

Podstawa wniosków
Opracowana przez pracowników IESBA®
kwiecień 2021 r.

*International Ethics Standards Board
for Accountants®*

Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń

IESBA

International
Ethics Standards
Board for Accountants®

O IESBA

[International Ethics Standards Board for Accountants®](#) (IESBA®) jest międzynarodową niezależną radą ustanawiającą standardy. Jej misją jest służenie interesowi publicznemu przez ustanawianie norm etycznych, w tym wymogów dotyczących niezależności audytora, których celem jest podnoszenie poprzeczki w odniesieniu do etycznego postępowania i praktyki dla wszystkich zawodowych księgowych przez opracowanie obszernego mającego globalne zastosowanie [Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\)](#) („Kodeks”).

IESBA jest przekonana, że jeden zestaw wysokiej jakości norm etycznych podnosi jakość i zwiększa spójność usług świadczonych przez zawodowych księgowych, przyczyniając się w ten sposób do wzrostu zaufania publicznego do zawodu księgowego. IESBA ustanawia standardy działając w interesie publicznym, korzystając z doradztwa [IESBA Consultative Advisory Group](#) (CAG) i pod nadzorem [Public Interest Oversight Board](#) (PIOB).

Struktury i procesy wspierające działalność IESBA są udostępniane przez International Federation of Accountants® (IFAC®).

Prawa autorskie © kwiecień 2021, International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, patrz [strona 36](#).

PODSTAWA WNIOSKÓW: ZMIANY POSTANOWIEŃ KODEKSU ODNOSZĄCYCH SIĘ DO WYNAGRODZEŃ

SPIS TREŚCI

I. Wprowadzenie.....	5
II. Podstawowe informacje.....	5
Opracowanie projektu dotyczącego wynagrodzeń	5
Powiązania z innymi strumieniami prac IESBA i koordynacja z IAASB	6
Projekt do dyskusji dotyczący wynagrodzeń	7
III. Istotne sprawy.....	9
Zagrożenia stwarzane przez wynagrodzenia płacone przez klienta badania	9
Nieodłączne zagrożenie czerpania korzyści własnych.....	9
Ocena poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych, wynikającego z faktu, że klient badania płaci wynagrodzenie	10
Poziom wynagrodzenia za badanie.....	13
Wpływ innych usług na wynagrodzenie za badanie jako oddzielne wynagrodzenie	13
Stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie.....	14
Podejście progowe a podejście oparte na ogólnych zasadach.....	14
Charakter usług innych niż badanie	15
Uzależnienie od wynagrodzenia otrzymywanego od klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego	16
Rozszerzone przepisy dotyczące uzależnienia od wynagrodzenia w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego.....	16
Zależność od wynagrodzenia utrzymująca się przez dłuższy okres	18
Uzależnienie od wynagrodzenia otrzymywanego od klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego	20
Stosowność proponowanego progu	20
Wymagane działania	21
Przejrzystość informacji o wynagrodzeniach klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego	22
Przekazywanie osobom sprawującym nadzór informacji o wynagrodzeniach.....	23
Publiczne ujawnianie informacji o wynagrodzeniach	25
Możliwe sposoby doprowadzenia do publicznego ujawnienia informacji przez firmę.....	27
Informacje o wynagrodzeniach, które mają podlegać ujawnieniu	28
Ujawnianie informacji o wynagrodzeniach osobom sprawującym nadzór i opinii publicznej na poziomie grupy	30

Wyjątek od obowiązku ujawniania informacji w przypadku niektórych jednostek zależnych i dominujących	32
IV. Pozostałe kwestie	33
Wynagrodzenia warunkowe.....	33
Kwestie związane z przepisami antymonopolowymi	33
V. Data wejścia w życie.....	34

I. Wprowadzenie

1. Na wirtualnym spotkaniu w grudniu 2020 r. IESBA zatwierdziła [zmiany w Kodeksie odnoszące się do wynagrodzeń](#) 14 głosami „za” spośród 15 obecnych członków IESBA.
2. Niniejsze uzasadnienie wniosków zostało opracowane przez pracowników IESBA i wyjaśnia ono, w jaki sposób IESBA odniosła się do istotnych kwestii poruszonych w związku z proponowanymi zmianami do Kodeksu. Odnosi się ono do zmian postanowień Kodeksu dotyczących wynagrodzeń, ale nie stanowi ich części.

II. Podstawowe informacje

Opracowanie projektu dotyczącego wynagrodzeń

3. W swojej Strategii i Planie Pracy na lata 2014-2018 IESBA zobowiązała się do podjęcia prac mających na celu wnikliwsze zrozumienie szeregu kwestii odnoszących się do wynagrodzeń, podnoszonych przez społeczność regulacyjną. Ponadto IESBA zobowiązała się do udzielenia odpowiedzi PIOB, która zatwierdzając publikację IESBA z kwietnia 2015 r.: [Changes to the Code Addressing Certain Non-Assurance Services Provisions for Audit and Assurance Clients \(Zmiany postanowień Kodeksu odnoszące się do określonych usług nieatestacyjnych świadczonych na rzecz klientów badania i klientów usług atestacyjnych\)](#), zwróciła się do IESBA o ponowne przeanalizowanie, z szerszej perspektywy, kwestii dotyczących niezależności biegłych rewidentów, takich jak niedozwolone usługi nieatestacyjne, powiązane kwestie dotyczące wynagrodzeń oraz rola osób sprawujących nadzór w zatwierdzaniu zabronionych usług nieatestacyjnych.
4. W tym kontekście IESBA postanowiła przedstawić swoją inicjatywę dotyczącą wynagrodzeń i:
 - ustanowiła Grupę Roboczą ds. Wynagrodzeń (Grupa Robocza) w lipcu 2015 r., której zadaniem było przeprowadzenie działań rozpoznawczych;
 - zleciła pracownikom IESBA opracowanie publikacji: [Ethical Considerations Relating to Audit Fee Setting in the Context of Downward Fee Pressure \(Rozważania etyczne na temat ustalania wynagrodzenia za badanie w kontekście presji na obniżanie wynagrodzeń\)](#), która została wydana w styczniu 2016 r., jako pierwszy krok w pracach nad tym tematem; oraz
 - zatwierdziła na posiedzeniu w marcu 2016 r. ogólne warunki dla Grupy Roboczej określające zakres prac i punkty ciężkości oraz podejście do działań rozpoznawczych.
5. Działania rozpoznawcze Grupy Roboczej obejmowały:
 - (a) ogólny przegląd odpowiednich przepisów dotyczących wynagrodzeń w szeregu jurysdykcji G-20;
 - (b) przegląd odnośnych badań akademickich i innej literatury; oraz
 - (c) kontakty z zainteresowanymi stronami w celu uzyskania ich opinii na temat kwestii związanych z wynagrodzeniami.
6. Na podstawie rezultatów swoich działań rozpoznawczych na spotkaniu IESBA w czerwcu 2018 r. Grupa Robocza przedstawiła raport końcowy ([Fees Final Report \(Raport końcowy dotyczący wynagrodzeń\)](#)). Raport zawierał zalecany przez Grupę Roboczą sposób postępowania w odniesieniu do następujących obszarów zainteresowania:
 - (a) Poziom wynagrodzeń za badanie dla poszczególnych zleceń badania (poziom wynagrodzeń).

- (b) Względna wielkość wynagrodzenia partnera, biura lub firmy oraz stopień, w jakim wynagrodzenie partnerów jest uzależnione od wynagrodzenia otrzymywanego od konkretnego klienta (zależność wynagrodzenia).
 - (c) Stosunek wynagrodzenia za usługi niebędące badaniem do wynagrodzenia za badanie płaconego przez klienta badania.
 - (d) Świadczenie usług badania przez firmę, która prowadzi również znaczącą działalność w zakresie usług innych niż badanie.¹
 - (e) Zabezpieczenia związane z wynagrodzeniami zawarte w Kodeksie.
7. Na podstawie raportu końcowego na temat wynagrodzeń we wrześniu 2018 r. IESBA zatwierdziła Projekt i powołała Grupę Zadaniową ds. Wynagrodzeń. Projekt polegał na rozważeniu możliwości poszerzenia postanowień Kodeksu dotyczących wynagrodzeń, tak aby pozostały one rozbudowane i odpowiednie, umożliwiając zawodowym księgowym spełnienie obowiązku przestrzegania podstawowych zasad i zachowania niezależności.²

Powiązania z innymi strumieniami prac IESBA i koordynacja z IAASB

Projekt dotyczący usług nieatestacyjnych

8. Projekt dotyczący wynagrodzeń był powiązany z [Projektem dotyczącym usług nieatestacyjnych](#), który został zainicjowany w celu rozwiązania problemu licznych obaw interesariuszy dotyczących niezależności biegłych rewidentów w przypadku świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania. Te dwa uzupełniające się projekty zaowocowały zmianami, które wzmacniają [Międzynarodowe Standardy Niezależności](#) (MSN) poprzez wprowadzenie nowych lub zmienionych wymogów oraz lepszych wytycznych. Ponadto, chociaż kwestia modelu biznesowego nie wchodziła w zakres projektów dotyczących wynagrodzeń i usług nieatestacyjnych, IESBA uważa, że zmiany w Kodeksie wynikające z tych projektów przyczynią się do przedstawienia adekwatnej odpowiedzi na niektóre obawy dotyczące wielodyscyplinarnego modelu biznesowego firm.
9. IESBA skoordynowała propozycje projektów dotyczących wynagrodzeń i usług nieatestacyjnych, szczególnie w odniesieniu do tematów (a) stosunku wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzeń za badanie oraz (b) zwiększonej przejrzystości kwestii związanych z wynagrodzeniami dla osób sprawujących nadzór. Ponadto uzgodnione zostały harmonogramy projektów dotyczących wynagrodzeń i usług nieatestacyjnych.

Projekt dotyczący JZP

10. W ramach swojej Strategii i Planu Pracy na lata 2019-2023 IESBA zobowiązała się do ponownej analizy aktualnych definicji jednostki zainteresowania publicznego (JZP) i jednostki notowanej na

¹ W swoim komunikacie dotyczącym kwestii interesu publicznego podczas opracowywania Strategii i Planu Prac IESBA na lata 2019-2023 PIOB skomentowała, że kwestia modelu biznesowego firmy audytorskiej może być postrzegana jako bariera dla rzeczywistej niezależności, skutecznego wdrażania zawodowego sceptycyzmu oraz jakości badania. PIOB zaleciła zatem dogłębne rozważenie tej kwestii w ramach tego cyklu strategicznego.

