profesionistul contabil trebuie, numai dacă nu este interzis prin lege, să refuze să mai fie asociat cu aspectul care a generat conflictul. Profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă, date fiind circumstanțele, este indicat să se retragă din echipa misiunii sau din angajamentul respectiv, sau să demisioneze total din misiune, firmă sau organizație angajatoare.

[*Punctul 100.26 de mai jos se va adăuga după conținutul punctului 100.25:*]

- 100.26 În unele cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în gestionarea entității, de exemplu, o afacere mică în care un singur proprietar gestionează entitatea și nimeni altcineva nu are un rol în guvernanta. În aceste cazuri, dacă aspectele sunt comunicate persoanei(lor) cu responsabilități manageriale, iar acea(le) persoană(e) are(au) și responsabilități privind guvernanta, aspectul nu trebuie comunicat încă o dată aceluiași persoane care au rol în guvernanta. Profesionistul contabil sau firma trebuie, cu toate acestea, să se asigure că, prin comunicarea cu persoana(ele) cu responsabilități de conducere, sunt informați în mod adecvat toți cei cu care, de altfel, profesionistul contabil sau firma ar comunica pentru capacitatea lor de guvernanta.

SECȚIUNEA 140

Confidențialitate

[Conținutul punctului 140.7 se înlocuiește cu punctul 140.7 de mai jos:]

140.7 Ca principiu fundamental, confidențialitatea servește interesului public deoarece facilitează fluxul liber de informații de la clientul sau organizația angajatoare a profesionistului contabil către profesionistul contabil. Cu toate acestea, următoarele constituie circumstanțe în care profesioniștilor contabili li se cere sau le poate fi solicitată prezentarea de informații confidențiale sau în care prezentarea acestora poate fi oportună:

- (a) Prezentarea este permisă prin lege și este autorizată de către client sau angajator;
- (b) Prezentarea este impusă prin lege, de exemplu:
 - (i) Pentru a furniza documente sau alte probe în cursul unor proceduri judiciare; sau
 - (ii) Pentru a prezenta autorităților publice corespunzătoare eventualele încălcări ale legii care au fost constatate; și
- (c) Există o obligație profesională sau un drept de a le prezenta și nu este interzisă prin lege:
 - (i) Conformitatea cu controlul de calitate al unei organizații membre sau unui organism profesional;
 - (ii) Furnizarea unui răspuns la o anchetă sau investigație efectuată de un organism membru sau de un organism de reglementare;
 - (iii) Protejarea intereselor profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor judiciare; sau
 - (iv) Conformitatea cu standardele tehnice și profesionale, inclusiv cerințele de etică.

SECȚIUNEA 150

Conduita profesională

[Conținutul punctului 150.1 se înlocuiește cu punctul 150.1 de mai jos:]

- 150.1 Principiul conduitei profesionale impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a se conforma legilor și reglementărilor relevante și de a evita orice comportament, de care profesionistul contabil are, sau ar trebui să aibă cunoștință, care poate discredita profesia. Aceasta include și comportamentul pe baza căruia o terță parte, rezonabilă și informată, evaluând faptele specifice și circumstanțele disponibile profesionistului contabil la data respectivă, ar putea concluziona că este afectată în mod negativ buna reputație a profesiei.

SECȚIUNEA 210

Numirea profesională

[Punctele 210.1 la 210.4 împreună cu subtitlul de mai jos înlocuiesc punctele 210.1 la 210.5 și subtitlul de deasupra punctului 210.1]

Acceptarea clientului și continuitatea

- 210.1 Înainte de acceptarea unei noi relații cu un client, un liber profesionist contabil trebuie să ia în considerare dacă acceptarea ar crea anumite amenințări privind conformitatea cu principiile fundamentale. Potențiale amenințări la adresa conduitei profesionale pot apărea, de exemplu, ca urmare a unor aspecte asociate unui client (proprietarii acestuia, conducerea sau activitățile desfășurate), care, dacă sunt cunoscute, ar putea amenința conformitatea cu principiile fundamentale. Acestea includ, de exemplu, implicarea clientului în activități ilegale (cum ar fi cele de spălare a banilor), re-acredință, practici discutabile privind raportarea financiară sau alt comportament neetic.
- 210.2 Un liber profesionist contabil trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau reduce la un nivel acceptabil.
- Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:
- Obținerea cunoașterii și înțelegerii clientului, a proprietarilor săi, a conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernarea și activitățile comerciale; sau
 - Garanția angajamentului clientului asupra abordării aspectelor discutabile, de exemplu prin îmbunătățirea practicilor de guvernare corporativă sau a controalelor interne.
- 210.3 În cazul în care nu este posibil să se reducă amenințările la un nivel acceptabil, liber profesionistul contabil trebuie să refuze începerea relației cu clientul.
- 210.4 După acceptare, ar putea fi generate potențiale amenințări asupra conformității cu principiile fundamentale care ar fi determinat profesionistul contabil să refuze misiunea, dacă informațiile ar fi fost disponibile mai din timp. De aceea, profesionistul contabil trebuie să revizuiască periodic dacă continuă cu clientul o misiune recurentă. De exemplu, o amenințare a conformității cu principiile fundamentale poate fi generată de un comportament neetic al clientului, cum ar fi gestionarea necorespunzătoare a câștigurilor sau evaluarea bilanțieră. Dacă liber profesionistul contabil identifică amenințări asupra conformității cu principiile fundamentale, profesionistul contabil trebuie să evalueze importanța amenințării și să aplice măsuri de protecție necesare să elimine amenințarea sau să o reducă la un nivel acceptabil. Atunci când nu este posibil să se reducă amenințarea la un nivel acceptabil, liber profesionistul contabil trebuie să aibă în vedere încheierea relației cu clientul, dacă acest lucru nu este interzis de legi sau reglementări.

