



Prevederi revizuite legate de onorarii din Cod

Îndrumări pentru profesioniștii contabili practicieni

Întrebări și răspunsuri relevante pentru alte entități decât cele de interes public (non-PIE) și PIE

Prevederi generale

Î1. Secțiunea 410 include prevederi relevante pentru onorarii și alte tipuri de remunerare primite de la un client de audit. Există o metodă specifică pe care o firmă¹ trebuie să o utilizeze pentru a determina ce onorariu pentru un serviciu specific (de exemplu, onorariul perceput, taxat sau plătit) trebuie luat în considerare atunci când se evaluează nivelul amenințărilor la adresa independenței create de furnizarea aceluși serviciu clientului de audit?

R. Având în vedere faptul că angajamentele cu onorarii și metodele de plată variază în mare măsură în practică, IESBA nu consideră că ar fi adecvat pentru Cod să fie exagerat de prescriptiv în ceea ce privește metoda pe care o firmă trebuie să o utilizeze pentru a determina onorariile și alte tipuri de remunerare (de exemplu, onorariile percepute, taxate sau plătite) care trebuie luate în considerare în scopul identificării, evaluării și tratării amenințărilor la adresa independenței.

O firmă trebuie să ia în considerare orice tip de plată primită de la un client de audit în scopul evaluării și tratării nivelului amenințărilor create. În conformitate cu cadrul general conceptual al Codului, firma trebuie să exercite raționamentul profesional atunci când stabilește valoarea onorariilor sau a altui tip de remunerare primită pentru furnizarea de servicii de audit sau de orice alte servicii clientului de audit, inclusiv orice plată în natură. Pentru a evalua nivelul amenințărilor create de onorariile de la un client de audit, firma poate lua în considerare onorariile percepute, taxate sau plătite efectiv pentru serviciul specific, în funcție de momentul și circumstanțele evaluării.

Î2. Secțiunea 410 face referire de mai multe ori la „onorariile de audit” și „onorariul pentru auditul situațiilor financiare”. Sunt acestea la fel?

R. Nu, nu sunt la fel. Punctul 410.3 A3 menționează că, în sensul Secțiunii 410, onorariile de audit cuprind onorariile sau alte tipuri de remunerare pentru un audit sau o revizuire a situațiilor financiare. Acest lucru este consecvent cu convenția generală de elaborare stabilită la punctul 400.2 pentru Partea 4A prin care termenul „audit” se aplică în egală măsură pentru „revizuire”. Cu toate acestea, atunci când se face referire la punctele R410.23 litera (a), 410.25 A1 și R410.31 litera (a) în mod specific la „onorariul pentru auditul situațiilor financiare”, acesta nu include niciun onorariu pentru un audit al situațiilor financiare cu scop special sau o revizuire a situațiilor financiare.

1. În acest document, termenul „firmă” este utilizat în conformitate cu definiția din Glosarul din Cod.

CUPRINS

01 Întrebări și răspunsuri relevante pentru alte entități decât cele de interes public (non-PIE) și PIE

- 01 Prevederi generale
- 02 Amenințările create de onorariile plătite de un client de audit
- 05 Procentul onorariilor
- 06 Dependența de onorarii
- 07 Alte aspecte

08 Întrebări și răspunsuri relevante doar pentru entitățile de interes public

- 08 Dependența de onorarii
- 09 Transparență sporită pentru clienții de audit PIE
 - Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea
 - Prezentarea publică a informațiilor

Această publicație **Întrebări și răspunsuri (Î&R) este emisă de personalul Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili® (IESBA®)**. Ea are menirea de a asista normalizatorii naționale de standarde, organismele membre IFAC și profesioniștii contabili practicieni (inclusiv firmele) pe măsură ce adoptă și implementează revizuirile prevederilor legate de onorarii din *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)*[™] (Codul). IESBA a emis **Reglementarea privind onorariile** în aprilie 2021.

Această publicație este menită să evedențieze, să ilustreze sau să explice aspecte privind revizuirile prevederilor legate de onorarii din Cod și astfel să ajute la aplicarea acestora în mod corespunzător.

Această publicație nu modifică sau înlocuiește Codul, al cărui text este singurul care prezintă autoritate. Citirea acestor Î&R nu înlocuiește citirea Codului. Aceste Î&R nu sunt menite să fie exhaustive, fiind necesară referirea constantă la Cod. Această publicație nu constituie o normă oficială sau cu caracter obligatoriu a IESBA.

Amenințările create de onorariile plătite de un client de audit

Î3. Care este relevanța unui sistem de management al calității elaborat, implementat și administrat de o firmă în conformitate cu standardele de management al calității ale Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) la nivelul amenințărilor de interes propriu create de onorariile plătite de un client de audit?

- R. Punctul 120.15 A3 menționează că în contextul misiunilor de audit, de revizuire și al altor misiuni de asigurare, un sistem de management al calității elaborat, implementat și administrat de o firmă în conformitate cu standardele de management al calității emise de IAASB reprezintă un exemplu de condiții, politici și proceduri care pot ajuta la identificarea și evaluarea amenințărilor la adresa independenței. Punctul 410.4 A4 se referă în mod specific la prevederea din Secțiunea 120 în contextul onorariilor.

În contextul stabilirii dacă amenințările la adresa independenței create de onorariile propuse unui client de audit se află la un nivel acceptabil în conformitate cu punctul 410.4 A2, un sistem de management al calității eficient ar putea indica faptul că este probabil ca amenințările să fie evaluate ca fiind la un nivel acceptabil.

Î4. Aplicarea cadrului general conceptual impune ca, înainte ca o firmă sau o firmă din rețea să accepte un audit, o asigurare sau orice altă misiune pentru un client de audit sau de asigurare, aceasta să stabilească dacă amenințările la adresa independenței generate de onorariile propuse clientului sunt la un nivel acceptabil. Cum poate firma să demonstreze și să documenteze conformitatea cu această dispoziție?

- R. IESBA preconizează că prevederile revizuite vor influența politicile sau procedurile firmelor relevante pentru determinarea onorariilor pentru audit sau alte servicii furnizate unui client de audit și pentru ca partenerii de misiune să se asigure că acele politici și proceduri, care fac parte din sistemul de management al calității, sunt eficiente.

Punctul 410.4 A1 precizează că atunci când onorariile (pentru audit sau alte servicii) sunt negociate cu un client de audit și plătite de către acesta,² acest lucru generează o amenințare de interes propriu și ar putea genera o amenințare de intimidare la adresa independenței. Cu toate acestea, dacă o firmă a elaborat și a implementat un sistem de management al calității în conformitate cu standarde de management al calității precum ISQM 1³ și îl

administrează în mod eficient, acest lucru poate contribui la evaluarea de către firmă a nivelului acelor amenințări pentru a fi la un nivel acceptabil. Această evaluare nu se limitează doar la acceptarea înainte de misiune, ci se aplică și în timpul misiunii dacă faptele și circumstanțele se modifică. (A se vedea și întrebarea 3.)

De exemplu, politicile sau procedurile din cadrul sistemului de management al calității al firmei ar putea fi elaborate pentru a asigura că onorariile care vor fi stabilite iau în considerare în întregime resursele adecvate pentru efectuarea unei misiuni de audit. În acest caz, pentru a se conforma acelor politici sau proceduri, un partener de misiune pentru auditul situațiilor financiare ale unui client poate ajunge adesea la concluzia că amenințările create de onorariile de audit plătite de clientul de audit sunt la un nivel acceptabil și prin urmare nu mai este necesară altă documentare la nivelul misiunii.

Pe de altă parte, astfel de politici sau proceduri – care se bazează pe prevederile relevante legate de onorarii din Cod – pot impune o analiză a amenințărilor și aplicarea unor măsuri de protecție în anumite situații, cum ar fi atunci când mai multe alte servicii decât cele de asigurare (NAS) îi sunt furnizate de firmă sau de firmele din rețea unui client de audit. În acest caz, prin urmare un astfel de politici sau proceduri, un partener de misiune poate documenta analiza amenințărilor, orice măsuri de protecție și concluziile obținute, consecvent cu prevederea privind documentația generală de la punctul R400.60.

Î5. Punctul 410.4 A3 stabilește diferiți factori relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor create de onorariile plătite de un client de audit. Cum ar putea fiecare dintre acești factori să influențeze evaluarea nivelului amenințărilor?



- R. Tabelele de pe următoarele două pagini explică modul în care diferiți factori pot influența evaluarea nivelului amenințărilor.