² Kwestia modelu biznesowego znajdowała się poza zakresem projektu. Jak wskazano w załączniku do propozycji projektu, IESBA uważa, że zagadnienie modelu biznesowego jest złożonym, wieloaspektowym tematem, w przypadku którego istnieje potrzeba intensywnego zaangażowania wszystkich kluczowych podmiotów, w tym rad ds. ustanawiania standardów, organów regulacyjnych, inwestorów, przedstawicieli funkcji ładu korporacyjnego, osób sporządzających sprawozdania finansowe, krajowych podmiotów ustanawiających standardy, firm, społeczności akademickiej i organów członkowskich IFAC.

gieldzie w Kodeksie. W miarę postępu projektów dotyczących usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń stało się jednak jasne, że harmonogram przeglądu tych definicji wymaga przyspieszenia, aby zapewnić jasność co do zakresu podmiotów, na które będą miały wpływ proponowane zmiany. W związku z tym w grudniu 2019 r. IESBA zatwierdziła projekt przeglądu tych definicji ([Projekt dotyczący JZP](#)). IESBA ustaliła również, że będzie ściśle koordynować swoje prace nad tym nowym projektem z Radą Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB), z uwagi na fakt, że pojęcia, które leżą u podstaw definicji JZP w Kodeksie, mają również zastosowanie przy opisie jednostki znaczącego zainteresowania publicznego w standardach IAASB.

11. Projekt dotyczący JZP ma na celu określenie kategorii jednostek, które powinny być uznane za JZP, z uwzględnieniem dodatkowych lub bardziej rygorystycznych wymogów niezależności, które miałyby do nich zastosowanie. Ostateczne postanowienia wynikające z projektu dotyczącego JZP powinny być stosowane we wszystkich MSN. Obejmuje to także postanowienia dotyczące wynagrodzeń.

Koordinacja z IAASB

12. Niektóre z proponowanych zmian w Kodeksie wynikających z Projektu dotyczącego wynagrodzeń odnosiły się do wymogów i wskazówek dotyczących ich zastosowania określonych w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB) wydanych przez IAASB lub pokrywały się z nimi. W związku z tym IESBA ściśle współpracowała z IAASB w celu zapewnienia, że zmiany będą spójne lub w inny sposób dostosowane do MSB.
13. W ramach swoich działań koordynacyjnych IESBA i IAASB zajęły się³ następującymi kwestiami:
 - Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór dotycząca wynagrodzeń;
 - Publiczne ujawnianie informacji związanych z wynagrodzeniem za badanie w sprawozdaniu biegłego rewidenta w przypadkach, gdy firma uznaje sprawozdanie biegłego rewidenta za odpowiednie miejsce do ujawnienia tych informacji; oraz
 - Publiczne ujawnienie informacji związanych z wynagrodzeniem za badanie w kontekście badania sprawozdań finansowych grupy („badanie grupy kapitałowej”).

Projekt do dyskusji dotyczący wynagrodzeń

14. W styczniu 2020 r. IESBA opublikowała [Exposure Draft on Proposed Revisions to the Fee-related Provisions of the Code \(Projekt do dyskusji dotyczący proponowanych zmian postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń\)](#) (Projekt do dyskusji).⁴ Jak stwierdzono w memorandum wyjaśniającym do Projektu do dyskusji, proponowane zmiany, między innymi:
 - Wyartykułowały problem zagrożeń dla niezależności powstałych w sytuacji, gdy wynagrodzenie jest negocjowane z klientem badania lub klientem usług atestacyjnych i przez niego opłacane, a następnie odniosły się do tego problemu.
 - Wyjaśniły, że wynagrodzenie za badanie powinno stanowić oddzielną pozycję w ramach całkowitego wynagrodzenia od klienta badania, tak aby świadczenie usług innych niż badanie nie miało wpływu na poziom wynagrodzenia za badanie.

³ Na posiedzeniu we wrześniu 2019 r. IAASB omówiła proponowane zmiany Grupy Zadaniowej ds. Wynagrodzeń i rozważyła potencjalne skutki proponowanych zmian IESBA dla MSB.

⁴ Jednocześnie IESBA opublikowała inny [Projekt do dyskusji: Proponowane zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych](#)

- Przedstawiły wskazówki dla firm dotyczące oceny i przeciwdziałania zagrożeniom dla niezależności powstałym w sytuacji, gdy duża część całkowitego wynagrodzenia pobieranego od klienta badania przez daną firmę lub inne firmy należące do sieci dotyczy usług innych niż badanie.
 - Wzmocniły postanowienia dotyczące zależności od wynagrodzenia w przypadku klientów badania będących i niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, w tym ustanowiły próg dla przeciwdziałania zagrożeniom w przypadku klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego.
 - Ustanowiły wymóg, aby firma przestała być audytorem klienta badania będącego JZP, jeżeli zależność od wynagrodzenia utrzymuje się przez określony czas.
 - Zwiększyły przejrzystość informacji o wynagrodzeniach od klientów badania będących JZP, aby pomóc osobom sprawującym nadzór i opinii publicznej w ocenie niezależności firmy.
 - Rozbudowały wytyczne w Kodeksie dotyczące kryteriów oceny poziomu zagrożeń powstających w przypadku, gdy wynagrodzenie jest płacone przez klienta badania lub klienta usług atestacyjnych oraz zabezpieczenia służące przeciwdziałaniu takim zagrożeniom.
15. Otrzymano łącznie [64 listy z uwagami](#) od różnych respondentów, w tym dwóch członków Grupy Monitorującej,⁵ innych organów regulacyjnych i organów nadzoru nad badaniem sprawozdań finansowych, krajowych organów ustanawiających standardy, organów członkowskich IFAC, innych organizacji zawodowych i firm. Respondenci zasadniczo poparli potrzebę rozszerzenia i doprecyzowania postanowień Kodeksu dotyczących wynagrodzeń oraz kierunek proponowanych zmian. Respondenci zgłosili również uwagi istotne dla ogólnego kierunku i konsekwencji proponowanych zmian.
16. IESBA dokonała przeglądu swoich proponowanych zmian w celu odniesienia się do istotnych kwestii poruszonych przez respondentów, przy uwzględnieniu wkładu wniesionego przez IESBA Consultative Advisory Group (CAG).

17. Najważniejsze zmiany względem proponowanych zmian zawartych w Projekcie do dyskusji są następujące:
- Usunięcie proponowanego wymogu dotyczącego oceny i ponownej oceny zagrożeń stwarzanych przez fakt płacenia wynagrodzenia przez klienta badania i umieszczenie w to miejsce wskazówek dotyczących zastosowania, które odpowiednio odnoszą się do istniejących wcześniej wymogów w ramowych założeniach koncepcyjnych.
 - Podkreślenie – poprzez przedstawienie odpowiednich kryteriów – że oczekuje się, iż poziom zagrożeń wynikających z wynagrodzeń pobieranych przez firmy należące do sieci lub dotyczących usług świadczonych na rzecz jednostek powiązanych będzie ogólnie niższy.
 - Wyjaśnienia dotyczące możliwości wykazania oszczędności kosztów uzyskanych w wyniku świadczenia usług w poprzednich okresach, które firmy mogą uwzględniać przy ustalaniu wynagrodzenia za badanie.

⁵ Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) i Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (IFIAR)

- Podkreślenie korzyści dla interesariuszy klienta z ujawnienia przez niego informacji o wynagrodzeniu i wymaganie od firm, aby – w pierwszej kolejności – omówiły z osobami sprawującymi nadzór korzyści z takiego ujawnienia.
- Zawężenie obowiązku ujawniania wynagrodzeń za badanie sprawozdań finansowych, tak aby obejmował on wyłącznie wynagrodzenia płacone na rzecz firmy i firm należących do sieci; firmy nie są zobowiązane do ujawniania informacji o wynagrodzeniach za badanie płaconych przez klienta na rzecz innych firm nienależących do sieci.
- Podanie wyjątków od obowiązku ujawniania wynagrodzeń w przypadku braku wymogu konsolidacji wszystkich kontrolowanych jednostek w sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej, np. w przypadku grup typu „private equity”.
- Podanie wyjątków od obowiązku ujawniania wynagrodzeń w przypadku jednostkowych sprawozdań finansowych niektórych jednostek zależnych i dominujących w celu uniknięcia potencjalnych nieporozumień i powielania działań.
- Bardziej elastyczne podejście służące osiągnięciu przez firmy przejrzystości, z większą liczbą przykładów odpowiedniego miejsca ujawniania informacji przez firmę. Możliwe sposoby ujawniania informacji są zgodne z podejściem IAASB dotyczącym komunikacji z podmiotami niepowiązanymi wyrażonym w MSZJ 1.⁶

18. Ostateczne zmiany postanowień Kodeksu dotyczących wynagrodzeń uzupełniają ostateczne zmiany postanowień Kodeksu dotyczących usług nieatestacyjnych. Zmiany postanowień dotyczących wynagrodzeń i usług nieatestacyjnych zostały zatwierdzone przez IESBA w grudniu 2020 r.

III. Istotne sprawy

Zagrożenia stwarzane przez wynagrodzenia płacone przez klienta badania

19. IESBA uważa, że oprócz wszelkich zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad związanych z czerpaniem korzyści własnych, ujętymi w Rozdziale 330 Kodeksu,⁷ potencjalne zagrożenia dla niezależności należy rozważyć również wówczas, gdy wynagrodzenie za profesjonalne usługi jest negocjowane z klientem i przez niego płacone.

Nieodłączne zagrożenie czerpania korzyści własnych

20. Chociaż płacenie firmie wynagrodzenia przez klienta badania jest praktyką ogólnie uznawaną i akceptowaną przez zamierzonych użytkowników sprawozdań finansowych, praktyka taka stwarza zagrożenie dla niezależności związane z czerpaniem korzyści własnych i może być źródłem zagrożenia zastraszenia. Pogląd IESBA, że zagrożenie czerpania korzyści własnych istnieje, opiera się na ryzyku nieodłącznym w każdym przypadku, gdy strona podlegająca badaniu płaci bezpośrednio audytorowi. Dlatego w Projekcie do dyskusji IESBA zaproponowała, aby Kodeks wyraźnie uznawał nieodłączne zagrożenie czerpania korzyści własnych w modelu, w którym wynagrodzenie płaci klient badania .

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

⁶ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

⁷ Część 3 – Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód, Rozdział 330, *Wynagrodzenia i inne rodzaje honorariów*

21. Respondenci, którzy nadesłali swoje uwagi do Projektu, w przeważającej większości przyznali, że niezależność firmy może być postrzegana jako zagrożona, ponieważ badana jednostka jest jednocześnie klientem firmy i płaci jej wynagrodzenie. Jednakże wielu respondentów zwróciło uwagę, że ryzyko związane z modelem, w którym klient badania płaci wynagrodzenie, jest jednym z głównych powodów wprowadzenia standardów niezależności i znaczących zabezpieczeń w celu przeciwdziałania potencjalnym zagrożeniom.
22. Zauważono, że jest to model powszechnie akceptowany przez użytkowników sprawozdań finansowych. Niektórzy respondenci wskazali również, że Kodeks jako całość jest zasadniczo zaprojektowany w celu zapewnienia ramowych założeń, które zawierają adekwatne postanowienia dotyczące potencjalnych skutków takiej „relacji z klientem”, co, jak zauważyli, nie jest związane wyłącznie z wynagrodzeniem.

