

IESBA

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®

APESB   
Accounting Professional & Ethical Standards Board



Tradus de

COVID-19 & Etica | Publicația  
personalului

# APLICAREA CADRULUI GENERAL CONCEPTUAL AL CODULUI IESBA ÎN CIRCUMSTANȚELE CREATE DE COVID-19

---

Scenarii pentru serviciile fiscale și de evaluare  
iulie 2020

# Aplicarea cadrului general conceptual al codului IESBA în circumstanțele create de COVID-19 în scenarii pentru servicii fiscale și de evaluare

Această publicație a personalului furnizează îndrumări cu privire la aplicarea cadrului general conceptual din *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul) în patru scenarii care acoperă servicii sau activități legate de impozitare și evaluare generate de circumstanțele pandemiei. Două dintre scenarii se aplică profesioniștilor contabili practicieni și celelalte două profesioniștilor contabili angajați.

Scenariile sunt ipotetice și au menirea exclusivă de a exemplifica aplicarea cadrului general conceptual pentru a permite contabililor să identifice, să evalueze și să trateze amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale din Cod, create de circumstanțele COVID-19.

Profesioniștii contabili trebuie să aibă în vedere și să fie atenți la faptul că unele jurisdicții ar putea avea prevederi care diferă de cele stabilite în Cod sau le depășesc pe acestea. În aceste jurisdicții, contabilii trebuie să fie conștienți de acele diferențe și să se conformeze cu prevederile mai riguroase, exceptând cazul în care acest lucru este interzis prin legislație sau reglementare.

Publicația a fost elaborată de personalul Consiliului pentru Standarde Profesionale Etice și Contabile (APESB) sub auspiciile unui Grup de lucru format de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) și normalizatorii naționali de standarde de etică (NSS) din Australia, Canada, China, Africa de Sud, Regatul Unit și SUA.<sup>1</sup> Sarcina Grupului de lucru este de a elabora resurse de suport în procesul de implementare pentru a sprijini profesioniștii contabili practicieni și profesioniștii contabili angajați să aplice Codul în mod eficace atunci când întâlnesc circumstanțe create de pandemia de COVID-19.

Această publicație nu modifică sau înlocuiește Codul, al cărui text este singurul care prezintă autoritate. Citirea acestei publicații nu substituie citirea Codului. Îndrumările privind procesul de implementare nu sunt menite să fie exhaustive, fiind necesară referirea constantă la Cod. Această publicație nu constituie o normă oficială sau cu caracter autoritar a APESB, IESBA sau a altor organizații NSS care fac parte din Grupul de lucru.

## CUPRINS

### FISCALITATE

Paginile 3– 4

**SCENARIUL 1:** Profesionalist contabil practician

Paginile 5– 6

**SCENARIUL 2:** Profesionalist contabil angajat

### EVALUĂRI

Paginile 7– 8

**SCENARIUL 3:** Profesionalist contabil practician

Paginile 9 -10

**SCENARIUL 4:** Profesionalist contabil angajat

<sup>1</sup> NSS-urile sunt Consiliul pentru Standarde Profesionale Etice și Contabile, Profesioniștii Contabili Autorizați din Canada, Institutul Contabililor Publici Autorizați din China, Consiliul Independent pentru Reglementarea Auditorilor din Africa de Sud, Consiliul de raportare financiară din UK și Institutul American al Contabililor Publici Autorizați.

## Servicii fiscale — Profesionalist contabil practician

O firmă de servicii profesionale de contabilitate furnizează servicii de asigurare a conformității întreprinderilor, de audit și fiscale clienților săi care sunt predominant entități mici și mijlocii. Pandemia de COVID-19 a afectat negativ o parte importantă din clienții firmei din perspectiva fluxului de trezorerie.

Guvernul a elaborat măsuri de suport pentru a stimula economia și pentru a sprijini întreprinderile să supraviețuiască și să se refacă în urma efectelor pandemiei. O astfel de măsură, care este administrată de autoritatea fiscală, oferă întreprinderilor o infuzie de capital de 100.000 de \$ în cazul în care acestea pot demonstra că cifra de afaceri li s-a redus cu 30% sau mai mult pentru luna martie 2020 comparativ cu martie 2019 din cauza pandemiei.

