

CULTURA ȘI GUVERNANȚA FIRMELOR

IESBA

International
Ethics Standards
Board for Accountants®

Tradus de:



RAPORTUL FINAL AL GRUPULUI DE LUCRU PRIVIND CULTURA ȘI GUVERNANȚA FIRMELOR AL IESBA

IANUARIE 2025



International
Ethics Standards
Board for Accountants®

Grupul de lucru privind cultura și guvernanța firmelor:

Channa Wijesinghe, membru al IESBA (președinte)

Rich Huesken, membru al IESBA

Héctor J. Lehuedé, membru al IESBA

Rania Uwaydah Mardini, membru al IESBA

De asemenea, acesta este susținut de:

PERSONALUL IESBA

Geoffrey Kwan, director al IESBA

Carla Vijian, coordonator al IESBA

CONSULTANT

Richard Fleck

Grupul de lucru privind cultura și guvernanța firmelor dorește să își exprime recunoștința sinceră față de toate părțile interesate care au participat la activitățile de informare pe tot parcursul anului 2024 pentru perspectivele și contribuțiile lor neprețuite.

CUPRINS

I. REZUMAT	5
Comportamentul lipsit de etică al firmelor de contabilitate sau în cadrul acestora	5
Cercetarea și principalele constatări ale FCGWG	5
Recomandările FCGWG	6
II. INTRODUCERE	7
Context	7
Obiectivele Grupului de lucru	7
Abordarea	8
Formatul raportului	8
III. COLECTAREA ȘI REVIZUIREA INFORMAȚIILOR	9
Feedbackul primit în urma informării părților interesate	9
Cercetarea academică	10
Codul existent	10
Codurile de guvernanță jurisdicționale pentru firmele de audit	10
Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1	11
IV. CONSTATĂRILE GRUPULUI DE LUCRU	12
Aspecte de interes public	12
O cultură etică puternică determină un comportament etic	13
Conducere etică având un angajament fără compromisuri față de valorile etice și de interesul public	13
Cadru general privind cultura și guvernanța care acordă prioritate valorilor etice	14
Caracteristicile comune ale unei firme cu valori etice	17
Rolul Codului IESBA	18
Ecosistemul	19
Investițiile externe în firmele de contabilitate	19
V. RECOMANDĂRILE GRUPULUI DE LUCRU	20
Proiect de normalizare	20
Materiale fără valoare de normă (NAM-uri)	21
Calea de urmat	22

ANEXA 1	23
ANEXA 2	31
ANEXA 3	34
ANEXA 4	36
ANEXA 5	39
ANEXA 6	41
ANEXA 7	44
ANEXA 8	46
ANEXA 9	48



Despre IESBA

[International Ethics Standards Board for Accountants](#) (IESBA) deservește interesul public prin stabilirea unor standarde de etică de înaltă calitate, inclusiv cerințe privind independența, ca o piatră de temelie a comportamentului etic în afaceri și în organizații și a încrederii publicului în informațiile financiare și nefinanciare care sunt fundamentale pentru buna funcționare și sustenabilitatea organizațiilor, ale piețelor financiare și ale economiilor din întreaga lume.

Împreună cu [International Auditing and Assurance Standards Board](#) (IAASB), IESBA face parte din [International Foundation for Ethics and Audit](#) (IFEA). [Public Interest Oversight Board](#) (PIOB) supraveghează activitățile IESBA și IAASB și gradul de receptivitate a standardelor la nivelul interesului public.



I. REZUMAT

Comportamentul lipsit de etică al firmelor de contabilitate sau în cadrul acestora

1. În ultimii ani, a existat un număr din ce în ce mai mare de cazuri celebre de comportament lipsit de etică al firmelor de contabilitate sau în cadrul acestora, existând unele cazuri recente în Statele Unite, Marea Britanie, Țările de Jos, Africa de Sud și Australia, printre alte jurisdicții, care au condus la sancțiuni majore, penalități de mai multe milioane de dolari și publicitate negativă care au afectat reputația firmelor implicate și au erodat încrederea în profesie.
2. Aceste cazuri au condus la temeri privind faptul că eșecurile de ordin etic din cadrul firmelor și rețelelor care au un rol important în jurisdicțiile în care își desfășoară activitatea ar putea avea un impact mai amplu asupra funcționării normale a piețelor de capital, a sistemului fiscal și a economiilor. Prin urmare, comportamentul etic al acestor firme de contabilitate sau în cadrul lor este un aspect de interes public.
3. Implicațiile de interes public ale comportamentului lipsit de etică al firmelor de contabilitate sau în cadrul acestora se încadrează în mandatul IESBA în calitate sa de normalizator global al standardelor de etică. În consecință, IESBA a înființat Grupul de lucru privind cultura și guvernanta firmelor (FCGWG) în conformitate cu [Termenele sale de referință](#) pentru:
 - (a) A înțelege cultura și guvernanta, precum și impactul acestora asupra respectării dispozițiilor privind etica și independența în firmele de contabilitate și, după caz, în rețelele lor („firme”);
 - (b) A revizui prevederile existente privind cultura organizațională și a firmei din Codul IESBA și a analiza măsura în care Codul trebuie îmbunătățit în continuare pentru a consolida o cultură solidă a comportamentului etic în cadrul firmelor;
 - (c) A crește conștientizarea cu privire la aspectele legate de guvernanta și de cultura etică în cadrul întreprinderilor, precum și la importanța acestora prin intermediul activităților de informare; și
 - (d) A elabora un raport și recomandări pentru IESBA.

Cercetarea și principalele constatări ale FCGWG

4. Pentru a înțelege impactul culturii asupra comportamentului etic în firmele de contabilitate și modul în care aceste firme pot stabili o cultură bazată pe etică pentru a atenua riscurile comportamentului lipsit de etică, FCGWG a organizat un număr semnificativ de întâlniri în persoană și virtuale cu un grup mare de părți interesate, inclusiv organisme de reglementare, normalizatori de standarde, persoane responsabile cu guvernanta (TCWG), directori financiari și conducători ai unor firme naționale și internaționale, și a comandat o cercetare academică. Informațiile și constatările colectate din aceste inițiative de informare ample și diversificate au făcut deja obiectul unor discuții cu Consiliul IESBA și cu conducerea acestuia, precum și cu Public Interest Oversight Board (PIOB) și cu alte părți interesate instituționale. Prezentul raport include rezultatul unor astfel de reflecții.

5. Din informațiile primite de FCGWG s-au clarificat următoarele:

- Comportamentul lipsit de etică al firmelor de contabilitate sau în cadrul acestora poate afecta grav reputația firmelor în cauză și, în sens mai larg, profesia contabilă.
- Dacă unele cazuri de comportament lipsit de etică le pot fi atribuite uneia sau mai multor persoane, comportamentul lipsit de etică a fost, de asemenea, răspândit în unele dintre cazuri, reflectând deficiențe probabile în cultura etică a firmei relevante.
- O cultură etică puternică, susținută de conducerea etică și de un cadru general privind guvernanța la nivel de firmă care acordă prioritate valorilor etice și le stimulează le permite firmelor să funcționeze ca firme etice, atenuează riscul unui comportament lipsit de etică, îmbunătățește reputația unei firme, consolidează rolul profesiei de a acționa în interesul public și construiește încrederea publică.
- În timp ce firmele joacă un rol esențial și au responsabilitatea finală pentru cultura lor etică, există în ecosistem și alte părți interesate ale căror roluri și responsabilități influențează modul în care firmele își dezvoltă cultura etică.

6. FCGWG a identificat doi factori esențiali care influențează o cultură etică puternică ce promovează comportamentul etic în cadrul firmelor. Primul este reprezentat de liderii care acordă prioritate valorilor etice în strategiile, deciziile și comunicările lor și care, prin comportamentul lor, exemplifică aceste valori.**7.** Un alt factor esențial care influențează este un cadru general privind cultura și guvernanța care încorporează valorile etice în supravegherea și guvernanța firmei, precum și în alte domenii și mecanisme, acoperind strategia și operațiunile firmei, de la creșterea afacerii la procesele decizionale, cu impact asupra liniilor de servicii, partenerilor și personalului din întreaga organizație. Acestea includ:

- Conducerea și supravegherea care sunt în cele din urmă responsabile și răspunzătoare pentru cultura și performanța etică ale firmei.
- Un mecanism de responsabilizare a tuturor partenerilor și membrilor personalului din cadrul firmei care îi face responsabili pe fiecare dintre aceștia pentru menținerea standardelor de etică și respectarea valorilor firmei.
- Furnizarea de informații de către persoane independente (cum ar fi administratori neexecutivi independenți) care promovează și monitorizează angajamentul firmei față de valorile sale etice și responsabilitatea sa de a acționa în interesul public.
- Stimulente și recompense aliniate la valorile etice ale firmei.
- Un mediu care încurajează discuțiile deschise și contestările, inclusiv o cultură care încurajează persoanele să-și spună opiniile.
- Asigurarea unei educații și a unei formări sporite privind standardele și politicile referitoare la etică pe tot parcursul carierei partenerilor și personalului firmei.
- Raportarea transparentă și dialogurile despre performanța etică a firmei.

Recomandările FCGWG**8.** FCGWG recomandă ca IESBA să aprobe două noi fluxuri de lucru care urmează să înceapă în 2025:

- (a) Un proiect de normalizare pentru a elabora prevederi care să trateze cultura și guvernanța firmelor, concentrându-se pe conducerea unei firme și pe un cadru general privind cultura și guvernanța care acoperă supravegherea, guvernanța firmei, precum și domeniile conexe cum ar fi stimulentele și mecanismele privind răspunderea. Noile prevederi trebuie să fie bazate pe principii, să fie adaptabile și aplicabile în cazul tuturor liniilor de servicii ale firmei.
- (b) Elaborarea unei serii de materiale fără valoare de normă (NAM-uri) pe teme care vor completa și vor promova activitatea din cadrul proiectului de normalizare. La momentul întocmirii acestui raport, FCGWG a identificat următoarele subiecte potențiale:
 - Importanța culturii etice în modelarea comportamentului.
 - Caracteristicile comune ale unei firme cu valori etice.
 - Contribuțiile părților interesate din cadrul ecosistemului la promovarea comportamentului etic.



Context

9. Profesia contabilă s-a confruntat cu incidente puternic mediatizate legate de comportamentul lipsit de etică din cadrul firmelor de contabilitate în ceea ce privește atât serviciile de audit, cât și cele de consultanță ale acestora. Unele cazuri recente care implică profesioniști contabili practicieni (PAPP) au condus la sancțiuni semnificative ale cabinetelor, penalități de mai multe milioane de dolari¹ și alte consecințe negative pentru profesioniștii contabili practicieni individuali și firmele lor din mai multe jurisdicții. Aceasta este o provocare deosebit de importantă pentru profesia contabilă și pentru propunerea sa privind valoarea.
10. Ca răspuns la aceste aspecte, în iulie 2023, IESBA a emis o [declarație](#) publică prin care sublinia importanța vitală a comportamentului etic pentru toți profesioniștii contabili și le amintea de obligațiile lor etice în conformitate cu Codul. Aceste obligații includ respectarea principiilor fundamentale ale Codului IESBA² (Codul) și conformarea cu dispozițiile sale specifice, care le permit profesioniștilor contabili să își îndeplinească responsabilitatea de a acționa în interesul public.³
11. IESBA este de părere că un comportament lipsit de etică recurent al firmelor pune sub semnul întrebării cultura și guvernanta lor și modul în care acestea ar putea avea impact asupra comportamentului etic al profesioniștilor contabili individuali și asupra respectării Codului de către aceștia. Așa cum s-a subliniat în [Strategia și planul de activitate pentru 2024-2027](#) (SWP) ale IESBA, cultura firmei afectează reputația firmelor individuale și încrederea publică în profesia contabilă.
12. Recunoscând implicațiile de interes public semnificative ale comportamentului lipsit de etică în profesie și responsabilitățile IESBA ca normalizator în domeniul standardelor de etică la nivel mondial, IESBA a decis să trateze subiectul culturii și guvernantei firmelor (FCG) ca pe o prioritate strategică în SWP ale acestuia, cu un nou flux de lucru care a început în T1 din 2024.

Obiectivele Grupului de lucru

13. În decembrie 2023, IESBA a format un nou grup de lucru pentru a efectua cercetarea și analiza necesare pentru atingerea obiectivelor stabilite de Termenele de referință ale FCGWG,⁴ și anume pentru:
 - (a) A înțelege cultura și guvernanta, precum și impactul acestora asupra respectării dispozițiilor privind etica și independența în firmele de contabilitate și, după caz, în rețelele lor („firme”);
 - (b) A revizui prevederile existente privind cultura organizațională și a firmei din Cod și a analiza măsura în care Codul trebuie îmbunătățit în continuare pentru a consolida o cultură solidă a comportamentului etic în cadrul firmelor;

¹ De exemplu, în Statele Unite, US SEC și PCAOB au impus sancțiuni în cazul firmelor în legătură cu scandalurile legate de trișarea la examinare care au avut loc între 2019 și 2024. Amenzile impuse au variat de la 2 milioane dolari la 100 milioane dolari. A se consulta [Anexa 8](#) pentru câteva exemple recente de scandaluri care afectează firmele în care organisme de reglementare au raportat lacune în ce privește etica.

² [Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili \(inclusiv Standardele Internaționale privind Independența\)](#)

³ Global Accounting Alliance (GAA), reprezentând o alianță a organizațiilor profesionale de contabilitate (PAO-uri), a subliniat, de asemenea, responsabilitatea profesiei de a acționa în interesul public în ciuda presiunilor tot mai mari asupra profesioniștilor contabili de a acționa neetic, consolidând astfel importanța Codului (august 2023).

⁴ A se consulta [Termenele de referință](#) aprobate ale FCGWG.

- (c) A crește conștientizarea cu privire la aspectele legate de guvernanță și de cultura etică în cadrul întreprinderilor, precum și la importanța acestora prin intermediul activităților de informare; și
- (d) A elabora un raport și recomandări pentru IESBA.

Abordarea

14. Ca parte a colectării de informații, FCGWG:

- A desfășurat pe parcursul anului 2024 un program de informare extins⁵ care includea o serie de întâlniri și interviuri cu părțile interesate, atât în persoană, cât și virtual, permițând implicarea unei game largi de părți interesate.
- A angajat un specialist din mediul academic pentru a întocmi un raport care sintetizează constatările din literatura academică pe tema culturii și a comportamentului etic în organizații.
- A examinat cadrele generale existente, inclusiv două coduri jurisdicționale de guvernanță pentru firmele de audit și [Standardul Internațional privind Managementul Calității 1 \(ISQM 1\)](#).⁶ Ca parte a acestei examinări, FCGWG a purtat de asemenea discuții cu reprezentanți ai Consiliului de Raportare Financiară din Marea Britanie (UK FRC), ai Agenției de Servicii Financiare din Japonia (JFSA) și ai IAASB pentru a înțelege mai multe despre aceste cadre generale.⁷
- A efectuat analize suplimentare ale literaturii de specialitate și alte analize documentare (a se vedea [Anexa 6](#)).

15. Pentru a ajunge la constatările sale (Secțiunea IV), FCGWG a luat în considerare informațiile primite din activitățile sale de colectare a informațiilor, contribuțiile primite de la Consiliu și PIOB, precum și analiza sa privind prevederile existente ale Codului pe această temă.

16. Pentru a-și elabora recomandările (Secțiunea V), FCGWG a luat în considerare rolul principal al IESBA ca normalizator global, prioritățile sale strategice și mandatul său de interes public.

Formatul raportului

17. Raportul este structurat după cum urmează:

- Secțiunea III rezumă colectarea și revizuirea informațiilor de către FCGWG. Mai multe detalii sunt incluse în Anexele 1-5.
- [Secțiunea IV](#) prezintă constatările FCGWG, care includ aspectele de interes public, și pregătește cadrul pentru înțelegerea contextului și a raționamentului din spatele recomandărilor Grupului de lucru.
- [Secțiunea V](#) evidențiază recomandările FCGWG și calendarul propus de acesta.

⁵ A se consulta [Anexa 7](#) pentru lista părților interesate consultate.

⁶ Standardul Internațional privind Managementul Calității 1, *Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuirii ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe*.

⁷ FCGWG a examinat două Coduri de guvernanță a firmelor de audit existente (a se vedea [Anexa 4](#)) și ISQM 1 al IAASB (a se vedea [Anexa 5](#)).

III. COLECTAREA ȘI REVIZUIREA INFORMAȚIILOR

Feedbackul primit în urma informării părților interesate

- 18.** FCGWG a desfășurat pe parcursul anului 2024 un program de informare extins,⁸ care a facilitat o implicare amplă a diverse grupuri de părți interesate globale și jurisdicționale, inclusiv organisme de reglementare, firme (și, în anumite cazuri, administratorii neexecutivi independenți ai acestora), organizații profesionale de contabilitate (PAO-uri), directori financiari, investitori și comunități de persoane responsabile cu guvernanta.
- 19.** Între T1 și T4 din 2024, membrii FCGWG au organizat peste 50 de întâlniri virtuale și în persoană în Toronto, Tokyo, Singapore, New York, Sydney, Melbourne și Londra, întâlnindu-se cu un grup divers de părți interesate (a se consulta [Anexa 7](#) pentru o listă a părților interesate).

- 20.** Dintre părțile interesate consultate:

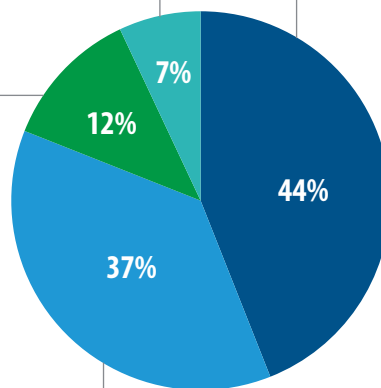
- **44%** erau organisme de reglementare și de supraveghere, cum ar fi Comitetul Organismelor Europene de Supraveghere a Auditului (CEAOB), Comisia pentru Burse și Valori Mobiliare din Statele Unite (US SEC) și Agenția de Servicii Financiare din Japonia (JFSA).
- **37%** erau firme și PAO-uri, reprezentând atât rețele mai mari, cât și practici mici și mijlocii (PMM-uri).
- **12%** erau investitori și alți utilizatori, inclusiv organizații-cheie cum ar fi Rețeaua Internațională de Guvernanta Corporativă (ICGN).
- **7%** erau persoane care întocmesc situațiile financiare și persoane responsabile cu guvernanta, cum ar fi Institutul Administratorilor din Kenya (IoD Kenya).

Persoane care întocmesc situațiile financiare și persoane responsabile cu guvernanta

Organsime de reglementare și de supraveghere

Investitori și alți utilizatori

Firme și PAO-uri



De asemenea, s-a solicitat feedback în cadrul întâlnirilor Consiliului Consultativ al Părților Interesate (SAC)⁹ și ale Normalizatorilor Naționali de Standarde (NSS)¹⁰ care au avut loc în T2 și T4 din 2024.

⁸ A se consulta [Anexa 7](#) pentru lista părților interesate consultate.

⁹ [Consiliul Consultativ al Părților Interesate](#) (SAC) oferă informații strategice și recomandări pentru International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) și IESBA. Acesta este un forum prin intermediul căruia IAASB și IESBA pot interacționa cu o gamă diversă de părți interesate externe, obținând astfel cunoștințe și experiență suplimentare pentru proiectele sale de normalizare.

¹⁰ IESBA găzduiește de două ori pe an o întâlnire a unui grup de normalizatori naționali din întreaga lume care împărtășesc obiectivele comune privind promulgarea unor standarde privind etica și independența de înaltă calitate și ajungerea la un consens într-un stadiu incipient al dezvoltării lor. În prezent, participanții la întâlnire sunt din: Australia, Canada, China, Franța, Germania, Hong Kong SAR, India, Japonia, Țările de Jos, Noua Zeelandă, Africa de Sud, Marea Britanie și Statele Unite.