Decyzje IESBA

23. IESBA uznała, że struktura ładu korporacyjnego klienta badania oraz przestrzeganie przez firmę wymogów regulacyjnych i standardów zawodowych, w tym wymogów etycznych, są ważnymi czynnikami przyczyniającymi się do złagodzenia zagrożeń wynikających z modelu, w którym wynagrodzenie płaci klient badania. Dlatego też firmy mogą często stwierdzić, że zagrożenia te są na akceptowalnym poziomie. Nawet proponowane zmiany także opierają się na założeniu, że zamierzeni użytkownicy sprawozdań finansowych co do zasady uznają i akceptują praktykę, zgodnie z którą wynagrodzenia za usługi profesjonalne są zazwyczaj negocjowane z klientem i przez niego płacone. IESBA uważa jednak, że Kodeks powinien wyraźnie stwierdzać, że istnieje nieodłączne zagrożenie czerpania korzyści własnych związane z modelem, w którym wynagrodzenie płaci klient badania. Uczynienie tego nie ma na celu spowodowania zmiany tej praktyki ani sugerowania, że nie jest ona zgodna z zasadą niezależności biegłego rewidenta, ale ma na celu podniesienie świadomości firm, że zagrożenie czerpania korzyści własnych istnieje, oraz dostarczenie wskazówek, jak je oceniać i przeciwdziałać mu, gdy nie jest na akceptowalnym poziomie.
24. IESBA zgodziła się również z powyższymi uwagami, że nieodłączne ryzyko związane z modelem, w którym wynagrodzenie płaci klient badania, jest częścią szerszego zagadnienia relacji „firma – klient badania” i nie dotyczy wyłącznie kwestii wynagrodzenia. W związku z tym IESBA ustaliła, że ta kwestia nieodłącznych zagrożeń wynikających z relacji z klientem wychodzi poza zakres kompetencji projektu dotyczącego wynagrodzeń.

Ocena poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych, wynikającego z faktu, że klient badania płaci wynagrodzenie

25. Biorąc pod uwagę założenie, że zagrożenie dla niezależności wynikające z czerpania korzyści własnych powstaje, a zagrożenie zastraszenia może powstać, gdy wynagrodzenia są negocjowane z klientem badania i przez niego płacone, IESBA zaproponowała, aby Kodeks zawierał wymóg określenia przez firmę, czy poziom takich zagrożeń jest na akceptowalnym poziomie, zanim dana firma lub inna firma należąca do sieci przyjmie zlecenie badania lub inne zlecenie. Ponadto, ponieważ wynagrodzenia pobierane od klienta badania mogą ulec zmianie po przyjęciu zlecenia, a tym samym wpłynąć na poziom zagrożeń, IESBA zaproponowała, aby w przypadku wystąpienia takiej zmiany w okresie wykonywania zlecenia badania firma była zobowiązana do ponownej oceny zagrożeń.
26. Aby pomóc w ocenie poziomu zagrożeń powstałych w przypadku, gdy wynagrodzenie za badanie lub inne zlecenie jest płacone przez klienta badania, IESBA przedstawiła wytyczne w paragrafie 410.4 A3 zawierające różne czynniki do rozważenia. Ponadto IESBA jest zdania, że przestrzeganie

standardów zawodowych pomaga w obniżaniu poziomu zagrożeń. Dlatego też IESBA zaproponowała również wyraźne uznanie w Rozdziale 120⁸ istnienia systemu zarządzania jakością zaprojektowanego i wdrożonego przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością⁹ jako przykładu warunków, polityk i procedur istotnych przy ocenie poziomu zagrożeń (zob. paragraf 120.15 A3).

27. Ponadto w proponowanym zmienionym Rozdziale 410¹⁰ określono dodatkowe okoliczności, takie jak poziom wynagrodzeń za badanie, względna wysokość wynagrodzeń, uzależnienie od wynagrodzenia, wynagrodzenia warunkowe i wynagrodzenia zaległe, które firmy będą musiały dokładniej rozważyć przy ocenie poziomu zagrożeń i określaniu, czy są one na akceptowalnym poziomie.

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

28. W odniesieniu do proponowanych w projekcie do dyskusji wymogów niektórzy z respondentów zauważyli, że obowiązujący Kodeks¹¹ zawiera już wymogi dotyczące oceny i ponownej oceny zagrożeń. Dlatego też argumentowano, że szczegółowe wymogi w Rozdziale 410 dotyczące określania poziomu zagrożeń dla niezależności wynikających z wynagrodzeń proponowanych klientowi badania oraz ponownej oceny poziomu takich zagrożeń w przypadku zmiany okoliczności, nie są konieczne.
29. Zgodnie z uwagami zgłoszonymi w odniesieniu do nieodłącznego zagrożenia czerpania korzyści własnych kilku respondentów było zdania, że firmy nie powinny mieć obowiązku dokonywania proponowanych ustaleń w odniesieniu do wszystkich zleceń badania. Zasugerowali oni, że takie ustalenia powinny być dokonywane jedynie w przypadku wystąpienia szczególnych czynników, które, jeśli występują, zwiększają poziom zagrożenia. Wskazali, że koszty i dokumentacja związane z tym wymogiem nie są uzasadnione żadnymi dodatkowymi korzyściami.
30. Ponadto niektórzy respondenci zauważyli, że byłoby niewykonalne, gdyby na etapie akceptacji zlecenia oczekiwano od firm należących do sieci uzyskania od wszystkich innych firm należących do sieci wystarczających informacji o wynagrodzeniu od klienta badania. Byli oni zdania, że mogą wystąpić problemy z wdrożeniem odpowiednich procesów mających na celu identyfikację i rozwiązanie kwestii związanych z dokładnym terminem i akceptacją zlecenia w odniesieniu do wszystkich klientów badania.
31. Niektórzy respondenci mieli obawy co do tego, w jaki sposób zmienione przepisy będą traktować wynagrodzenia płacone przez jednostki siostrzane, jeżeli klient badania jest jednostką notowaną na giełdzie, zwłaszcza biorąc pod uwagę poufność i inne praktyczne problemy. Pojawiło się również pytanie o stosowność ustalenia przez firmę, czy zagrożenia dla niezależności wynikające z wynagrodzeń proponowanych klientowi badania są na akceptowalnym poziomie, zanim firma należąca do sieci przyjmie zlecenie wykonania usługi na rzecz jednostek dominujących i siostrzanych klienta badania.

⁸ Część 1 – *Przestrzeganie Kodeksu, Podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne*, Rozdział 120, *Ramowe założenia koncepcyjne*

⁹ MSZJ 1 i MSB 220 (zmieniony), *Zarządzanie jakością badania dla sprawozdania finansowego*

¹⁰ Zmieniony Rozdział 410, *Wynagrodzenia*

¹¹ Postanowienia Kodeksu obowiązujące w momencie zatwierdzenia w grudniu 2020 r. proponowanych zmian w Kodeksie dotyczących wynagrodzeń.

Decyzje IESBA

32. IESBA przyznała, że proponowany wymóg, aby firma określała poziom zagrożenia wywołanego przez wynagrodzenie proponowane klientowi, jest już w rzeczywistości zawarty w Rozdziale 120,¹² który wymaga oceny zagrożeń zgodnie z ramowymi założeniami koncepcyjnymi. Dlatego też IESBA zgodziła się, że wymóg szczególnie określania poziomu zagrożeń wywołanych przez wynagrodzenia płacone przez klienta badania nie jest konieczny. Zamiast tego IESBA zgodziła się na dodanie wskazówek dotyczących zastosowania, które odpowiednio odwołują się do ogólnych wymogów w ramowych założeniach koncepcyjnych, aby osiągnąć ten sam efekt. (Zobacz paragraf 410.4 A1-A3.)
33. Jak wspomniano powyżej, IESBA podtrzymała pogląd, że sytuacja, w której wynagrodzenia płaci klient badania stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych i może stwarzać zagrożenie zastraszenia. IESBA potwierdziła jednak również swój pogląd, że dzięki przestrzeganiu standardów zawodowych firmy mogą często stwierdzić, że poziom zagrożeń jest na akceptowalnym poziomie. Ponadto IESBA zauważyła, że ogólne postanowienia Kodeksu¹³ dotyczące dokumentacji w odniesieniu do zleceń badania i przeglądu wymagają dokumentacji w szczególności w przypadku, gdy (a) zastosowano zabezpieczenia w celu przeciwdziałania zagrożeniu lub (b) gdy zagrożenie wymagało znaczącej analizy i firma doszła do wniosku, że zagrożenie jest już na akceptowalnym poziomie. IESBA nie uznała zatem, że postanowienie dotyczące oceny zagrożeń stworzyłoby nadmierny koszt lub obciążenie dokumentacyjne.
34. W odniesieniu do uwag zgłoszonych na temat zagrożeń wynikających z wynagrodzeń płaconych przez klienta badania za usługi świadczone przez firmy należące do sieci IESBA zauważyła, że w oparciu o systemy zarządzania jakością firm, zwłaszcza biorąc pod uwagę nowy MSZJ 1, informacje o wynagrodzeniach proponowanych w ramach sieci firmy za usługi na rzecz klienta badania powinny być dostępne bez większych trudności, a proces ich uzyskania nie powinien być nadmiernie uciążliwy. Niemniej jednak IESBA zgodziła się, że poziom zagrożeń stwarzanych przez tego rodzaju wynagrodzenia jest zazwyczaj niższy niż zagrożenia stwarzane przez podobne wynagrodzenia płacone na rzecz firmy.
35. Zgodnie z nadrzędną zasadą zawartą w [paragrafie R400.20](#) Międzynarodowego Standardu Niezależności IESBA jest zdania, że wynagrodzenia za usługi świadczone na rzecz jednostki siostrzanej nadal mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych oraz zagrożenie zastraszenia. IESBA ustaliła zatem, że firmy powinny uwzględniać takie wynagrodzenia przy ocenie poziomu zagrożeń stwarzanych przez wynagrodzenia płacone przez klienta badania. IESBA przyznała jednak, że poziom zagrożeń stwarzanych przez wynagrodzenia za usługi świadczone na rzecz jednostki kontrolowanej może różnić się od poziomu zagrożeń w odniesieniu do jednostki siostrzanej.
36. IESBA rozważyła również, czy wynagrodzenie płacone przez klienta badania za świadczenie różnych usług (w szczególności usług badania lub usług atestacyjnych) stwarzają ten sam poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych. IESBA jest zdania, że poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych stwarzany przez wynagrodzenia płacone przez klienta badania nie zależy od rodzaju świadczonej usługi. IESBA uważa jednak, że kwestia, czy poziom wynagrodzenia jest odpowiedni w kontekście świadczonej usługi, może być istotna dla oceny.

¹² Rozdział 120, *Ramowe założenia koncepcyjne*

¹³ Paragraf R400.60

37. W świetle powyższej dyskusji IESBA zgodziła się zatem dodać następujące elementy do listy czynników, które firmy powinny rozważyć przy ocenie poziomu zagrożeń występujących w sytuacji, gdy wynagrodzenia płacone są przez klienta badania (zobacz paragraf 410.4 A3):
- Czy wynagrodzenie jest płacone za usługi świadczone na rzecz klienta badania przez daną firmę lub inną firmę należącą do sieci.
 - Strukturę operacyjną i ustalenia dotyczące wynagrodzenia dla danej firmy lub innej firmy należącej do sieci.
 - Związek klienta z jednostkami powiązanymi, na rzecz których świadczone są usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych, np. gdy jednostka powiązana jest jednostką siostrzaną.
 - Wysokość wynagrodzenia w kontekście usług, które mają być świadczone przez daną firmę lub inną firmę należącą do sieci.