Un client important al firmei a declarat că este eligibil și a solicitat ca unul dintre partenerii pe probleme fiscale ai firmei să aplice în numele său la autoritatea fiscală pentru a obține infuzia de capital. Firma furnizează acestui client servicii de asigurare a conformității întreprinderilor și fiscale, dar nu și servicii de audit, iar onorariile anuale câștigate de la acest client reprezintă până la 20% din baza de onorarii a partenerului pe probleme fiscale. Deși clientul a întâmpinat dificultăți din cauza impactului pandemiei, este posibil ca cifra sa de afaceri să fi scăzut sau nu cu procentul prevăzut și, de aceea, eligibilitatea clientului pentru infuzia de capital trebuie evaluată. Partenerul pe probleme fiscale se va baza pe informațiile și documentația referitoare la cifra de afaceri furnizate de client atunci când va formula aplicația relevantă către autoritatea fiscală.



### Identificarea amenințărilor

#### Interes personal

Există o amenințare care apare din teama partenerului pe probleme fiscale de a nu pierde clientul important și onorariile asociate dacă clientul nu primește infuzia de capital, ceea ce ar putea influența în mod neadecvat raționamentul sau comportamentul partenerului pe probleme fiscale. Acest lucru ar putea influența principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită; și conduita profesională (punctul 120.6 A3 litera (a)).

#### Familiaritate

Ar putea exista o amenințare referitoare la faptul că, datorită unor relații lungi sau apropiate cu acel client important, partenerul pe probleme fiscale va fi prea îngăduitor cu interesele clientului sau prea tolerant în ceea ce privește informațiile furnizate de acesta pentru a aplica pentru infuzia de capital. Acest lucru ar putea influența principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită; și conduita profesională (punctul 120.6 A3 litera (d)).

#### Intimidare

Există o amenințare ca partenerul pe probleme fiscale să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni concrete sau percepute din partea clientului important exercitate cu scopul de a se asigura că primește infuzia de capital, datorită presiunilor financiare pe care le resimte (punctul 120.6 A3(e)).



## Evaluarea amenințărilor

### Sunt amenințările identificate la un nivel acceptabil?

Partenerul pe probleme fiscale trebuie să exercite raționamentul profesional și să aplice testul terței părți informate și rezonabile pentru a determina dacă amenințările sunt la un nivel acceptabil. Analiza factorilor calitativ și cantitativi este relevantă în evaluarea amenințărilor, la fel cum este și efectul combinat al mai multor amenințări, după caz (punctul 120.8 A1).<sup>2</sup> Factorii care pot fi relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor includ:

- ▶ Condițiile, politicile și procedurile referitoare la client și mediul său de activitate și la firma și mediul său de activitate (punctele de la 300.7 A1 la 300.7 A5 enumeră mai mulți factori care pot fi relevanți).
- ▶ Inteligibilitatea și claritatea măsurilor legislative de întreprins pentru a fi eligibil pentru infuzia de capital.
- ▶ Clientul este un client important al partenerului pe probleme fiscale (factor calitativ).
- ▶ Dimensiunea și gradul de apropiere al relațiilor dintre partenerul pe probleme fiscale și clientul important (factor calitativ).
- ▶ Faptul că autoritatea fiscală administrează infuzia de capital și evaluează aplicațiile poate reduce amenințările (punctul 120.8 A2 și un factor calitativ).
- ▶ Măsura în care firma și/sau partenerul pe probleme fiscale au fost, de asemenea, afectați semnificativ de pandemie, ceea ce poate spori imboldul de a reține clientul important și de a menține baza de onorarii (factor cantitativ).

Pe baza evaluării acestor factori, o terță parte rezonabilă și informată ar putea concluziona că amenințările la unul sau mai multe dintre principiile fundamentale nu sunt la un nivel acceptabil și acestea ar trebui tratate.



## Tratarea amenințărilor

### Eliminarea circumstanțelor

Este posibil ca partenerul pe probleme fiscale să nu poată elimina circumstanțele, inclusiv interese sau relații, care generează amenințările (punctul R120.10 litera (a)).

### Aplicarea măsurilor de protecție

Partenerul pe probleme fiscale nu trebuie să fie asociat cu bună știință cu rapoarte, rezultate, comunicări sau alte informații atunci când acesta consideră că informațiile conțin o afirmație falsă sau care induc în eroare în mod semnificativ (punctul R111.2).

Așadar, dacă partenerul pe probleme fiscale stabilește că acel client important nu îndeplinește dispozițiile de eligibilitate pentru infuzia de capital, acesta nu trebuie să formuleze aplicația în numele clientului. Nu există măsuri de protecție disponibile sau care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil.