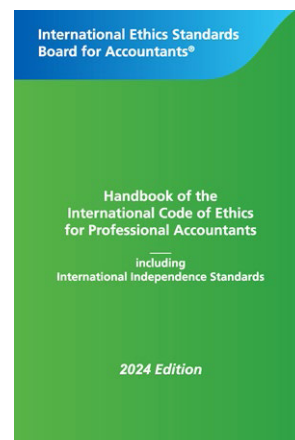
- 21.** Aceste interacțiuni au oferit perspective asupra naturii multilaterale a cadrului general privind cultura și guvernanța din cadrul firmelor. În ciuda contextelor regionale diverse, au apărut constant teme comune între jurisdicții. [Anexa 1](#) analizează mai detaliat aceste teme așa cum sunt împărțite de părțile interesate.
- 22.** FCGWG a adunat, de asemenea, opinii cu privire la tendințele recente legate de creșterea volumului de servicii de consultanță în firmele de contabilitate, precum și a investițiilor cu capital privat în firmele de contabilitate. (A se vedea [Anexa 1](#))
- 23.** În timp ce FCGWG a primit o gamă largă de observații dinspre părțile interesate, se anticipează că va avea loc o interacțiune suplimentară cu părțile interesate dacă și atunci când fluxul de lucru intră în faza de normalizare conform recomandărilor Grupului de lucru. (A se vedea [Secțiunea V](#))

Cercetarea academică

- 24.** Ca parte a colectării de informații, FCGWG a angajat-o pe [dr. Eva Tsahuridu](#) pentru a întocmi un raport¹¹ privind cultura organizațională prin sintetizarea constatărilor din literatura academică globală pe tema culturii și a guvernanței (Raport academic). Raportul a examinat importanța culturii etice la nivelul organizației în modelarea comportamentului etic în cadrul firmelor.
- 25.** Literatura academică evidențiată în Raportul academic demonstrează următoarele:
- Cultura etică a unei organizații nu poate fi evaluată doar prin politicile sau materialele promoționale ale unei organizații.
 - Cultura etică a unei organizații are un impact semnificativ asupra comportamentului etic al celor din cadrul organizației; și
 - Conducerea și un cadru general privind sistemele formale și informale, cum ar fi conducerea executivă, sistemele de management al performanței și procesele decizionale, sunt doi factori-cheie care influențează cultura etică a unei organizații.
- 26.** Analiza și constatările dr. Tsahuridu sunt rezumate în continuare în [Anexa 2](#).

Codul existent

- 27.** Codul existent conține mai multe prevederi referitoare la cultura și guvernanța firmelor:
- Secțiunile 100 și 115 subliniază responsabilitatea profesiei de a acționa în interesul public.
 - Secțiunile 120, 200 și 300 subliniază importanța susținerii și menținerii comportamentului etic așteptat de la profesioniștii contabili și ale unei culturi etice în cadrul firmelor. De asemenea, acestea evidențiază impactul culturii etice asupra comportamentelor etice ale profesioniștilor contabili și rolul conducerii.
- 28.** Aceste prevederi evidențiază responsabilitățile și așteptările plasate asupra profesioniștilor contabili și conducerii firmei în susținerea interesului public și promovarea unei culturi etice în cadrul unei organizații. Pentru mai multe detalii, a se vedea [Anexa 3](#).



Codurile de guvernanță jurisdicționale pentru firmele de audit

- 29.** Ca parte a examinării altor cadre generale de reglementare și de normalizare care tratează cultura și guvernanța firmelor, FCGWG a revizuit codurile de guvernanță ale firmelor de audit emise de organismele de reglementare din Marea Britanie și Japonia. Aceste coduri se aplică în cazul structurii de conducere și de guvernanță a întregii firme și se concentrează pe promovarea calității auditului.

¹¹ A se consulta [punctul 2B de pe ordinea de zi – Raportul academic al dr. Eva Tsahuridu din întâlnirea din iunie 2024 a IESBA](#).

- 30.** O caracteristică-cheie comună a acestor coduri este concentrarea lor asupra interesului public și a rolului firmei în deservirea interesului public. Aceste coduri subliniază, de asemenea, importanța:
- Conducerii și guvernanței care promovează sustenabilitatea pe termen lung, precum și importanța stabilirii mediului și culturii potrivite.
 - Faptului de a avea o contribuție independentă la structura de guvernanță a firmei pentru a contesta procesul decizional al firmelor și pentru a le ajuta să își îndeplinească responsabilitățile privind interesul public.
 - Transparenței și dialogurilor cu organismele de reglementare și părțile interesate.
- 31.** A se vedea [Anexa 4](#) pentru mai multe detalii.

Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1

- 32.** ISQM 1 tratează responsabilitățile unei firme în ceea ce privește proiectarea, implementarea și operarea unui sistem de management al calității (SOQM) pentru auditurile sau revizuirile situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau de servicii conexe. Obiectivul SOQM este de a-i oferi firmei o asigurare rezonabilă privind faptul că atât firma, cât și personalul acesteia își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și dispozițiile legale și de reglementare aplicabile și își desfășoară misiunile în conformitate cu aceste standarde și dispoziții. De asemenea, acesta îi oferă firmei o asigurare rezonabilă privind faptul că rapoartele aferente misiunii emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.
- 33.** SOQM-urile în conformitate cu ISQM 1 trebuiau să fie proiectate și implementate până la 15 decembrie 2022.
- 34.** Pentru ISQM 1, un SOQM este conceput pentru a trata opt componente interconectate și iterative, inclusiv guvernanța și conducerea și dispozițiile de etică relevante.
- 35.** Componenta de guvernanță și conducere a SOQM stabilește obiectivele referitoare la calitate care determină mediul care susține SOQM. În cadrul acestei componente, o firmă trebuie să-și demonstreze angajamentul față de calitate printr-o cultură la nivel de firmă care recunoaște și consolidează rolul firmei în deservirea interesului public prin îndeplinirea unor misiuni referitoare la calitate, importanța eticii profesionale, a valorilor și atitudinilor, precum și a responsabilităților personalului firmei și importanța calității în deciziile și acțiunile strategice ale firmei.
- 36.** ISQM 1 discută, de asemenea, dispozițiile de etică, subliniind faptul că firmele trebuie să stabilească obiective referitoare la calitate care tratează responsabilitățile lor în conformitate cu standardele de etică relevante, inclusiv cele legate de independență.
- 37.** În timp ce ISQM 1 oferă îndrumări axate pe misiuni specifice și pe managementul calității în cadrul practicilor de audit și de asigurare, Codul IESBA tratează principiile etice care se aplică în cazul întregii firme, indiferent de funcția sau de linia de servicii specifică.





IV. CONSTATĂRILE GRUPULUI DE LUCRU

Aspecte de interes public

- 38.** Firmele de contabilitate au dezvoltat o marcă ce impune încrederea publică, susținută de o reputație de lungă durată în ceea ce privește profesionalismul și integritatea. În centrul acestei încrederi se află rolul crucial pe care îl joacă firmele în funcția de audit, unde acestea oferă o asigurare independentă privind fiabilitatea situațiilor financiare, îndeplinind astfel o funcție publică vitală pe piețele de capital și pentru investitori și economii la o scară mai largă. În jurisdicțiile care impun audituri statutare, auditorii operează în conformitate cu un cadru juridic și de reglementare care definește rolul lor de controlor sau de paznic al interesului public, care este fundamental pentru legitimitatea și pentru permisiunea acestora de a funcționa.
- 39.** Pe măsură ce firmele își diversifică ofertele de servicii, extinzându-se în alte domenii decât cel al asigurării, este recunoscut faptul că abilitatea lor de a influența (și de a menține) încrederea publică asociată cu ofertele lor de servicii de audit este legată în mod intrinsec de responsabilitatea profesiei de a acționa în interesul public.
- 40.** Deși profesioniștii contabili se străduiesc în general să acționeze în mod etic, comportamentul lipsit de etică având consecințe dăunătoare a devenit un aspect persistent în ultima vreme (după cum reiese, de exemplu, din evenimentele celebre recente din Australia, Marea Britanie, SUA, Africa de Sud și Țările de Jos, printre alte jurisdicții). Comportamentul lipsit de etică poate afecta semnificativ reputația firmei implicate, ceea ce conduce la prestarea de servicii de calitate slabă, și poate avea un impact major asupra firmei și a angajaților săi, a profesiei și a publicului. În acest sens, serviciile de consultanță, inclusiv serviciile de consultanță fiscală și serviciile prestate organismelor sau agențiilor guvernamentale, pot avea adesea asociate cu ele niveluri ridicate de interes public, cum ar fi cele privitoare la aspecte legate de politica publică sau de proiecte de infrastructură majore. În plus, greșelile de etică în serviciile de consultanță ale unei firme pot avea impact nu doar asupra încrederii publicului în acea linie de servicii, ci și asupra tuturor celorlalte oferte de servicii ale firmei, inclusiv asupra serviciilor sale de audit.
- 41.** În plus, dacă firmele prestează servicii care au efecte la nivel bancar, industrial sau la nivelul întregii economii ori afectează serviciile publice¹², mizele sunt chiar mai mari pentru aceste firme, deoarece acțiunile lor pot avea un impact mai amplu asupra industriilor și economiilor cu implicații semnificative în ce privește interesul public.
- 42.** Prin urmare, asigurarea faptului că etica are o prioritate ridicată în toate liniile de servicii este esențială pentru ca o firmă să mențină încrederea publicului și încrederea în activitatea sa pe termen lung. Firmele trebuie să recunoască faptul că respectarea celor mai înalte standarde de etică pentru toate liniile de servicii este o propunere de valoare strategică și că aceasta poate fi una dintre cele mai bune măsuri de protecție împotriva riscurilor privind reputația cauzate de comportamentul lipsit de etică, de consecințele conexe și de politicile alese. Recunoașterea unei firme drept o firmă cu valori etice o va ajuta să-și dezvolte afacerea într-un mod mult mai sustenabil.

¹² Jeremy Hirschhorn (al doilea comisar, Grupul de relații cu clienții din cadrul Administrației fiscale din Australia) a declarat: „Odată ce o firmă ajunge la o anumită dimensiune, aceasta schimbă în mod fundamental modul în care trebuie să se perceapă pe sine însăși și modul în care societatea o va percepe. Ideea noastră de „importanță sistemică” este o firmă cu efecte industriale sau la nivelul întregii economii dintr-o jurisdicție locală. Desigur, spunem că interesul public este mult mai important odată ce se ajunge în acest punct deoarece poți schimba modul în care funcționează lucrurile în societatea ta. Importanța sistemică aduce o necesitate mai mare în ce privește transparența și răspunderea publică, iar atunci când ne uităm la marile firme din Australia, le vedem ca fiind importante din punct de vedere sistemic pe patru piețe diferite: auditurile situațiilor financiare, consilierea fiscală pentru piețele mari, consultanța în sectorul privat și consultanța guvernamentală. Desigur, este posibil ca acest lucru să nu se întâmple în toate jurisdicțiile” (17 aprilie 2024) (<https://www.linkedin.com/pulse/firm-culture-governance-jeremy-hirschhorn-hs9lc>).

- 43.** Pentru a facilita funcționarea firmelor ca firme cu valori etice și, prin urmare, pentru a reduce riscul erorilor de etică într-un mod mai holistic, este esențial să se trateze nu doar comportamentul etic la nivel individual, ci și aspectele organizaționale mai ample ale culturii etice și ale cadrelor generale de guvernare, inclusiv conducerea. Aceste aspecte mai ample trebuie să fie luate în considerare la nivel de firmă, acoperind toate liniile de servicii.

O cultură etică puternică determină un comportament etic

- 44.** Cultura etică reflectă valorile și credințele comune ale persoanelor din cadrul unei organizații cu privire la ceea ce constituie un comportament și decizii adecvate dintr-o perspectivă etică. Aceasta este fundamentală pentru o firmă care își respectă valorile etice și care se conformează obligațiilor sale privind interesul public. O cultură etică puternică va contribui la succesul sustenabil al firmelor ale căror marcă și poziție publică sunt sinonime cu profesionalismul și integritatea. De asemenea, ea va influența comportamentul conducerii și al angajaților și procesul decizional astfel încât acțiunile întreprinse să fie aliniate la valorile și standardele de etică ale firmei.
- 45.** După cum se subliniază în Raportul academic al dr. Eva Tsahuridu,¹³ atunci când cultura unei firme adoptă standarde de etică ce se așteaptă să fie respectate de toți partenerii și de întregul personal, aceștia dezvoltă o mentalitate în care etica și interesul public sunt considerente esențiale și inevitabile. Ei vor fi așadar mai bine pregătiți pentru a face față dilemelor de etică și pentru a lua decizii care se aliniază la valorile etice ale firmei. Pe scurt, firmele care au cultura etică potrivită este probabil să evite mai ușor erorile de etică și consecințele legate de reputație, juridice și financiare.¹⁴
- 46.** Prin integrarea valorilor etice în cultura firmei, firmele pot promova un model de afaceri sustenabil care acordă prioritate succesului pe termen lung în detrimentul rezultatelor financiare pe termen scurt, consolidând angajamentul lor față de interesul public.
- 47.** Este recunoscut faptul că schimbarea, consolidarea sau menținerea culturii etice necesită un angajament susținut pe o perioadă lungă de timp, deoarece implică remodelarea atitudinilor, comportamentelor și sistemelor la toate nivelurile firmei.
- 48.** Cu toate acestea, o cultură etică va fi încorporată doar dacă o firmă are:
- Lideri care acordă prioritate comportamentului și valorilor etice ca fundament al unei culturi etice și care, prin comportamentul lor, exemplifică acea cultură; și
 - Un cadru general privind cultura și guvernarea puternic care oferă proceduri transparente, supraveghere și răspundere clară pentru a se asigura că standardele și politicile referitoare la etică sunt puse în aplicare în toate liniile de servicii ale firmei.
- 49.** Atunci când sunt prezente o cultură etică puternică, stimulată de o conducere etică, și un cadru general privind cultura și guvernarea care promovează valorile etice, reputația firmei, calitatea prestării serviciilor, încrederea clienților și încrederea publică sunt îmbunătățite, iar riscurile care rezultă din comportamentul lipsit de etică sunt atenuate.



Conducere etică având un angajament fără compromisuri față de valorile etice și de interesul public

- 50.** După cum s-a subliniat în Raportul academic (a se vedea [Anexa 2](#)), conducerea etică este cel mai examinat factor de influență al culturii etice. Conducerea joacă un rol esențial în modelarea și susținerea unei culturi etice în cadrul unei firme, alinierea comportamentului la valorile și angajamentele sale etice și stabilirea tonului la vârf pentru întreaga firmă.
- 51.** Conducerea firmei nu trebuie doar să stabilească tonul prin comunicarea importanței comportamentului etic, ci și să conducă prin exemplu, demonstrând aceste valori prin acțiunile și deciziile sale. Comportamentul său trebuie să reflecte în mod consecvent valorile firmei, servind ca model de urmat pentru toți angajații.

¹³ A se consulta [punctul 2B de pe ordinea de zi – Raportul academic al dr. Eva Tsahuridu din întâlnirea din iunie 2024 a IESBA](#).

¹⁴ A se consulta [Anexa 8](#) pentru informații privind scandalurile care implică grupul de firme Big Four cuprinse între anii 2019 și 2024 și repercusiunile încălcărilor privind conduita etică.

- 52.** Așa cum s-a subliniat în Raportul academic, aspectele la care sunt atenți liderii pentru a evalua și a controla în mod regulat modul în care alocă resursele, recompensele și statutul, modul în care reacționează la incidentele critice și crizele organizaționale, precum și modul în care recrutează, promovează și destituie sunt elemente care adesea creează și consolidează cultura. Modul în care un lider răspunde la aspectele etice va fi imitat de alți parteneri și membri ai personalului din firmă.
- 53.** Conducerea firmei trebuie să-și demonstreze angajamentul față de etică și față de interesul public fără compromisuri. Ca întreprinderi, este rezonabil ca firmele să investească în oameni, în tehnologie și să facă alte investiții de capital pentru a-și îndeplini obligațiile și a rămâne profitabile pentru sustenabilitatea lor pe termen lung. Cu toate acestea, conducerea firmei nu trebuie să permită ca presiunile comerciale să-i compromită responsabilitățile de interes public sau angajamentul față de valorile etice ale firmei.

Cadru general privind cultura și guvernanța care acordă prioritate valorilor etice

- 54.** O temă recurentă în cadrul campaniei de informare a FCGWG a fost importanța pe care părțile interesate au atribuit-o existenței unui cadru general privind cultura și guvernanța în care toate elementele-cheie lucrează în mod eficient pentru a determina cultura etică a unei firme. Un astfel de cadru general include structura sa de supraveghere și guvernanță. Acesta nu doar tratează domenii precum răspunderea conducerii, ci se extinde și la alte sisteme și mecanisme cum ar fi structurile de stimulare și recompensare.
- 55.** Un cadru general privind cultura și guvernanța care acordă prioritate valorilor etice și le stimulează trebuie pus în aplicare indiferent de structura proprietății firmei și trebuie să se extindă la întreaga firmă și la toate liniile de servicii.



Supravegherea și guvernanța

- 56.** Conducerea superioară a unei firme poartă responsabilitatea finală pentru respectarea valorilor și standardelor de etică ale firmei și este răspunzătoare de performanța etică a firmei.
- 57.** Standardele de etică și interesul public trebuie să fie factori-cheie atunci când conducerea superioară elaborează strategiile firmei sau evaluează oportunitățile de afaceri și financiare în toate liniile de servicii. În plus, aceasta trebuie să încorporeze etica în strategiile sale de afaceri ca pe o propunere privind valoarea, care pe termen lung poate conduce, de asemenea, la un avantaj competitiv pentru firmă.
- 58.** Monitorizarea, evaluarea și îmbunătățirea periodice ale culturii și performanței etice ale firmei sunt responsabilități-cheie ale conducerii superioare. În acest sens, unui membru al conducerii superioare i se poate aloca o astfel de responsabilitate drept responsabilitatea sa principală.
- 59.** Pentru firmele din rețelele globale, trebuie să existe, de asemenea, o claritate între rolul și responsabilitățile conducerii locale și cele ale conducerii globale pentru a promova un comportament etic consecvent în întreaga rețea.

Furnizarea de informații independente

- 60.** Furnizarea de informații independente unei firme de către consilieri, un comitet de consilieri sau administratori neexecutivi independenți (INE) contribuie la eficacitatea cadrului general privind guvernanța al unei firme în promovarea valorilor și culturii etice.
- 61.** O firmă trebuie să ia în considerare obținerea de informații independente, cum ar fi numirea unei/unor persoane pentru a furniza informații pentru procesul său decizional prin prisma interesului public. Acești consilieri pot oferi consiliere cu privire la supravegherea de către o firmă a aspectelor esențiale privind strategiile și politicile cum ar fi numirea șefului unei linii de servicii, modul în care acesta tratează aspectele etice sau cultura etică a unei firme. Astfel de persoane trebuie să aibă abilitățile, cunoștințele și experiența necesare, dar și să fie suficient de independente. Acest lucru poate fi realizat și prin angajarea unui consultant sau a unui consilier extern.

- 62.** Pe baza informării și a revizuirii rapoartelor privind transparența ale firmelor, se pare că firmele au evaluat informațiile independente din următoarele puncte de vedere:
- (a) Cultura etică – prin înțelegerea și consilierea cu privire la modul în care firma aderă la standardele de etică și respectă legile și reglementările relevante. Aceasta include consilierea cu privire la politicile și practicile firmei pentru a reflecta angajamentul său față de valorile etice.
 - (b) Răspunderea – prin tragerea la răspundere a echipei executive pentru acțiunile și deciziile sale, verificând dacă aceasta acționează în conformitate cu responsabilitatea firmei de a acționa în interesul public, cu standardele de etică, standardele profesionale aplicabile și obiectivele strategice.
 - (c) Transparența – prin accesul la toate informațiile necesare, discutarea preocupărilor etice cu conducerea unei firme și stabilirea faptului că anumite informații despre performanța conducerii, cum ar fi conformitatea cu Codul IESBA, le sunt prezentate părților interesate relevante.
 - (d) Îndrumările strategice – prin aducerea în discuție a diferitelor perspective și cunoștințe și contribuind la un proces decizional mai informat și mai echilibrat având în vedere interesul public.
 - (e) Evaluarea performanței și numirea în funcțiile de conducere – prin furnizarea de informații în evaluările periodice ale CEO (partenerului de conducere) și ale conducerii superioare și prin evaluarea performanței acestora în raport cu scopurile stabilite și cu obiectivele firmei. Administratorii neexecutivi independenți pot oferi, de asemenea, informații pentru numirea echipelor de conducere, inclusiv CEO (partenerul de conducere) și alți lideri ai liniilor de servicii.
- 63.** Un aspect important în ce privește numirea unei (unor) persoane independente este dimensiunea firmei, deoarece este posibil ca practicile mici și mijlocii să nu aibă structurile de guvernare sau resursele necesare pentru a face acest lucru.

Răspunderea în întreaga firmă

- 64.** Răspunderea trebuie să se extindă la toți partenerii și la întregul personal din cadrul unei firme, nu doar la conducerea acesteia. Toate persoanele, de la partenerii cu experiență până la personalul începător, împărtășesc responsabilitatea pentru menținerea standardelor de etică și pentru respectarea valorilor firmei. Mecanismele privind răspunderea trebuie să fie integrate în întreaga firmă astfel încât să se aștepte de la fiecare persoană, indiferent de rolul său, să acționeze în conformitate cu standardele și politicile referitoare la etică ale firmei.
- 65.** Includerea tuturor partenerilor și a întregului personal în structura de răspundere ajută la tratarea aspectelor la sursă în loc să se aștepte ca acestea să escaladeze. Aceasta încurajează personalul firmei de la toate nivelurile să raporteze preocupările referitoare la etică fără teamă, știind că toată lumea este responsabilă în mod egal pentru menținerea comportamentului etic. În acest fel, răspunderea devine o măsură proactivă, asigurându-se că problemele sunt identificate și rezolvate înainte de a deveni mai importante. Acest lucru ajută la crearea unei culturi etice mai puternice și mai reziliente care sprijină succesul pe termen lung al firmei și încrederea publică.
- 66.** O serie de măsuri care pot fi utilizate pentru a evalua periodic cultura etică a unei firme includ rezultatele sondajelor privind cultura partenerilor și a personalului, ratele de retenție, orele de formare dedicate eticii și culturii și feedbackul clienților.