Poziom wynagrodzenia za badanie

38. Rozważając proponowane zmiany dotyczące zagrożeń występujących w sytuacji, gdy wynagrodzenie płacone jest przez klienta badania, IESBA nie zamierzała podchodzić do kwestii poziomu wynagrodzenia za badanie z perspektywy określenia, jaki jest odpowiedni poziom, ale z perspektywy podkreślenia, że zbyt niskie lub zbyt wysokie wynagrodzenie może wpływać na poziom zagrożenia dla niezależności związanego z czerpaniem korzyści własnych. Aby podkreślić znaczenie tego punktu, IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji i potwierdziła w postanowieniach końcowych, że określenie wynagrodzenia pobieranego od klienta badania, czy to za badanie, czy za inne usługi, jest decyzją biznesową firmy, uwzględniającą fakty i okoliczności danego zlecenia, w tym wymogi standardów technicznych i zawodowych (zobacz także paragraf 410.5 A1).
39. Niemniej jednak poziom wynagrodzenia za badanie jest indywidualną sprawą, którą firma musi poddać *dalszej* ocenie przy ustalaniu, czy zagrożenia wynikające z wynagrodzenia płaconego przez klienta badania są na akceptowalnym poziomie. Aby pomóc w tej ocenie, IESBA zostawiła wskazówki dotyczące czynników do rozważenia w paragrafie 410.5 A2, oprócz wskazówek zawartych w paragrafach 410.4 A3-A4.

Wpływ innych usług na wynagrodzenie za badanie jako oddzielne wynagrodzenie

40. Chociaż zmiany nie zawierają postanowień dotyczących odpowiedniego poziomu wynagrodzenia za badanie, IESBA uważa, że w interesie publicznym leży wyraźne zaznaczenie w Kodeksie, że wynagrodzenie za zlecenie badania jest wynagrodzeniem oddzielnym i że nie należy go traktować jako części łącznego wynagrodzenia, które może być pobierane od klienta badania. W związku z tym w projekcie do dyskusji określono, że świadczenie innych usług przez daną firmę lub inną firmę należącą do sieci na rzecz klienta badania nie powinno mieć wpływu na wynagrodzenie za badanie.
41. Niezależnie od powyższego zakazu, IESBA zaproponowała, aby w Kodeksie wyraźnie zaznaczyć, że nie ma on na celu zakazania odpowiednich oszczędności kosztów uzyskiwanych dzięki doświadczeniu wynikającemu ze świadczenia na rzecz klienta badania usług innych niż badanie.

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

42. Respondenci w przeważającej większości zgodzili się z propozycją, że wynagrodzenie za badanie powinno stanowić oddzielne wynagrodzenie i że nie należy go traktować jako części całkowitego

wynagrodzenia, jakie może być pobierane od klienta badania. Jednakże pewna liczba respondentów miała obawy, że wymóg ten może być trudny do zrealizowania i egzekwowania, ponieważ na ustalenie wysokości wynagrodzenia składa się wiele czynników. Niektórzy przedstawiciele CAG pytali również, w jaki sposób firmy mogłyby wykazać i udokumentować zgodność z proponowanym wymogiem. CAG zwróciła również uwagę, że wyjątek mógłby stanowić przesłanie, że jeżeli można osiągnąć oszczędności kosztów, firmy mogą argumentować, że klienci badania powinni angażować je do świadczenia usług nieatestacyjnych i obniżyć wynagrodzenie za badanie. W związku z tym pojawiła się obawa o obiektywizm firmy przy ocenie oszczędności kosztów uzyskanych dzięki świadczeniu innych usług.

Decyzje IESBA

43. IESBA omówiła zgłoszone wątpliwości i potwierdziła, że zakaz zawarty w paragrafie R410.6 określa jasną zasadę, której celem jest ukierunkowanie sposobu postępowania. IESBA przewiduje, że zasada ta będzie miała wpływ na polityki i procedury firm dotyczące ustalania wynagrodzenia za badanie. W konsekwencji firmy będą mogły poprzez takie polityki udokumentować swoje podejście do przestrzegania tego wymogu, w tym w zakresie dokumentacji.
44. W odpowiedzi na uwagi dotyczące wyjątku IESBA wyjaśniła również, że firmy powinny stosować ten wyjątek tylko wtedy, gdy mogą odpowiednio wykazać oszczędności kosztów uzyskane dzięki doświadczeniu wynikającemu ze świadczenia usług innych niż badanie. Zmienione brzmienie wyjątku (zobacz paragraf R410.7) przewiduje, że firmy mogą uwzględnić oszczędności kosztów, które mają być zrealizowane na późniejszym etapie zlecenia, jeżeli mogą wykazać oszczędności kosztów przy ustalaniu wynagrodzenia za badanie.

Stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie

45. IESBA zaproponowała zaznaczenie w Kodeksie, że na ocenę poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych może mieć wpływ to, że duża część wynagrodzenia pobieranego przez daną firmę lub inną firmy należące do sieci od klienta badania jest generowana przez świadczenie na rzecz klienta badania usług innych niż badanie. IESBA zaproponowała również wskazówki pomocne przy ocenie wpływu względnej wysokości wynagrodzenia na poziom zagrożeń, w tym odpowiednie czynniki do rozważenia i potencjalne zabezpieczenia. IESBA wprowadziła pewne udoskonalenia do tych wytycznych w oparciu o informacje otrzymane od respondentów (zobacz paragrafy 410.11 A1-A3).

Podejście progowe a podejście oparte na ogólnych zasadach

46. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci zgodzili się, że jeśli w ogólnej kwocie wynagrodzenia wysoką proporcję stanowi wynagrodzenie za usługi inne niż badanie w porównaniu do wynagrodzenia za badanie, może to stanowić zagrożenie dla niezależności. Poza kilkoma osobami ze środowiska regulacyjnego, respondenci opowiedzieli się za tym, aby Kodeks nie zawierał dokładnego progu dla określenia, co stanowiłoby wysoką proporcję, lecz pozwolił firmom na określenie dopuszczalnej proporcji tych kwot w poszczególnych przypadkach, kierując się podanymi kryteriami.
47. Kilku przedstawicieli organów regulacyjnych, w tym członek Grupy Monitorującej, wyraziło obawy dotyczące nieuwzględnienia w Kodeksie konkretnego progu dotyczącego względnej wysokości tych dwóch rodzajów wynagrodzenia. Ich zdaniem, brak takiego progu mógłby doprowadzić do niespójnego stosowania tego wymogu. Zasugerowano, aby IESBA rozważyła wprowadzenie progu,

albo jako górnego limitu ograniczającego świadczenie dalszych usług innych niż badanie, albo jako punktu wyjścia do ponownej oceny zagrożeń dla niezależności.

48. Niektórzy respondenci stwierdzili również, że Projekt do dyskusji nie zawiera wystarczających wskazówek dotyczących tego, co stanowi „wysoką proporcję”. Zasugerowali oni, aby Kodeks zawierał wskazówki lub przykłady dotyczące tego, co stanowiłoby „wysoką proporcję wynagrodzenia”.

Decyzje IESBA

49. Opracowując swoje proponowane zmiany, IESBA rozważała zarówno podanie progu jako górnego pułapu, jak i czynnika będącego punktem wyjścia dla ponownej oceny zagrożeń. W oparciu o wyniki działań rozpoznawczych, w tym opinii zainteresowanych stron podczas [czterech globalnych okrągłych stołów](#)¹⁴ zorganizowanych w związku z projektem dotyczącym usług nieatestacyjnych, IESBA doszła do wniosku, że górny pułap lub dokładny próg względnej wysokości dwóch przedmiotowych rodzajów wynagrodzenia nie byłby odpowiedni na poziomie globalnym. IESBA bierze również pod uwagę zmiany wynikające z projektu dotyczącego usług nieatestacyjnych, które w znacznym stopniu ograniczyłyby świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego.
50. Z praktycznego punktu widzenia, ponieważ względna wysokość wynagrodzeń byłaby możliwa do określenia również na poziomie sieci, IESBA uznała, że obliczenie dokładnego stosunku wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie może być skomplikowanym zadaniem, a firmy mogą nie mieć możliwości uzyskania wszystkich niezbędnych informacji w odpowiednim czasie.
51. Biorąc pod uwagę, że respondenci reprezentujący różne kategorie zainteresowanych stron w dużej mierze zgodzili się z podejściem zaproponowanym w Projekcie do dyskusji, IESBA nie uznała, że istnieje istotny powód, aby ponownie analizować to stanowisko.

Charakter usług innych niż badanie

52. W odniesieniu do obliczania względnej wysokości wynagrodzeń wielu respondentów podniosło, że kwestia ustalania wynagrodzeń za usługi inne niż badanie nie jest wystarczająco uszczegółowione. Zauważyli oni również, że w proponowanym brzmieniu nie uwzględniono faktu, iż w zależności od charakteru usługi poziom zagrożenia dla niezależności biegłego rewidenta związanego z czerpaniem korzyści własnych może być różny. Argumentowano zatem, że uwzględnienie wszystkich usług innych niż badanie przy obliczaniu względnej wysokości wynagrodzenia może być mylące. Zaproponowali oni, aby IESBA rozważyła wprowadzenie do kodeksu terminu „usługi związane z badaniem” dla bardziej precyzyjnego rozróżnienia.
53. Niektórzy z respondentów zauważyli, że świadczenie niektórych usług związanych z badaniem, takich jak usługi wymagane lub takie, których świadczenie przez biegłego rewidenta jest powszechną praktyką, nie stwarza tego samego poziomu zagrożeń dla niezależności. Byli oni zdania, że usługi te powinny być wyłączone z ustalania względnej wysokości wynagrodzenia.

Decyzje IESBA

¹⁴ Okrągłe stoły IESBA odbyły się w Waszyngtonie, Paryżu, Tokio i Melbourne w czerwcu/lipcu 2018 r.

54. IESBA uważa, że z punktu widzenia zagrożenia czerpania korzyści własnych, jakie stwarza wysoka proporcja wynagrodzeń za usługi inne niż badanie w ogólnej wartości wynagrodzenia od danego klienta, każdy rodzaj wynagrodzenia jest istotny dla oceny poziomu zagrożenia, nawet wynagrodzenie za usługi związane z badaniem. Ponadto IESBA jest zdania, że określenie na poziomie globalnym, które usługi są usługami związanymi z badaniem, byłoby niepraktyczne.
55. IESBA uznała również, że zaproponowane w Projekcie do dyskusji kryteria (zobacz paragraf 410.11 A2 w postanowieniach końcowych) oceny poziomu powstałego zagrożenia czerpania korzyści własnych obejmowały już „charakter usługi”. Niemniej jednak w odpowiedzi na otrzymane uwagi IESBA zdecydowała się na dalsze wyjaśnienie tego kryterium i dodała jako dodatkowy punkt odniesienia kwestię, czy wykonanie usługi innej niż badanie przez biegłego rewidenta jest wymagane na mocy przepisów prawa lub regulacji.