În legătură cu evaluarea criteriilor de eligibilitate aferente îndeplinirii dispozițiilor pentru obținerea infuziei de capital, în special dacă cifra de afaceri este egală sau puțin peste pragul de reducere a cifrei de afaceri, un exemplu de măsură de protecție care ar putea trata amenințările este (punctul 300.8 A2):

- ▶ Contractarea unui evaluator adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului pentru a revizui serviciul efectuat. De exemplu, acesta ar putea fi un alt partener pe probleme fiscale din cadrul firmei.

### Refuzul sau încheierea activității profesionale

Dacă partenerul pe probleme fiscale nu poate elimina circumstanțele care generează amenințări și nu există măsuri de protecție disponibile sau care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil, acesta poate fi nevoit să refuze furnizarea de servicii acestui client important (punctul R120.10 litera (c)).

## Servicii fiscale — Profesionalist contabil angajat

O întreprindere de dimensiune medie cu 100 de angajați a fost forțată să înceteze temporar operațiunile pentru șase luni din cauza restricțiilor impuse de guvern datorită pandemiei de COVID-19. Personalul întreprinderii include angajați cu normă întreagă, angajați cu jumătate de normă și angajați temporari.

Întreprinderea are de suferit din punct de vedere financiar în urma închiderii și întâmpină dificultăți în a-și îndeplini obligațiile, inclusiv plata salariilor și rambursări de împrumuturi și contracte de leasing.

Guvernul a elaborat măsuri de suport pentru a stimula economia și pentru a sprijini supraviețuirea și refacerea întreprinderilor în urma efectelor pandemiei. O astfel de măsură, care este administrată de autoritatea fiscală, este o subvenționare temporară a salariilor în cadrul căreia întreprinderile eligibile pot aplica pentru a primi 1.500 de \$ la fiecare 15 zile pentru fiecare angajat eligibil, sumă care mai apoi va fi transferată angajaților.

Directorul financiar întocmește aplicația pentru subvenționarea salariilor și a stabilit că un număr important de angajați nu sunt eligibil datorită statutului lor temporar. Directorul general executiv sugerează ferm ca directorul financiar:

- a. să schimbe statutul angajaților temporari în angajați cu jumătate de normă; și
- b. să ia în considerare includerea numelor angajaților care au părăsit întreprinderea,

întrucât acest lucru ar asigura un flux de trezorerie suplimentar pentru a sprijini întreprinderea să supraviețuiască și să își îndeplinească celelalte obligații financiare.<sup>3</sup>



### Identificarea amenințărilor

#### Interes personal

Există o amenințare care rezultă din teama directorului financiar de a nu-și pierde slujba din cauza situației dificile în care se află întreprinderea, ceea ce va afecta într-un mod neadecvat raționamentul și comportamentul directorului financiar. Acest lucru ar putea influența principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită și conduita profesională (punctul 120.6 A3 litera (a)).

#### Intimidare

Există o amenințare ca directorul financiar să fie împiedicat să acționeze cu integritate și obiectivitate din cauza unor presiuni concrete sau percepute din partea directorului general executiv exercitate cu scopul de a se asigura că întreprinderea primește o subvenție pentru salarii mai mare decât suma care i se cuvine. Dacă acest lucru se întâmplă, reprezintă de asemenea o încălcare a legislației și reglementărilor (punctul 120.6 A3 litera (e)).



### Evaluarea amenințărilor

#### Sunt amenințările identificate la un nivel acceptabil?

Directorul financiar trebuie să exercite raționamentul profesional și să aplice testul terței părți informate și rezonabile pentru a determina dacă amenințările sunt la un nivel acceptabil. În această etapă, există doar o sugestie fermă din partea directorului general executiv, iar includerea angajaților neeligibili nu s-a produs. Analiza factorilor calitativi și cantitativi este relevantă în evaluarea amenințărilor, la fel cum este și efectul combinat al mai multor amenințări, după caz (punctul 120.8 A1). Factorii care pot fi relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor includ:

- ▶ Condiții, politici și proceduri referitoare la mediul de lucru al întreprinderii (punctele de la 200.7 A1 la 200.7 A4), de exemplu:
  - O conducere care subliniază importanța comportamentului etic și așteptarea conform căreia angajații vor acționa etic (consultați și punctul 270.3 A3). Evaluarea amenințărilor ar fi intensificată în această

situație deoarece directorul executiv general sugerează că directorul financiar ar trebui să ia în considerare un comportament neetic.