2. IESBA recunoaște faptul că această practică este în general recunoscută și acceptată de către utilizatorii vizati ai situațiilor financiare.
 3. Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau servicii conexe*

Factorul	Impactul asupra nivelului amenințărilor
<p>Nivelul onorariilor și măsura în care acestea privesc resursele prevăzute, luând în considerare prioritățile comerciale și legate de piață ale firmei</p>	<p>Nu este fezabil pentru Cod să prescrie nivelul onorariilor pe care o firmă ar trebui să le perceapă pentru serviciile oferite unui client de audit. Aceasta va fi o decizie de afaceri a firmei care ia în considerare faptele și circumstanțele unei misiuni specifice, inclusiv dispozițiile standardelor tehnice și profesionale.</p> <p>De exemplu, o firmă ar putea lua decizia să perceapă un onorariu mai mic pentru o anumită misiune în încercarea de a consolida sau crește participarea pe o piață nouă. Dacă, atunci când se stabilește acel onorariu, firma nu acordă suficientă atenție resurselor necesare pentru efectuarea misiunii, acest lucru poate crește nivelul amenințărilor.</p>
<p>Orice legătură între onorariile pentru audit și cele pentru alte servicii decât cele de audit, precum și dimensiunea relativă a ambelor elemente</p>	<p>O parte semnificativă din onorariile pentru alte servicii decât cele de audit ar putea influența negativ nivelul amenințărilor, inclusiv din punctul de vedere al percepției. A se vedea punctele 410.11 A1 până la A3.</p> <p>Dacă o firmă percepe un onorariu de audit mai mic pentru că este în măsură să perceapă un onorariu semnificativ mai mare pentru alte servicii aceluiși client de audit, acest lucru ar fi interzis conform punctului R410.6 (sub rezerva excepției de la punctul R410.7).</p>
<p>Amploarea oricărei dependențe dintre nivelul onorariului pentru serviciu și rezultatul acestuia</p>	<p>Dacă un onorariu este calculat pe o bază prestabilită în legătură cu rezultatul unei tranzacții sau al unui serviciu (adică un onorariu contingent), s-ar putea să existe percepția că firma nu mai este obiectivă deoarece ar putea influența rezultatul respectiv pentru a maximiza onorariul. Prin urmare, acest lucru ar putea crește nivelul amenințărilor, în special amenințarea de interes propriu.</p> <p>Secțiunea 410 interzice un onorariu contingent pentru o misiune de audit. Un astfel de onorariu contingent ar afecta obiectivitatea și independența auditorului deoarece ar putea motiva auditorul să emită un raport nemodificat indiferent de circumstanțele misiunii.</p> <p>A se vedea și punctele 410.8 A1 până la 410.10 A3.</p>
<p>Măsura în care onorariul este pentru servicii care urmează să fie furnizate de firmă sau de o firmă din rețea</p>	<p>S-ar putea ca o firmă din rețea care furnizează alte servicii decât cele de audit unui client de audit să nu fie implicată direct în misiunea de audit efectuată de firma care exprimă o opinie privind situațiile financiare. Prin urmare, nivelul amenințărilor la adresa independenței create de onorariile percepute de o astfel de firmă din rețea se preconizează în general să fie mai mic decât nivelul amenințărilor în cazul onorariilor percepute de firma care exprimă o opinie privind situațiile financiare.</p>
<p>Nivelul onorariului în contextul serviciului care urmează să fie furnizat de firmă sau de o firmă din rețea</p>	<p>Nivelul amenințării de interes propriu create de onorariile plătite de clientul de audit nu depinde de tipul serviciului (de asigurare sau altele decât cele de asigurare) furnizat. Cu toate acestea, contextul serviciului este un factor relevant atunci când se ia în considerare nivelul onorariului pentru un serviciu specific. De exemplu, dacă un onorariu pentru un serviciu complex necesită competență semnificativă și experiența este disproporționat de scăzută, nivelul amenințării de interes propriu ar fi mai mare în comparație cu amenințarea existentă atunci când același nivel de onorarii este plătit pentru un serviciu lipsit de complexitate.</p> <p>Mediul de reglementare în care este efectuat serviciul este de asemenea un exemplu de factor contextual relevant. Se poate aștepta ca supravegherea de reglementare în sine să crească volumul activităților necesare și astfel nivelul onorariilor percepute.</p> <p>Astfel, nivelul onorariului trebuie luat în considerare în contextul mediului și al dispozițiilor specifice ale serviciului care va fi furnizat, deoarece nivelul onorariilor ar putea influența nivelul amenințărilor create.</p>

Factorul	Impactul asupra nivelului amenințărilor
Structura operațională și angajamentele de recompensare ale firmei și ale firmelor din rețea	Structura operațională și angajamentele de recompensare ale unei firme și ale firmelor din rețea sa pot influența negativ nivelul amenințărilor dacă, de exemplu, plata membrilor echipei de audit depinde de serviciile pe care le-au vândut unui client de audit sau pe care le-au recomandat firmelor din rețea. A se vedea, de asemenea, Secțiunea 411, Politici de evaluare și recompensare.
Importanța clientului, sau a unei terțe părți care recomandă clientul, pentru firmă, firma din rețea, partener sau birou	Importanța clientului pentru firmă, firma din rețea, partener sau birou se referă la cât de important este clientul de audit din punctul lor de vedere. De exemplu, cu cât clientul este mai important pentru firmă, cu atât nivelul amenințărilor ar putea fi mai mare în raport cu onorariile plătite de client. Un exemplu de circumstanță în care o terță parte care recomandă un client firmei, firmei din rețea, partenerului sau biroului ar putea fi considerată importantă este atunci când terța parte este nu doar sursa clientului de audit, ci și a mai multor alți clienți de audit, iar onorariile totale de la acești clienți reprezintă un procent mare din onorariile totale ale firmei, firmei din rețea, partenerului sau biroului.
Natura clientului, de exemplu, atunci când clientul este o entitate de interes public (PIE)	Natura unui client de audit poate influența evaluarea de către firmă a nivelului amenințărilor create de onorariile plătite de client. De exemplu: <ul style="list-style-type: none"> • Atunci când clientul de audit este o PIE, părțile interesate au așteptări sporite privind independența firmei. • În cazul în care un client de audit utilizează firma pentru a furniza multiple NAS, nivelul amenințărilor poate fi mai mare decât pentru un client de audit care utilizează firma pentru NAS într-o măsură mai mică.
Relația clientului cu entități afiliate cărora le sunt furnizate alte servicii decât cele de audit, de exemplu, atunci când entitatea afiliată este o „entitate-soră”.	Cu cât o entitate afiliată este mai departe față de client în cadrul structurii grupului clientului (de exemplu, o entitate-soră în comparație cu o filială), în general cu atât clientul are mai puțină influență asupra executării de către entitatea afiliată a altor servicii decât cele de audit și astfel cu atât mai scăzut este nivelul amenințărilor de interes propriu cu privire la activitatea de audit.
Implicarea persoanelor responsabile cu guvernanta (TCWG) în desemnarea auditorului și convenirea onorariilor, precum și atenția aparentă pe care acestea și conducerea clientului o plasează asupra calității auditului și nivelului general al onorariilor	Rolul TCWG în desemnarea auditorilor și negocierea onorariilor oferă modelului de plată al clientului de audit un mecanism independent de control și echilibru și atenuază amenințările de interes propriu. În plus, la fel face și angajamentul clar al acestora și al conducerii pentru un audit de calitate și de a plăti un nivel al onorariilor care ar sprijini o astfel de calitate.
Măsura în care nivelul onorariului este stabilit de o terță parte independentă, cum ar fi o autoritate de reglementare	În cazul în care, într-o anumită jurisdicție, organismul de reglementare determină desemnarea firmei sau nivelul de onorarii pentru auditul situațiilor financiare, nivelul amenințărilor va fi în general mai scăzut decât dacă firma trebuie să negocieze onorariul cu clientul de audit pentru a asigura desemnarea sa.
Măsura în care calitatea activității de audit a firmei face obiectul unei revizuirii a unei terțe părți independente, cum ar fi un organism de supraveghere	Inspecțiile sistemului de management al calității din cadrul firmei efectuate de către un organism de supraveghere independent oferă măsuri de protecție împotriva amenințării de interes propriu create de onorariile plătite de un client de audit astfel încât nivelul amenințărilor generate de onorariile plătite de un client de audit se preconizează să fie mai scăzut.

16. Punctul 410.4 A3 indică faptul că unul dintre factorii relevanți la evaluarea nivelului amenințărilor create de onorariile plătite de un client de audit este nivelul onorariilor și măsura în care acestea privesc resursele prevăzute, luând în considerare „prioritățile comerciale și legate de piață ale firmei”. Punctul 410.5 A2 indică faptul că unul dintre factorii relevanți la evaluarea nivelului amenințărilor create de nivelul onorariului de audit plătit de clientul de audit este „raționamentul comercial pentru onorariul de audit”. Cum diferă acești factori?

R. Există o diferență între obiectivele celor doi factori. „Prioritățile comerciale și legate de piață” ale firmei indică o perspectivă mai strategică și necesită o examinare mai amplă a strategiilor firmei privind onorariile și a politicilor și practicilor aferente în contextul poziției sale generale pe piață. În schimb, „raționamentul comercial pentru onorariul de audit” al firmei se concentrează doar pe nivelul onorariilor pentru o misiune de audit specifică și ia în considerare doar faptele și circumstanțele misiunii de audit.