Uzależnienie od wynagrodzenia otrzymywanego od klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego

56. Zgodnie z aktualnie obowiązującym Kodeksem w Projekcie do dyskusji zaproponowano rozważenie uzależnienia od wynagrodzenia jako szczególnej okoliczności, która wpływa na ocenę zagrożenia czerpania korzyści własnych oraz stwarza zagrożenie zastraszenia.¹⁵ Jak omówiono poniżej, IESBA zaproponowała rozszerzone wytyczne dotyczące sposobu określania zależności od wynagrodzenia oraz sposobu oceny i reagowania na poziom powstałych zagrożeń. (Zobacz paragrafy 410.14 A1-A7 w postanowieniach końcowych).

Rozszerzone przepisy dotyczące uzależnienia od wynagrodzenia w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego

57. Na podstawie działań rozpoznawczych, które stanowiły podstawę raportu końcowego w sprawie wynagrodzeń, IESBA nie uzyskała żadnych konkretnych dowodów, które wskazywałyby na potrzebę zmiany w Kodeksie obecnego 15-procentowego progu definiującego uzależnienie od wynagrodzenia otrzymywanego od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego.
58. IESBA podtrzymuje swoje przekonanie, że komunikacja z osobami sprawującymi nadzór na temat uzależnienia od wynagrodzenia jest ważnym działaniem mającym na celu złagodzenie zagrożeń wynikających z zależności od wynagrodzenia. Ponieważ osoby sprawujące nadzór odgrywają ważną rolę w powoływaniu biegłego rewidenta, IESBA uważa, że jeżeli całkowite wynagrodzenie od klienta badania przekroczy lub prawdopodobnie przekroczy próg 15 procent, należy o tym poinformować osoby sprawujące nadzór nawet w pierwszym roku (zobacz paragraf R410.28). Niemniej jednak zamiarem IESBA nie jest zmiana modelu, który wymaga podjęcia działań w reakcji na zagrożenia tylko wtedy, gdy próg zostanie przekroczony przez dwa kolejne lata. (Zobacz paragraf R410.18)
59. Jeżeli uzależnienie od wynagrodzenia utrzyma się w drugim roku badania, IESBA zaproponowała, aby wymagać od firm ustalenia, czy dokonanie przeglądu przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za drugi rok (przegląd przed wydaniem opinii) stanowiłby

¹⁵ Jak wspomniano powyżej, nieodłączne zagrożenie czerpania korzyści własnych wynikające z modelu, w którym wynagrodzenie płaci klient badania, jest związane z ryzykiem, że klient, strona poddawana badaniu, bezpośrednio płaci podmiotowi przeprowadzającemu badanie, czyli firmie. Chociaż uzależnienie od wynagrodzenia na poziomie firmy może wpływać na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych, to w przypadku zależności od wynagrodzenia na poziomie biura i partnera sytuacja jest nieco inna, ponieważ stanowi to węższy kontekst. Dlatego też zagrożenia wynikające z zależności od wynagrodzenia na poziomie biura i partnera nie są porównywalnego rzędu wielkości, co zagrożenia wynikające z zależności od wynagrodzenia na poziomie przedsiębiorstwa.

zabezpieczenie, a jeżeli tak, to wymagać jego zastosowania. IESBA zaproponowała, aby przegląd przed wydaniem opinii był przeglądem jakości zlecenia i był przeprowadzany przez zawodowego księgowego, który nie jest członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym.¹⁶

60. IESBA uznała, że w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego przegląd przeprowadzony po wydaniu opinii z badania sprawozdania finansowego za drugi rok nie będzie już odpowiednim zabezpieczeniem zmniejszającym zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Obowiązujący Kodeks przewiduje również jako alternatywę przegląd przed wydaniem opinii przeprowadzany przez organizację zawodową. IESBA uznała, że chociaż to zabezpieczenie może być skuteczne, to możliwość przeprowadzenia przeglądu przez organ zawodowy przed wydaniem opinii z badania jest mało prawdopodobna ze względu na kwestie czasowe i ryzyko odpowiedzialności, które organizacja zawodowa prawdopodobnie wzięłaby na siebie w takich okolicznościach.

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

61. Duża liczba respondentów poparła rozszerzone postanowienia dotyczące uzależnienia od wynagrodzenia w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego. Niektórzy z respondentów uznali jednak, że przegląd jakości zlecenia przeprowadzany przez zawodowego księgowego, który nie jest członkiem firmy, proponowany jako jedyne możliwe zabezpieczenie, nie jest praktycznie wykonalny. Byli oni zdania, że firmom może nie udać się znaleźć kontrolera z zewnątrz w ograniczonych terminach, w których często przeprowadzane są badania klientów będących jednostkami zainteresowania publicznego. Uważali, że byłoby to kosztowne, zwłaszcza dla małych i średnich firm. Niektórzy respondenci, w tym dwóch członków Grupy Monitorującej, mieli wątpliwości co do tego, że proponowane brzmienie obejmuje tylko jedno możliwe działanie jako zabezpieczenie.
62. Pojawiły się pytania dotyczące roli przeglądu jakości zlecenia w Kodeksie obok przeglądu jakości zlecenia wymaganego przy badaniu jednostek notowanych na giełdzie według standardów zarządzania jakością, który jest zazwyczaj przeprowadzany przez zawodowego księgowego z tej samej firmy.

Decyzje IESBA

63. Opracowując Projekt do dyskusji, IESBA stanęła na stanowisku, że biorąc pod uwagę poziom zależności od wynagrodzenia, tj. 15% przez dwa kolejne lata, jedynie przegląd przeprowadzony przez zawodowego księgowego spoza firmy przed wydaniem sprawozdania z badania jest odpowiednim zabezpieczeniem. IESBA uważa, że firmy mogłyby podjąć odpowiednie kroki w celu wdrożenia takiego działania przy odpowiednim planowaniu, zwłaszcza że Kodeks wymaga tego tylko w drugim roku zależności od wynagrodzenia. Ponadto, IESBA zauważyła, że MSZJ 1 już rozważa możliwość korzystania przez firmę z usług osoby z zewnątrz dla celów zarządzania jakością, takich jak przeprowadzenie przeglądu jakości zlecenia.¹⁷ W związku z tym IESBA nie uważa, że jakiegokolwiek zmiany w proponowanym brzmieniu byłyby uzasadnione.

¹⁶ Zgodnie z wytycznymi w zakresie struktury redakcyjnej Kodeksu termin „firma” nie obejmuje firm należących do sieci, dlatego dopuszcza się, aby zawodowy księgowy, który przeprowadza przegląd, był członkiem firmy należącej do sieci.

¹⁷ Zobacz np. MSZJ 1, paragraf 16(e) (definicja kontrolera jakości wykonania zlecenia) i paragraf A105 (przykłady zasobów od dostawcy usług).

64. Jednakże na podstawie zgłoszonych uwag dotyczących rodzaju i zakresu przeglądu IESBA ponownie rozważyła, czy jest możliwe, aby firmy przeprowadzały przegląd jakości zlecenia (jak opisano w MSZJ 2¹⁸) jako zabezpieczenie, jeżeli mogą jedynie ustalić fakt, że całkowite wynagrodzenie otrzymane od klienta badania stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowić ponad 15 procent całkowitego wynagrodzenia na późniejszym etapie zlecenia badania. Aby uniknąć sytuacji, w której zmienione wymaganie zawarte w paragrafie R410.18 nie będzie w praktyce działało, jeśli przegląd nie spełni wszystkich wymogów kwalifikujących go jako przegląd jakości zlecenia zgodnie z MSZJ 2, ponieważ jest przeprowadzany dopiero na późniejszym etapie badania, IESBA zdecydowała się zmienić wymaganie w taki sposób, aby ustalenie dotyczyło tego, czy *przegląd zgodny z celem przeglądu jakości zlecenia* byłby odpowiednim działaniem w celu ograniczenia zagrożeń do akceptowalnego poziomu. IESBA uważa, że pozwoli to firmom na większą elastyczność w określaniu czasu i zakresu przeglądu, pod warunkiem, że cel przeglądu jakości zlecenia określony w MSZJ 2 zostanie spełniony.

Zależność od wynagrodzenia utrzymująca się przez dłuższy okres

65. Zgodnie z obowiązującym Kodeksem w przypadku zależności od wynagrodzenia otrzymywanego od JZP proponowane zmiany nie wymagają od firm przeprowadzania przeglądu przed wydaniem opinii/sprawozdania, ale wymagają ustalenia, czy taki przegląd przed wydaniem może być zabezpieczeniem ograniczającym zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Jeżeli zależność od wynagrodzenia trwa dłużej niż dwa lata, proponowane brzmienie zmienionych postanowień wymaga, aby firma dokonywała takiego samego ustalenia co roku. Gdyby jednak firma stwierdziła w którymkolwiek roku, że przeprowadzenie przeglądu przed wydaniem opinii/sprawozdania nie jest skuteczne jako zabezpieczenie, zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych doprowadziłoby ją do wniosku, że powinna przestać pełnić funkcję audytora.
66. Nawet jeśli po drugim roku przegląd przed wydaniem będzie nadal funkcjonował jako zabezpieczenie w każdym kolejnym roku, IESBA była zdania, że zależność od wynagrodzenia od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego nie może trwać w nieskończoność. Wynika to z faktu, że po pewnym czasie zależność od tego wynagrodzenia stałaby się tak trwała i zasadnicza, że żadne zabezpieczenia nie mogłyby zmniejszyć zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Dlatego IESBA zaproponowała wymóg w Kodeksie, aby firma przestała pełnić funkcję audytora, jeżeli zależność od wynagrodzenia trwa dłużej niż pięć kolejnych lat.
67. W odniesieniu do tego proponowanego wymogu IESBA uznała fakt, że w niektórych jurysdykcjach przepisy prawa lub regulacje mogą zabraniać firmom rezygnacji z funkcji audytora w ramach relacji z klientem. IESBA stwierdziła, że Kodeks już zawiera adekwatne postanowienia dotyczące takich okoliczności w nadrzędnym wymogu w Rozdziale 100, zgodnie z którym przepisy prawa i regulacje mają w tej sytuacji pierwszeństwo, o ile firma przestrzega wszystkich innych części Kodeksu.¹⁹ Dlatego też, jeżeli przepisy prawa lub regulacje zabraniają firmie zakończenia relacji z klientem po pięciu latach, firma musi nadal być audytorem.
68. IESBA usłyszała również od niektórych interesariuszy w trakcie konsultacji projektu, że mogą zaistnieć wyjątkowe okoliczności, w których w interesie publicznym byłoby, aby firma nie przestała być audytorem klienta. Uznając, że takie sytuacje mogą się pojawić, IESBA zgodziła się zaproponować w Projekcie do dyskusji wyjątek, aby firmy mogły nadal pełnić funkcję audytora, jeżeli

¹⁸ MSZJ 2, *Kontrole jakości wykonania zlecenia*

¹⁹ Rozdział 100, *Przestrzeganie Kodeksu*, Paragraf R100.3

istnieje ważny powód związany z interesem publicznym, pod warunkiem spełnienia pewnych kryteriów.