- Politici și proceduri pentru a abilita și încuraja angajații să comunice aspectele legate de etică care îi privesc către nivelurile superioare ale conducerii fără a se teme de represalii (consultați și punctul 270.3 A3 și politicile de resurse umane care tratează presiunea). Chiar dacă astfel de politici și proceduri erau implementate în acest scenariu, directorul executiv general nu pare să fi aderat la acestea. Directorul financiar poate, de asemenea, lua în considerare accesarea serviciilor de consiliere pe probleme de etică profesională furnizate de organismul profesional aplicabil.
- ▶ Natura relațiilor dintre directorul financiar și directorul executiv general și dintre directorul financiar și angajații temporari neeligibili (factori calitativi).
  - ▶ Faptul că autoritatea fiscală administrează măsura subvenționării salariilor și evaluează aplicațiile poate reduce amenințările (punctul 120.8 A2 și un factor calitativ).
  - ▶ Măsura în care întreprinderea deține resurse lichide sau de numerar ori măsura în care are acces la facilități de credit pentru a îndeplini obligațiile curente cum ar fi rambursarea împrumuturilor sau a contractelor de leasing (factor cantitativ).

Pe baza unei evaluări a factorilor, o terță parte rezonabilă și informată va concluziona probabil că amenințările la unul sau mai multe dintre principiile fundamentale nu sunt la un nivel acceptabil și acestea ar trebui tratate.

<sup>3</sup> Conform acestui scenariu, o încălcare reală a legislației sau reglementărilor nu a avut loc încă. Dacă ar exista o neconformitate reală sau suspectată cu legislația sau reglementările (NOCLR), s-ar aplica, de asemenea, prevederile din Secțiunea 260, *Reacția la cazurile de neconformitate cu legislația și reglementările*.



## Tratarea amenințărilor

### Eliminarea circumstanțelor

Este posibil ca directorul financiar să nu poată elimina circumstanțele, inclusiv interese sau relații, care generează amenințările (punctul R120.10 litera (a)).

### Aplicarea măsurilor de protecție

Directorul financiar nu trebuie să fie asociat cu bună știință cu rapoarte, rezultate, comunicări sau alte informații atunci când acesta consideră că informațiile conțin o afirmație falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ (punctul R111.2). Așadar, dacă directorul financiar

este conștient că oricare dintre angajați nu este eligibil pentru subvenționarea salariului (inclusiv foști angajați ai întreprinderii), acesta trebuie să nu-l includă în aplicația către autoritatea fiscală. Nu există măsuri de protecție disponibile sau care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil.

Directorul financiar nu trebuie să tolereze presiuni din partea directorului executiv general care conduc spre o încălcare a conformității cu principiile fundamentale (punctul R270.3 litera (a)). Mai mult, dacă Codul i se aplică directorului executiv general, acesta nu trebuie să exercite presiuni asupra directorului financiar despre care știe, sau are motive să creadă, că ar conduce la o încălcare a principiilor fundamentale de către directorul financiar (punctul R270.3 litera (b)).

Totuși, dacă directorul executiv general exercită presiuni asupra directorului financiar, acesta din urmă ar putea lua următoarele măsuri pentru a se asigura că nu încalcă Codul:

- ▶ Să trateze aspectul cu directorul executiv general și să explice faptul că includerea angajaților neeligibili în aplicație ar încălca Codul și legislația aplicabilă.
- ▶ Dacă directorul executiv general nu este dispus să asculte și continuă să exercite presiuni asupra directorului financiar, acesta din urmă ar putea înainta problema către persoanele responsabile cu guvernanta și/sau președintele comitetului de audit.
- ▶ Să documenteze procesele pe care le-a urmat în tratarea amenințărilor.

Indiferent dacă directorul financiar nu tolerează presiuni din partea directorului executiv general pentru a acționa neetic, este posibil ca în continuare nivelul amenințărilor să nu fie la un nivel acceptabil. În această situație, măsurile de siguranță ar trebui să fie aplicate în legătură cu aplicația pentru subvenționarea salariilor pentru angajații eligibili. Un exemplu de măsură de protecție care ar putea trata amenințările ar fi ca profesionistul contabil extern/ consultantul fiscal extern al întreprinderii, care nu a fost implicat în întocmirea aplicației, să revizuiască aplicația înainte de fi depusă la autoritatea fiscală.

O altă opțiune este discutarea problemei cu Consiliul de administrație al entității.

### Refuzul sau încheierea activității profesionale

Dacă directorul financiar nu poate elimina circumstanțele care generează amenințări și nu există măsuri de protecție disponibile sau care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil, directorul financiar poate fi nevoit să refuze întocmirea și depunerea aplicației pentru subvenționarea salariilor sau să își dea demisia din funcție (punctul R120.10 litera (c)). Directorul financiar va trebui, de asemenea, să aibă în vedere obligațiile legislative de raportare aplicabile.