Stimulente și recompense care se aliniază la comportamentul etic

- 67.** Evaluările performanței, stimulentele și recompensele aferente performanței trebuie să promoveze angajamentul firmei față de etică și integritate. După cum au subliniat părțile interesate, o astfel de aliniere poate acționa ca un agent destinat motivării puternic pentru comportamentul etic și este esențială pentru promovarea unei culturi etice. Evaluările performanței care includ parametri pentru performanța etică în plus față de alți parametri financiari și nefinanțieri îi transmit un semnal puternic personalului cu privire la importanța comportamentului etic.
- 68.** De exemplu, atunci când o persoană este promovată într-o poziție de conducere în cadrul unei firme, chiar și cu performanțe slabe în ceea ce privește etica ce sunt cunoscute, acest lucru va avea impact nu doar asupra moralului personalului, ci și asupra culturii etice a firmei. Atunci când partenerii și personalul văd că un comportament etic este recunoscut și recompensat, este mai probabil ca aceștia să fie motivați să-și desfășoare activitatea și să ia decizii ținând cont de considerentele etice în mod adecvat. Prin alinierea stimulentei la comportamentul etic, firmele pot crea un mediu în care personalul firmei este determinat să acționeze în mod etic.

- 69.** Stimulentele și recompensele se extind dincolo de compensațiile financiare sau de promovări și pot include alte forme de beneficii cum ar fi recunoașterea realizărilor.
- 70.** Firmele trebuie, de asemenea, să stabilească structuri puternice de descurajare a comportamentului lipsit de etică pe baza unor sancțiuni sau consecințe negative clare. Modul în care conducerea unei firme răspunde atunci când descoperă o încălcare a standardelor de etică sau alte comportamente lipsite de etică va demonstra angajamentul său față de valorile etice nu doar față de părțile interesate externe, ci și față de ceilalți parteneri și față de personal. Acțiunile rapide, decisive și corecte le vor dovedi părților interesate interne și externe că persoanele din conducere acordă prioritate comportamentului etic ca un parametru de performanță esențial.

Importanța unei culturi a discuțiilor deschise și a contestării

- 71.** O cultură care încurajează exprimarea, discuțiile deschise și contestarea, precum și identificarea deciziilor sau a practicilor potențial problematice este un element esențial al mediului etic al unei firme și, important, atenuează riscurile unui comportament lipsit de etică.
- 72.** Pentru a obține o astfel de cultură, firmele trebuie să se asigure că există canale clare, accesibile și, dacă este cazul, confidențiale prin care partenerii și personalul unei întreprinderi își pot exprima preocupările și, dacă este necesar, pot contesta deciziile. Aceștia trebuie să fie siguri că preocupările lor vor fi luate în serios și tratate cu cea mai mare discreție.
- 73.** În plus, o cultură sănătoasă a discuțiilor deschise și a contestării depășește, de asemenea, programele tradiționale de raportare a ne-regulilor sau mecanismele care facilitează exprimarea opiniilor pentru a da glas preocupărilor cu privire la aspectele etice sau la alte probleme comportamentale. Firmele trebuie, de asemenea, să cultive un mediu în care consultarea, gândirea critică și contestarea stării de fapt sunt încurajate și valorificate. Acest lucru poate fi realizat prin formarea și comunicarea regulate care subliniază importanța unei culturi a discuțiilor deschise și contestă angajamentul firmei de a trata comportamentul lipsit de etică și calitatea.

Transparență în ceea ce privește performanța firmei

- 74.** Angajamentul unei firme față de valorile sale etice și răspunderea conducerii sunt evidențiate prin transparența acestora cu privire la aspectele legate de etică ale performanței firmei. O astfel de transparență trebuie să trateze măsurile instituite pentru promovarea valorilor etice ale firmei, inclusiv o descriere a abordării în ceea ce privește încălcarea standardelor de etică și modul în care este tratată aceasta, precum și performanța sa etică.
- 75.** Acțiunile cum ar fi purtarea cu organisme de reglementare a unor discuții deschise cu privire la performanța etică a unei firme sau la alte aspecte referitoare la etică și de interes public pot spori transparența. În plus, dialogurile deschise și transparente ale conducerii superioare cu administratorii neexecutivi independenți din cadrul firmei sau cu persoanele care au roluri independente similare, precum și cu alte părți interesate relevante cum ar fi PAO-urile în ceea ce privește aspectele referitoare la etică și de interes public consolidează și mai mult importanța comportamentului etic.
- 76.** Transparența conducerii firmei față de partenerii săi și personalul său cu privire la modul în care a tratat erorile de etică din cadrul firmei demonstrează angajamentul firmei față de valorile etice și respectarea standardelor de etică.

Educație și formare continuă

- 77.** Formarea și educația joacă un rol vital în asigurarea faptului că toți membrii unei firme, profesioniștii contabili și ceilalți angajați, indiferent de liniile de servicii, înțeleg importanța eticii și aplică standardele și politicile referitoare la etică ale firmei în mod eficient în activitățile lor profesionale.
- 78.** Sunt necesare o educație și o formare solide și continue pentru a se asigura că angajații sunt tot timpul conștienți de standardele de etică și le respectă. Angajații trebuie să fie instruiți nu doar pentru a înțelege regulile referitoare la etică, ci și pentru a dezvolta raționamentul necesar pentru a identifica aspectele legate de etică în activitățile lor profesionale. De exemplu, personalului începător i se pot oferi oportunități de a-și dezvolta „mușchiul” etic și acesta poate fi ajutat să-și consolideze abilitățile de luare a deciziilor într-un mod etic în timp.

- 79.** Scopul unei firme în ceea ce privește formarea și educația trebuie să depășească dobândirea de cunoștințe despre standardele de etică sau despre modul de a trata anumite scenarii pentru a include asigurarea faptului că luarea în considerare a aspectelor etice este integrată în procesul decizional al profesioniștilor contabili și că personalul va aduce, de asemenea, etica în prim-planul procesului său decizional.
- 80.** Este important ca programele de educație și formare referitoare la etică să îi fie oferite personalului din toate domeniile serviciilor profesionale și ca astfel de programe să nu fie mai puțin exigente pentru cei care lucrează în domenii cu o supraveghere reglementată mai redusă, cum ar fi consultanța în materie de strategie. Este important ca toți angajații să aibă același nivel de apreciere a importanței eticii și a responsabilităților firmei în ceea ce privește interesul public, indiferent de afilierile și calificările lor profesionale.

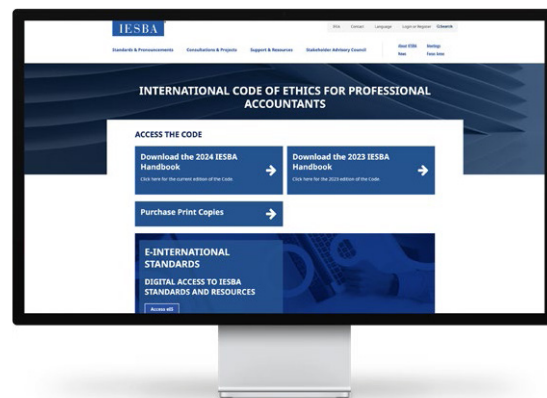
Caracteristicile comune ale unei firme cu valori etice

- 81.** În luarea în considerare a conducerii etice și a unui cadru general privind guvernanța care va determina o cultură și un comportament etice puternice în cadrul unei firme, FCGWG a identificat câteva caracteristici comune ale modului în care ar arăta o firmă atunci când funcționează într-un astfel de mediu etic:
- Conducerea superioară se angajează să prioritizeze etica, încrederea și interesul public, lucru demonstrat prin strategiile, acțiunile și deciziile sale. O astfel de conducere se angajează, de asemenea, să monitorizeze, să evalueze și să îmbunătățească în mod continuu cultura și performanța în materie de etică ale firmei.
 - Noii parteneri și membri ai conducerii superioare sunt capabili să-și demonstreze angajamentul față de valorile etice ale firmei și au un istoric de performanță etică puternică.
 - Un angajament puternic față de comportamentul etic și față de a acționa în interesul public, lucru demonstrat, de asemenea, de parteneri și de personalul de la toate nivelurile firmei.
 - Mecanismele, politicile și procedurile aplicabile la nivelul întregii firme din cadrul său general de guvernanță amplu încorporează valori etice puternice.
 - Evaluarea performanței personalului la toate nivelurile include parametri de performanță etică.
 - Nerespectarea standardelor de etică este detectată din timp și tratată prompt și adecvat într-un mod transparent, demonstrând angajamentul firmei față de valorile etice.
 - Partenerii și personalul înțeleg bine codul etic relevant și au o gândire etică ce ține seama de considerentele etice în întregul lor proces decizional.
 - Partenerii și personalul nu se tem să raporteze comportamentul lipsit de etică și nici să conteste opiniile și ideile celorlalți.
 - Compania este transparentă în ceea ce privește performanța sa etică și are discuții deschise cu organismele de reglementare cu privire la tratarea aspectelor etice. Aceasta este, de asemenea, deschisă la informații din partea persoanelor independente care pot oferi consiliere obiectivă cu privire la aspectele strategice din perspectiva eticii și a interesului public.
- 82.** FCGWG preconizează că aceste caracteristici și aspectele conexe vor fi explorate în cursul consultărilor ulterioare întreprinse în vederea elaborării standardelor și materialelor fără valoare de normă prevăzute în recomandările FCGWG din [Secțiunea V](#) de mai jos.

Rolul Codului IESBA

83. Natura dinamică și complexă a mediului de afaceri prezintă provocări semnificative în ce privește elaborarea de legi și reglementări eficiente pentru cadrele generale și structurile referitoare la guvernanță. Într-un astfel de mediu este posibil ca reglementările rigide și abordările bazate pe reguli să nu trateze toate nuanțele și circumstanțele specifice întâlnite în practică, necesitând o abordare mai adaptabilă.

84. Pe baza informării de către FCGWG a părților interesate¹⁵ și a reflecției și evaluării întreprinse, FCGWG a ajuns la concluzia că o abordare principală le-ar putea oferi firmelor flexibilitatea necesară. În plus, o abordare principală ar evita mentalitatea și practica de tip „căsuțe de bifat” pe care le poate declanșa o abordare bazată pe reguli, conducând mai degrabă la o conformitate superficială și formală decât la un angajament autentic față de standardele de etică.



85. FCGWG consideră că, deși nu ar fi adecvat ca un astfel de Cod să trateze aspectele legate de structura juridică a firmelor sau să încerce să prescrie serviciile pe care acestea trebuie sau nu trebuie să le furnizeze, Codul ar putea fi o platformă pentru a stabili o bază globală care stabilește un cadru general privind cultura și guvernanța care să fie aplicat de firmele și rețelele din toate jurisdicțiile pentru a aborda aspectele de interes public evidențiate mai sus și pentru a ajuta firmele să dezvolte culturi etice care vor conduce la un comportament etic. Întrucât un astfel de cadru general ar fi bazat pe principii, acesta ar avea flexibilitatea necesară pentru a le permite organismelor de reglementare, NSS-urilor sau organismelor locale relevante să dezvolte domeniile pe care le consideră adecvate. După cum s-a subliniat în paragraful 27 de mai sus și în [Anexa 3](#), Codul existent evidențiază deja impactul culturii etice a unei firme sau a unei organizații angajatoare a unui profesionist contabil în ceea ce privește comportamentul etic și rolul esențial al conducerii superioare în promovarea și conducerea unei culturi bazate pe etică în cadrul firmelor. Cu toate acestea, FCGWG a identificat mai multe zone în care Codul ar putea fi consolidat:

- Prevederile relevante pentru cultura și guvernanța firmei au fost adăugate în cadrul a diferite proiecte și se află în diferite părți ale Codului. Acest lucru poate face dificil pentru utilizatori să obțină o viziune holistică a modului în care Codul tratează aceste aspecte. Ar fi mai convenabil să existe în Cod o secțiune care să trateze aspectele legate de cultura și guvernanța firmelor.
- Deși Secțiunea 120 menționează unii dintre factorii care influențează cultura firmei, cum ar fi conducerea, educația și formarea, precum și politicile privind raportarea comportamentului ilegal sau lipsit de etică real sau suspectat, inclusiv raportarea neregulilor, aceasta nu oferă îndrumări suplimentare. De asemenea, acești factori nu acoperă toate elementele privind cultura și guvernanța identificate în timpul colectării de informații de către FCGWG, cum ar fi conducerea, răspunderea, recompensele și recunoașterea.
- Codul nu oferă suficiente îndrumări cu privire la anumite domenii în care poate fi justificat mai mult sprijin. De exemplu:
 - Prevederea existentă privind conducerea este scurtă dată fiind importanța conducerii în influențarea culturii etice.
 - Politicile privind raportarea comportamentului ilegal sau lipsit de etică, inclusiv raportarea neregulilor, pot fi extinse pentru a acoperi alte aspecte ale unei culturi a discuțiilor deschise și a contestării.
 - Codul IESBA ar putea sublinia necesitatea ca firmele să includă performanța etică drept parte a procesului lor de management al performanței.

86. De asemenea, este important ca IESBA să se coordoneze îndeaproape cu IAASB pentru a se asigura că orice standarde sau prevederi noi din Cod care se aplică la nivelul întregii firme și al tuturor liniilor de servicii completează dispozițiile stabilite în ISQM 1 ca firmele să elaboreze, să implementeze și să folosească un SOQM pentru auditurile sau revizuirile situațiilor financiare sau pentru alte misiuni de asigurare ori servicii conexe.

¹⁵ SAC, NSS

Ecosistemul

- 87.** Promovarea comportamentului etic în firme nu are loc într-un vid. În timp ce firmele joacă un rol-cheie și au responsabilitatea finală pentru cultura lor etică, există și alte organisme ale căror roluri și responsabilități afectează modul în care firmele își dezvoltă cultura etică. Prin urmare, toți actorii relevanți din ecosistem trebuie să interacționeze în mod adecvat pentru a crea un comportament etic în cadrul firmelor.

Investițiile externe în firmele de contabilitate

- 88.** Implicarea firmelor cu capital privat este o evoluție recentă importantă în cadrul profesiei contabile. Un model tipic de afacere cu capital privat implică restructurarea, extinderea sau creșterea valorii unei entități înainte de a ieși în cele din urmă printr-o vânzare sau printr-o ofertă publică. Investițiile cu capital privat au potențialul de a avea un impact semnificativ asupra culturii și guvernantei etice ale firmelor implicate, unele dintre acestea, cum ar fi companiile și investitorii, fiind beneficiarii finali ai unei astfel de îmbunătățiri.

- 89.** În urma analizei informațiilor primite, FCGWG a ajuns la următoarele concluzii:

- Codul și codurile etice locale li se aplică profesioniștilor contabili, firmelor și rețelelor indiferent de structurile de proprietate.
- IESBA trebuie să monitorizeze această tendință, inclusiv orice evoluții în materie de reglementare.
- Ar fi prematur să se tragă concluzii cu privire la implicațiile investițiilor externe în condițiile în care structurile pentru realizarea acestor investiții rămân incerte.
- Propunerile privind tratarea implicațiilor investițiilor externe ar putea distra atenția de la obiectivele noului proiect de normalizare recomandat de FCGWG ([Secțiunea V](#)).



- 90.** FCGWG recunoaște, de asemenea, că nu este de competența IESBA să ofere o perspectivă cu privire la ce structură juridică sau de proprietate este cea mai potrivită pentru firme și nici să evalueze meritele unei anumite structuri. Cu toate acestea, el recunoaște că influența structurilor de proprietate, inclusiv a investițiilor cu capital extern, poate avea impact asupra culturii firmei. În urma deliberărilor din cadrul ședinței sale din septembrie 2024, IESBA a convenit că forul său denumit [Comitetul pentru aspecte emergente și informare \(EIOC\)](#) va efectua cercetări suplimentare pentru a înțelege mai bine implicațiile sale mai ample în vederea publicării materialelor personalului IESBA în prima jumătate a anului 2025.

- 91.** Cu toate acestea, rezultatele proiectului FCG propus ar fi aplicabile în cazul tuturor firmelor indiferent dacă există sau nu investiții cu capital privat în firmă.



V. RECOMANDĂRILE GRUPULUI DE LUCRU

92. FCGWG recomandă elaborarea unei declarații de sinteză însoțitoare care să fie publicată împreună cu raportul final în T1 din 2025.

93. FCGWG recomandă începerea unui proiect cu două fluxuri de lucru în 2025:

- Elaborarea unui nou standard pentru a stabili un cadru general privind cultura și governanța firmelor care să înglobeze valorile etice și să stabilească o cultură etică puternică. Noul standard va fi bazat pe principii, adaptabil și aplicabil pentru toate liniile de servicii ale firmei.
- Elaborarea de materiale fără valoare de normă care acoperă subiecte-cheie care vor completa activitatea fluxului de lucru privind normalizarea.

Proiect de normalizare

94. FCGWG recomandă ca IESBA să întreprindă un proiect de normalizare pentru a elabora un nou standard care să promoveze stabilirea culturii etice în cadrul firmelor prin dezvoltarea unei conduceri etice puternice și a unui cadru general privind cultura și governanța solid care să înglobeze valori etice puternice.

95. Luând în considerare aspectele de interes public evidențiate în [Secțiunea IV](#), proiectul trebuie să vizeze atingerea obiectivului de a dezvolta un cadru general privind cultura și governanța firmelor care promovează, sprijină și consolidează un standard ridicat în ceea ce privește comportamentul etic în toate serviciile unei firme, ajutând astfel firma să-și creeze o reputație de firmă extrem de etică, să atenueze riscurile comportamentului lipsit de etică și să consolideze încrederea publicului în toate serviciile sale.

96. Pentru a atinge acest obiectiv, proiectul va stabili o bază globală pentru modul în care firmele trebuie să dezvolte un cadru general privind cultura și governanța, care să acopere conducerea, supravegherea, governanța și alte mecanisme care încorporează valorile etice. Aceste prevederi vor lua în considerare aspectele și considerentele referitoare la etică evidențiate în prezentul Raport, tratând importanța:

- (a) Liderilor dedicați și responsabili pentru promovarea și monitorizarea valorilor și comportamentului etice în cadrul firmei.
- (b) Unui cadru general privind governanța la nivelul întregii firme care sprijină și promovează comportamentul etic ce include domeniile prevăzute la literalele (c)-(i) de mai jos.
- (c) Unui mecanism privind răspunderea care este încorporat în întreaga firmă și este aplicabil în cazul tuturor partenerilor și întregului personal.
- (d) Informațiilor primite de la persoane independente (cum ar fi administratorii neexecutivi independenți) care promovează angajamentul firmei față de valorile sale etice și responsabilitatea acestora de a acționa în interesul public.
- (e) Managementului performanței care stimulează comportamentul etic, inclusiv recompensele și recunoașterea.
- (f) Transparenței față de organismele de reglementare și alte părți interesate, inclusiv publicul, cu privire la performanța etică.

- (g) Promovării și facilitării unei culturi a discuțiilor deschise și a contestării.
- (h) Programelor de educație și formare care evidențiază importanța comportamentului etic.
- (i) Mecanismelor de monitorizare și îmbunătățire ale performanței etice a unei firme.

97. Noul standard trebuie:

- Să fie bazat pe principii.
- Să se aplice în cazul conducerii, altor parteneri și personalului firmei, precum și al tuturor liniilor de servicii ale firmei.
- Să fie adaptabil pentru a se potrivi diferitelor dimensiuni ale firmelor, de la practicile mici la firmele mari cu rețele globale. De exemplu, se poate analiza dacă trebuie să existe un prag de dimensiune pentru utilizarea administratorilor neexecutivi independenți.

98. În ceea ce privește prezentarea prevederilor FCG:

- FCGWG a luat în considerare o serie de opțiuni posibile pentru locul în care vor apărea prevederile FCG, inclusiv Partea 3 a Codului sau o nouă parte care ar putea fi adăugată Codului, pentru a fi analizate suplimentar de către echipa care se ocupă de proiect.
- Cu toate acestea, recunoscând că forma lor finală va influența locul în care vor fi adăugate noile dispoziții, FCGWG a ajuns la concluzia că ar fi prematur să fie exprimată o opinie cu privire la modul în care dispozițiile propuse trebuie prezentate și locul în care acestea trebuie adăugate.

99. Pentru a indica modul în care echipa care se ocupă de proiect ar putea implementa abordarea recomandată de FCGWG, FCGWG a elaborat patru exemple ilustrative de dispoziții posibile și a identificat materialele de aplicare care ar putea sprijini aceste dispoziții¹⁶ (a se vedea [Anexa 9](#)).