Procentul onorariilor

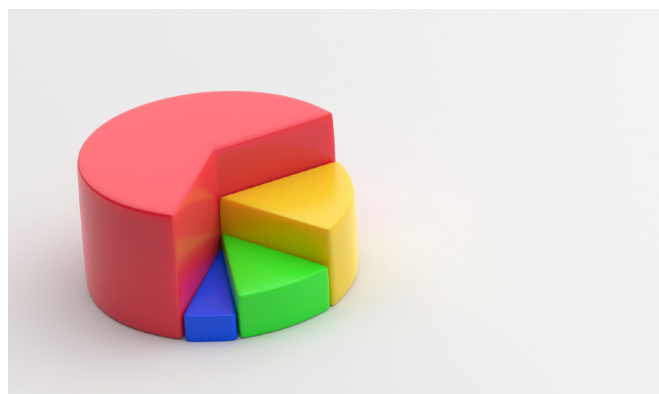
17. Nivelul amenințării de interes propriu ar putea fi afectat atunci când un procent mare al onorariilor percepute de o firmă sau de firmele din rețea ale acesteia unui client de audit este generat prin furnizarea către client a altor servicii decât cele de audit. Ce ar însemna un „procent mare”?

R. În elaborarea revizuirilor la prevederile legate de onorarii, IESBA a concluzionat că un prag sau o limită maximă a procentului onorariilor pentru alte servicii decât cele de audit în raport cu onorariul de audit nu ar fi adecvat(ă) în contextul unui Cod aplicabil la nivel global. În general, cu cât procentul este mai mare, cu atât nivelul amenințărilor este mai mare. Sunt necesare raționamentul profesional și analizarea faptelor și circumstanțelor din perspectiva unei terțe părți rezonabile și informate. Astfel de fapte și circumstanțe includ, de exemplu, dacă alte servicii decât cele de audit sunt unice sau recurente; dacă este probabil ca onorariul de audit să crească semnificativ din cauza unei achiziții iminente a clientului; sau măsura în care este prevăzut de lege sau reglementări ca auditorul să furnizeze alte servicii decât cele de audit.

În unele jurisdicții, prevederile privind independența ar putea specifica un anumit prag sau o anumită limită maximă pentru procentul onorariilor pentru alte servicii decât cele de audit și onorariul de audit. Astfel de prevederi se aplică adesea doar în contextul onorariilor primite de firmă. În schimb, îndrumările din Cod cu privire la procentul onorariilor se extind la nivelul rețelei.

Astfel, nu ar fi adecvat să fie luate în considerare doar astfel de prevederi, deoarece îndrumările din Cod sunt mai ample.

18. Atunci când se stabilește procentul onorariilor pentru alte servicii decât cele de audit în raport cu onorariul de audit, ce perioadă trebuie să ia în considerare firma pentru a stabili onorariile percepute pentru alte servicii decât cele de audit furnizate clientului de audit de către firmă și firmele din rețea? Onorariile relevante sunt doar cele percepute în timpul perioadei acoperite de situațiile financiare?



R. Onorariile percepute după perioada acoperită de situațiile financiare, dar înainte ca firma să emită raportul de audit ar putea încă să influențeze raționamentul firmei și să creeze o amenințare la adresa independenței. Prin urmare, atunci când se evaluează nivelul amenințărilor create de procentul onorariilor, o firmă trebuie să ia în considerare toate onorariile percepute, taxate sau plătite efectiv pentru alte servicii decât cele de audit în timpul perioadei în care este necesară independența, așa cum este definită la punctul R400.30 al Codului.

19. Ce onorarii trebuie să ia în considerare o firmă atunci când stabilește procentul onorariilor pentru alte servicii decât cele de audit în raport cu onorariul de audit conform celor prevăzute la punctul 410.11 A1? Unele jurisdicții utilizează termenul servicii „referitoare la audit”. Cum trebuie să fie tratate onorariile pentru astfel de servicii „referitoare la audit”?

R. În conformitate cu punctul 400.2, onorariul de audit include onorariul pentru un audit al situațiilor financiare (fie situații financiare cu scop general, fie cu scop special) și orice onorarii pentru o revizuire a situațiilor financiare. Onorariile pentru alte servicii decât cele de audit acoperă onorariile pentru orice alte servicii profesionale furnizate clientului de audit, inclusiv onorariile pentru orice servicii „referitoare la audit”.

Î10. Există o așteptare în conformitate cu Codul ca o firmă să prezinte procentul (adică proporția) onorariilor pentru alte servicii decât cele de audit în raport cu onorariul de audit (așa cum prevede punctul 410.11 A1) persoanelor responsabile cu governanța și publicului?

- R. Nu există nicio dispoziție care să impună unei firme să prezinte procentul onorariilor pentru alte servicii decât cele de audit în raport cu onorariul de audit persoanelor responsabile cu governanța și publicului.

Cu toate acestea, în cazul unui client de audit PIE, atunci când firma a identificat existența unei influențe asupra nivelului amenințării de interes propriu sau existența unei amenințări de intimidare la adresa independenței generată de procentul onorariilor pentru alte servicii decât cele de audit raportat la onorariul de audit, punctul R410.25 litera (b) din Cod prevede ca firma să prezinte persoanelor responsabile cu governanța:

- (a) Dacă astfel de amenințări sunt la un nivel acceptabil; și
- (b) Dacă nu, orice măsuri pe care firma le-a luat sau pe care propune să le ia pentru a reduce astfel de amenințări la un nivel acceptabil.

Firma ar putea să prezinte procentul unor astfel de onorarii persoanelor responsabile cu governanța în cazul în care consideră că aceste informații le-ar oferi într-o măsură mai mare contextul pentru a lua o decizie cu privire la independența firmei.

Dependența de onorarii

Î11. Punctul 410.14 A1 se referă la „onorariile totale generate de la un client de audit de către firmă”. Punctele R410.15 și R410.18 se referă la „onorariile totale de la un client de audit”. Cum se determină astfel de onorarii?

- R. Determinarea onorariilor totale „de la un client de audit” sau „generate de la un client de audit” acoperă aceleași categorii de onorarii, adică toate onorariile, inclusiv onorariile pentru auditul situațiilor financiare și cele pentru alte servicii decât cele de audit, primite de la clientul de audit și de la entitățile sale afiliate. Domeniul de aplicare al entităților afiliate acoperite (adică ce entități

afiliate sunt incluse) va fi determinat în conformitate cu punctul R400.20 din Cod.

Î12. Punctele R410.15 și R410.18 prevăd că o firmă trebuie să stabilească dacă o revizuire înainte de emiteră efectuată de un profesionist contabil din afara firmei ar putea fi o măsură de protecție pentru a reduce la un nivel acceptabil amenințările create de dependența de onorarii. Ar putea revizorul să fie un profesionist contabil de la o firmă din rețea?

- R. IESBA a fost de acord că o revizuire înainte de emiteră efectuată de un profesionist contabil de la o firmă din rețea este de asemenea o acțiune care ar putea fi o măsură de protecție deoarece persoana în cauză nu este membră a firmei și ar fi un revizor adecvat așa cum este descris la punctul 300.8 A4 din Cod.

În conformitate cu convențiile de elaborare⁴ a structurii Codului, termenul „firmă” nu se referă și la firmele din rețea. Prin urmare, fără a menționa în mod explicit acest lucru, Codul îi permite profesionistului contabil din afara firmei care efectuează revizuirea să fie membru al unei firme din rețea, atâta timp cât contabilul îndeplinește prevederile Codului relevante pentru revizorii adecvați. (A se vedea, de asemenea, întrebarea 13.)

Î13. Cine ar fi calificat să efectueze o revizuire înainte sau după emiteră în conformitate cu punctele R410.15 și R410.18?

- R. Revizorul de la punctele R410.15 și R410.18 este un exemplu de revizor adecvat deoarece Codul ia în considerare utilizarea revizorilor ca măsuri de protecție doar atunci când aceștia sunt „revizori adecvați” (a se vedea punctul 300.8 A2). Punctul 300.8 A4 descrie un revizor adecvat ca fiind un individ care are (i) autoritatea și (ii) cunoștințele, aptitudinile și experiența necesare pentru a revizui într-o manieră *obiectivă* activitatea relevantă efectuată. Codul nu limitează revizorii adecvați doar la persoanele din cadrul firmei.

Îndrumările IESBA *Revizuri la Cod care tratează obiectivitatea persoanelor care revizuieste calitatea misiunii și a altor revizori adecvați* emise în ianuarie 2021⁵ sunt relevante atunci când se evaluează obiectivitatea unui profesionist contabil din afara firmei care este luat în considerare pentru a servi drept revizor în scopurile implementării unei măsuri de protecție conform punctelor R410.15 și R410.18.

4. Documentul „Orientări de elaborare pentru Codul IESBA restructurat” a fost finalizat în decembrie 2017 ca parte a procesului de restructurare a Codului.

5. Reviziunile relevante pentru auditurile și revizuirile situațiilor financiare intră în vigoare pentru situațiile financiare aferente perioadelor care încep la data de 15 decembrie 2022 sau ulterior acestei date.