## Servicii de evaluare — Profesionist contabil practician

Un partener la o firmă de servicii profesionale de contabilitate a fost solicitat de un client, altul decât un client de audit, care își vinde una dintre întreprinderi, să întocmească un raportul al expertului independent privind evaluarea întreprinderii.

Întreprinderea scoasă la vânzare a fost afectată financiar din cauza pandemiei de Covid-19, înregistrând inclusiv reduceri de venituri de aproximativ 25%. Partenerul este conștient că celelalte proiecte financiare ale clientului au fost afectate negativ de pandemie și clientul depinde de obținerea unui preț de vânzare cât mai mare pentru a atenua presiunile financiare.

Partenerul este preocupat că unele dintre ipotezele de bază furnizate de client pentru evaluare, în special legat de venituri, pot fi prea optimiste în mediul actual și post-COVID-19.



### Identificarea amenințărilor

#### Favorizare

Există o amenințare conforma căreia partenerul se va baza pe ipoteze optimiste pentru a promova întreprinderea clientului până în punctul în care obiectivitatea partenerului este compromisă printr-o evaluare favorabilă (punctul 120.6 A3 litera (c)).

#### Familiaritate

Ar putea exista o amenințare referitoare la faptul că, datorită unei relații lungi sau apropiate cu acel client, partenerul va fi prea îngăduitor cu interesele clientului sau prea tolerant în ceea ce privește ipotezele clientului. Acest lucru ar putea influența principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită; și conduita profesională (punctul 120.6 A3 litera (d)).

#### Intimidare

Există o amenințare ca partenerul să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni concrete sau percepute exercitate de client cu scopul de a se asigura că evaluarea întreprinderii îi este favorabilă. De asemenea, pot exista și presiuni interne exercitate de alți parteneri din cadrul firmei (punctul 120.6 A3 litera (e)).



### Evaluarea amenințărilor

#### Sunt amenințările identificate la un nivel acceptabil?

Partenerul trebuie să exercite raționamentul profesional și să aplice testul terței părți informate și rezonabile pentru a determina dacă amenințările sunt la un nivel acceptabil. Analiza factorilor calitativi și cantitativi este relevantă în evaluarea amenințărilor, la fel cum este și efectul combinat al mai multor amenințări, după caz (punctul 120.8 A1). Factorii care pot fi relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor includ:

- ▶ Condiții, politici și proceduri referitoare la client și mediul său de activitate și la firma și mediul său de activitate (punctele de la 300.7 A1 la 300.7 A5 enumeră mai mulți factori care pot fi relevanți), inclusiv de exemplu:
  - Clientul are angajați competenți cu experiență și autoritate, care pot lua decizii manageriale. Cu cât nivelul de competență al angajaților clienților este mai mare, cu atât nivelul amenințărilor este mai mic.
  - Climatul etic din firma clientă.
  - O conducere a firmei care promovează conformitatea cu principiile fundamentale ar reduce nivelul amenințărilor.
- ▶ Natura și dimensiunea relației dintre partener și client (factor calitativ).
- ▶ Natura întreprinderii și nivelul de complexitate al evaluării și al ipotezelor de bază (factori calitativi și cantitativi).



- ▶ Măsura în care partenerul sau firma este implicat(ă) în promovarea întreprinderii către potențiali cumpărători.
- ▶ Cât de ferm este clientul în ceea ce privește ipotezele care stau la baza evaluării.
- ▶ Cât de repede solicită clientul raportul de evaluare.

Pe baza evaluării acestor factori identificați în urma considerentelor de mai sus, o terță parte rezonabilă și informată ar putea concluziona că amenințările la independența expertului<sup>4</sup> și la unul sau mai multe dintre principiile fundamentale nu sunt la un nivel acceptabil și acestea ar trebui tratate.



## Tratarea amenințărilor

### Eliminarea circumstanțelor

Este posibil ca partenerul să nu poată elimina circumstanțele, inclusiv interese sau relații, care generează amenințările (punctul R120.10 litera (a)).

### Aplicarea măsurilor de protecție

Partenerul nu trebuie să fie asociat cu bună știință cu rapoarte, rezultate, comunicări sau alte informații atunci când acesta consideră că informațiile conțin o afirmație falsă sau care induce în eroare în mod \_\_\_\_\_ semnificativ (punctul R111.2). Așadar, dacă partenerul este conștient că oricare dintre ipotezele de bază este falsă sau induce în eroare, acesta nu trebuie să se bazeze pe ea atunci când întocmește raportul expertului independent. Nu există măsuri de protecție disponibile sau care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil.