69. W szczególności, aby zapewnić, że to odstępstwo od zasady będzie stosowane tylko w wyjątkowych przypadkach, IESBA zaproponowała, aby firmy konsultowały się z organem regulacyjnym lub zawodowym w danej jurysdykcji i otrzymały jego zgodę. IESBA uznała, że w poszczególnych jurysdykcjach organy te posiadają niezbędną wiedzę na temat specyfiki rynku i jednocześnie powinny być uprawnione do tworzenia procedur zapewniających zgodność.

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

70. Wielu respondentów poparło proponowany wymóg, aby firma przestała pełnić funkcję audytora, jeżeli zależność od wynagrodzenia trwa dłużej niż konkretnie podany okres. Jednakże niektórzy z respondentów podnieśli, że podanie konkretnego okresu w globalnym Kodeksie mogłoby mieć niezamierzone konsekwencje i rodzić problemy z jego wdrożeniem. Kilku respondentów było zdania, że proponowane zmiany mogą doprowadzić do obowiązkowej rotacji firm audytorskich.
71. Niektórzy respondenci podnieśli kwestię, że firmy i firmy należące do sieci mogą stanąć w obliczu wyzwań, jeśli mają klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego na mniejszych rynkach lub w wyspecjalizowanych branżach. W takich sytuacjach argumentowano, że będą one musiały przestać pełnić funkcję audytora, ale może nie być wielu firm, które dysponowałyby specyficzną wiedzą specjalistyczną do obsługi tych klientów.
72. Niektórzy z respondentów byli zdania, że jeśli firma może z powodzeniem wdrożyć zabezpieczenia w celu zmniejszenia zagrożenia do akceptowalnego poziomu w pierwszym i każdym kolejnym roku, nie ma powodu, aby wymagać od niej zaprzestania pełnienia funkcji audytora. Zasugerowali oni, aby IESBA rozważyła podejście bardziej oparte na ogólnych zasadach, jeśli firmy osiągną próg 15 procent.
73. Niektórzy komentatorzy sugerowali również, aby osoby sprawujące nadzór miały bardziej znaczącą rolę w ocenie niezależności firmy i działań podejmowanych w takim przypadku.

Decyzje IESBA

74. IESBA zdecydowanie podtrzymała założenie leżące u podstaw proponowanego wymogu, że zależność od wynagrodzenia otrzymywanego od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego nie może trwać w nieskończoność z powodów wymienionych powyżej. Dlatego też IESBA nie przekonały sugestie, że Kodeks nie powinien podawać konkretnego okresu w przypadku zależności od wynagrodzenia od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego.
75. W odniesieniu do obaw, że wymóg ten byłby równoznaczny z obowiązkową rotacją firm, IESBA zauważyła, że firma może mieć możliwość ograniczenia zakresu usług innych niż badanie, a tym samym zmniejszenia kwoty całkowitego wynagrodzenia otrzymywanego od klienta badania. Ponieważ firma prawdopodobnie będzie dysponowała innymi możliwościami niż zaprzestanie pełnienia funkcji audytora, IESBA nie uważa, że wymóg jest równoznaczny z obowiązkową rotacją firm.
76. W odniesieniu do konkretnego okresu 5 lat IESBA potwierdziła, że okres ten stanowi odpowiednie ramy czasowe, nawet dla nowo założonej firmy, aby rozwiązać kwestię zależności od wynagrodzenia (zobacz paragraf R410.20). IESBA uważa, że stanowi on rozsądny i zrównoważony element podejścia do rozwiązywania zagrożeń wynikających z zależności od wynagrodzeń na poziomie JZP.

IESBA dodatkowo zauważyła, że okres 5 lat jest spójny z podobnymi wymogami obowiązującymi już w niektórych znaczących jurysdykcjach.²⁰

77. IESBA przyznała, że w pewnych okolicznościach istotnych dla niektórych kwestii rynkowych zakończenie zaangażowania po piątym roku w przypadku zależności od wynagrodzenia mogłoby spowodować wystąpienie niemożliwych do wyeliminowania trudności po stronie klienta, co w związku z tym nie leżałoby w interesie publicznym. Uznając możliwość wystąpienia takich przypadków, IESBA zaproponowała wyjątek od tego wymogu, tak aby firma mogła kontynuować pełnienie funkcji audytora nawet po upływie piątego roku, jeżeli istnieje ważny powód i spełnione są wszystkie warunki określone w proponowanych zmianach. Ponieważ respondenci co do zasady poparli te proponowane zmiany, IESBA postanowiła je zachować (zob. paragraf R410.21).
78. IESBA zauważyła, że w Projekcie do dyskusji określono, że firmy powinny informować osoby sprawujące nadzór nie tylko o fakcie zależności od wynagrodzenia i wprowadzonych zabezpieczeniach, ale również o tym, czy istnieje jakakolwiek propozycja kontynuacji pełnienia funkcji audytora po piątym roku. IESBA zachowała rozszerzone postanowienie dotyczące przejrzystości informacji dla osób sprawujących nadzór, które ma na celu zapewnienie, że osoby sprawujące nadzór będą posiadały wystarczające informacje, aby móc podjąć świadomą decyzję w przypadku zależności od wynagrodzenia (zob. paragraf R410.28).

Uzależnienie od wynagrodzenia otrzymywanego od klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego

79. Opracowując Projekt do dyskusji, IESBA zdecydowała się na podobny model reakcji na zagrożenia w odniesieniu do klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, jak w przypadku zależności od wynagrodzenia otrzymywanego od klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, pozostawiając jednak większą swobodę w zakresie przyjętego progu i zabezpieczeń. IESBA uznała, że jest to rozsądne podejście, mając na uwadze charakter zagrożeń, szczególne względy dotyczące małych i średnich firm, interes publiczny oraz zamiar IESBA dokonania przeglądu definicji JZP w ramach odrębnego projektu.

Stosowność proponowanego progu

80. W odniesieniu do progu etap działań rozpoznawczych prowadzący do projektu dotyczącego wynagrodzeń nie dostarczył żadnych empirycznych dowodów na to, jaka powinna być wysokość progu. W związku z tym, biorąc pod uwagę względy przedstawione w powyższym akapicie oraz informacje zwrotne od zainteresowanych stron, IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji, aby – w przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie od klienta badania niebędącego jednostką zainteresowania publicznego przekracza 30% łącznych przychodów firmy z tytułu wynagrodzeń przez każde z pięciu kolejnych lat – firma ustaliła, czy jedno z dwóch następujących działań może stanowić zabezpieczenie, a jeśli tak, zastosowała je: (a) przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok zlecić zawodowemu księgowemu, który nie jest członkiem firmy, przegląd prac związanych z badaniem sprawozdania finansowego za piąty rok, lub (b) po wydaniu opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok, a przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za szósty rok zlecić zawodowemu księgowemu, który nie jest członkiem

²⁰ Zobacz np. art. 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE.

firmy, lub organizacji zawodowej przegląd prac związanych z badaniem sprawozdania finansowego za piąty rok.

81. Ostatecznie, inaczej niż w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, IESBA nie uznała, że konieczne byłoby wymaganie od firmy, aby zaprzestała pełnienia funkcji audytora po upływie określonego czasu, pod warunkiem, że firma może stwierdzić, że którekolwiek z powyższych działań będzie zabezpieczeniem ograniczającym poziom zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Propozycja ta pozwala firmom na dokonanie takiego samego ustalenia i podjęcie takich samych działań w przypadku, gdy zależność od wynagrodzenia będzie trwała po upływie piątego roku.

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

82. Znaczna liczba respondentów miała uwagi lub obawy dotyczące progu zaproponowanego w wymogu. Niektórzy poddawali w wątpliwość, czy konieczne jest określenie dokładnego progu w przypadku klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, ponieważ obciążenie dla firm (tj. wymóg przeprowadzenia zewnętrznego przeglądu) może przewyższać korzyści z punktu widzenia interesu publicznego. Zaproponowali oni, aby IESBA powróciła do podejścia opartego na ogólnych zasadach. Pojawił się również szereg propozycji dotyczących wysokości progu. Wielu respondentów podniosło, że proponowany próg 30 procent w połączeniu z okresem 5 lat byłby zbyt wysoki, głównie dlatego, że sprawiałoby to wrażenie, że zagrożenia powstałe do 30 procent są na akceptowalnym poziomie.

Decyzje IESBA

83. Rozważając informacje zwrotne od respondentów, IESBA podkreśliła, że jej intencją było stworzenie spójnego podejścia w zakresie oczekiwań w przypadku klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego (co oczywiście jest również jej intencją w odniesieniu do JZP), przy jednoczesnym pozostawieniu większej swobody w zakresie przyjętego progu i zabezpieczeń niż w przypadku JZP. IESBA potwierdziła, że próg 30% w połączeniu z 5-letnim horyzontem czasowym daje pewną skalowalność, biorąc pod uwagę inny poziom zainteresowania publicznego w przypadku podmiotów niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, a także daje wystarczająco dużo czasu nowopowstałym firmom na poradzenie sobie z uzależnieniem od wynagrodzenia w miarę rozwoju ich praktyki.
84. IESBA zauważyła również, że firmy są zobowiązane na mocy ramowych założeń koncepcyjnych do oceny poziomu zagrożeń nawet przed upływem piątego roku (lub drugiego roku w przypadku JZP) i podjęcia działań w celu zmniejszenia zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Jeżeli nie jest to możliwe, ramowe założenia koncepcyjne wymagają od nich zakończenia zlecenia.

Wymagane działania

85. W odniesieniu do proponowanego zabezpieczenia polegającego na przeprowadzeniu przez zawodowego księgowego, który nie jest członkiem firmy, przeglądu prac związanych z badaniem przed lub po wydaniu opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok, niektórzy z respondentów podnieśli potrzebę wyjaśnienia rodzaju i zakresu proponowanego przeglądu. Kilku przedstawicieli CAG uważało również, że niejasne jest, czy przegląd ten ma być przeglądem jakości zlecenia, jak to zaproponowano w przypadku JZP. Zasugerowano, aby wskazówki dotyczące takich przeglądów znalazły się w Kodeksie lub w publikacji pracowników IESBA.

86. Inni respondenci byli zdania, że wymóg dokonywania przeglądu przez zawodowego księgowego spoza firmy stworzyłby znaczne obciążenie w przypadku podmiotów niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, zwłaszcza dla małych i średnich firm.