Î14. În plus față de exemplele de acțiuni care ar putea fi măsuri de protecție așa cum se specifică la punctul R410.15 pentru clienții de audit care nu sunt PIE-uri și la punctul R410.18 pentru clienții de audit care sunt PIE-uri, există și alte măsuri de protecție care să trateze amenințările create de dependența continuă de onorarii?

- R. Nu. IESBA este de părere că la un astfel de nivel de dependență de onorarii, doar o revizuire înainte sau după emitere efectuată de un revizor din afara firmei poate reduce amenințările la un nivel acceptabil.

Punctele R410.15 și R410.18 prevăd ca o firmă să determine dacă oricare dintre acțiunile specificate ar putea fi măsuri de protecție pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil și, dacă da, să le aplice. Conform dispozițiilor privind aplicarea cadrului general conceptual⁶, dacă firma concluzionează că niciuna dintre acțiuni nu ar fi o măsură de protecție, firma va trebui să înceteze să fie auditorul. În consecință, implementarea oricărui alte acțiuni pentru a trata amenințările create de dependența de onorarii în circumstanțele descrise la punctele R410.15 și R410.18 nu ar fi în conformitate cu Codul.

Î15. Punctul 410.14 A4 indică faptul că una dintre măsurile de protecție posibile în cazul dependenței de onorarii de la un client de audit pentru o firmă este aceea ca un revizor adecvat care nu este membru al firmei să revizuiască activitățile de audit. Punctul 410.14 A7 indică faptul că una dintre măsurile de protecție posibile în cazul dependenței de onorarii de la un client de audit pentru un partener sau un birou al unei firme este ca un revizor adecvat care nu este implicat în misiunea de audit să revizuiască activitățile de audit. De ce aceste măsuri de protecție posibile nu sunt aceleași în aceste două cazuri?

- R. În cazul dependenței de onorarii pentru o firmă (punctul 410.14 A1), IESBA este de părere că doar o revizuire efectuată de un revizor adecvat care nu este membru al unei astfel de firme poate fi o măsură de protecție capabilă să reducă amenințările la un nivel acceptabil. Aceasta deoarece este posibil ca orice membru al firmei să aibă un interes propriu în poziția financiară a firmei. Cu toate acestea, în cazul dependenței de onorarii pentru un partener sau un birou al firmei, revizorul poate fi un membru al firmei cu condiția să nu fi fost implicat în aceeași misiune de audit. Aceasta deoarece nivelul de interes propriu în poziția financiară a unui partener sau

unui birou poate fi diferit pentru fiecare membru. IESBA consideră că amenințările la adresa firmei sunt la un nivel mai sistemic și, prin urmare, măsura de protecție posibilă este mai exigentă.

Indiferent dacă dependența de onorarii este la nivelul firmei, biroului sau partenerului, trebuie luate în considerare amenințările la adresa obiectivității individului care va fi desemnat ca revizor adecvat. Îndrumările IESBA *Revizuire la Cod care tratează obiectivitatea persoanei care revizuieste calitatea misiunii și a altor revizori adecvați* sunt relevante în astfel de circumstanțe.

Alte aspecte

Î16. Secțiunea 410 se referă la conceptul de „importanță” în diferite locuri, de exemplu, la punctele 410.4 A3, R410.10 litera (b), 410.12 A3, R410.13 și 410.26 A1. Cum ar trebui să fie interpretat acest concept?

- R. Conceptul de „importanță” este utilizat în Cod în conformitate cu faptul că acesta este bazat pe principii. Astfel, acesta este un concept stabilit în Cod, care necesită exercitarea raționamentului profesional adecvat (după cum este descris la punctele 120.5 A4 și A5 ale Codului care sunt în vigoare de la 31 decembrie 2021) cu privire la fapte și circumstanțe specifice.

6. Vă rugăm să consultați punctul R120.10.

Întrebări și răspunsuri relevante doar pentru entitățile de interes public

Dependența de onorarii

Î17. Revizuirea calității misiunii în conformitate cu ISQM 1 și ISQM 2⁷ ar îndeplini dispoziția de la punctul R410.18 în cazul dependenței de onorarii de la un client de audit PIE?

- R. Nu neapărat. Scopul revizuirii înainte de emiteră de la punctul R410.18, în cazul în care o firmă stabilește că este o măsură de protecție, este de a oferi încrederea că, indiferent de nivelul de dependență de onorarii, firma a rămas obiectivă atunci când a efectuat activitățile de audit și că activitățile au fost îndeplinite în mod satisfăcător. Domeniul de aplicare al revizuirii trebuie să fie determinat de revizor pe baza raționamentului său profesional și a faptelor și circumstanțelor, ținând cont de acest obiectiv.

Efectuarea unei revizuirii a calității misiunii în conformitate cu ISQM 1 și ISQM 2 și a unei revizuirii în conformitate cu punctul R410.18 al Codului servesc unor obiective diferite. Prin urmare, o revizuire a calității misiunii nu ar îndeplini neapărat dispoziția de la punctul R410.18 din Cod.

În plus, în timp ce punctul R410.18 prevede ca revizorul care desfășoară revizuirea înainte de emiteră să fie un profesionist contabil din afara firmei, nu există o astfel de dispoziție explicită în cazul persoanelor care revizuiesc calitatea misiunii desemnate în conformitate cu ISQM 1 și ISQM 2.

Î18. Conform prevederilor revizuite privind dependența de onorarii, existența unui audit comun ar putea fi considerată în fiecare an ca asigurând o acțiune echivalentă cu o revizuire înainte de emiteră în conformitate cu punctul R410.18. Un astfel de audit comun ar oferi, de asemenea, o excepție de la dispoziția de la punctul R410.20 ca o firmă să înceteze să mai fie auditorul unui client de audit PIE în cazul în care dependența de onorarii continuă timp de mai mult de cinci ani consecutivi?



- R. Nu. În cazul unui audit comun, Codul îi oferă unei firme oportunitatea să nu efectueze o revizuire înainte de emiteră ca o măsură de protecție în cazul în care circumstanțele auditului comun îndeplinesc criteriile prevăzute la punctul R410.19. Cu toate acestea, chiar și în cazul unui audit comun, dacă dependența de onorarii continuă timp de cinci ani consecutivi, firmei tot i se va impune să înceteze să fie auditorul.⁸

Î19. În unele jurisdicții, există prevederi legale care interzic unei firme să se retragă din poziția de auditor indiferent dacă dependența de onorarii de la un client de audit PIE a continuat timp de mai mult de cinci ani consecutivi. Firma trebuie să respecte alte dispoziții relevante din Secțiunea 410 și să se retragă din poziția de auditor imediat ce legile și reglementările naționale permit?

- R. Potrivit punctului revizuit R100.7 din Cod, ar putea exista circumstanțe în care legile sau reglementările să împiedice un profesionist contabil de la conformarea cu anumite părți din Cod. În astfel de circumstanțe, aceste legi și reglementări prevalează, iar profesionistul contabil trebuie să se conformeze tuturor celorlalte părți din Cod.

Astfel, dacă legile sau reglementările îi interzic unei firme să se retragă din poziția de auditor după cinci ani consecutivi de dependență de onorarii, firma trebuie să se conformeze legilor și reglementărilor relevante și să continue misiunea. Cu toate acestea, firma trebuie să se conformeze și cu restul Secțiunii 410. Acest lucru înseamnă că firma trebuie să efectueze o revizuire înainte de emiteră în fiecare an atâta timp cât dependența de onorarii continuă, conformându-se punctului R410.21 litera (b).

Mai mult, imediat ce este permis de legile și reglementările naționale, firma trebuie să renunțe la poziția de auditor și să încheie misiunea de audit.

Î20. Ca o excepție de la dispoziția de la punctul R410.20 ca o firmă să înceteze să fie auditorul unui client de audit PIE în cazul în care dependența de onorarii continuă timp de cinci ani consecutivi, punctul R410.21 oferă posibilitatea ca firma să continue ca auditor după cei cinci ani în cazul în care firma se consultă cu un organism de reglementare sau profesional din jurisdicția relevantă, iar organismul respectiv este de acord că menținerea firmei în calitate de auditor ar fi în interesul public. Ce proces trebuie să urmeze firma pentru a iniția o astfel de consultare și pentru a obține acordul?

7. ISQM 2, Revizuirea calității misiunilor

8. În conformitate cu punctul R410.21, firma poate continua să fie auditorul după cinci ani consecutivi dacă există un motiv convingător pentru a face acest lucru, ținând cont de interesul public.

- R. Nu intră în sfera de competență a Codului să prescrie procesul de consultare cu organismul de reglementare sau profesional relevant la nivel jurisdicțional și cum se poate obține acordul din partea acestuia. Organismul de reglementare sau profesional ar putea avea propriile reglementări sau propriul statut în care este prescris procesul de urmat.