Dacă partenerul este preocupat în legătură cu integritatea ipotezelor și se bazează pe acele ipoteze, este posibil ca acesta să nu mențină competența profesională și atenția cuvenită și să încalce Codul \_\_\_\_\_ (Subsecțiunea 113).

Chiar dacă partenerul evaluează ulterior ipotezele ca fiind robuste și adecvate, este posibil ca nivelul amenințărilor în desfășurarea evaluării să nu fie acceptabil. În această situație, ar trebui aplicate măsuri de protecție în legătură cu raportul expertului independent. Un exemplu de măsură de protecție care ar putea trata amenințările ar fi ca un evaluator adecvat care nu a fost implicat în furnizarea serviciului să revizuiască serviciul efectuat.

(punctul 300.8 A2). Acest lucru ar putea include un alt partener cu o calificare adecvată din cadrul firmei.

### Refuzul sau încheierea activității profesionale

Dacă partenerul nu poate elimina circumstanțele care generează amenințări și nu există măsuri de protecție disponibile sau care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil, partenerul trebuie să refuze întocmirea raportului expertului independent (punctul R120.10 litera (c)).

<sup>4</sup> În acest scenariu, legislația, reglementările sau standardele profesionale din jurisdicția respectivă impun obligații de independență specifice pentru experții care efectuează aceste misiuni.

## Servicii de evaluare — Profesionist contabil angajat

Un grup privat de companii a fost afectat din punct de vedere financiar din cauza pandemiei de COVID-19, înregistrând inclusiv reduceri de venituri de 40% în ultimele șase luni. Se așteaptă ca redresarea grupului în urma pandemiei să fie lentă și poate dura până la doi ani până când veniturile se vor întoarce la nivelurile de dinainte de pandemie.

Conform prevederilor IAS 36, *Deprecierea activelor* (IAS 36), directorul financiar desfășoară testarea anuală a fondului comercial provenit din achiziția unui număr de filiale ale societății-mamă pentru a identifica deprecierea. Conform prevederilor, directorul financiar stabilește dacă există orice indiciu de depreciere în urma analizei informațiilor, inclusiv a modificărilor semnificative cu un efect contrar pe parcursul perioadei sau a celor care vor avea loc în viitorul apropiat în mediul economic.

Dacă există un indiciu de depreciere, directorul financiar stabilește valoarea recuperabilă conform prevederilor IAS 36 la valoarea cea mai mare dintre valoarea sa justă minus costurile asociate cedării și valoarea sa de utilizare.

Datorită mediului economic actual, valoarea justă este considerabil mai mică decât valoarea de utilizare. Așadar, directorul financiar evaluează valoarea de utilizare conform IAS 36, atunci când proiecțiile fluxurilor de trezorerie sunt bazate pe ipoteze rezonabile și admisibile care reprezintă cele mai bune estimări ale conducerii cu privire la ansamblul de condiții care vor exista pe parcursul duratei de viață utile rămase a activului.

Totuși, directorul executiv general a clarificat că directorul financiar trebuie să diminueze orice pierdere din depreciere întrucât orice reduceri suplimentare ar putea avea efecte negative pe termen lung asupra viabilității grupului.<sup>5</sup>



### Identificarea amenințărilor

#### Interes personal

Există o amenințare că teama directorului financiar de a nu-și pierde slujba din cauza tulburărilor cauzate de pandemie va afecta într-un mod neadecvat raționamentul sau comportamentul acestuia cu privire la adoptarea tratamentului contabil adecvat. Acest lucru ar putea influența principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită; și conduita profesională (punctul 120.6 A3 litera (a)).

#### Favorizare

Există o amenințare ca directorul financiar să promoveze viabilitatea financiară a grupului către acționari, creditori și alte părți interesate până în punctul în care obiectivitatea acestuia este compromisă (punctul 120.6 A3 litera (c)).

#### Intimidare

Există o amenințare ca directorul financiar să fie împiedicat să acționeze obiectiv din cauza unor presiuni concrete sau percepute exercitate de directorul executiv general cu scopul de a se asigura că situațiile financiare ale grupului reflectă o viabilitate continuă (punctul 120.6 A3 litera (e)).