Materiale fără valoare de normă (NAM-uri)

100. FCGWG recomandă elaborarea unei serii de materiale fără valoare de normă pentru a ajuta firmele să implementeze cadrul general privind cultura și guvernanta necesar și mecanismele conexe care promovează o cultură și valori etice puternice. Aceste materiale îndrumătoare vor completa proiectul de normalizare și pot avea diferite formate, cum ar fi cărți albe, documente pe tema curentelor de opinie și declarații privind politicile. IESBA poate colabora, de asemenea, cu alte părți interesate cum ar fi NSS pentru a elabora aceste materiale.

101. La momentul întocmirii acestui raport, FCGWG a identificat următoarele subiecte posibile pentru NAM:

- (a) **Importanța culturii etice în determinarea comportamentului**
NAM pe această temă va sublinia importanța culturii etice în determinarea comportamentului etic în cadrul firmelor. Acesta va trata factorii-cheie identificați în prezentul raport care contribuie la o cultură etică puternică în întreaga firmă, cum ar fi angajamentul, transparența și răspunderea conducerii, și va extinde modul în care acești factori pot fi încorporați în structura și operațiunile unei firme.
- (b) **Caracteristicile comune ale unei firme cu valori etice**
Acest subiect se va baza pe opinia FCGWG cu privire la caracteristicile comune ale unei firme cu valori etice evidențiate în prezentul raport și va dezvolta în continuare aceste caracteristici care le sunt comune tuturor firmelor indiferent de tipurile de servicii prestate sau de jurisdicții.
- (c) **Contribuțiile părților interesate din cadrul ecosistemului la promovarea comportamentului etic**
Subiectul va trata rolul diferitelor părți interesate cheie din cadrul ecosistemului – cum ar fi organismele de reglementare, investitorii, TCWG și PAO-urile – în promovarea comportamentului etic în cadrul firmelor. Acest NAM va sublinia importanța unei interacțiuni adecvate între aceste părți interesate și cu firmele pentru a asigura o abordare cuprinzătoare a eticii. Individual și colectiv, aceste părți interesate joacă un rol crucial în ce privește stabilirea așteptărilor, oferirea de îndrumări și, în anumite circumstanțe, asigurarea supravegherii și respectării reglementărilor, după caz.

¹⁶ Este important să subliniem că acestea sunt doar în scopuri ilustrative.

- 102.** În cursul acestui nou flux de lucru și al proiectului de normalizare, IESBA poate identifica și alte subiecte care trebuie incluse ca materiale fără valoare de normă.

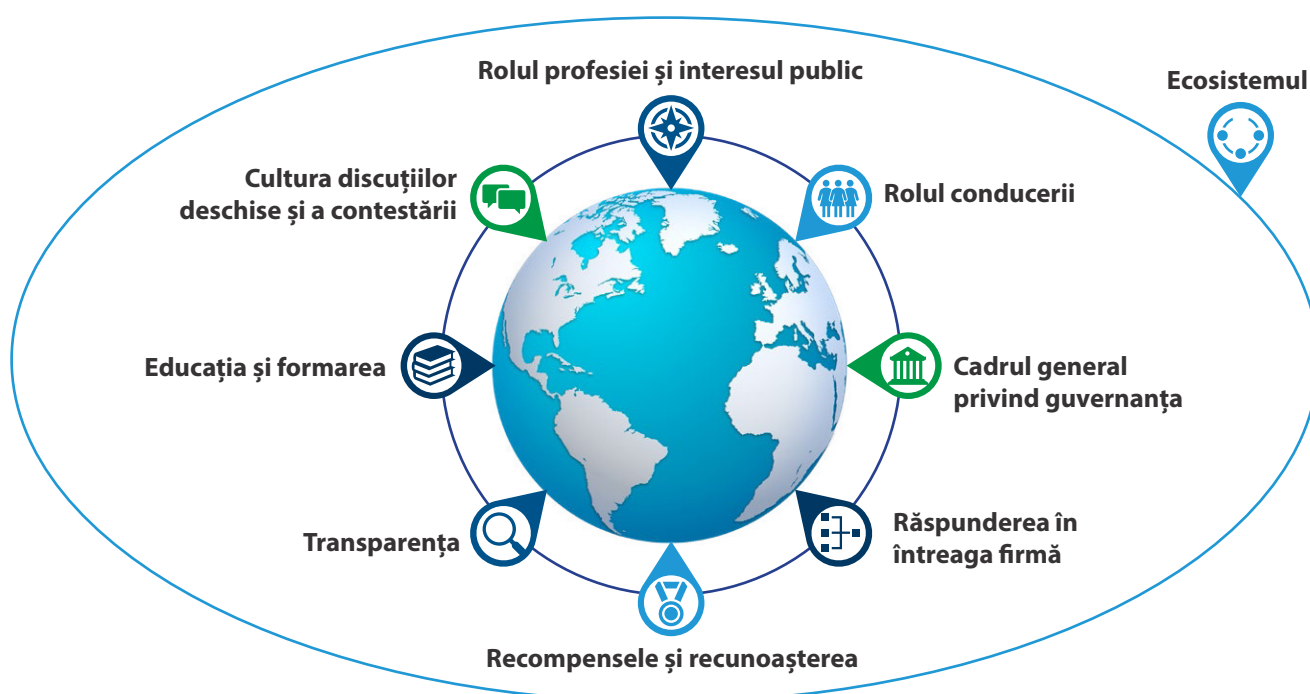
Calea de urmat

- 103.** Sub rezerva aprobării de către IESBA a recomandărilor prezentate mai sus, FCGWG propune ca cele două fluxuri de lucru să se desfășoare în conformitate cu propunerea de proiect a FCGWG.
- 104.** Ca parte a propunerii de proiect, FCGWG recomandă ca în T1 și T2 din 2025 să aibă loc o consultare publică în persoană sau o masă rotundă globală. Dialogurile cu părțile interesate vor contribui la informarea ambelor fluxuri de lucru și vor oferi feedback important cu privire la diverse aspecte, cum ar fi subiectele suplimentare care urmează să fie tratate în materialele fără valoare de normă, aria de acoperire și aplicabilitatea propuse ale noilor standarde, precum și feedbackul cu privire la orice proiecte preliminare sau ilustrative.
- 105.** FCGWG subliniază, de asemenea, importanța colaborării cu IAASB pentru a se asigura că noul standard privind cultura și guvernanta firmelor se aliniază la și este interoperabil cu principiile din ISQM 1.

ANEXA 1

Rezumatul feedbackului din cadrul activității de informare a părților interesate

1. Grupul de lucru privind cultura și guvernanta firmelor (FCGWG) a desfășurat un program de informare amplu pe parcursul anului 2024 ca parte a colectării sale de informații (a se vedea Anexa 7 pentru o listă a părților interesate). În continuare este prezentat un rezumat al principalelor comentarii și opinii ale părților interesate, împărțite după următoarele teme-cheie:



Rolul profesiei și interesul public

2. Părțile interesate recunosc îndeobște că firmele și profesioniștii contabili au responsabilitatea de a acționa în interesul public și de a menține încrederea publică.¹⁷ Acționarea în interesul public este esențială pentru profesioniștii contabili deoarece activitatea lor poate avea impact asupra profesiei, a investitorilor și utilizatorilor informațiilor financiare și nefinanciare, a piețelor de capital și a publicului în general. Profesioniștii contabili trebuie să adere la cele mai înalte standarde de etică pentru a asigura credibilitatea raționamentelor lor și pentru a construi încrederea în fiabilitatea și calitatea serviciilor și produselor lor.¹⁸
3. Părțile interesate au subliniat provocările cu care s-ar putea confrunta firmele în îndeplinirea acestei responsabilități cu privire la interesul public. Deși se așteaptă ca profesioniștii contabili să ia în considerare nevoile și interesele clienților lor, aceștia trebuie totodată să deservească interesul public mai larg, ceea ce poate crea tensiune și poate conduce la dileme de ordin etic.

¹⁷ Punctul 100.1 din Codul IESBA prevede că un semn distinctiv al profesiei contabile este acceptarea responsabilității de a acționa în interesul public. În afară de Cod, alte organisme de normalizare și de reglementare notabile cum ar fi Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) din SUA, European Federation of Accountants and Auditors (EFAA), UK FRC, Conferința Națiunilor Unite pentru Comerț și Dezvoltare (UNCTAD), Banca Mondială, Consiliul Internațional pentru Raportare Integrată (IIRC) oferă în mod colectiv o perspectivă largă asupra rolului profesiei contabile în deservirea interesului public, punând accentul pe conduita etică, transparență și responsabilitate.

¹⁸ <https://www.sec.gov/newsroom/speeches-statements/munter-20220608>



4. Părțile interesate au subliniat echilibrul delicat pe care firmele trebuie să îl găsească între urmărirea creșterii veniturilor și îndeplinirea responsabilităților lor privind interesul public.¹⁹ În mod inevitabil, firmele trebuie să facă investiții în tehnologie și oameni pentru a-și îndeplini obligațiile și să rămână profitabile pentru a-și asigura sustenabilitatea pe termen lung. Cu toate acestea, astfel de presiuni comerciale nu trebuie să compromită acționarea în interesul public în ceea ce privește prestarea de servicii profesionale, deoarece erorile de etică pot avea consecințe semnificative și pot eroda încrederea publică. Discuțiile au indicat că dilemele de ordin etic apar adesea din presiunea de a atinge indicatorii-cheie de performanță (KPI).²⁰ Aceste presiuni pot duce la compromiterea standardelor de etică pentru a îndeplini obiectivele financiare sau operaționale stabilite de conducerea superioară. Urmărirea indicatorilor-cheie de performanță asociați cu veniturile sau profiturile în detrimentul aderării la principiile etice poate determina o cultură în care activitatea care nu corespunde standardelor sau comportamentul lipsit de etică devine ceva normal, afectând în cele din urmă reputația firmei și a profesiei și interesul public mai larg.²¹

Rolul conducerii



5. Părțile interesate au fost de acord în general că persoanele din conducere joacă un rol esențial în promovarea unei culturi etice în cadrul unei firme, alinierea comportamentului la angajamentele etice și stabilirea tonului general pentru conduita din cadrul întregii firme.²² Acest concept, adesea denumit „tonul la vârf”,²³ subliniază responsabilitatea imensă pe care o au liderii în modelarea și menținerea unei culturi etice. Aceștia nu doar că trebuie să menționeze explicit importanța comportamentului etic, dar trebuie și să conducă prin puterea exemplului, exemplificând aceste valori prin acțiunile și deciziile lor.²⁴
6. Liderii trebuie să demonstreze în mod constant o conduită etică, să construiască încrederea și să promoveze o cultură etică, respectând în același timp obligațiile privind etica fără a aduce atingere presiunilor externe cu care se pot confrunta. FCGWG a auzit că o provocare semnificativă apare atunci când membrii conducerii superioare se concentrează excesiv pe performanța financiară, ceea ce poate compromite standardele de etică. Mai multe părți interesate au subliniat faptul că stimulentele bazate pe venituri pot determina un comportament inadecvat, ilustrând conflictul dintre obiectivele financiare și angajamentele etice.²⁵
7. Părțile interesate²⁶ au fost de acord că liderii firmelor poartă o responsabilitate semnificativă pentru menținerea standardelor de etică și că trebuie să existe o răspundere clară a conducerii.
8. Liderii trebuie să se angajeze la o comunicare clară și onestă, nu doar în cadrul firmei lor, ci și în conducerea globală și în firmele din rețea. Partenerii de conducere locali trebuie să își asume răspunderea față de conducerea globală pentru a asigura guvernanta eficientă a unei rețele globale. Acești lideri locali joacă un rol esențial în implementarea politicilor și practicilor privind etica globale ale firmei în țările sau regiunile lor. Răspunderea lor față de conducerea globală asigură alinierea practicilor locale la politicile și practicile privind etica globale ale firmei, creând o cultură organizațională coerentă în care comportamentul etic este prioritarizat și consolidat în mod constant la toate nivelurile.²⁷
9. Reprezentanții firmelor mai mari i-au explicat FCGWG că liderii lor, fie la nivel global, fie la nivel local, sunt obligați să acorde prioritate valorilor etice față de rezultatele financiare pe termen scurt, consolidate prin raportarea transparentă a stimulentei și a parametrilor privind performanța. Prin comunicarea clară a criteriilor pentru succes și a recompenselor asociate cu comportamentul etic, reprezentanții firmelor au subliniat faptul că membrii conducerii superioare din cadrul firmelor lor demonstrează că doar atingerea KPI financiară este insuficientă dacă nu sunt îndeplinite obiectivele referitoare la calitate și la etică. Această abordare are ca scop asigurarea faptului că angajamentul conducerii firmei față de standardele de etică este evident în fiecare decizie luată și în fiecare acțiune întreprinsă.

¹⁹ Organisme de reglementare, SAC, NSS, organizații profesionale de contabilitate (PAO)

²⁰ Organisme de reglementare, NSS, firme, PAO-uri

²¹ Raportul Switkowski (2023) (<https://www.pwc.com.au/about-us/commitments-to-change/independent-review-of-governance-culture-and-accountability-at-pwc-australia.pdf>)

²² Organisme de reglementare, SAC, NSS, firme, PAO-uri, persoane responsabile cu guvernanta

²³ „Tonul la vârf” este un termen care își are originea în domeniul contabilității și este folosit pentru a descrie climatul etic general al unei organizații, așa cum a fost stabilit de consiliul său de administrație, de comitetul de audit și de conducerea superioară. Experții în etica afacerilor consideră că un ton la vârf bun ajută la prevenirea fraudelor și a altor practici lipsite de etică. (Pickerd et al., 2015)

²⁴ Legea Sarbanes-Oxley (SOX) (2002) subliniază importanța „tonului la vârf” ca fiind o componentă esențială a guvernantei corporative eficiente și a mediilor de control intern.

²⁵ Organisme de reglementare, SAC, NSS, firme, PAO-uri

²⁶ Organisme de reglementare, SAC, NSS, firme, PAO-uri, persoane responsabile cu guvernanta

²⁷ Studiul realizat de Treviño et al. (2006), „Behavioral Ethics in Organizations: A Review”, discută despre procesul decizional etic ca fiind un proces complex influențat de factori individuali și organizaționali. Acesta subliniază rolul conștientizării implicațiilor morale, în care recunoașterea unui aspect etic este primul pas. Procesul decizional implică evaluarea aspectelor etice ale diferitelor opțiuni, luând în considerare valorile personale, influențele cognitive și contextul organizațional. Studiul subliniază importanța conducerii etice în îndrumarea angajaților spre luarea unor decizii etice.



Cadrul general privind guvernanța

10. Toate grupurile de părți interesate au recunoscut, în general, că un cadru general privind guvernanța solid este esențial pentru menținerea standardelor de etică. Unele părți interesate au subliniat relația dintre conducere și cadrul general privind guvernanța, ambele fiind necesare pentru crearea unei culturi etice la nivel de firmă. Cadrele generale privind guvernanța solide sunt esențiale în crearea unei culturi a conformității etice prin stabilirea unor structuri, sisteme și procese care să susțină standardele de etică chiar și atunci când există o anumită presiune. Astfel de cadre generale asigură faptul că argumentele etice sunt încorporate în procesele decizionale și că liderii sunt trași la răspundere pentru acțiunile lor.
11. O parte interesată a folosit termenul „firme de importanță sistemică” pentru a desemna firmele care au atins o anumită dimensiune cu „efecte la nivel de industrie și economie într-o jurisdicție locală”, ceea ce are ca rezultat o cerere mai mare din partea publicului pentru transparență și răspunderea publică exercitată asupra lor.²⁸ În acest sens, unele părți interesate²⁹ au sugerat că dispozițiile privind raportarea, responsabilitatea și alte dispoziții privind guvernanța ale parteneriatelor pot fi mai puțin stricte decât cele pentru companiile publice.³⁰

Administratorii neexecutivi independenți

12. Părțile interesate au subliniat faptul că în anumite jurisdicții guvernanța firmelor a fost consolidată prin introducerea administratorilor neexecutivi independenți (INE).³¹
13. Administratorii neexecutivi independenți oferă informații independente pentru procesul decizional al unei firme prin prisma interesului public. Aceștia oferă, de obicei, sfaturi cu privire la supravegherea de către o firmă a aspectelor esențiale privind strategia și politicile cum ar fi numirea șefului liniilor de servicii. Cu toate acestea, rolurile lor pot varia de la o firmă la alta în funcție de structura de guvernanță și de dimensiunea firmei.
14. Codul de guvernanță al firmelor de audit al Consiliului de Raportare Financiară din Marea Britanie (UK FRC) (aprilie 2022) (UK AFGC, Codul din Marea Britanie) impune numirea administratorilor neexecutivi independenți în structura de guvernanță a unei firme. Discuțiile cu părțile interesate³² din Marea Britanie sugerează faptul că procesul de selecție pentru administratorii neexecutivi independenți este riguros, acordându-se prioritate candidaților care demonstrează un angajament puternic față de interesul public, standardele de etică, absența conflictelor de interese și excelență în guvernanță. Administratorii neexecutivi independenți numiți în Marea Britanie au întâlniri regulate cu personalul UK FRC pentru a discuta aspectele de interes public, riscurile emergente și strategiile de îmbunătățire a practicilor de guvernanță în cadrul firmelor.
15. În Japonia, firmele au adoptat, de asemenea, protocoale stricte pentru a se asigura că administratorii neexecutivi independenți sunt implicați în procesele decizionale esențiale, inclusiv întâlniri regulate în care administratorii neexecutivi independenți oferă evaluări independente ale strategiilor de afaceri propuse și se asigură că toate deciziile sunt luate cu un grad ridicat de transparență și răspundere. În Germania, firmele au beneficiat de competența administratorilor neexecutivi independenți în ciuda faptului că aceasta nu este o dispoziție obligatorie și că acestea își evaluează practicile privind guvernanța în raport cu standardele internaționale.³³
16. Ca parte a eforturilor sale de informare, FCGWG a aflat că unele firme au numit administratori neexecutivi independenți în diferite jurisdicții, chiar dacă astfel de numiri nu sunt impuse în mod explicit de codurile de guvernanță, de legi sau de reglementări.³⁴

²⁸ Jeremy Hirschhorn (al doilea comisar, Grupul de relații cu clienții din cadrul Administrației fiscale din Australia) a declarat: „Odată ce o firmă ajunge la o anumită dimensiune, aceasta schimbă în mod fundamental modul în care trebuie să se perceapă pe sine și, într-adevăr, modul în care societatea o va percepe. Părerea noastră despre „importanța sistemică” este că aceasta se referă la o firmă care are efecte la nivel de industrie sau de economie într-o jurisdicție locală. Desigur, spunem că odată ce ajungi la această dimensiune, interesul public este mult mai important deoarece poți schimba modul în care funcționează lucrurile în societatea ta. Importanța sistemică aduce o nevoie mai mare de transparență și răspundere publică, iar atunci când ne uităm la marile firme din Australia, le vedem ca fiind importante din punct de vedere sistemic pe patru piețe diferite: auditurile situațiilor financiare, consilierea fiscală pentru piețele mari, consultanța în sectorul privat și consultanța guvernamentală. Desigur, este posibil ca acest lucru să nu se întâmple în toate jurisdicțiile” (17 aprilie 2024) (<https://www.linkedin.com/pulse/firm-culture-governance-jeremy-hirschhorn-hs9lc>).

²⁹ NSS, investitori

³⁰ Trezoreria Australiană a emis un [document](#) consultativ în mai 2024. În acest document sunt tratate aspecte legate de caracterul adecvat al dispozițiilor privind guvernanța prescrise pentru parteneriatele mari, de lipsa dispozițiilor privind transparența impuse pentru parteneriate și de potențialul unor mecanisme inadecvate privind responsabilitatea în cadrul parteneriatelor semnificative din punct de vedere economic. Acesta solicită feedback cu privire la măsura în care cadrul general de reglementare actual din Australia protejează suficient interesele părților interesate și menține standarde de guvernanță adecvate în cadrul marilor parteneriate contabile.

³¹ În Marea Britanie și Japonia există coduri de guvernanță a firmelor de audit care prevăd responsabilitățile administratorilor neexecutivi independenți (INE) și ale auditorilor neexecutivi (ANE) din firme.

³² Organisme de reglementare, administratori neexecutivi independenți

³³ Conform [Codului de guvernanță corporativă german Kodex 2022](#), companiile cotate la bursă trebuie să aibă membri independenți în consiliul de supraveghere. În prezent nu există nicio reglementare care să oblige firmele să numească administratori neexecutivi independenți.

³⁴ De exemplu, [PwC](#) și [KPMG](#) din Australia au anunțat numirea unor noi administratori independenți în consiliile lor.