IESBA consideră că jurisdicțiile pot decide asupra unui proces corespunzător de consultare și asupra condițiilor conform cărora să se ofere acordul, de exemplu, dacă organismul de reglementare sau profesional ar permite extinderea misiunii cu încă un an sau pentru o anumită perioadă. Mai mult, organismul de reglementare sau profesional ar putea preciza motivele pe care le consideră întemeiate pentru a justifica faptul că îi permite firmei să continue misiunea de audit, luând în considerare particularitățile pieței locale.

Transparență sporită pentru clienții de audit PIE

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

- Î21. Punctele R410.23 și R410.25 îi impun unei firme să comunice în timp util persoanelor responsabile cu guvernarea anumite informații legate de onorarii. Acest lucru înseamnă că firma trebuie să prezinte aceste informații înainte de a accepta auditul sau orice alte misiuni? Oferă Codul îndrumări cu privire la ce ar fi considerat „în timp util”?**

- R. În ceea ce privește comunicarea către persoanele responsabile cu guvernarea a informațiilor legate de onorarii, prevederile acordă firmelor flexibilitate și, prin urmare, IESBA nu a inclus în mod intenționat îndrumări sau exemple specifice. Atunci când se determină momentul adecvat pentru comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, firmele trebuie să ia în considerare obiectivul general al dispozițiilor, adică să permită persoanelor responsabile cu guvernarea să facă o judecată în cunoștință de cauză cu privire la independența firmei.

Momentul adecvat al comunicării ar putea varia în funcție de circumstanțe, de exemplu, natura serviciilor, misiuni unice sau recurente, modificările domeniului de aplicare sau problemele neprevăzute care apar, modalitățile de guvernare ale clientului de audit etc. Firmele ar putea, de asemenea, să adopte abordări diferite pentru stabilirea onorariilor. Din aceste motive, IESBA nu a considerat că este posibil sau necesar să prescrie plasarea în timp exactă pentru astfel de comunicări.

Prin urmare, firmele trebuie să exercite raționamentul profesional atunci când determină momentul comunicării pe baza unor circumstanțe specifice, dar ghidate de principiul momentului oportun. Astfel, este posibil ca potrivit concluziei unei firme, comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea în ce privește informațiile legate de onorarii să fie nevoie să aibă loc nu doar înainte de acceptarea misiunii, ci și atunci când există o schimbare semnificativă în circumstanțele misiunii.

- Î22. Punctul R410.28 prevede ca firma să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea atunci când onorariile totale de la un client de audit PIE reprezintă sau este probabil să reprezinte mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firmă. Codul impune această comunicare cu persoanele responsabile cu guvernarea doar în al doilea an de dependență de onorarii?**

- R. Nu, Codul prevede ca o firmă să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea atunci când onorariile totale de la un client de audit PIE reprezintă sau este probabil să reprezinte mai mult de 15% din onorariile totale primite de firmă chiar și în *primul an* de dependență de onorarii și în fiecare an care urmează până când dependența de onorarii încetează. Mai mult, firma trebuie, de asemenea, să prezinte orice măsuri de protecție⁹ aplicate în primul an pentru a trata amenințările generate de dependența de onorarii.

IESBA consideră că un astfel de nivel de dependență de onorariile unui client de audit PIE este o informație esențială pentru ca persoanele responsabile cu guvernarea să facă o judecată în cunoștință de cauză cu privire la independența firmei. În plus, această comunicare oferă persoanelor responsabile cu guvernarea oportunitatea de a analiza acțiunile posibile pentru reducerea nivelului dependenței de onorarii, care pot include întreruperea altor servicii furnizate de firmă și, în schimb, angajarea altor firme pentru acestea.

Totuși, dacă dependența de onorarii continuă timp de doi ani consecutivi, firma trebuie în continuare să determine dacă revizuirea înainte de emiteră descrisă la punctul R410.18 ar fi soluția adecvată pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil în al doilea an al misiunii.

Prezentarea publică a informațiilor

- Î23. Să presupunem că într-o jurisdicție există legi privind confidențialitatea care ar restricționa prezentarea informațiilor legate de onorarii ale clientului de către firme. Acest lucru ar însemna că prevederile din Secțiunea 410 privind prezentarea publică a informațiilor au aplicabilitate sau relevanță limitată în acea jurisdicție?**

9. Această măsură de protecție nu trebuie să fie o revizuire înainte de emiteră așa cum prevede punctul R410.18 pentru al doilea an al misiunii de audit.

- R. Ca un prim pas, punctul R410.30 impune ca o firmă să discute cu persoanele responsabile cu guvernanta ale unui client de audit beneficiile pentru părțile interesate ale clientului aferente efectuării de către client a unei astfel de prezentări. În cazul în care clientul nu prezintă informații legate de onorarii și legile privind confidențialitatea restricționează prezentarea informațiilor de către firmă, dispozițiile privind prezentarea publică a informațiilor din Cod nu se aplică în acea jurisdicție.

Pe baza principiului general prezentat la punctul revizuit R100.7 din Cod, atunci când legile sau reglementările interzic ca o firmă să se conformeze anumitor părți din Cod, acele legi și reglementări prevalează. În aceste circumstanțe, firma va trebui să se conformeze tuturor celorlalte părți din Cod.

Î24. O firmă este auditorul clientului de audit PIE A din jurisdicția J1. Clientul de audit are o filială, B, în jurisdicția J2, care este auditată de o firmă din rețea. Situațiile financiare ale filialei B sunt consolidate în situațiile financiare ale grupului A. În jurisdicția J2 există legi privind confidențialitatea care ar restricționa prezentarea informațiilor legate de onorarii. Poate auditorul clientului de audit PIE A să îndeplinească totuși dispoziția de prezentare a informațiilor de la punctul R410.31?

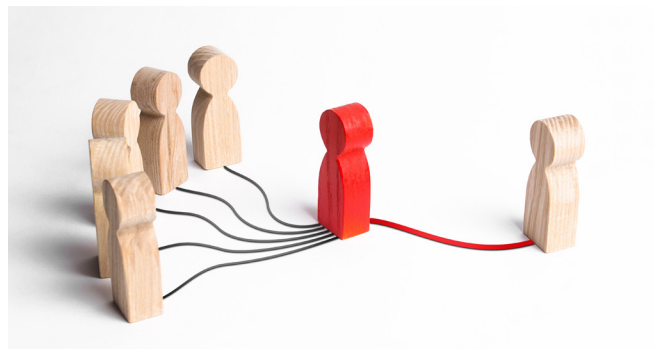
- R. Ca un prim pas, aplicând punctul R410.30, firma trebuie să discute cu persoanele responsabile cu guvernanta ale clientului de audit beneficiile pentru părțile interesate ale clientului aferente efectuării de către client a prezentării de informații legate de onorarii, cu condiția ca în jurisdicția J1 să nu existe legi privind confidențialitatea care să restricționeze prezentarea informațiilor de către client.

În cazul în care clientul nu prezintă informații legate de onorarii și nu există legi privind confidențialitatea care să restricționeze prezentarea de informații legate de onorarii, firma trebuie totuși să se conformeze punctului R410.31, cu excepția onorariilor plătite firmei din rețea din J2.

Prin urmare, firma va prezenta toate informațiile legate de onorarii prevăzute la punctul R410.31 relevante pentru firmă și alte firme din rețea care i-au furnizat servicii clientului de audit PIE și au consolidat alte entități afiliate controlate decât filiala B atâta timp cât nu există legi privind confidențialitatea care să restricționeze prezentarea de informații cu privire la acele alte entități afiliate. Firma poate menționa în prezentare că informațiile legate de onorarii privind filiala B nu sunt disponibile pentru a fi incluse în prezentare din cauza legilor privind confidențialitatea din jurisdicția J2.

Î25. Contractul misiunii include o clauză negociată care prevede ca firma să mențină tot timpul confidențialitatea informațiilor privind onorariile ale unui client de audit. În cazul în care clientul refuză să renunțe la restricția privind confidențialitatea pentru ca firma să se conformeze dispoziției de prezentare a informațiilor de la punctul R410.31, ce trebuie firma de audit să prezinte sau să facă?

- R. Codul impune firmelor să se conformeze principiului confidențialității. Confidențialitatea servește interesul public deoarece facilitează libera circulație a informațiilor între client și firmă pe baza înțelegerii că informațiile confidențiale ale clientului nu vor fi divulgate unei terțe părți. Totuși, la punctul 114.1 A1, Codul specifică situații în care firmelor li se impune sau li s-ar putea impune să prezinte informații confidențiale sau situații în care astfel de prezentări de informații ar putea fi adecvate. Una dintre aceste situații este atunci când există o obligație sau un drept profesional(ă) de a prezenta informații, atunci când nu este interzis de legi sau reglementări, pentru a se conforma standardelor tehnice și profesionale, inclusiv dispozițiilor de etică. Dispozițiile de prezentare publică a informațiilor din Secțiunea 410 sunt un exemplu de astfel de situație.