### Evaluarea amenințărilor

#### Sunt amenințările identificate la un nivel acceptabil?

Directorul financiar trebuie să exercite raționamentul profesional și să aplice testul terței părți informate și rezonabile pentru a determina dacă amenințările sunt la un nivel acceptabil. Analiza factorilor calitativi și cantitativi este relevantă în evaluarea amenințărilor, la fel cum este și efectul combinat al mai multor amenințări, după caz (punctul 120.8 A1). Factorii care pot fi relevanți în evaluarea nivelului amenințărilor includ:

- ▶ Condiții, politici și proceduri referitoare la mediul de lucru al întreprinderii (punctele de la 200.7 A1 la 200.7 A4), de exemplu:
  - O conducere care subliniază importanța comportamentului etic și așteptarea conform căreia angajații vor acționa într-o manieră etică (consultați și punctul 270.3 A3). Nivelul amenințărilor ar fi intensificat în

această situație întrucât directorul executiv general sugerează ca directorul financiar să diminueze pierderile din depreciere, ceea ce ar constitui un comportament neetic.

- Politici și proceduri pentru a abilita și încuraja angajații să comunice aspectele legate de etică care îi privesc către nivelurile superioare ale conducerii fără a se teme de represalii (consultați și punctul 270.3 A3 și politicile de resurse umane care tratează presiunea).

Chiar dacă astfel de politici și proceduri erau implementate în acest scenariu, directorul executiv general nu pare să fi aderat la acestea.

- ▶ Natura relației dintre directorul financiar și directorul executiv general, de exemplu, dacă directorul executiv general este o persoană dominantă și categorică acest lucru ar duce la creșterea nivelului de amenințări (factor calitativ).
- ▶ Măsura în care rezultatul acțiunii legate de deprecierea fondului comercial ar afecta compensația sau poziția în companie a directorului financiar.
- ▶ Existența unui comitet de audit.
- ▶ Măsura în care directorul financiar ar trebui să justifice evaluarea deprecierii în fața creditorilor sau a altor părți interesate.
- ▶ Alte presiuni financiare asupra întreprinderii, de exemplu, dispoziții de respectare a contractelor de împrumut (factor cantitativ).

Pe baza unei evaluări a factorilor identificați în urma considerentelor de mai sus și a poziției directorului executiv general conform căreia întreprinderea nu poate susține pierderi din depreciere suplimentare, o terță parte rezonabilă și informată ar concluziona probabil că amenințările la principiile fundamentale nu sunt la un nivel acceptabil și acestea ar trebui tratate.

5 Conform acestui scenariu, o încălcare reală a legislației sau reglementărilor nu a avut loc încă. Dacă ar exista o neconformitate reală sau suspectată cu legislația sau reglementările (NOCLR), s-ar aplica, de asemenea, prevederile din Secțiunea 260, *Reacția la cazurile de neconformitate cu legislația și reglementările*.



## Tratarea amenințărilor

### Eliminarea circumstanțelor

Este posibil ca directorul financiar să nu poată elimina circumstanțele, inclusiv interese sau relații, care generează amenințările (punctul R120.10 litera (a)).

### Aplicarea măsurilor de protecție

Directorul financiar nu trebuie să fie asociat cu bună știință cu rapoarte, rezultate, comunicări sau alte informații atunci când acesta consideră că informațiile conțin o afirmație falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ (punctul R111.2). Așadar, directorul financiar nu trebuie să fie asociat cu orice calcul al deprecierei de care este conștient că va fi fals sau va induce în eroare. Nu există măsuri de protecție disponibile sau care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil.

Directorul financiar nu trebuie să tolereze presiuni din partea directorului executiv general care conduc spre o încălcare a conformității cu principiile fundamentale (punctul R270.3 litera (a)). Mai mult, dacă Codul i se aplică directorului executiv general, acesta nu trebuie să exercite presiuni asupra directorului financiar despre care știe, sau are motive să creadă, că ar conduce la o încălcare a principiilor fundamentale de către directorul financiar (punctul R270.3 litera (b)).

Totuși, dacă directorul executiv general exercită presiuni asupra directorului financiar, acesta din urmă ar putea lua următoarele măsuri pentru a se asigura că nu încalcă Codul și IAS 36:

- ▶ Să trateze aspectul cu directorul executiv general și să explice faptul că aplicarea incorectă a dispozițiilor privind deprecierea ar încălca Codul și prevederile IAS 36.
- ▶ Dacă directorul executiv general nu este dispus să asculte și continuă să exercite presiuni asupra directorului financiar, acesta din urmă ar putea înainta problema către persoanele responsabile cu guvernanta și/sau președintele comitetului de audit.
- ▶ Să documenteze procesele pe care le-a urmat în tratarea amenințărilor.