Rețelele

17. Pe măsură ce rețelele firmelor se extind din punct de vedere geografic, acestea se confruntă cu diverse norme și practici culturale, ceea ce poate complica eforturile de a menține standarde de etică ce sunt consecvente în rețelele lor.³⁵ Acest lucru necesită o delimitare clară a responsabilităților în cadrul firmelor, asigurându-se că există o linie de responsabilitate clară pentru supravegherea și aplicarea comportamentului etic în cadrul firmei și al rețelei sale.³⁶ Mecanismele de responsabilizare a conducerii globale și locale pentru eșecurile rețelei sunt esențiale pentru menținerea consecvenței și a integrității în cadrul operațiunilor globale.
18. Creșterea firmelor multidisciplinare,³⁷ care funcționează adesea ca rețele și afiliați, generează, de asemenea, preocupări cu privire la caracterul adecvat al sancțiunilor pentru încălcările conduitei etice.³⁸ Unele părți interesate au solicitat mecanisme de responsabilizare în cadrul acestor rețele pentru a se asigura conformitatea cu standardele profesionale și de etică.
19. Reprezentanții firmelor și PAO-urilor au evidențiat o serie de provocări legate de punerea în aplicare a unei linii de bază globale privind cultura etică (un set uniform de standarde și practici etice în toate firmele din rețea) precum nealinierea culturală, aplicarea inconsecventă și rezistența din cauza normelor și reglementărilor locale diferite. Aceste aspecte subliniază complexitatea menținerii unor standarde de etică uniforme în cadrul unei rețele globale de firme, în care erorile de etică ale oricărei firme membre pot avea un impact negativ asupra firmei globale.

Alte elemente

20. Părțile interesate au identificat, de asemenea, alte elemente ale cadrului general de guvernare care pot avea impact asupra culturii unei firme (a se vedea discuția de mai jos).

Răspunderea în întreaga firmă

21. Părțile interesate au subliniat faptul că răspunderea trebuie să se extindă dincolo de conducere pentru a-i include pe toți partenerii și întregul personal din cadrul firmei. Răspunderea trebuie să fie învățată încă de la nivelul cel mai de jos astfel încât toți angajații să înțeleagă ce înseamnă aceasta. Răspunderea la nivelul întregii firme este esențială deoarece asigură consecvența în ce privește respectarea standardelor de etică. Atunci când răspunderea este extinsă la fiecare membru al personalului, aceasta promovează, de asemenea, responsabilitatea comună – clarificând faptul că acțiunile fiecărei persoane contează și contribuie la statutul etic al firmei.
22. Mecanismele precum revizuirile periodice ale performanței, procesele de monitorizare și raportarea cuprinzătoare a conformității joacă un rol esențial în acest proces. Aceste instrumente asigură faptul că acțiunile angajaților sunt monitorizate și evaluate în raport cu standardele de etică, oferind posibilitatea de a trata din timp orice abatere. Prin tragerea la răspundere a tuturor angajaților, firmele promovează un mediu de lucru mai transparent și mai etic, reducând riscul de abateri și asigurându-se că toată lumea respectă valorile firmei.



Recompensele și recunoașterea

23. Părțile interesate³⁹ au subliniat rolul semnificativ al recompenselor și al recunoașterii în determinarea comportamentului în cadrul firmelor și importanța alinierii stimulentei la comportamentul etic în promovarea unei culturi etice. Această aliniere îi motivează pe angajați, confirmând că evaluările privind performanța și recompensele reflectă angajamentul firmei față de etică și integritate. Atunci când angajații văd că faptul de a avea un comportament etic este recunoscut și recompensat, este mai probabil ca aceștia să acorde prioritate considerentelor de ordin etic în activitatea lor. Prin alinierea stimulentei, recompenselor și recunoașterii la comportamentul etic, firmele pot crea un mediu în care angajații sunt determinați să acționeze în mod etic.



³⁵ Jeremy Hirschhorn (17 aprilie 2024) (<https://www.linkedin.com/pulse/firm-culture-governance-jeremy-hirschhorn-hs9lc>).

³⁶ Potrivit site-ului fiecărei firme, rețeaua de firme membre a Deloitte se întinde în peste 150 de țări și teritorii, a PwC în peste 151 de țări, firmele din KPMG își desfășoară activitatea în 143 de țări și teritorii, iar EY în peste 150 de țări.

³⁷ În ultimul deceniu, serviciile de consultanță ale firmelor de contabilitate au înregistrat o creștere exponențială, depășind semnificativ practicile de audit tradiționale ale acestora.

³⁸ Organisme de reglementare, firme, PAO-uri

³⁹ Organisme de reglementare, SAC, firme, PAO-uri

- 24.** Prin urmare, părțile interesate au exprimat necesitatea ca firmele să își proiecteze cu atenție structurile de stimulare, recunoscând că stimulentele slab concepute pot conduce la consecințe neintenționate.⁴⁰ O parte interesată a observat în special⁴¹ că deși există structuri de stimulare puternice pentru anumite comportamente, structurile de descurajare (sancțiunile sau consecințele negative) pentru comportamentul lipsit de etică sunt adesea slabe.
- 25.** Reprezentanții firmelor au declarat că evaluările performanței din firmele lor se bazează atât pe parametri calitativi, cât și cantitativi, respectarea politicilor privind etica fiind un criteriu esențial. Nerespectarea acestor standarde de etică determină evaluări negative ale performanței și are impact asupra recompenselor cum ar fi bonusurile. În timp ce KPI tradiționali se concentrează adesea în principal pe parametri financiari, este esențial să se construiască parametri nefinanțari care includ comportamentul etic. Aceasta înseamnă dezvoltarea de KPI care evaluează respectarea standardelor de etică, eficacitatea programelor de formare în materie de etică și cultura etică generală a firmei.⁴² Reprezentanții firmelor au subliniat constant că respectarea codului lor de conduită etică este la fel de importantă pentru toți angajații, indiferent de poziția lor în cadrul firmei – fie că sunt parteneri sau angajați. Acest lucru are ca scop asigurarea faptului că toate persoanele din cadrul unei firme sunt supuse aceluiași standarde înalte, promovând o abordare consecventă și unificată a procesului decizional etic și a conduitei etice.

Transparența

- 26.** Firmele sunt din ce în ce mai încurajate să pună în aplicare mecanisme de raportare transparentă pentru a le oferi părților interesate perspective clare cu privire la operațiunile lor și la performanța lor etică.⁴³ De exemplu, în Marea Britanie, UK AFGC impune rapoarte privind transparența pentru firmele de audit care auditează entități de interes public (PIE). Aceste rapoarte le oferă părților interesate, inclusiv investitorilor, organismelor de reglementare și publicului, informații despre guvernanta firmei de audit, controalele interne, măsurile de asigurare a calității și practicile privind independența. În mod similar, în Uniunea Europeană (UE)⁴⁴ și în Australia⁴⁵ există legislație care impune rapoarte privind transparența de la firmele de audit care auditează entități de interes public. În alte jurisdicții, cum ar fi Statele Unite și Singapore, unele firme publică rapoarte privind transparența în mod voluntar.
- 27.** Părțile interesate au împărtășit, de asemenea, faptul că transparența cu privire la erorile de etică și acțiunile corective sunt la fel de importante. A fi deschis cu privire la erorile de etică și la măsurile luate pentru a le trata arată un angajament față de responsabilitate și îmbunătățirea continuă, ajutând la construirea unei culturi în care se așteaptă un comportament etic, iar abaterile sunt tratate și corectate prompt. Conform unor părți interesate,⁴⁶ prezentările de informații detaliate despre modul în care firmele gestionează riscurile etice și asigură conformitatea cu standardele de etică ajută la menținerea standardelor de etică și a răspunderii și informează părțile interesate cu privire la angajamentul față de etică al unei firme.

Educația și formarea

- 28.** Un alt element important care ajută la însușirea unei culturi etice în cadrul firmelor este educația.⁴⁷ Educația și formarea continue în materie de etică și managementul calității sunt esențiale pentru menținerea unui nivel ridicat de conformitate cu standardele profesionale. Prin integrarea educației etice în programele de formare regulate, firmele se asigură că toți partenerii și întregul personal înțeleg și apreciază importanța comportamentului etic. Acest lucru devine și mai important având în vedere scandalurile recente legate de trișare din cadrul firmelor,⁴⁸ care le-au afectat grav reputația și încrederea. Aceste scandaluri evidențiază importanța conducerii firmei în prevenirea repetării unor astfel de incidente.⁴⁹ Unele părți interesate au sugerat, de asemenea, că fluctuația personalului impune o formare profesională continuă.

⁴⁰ În [raportul său](#), dr. Switkowski a spus că, deși personalul din cadrul PwC Australia a fost „inteligent, a avut performanțe ridicate... și a fost dedicat livrării de rezultate de calitate pentru clienții săi”, accentul pe profit al firmei a condus la dezvoltarea unei „părți eclipsate” care a cauzat un comportament disfuncțional în cadrul firmei. „În general, persoanele intervievate și grupurile țintă au raportat că discuțiile despre scop și valori au scăzut și sunt luate mai puțin în considerare în procesul decizional”, a afirmat acesta în raportul său. „Se spune că mentalitatea a fost de «creștere cu orice preț», cu accent pe «venituri, venituri, venituri»”.

⁴¹ Organism de reglementare

⁴² Organisme de reglementare, SAC, firme, PAO-uri

⁴³ Organisme de reglementare, SAC, firme

⁴⁴ Reglementările europene privind auditul statutar ([Articolul 13](#) din Regulamentul (UE) 537/2014)

⁴⁵ Secțiunea 332 din Corporations Act (<https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/audit-transparency-reports/>)

⁴⁶ SAC, TCWG

⁴⁷ Organisme de reglementare, CAS, NSS, firme, PAO-uri, persoane responsabile cu guvernanta

⁴⁸ Scandalurile legate de trișare au implicat grupul de firme Big Four și se întind între 2019 și 2024. A se consulta [Anexa 8](#).

⁴⁹ Raportul Consiliului Canadian privind Responsabilitatea Publică (CPAB) numit [Raport privind informațiile despre calitatea auditurilor: Rezultatele inspecțiilor interimare din 2022](#) subliniază importanța culturii firmei în asigurarea calității auditului. Acesta evidențiază două măsuri de aplicare majore legate de comportamentele inadecvate: împărtășirea de către personalul de audit a răspunsurilor la testele pentru formarea obligatorie și antedatarea semnăturilor de pe documentele de lucru. Raportul subliniază importanța conducerii în promovarea unei culturi corporative axate pe integritate.



- 29.** În timp ce firmele desfășoară formări în materie de etică regulate, este la fel de important ca acestea să se concentreze asupra modului în care sunt transmise aceste principii pentru a se asigura că ele rezonă cu partenerii și personalul de la toate nivelurile. Mediul de învățare joacă un rol esențial în acest proces. Personalul firmei trebuie să fie instruit nu doar pentru a înțelege regulile de etică, ci și pentru a-și dezvolta raționamentul cu scopul de a identifica aspectele legate de etică în activitatea lor de zi cu zi. Aceasta include oferirea personalului junior de oportunități de a-și dezvolta capacitatea etică și a-l ajuta să-și consolideze capacitățile decizionale etice în timp. Formarea trebuie să fie interactivă și reflexivă, încurajând personalul să se implice în scenarii din lumea reală în care pot apărea aspecte etice și permițându-i să învețe cum să se descurce eficient în astfel de situații.
- 30.** Creșterea serviciilor de consultanță în cadrul firmelor necesită un proces riguros pentru a se asigura că personalul este integrat în mod adecvat.⁵⁰ FCGWG a aflat că asigurarea faptului că persoanele care nu sunt profesioniști contabili aderă la aceleași standarde de etică la care aderă și profesioniștii contabili poate fi o provocare pentru unele firme multidisciplinare. Persoanele care nu sunt profesioniști contabili din diferite medii profesionale (de exemplu, inginerie sau IT) ar fi beneficiat de o pregătire profesională diferită în materie de etică și, spre deosebire de omologii lor profesioniști contabili, nu ar fi familiarizate cu Codul IESBA și cu standardele profesionale aplicabile. Prin urmare, este esențial ca firmele să se asigure că acești angajați primesc o instruire cuprinzătoare în materie de etică ce le permite nu doar să înțeleagă standardele, ci și să recunoască riscurile în materie de etică specifice rolurilor lor profesionale. Asigurarea unei culturi etice consecvente în toate liniile de servicii necesită eforturi continue de integrare a eticii în procesul de acceptare a personalului și dezvoltarea continuă a raționamentului etic al angajaților, indiferent de istoricul lor profesional sau de vechimea lor.
- 31.** Părțile interesate au subliniat necesitatea unor programe de educație și formare solide pentru a ține profesioniștii contabili la curent cu cele mai recente standarde de etică.⁵¹ Firmele își sporesc eforturile cu privire la educație, în special pentru acele părți ale firmei care nu sunt implicate în linia de activitate aferentă auditului.⁵² Părțile interesate au considerat că toți actorii din ecosistem⁵³ trebuie să transmită mesaje consecvente pentru a consolida mentalitatea etică dorită în întreaga profesie. Acest punct de vedere este evidențiat într-un studiu realizat de Low et al. (2008)⁵⁴, care a criticat caracterul inadecvat al actualului plan de studii universitar aferent educației etice. Aceștia pledează pentru o revizuire cuprinzătoare a educației contabile pentru a include o pregătire etică solidă,⁵⁵ subliniind necesitatea ca instituțiile de învățământ și organismele profesionale să colaboreze pentru a promova o cultură a eticii.

Cultura discuțiilor deschise și a contestării

- 32.** Toate părțile interesate au împărtășit opinia că menținerea unei culturi etice necesită promovarea unei culturi în care angajații să-și poată spune părerea și să-și exprime preocupările fără teama de represalii – o cultură a discuțiilor deschise și a contestării.⁵⁶ Angajații trebuie să se simtă în siguranță discutând și punând la îndoială practicile și deciziile în mod deschis. Această abordare promovează transparența și răspunderea, permițând abordarea aspectelor înainte ca acestea să escaladeze.
- 33.** [Analiza](#)⁵⁷ din Broderick (2023) a EY Oceania subliniază importanța construirii unei culturi în care angajații se simt confortabil în a-și exprima preocupările. Potrivit acestei analize, crearea unui astfel de mediu implică nu doar existența unor sisteme formale, ci și cultivarea unei atmosfere de respect și încredere reciprocă. Analiza a arătat că unii angajați⁵⁸ nu se simt în siguranță în a-și exprima îngrijorările din cauza temii de represalii sau de consecințe negative. Acest lucru subliniază necesitatea ca firmele să promoveze în mod activ o atmosferă în care dialogul deschis este încurajat și în care angajații se simt în siguranță în legătură cu capacitatea lor de a semnaliza problemele fără teama de rezultate negative.



⁵⁰ Firme

⁵¹ PAO-uri

⁵² Firme

⁵³ Alți actori din ecosistem, cum ar fi organismele de reglementare și PAO-urile.

⁵⁴ Low, M., Davey, H. & Hooper, K. (2008). „Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges”. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254.

⁵⁵ Low et al. (2008) au identificat cinci factori esențiali care influențează scandalurile contabile: o cultură corporativă care acordă prioritate profitului în detrimentul eticii, supravegherea inadecvată a reglementărilor, formarea etică insuficientă din programele contabile, standardele de etică personale ale contabililor și rolul organizațiilor profesionale în promovarea standardelor de etică.

⁵⁶ Unele firme preferă termenul „cultură a consultării și a contestării” sau „cultură în care se poate vorbi deschis” în locul termenului „raportarea neregulilor”, considerând că acestea promovează mai bine un mediu de lucru deschis și etic.

⁵⁷ Decesul tragic al lui Aishwarya Venkatachalam, o tânără auditore indian-australiană, la sediul EY Oceania din Sydney în august 2022, i-a oferit un impuls important echipei de conducere executivă pentru a comanda această analiză independentă privind cultura firmei la locul de muncă.

⁵⁸ În raport, procentul angajaților care nu se simt în siguranță în a-și exprima îngrijorările variază în funcție de măsura în care este vorba despre intimidare, hărțuirea sexuală sau rasism.

- 34.** Părțile interesate⁵⁹ au menționat că preocupările raportate trebuie luate în serios și investigate în detaliu. Rezolvarea rapidă și justă a problemelor consolidează angajamentul firmei față de comportamentul etic și le arată angajaților că preocupările lor sunt considerate importante. În cadrul firmelor există programe de formare pentru a-i educa pe angajați cu privire la importanța semnalării aspectelor etice și la protecțiile disponibile pentru aceștia. Aceste programe îi ajută pe angajați să își înțeleagă drepturile și mecanismele existente pentru a-i sprijini atunci când își exprimă îngrijorările. În conversațiile cu firmele, acestea au confirmat că există sisteme de raportare solide și sigure care asigură confidențialitatea și protecția împotriva represaliilor. De exemplu, în cadrul firmelor din grupul Big Four, angajații sunt încurajați să folosească linia lor de asistență „Speak Up” („Spune-ți părerea”) (sau o linie de asistență ori un mecanism cu un nume similar), care le permite să semnaleze îngrijorările în mod anonim.
- 35.** O cultură sănătoasă a discuțiilor deschise și a contestării depășește, de asemenea, programele de raportare a neregulilor sau mecanismele de exprimare a părerilor tradiționale pentru a se exprima preocupările cu privire la aspectele etice sau alte probleme comportamentale. Această cultură se extinde, de asemenea, la crearea la locul de muncă a unui mediu în care personalul își poate spune părerile, poate fi curios și poate contesta în mod constructiv punctele de vedere ale superiorilor sau ale colegilor săi, ceea ce va promova învățarea reciprocă în cadrul unei echipe și va îmbunătăți calitatea activității sale. Încurajarea acestor schimburi nu doar îmbunătățește luarea deciziilor etice, ci și cultivă un mediu în care inovația și gândirea critică prosperă.
- 36.** Discuțiile cu părțile interesate au subliniat, de asemenea, faptul că sondajele și evaluările privind cultura firmei pot fi instrumente utile pentru evaluarea eficienței practicilor etice, a implicării angajaților și a satisfacției generale în cadrul firmei.⁶⁰

Tendențele din cadrul firmelor de contabilitate

Dezvoltarea serviciilor de consultanță

- 37.** În ultimul deceniu, serviciile de consultanță ale firmelor au continuat să înregistreze o creștere exponențială, depășind semnificativ practicile lor de audit tradiționale. Această creștere este determinată de complexitatea tot mai mare a mediilor de afaceri moderne și de cererea sporită din partea sectoarelor privat și public de cunoștințe specializate în domeniul consultanței.⁶¹ Ca urmare, dimensiunea și aria de acoperire ale activităților de consultanță din cadrul firmelor au crescut substanțial. De exemplu, în Australia și Marea Britanie, peste 70% din veniturile firmelor din grupul Big Four provin de la clienții care apelează la servicii de consultanță.^{62 63}
- 38.** Anumite servicii de consultanță, cum ar fi planificarea fiscală, serviciile privind insolvența, planificarea financiară și evaluările, sunt, în general, supuse standardelor profesionale, legilor și reglementărilor. Cu toate acestea, alte servicii, cum ar fi consultanța strategică sau dezvoltarea de sisteme, pot să fie supuse unei supravegheri aferente reglementării reduse sau pot să nu fie supuse unei supravegheri aferente reglementării. Acest lucru generează percepția conform căreia cadrul general de reglementare pentru alte servicii decât auditul, în special pentru cele de consultanță,⁶⁴ este mult în urma cadrului general pentru serviciile de audit. Absența unor reglementări specifice care să guverneze anumite practici de consultanță impune recurgerea la autoreglementare, care poate să nu fie la fel de riguroasă ca reglementarea legală.
- 39.** O observație semnalată de părțile interesate cu privire la creșterea serviciilor de consultanță în cadrul firmelor este aflulul la toate nivelurile de angajați noi care nu sunt profesioniști contabili sau nu provin din profesia contabilă. Deși recunosc că acești angajați care nu sunt profesioniști contabili pot fi supuși altor coduri de etică drept parte a afilierei lor profesionale, unele părți interesate și-au exprimat îngrijorarea cu privire la măsura în care această creștere a numărului angajaților care nu sunt profesioniști contabili în firme va determina existența mai multor angajați care nu au o înțelegere adecvată a Codului IESBA și diluează înțelegerea colectivă a firmei cu privire la rolul său de acțiune în interesul public. În acest sens, firmele au informat FCGWG că toți angajații noi fac obiectul aceleiași instruirii solide în materie de etică indiferent dacă sunt sau nu profesioniști contabili, iar partenerii sunt obligați să urmeze o formare suplimentară.

⁵⁹ Firme, administratori neexecutivi independenți

⁶⁰ Discuțiile cu reprezentanții UK FRC au evidențiat faptul că aceste evaluări sunt împărțite cu aceștia ca parte a revizuirii tematice anuale a guvernantei firmei de audit și a conformității culturii corporative.

⁶¹ <https://gusto.com/partner-resources/research-how-accounting-firms-are-evolving-2023>

⁶² A se consulta pagina 24 din [Documentul consultativ al Trezoreriei Australiene, Regulation of Accounting, Auditing and Consulting firms in Australia, mai 2024](#), care prevede că pentru anul 2023 procentul total combinat al veniturilor din serviciile pentru clienți care nu sunt audituri a fost de 79%.