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

[Conținutul punctelor 210.6 la 210.9 se renumerează cu 210.5 la 210.8.]

[Conținutul punctelor 210.10 și 210.11 va fi înlocuit cu punctul l 210.9, de mai jos:]

210.9 Un liber profesionist contabil trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări. Atunci când este necesar, trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a elimina orice amenințări sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de măsuri includ:

- Atunci când se răspunde cererilor de a înainta oferte, să se prezinte în respectiva ofertă că, înainte de acceptarea misiunii, se va contacta contabilul existent sau predecesor, pentru a investiga dacă există motive profesionale sau de altă natură din cauza cărora misiunea nu ar trebui acceptată;
- Să se solicite contabilului predecesor să furnizeze informațiile de care are cunoștință legate de orice fapt sau circumstanțe care, în opinia contabilului predecesor, contabilul succesor propus trebuie să le cunoască înainte de a decide dacă să accepte misiunea. De exemplu, motivele aparente pentru modificarea numirii pot să nu reflecte în totalitate faptele și pot indica contradicții cu contabilul predecesor, care pot influența decizia de acceptare a numirii; sau
- Obținerea informațiilor necesare din alte surse.

210.10 În cazul în care amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea de măsuri de protecție, liber profesionistul contabil trebuie să refuze misiunea, în afară de cazul în care pot fi obținute prin alte mijloace informații satisfăcătoare cu privire la faptele necesare.

[Punctul 210.12 se renumerează 210.11]

[Punctele 210.13 și 210.14 se înlocuiesc cu punctele 210.12 și 210.13 de mai jos:]

210.12 Un contabil existent sau predecesor este constrâns de confidențialitate. Măsura în care se permite sau se solicită profesionistului contabil să discute despre afacerile clientului cu contabilul propus, depinde de natura misiunii și de următorii factori:

- (a) Dacă s-a obținut permisiunea clientului pentru a proceda în acest mod; sau
- (b) Cerințele legale sau de etică legate de astfel de comunicări și divulgări, care pot varia de la o jurisdicție la alta.

Circumstanțele în care profesionistului contabil i se cere sau i se poate cere să divulge informații confidențiale sau dacă astfel de divulgări pot, de altfel, să fie adecvate sunt prevăzute în Secțiunea 140 din Partea A a acestui Cod.

210.13 Liber profesionistul contabil are nevoie, în general, să obțină permisiunea clientului, de preferat în scris, pentru a iniția discuții cu contabilul existent sau predecesor. Odată ce a fost obținută permisiunea, contabilul existent sau predecesor trebuie să se conformeze cu legile și reglementările relevante care guvernează astfel de solicitări. Atunci când contabilul existent sau predecesor furnizează informații, aceasta trebuie să se facă într-un mod onest și fără ambiguități. Dacă contabilul propus nu are permisiunea să comunice cu contabilul existent sau predecesor, contabilul

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI
(Codul IESBA)

propus trebuie să ia măsurile necesare ca, prin orice mijloace, să obțină informații despre orice posibile amenințări, cum ar fi prin interviuarea unor terțe părți sau prin investigații de fond ale conducerii superioare sau ale persoanelor responsabile cu guvernarea clientului.

[Punctul 210.14 de mai jos se adaugă după punctul 210.13.]

210.14 În cazul unui audit al situațiilor financiare, profesionistul contabil trebuie să solicite contabilului predecesor să furnizeze informațiile cunoscute legate de orice fapt sau alte informații de care, în opinia contabilului predecesor, contabilului succesor ar trebui să aibă cunoștință înainte de a decide dacă să accepte misiunea. Cu excepția situațiilor care implică neconformitatea identificată sau suspectată cu legi și reglementări prevăzute în paragraful 225.31:

- (a) Dacă clientul consimte divulgarea de către contabilul predecesor a oricărui astfel de fapte sau a altor informații, contabilul predecesor trebuie să furnizeze informațiile onest și fără ambiguități; și
- (b) Dacă clientul omite sau refuză să acorde contabilului predecesor permisiunea de a discuta afacerile clientului cu contabilul succesor propus, contabilul predecesor trebuie să prezinte acest fapt contabilului succesor propus, care va analiza cu atenție omisiunea sau refuzul, atunci când va stabili dacă să accepte numirea sau nu.

SECȚIUNEA 270

Custodia activelor clientului

.....

[Conținutul punctului 270.3 se înlocuiește cu punctul 270.3 de mai jos:]

270.3 Ca parte a procedurilor de acceptare a clientului și a misiunii pentru astfel de servicii ce pot implica custodia activelor clientului, un liber profesionist contabil trebuie să efectueze investigații adecvate privind proveniența unor astfel de active și trebuie să aibă în vedere obligațiile legale și de reglementare. De exemplu, dacă activele sunt rezultatul unor activități ilegale, precum spălarea banilor, s-ar genera o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale. În astfel de situații, profesionistul contabil trebuie să se conformeze prevederilor din secțiunea 225.

Data intrării în vigoare

Modificările intră în vigoare la 15 iulie 2017. Este permisă adoptarea înainte de această dată.

Această publicație *Modificări aduse codului – răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări* 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 română de către Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) în iunie 2018 cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere al *Modificări aduse codului – răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări* a fost analizat de IFAC și traducerea a fost realizată în concordanță cu „Declarația de politică - politică pentru traducerea și reproducerea standardelor publicate de IFAC”. Textul aprobat al *Modificări aduse codului – răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări* este cel publicat de către 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 *Modificări aduse codului – răspunsul la neconformitatea cu legi și reglementări* © 2018 al International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

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