Presupunând că directorul financiar nu tolerează presiuni din partea directorului executiv general pentru a acționa neetic, este posibil ca în continuare nivelul amenințărilor să nu fie la un nivel acceptabil. În această situație, ar trebui aplicate măsuri de protecție în legătură cu testarea pentru depreciere și calculele. Un exemplu de măsură de protecție care ar putea trata amenințările ar fi ca profesionistul contabil extern al grupului (dar nu firma de audit) care nu a fost implicat în desfășurarea testării deprecierei să revizuiască activitatea efectuată. O altă opțiune este discutarea testării pentru depreciere și calculele cu Consiliul de administrație.

### Refuzul sau încheierea activității profesionale

Dacă directorul financiar nu poate elimina circumstanțele care generează amenințări și nu există măsuri de protecție disponibile sau care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil, directorul financiar poate fi nevoit să refuze activitatea sau să își dea demisia din funcție (punctul R120 R120.10 litera (c)).

### Despre APESB

Consiliul pentru Standarde Profesionale Etice și Contabile (APESB) a fost înființat în 2006 ca un organism național independent de normalizare a standardelor în Australia cu scopul principal de a elabora standarde profesionale etice și contabile în interesul public pentru membrii celor trei organisme profesionale contabile din Australia, și anume Contabilii Autorizați din Australia și Noua Zeelandă, CPA Australia și Institutul Contabililor Publici. Cele trei organisme profesionale contabile sunt membri APESB.

### Despre IESBA

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) este un consiliu independent normalizator de standarde. Misiunea IESBA este să servească interesul public prin elaborarea de standarde de etică, inclusiv dispozițiile privind independența auditorului, care încearcă să ridice ștacheta în materie de conduită și practică etică pentru toți profesioniștii contabili prin intermediul unui *Cod etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale de independență)* robust și care să acționeze la nivel internațional (Codul).

#### Contacte-cheie

**Channa Wijesinghe**, Director Executiv, APESB  
channa.wijesinghe@apesb.org.au

**Ken Siong**, Director Tehnic Senior, IESBA  
kensiong@ethicsboard.org

**Diane Jules**, Director Adjunct, IESBA  
dianejules@ethicsboard.org

*International Code of Ethics for Professional Accountants™ (inclusiv International Independence Standards™)* sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale IFAC.

APESB, IESBA și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru nicio pierdere cauzată oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în conformitate cu materialul din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

„Accounting Professional & Ethical Standards Board”, „APESB” și sigla APESB sunt mărci înregistrate ale APESB în Australia și Noua Zeelandă.

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „International Code of Ethics for Professional Accountants (inclusiv International Independence Standards)”, „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC”, sigla IESBA și sigla IFAC sunt mărci comerciale ale IFAC sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și alte țări.



www.ifac.org | @ifac company/ifac



www.ethicsboard.org | @ethics\_board company/iesba



www.apesb.org.au | company/accounting-professional-&-ethical-standards-board

Publicat de Federația Internațională a Contabililor (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

Copyright © July 2020 Accounting Professional & Ethical Standards Board Limited (APESB) și International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Este necesară permisiunea scrisă a APESB și a IFAC pentru reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea acestui document în scopuri similare, cu excepția cazurilor în care documentul este utilizat doar în scop individual și necomercial. [Contactați permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

**Drepturi de autor:**

Documentul „Aplicarea cadrului general conceptual al Codului IESBA în circumstanțele create de Covid-19. Scenarii pentru serviciile fiscale și de evaluare” realizat de Consiliul pentru Standarde Profesionale Etice și Contabile (APESB) sub auspiciile unui Grup de lucru format de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA), publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în iulie 2020 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în august 2020 și este utilizat cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al tuturor documentelor IFAC este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului „*Aplicarea cadrului general conceptual al Codului IESBA în circumstanțele create de Covid-19. Scenarii pentru serviciile fiscale și de evaluare*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului „*Aplicarea cadrului general conceptual al Codului IESBA în circumstanțele create de Covid-19. Scenarii pentru serviciile fiscale și de evaluare*” © 2020 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: APPLYING THE CODE'S CONCEPTUAL FRAMEWORK IN COVID-19 CIRCUMSTANCES. Scenarios in Taxation and Valuation Services

Contactați [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) pentru permisiunea de a reproduce, a stoca, a transmite sau a utiliza acest document în alte scopuri similare.