⁶³ A se consulta pagina 50 din raportul UK FRC din august 2023 privind [Key Facts and Trends in the Accountancy Profession](#), care arată veniturile totale din onorariile aferente clienților care nu sunt audituri ale firmelor din cadrul grupului Big Four din Marea Britanie.

⁶⁴ [Management and assurance of integrity by consulting services \(Managementul și asigurarea integrității prin servicii de consultanță\) \(Senatul Australian, iunie 2024\)](#)

Investițiile cu capital privat în firme

- 40.** Investițiile cu capital privat în firme pot implica infuzia de capital de la firmele de investiții cu capital privat în firmele-țintă,⁶⁵ adesea cu scopul de a restructura, extinde sau spori valoarea firmei înainte de a ieși, în cele din urmă, printr-o vânzare sau printr-o ofertă publică. Investițiile cu capital privat pot fi un catalizator semnificativ pentru dezvoltare și inovare, în special pentru firmele care necesită capital substanțial pentru proiectele de dezvoltare, îmbunătățirile operaționale sau extinderea pe piață.⁶⁶
- 41.** Cu toate acestea, părțile interesate⁶⁷ și-au exprimat îngrijorarea privind faptul că investițiile cu capital privat vin și cu anumite provocări și necesită o analiză atentă a unei serii de aspecte, cum ar fi cultura etică, independența auditorilor și calitatea auditului unei firme.⁶⁸ Implicarea firmelor de investiții cu capital privat poate determina schimbări în ce privește guvernanta, investitorii căutând o influență semnificativă sau un control semnificativ asupra deciziilor strategice esențiale. Acest lucru poate crea uneori divergențe cu conducerea existentă, în special dacă există diferențe în ce privește viziunea sau strategia. În plus, concentrarea pe obținerea unei rentabilități mari a investițiilor într-un anumit interval de timp poate duce la presiuni asupra firmei pentru a furniza îmbunătățiri ale performanței pe termen scurt care să determine creșterea profitabilității în detrimentul sustenabilității și a performanței pe termen lung. Acest lucru poate avea ca rezultat măsuri de reducere a costurilor care vor afecta calitatea ofertelor de servicii ale firmei. Astfel de măsuri pot include reducerea investițiilor în formarea personalului și în tehnologie, pe de o parte, și reducerea resurselor, pe de altă parte.
- 42.** Firmele pun accentul pe etica profesională, pe independență și pe relațiile pe termen lung cu clienții, care pot fi în contradicție cu concentrarea capitalului privat pe rezultate financiare rapide. Introducerea investițiilor cu capital privat poate duce la o schimbare a priorităților, în care parametrii financiari pot eclipsa aceste valori fundamentale, fiind posibil să submineze standardele de etică și independența profesională care sunt esențiale în practicile de audit.⁶⁹

Ecosistemul

- 43.** Asigurarea faptului că firmele acționează în interesul public și respectă standarde de etică înalte necesită un efort concertat care se extinde dincolo de mecanismele de conducere și de guvernanta internă ale unei firme. Acest lucru subliniază importanța interacțiunilor adecvate între aceste părți interesate, inclusiv organismele de reglementare, organismele de normalizare, persoanele responsabile cu guvernanta la clienți sau angajatori, investitorii și asociațiile profesionale și cu firmele. Astfel de interacțiuni sunt esențiale nu doar pentru susținerea comportamentului etic, ci și pentru furnizarea de lucrări de înaltă calitate.
- 44.** De exemplu, documentul consultativ recent al Trezoreriei Australiene⁷⁰ privind reglementarea firmelor de contabilitate, audit și consultanță în Australia, a discutat cadrele de reglementare ale auditurilor, serviciilor fiscale și ale altor servicii de consultanță, rolul standardelor profesionale, precum și competențele privind aplicarea ale organismelor de reglementare cheie referitoare la servicii, inclusiv serviciile de audit, privind insolvența și serviciile financiare, și infrastructura de autoreglementare care guvernează profesia contabilă din Australia.
- 45.** Părțile interesate au subliniat, de asemenea, că persoanele responsabile cu guvernanta, investitorii și comitetele de audit⁷¹ joacă, de asemenea, un rol în menținerea unor standarde de etică ridicate în cadrul firmelor. Acestea nu trebuie să numească firmele exclusiv pe baza onorariilor, ci trebuie să solicite respectarea unor standarde de etică și de calitate a serviciilor înalte. Acest lucru asigură faptul că aceste firme sunt selectate pe baza capacității lor de a presta servicii profesionale obiective și imparțiale, și nu doar pe considerente legate de costuri. Acordând prioritate considerentelor de ordin etic în procesul de numire a firmelor, persoanele responsabile cu guvernanta, investitorii și comitetele de audit pot contribui la integritatea și fiabilitatea serviciilor prestate de firme.



⁶⁵ <https://www.irishtimes.com/business/2024/06/11/private-equity-groups-poised-to-own-one-in-three-top-us-accounting-firms/>

⁶⁶ https://www.journalofaccountancy.com/news/2024/jun/private-equity-has-big-plans-for-small-firms.html?utm_source=mn:cpal&utm_medium=email&utm_campaign=18Jun2024

⁶⁷ SAC, organisme de reglementare

⁶⁸ Într-un [articol al FT](#), organismul de reglementare și-a exprimat îngrijorarea cu privire la măsura în care proprietatea capitalului privat ar putea schimba „tonul la vârf” și ar afecta calitatea activității de audit.

⁶⁹ Paul Munter (august 2022) [Auditor Independence and Ethical Responsibilities: Critical Points to Consider When Contemplating an Audit Firm Restructuring](#).

⁷⁰ [Regulation of accounting, auditing and consulting firms in Australia \(mai 2024\)](#)

⁷¹ Investitori, SAC



ANEXA 2

Rezumatul Raportului academic al dr. Eva Tsahuridu

1. Ca parte a colectării de informații, FCGWG a angajat-o pe [dr. Eva Tsahuridu](#) pentru a întocmi un raport⁷² privind cultura organizațională prin sintetizarea constatărilor din literatura academică globală pe tema culturii și a guvernantei (Raport academic). Raportul a examinat importanța culturii etice la nivelul organizației în modelarea comportamentului etic în cadrul firmelor.
2. În continuare este redat un rezumat al Raportului academic.

Ce înseamnă „cultura”

3. O modalitate simplă de a defini cultura este „modul în care facem lucrurile pe aici”.⁷³ Schein (2010)⁷⁴ oferă o definiție descriptivă a culturii organizaționale cu trei niveluri ale analizei culturale, și anume artefactele, valorile adoptate și ipotezele de bază. Potrivit lui Schein, în centrul culturii se află „ipotezele tacite împărtășite care se reflectă în valori și comportamente”. Prin urmare, analiza culturii realizată de Schein demonstrează că aceasta nu se poate baza pur și simplu pe politicile, sloganurile sau alte materiale promoționale ale unei firme, ci pe modul în care personalul o poate percepe ca pe un comportament acceptabil sau, cu alte cuvinte, pe modul în care aceștia înțeleg că „ar trebui făcute lucrurile pe aici”.
4. Mai precis, cultura etică este „un subset al culturii organizaționale care reflectă valorile, normele și credințele comune despre ceea ce constituie un comportament adecvat care modelează procesul decizional etic sau lipsit de etică într-un context organizațional”⁷⁵ sau „cum facem noi lucrurile pe aici în legătură cu etica, un sistem integrat care le transmite angajaților mesaje care susțin sau nu susțin comportamentul etic”.⁷⁶
5. Raportul academic a subliniat, de asemenea, prezența subculturilor în cadrul organizațiilor, care pot varia semnificativ între departamente, echipe și nivelurile ierarhice. Acest concept de subcultură se aliniază la observațiile împărtășite de părțile interesate potrivit cărora serviciile de consultanță ale unei firme ar putea avea o cultură etică diferită față de serviciile de audit, având în vedere că acestea din urmă se află sub un nivel ridicat de supraveghere reglementară, iar auditorii sunt mult mai familiarizați cu dispozițiile privind etica și independența prevăzute în Cod.
6. Mai mult, o serie de studii identifică în cadrul firmelor de contabilitate o tendință tot mai mare de concentrare pe aspectul comercial în detrimentul obligațiilor de interes public. Un studiu⁷⁷ evidențiază faptul că firmele de contabilitate au devenit, în timp, orientate spre comercial, acordând prioritate generării de venituri și păstrării clienților. Această trecere către o orientare comercială poate intra uneori în conflict cu standardele de etică și valorile profesionale susținute în mod tradițional în profesia contabilă. Studiul subliniază importanța menținerii unui echilibru între succesul comercial și integritatea etică, subliniind necesitatea unei culturi etice solide pentru a atenua riscurile asociate cu acest accent pus pe aspectul comercial.

⁷² A se consulta [punctul 2B de pe ordinea de zi – Raportul academic al dr. Eva Tsahuridu din întâlnirea din iunie 2024 a IESBA](#).

⁷³ Deal, T. E. & Kennedy, A. A. (1982). *Corporate cultures*. Reading, MA: Addison-Wesley.

⁷⁴ Schein, E. H. (2010). *Organization Culture and Leadership*. Ediția a patra, Jossey-Bass, San Francisco.

⁷⁵ Roy, A., Newman, A., Round, H. & Bhattacharya, S. (2024). [Ethical Culture in Organizations: A Review and Agenda for Future Research](#). Business Ethics Quarterly, 34(1), p. 99.

⁷⁶ Treviño, L. K., Haidt, J. & Filabi, A. E. (2017). Regulating for ethical culture. Behavioral Science & Policy, 3(2), 57-70.

⁷⁷ Pierce (2007) – Pagina 3 din [punctul 2B de pe ordinea de zi – Raportul academic al dr. Eva Tsahuridu din întâlnirea din iunie 2024 a IESBA](#). Pierce discută despre modul în care această concentrare pe aspectul comercial poate conduce la dileme de ordin etic pentru contabili, deoarece presiunea de a îndeplini obiectivele financiare și de a-i mulțumi pe clienți poate eclipsa angajamentul față de principiile etice și raționamentul independent.

Factorii-cheie care influențează cultura etică

7. Raportul academic a subliniat importanța sistemelor și proceselor de guvernanță și a conducerii în influențarea comportamentului etic.

Cadrul general al sistemelor formale și informale

8. Cultura etică din cadrul unei organizații este o interacțiune multidimensională dintre diverse sisteme „formale” și „informale” de control comportamental care sunt capabile să promoveze un comportament etic sau unul lipsit de etică.⁷⁸ În special, sistemele formale includ conducerea executivă, sistemele de selecție a angajaților, politicile și codurile, sistemele de orientare și formare, sistemele de management al performanței, structurile autorităților organizaționale și procesele decizionale.
9. Ca parte a interacțiunii părților interesate cu firmele, FCGWG a observat că firmele mai mari au implementat, în general, aceste sisteme formale ca parte a cadrelor lor generale privind guvernanța.

Impactul conducerii

10. Conducerea etică este cel mai examinat antecedent al culturii etice⁷⁹ și o serie de studii de cercetare evidențiază importanța conducerii în influențarea culturii etice. De exemplu, Treviño et al. (2017) susțin că „membrii conducerii superioare sunt esențiali pentru stabilirea unei culturi etice – aceștia pun la dispoziție resursele pentru programe eficiente, trimit mesaje bazate pe valori și servesc drept modele de comportament etic și de utilizare a limbajului etic. Ei au potențialul de a influența orice alt sistem din cadrul organizației.” În mod similar, Schaubroeck et al. (2012)⁸⁰ au constatat că o conducere etică generează un efect în cascadă, în care comportamentele etice ale liderilor sunt imitate de subordonați și se răspândesc în întreaga ierarhie organizațională. În timp ce conducerea este una dintre componentele culturii etice, liderii pot influența toate celelalte elemente formale și informale și pot permite alinierea și integrarea lor.
11. Interesant, Schein (2010) a subliniat o serie de mecanisme de integrare a conducerii care creează și consolidează cultura, cum ar fi lucrurile cărora conducerea le acordă atenție, pe care le evaluează și pe care le controlează în mod regulat, modul în care liderii alocă resursele, recompensele și statutul, modul în care reacționează la incidentele critice și la crizele organizaționale, precum și modul în care aceștia recrutează, promovează și concediază angajații. Aceste mecanisme sunt coroborate cu unele dintre observațiile făcute de părțile interesate către FCGWG cu privire la influența liderilor asupra culturii etice a unei firme, indiferent de care ar fi procesele sau politicile declarate.

Impactul culturii etice asupra comportamentului etic

12. Cercetarea academică a constatat că în cadrul unei organizații cultura etică este probabil cel mai important element contextual care explică un comportament lipsit de etică și că există o legătură puternică între cultura etică a unei organizații și comportamentul etic al angajaților săi.⁸¹
13. Chiar dacă fiecare persoană în parte ar ști ce este bine și ce nu este bine să fie făcut, aceasta nu poate face întotdeauna ce este bine din cauza influențelor și a presiunilor, inclusiv cele exercitate de contextul lor și de cultura organizației. Crearea „unei culturi în care se vorbește, se gândește și se recompensează etica poate ajuta persoanele să se comporte etic”.

⁷⁸ Treviño, L. K., Butterfield, K. D. & McCabe, D. L. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*, 8(3), 447-476.

⁷⁹ Brown & Treviño, 2006; Brown et al., 2005, Treviño et al., 2017.

⁸⁰ Schaubroeck, J. M., Hannah, S. T., Avolio, B. J., Kozlowski, S. W. J., Lord, R. G., Treviño, L. K., Dimotakis, N. & Peng, A. C. (2012). Embedding ethical leadership within and across organization levels. *Academy of Management Journal*, 55(5), 1053-1078.

⁸¹ Kaptein (2011); Hiekkataipale & Lämsä (2019).

-
- 14.** Treviño & Brown (2004)⁸² sugerează că persoanele tind să se conformeze așteptărilor și comportamentelor celor din jurul lor, iar Zimbardo (2005)⁸³ este și mai inspirat când spune că „nu poți fi un castravete dulce într-un butoi cu oțet”. Sharp-Paine (1994)⁸⁴ explică faptul că un comportament lipsit de etică în organizații este rareori rezultatul acțiunilor unei singure persoane; în schimb, acesta necesită adesea participarea și complicitatea mai multor membri din cadrul organizației.
-
- 15.** FCGWG a remarcat, de asemenea, într-o analiză separată a literaturii realizată de Ashforth și Anand (2003)⁸⁵ faptul că actele de corupție devin ceva normal în organizații prin procesele de instituționalizare, socializare și raționalizare, în care practicile lipsite de etică sunt încorporate în rutine, iar noii membri sunt îndoctrinați în ce privește comportamentele corupte. Justificările sunt create pentru a da legitimitate acestor acțiuni. În egală măsură, într-un studiu realizat de McMahon (1995)⁸⁶ se afirmă că abaterile organizaționale sunt adesea un fenomen colectiv care rezultă din valorile, atitudinile și comportamentele comune care definesc cultura unei organizații. Atunci când practicile lipsite de etică ajung să fie încorporate în cultura organizațională, acestea sunt perpetuate prin normele sociale și influența colegilor.
-
- 16.** Raportul academic și alte revizuri academice efectuate de FCGWG susțin opinia că pentru a combate în mod eficient comportamentul individual lipsit de etică, este esențial să se trateze cultura etică colectivă în mediul firmei și în acele elemente-cheie care influențează o astfel de cultură din cadrul acesteia.
-

⁸² Treviño, L. K. & Brown, M. E. (2004). Managing to be ethical: Debunking five business ethics myths. *Academy of Management Perspectives*, 18(2), 69-81.

⁸³ Zimbardo, P. (2005). You can't be a sweet cucumber in a vinegar barrel: A talk with Philip Zimbardo. Edge. www.edge.org/conversation/philip_zimbardo-you-cant-be-a-sweet-cucumber-in-a-vinegar-barrel.

⁸⁴ Pagina 7 din [punctul 2B de pe ordinea de zi – Raportul academic al dr. Eva Tsahuridu din întâlnirea din iunie 2024 a IESBA](#). Sharp-Paine (1994) a remarcat faptul că practicile lipsite de etică implică, de obicei, cooperarea mai multor persoane mai degrabă decât defectele unui singur actor.

⁸⁵ Ashforth, B. E. & Anand, V. (2003). The normalization of corruption in organizations. *Research in Organizational Behavior*, 25, 1-52.

⁸⁶ McMahon, C. (1995). The ontological and moral status of organizations. *Business Ethics Quarterly*, 5(3), 541-554.



ANEXA 3

Rezumatul prevederilor existente în Codul IESBA

1. În continuare este prezentat un rezumat al prevederilor actuale din Codul IESBA⁸⁷ care tratează subiectul culturii și guvernanței firmelor.

Partea 1 din Cod

Secțiunile 100 și 115

2. Primul punct din Codul existent precizează faptul că o marcă distinctivă a profesiei contabile este acceptarea angajamentului său de a acționa în interesul public (punctul 100.1). Deși este oportun să ia în considerare interesul unui client sau al unui angajator atunci când desfășoară activitățile profesionale, profesioniștii contabili trebuie, de asemenea, să ia în considerare interesul altor părți interesate (punctul 100.6 A4).⁸⁸
3. Pentru a sublinia și mai mult importanța interesului public, IESBA a inclus o prevedere revizuită în Subsecțiunea 115 din cadrul [Reglementării finale privind rolul și mentalitatea](#). Prevederea revizuită (punctul R115.1 litera (b)) impune ca profesioniștii contabili să se comporte de fiecare dată în conformitate cu responsabilitatea profesiei de a acționa în interesul public.

Secțiunea 120

4. Reglementarea finală privind rolul și mentalitatea a adăugat, de asemenea, noi prevederi în Secțiunea 120 pentru a sublinia în mod explicit importanța culturii organizaționale în influențarea comportamentului etic în organizația angajatoare a profesionistului contabil (care include o firmă de contabilitate).
5. Punctul 120.13 A1 stabilește scena prin precizarea interconectivității dintre conformitatea cu Codul și cultura internă a organizației angajatoare a profesionistului contabil. Punctul 120.13 A2 stabilește apoi acele condiții pentru promovarea culturii etice în cadrul unei organizații, inclusiv conducerea etică, educația și formarea adecvate, politicile și procedurile eficiente și relațiile cu terțe părți. Aceste condiții tratează cultura la nivel organizațional, și nu comportamentul profesionistului contabil individual. Punctul 120.13 A3 subliniază așteptările ca profesioniștii contabili să promoveze o cultură etică în organizațiile lor.
6. Punctul 120.14 A1 menționează faptul că ISQM 1 stabilește dispozițiile și materialele privind aplicarea referitoare la cultura firmei în contextul managementului calității pentru audituri, revizuri și alte misiuni de asigurare.

⁸⁷ [Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili \(inclusiv Standardele Internaționale privind Independența\)](#)

⁸⁸ În [reglementările privind planificarea fiscală](#) recente, IESBA a luat poziția de a include în Cod dispoziții specifice care impun ca profesionistul contabil să-și analizeze acțiunea printr-o evaluare a consecințelor asupra reputației, comerciale și economice mai ample care ar putea apărea din modul în care părțile interesate ar putea privi angajamentul de planificare fiscală.

Părțile 2 și 3 din Cod

Secțiunile 200 și 300

7. Codul recunoaște că odată cu funcțiile mai înalte, profesioniștii contabili angajați exercită o influență mai semnificativă asupra politicilor, deciziilor și acțiunilor firmei (punctele 200.5 A3). În consecință, se așteaptă ca profesioniștii contabili angajați seniori să pledeze în mod activ pentru și să promoveze o cultură bazată pe etică în cadrul organizațiilor lor. Acțiunile specifice care permit realizarea acestui lucru pot include introducerea, implementarea și supravegherea programelor de educație și formare în materie de etică, ale proceselor de management pentru evaluarea performanței și ale criteriilor de recompensare care promovează o cultură etică, politici de etică și de raportare a neregulilor, precum și dezvoltarea și menținerea politicilor și procedurilor menite să prevină nerespectarea legilor și reglementărilor.
8. Conform [Proiectului tehnologic](#) al IESBA, o prevedere similară a fost adăugată în Secțiunea 300 (punctul 300.5 A2) din Partea 3 a Codului, care este aplicabilă profesioniștilor contabili practicieni și va intra în vigoare în decembrie 2024.

Secțiunea 270

9. Punctul 270.3 A3 din Codul existent furnizează o listă a factorilor relevanți pentru evaluarea nivelului amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Unul dintre factori este cultura și conducerea unei organizații angajatoare în măsura în care acestea subliniază importanța comportamentului etic și așteptările privind comportamentul etic. Acest factor include, de asemenea, un exemplu de cultură corporativă care tolerează comportamentul lipsit de etică, ceea ce ar putea crește probabilitatea ca presiunea să aibă ca rezultat o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale.