Prin urmare, dacă un client intenționează să includă o clauză de confidențialitate care ar restricționa prezentarea informațiilor legate de onorarii într-un contract de misiune cu o firmă, ar fi recomandabil ca firma să explice că o astfel de clauză nu poate fi inclusă în contract din cauza dispozițiilor Codului. În cazul în care clientul insistă să includă în contract această clauză de confidențialitate, firma nu ar putea să se conformeze Codului. Prin urmare, firmei i s-ar interzice să furnizeze serviciul, exceptând cazul în care și clientul ar fi de acord ca informațiile legate de onorarii să fie prezentate.

În cazul contractelor existente semnate înainte ca prevederile legate de onorarii să intre în vigoare, firmele trebuie să ia în considerare dacă modificarea unor astfel de contracte este recomandabilă sau posibilă. Dacă, pe de altă parte, o firmă alege să ignore clauza de confidențialitate negociată contractual în scopul conformării cu Secțiunea 410, firma trebuie să solicite consiliere juridică adecvată înainte de a face acest lucru.

Î26. Punctul 410.31 A3 stabilește diferite moduri în care o firmă ar putea face prezentări publice ale informațiilor legate de onorarii pentru un client de audit PIE în conformitate cu punctul R410.31. IESBA preferă o variantă față de cealaltă?

- R. La punctul 410.31 A3, Codul oferă mai multe exemple de metode de prezentare a informațiilor legate de onorarii în cazul în care clientul de audit PIE nu face acest lucru, presupunând că nu există legi privind confidențialitatea care să restricționeze astfel de prezentări publice de informații. Firmele ar putea de asemenea să identifice alte moduri de a face acest lucru. Care metodă ar fi cea mai potrivită ar depinde de circumstanțele clientului și ale firmei. De exemplu, atunci când există o practică potrivit căreia firma trebuie să emită o comunicare scrisă adresată acționarilor sau atunci când firma emite un raport privind transparența sau un raport privind calitatea auditului, firma ar putea stabili să utilizeze una dintre aceste opțiuni pentru prezentarea informațiilor în loc să utilizeze, de exemplu, raportul de audit. Considerentele firmei pot, de asemenea, să aibă la bază discuțiile cu clienții săi de audit cu privire la prezentarea publică a informațiilor. Principalele considerente sunt caracterul oportun și accesibilitatea prezentării informațiilor către părțile interesate.

Deși nu există o dispoziție ca o firmă să aleagă o singură metodă de a prezenta public informațiile, firmele pot considera că este recomandabil, din motive de eficiență și consecvență, să reducă diversitatea metodelor în care fac prezentări publice de informații.

În concluzie, IESBA nu are o preferință pentru o anumită metodă de prezentare a informațiilor legate de onorarii. Firmele trebuie să exercite raționamentul profesional pentru a stabili care metodă ar îndeplini cel mai bine obiectivul prevederilor Codului privind transparența sporită.

Î27. Potrivit punctului 410.31 A3, dacă un client de audit PIE nu prezintă informațiile legate de onorarii relevante, firma poate utiliza raportul auditorului ca una dintre mai multe metode adecvate pentru a face astfel de prezentări. În acest caz, ce parte specifică a raportului auditorului ar putea utiliza firma pentru prezentarea informațiilor?

- R. Pe baza precizărilor IAASB, dacă firma stabilește să prezinte informațiile legate de onorarii în raportul auditorului, ar fi adecvat să facă acest lucru ca parte din celelalte responsabilități de raportare ale auditorului¹⁰ în conformitate cu ISA 700 (revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*.

Î28. În afară de exemplul unei scrisori către părțile interesate, ce alte metode de prezentări publice ale informațiilor sunt luate în considerare în Cod în conformitate cu „comunicările orientate către părți interesate specifice” de la punctul 410.31 A3?

- R. IESBA a menționat că scopul său principal este să obțină prezentarea informațiilor de la client. În cazul în care informațiile nu sunt prezentate de client, IESBA consideră că este important să li se ofere firmelor flexibilitate pentru a determina cea mai bună metodă de comunicări specifice cu părțile interesate, ținând cont de considerentele imperative de oportunitate și accesibilitate ale informațiilor pentru părțile interesate. IESBA a fost de acord că este necesar să permită practicii să evolueze și ca piața să stabilească în cele din urmă unele dintre cele mai bune practici.

Legile și reglementările naționale sau anumite bune practici preexistente la nivel jurisdicțional oferă de asemenea posibilități pentru comunicări specifice cu părțile interesate.

Personalul IESBA prevede că poate exista dialog între firme, organismele de reglementare, organismele de normalizare naționale și organismele profesionale la nivel jurisdicțional pentru a identifica alte metode de comunicări specifice cu părțile interesate care ar îndeplini obiectivul de transparență sporită din Cod.

10. Punctele de la 43 la 45 din ISA 700 (revizuit)

Î29. În jurisdicția X, un client de audit PIE trebuie să întocmească situații financiare ca o singură entitate („situații financiare individuale”) pe lângă situațiile financiare ale grupului. O firmă își exprimă opinia de audit atât cu privire la situațiile financiare ale grupului, cât și cu privire la situațiile financiare individuale ale clientului de audit PIE. Să presupunem că acest client de audit PIE nu prezintă public informațiile legate de onorarii relevante. Punctul R410.31 îi impune firmei să prezinte onorariile pentru auditul atât al situațiilor financiare ale grupului, cât și al situațiilor financiare individuale, presupunând că nu există legi privind confidențialitatea care să restricționeze o astfel de prezentare?

R. I. Prezentarea onorariilor pentru auditul situațiilor financiare la nivelul grupului

Da, la nivelul grupului, punctul R410.31 îi impune firmei să prezinte onorariile pentru auditul atât al situațiilor financiare ale grupului, cât și al situațiilor financiare individuale în cazul în care clientul nu face prezentarea publică a informațiilor.

IESBA recunoaște că este posibil ca practica locală să se fi dezvoltat în timp în ceea ce privește modul în care firmele prezintă onorariile pentru auditurile atât ale situațiilor financiare ale grupului, cât și ale situațiilor financiare ale entităților individuale. IESBA nu a intenționat ca prin prevederile revizuite să anuleze practicile de prezentare stabilite la nivel local.

Prin urmare, în cazul în care clientul nu prezintă public informații legate de onorarii, firma trebuie să înțeleagă toate faptele și circumstanțele relevante (inclusiv orice legi și reglementări naționale relevante și practicile privind prezentarea de informații) pentru a determina cea mai bună modalitate de a îndeplini obiectivul transparenței informațiilor legate de onorarii și pentru a se conforma prevederilor bazate pe principii ale Codului. De exemplu, firma poate stabili să prezinte onorariile pentru auditurile atât ale situațiilor financiare ale grupului, cât și ale situațiilor financiare individuale împreună conform punctului R410.31 litera (a). Alternativ, urmând practicile locale stabilite, firma poate determina să prezinte onorariul pentru auditul situațiilor financiare ale grupului conform punctului R410.31 litera (a) și onorariul pentru auditul situațiilor financiare individuale conform punctului R410.31 litera (b).

În mod similar, firma poate decide să prezinte onorariile de audit în ansamblu conform punctului R410.31 litera (a) atunci când firma auditează situațiile financiare ale grupului și situațiile financiare ale entităților afiliate controlate consolidate ca entități individuale din

interiorul grupului. În mod alternativ, firma poate decide să prezinte onorariul pentru auditul situațiilor financiare ale grupului conform punctului R410.31 litera (a) și onorariile pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților afiliate controlate consolidate ca entități individuale conform punctului R410.31 litera (b).

II. Prezentarea onorariilor pentru auditul situațiilor financiare la nivelul entității individuale

Deoarece firma exprimă o opinie privind situațiile financiare ale societății-mamă ca entitate individuală, punctul R410.31 se aplică, de asemenea, firmei în calitate de auditor al societății-mamă. Pentru a evita dublarea efortului de a colecta și prezenta aceleași informații, punctul R410.32 litera (a) oferă o excepție pentru firme de a nu prezenta informațiile legate de onorarii pentru o societate-mamă care întocmește situațiile financiare ca o entitate individuală deoarece aceste informații vor face parte din prezentarea publică privind situațiile financiare ale grupului.¹¹

Excepția este disponibilă doar pentru prezentarea publică a informațiilor legate de onorarii. Atunci când vine vorba despre comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta în legătură cu informațiile legate de onorarii privind situațiile financiare ale grupului și situațiile financiare individuale, persoanele responsabile cu guvernanta ale societății-mamă vor fi prin definiție aceleași cu cele ale grupului. Prin urmare, nu este necesar să fie prevăzută de Cod o excepție similară cu privire la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta.