Decyzje IESBA

87. Jak wspomniano powyżej, IESBA zaproponowała model reakcji na zagrożenia podobny do istniejącego w Kodeksie modelu w przypadku uzależnienia od wynagrodzenia klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, ale dający większą swobodę w zakresie przyjętych progów i zabezpieczeń. Ostatecznie IESBA zgodziła się na zapewnienie możliwości wyboru przeprowadzenia przeglądu po wydaniu opinii przez zawodowego księgowego spoza firmy lub przez organizację zawodową, gdzie firma będzie mogła zdecydować, czy któreś z tych działań może stanowić zabezpieczenie zmniejszające zagrożenia do akceptowalnego poziomu. IESBA nie zaproponowała, aby przegląd przeprowadzony przez zawodowego księgowego przed wydaniem sprawozdania z badania był równoznaczny z przeglądem jakości zlecenia. IESBA uważa, że jest to nadal proporcjonalna reakcja na zagrożenie.
88. W odniesieniu do rodzaju i zakresu przeglądu IESBA zauważyła, że obowiązujący Kodeks wymienia już przegląd prac wykonanych w ramach badania jako zabezpieczenie w wielu innych okolicznościach. W tym przypadku jednak, biorąc pod uwagę poziom zależności od wynagrodzenia i czas jej trwania, IESBA zdecydowała, że przegląd powinien zostać przeprowadzony przez zawodowego księgowego spoza firmy. IESBA zauważyła również, że celem tego zabezpieczenia jest uzyskanie pewności, że prace wykonane w ramach badania zostały wykonane w sposób zadowalający. Zgodnie z ramowymi założeniami koncepcyjnymi do Kodeksu charakter i zakres przeglądu powinien zostać określony przez osobę przeprowadzającą przegląd na podstawie jej zawodowego osądu oraz faktów i okoliczności, mając na uwadze wspomniany cel. W związku z tym IESBA nie uznała za stosowne z góry narzucać zakresu przeglądu. IESBA uważa, że podejście oparte na elementach Kodeksu dostarcza odpowiednich wskazówek wspierających subiektywny osąd co do rodzaju i zakresu przeglądu, o którym mowa w paragrafie R410.15.

Przejrzystość informacji o wynagrodzeniach klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego

89. Jednym z głównych celów zmian wynikających z projektu dotyczącego wynagrodzeń jest zwiększenie przejrzystości informacji o wynagrodzeniach klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego (a) dla osób sprawujących nadzór i (b) dla opinii publicznej. IESBA uważa, że taka zwiększona przejrzystość może pomóc osobom sprawującym nadzór i szerokiemu gronu interesariuszy w wyrobieniu sobie poglądu i podjęciu decyzji w sprawie niezależności firmy audytorskiej. W tym zakresie przejrzystość jest dopełnieniem innych zmian postanowień Kodeksu dotyczących wynagrodzeń.
90. Opracowując swoje propozycje, IESBA chciała wprowadzić wymóg ujawniania informacji o wynagrodzeniu, które są niezbędne i ważne dla osób sprawujących nadzór i interesariuszy w celu wyrobienia sobie opinii na temat niezależności firmy. Czyniąc to, IESBA wzięła pod uwagę obciążenie, jakie zebranie takich informacji mogłoby stworzyć dla firm oraz inne praktyczne obawy dotyczące ujawniania informacji. Ostatecznie proponowane zmiany skupiły się jedynie na przejrzystości informacji związanych z wynagrodzeniami, które są najbardziej istotne dla niezależności firmy i określiły oparte na ogólnych zasadach podejście dla firm w celu osiągnięcia takiej przejrzystości.

Przekazywanie osobom sprawującym nadzór informacji o wynagrodzeniach

91. Opierając się na istniejących już przepisach zawartych w MSB 260 (zmienionym)²¹ i w Kodeksie,²² dotyczących komunikacji z osobami sprawującymi nadzór, głównym celem rozszerzonych przepisów w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego jest zapewnienie podstawy dla konstruktywnej dwustronnej dyskusji na temat kwestii związanych z wynagrodzeniem, aby pomóc osobom sprawującym nadzór w ocenie niezależności firmy.
92. Aby osiągnąć ten cel, proponowane zmiany określają wymogi dla firm, aby w odpowiednim czasie przekazywały nie tylko informacje o wynagrodzeniach za badanie i usługi inne niż badanie, ale także przeprowadzoną przez siebie ocenę dotyczącą poziomu zagrożeń dla niezależności wynikających z tych wynagrodzeń oraz wszelkich działań, które firma podjęła lub planuje podjąć w celu zmniejszenia tych zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Dodatkowo, w przypadku zależności od wynagrodzenia otrzymywanego od klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego IESBA zaproponowała, aby firma informowała osoby sprawujące nadzór o tym fakcie, o działaniach podjętych w celu przeciwdziałania zagrożeniom oraz o ewentualnych propozycjach, aby firma nadal pełniła funkcję biegłego rewidenta, jeżeli uzależnienie od wynagrodzenia będzie trwało dłużej niż pięć kolejnych lat. W tym względzie proponowane brzmienie zmian obejmowało również wskazówki dotyczące zastosowania zawierające przykłady spraw, których zakomunikowanie osobom sprawującym nadzór firma mogłaby rozważyć w celu zapewnienia odpowiedniego tła i kontekstu dotyczącego zlecenia badania oraz usług innych niż badanie świadczonych na rzecz klienta, a także odnośnych wynagrodzeń.

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

93. Respondenci zasadniczo wyrazili poparcie dla rozszerzonych przepisów. Ponadto respondenci z Grupy Monitorującej podkreślili, że większa przejrzystość informacji dotyczących wynagrodzenia od klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego sprawi, że komunikacja między biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór będzie aktywniejsza i efektywniejsza, co ich zdaniem przyczyni się do poprawy jakości badania.
94. Kilku respondentów zauważyło, że MSB 260 (zmieniony) już w tej chwili wymaga, by w przypadku jednostek notowanych na giełdzie firmy przekazywały osobom sprawującym nadzór informacje dotyczące wynagrodzenia za badanie i wynagrodzenia za usługi inne niż badanie. Członek Grupy Monitorującej zasugerował ścisłą koordynację pomiędzy IESBA i IAASB w celu ujednoczenia stosowanych przez nie wymogów dotyczących komunikacji. Kilku respondentów – w tym respondenci z Grupy Monitorującej – było zdania, że osoby sprawujące nadzór powinny być informowane o wynagrodzeniu i ocenach niezależności bez względu na to, czy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, czy nie.
95. W odniesieniu do terminów przekazywania informacji niektórzy respondenci zasugerowali, aby IESBA wyjaśniła znaczenie wyrażenia „w odpowiednim czasie”. Kilku respondentów – w tym członek Grupy Monitorującej – zasugerowało, aby Kodeks wymagał przekazywania osobom sprawującym nadzór informacji dotyczących wynagrodzenia każdorazowo przed złożeniem wniosku o zatwierdzenie przez nie powołania audytora do wykonania zlecenia badania lub przynajmniej w chwili zakończenia zlecenia.

²¹ MSB 260 (zmieniony), *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*

²² Paragrafy 400.40 A1 i 400.40 A2

96. Kilku innych respondentów – w tym członek Grupy Monitorującej – zauważyło również, że proponowana zmiana zawarta w Projekcie do dyskusji, wymagająca od firm ujawniania wynagrodzeń pobranych w okresie objętym sprawozdaniem finansowym za świadczenie przez daną firmę lub inną firmę należącą do sieci usług innych niż badanie na rzecz klienta, obejmuje jedynie wynagrodzenia za usługi świadczone na rzecz jednostek powiązanych, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę. Respondenci wyrazili pogląd, że zakres proponowanego przepisu jest zbyt wąski. Uważali oni, że nie tylko kontrolowane jednostki powiązane, ale również każda jednostka powiązana może wywierać nadmierną presję na daną firmę lub inną firmy należące do sieci podejmujące się badania.

Decyzje IESBA

97. IESBA zauważyła, że jedną z kwestii, które wskazała jako wymagające koordynacji z IAASB, jest fakt, że istniejący wcześniej wymóg zawarty w MSB 260 (zmienionym) dotyczący przekazywania informacji na temat niezależności, w tym informacji związanych z wynagrodzeniem, ma zastosowanie wyłącznie do jednostek notowanych na giełdzie, podczas gdy proponowana zmiana IESBA obejmuje JZP. IAASB zgodziła się, że po sfinalizowaniu wszystkich odpowiednich projektów IESBA, tj. projektów dotyczących wynagrodzeń, usług nieatestacyjnych i JZP, rozważy, czy uzasadnione są jakiegokolwiek zmiany wymogu dotyczącego przekazywania informacji zawartego w MSB 260 (zmienionym).
98. W odniesieniu do sugestii dotyczącej rozszerzenia zakresu proponowanego wymogu przekazywania informacji związanych z wynagrodzeniami i objęcie nim również klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego IESBA była zdania, że biorąc pod uwagę poziom zainteresowania publicznego i rolę osób sprawujących nadzór w przypadku podmiotów niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, wymaganie przekazywania tych samych informacji o wynagrodzeniach, co w przypadku JZP byłoby nieproporcjonalnie wysokie. IESBA zauważyła, że obowiązujący Kodeks już w obecnym brzmieniu zachęca do przekazywania informacji umożliwiających osobom sprawującym nadzór przeanalizowanie subiektywnych osądów firmy w zakresie oceny zagrożeń oraz sposobu reagowania na zagrożenia, gdy nie są one na akceptowalnym poziomie.²³
99. W odniesieniu do terminu przekazania informacji proponowane brzmienie zmian prezentuje elastyczne podejście, zgodnie z którym firmy mogą określić, jak najlepiej osiągnąć cel przejrzystości, dokonując odpowiedniego osądu co do dokładnego czasu przekazania informacji w oparciu o fakty i okoliczności, ale kierując się zasadą terminowości. Z tych powodów IESBA nie uznała za konieczne ani możliwe narzucenie dokładnego terminu takiej komunikacji.
100. Zmiany obejmują wskazówki dla firm dotyczące oceny poziomu zagrożeń wynikających z wysokiej proporcji wynagrodzenia za usługi inne niż badanie w łącznej kwocie wynagrodzenia w porównaniu do wynagrodzenia za badanie. W tym celu firma musi uwzględnić wynagrodzenie za usługi inne niż badanie świadczone na rzecz jednostek powiązanych z klientem badania (tj. uwzględniając jednostki kontrolowane i inne jednostki powiązane) przy określaniu wzajemnego stosunku tych dwóch rodzajów wynagrodzenia, ponieważ wynagrodzenie od niekontrolowanych jednostek powiązanych również może stanowić zagrożenie dla niezależności firmy. Jednakże rozważając te propozycje zmian dotyczących ujawniania informacji, IESBA miała na uwadze praktyczne aspekty ujawniania takich informacji. W szczególności, ze względu na poufność lub inne przyczyny ujawnienie informacji

²³ Paragraf 400.40 A2

na temat jednostek, które nie są kontrolowane przez klienta badania, może być niewykonalne. W związku z tym proponowana zmiana w zakresie ujawniania informacji zawarta w Projekcie do dyskusji nie obejmowała takich jednostek powiązanych. Takie samo podejście zaproponowano w odniesieniu do publicznego ujawniania informacji o wynagrodzeniu. Biorąc pod uwagę zakres poparcia dla tej proponowanej zmiany wyrażonego przez innych interesariuszy oraz powszechną opinię interesariuszy, że postanowienia powinny być proporcjonalne, IESBA nie uznała, że istnieje istotny powód, aby ponownie analizować to stanowisko (zob. paragrafy R410.25 i R410.26).