ANEXA 4

O scurtă prezentare generală a codurilor jurisdicționale privind guvernanța firmelor de audit

1. Mai jos este o scurtă prezentare generală a codurilor privind guvernanța firmelor de audit realizată de Consiliul de Raportare Financiară din Marea Britanie (UK FRC) și de Agenția de Servicii Financiare din Japonia (JFSA).

Aria de acoperire și aplicabilitatea

2. Codul de guvernanță a firmelor de audit al UK FRC (UK AFGC, Codul din Marea Britanie)⁸⁹ li se aplică firmelor de audit⁹⁰ care auditează entități de interes public (PIE), inclusiv acele firme în care practica de audit este separată din punct de vedere operațional de restul firmei. Acest Cod este în vigoare pentru exercițiile financiare care încep la 1 ianuarie 2023 sau ulterior acestei date. Se așteaptă ca firmele care auditează 20 sau mai multe PIE-uri sau cel puțin o companie FTSE 350 să adopte Codul. Cu toate acestea, firmele mai mici sau cele care se situează sub aceste praguri pot să aplice Codul proporțional, adaptându-l la dimensiunea și natura entităților pe care le auditează.
3. Codul de guvernanță a firmelor de audit din Japonia elaborat de Consiliul experților privind Codul de guvernanță a firmelor de audit (AFGC din Japonia, Codul din Japonia)⁹¹ se aplică tuturor firmelor de audit care auditează una sau mai multe companii cotate la bursă, în consecință, adaptabilitatea a fost luată în considerare în diferite aspecte. Firmele de audit din Japonia care nu auditează companii cotate la bursă nu sunt împiedicate de la a implementa în mod voluntar prezentul Cod. Codul japonez este aplicat în conformitate cu Legea contabililor publici autorizați din Japonia.
4. În ciuda concentrării asupra calității auditului, ambele AFGC-uri se aplică în cazul întregii firme, nu doar al liniei de activitate legate de audit. Ambele coduri permit, de asemenea, flexibilitatea în ceea ce privește modul în care trebuie să fie puse în aplicare, ținând seama de dimensiunea firmelor și de alte circumstanțe, și adoptă o „abordare bazată pe conformare sau explicare”, care le impune firmelor fie să respecte prevederile codurilor, fie să explice motivele pentru care nu au făcut acest lucru, precum și aranjamentele alternative instituite.

⁸⁹ [Codul UK AFGC](#) este organizat pe teme în cinci secțiuni, după cum urmează:

- Secțiunile A-C se adresează în primul rând firmelor care pun în aplicare Codul și se ocupă de temele privind conducerea, persoanele, valorile, comportamentele, operațiunile și reziliența firmelor.
- Secțiunea D se adresează în primul rând administratorilor neexecutivi independenți și auditorilor neexecutivi.
- Secțiunea E se adresează firmelor cu practici de audit separate din punct de vedere operațional și se ocupă de funcțiile și responsabilitățile respective ale administratorilor neexecutivi independenți, care sunt membri independenți ai organismelor de interes public și membri independenți ai consiliilor de audit, cunoscuți sub numele de auditori neexecutivi.

⁹⁰ Deși este un Cod de guvernanță a firmelor de audit, principiile i se aplică întregii firme.

⁹¹ [Codul AFGC din Japonia](#) specifică cinci principii:

- Rolul care trebuie îndeplinit de o firmă de audit
- Funcția de conducere
- Funcția de supraveghere și evaluare
- Funcționarea
- Asigurarea transparenței

Elementele-cheie

Conducerea

5. Conducerea este o componentă centrală în ambele coduri. UK AFGC subliniază necesitatea unor structuri de conducere și de guvernanță care să promoveze sustenabilitatea pe termen lung. Acesta subliniază importanța verificărilor și a echilibrului pentru a sprijini o conducere eficientă cu linii de responsabilități clare și faptul că nicio persoană sau niciun grup mic nu trebuie să aibă puteri decizionale nelimitate. Dialogul regulat cu administratorii neexecutivi independenți (INE) este, de asemenea, evidențiat pentru a demonstra un angajament față de interesul public.
6. AFGC din Japonia recunoaște importanța celor de la vârf în exercitarea conducerii pentru a îndeplini rolul de interes public al firmei și le solicită firmelor să fie conștiente de tonul la vârf. Acesta impune funcții de conducere clare pentru a răspunde așteptărilor publicului și pentru a asigura o conducere eficientă. În plus, el include funcțiile de supraveghere și de evaluare, mobilizând o terță persoană independentă pentru a spori eficacitatea conducerii.

Oamenii și cultura

7. Ambele coduri subliniază importanța stabilirii unui mediu și a unei culturi potrivite. UK AFGC prevede că firmele sunt responsabile pentru stabilirea și promovarea unei culturi care sprijină auditurile de înaltă calitate, interesul public și sustenabilitatea pe termen lung. În mod similar, AFGC din Japonia le impune firmelor să stabilească un mediu adecvat pentru dezvoltarea persoanelor, gestionarea resurselor umane și evaluarea performanței pentru a ridica moralul personalului firmei și pentru a-l ajuta să-și mențină și să-și demonstreze competența profesională.
8. Potrivit ambelor coduri, firmele trebuie, de asemenea, să promoveze o cultură a deschiderii, în care să fie încurajate consultarea, schimbul de idei și contestările. Ambele coduri le impun, de asemenea, firmelor să aibă un cod de conduită care trebuie aplicat de întreaga firmă.

Furnizarea de informații independente

9. Ambele coduri subliniază importanța de a se contribui cu informații independente la structura de guvernanță a firmei pentru a putea contesta procesul decizional al firmelor și pentru a le ajuta să își îndeplinească responsabilitățile de interes public.
10. În conformitate cu Codul din Marea Britanie, firmele sunt obligate să numească administratori neexecutivi independenți (INE) în structura lor de guvernanță pentru a le ajuta să îndeplinească dispozițiile prevăzute în Codul din Marea Britanie. Administratorii neexecutivi independenți și auditorii neexecutivi (ANE) trebuie să ofere provocări constructive cu accent pe interesul public și să dea dovadă de obiectivitate și de o mentalitate independentă. INE (și ANE) au o obligație privind diligența față de firmă și trebuie să impună respectul partenerilor firmei. Aceștia trebuie să aibă suficient timp și suficiente drepturi pentru a-și îndeplini responsabilitățile în mod eficient (de exemplu, acces la informații). De asemenea, INE (și ANE) trebuie să aibă un dialog deschis cu organismul de reglementare.
11. Potrivit AFGC din Japonia, firmele trebuie să utilizeze cunoștințele și experiența unor terțe persoane independente pentru a trata aspectele din perspectiva asigurării unei gestionări și a unor operațiuni organizaționale eficiente și a îndeplinirii rolului lor în interesul public. O firmă trebuie să clarifice rolul unei terțe persoane independente, lucru care se așteaptă să includă supravegherea unei serii de aspecte cum ar fi evaluarea eficacității conducerii, procesul de alegere sau de numire a partenerului de conducere sau a unui echivalent și a altor membri ai conducerii superioare, evaluarea și remunerarea, precum și politicile privind raportarea neregulilor. De asemenea, se așteaptă ca aceștia să fie implicați în dialogul cu entitățile de audit, acționarii și alți participanți de pe piața de capital.

Transparența

-
- 12.** După cum s-a subliniat în UK AFGC, transparența este esențială pentru îmbunătățirea încrederii în audituri. De asemenea, este remarcat faptul că raportarea „sporește răspunderea și determină comportamentul, contribuind la asigurarea concentrării conducerii asupra aspectelor-cheie privind guvernanța și performanța pe care le acoperă Codul”. UK AFGC le impune firmelor să raporteze comparativ cu Codul din Marea Britanie, care se concentrează asupra modului în care o firmă a aplicat principiile din Cod într-un mod care să le permită părților interesate să evalueze modalitatea în care firma a îndeplinit scopurile Codului din Marea Britanie și a obținut rezultatele dorite. Firmele trebuie, de asemenea, să elaboreze seturi de date solide și informații fiabile despre conducere pentru a-și sprijini capacitatea de a-i furniza organismului de reglementare astfel de informații.
-
- 13.** Potrivit AGFC din Japonia, firmele sunt obligate să prezinte informații despre situația implementării de către acestea a Codului japonez, precum și despre eficacitatea inițiativelor lor pentru îmbunătățirea calității auditului pentru a le permite părților interesate de pe piața de capital să își evalueze în mod adecvat calitatea auditului. Firmele trebuie, de asemenea, să depună eforturi pentru un dialog proactiv cu entitatea de audit, acționarii și alte părți interesate de pe piața de capital.



ANEXA 5

O scurtă prezentare generală a Standardului Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1⁹² – Guvernanța și conducerea și dispozițiile de etică relevante

1. ISQM 1 tratează responsabilitățile unei firme în ceea ce privește proiectarea, implementarea și operarea unui sistem de management al calității (SOQM) pentru auditurile sau revizuirile situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau servicii conexe. Obiectivul SOQM este de a-i oferi firmei o asigurare rezonabilă privind faptul că atât firma, cât și personalul acesteia își îndeplinesc responsabilitățile în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile și își desfășoară misiunile în conformitate cu aceste standarde și dispoziții. De asemenea, acesta îi oferă firmei o asigurare rezonabilă privind faptul că rapoartele misiunilor emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.
2. SOQM-urile în conformitate cu ISQM 1 trebuiau să fie elaborate și implementate până la 15 decembrie 2022.
3. ISQM 1 se aplică în cazul tuturor firmelor care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare sau alte misiuni de asigurare ori servicii conexe. Deși ISQM 1 nu impune ca SOQM să se extindă și la celelalte misiuni efectuate de o firmă, cum ar fi serviciile de consultanță și fiscale, ISQM 1 poate totuși să afecteze aceste alte misiuni, domeniile operaționale ale firmei, personalul firmei care nu este implicat în efectuarea misiunilor care necesită SOQM. Conform ISQM 1, „managementul calității nu este o funcție separată a unei firme; el este integrarea unei culturi care demonstrează un angajament față de calitate cu strategia, activitățile operaționale și procesele de afaceri ale firmei.”⁹³
4. ISQM 1 le impune firmelor să le atribuie responsabilități pentru SOQM și alte aspecte ale SOQM persoanelor și să le tragă la răspundere pentru funcțiile atribuite.
5. În sensul ISQM 1, un SOQM este conceput pentru a trata opt componente interconectate și iterative. Acestea includ procesul de evaluare a riscurilor din cadrul firmei, guvernanța și conducerea, dispozițiile de etică relevante, acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice, efectuarea misiunii, resursele, informațiile și comunicarea, precum și procesul de monitorizare și remediere. Fiecare componentă joacă un rol esențial în menținerea calității globale a misiunilor firmei și în asigurarea conformității cu standardele relevante.

⁹² Standardul Internațional privind Managementul Calității (ISQM) 1, Managementul calității pentru firmele care efectuează audituri sau revizuri ale situațiilor financiare ori alte misiuni de asigurare sau servicii conexe

⁹³ ISQM 1, punctul A30.

Guvernanța și conducerea

6. Așa cum s-a subliniat în [Ghidul pentru implementarea pentru prima dată a ISQM 1](#), guvernanța și conducerea sunt esențiale pentru managementul calității la nivel de firmă și de misiune deoarece acesta reprezintă mijlocul prin care o firmă își încorporează cultura și etica și servește drept cadru general pentru modul în care sunt luate deciziile firmei.
7. În conformitate cu ISQM 1,⁹⁴ componenta de guvernanță și conducere a SOQM stabilește obiectivele referitoare la calitate care stabilesc mediul care susține SOQM.
8. În cadrul acestei componente, o firmă trebuie să-și demonstreze angajamentul față de calitate printr-o cultură la nivel de firmă care recunoaște și consolidează rolul firmei în deservirea interesului public prin îndeplinirea misiunilor de calitate, importanța eticii, a valorilor și atitudinilor profesionale, precum și prin responsabilitățile întregului personal și importanța calității în deciziile și acțiunile strategice ale firmei.
9. Alte obiective referitoare la calitate subliniază rolul și responsabilitatea conducerii în ceea ce privește calitatea, demonstrarea angajamentului față de calitate prin acțiuni și comportament, existența unei structuri organizaționale adecvate, atribuirea de roluri și responsabilități care vor sprijini SOQM-ul firmei și planificarea adecvată a resurselor.

Dispozițiile de etică relevante

10. ISQM 1 discută pe larg dispozițiile de etică, subliniind faptul că firmele trebuie să stabilească obiective referitoare la calitate care tratează responsabilitățile lor în conformitate cu standardele de etică relevante, inclusiv cele legate de independență. În special, punctul 29 subliniază următoarele:⁹⁵
 - Înțelegerea și îndeplinirea dispozițiilor de etică: Standardul specifică faptul că firma și personalul acesteia trebuie să își înțeleagă și să își îndeplinească responsabilitățile în ceea ce privește dispozițiile de etică relevante aplicabile firmei și misiunilor sale. Aceasta include asigurarea faptului că toate persoanele, inclusiv cele din rețea și prestatorii de servicii, sub rezerva acestor standarde de etică, înțeleg și respectă aceste standarde.
 - Dispozițiile de etică din obiectivele referitoare la calitate: ISQM 1 impune ca obiectivele referitoare la calitate stabilite de firmă să trateze îndeplinirea responsabilităților în conformitate cu dispozițiile de etică relevante. Aceasta include standardele de etică legate de independență, care trebuie înțelese și respectate de personalul firmei și de alții, inclusiv de rețea, de firmele din rețea, de persoanele din rețea sau de firmele din rețea ori de prestatorii de servicii.
 - Considerentele de ordin etic în relațiile cu clienții: Atunci când decide dacă va accepta sau va continua o relație cu un client sau o misiune specifică, firma trebuie să ia în considerare integritatea și valorile etice ale clientului. Această evaluare face parte din obiectivele referitoare la calitate ale firmei și este esențială pentru menținerea standardelor de etică pe tot parcursul misiunilor.
 - Tratarea încălcărilor dispozițiilor de etică: ISQM 1 evidențiază modul în care o firmă trebuie să gestioneze încălcările dispozițiilor de etică. Acesta include politicile pentru identificarea, comunicarea, evaluarea și raportarea încălcărilor și necesită acțiuni în timp util pentru a trata consecințele unor astfel de încălcări.

⁹⁴ ISQM 1, Guvernanța și conducerea, punctul 28.

⁹⁵ Punctul 29 Dispozițiile de etică relevante



ANEXA 6

Referințe

Lista rapoartelor, studiilor, articolelor și altor documente revizuite de Grupul de lucru privind cultura și guvernanta firmelor (FCGWG) și de personal ca parte a revizuirii sale documentare:

1. Ashforth, B. E. & Anand, V. (2003). The normalization of corruption in organizations. *Research in Organizational Behavior*, 25, 1-52.
2. Australian Senate – Finance and Public Administration References Committee. [PwC: The Cover-up Worsens the Crime](#) (martie 2024).
3. Australian Senate – Finance and Public Administration References Committee. [Management and assurance of integrity by consulting services Final Report](#) (iunie 2024).
4. Australian Treasury – [Consultation Paper: Regulation of accounting, auditing and consulting firms in Australia](#) (mai 2024).
5. Bobek, D. D., Hageman, A. M. & Radtke, R. R. (2010). The ethical environment of tax professionals: Partner and non-partner perceptions and experiences. *Journal of Business Ethics*, 92, 637-654.
6. Brackley, J., Jabbour, M., Ji, J., Jose, T., Leaver, A. & Tischer, D. (2024). [Reward for Failure: The paradox of audit partners' record payouts amidst poor audit quality](#). Audit Reform Lab, Centre for Research on Accounting and Finance in Context, Sheffield University Management School, University of Sheffield; Copenhagen Business School, Danemarca.
7. Broderick, Elizabeth (2023). [Independent Review into Workplace Culture at EY Oceania](#).
8. Brown, M. E. & Treviño, L. K. (2006). Ethical leadership: A review and future directions. *The Leadership Quarterly*, 17(6), 595-616.
9. Brown, M. E., Treviño, L. K. & Harrison, D. A. (2005). [Ethical leadership: A social learning perspective for construct development and testing](#). *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 97(2), 117-134.
10. CPAB [Audit Quality Insights Report \(octombrie 2022\)](#): Interim Inspections Results. Canadian Public Accountability Board.
11. Foley, Stephen & Gara, Antoine (11 iunie 2024). [Private equity groups poised to own one in three top US accounting firms](#), Financial Times.
12. Hiekkataipale, M.-M. & Lämsä, A.-M. (2019). (A)moral agents in organizations? The significance of ethical organization culture for middle managers' exercise of moral agency in ethical problems. *Journal of Business Ethics*, 155, 147-161.
13. ICAEW (2024). [Evolution of Mid-Tier Accountancy Firms – Research Findings](#).
14. Jeremy Hirschhorn (17 aprilie 2024) (<https://www.linkedin.com/pulse/firm-culture-governance-jeremy-hirschhorn-hs9lc>).
15. Kaptein, M. (2011). Understanding unethical behavior by unraveling ethical culture. *Human Relations*, 64(6), 843-869.
16. Kravitz, Richard (iulie 2024). [Private Equity and the Ethics of a Profession](#), The CPA Journal.

17. Low, M., Davey, H. & Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254.
18. Mazzucato, M. & Collington, R. (2023). *The Big Con: How the Consulting Industry Weakens Our Businesses, Infantilizes Our Governments, and Warps Our Economies*. Penguin Random House.
19. McMahon, C. (1995). The ontological and moral status of organizations. *Business Ethics Quarterly*, 5(3), 541-554.
20. Munter, Paul (8 iunie 2022). [The Critical Importance of the General Standard of Auditor Independence and an Ethical Culture for the Accounting Profession](#).
21. Munter, Paul (29 august 2022). [Auditor Independence and Ethical Responsibilities: Critical Points to Consider When Contemplating an Audit Firm Restructuring](#).
22. Munter, Paul (14 mai 2024). [Fostering a Healthy "Tone at the Top" at Audit Firms](#).
23. Ontario Securities Commission (OSC) (iunie 2023) Staff Notice 52-724 – [Considerations for Public Accounting Firms in Developing Internal Ethics Policies and Procedures](#).
24. Oxera Consulting LLP. (2007). [Ownership rules of audit firms and their consequences for audit market concentration](#).
25. Parliament of Australia. (noiembrie 2024). [Ethics and professional accountability: Structural challenges in the audit, assurance and consultancy industry](#). Joint Committee on Corporations and Financial Services.
26. Pickerd, J. S., Summers, S. L. & Wood, D. A. (2015). [An Examination of How Entry-Level Staff Auditors Respond to Tone at the Top vis-à-vis Tone at the Bottom](#). *Behavioral Research in Accounting*, 27(1), 79-98. DOI: 10.2308/bria-50918.
27. Pierce, A. (2007). *Ethics and the professional accounting firm: A literature review*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
28. [Principles for Effective Management of Audit Firms \(The Audit Firm Governance Code\)](#) (24 martie 2023), The Council of Experts on the Audit Firm Governance Code.
29. Monahan, K.M. (2012). [A Review of the Literature Concerning Ethical Leadership in Organizations](#).
30. Roy, A., Newman, A., Round, H. & Bhattacharya, S. (2024). [Ethical culture in organizations: A review and agenda for future research](#). *Business Ethics Quarterly*, 34(1), 97-138.
31. Richardson, A. P. (1931). [Ethics of a Profession](#). American Institute of Accountants Historical Collection.
32. [Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204](#).
33. Schaubroeck, J. M., Hannah, S. T., Avolio, B. J., Kozlowski, S. W. J., Lord, R. G., Treviño, L. K., Dimotakis, N., & Peng, A. C.. (2012). Embedding ethical leadership within and across organization levels. *Academy of Management Journal*, 55(5), 1053-1078.
34. Shakeel, F., Kruiyen, P. M. & Van Thiel, S. (2019). [Ethical Leadership as Process: A Conceptual Proposition](#). *Public Integrity*, 21(6), 613-624.
35. Schein, E. H. (2010). *Organization Culture and Leadership*. Ediția a patra, Jossey-Bass, San Francisco.
36. Schneider, B. (1987). The people make the place. *Personnel Psychology*, 40(3), 437-453.
37. Strickland, Bryan (17 iunie 2024). [Private equity has big plans for small firms](#), Journal of Accountancy.

-
38. Treviño, L. K. & Brown, M. E. (2004). Managing to be ethical: Debunking five business ethics myths. *Academy of Management Perspectives*, 18(2), 69-81.

 39. Treviño, L. K., Butterfield, K. D. & McCabe, D. L. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*, 8(3), 447-476.

 40. Treviño, L. K., Haidt, J. & Filabi, A. E. (2017). Regulating for ethical culture. *Behavioral Science & Policy*, 3(2), 57-70.

 41. Treviño, L. K., Weaver, G. R. & Reynolds, S. J. (2006). [Behavioral Ethics in Organizations: A Review](#). În Journal of Management.