Î30. O firmă care este auditorul unui client de audit PIE și al altor firme din aceeași rețea furnizează servicii de audit și alte servicii entităților afiliate ale clientului de audit PIE. Plecând de la premisa că acest client de audit PIE nu face nicio prezentare publică a informațiilor legate de onorarii relevante și presupunând că nu există legi privind confidențialitatea care să restricționeze prezentarea publică de către firmă, firma trebuie să prezinte public onorariile pentru audit și alte servicii furnizate:

- (a) Oricăror filiale ale clientului de audit PIE?**
- (b) Societății-mamă a clientului de audit PIE?**
- (c) Oricărei entități-soră a clientului de audit PIE?**

R. Tabelul de mai jos oferă o prezentare generală a dispozițiilor privind prezentarea informațiilor legate de onorarii în funcție de tipul de servicii pentru care sunt plătite onorariile și de entitățile afiliate ale clientului de audit cărora le-au fost facturate firma sau firmele din rețea.

11. Această opțiune este disponibilă doar dacă firma sau o firmă din rețea exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare ale grupului.

	Onorariile pentru auditul situațiilor financiare	Onorariile pentru alte servicii decât cele de audit
(a) Filialele clientului de audit PIE	<p>În cazul în care auditurile situațiilor financiare ale filialelor sunt în scopul auditului grupului, prezentați informațiile ca parte din onorariile plătite sau de plătit firmei și firmelor din rețea pentru auditul situațiilor financiare ale grupului (punctul R410.31 litera (a))</p> <p>În cazul în care auditurile situațiilor financiare ale filialelor sunt auditurile unor entități individuale (de exemplu, în scopul auditurilor statutare), prezentați informațiile pe baza punctului R410.31 litera (a) sau (b) așa cum se explică la întrebarea 29.</p>	Prezentarea informațiilor pe baza punctului R410.31 litera (b)
(b) Societatea-mamă a clientului de audit PIE	Nicio dispoziție de prezentare a informațiilor	Nicio dispoziție de prezentare a informațiilor
(c) Entitatea-soră a clientului de audit PIE	Nicio dispoziție de prezentare a informațiilor	Nicio dispoziție de prezentare a informațiilor

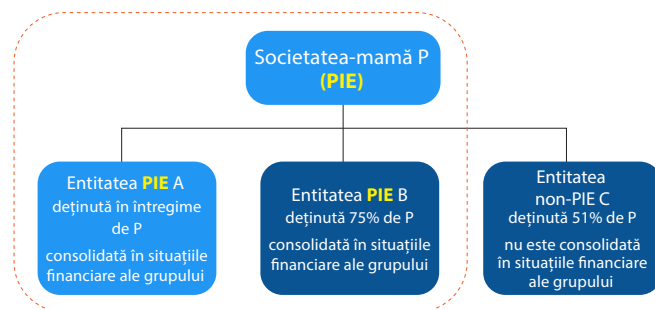
Notă la litera (a)

În cazul în care clientul nu prezintă informații legate de onorarii, punctul R410.31 litera (b) îi impune firmei să prezinte public informații privind toate onorariile percepute clientului pentru furnizarea serviciilor de către firmă sau de către o firmă din rețea în timpul perioadei acoperite de situațiile financiare cu privire la care firma își exprimă opinia. În acest sens, astfel de onorarii includ doar onorariile percepute clientului și entităților sale afiliate asupra cărora clientul are control direct sau indirect (adică filiale) care sunt consolidate în situațiile financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

În anumite circumstanțe, cum ar fi cazul complexelor de capitaluri proprii private, este posibil ca situațiile financiare ale unei filiale să nu fie incluse în consolidare. În aceste circumstanțe, punctul R410.31 litera (c) îi impune firmei să prezinte public orice onorarii percepute acelei filiale atunci când firma știe, sau are motive să creadă, că astfel de onorarii sunt relevante pentru evaluarea independenței firmei. Punctul 410.31 A2 oferă îndrumări pentru ca firma să stabilească dacă astfel de onorarii, atât individual, cât și agregate, sunt relevante pentru această evaluare.

Î31. O firmă este auditorul clientului de audit PIE P. Firma este, de asemenea, auditorul clientului de audit A (care este un grup intermediar deținut în totalitate de P), clientului de audit PIE B (care este deținut în proporție de 75% de P) și clientului

de audit non-PIE C (care este deținut în proporție de 51% de P). Atât A, cât și B sunt consolidate în situațiile financiare ale grupului întocmite de P. Totuși, C nu este consolidată în grupul de situații financiare ale lui P. În plus, firma auditează situațiile financiare ale lui P și ale lui A ca entități individuale. Unele firme din rețea sunt implicate în auditul situațiilor financiare ale grupului A. În cazul în care clientul nu prezintă informațiile legate de onorarii relevante, ce ar trebui firma să prezinte public cu privire la P, A, B și C în conformitate cu punctul R410.31, presupunând că nu există legi privind confidențialitatea care să restricționeze astfel de prezentări de informații?



R. Responsabilitățile firmei de prezentare a informațiilor ca auditor al Entității P

În ceea ce privește situațiile financiare ale grupului, firmei i se impune conform punctului R410.31 litera (a) să prezinte onorariile plătite sau de plătit firmei sau firmelor din rețea pentru auditul situațiilor financiare ale grupului. (A se vedea și întrebarea 29.)

Punctul R410.31 litera (b) prevede prezentarea onorariilor, altele decât cele prezentate conform punctului R410.31 litera (a), percepute clientului pentru furnizarea serviciilor de către firmă sau de către firma din rețea în timpul perioadei acoperite de situațiile financiare. În acest sens, astfel de onorarii includ doar onorariile percepute clientului și entităților sale afiliate asupra cărora clientul are control direct sau indirect care sunt consolidate în situațiile financiare. Punctul R410.31 litera (c) prevede prezentarea onorariilor percepute entităților afiliate care nu sunt incluse în consolidare dacă firma știe sau are motive să creadă că astfel de onorarii sunt relevante pentru evaluarea independenței firmei.

Prin urmare, firma va trebui să prezinte public următoarele:

- ▶ Onorariile plătite sau de plătit firmei sau firmelor din rețea pentru auditul situațiilor financiare ale grupului ale Entității P.
- ▶ Alte onorarii decât cele prezentate conform punctului R410.31 litera (a) pentru serviciile furnizate Entităților P, A și B de către firmă sau de către o firmă din rețea.

- ▶ Alte onorarii decât cele prezentate conform punctului R410.31 literele (a) și (b) pentru serviciile furnizate Entității C de către o firmă sau de către o firmă din rețea în cazul în care firma știe, sau are motive să creadă, că astfel de onorarii sunt relevante pentru evaluarea independenței firmei.

Dispozițiile de prezentare a informațiilor de la punctul R410.31 sunt, de asemenea, aplicabile firmei în calitate de auditor al situațiilor financiare ale Entității P ca entitate individuală. Totuși, pentru a evita dublarea eforturilor de prezentare a informațiilor, punctul R410.32 litera (a) oferă o excepție pentru ca firma să nu prezinte separat onorariile legate de auditul situațiilor financiare ale Entității P ca entitate individuală deoarece aceasta este deja inclusă în prezentarea informațiilor legată de situațiile financiare ale grupului. (A se vedea și întrebarea 29.)

Responsabilitățile firmei de prezentare a informațiilor ca auditor al Entității A

Având în vedere că firma auditează și situațiile financiare ale grupului ale Entității A, punctul R410.31 se aplică și aceluia audit pentru că Entitatea A este PIE. Cu toate acestea, deoarece Entitatea A este o filială deținută în totalitate, punctul R410.32 litera (b) oferă o excepție pentru a evita dublarea prezentării acelorași informații în situațiile financiare ale grupului ale P și A.

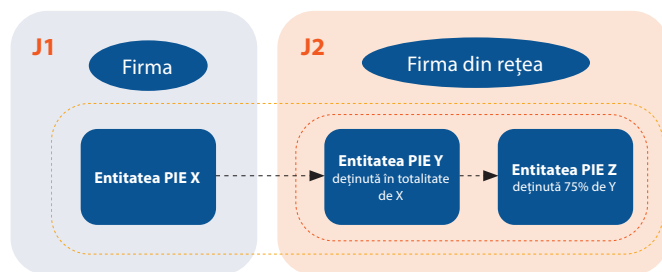
Responsabilitățile firmei de prezentare a informațiilor ca auditor al Entității B

Având în vedere că firma auditează și situațiile financiare ale Entității B, punctul R410.31 se aplică și aceluia audit pentru că Entitatea B este PIE. Cu toate acestea, deoarece Entitatea B nu este o filială deținută în totalitate, excepția de la punctul R410.32 litera (b) nu se aplică. Având în vedere că există și alți acționari ai Entității B, nu ar fi adecvat să nu li se prezinte informațiile legate de onorarii. Prin urmare, firma va trebui să se conformeze în întregime punctului R410.31.

Responsabilitățile firmei de prezentare a informațiilor ca auditor al Entității C

Pentru că Entitatea C nu este PIE, punctul R410.31 nu se aplică. Așadar, referitor la auditul situațiilor financiare ale Entității C, nu există dispoziții de prezentare publică a informațiilor cu privire la onorariile plătite sau de plătit de către Entitatea C pentru serviciile furnizate de către firmă sau de către o firmă din rețea.