 42. [United Kingdom Financial Reporting Council Audit Governance Code \(aprilie 2022\)](#).

 43. UK FRC (25 iulie 2022). [Sanctions against KPMG and others in connection with Regeneris & Carillion audits](#).

 44. UK FRC (august 2023). [Key Facts and Trends in the Accountancy Profession](#).

 45. Weaver, G. R., Treviño, L. K. & Cochran, P. L. (2005). Corporate ethics programs as control systems: Influences of executive commitment and environmental factors. *Academy of Management Journal*, 42(1), 41-57.

 46. Switkowski, ZE (august 2023) [Review of Governance, Culture and Accountability at PwC Australia](#).

 47. Zimbardo, P. (2005). [You can't be a sweet cucumber in a vinegar barrel: A talk with Philip Zimbardo](#). Edge.

ANEXA 7

Lista privind informarea părților interesate

#	Acronimul	Partea interesată	Regiunea
Organisme de reglementare și autorități de supraveghere, inclusiv membrii guvernelor			
1.	ACRA	Autoritatea de Reglementare în Domeniul Contabilității și al Societăților Comerciale (Singapore)	Asia-Pacific (AP)
2.	AOB	Consiliul de Supraveghere din Malaysia	AP
3.	APRA	Autoritatea Australiană de Reglementare Prudențială	AP
4.	ASIC	Comisia Australiană pentru Valori Mobiliare și Investiții	AP
5.	AU ATO	Administrația fiscală din Australia	AP
6.	AU FRC	Consiliul Australian de Raportare Financiară	AP
7.	CEAOB ⁹⁶	Comitetul Organismelor Europene de Supraveghere a Auditului	Europa (UE)
8.	CPAB	Consiliul Canadian privind Responsabilitatea Publică	America de Nord (NA)
9.	CyPAOB	Consiliul de Supraveghere a Auditurilor Publice din Cipru	UE
10.	IFIAR SWG	Grupul de lucru pentru coordonarea standardelor Forumului internațional al organismelor de reglementare independente din domeniul auditului	GLOBAL
11.	IOSCO	Organizația Internațională a Comisiilor de Valori Mobiliare Comitetul C1	GLOBAL
12.	JFSA	Agenția de Servicii Financiare din Japonia	AP
13.	MG	Președintele Grupului de monitorizare	GLOBAL
14.	OCDE	Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică	GLOBAL
15.	OSC	Comisia de Valori Mobiliare din Ontario	NA
16.	PHSEC	Comisia pentru Burse și Valori Mobiliare (SEC Filipine)	AP
17.	PPPK	Centrul de Supraveghere a Profesiei pentru Serviciul Financiar (Indonezia)	AP
18.	THSEC	Comisia pentru Burse și Valori Mobiliare (SEC Thailanda)	AP
19.	UK FRC	Consiliul de Raportare Financiară din Marea Britanie	UK
20.	US SEC	Comisia pentru Burse și Valori Mobiliare din SUA	SUA
Investitori și alți utilizatori			
21.	ICGN	Rețeaua Internațională de Guvernanță Corporativă	GLOBAL

⁹⁶ CEAOB reprezintă organismele de supraveghere a auditului din toate cele 27 de state membre ale UE.

#	Acronimul	Partea interesată	Regiunea
Persoane care întocmesc situațiile financiare și persoane responsabile cu guvernanta			
22.	DFCG	Asociația Națională a Directorilor Financieri și a Controlorilor de Gestiune	UE
23.	ICFOA	Asociația Internațională a Directorilor Financieri	GLOBAL
24.	IoD Kenya	Institutul Administratorilor din Kenya	Orientul Mijlociu și Africa (MEA)
25.		M P Vijay Kumar	AP
26.		DI Manoj Fadnis	AP
Normalizatori naționali independenți⁹⁷			
27.	AUASB	Consiliul Australian pentru Standarde de Audit și Asigurare	AP
Organizații profesionale de contabilitate (PAO)⁹⁸			
28.	ACCA	Association of Chartered Certified Accountants	GLOBAL
29.	AE	Accountancy Europe	UE
30.	ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	UE
31.	ISCA	Institutul Contabililor Autorizați din Singapore	AP
Firme de contabilitate și practicieni individuali			
32.	DTTL	Deloitte Touche Tohmatsu Limited	GLOBAL
33.	EY	Ernst & Young Global Limited	GLOBAL
34.	GTIL	Grant Thornton International Limited	GLOBAL
35.	KPMG	KPMG International Limited	GLOBAL
36.	PwC	PricewaterhouseCoopers International Limited	GLOBAL
Instituții academice și de cercetare			
37.	NUS	Universitatea Națională din Singapore	AP
Alții			
38.	FoF	Forumul Firmelor ⁹⁹	GLOBAL
39.	IFAC CoP	Comunitatea de Aplicare a Standardelor Internaționale a IFAC	GLOBAL
40.	IFAC SMPAG	Grupul Consultativ pentru Practici Mici și Mijlocii al IFAC	GLOBAL
41.	INE	Administratori neexecutivi independenți	Marea Britanie și global
42.	NSS	Normalizatori naționali ¹⁰⁰	GLOBAL
43.	SAC	Consiliul Consultativ al Părților Interesate ¹⁰¹	GLOBAL

⁹⁷ NSS care au sarcina de a stabili standarde de etică naționale, inclusiv dispoziții privind independența, în jurisdicțiile lor și care nu aparțin PAO-urilor sunt clasificați ca „normalizatori naționali independenți”.

⁹⁸ În sensul acestei clasificări, PAO este o organizație membră de profesioniști contabili, de firme sau de alte PAO-uri. PAO-urile includ, dar nu se limitează la organismele membre ale IFAC.

⁹⁹ **Forumul Firmelor** este o asociație care cuprinde rețele internaționale de firme de contabilitate care efectuează audituri transnaționale. Membrii Forumului s-au angajat să adere la și să promoveze aplicarea consecventă a practicilor de audit de înaltă calitate la nivel mondial și să utilizeze standardele ISA ca bază pentru metodologiile lor de audit. De asemenea, aceștia au politici și metodologii pentru desfășurarea unor astfel de audituri care se bazează pe, în măsura în care este posibil, și utilizează Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri), precum și politici și metodologii care sunt conforme cu Codul IESBA și cu codurile de etică naționale ca bază pentru metodologiile lor de audit.

¹⁰⁰ Participanții la întâlnire sunt din Australia, Canada, China, Franța, Germania, Regiunea Administrativă Specială Hong Kong, India, Japonia, Țările de Jos, Noua Zeelandă, Africa de Sud, Marea Britanie și Statele Unite.

¹⁰¹ Consiliul Consultativ al Părților Interesate (SAC) îi oferă informații strategice și recomandări International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) și IESBA. Acesta este un forum unde IAASB și IESBA interacționează cu diverse părți interesate externe, bazându-se astfel pe cunoștințe și experiență suplimentare pentru proiectele lor de normalizare.



ANEXA 8

Exemple de greșeli de etică în cadrul firmelor

Mai jos sunt câteva exemple de scandaluri care afectează firmele în care organismele de reglementare au raportat erori de etică.

Carillion și KPMG (2018):

[Consiliul de Raportare Financiară din Marea Britanie \(UK FRC\)](#) a anunțat sancțiuni împotriva KPMG LLP (KPMG), un fost partener al KPMG, și a patru foști angajați ai KPMG în urma unei investigații efectuate în temeiul Schemei de contabilitate. Investigația privind furnizarea de informații și documente false și înșelătoare către UK FRC în legătură cu Revizuirile privind calitatea auditului efectuate de UK FRC cu privire la două audituri efectuate de KPMG: auditul situațiilor financiare ale Regeneris plc pentru perioada încheiată la 30 iunie 2014 („auditul Regeneris”) și auditul situațiilor financiare ale Carillion plc pentru perioada încheiată la 31 decembrie 2016 („auditul Carillion”).

Constatările abaterilor

Acuzațiile din reclamația oficială referitoare la controalele FRC (cunoscute sub numele de Revizuirile ale calității auditului sau AQR) privind auditurile Carillion și Regeneris. Acuzațiile se refereau la furnizarea de documente și informații false și înșelătoare către echipele aferente AQR. Reclamația oficială nu a invocat abateri rezultate din efectuarea auditurilor relevante și nici nu a susținut că, în oricare dintre cazuri, situațiile financiare nu au fost întocmite adecvat.

Tribunalul a făcut o serie de constatări privind abaterile care implică încălcări ale principiului fundamental al integrității care îi impune unui contabil să fie direct și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri, prevăzând următoarele:

Niciun contabil nu trebuie să aibă nevoie de educație sau instruire specială pentru a realiza că inducerea în eroare a cuiva în mod deliberat, în special a unui organism de reglementare, este cel puțin incompatibilă cu integritatea și, excluzând circumstanțele speciale, este necinstită.

KPMG (2019):

[Comisia pentru Burse și Valori Mobiliare \(SEC\) din SUA](#) a acuzat KPMG LLP de modificarea activității de audit anterioare după ce a primit informații furate cu privire la controalele firmei care urmau să fie efectuate de Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Ordinul SEC constată, de asemenea, că numeroși profesioniști în domeniul auditului de la KPMG au trișat la examenele interne aferente formării prin diseminarea inadecvată a răspunsurilor și prin manipularea rezultatelor testelor.

KPMG a fost de acord să soluționeze acuzațiile prin plata unei penalități de 50 milioane \$ și respectarea unui set detaliat de acțiuni, inclusiv menținerea unui consultant independent pentru a revizui și evalua controalele privind etica și integritatea ale firmei și conformitatea acestora cu diverse angajamente.

Scandaluri privind trișarea la examene (2022-2024)

[US SEC](#) a acuzat Ernst & Young LLP (EY) că profesioniștii săi din domeniul auditului au trișat la examenele necesare pentru obținerea și menținerea licențelor de expert contabil (CPA) și că au ascuns probe privind această abatere de Divizia de aplicare a legii din cadrul SEC în timpul investigației efectuate de Divizie. Ordinul constată că EY a încălcat o normă a Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) care le impune firmelor să mențină integritatea în îndeplinirea serviciilor profesionale, a comis acte care discreditează profesia contabilă și nu a reușit să mențină un sistem de control al calității adecvat. (iunie 2022)

[Public Company Accounting Oversight Board \(PCAOB\)](#) a sancționat PwC China și PwC Hong Kong pentru încălcarea standardelor privind controlul calității ale PCAOB care vizează integritatea și managementul personalului. Niciuna dintre aceste firme nu a reușit să detecteze sau să prevină diseminarea la nivel extins și inadecvat a răspunsurilor la testele aferente cursurilor de instruire internă obligatorii. Din 2018 până în 2020, peste 1.000 de persoane din cadrul PwC Hong Kong și sute de persoane din cadrul PwC China au fost implicate într-o diseminare inadecvată a răspunsurilor – fie furnizând, fie primind accesul la răspunsuri prin intermediul a două programe informatice neautorizate – în legătură cu testele online aferente cursurilor de instruire internă obligatorii legate de programa din domeniul auditului a firmelor din SUA. (30 noiembrie 2023)

[PCAOB](#) a anunțat două ordine disciplinare soluționate care sancționează KPMG Accountants N.V. („KPMG Netherlands”) și pe fostul șef al Departamentului de asigurări al acestora pentru încălcări ale normelor PCAOB și ale standardelor de control al calității referitoare la programul de instruire internă din cadrul firmei și la monitorizarea sistemului său de control al calității. PCAOB a constatat că, timp de cinci ani, în cadrul firmei a avut loc o diseminare inadecvată a răspunsurilor pe scară largă și că firma a făcut mai multe declarații false către PCAOB cu privire la cunoștințele sale despre abatere. (aprilie 2024)

[PCAOB](#) a anunțat trei ordine disciplinare soluționate prin care au fost sancționate Imelda & Raken („Deloitte Indonesia”), Navarro Amper & Co. („Deloitte Philippines”) și fostul director național al practicii profesionale din urmă, pentru încălcări ale normelor PCAOB și ale standardelor de control al calității referitoare la programele de instruire internă și la monitorizarea sistemelor lor de control al calității. (aprilie 2024)

PwC Australia (2023)

Scandalul a scos la iveală deficiențe grave de guvernanță și culturale în cadrul firmei, caracterizate prin încălcări ale confidențialității și lipsa răspunderii.

Această încălcare a încrederii a condus la consecințe semnificative: demisia CEO, „plecarea” a opt parteneri cu experiență, vânzarea întreprinderii de stat a PwC, lansarea mai multor anchete ale Senatului¹⁰² și investigații în curs ale Poliției Federale Australiene și ale Consiliului Practicienilor Fiscali. (<https://www.afr.com/topic/pwc-tax-scandal-6g22>)

La 22 iunie 2023, Comisia Parlamentară Comună pentru Corporații și Serviciile Financiare (PJC) a Parlamentului australian a lansat o anchetă privind acuzațiile recente privind și răspunsurile la abaterile din cadrul operațiunilor australiene ale principalelor firme de contabilitate, audit și consultanță (printre care se numără, dar nu exclusiv, cele din grupul de firme Big Four). Ancheta a fost lansată ca răspuns la dezvăluirea unor abateri în acest sector, inclusiv utilizarea abuzivă a informațiilor confidențiale ale Guvernului australian de către partenerii și angajații firmei multidisciplinare PwC Australia. PJC și-a prezentat [raportul final](#) cu 40 de recomandări în noiembrie 2024.

¹⁰² Senatul a publicat primul raport în [iunie 2023](#) și al doilea raport în [martie 2024](#). Grupul de lucru a menționat, de asemenea, o consultare în curs de desfășurare a Trezoreriei din Australia (mai 2024) intitulată Reglementarea firmelor de contabilitate, audit și consultanță. Această inițiativă explorează cadrul de reglementare pentru aceste firme, urmărind să îmbunătățească guvernanța, transparența și responsabilitatea. Ea abordează aspecte precum caracterul adecvat al practicilor de guvernanță actuale, standardelor profesionale și legilor de reglementare. Documentul ia în considerare, de asemenea, protecția denunțătorilor, reziliența sectorului de audit și concurența din cadrul industriei.



ANEXA 9

Proiect de normalizare – Exemple ilustrative

Următoarele sunt exemple ilustrative de dispoziții și materiale privind aplicarea din cadrul general privind cultura și guvernanta la nivel de firmă care ar putea fi încorporate într-un nou standard din Cod care tratează subiectul privind cultura și guvernanta firmelor.

Un cadru general privind guvernanta la nivel de firmă

O firmă trebuie să se asigure că în cadrul său general privind guvernanta promovează standarde ridicate de comportament etic prin acordarea de prioritate valorilor etice și prin integrarea acestora în strategiile, structurile operaționale, sistemele de management al calității și mecanismele privind răspunderea ale firmei.

Materialele privind aplicarea de sprijin ar putea:

- Sublinia faptul că respectivul Cod se aplică tuturor partenerilor și întregului personal ai firmei (inclusiv, acolo unde jurisdicțiile au stabilit prevederi contradictorii sau diferite, obligația de a respecta dispozițiile mai stricte, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis prin legi sau reglementări¹⁰³).
- Sublinia faptul că termenul „firmă” include toate firmele din rețea care îndeplinesc definiția din Cod a „firmei din rețea”.
- Recomanda aspectele care trebuie tratate în cadrul general privind cultura și guvernanta, inclusiv:
 - Rolurile și responsabilitățile persoanelor care ocupă poziții de conducere.
 - Dezvoltarea unui cadru general/a unor politici și proceduri pentru implementarea și promovarea principiilor etice stabilite de Cod.
 - Importanța transparenței pentru a demonstra, atât intern, cât și extern (inclusiv pentru organismele de reglementare), respectarea cadrului general privind guvernanta.
- Sublinia că odată cu conducerea și autoritatea vine și răspunderea.
- Recunoaște faptul că nu există un model „universal” și că măsurile care trebuie luate trebuie să reflecte aspecte precum dimensiunea, localizarea geografică (localizările geografice) ale firmei și domeniile în care aceasta își desfășoară activitatea.
- [Altele]

¹⁰³ A se vedea punctul 100.7 A1

Furnizarea de informații independente

O firmă care [descrieți criteriile] trebuie să ia în considerare mijloacele adecvate de obținere a informațiilor de la persoane independente pentru a contribui la eficacitatea cadrului general privind guvernanța al firmei în vederea promovării valorilor etice și a monitorizării respectării de către aceasta a [prevederilor FCG].

Materialele privind aplicarea de sprijin ar putea:

- Recomanda ca responsabilitățile atribuite unor astfel de administratori neexecutivi independenți sau altor persoane independente să includă toate sau unele dintre următoarele elemente:
 - Revizuirea conformității cu [prevederile FCG], standardele de etică și legile și reglementările relevante (inclusiv firmele sale regionale și cele din rețea).
 - Monitorizarea acțiunilor și deciziilor echipei de conducere pentru a se asigura că aceasta respectă și promovează politicile și procedurile stabilite de firmă pentru implementarea și promovarea principiilor de etică stabilite de Cod.
 - Furnizarea de informații strategice pentru deciziile-cheie prin contribuirea cu diverse perspective și cunoștințe.
 - Furnizarea de informații privind procesul de numire a CEO (sau a echivalentului acestuia) și în alte funcții de conducere superioară din cadrul firmei.
 - Furnizarea de informații în evaluările periodice ale CEO și ale conducerii superioare și evaluarea performanței acestora în raport cu [prevederile FCG], standardele de etică și legile și reglementările relevante.
- Stabilirea procesului prin care administratorii neexecutivi independenți sunt numiți pentru a le asigura independența și pentru a asigura că există combinația potrivită de abilități, cunoștințe și experiență.
- [Altele]

Politici privind managementul performanței care stimulează comportamentul etic

Firmele trebuie să stabilească anumite criterii prin care sunt evaluate și recompensate performanțele partenerilor și ale personalului firmei care recunosc importanța conformării cu standardele de etică și a respectării valorilor și politicilor referitoare la etică ale firmei.

Materialele privind aplicarea de sprijin ar putea:

- Evidenția importanța alinierii criteriilor de evaluare a performanței la valorile etice așteptate ale firmei.
- Furniza exemple de parametri de performanță care ar putea fi utilizați pentru a evalua felul în care o persoană tratează conformitatea cu valorile și politicile referitoare la etică ale firmei.
- [Altele]

Programe de educație și formare

Firmele trebuie să ofere educație și formare continue privind standardele și politicile referitoare la etică, obligațiile profesionale și de reglementare, precum și valorile și comportamentele etice așteptate de la toți partenerii și întregul personal ai firmei.

Materialele privind aplicarea de sprijin ar putea:

- Trata importanța educării noilor parteneri și a personalului nou cu privire la valorile etice ale firmei și la comportamentul așteptat atunci când se alătură pentru prima dată firmei.
- Sublinia importanța dezvoltării unei mentalități etice.
- Evidenția importanța educației și formării regulate continue pentru a se asigura că politicile firmei rămân „în atenție”.
- [Altele]

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

IESBA, IFEA și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru pierderile cauzate oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze pe baza materialului din prezenta publicație, indiferent dacă o astfel de pierdere este cauzată de neglijență sau în alt mod.

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)”, „non-compliance with laws and regulations”, „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC” și logoul IESBA sunt mărci comerciale ale IFAC sau mărci comerciale și mărci de servicii înregistrate ale IFAC în SUA și în alte țări. „International Foundation for Ethics and Audit” și „IFEA” sunt mărci comerciale ale IFEA sau mărci comerciale și mărci de servicii înregistrate ale IFEA în SUA și în alte țări.

Copyright © ianuarie 2025 deținut de International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Se acordă permisiunea de a face copii ale acestei lucrări cu scopul obținerii unei expuneri cât mai mari și a cât mai multor reacții cu condiția ca fiecare copie să poarte următoarea mențiune: „Copyright © ianuarie 2025 deținut de International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Folosit cu permisiunea IFAC. Se acordă permisiunea de a face copii ale acestei lucrări cu scopul obținerii unei expuneri cât mai mari și a cât mai multor reacții.”

Documentul *Raportul final al Grupului de lucru privind cultura și guvernanța firmelor al IESBA*, publicat de International Federation of Accountants (IFAC) în ianuarie 2025 în limba engleză, a fost tradus în limba română de Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România (CECCAR) în august 2025 și a fost reprodus cu permisiunea IFAC. Textul aprobat al tuturor publicațiilor IFAC este cel publicat de IFAC în limba engleză. IFAC nu își asumă nicio responsabilitate pentru acuratețea și caracterul complet ale traducerii sau pentru orice acțiuni care ar putea decurge ca urmare a acesteia.

Textul în limba engleză al documentului *Raportul final al Grupului de lucru privind cultura și guvernanța firmelor al IESBA* © (2025) al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al documentului *Raportul final al Grupului de lucru privind cultura și guvernanța firmelor al IESBA* © (2025) al IFAC. Toate drepturile rezervate.

Titlul original: *IESBA Firm Culture and Governance Working Group Final Report*

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



International
Ethics Standards
Board for Accountants®