- Î32. O firmă este auditorul clientului de audit PIE X din jurisdicția J1. O firmă din rețea este auditorul unui alt client de audit PIE, Y, din jurisdicția J2. Y este deținut în întregime de X. Aceeași firmă din rețea este auditorul clientului de audit PIE Z din jurisdicția J2. Z este deținută în proporție de 75% de Y și este consolidată în situațiile financiare ale grupului întocmite de Y. În schimb, Y este consolidată în situațiile financiare ale grupului întocmite de X. În cazul în care X, Y și Z nu prezintă aceste informații legate de onorarii relevante, ce trebuie firma și firma din rețea să prezinte public cu privire la X, Y și Z în conformitate cu punctul R410.31?**



R. (a) Prezentarea informațiilor de către firmă

Conform punctului R410.31 litera (a), firma trebuie să prezinte onorariile plătite sau de plătit pentru auditul situațiilor financiare ale grupului întocmite de Entitatea X. (A se vedea, de asemenea, întrebarea 29.)

Punctul R410.31 litera (b) impune prezentarea informațiilor legate de onorariile, altele decât cele prezentate conform punctului R410.31 litera (a), percepute clientului pentru furnizarea de servicii de către firmă sau de către o firmă din rețea în timpul perioadei acoperite de situațiile financiare. În acest sens, astfel de onorarii includ doar onorariile percepute clientului și entităților sale afiliate asupra cărora clientul are control direct sau indirect care sunt consolidate în situațiile financiare.

Entitatea Y și Entitatea Z sunt entități controlate de clientul de audit PIE X și sunt incluse în situațiile financiare consolidate ale X. Astfel, firma trebuie să prezinte onorariile pentru alte servicii decât cele de audit al situațiilor financiare ale grupului ale X furnizate Entităților X, Y și Z de către firmă și firma din rețea. Acestea includ:

- ▶ Onorariile plătite firmei din rețea pentru auditul situațiilor financiare ale grupului întocmite de Entitatea Y.
- ▶ Onorariile plătite firmei din rețea pentru auditurile situațiilor financiare individuale ale Entităților Y și Z ca entități individuale.

- ▶ Onorariile pentru orice alte servicii furnizate Entităților X, Y și Z de către firmă sau de către firma din rețea.

(b) Prezentarea informațiilor de către firma din rețea

Pentru a evita dublarea eforturilor de prezentare a informațiilor, punctul R410.32 litera (b) oferă o excepție de la dispozițiile de prezentare publică a informațiilor pentru firme dacă entitatea este deținută în totalitate de altă PIE atâta timp cât:

- ▶ Entitatea este consolidată în situațiile financiare ale grupului întocmite de cealaltă PIE; și
- ▶ Firma sau o firmă din rețea exprimă o opinie privind acele situații financiare ale grupului.

Pentru că Entitatea Y este o entitate deținută în totalitate consolidată în situațiile financiare ale grupului întocmite de Entitatea X, și o firmă din aceeași rețea exprimă o opinie cu privire la acele situații financiare ale grupului, firma din rețea poate utiliza excepția conform punctului R410.32 litera (b). În acest caz nu este necesar ca firma din rețea să prezinte informațiile legate de onorarii prevăzute la punctul R410.31 cu privire la auditul situațiilor financiare ale grupului ale Entității Y (inclusiv orice onorarii percepute în legătură cu auditul Entității Z ca o componentă) și orice onorarii agregate pentru alte servicii furnizate Entității Y și Entității Z. Aceste informații, așa cum s-a menționat mai sus, vor fi publicate de firmă în legătură cu situațiile financiare ale grupului întocmite de Entitatea X.

Cu toate acestea, punctul R410.32 litera (b) nu oferă o excepție pentru firme în cazul în care filiala nu este o entitate deținută în totalitate, dată fiind prezența acționarilor minoritari (a se vedea întrebarea 31). Pentru că Entitatea Z nu este deținută în totalitate de Entitatea Y, firma din rețea trebuie să prezinte informațiile legate de onorarii stabilite la punctul R410.31 în mod separat la nivel de entitate individuală în ceea ce privește Entitatea Z.

Î33. Punctul R410.27 prevede o excepție de la comunicarea informațiilor legate de onorarii persoanelor responsabile cu guvernarea pentru o PIE (de exemplu, Entitatea B) deținută în totalitate de altă PIE (de exemplu, Entitatea A), atâta timp cât (i) entitatea este consolidată în situațiile financiare ale grupului întocmite de cealaltă PIE; și (ii) firma sau o firmă din rețea exprimă o opinie cu privire la acele situații financiare ale grupului. Care este raționamentul IESBA pentru a oferi o excepție de la prezentarea informațiilor legate de onorarii persoanelor responsabile cu guvernarea unei PIE dacă aceasta este deținută în totalitate de altă PIE?

-
- R. Prin stabilirea excepției, IESBA a încercat să evite obligativitatea a multiple prezentări de informații legate de onorarii către persoanele responsabile cu guvernarea în situațiile în care există mai mult de o singură PIE în cadrul grupului și în care o PIE este deținută în totalitate de altă PIE din acel grup. În această privință, referințele la „altă” PIE și „acea altă” PIE de la punctul R410.27 se referă la societatea-mamă PIE (Entitatea A).

În cazul în care Entitatea B și Entitatea A sunt ambele PIE, dispoziția de a comunica informații legate de onorarii persoanelor responsabile cu guvernarea se aplică firmei (sau firmei din rețea) în calitate de auditor al situațiilor financiare ale grupului ale Entității A și de auditor al situațiilor financiare ale Entității B. Dacă Entitatea B este deținută în totalitate de Entitatea A, persoanele responsabile cu guvernarea ale Entității A dispun de autoritatea necesară pentru a-și exercita guvernarea corespunzătoare asupra Entității B, inclusiv obținerea informațiilor legate de onorarii cu privire la Entitatea B, pentru a-și îndeplini responsabilitățile de guvernare. Prin urmare, punctul R410.27 oferă o derogare de la prezentarea informațiilor legate de onorarii ale Entității B persoanelor responsabile cu guvernarea ale Entității B, exceptând cazul în care firmei i se cere în mod explicit de către aceste persoane să prezinte informațiile.

Cu toate acestea, dacă Entitatea B nu este deținută în totalitate de Entitatea A, nu ar fi adecvat să presupunem că persoanele responsabile cu guvernarea ale Entității A pot sau trebuie să reprezinte interesele oricărui acționar minoritar ai Entității B. Prin urmare, excepția de la punctul R410.27 nu se aplică PIE-urilor care nu sunt deținute în totalitate.

Despre IESBA

IESBA este un consiliu independent normalizator de standarde la nivel global. Misiunea IESBA este de a servi interesul public prin stabilirea unor standarde de etică, inclusiv a unor dispoziții privind independența auditorilor, care încearcă să ridice ștacheta în materie de conduită și practică etice pentru toți profesioniștii contabili prin intermediul unui *Cod etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul) robust și care poate fi aplicat la nivel global.

IESBA consideră că un singur set de standarde de etică de înaltă calitate va spori calitatea și consecvența serviciilor furnizate de profesioniștii contabili, contribuind astfel la încrederea publică în profesia contabilă. IESBA elaborează standardele sale în interesul public cu consiliere din partea Grupului Consultativ (CAG) al IESBA și sub supravegherea Consiliului de Supraveghere în Interesul Public (PIOB).

Contacte-cheie

James Gunn, Managing Director, Standarde profesionale
(jamesgunn@ProfStds.org)

Ken Siong, Program and Senior Director
(kensiong@ethicsboard.org)

Diane Jules, Director
(dianejules@ethicsboard.org)

Szilvia Sramko, Senior Manager
(szilviasramko@ethicsboard.org)

Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența), proiectele de expunere, documentele consultative și alte publicații ale IESBA sunt publicate de IFAC și fac obiectul drepturilor de autor ale acestuia.

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.

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „International Code of Ethics for Professional Accountants (including 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 în alte țări.



www.ifac.org | [@ifac](https://twitter.com/ifac) | [in](https://www.linkedin.com/company/ifac) company/ifac



www.ethicsboard.org | [@ethics_board](https://twitter.com/ethics_board) | [in](https://www.linkedin.com/company/iesba) company/iesba

Publicat de International Federation of Accountants (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

Documentul *Întrebări și răspunsuri ale personalului IESBA: Prevederi revizuite legate de onorarii din Cod*, publicat de International Federation of Accountants în ianuarie 2022 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în iunie 2022 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al tuturor publicațiilor IFAC este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet al traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului *Întrebări și răspunsuri ale personalului IESBA: Prevederi revizuite legate de onorarii din Cod* © ianuarie 2022 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Întrebări și răspunsuri ale personalului IESBA: Prevederi revizuite legate de onorarii din Cod* © iunie 2022 al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *IESBA Staff Q&A: Revised Fee-related Provisions of the Code (January 2022)*

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

ISBN: 978-606-580-184-4