101. Dalsze zmiany dotyczące komunikacji z osobami sprawującymi nadzór przedstawiono w podrozdziale *Ujawnianie informacji związanych z wynagrodzeniami osobom sprawującym nadzór i opinii publicznej na poziomie grupy* poniżej.

Publiczne ujawnianie informacji o wynagrodzeniach

102. W świetle publicznego zainteresowania badaniami JZP, IESBA uważa, że oprócz osób sprawujących nadzór, korzystne jest, aby wgląd w informacje o wynagrodzeniach, które można uznać za istotne dla oceny niezależności firmy mieli interesariusze. Dlatego też IESBA zaproponowała zmiany w Kodeksie, które miały na celu promowanie podawania informacji o wynagrodzeniach również do wiadomości publicznej.
103. Na podstawie przeprowadzonych działań rozpoznawczych IESBA stwierdziła, że w kilku jurysdykcjach obowiązują przepisy prawa i regulacje dotyczące ujawniania wynagrodzeń zarówno za badanie, jak i usługi inne niż badanie, wypłacanych i należnych danej firmie i pozostałym firmom należącym do sieci, a ujawnianie informacji o wynagrodzeniach jest głównie obowiązkiem klienta. W związku z tym proponowane zmiany opierały się na istniejących wcześniej krajowych przepisach prawa i regulacjach dotyczących ujawniania wynagrodzeń.
104. W propozycjach zmian określono wymogi, zgodnie z którymi firmy muszą upewnić się, że następujące informacje zostaną publicznie ujawnione przez klienta badania lub przez firmę w sposób terminowy i dostępny:
- (a) Wynagrodzenie za badanie sprawozdania finansowego;
 - (b) Wynagrodzenia za usługi inne niż badanie świadczone przez daną firmę lub inną firmę należącą do sieci; oraz
 - (c) Jeśli ma to zastosowanie, fakt uzależnienia od wynagrodzenia.
105. Aby uniknąć powielania obowiązków związanych z publicznym ujawnianiem informacji, Projekt do dyskusji uznał zgodność z przepisami prawa i regulacjami za równoznaczną ze zgodnością z Kodeksem, jeżeli takie krajowe wymogi zasadniczo spełniają wymóg zawarty w Kodeksie.

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

106. Wprawdzie większość respondentów i CAG poparła propozycje zwiększenia publicznej przejrzystości informacji na temat wynagrodzeń, jednak wielu komentatorów było zdania, że zapewnienie takiej przejrzystości jest obowiązkiem klienta i/lub ustawodawców lub regulatorów. Uważali oni, że przejrzystość informacji związanych z wynagrodzeniem jest kwestią ładu korporacyjnego, która nie powinna być narzucana biegłemu rewidentowi za pośrednictwem Kodeksu. Byli zdania, że kwestia ta nie wchodzi w zakres kompetencji Kodeksu.
107. Niektórzy respondenci mieli również obawy co do tego, jak proponowany wymóg będzie współgrał z istniejącymi wcześniej krajowymi przepisami i regulacjami. Podnieśli oni, że firma, jako audytor, nie

powinna być zobowiązana do ujawniania informacji, których sama jednostka nie ma obowiązku ujawniać na mocy prawa, a nawet może nie mieć zgody na ich ujawnienie. W związku z tym kilku respondentów uznało, że potrzebne jest wyjaśnienie dotyczące współgrania proponowanego wymogu z przepisami prawa i regulacjami, a zwłaszcza sposobu postępowania w przypadku odmowy ujawnienia informacji przez klienta. Niektórzy respondenci oraz przedstawiciel CAG zastanawiali się, czy nieujawnienie przez firmę informacji o wynagrodzeniu za badanie stanowiłoby naruszenie wymogów niezależności. Byli oni zdania, że błędne byłoby powiązanie ujawnienia informacji o wynagrodzeniu z niezależnością biegłego rewidenta.

Decyzje IESBA

108. Rozważywszy zgłoszone uwagi, IESBA potwierdziła, że zwiększona przejrzystość informacji na temat wynagrodzeń, w tym ich publiczne ujawnienie, jest ważnym elementem struktury zmian w Kodeksie, ponieważ przejrzystość wpływa na postrzeganie niezależności biegłego rewidenta. Dlatego IESBA potwierdziła swoje poparcie dla promowania globalnej przejrzystości w jak najwcześniejszym terminie. Aby osiągnąć ten cel w świetle informacji zwrotnych od respondentów, IESBA zdecydowała się przyjąć podejście do publicznego ujawniania informacji oparte na bardziej ogólnych zasadach, które pozwoliłoby firmom na większą elastyczność co do sposobu publicznego udostępniania informacji na temat wynagrodzeń, polegając na ich zawodowym osądzie, jak szczegółowo opisano poniżej. (Zobacz paragrafy 410.29 A1, R410.30 i R410.31).
109. IESBA podzieliła poglądy komentatorów, że najlepiej byłoby, aby informacje na temat wynagrodzeń były prezentowane przez klienta badania. Zawarte w Projekcie do dyskusji proponowane zmiany miały również na celu potwierdzenie tego stanowiska i wymagają dokonania ujawnienia przez biegłego rewidenta tylko w przypadku, gdy informacja nie została ujawniona przez klienta. Aby lepiej podkreślić to podejście, IESBA zdecydowała się wyjaśnić w zmienionych przepisach, że firma jest zobowiązana najpierw omówić z klientem korzyści dla jego interesariuszy z ujawnienia przez niego takich informacji (zob. paragraf R410.30(a)).
110. W odniesieniu do roli krajowych przepisów prawa i regulacji IESBA uznała również, że w niektórych jurysdykcjach istnieją już przepisy prawa i regulacje dotyczące publicznego ujawniania informacji o wynagrodzeniach. W tych przypadkach, zgodnie z nadrzędnym postanowieniem zawartym w paragrafie R100.3 Kodeksu, pierwszeństwo mają takie przepisy prawa i regulacje. Jeżeli nie zabraniają ani nie wymagają od klienta ujawnienia informacji o wynagrodzeniu, zmienione przepisy Kodeksu wymagają, aby firmy najpierw omówiły ujawnienie informacji o wynagrodzeniu z osobami sprawującymi nadzór nad klientem (zobacz paragraf R410.30).
111. IESBA zgodziła się również na bardziej elastyczne podejście dotyczące tego, czy przestrzeganie takich krajowych przepisów prawa i regulacji może zostać uznane za równoznaczne z przestrzeganiem Kodeksu. W tym zakresie zmienione postanowienia Kodeksu nie określają, w jaki sposób firmy powinny ustalać, czy przepisy prawa i regulacje merytorycznie spełniają wymóg Kodeksu. Firmy powinny kierować się zawodowym osądem w celu ustalenia, czy ujawnienie przez klienta badania informacji w oparciu o krajowe przepisy prawa i regulacje pozwoli im osiągnąć przejrzystość informacji o wynagrodzeniach zgodnie z wymogami Kodeksu. W związku z tym przestrzeganie istniejących krajowych przepisów prawa lub regulacji dotyczących publicznego ujawniania informacji niekoniecznie będzie skutkowało spełnieniem wymogów przewidzianych w Kodeksie. Firmy nadal będą musiały oceniać fakty i okoliczności oraz kierować się zawodowym osądem w tym zakresie.

112. W związku z obawami niektórych respondentów, że ujawnienie informacji przez firmę może rodzić antagonizmy, gdy klient nie jest zobowiązany do ujawnienia informacji o wynagrodzeniach i odmawia tego, IESBA zauważyła, że Kodeks już zezwala na ujawnienie informacji w celu przestrzegania standardów zawodowych, w tym wymogów etycznych.²⁴ W przypadku, gdy firma ma obawy, że różnica zdań może spowodować zagrożenie dla niezależności związane z zastraszeniem, które nie będzie na akceptowalnym poziomie, Kodeks wymaga, aby firma zareagowała na zagrożenie dla niezależności poprzez wyeliminowanie danych okoliczności, zastosowanie zabezpieczeń lub zaniechanie bądź zakończenie określonej działalności zawodowej.
113. IESBA rozważyła kwestię, jak firma powinna postąpić w przypadku umownego porozumienia o poufności. IESBA uważa, że nie byłoby w interesie publicznym, gdyby firmy zawierały porozumienia umowne, które byłyby nadrzędne w stosunku do ich zobowiązań wynikających z Kodeksu. Ponadto warunkiem wstępnym jest, aby przed przyjęciem zlecenia firmy mogły spełnić wszystkie obowiązujące wymogi Kodeksu, chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje. Nawet jeśli niektóre systemy prawne wymagają, aby prywatne umowy były egzekwowane na równi z przepisami prawa lub regulacjami, często przewidują one prawne zabezpieczenia przed zawieraniem takich umownych porozumień o poufności.
114. IESBA dyskutowała wcześniej, czy przepisy MSN dotyczące naruszeń niezależności powinny mieć zastosowanie do nieujawniania informacji o wynagrodzeniach. IESBA była zdania, że nieujawnienie informacji może wpłynąć na niezależność firmy, a zwłaszcza na niezależność wizerunku. IESBA stwierdziła, że nie ma szczególnych powodów, aby uznać tę sytuację za wyjątek zgodnie z MSN. W przypadku nieujawniania informacji o wynagrodzeniach firma byłaby zobowiązana do rozważenia, czy doszło do naruszenia oraz, zgodnie z przepisami²⁵ MSN dotyczącymi naruszeń, podjęcia niezbędnych działań w zależności od konkretnych faktów i okoliczności nieujawnienia informacji.

Możliwe sposoby doprowadzenia do publicznego ujawnienia informacji przez firmę

115. Jak zauważono powyżej, głównym celem IESBA było zapewnienie elastycznego podejścia dla firm w celu osiągnięcia przejrzystości określonych w Kodeksie informacji związanych z wynagrodzeniami w sposób terminowy i dostępny dla wszystkich interesariuszy, jeżeli takie informacje nie są ujawniane przez klienta. W Projekcie do dyskusji IESBA podała sprawozdanie z badania jako przykład odpowiedniego miejsca ujawnienia przez firmę informacji o wynagrodzeniu, które spełniałoby kryteria „odpowiedniego czasu” i „dostępności”. W tym względzie IESBA zaangażowała się w koordynację z IAASB w zakresie publicznego ujawniania informacji o wynagrodzeniu w sprawozdaniu z badania.

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

116. Niektórzy respondenci byli zdania, że sprawozdanie z badania nie jest odpowiednim miejscem do takiego ujawniania informacji. Niektórzy uważali, że wykorzystanie do tego celu sprawozdania z badania mogłoby stworzyć wrażenie, że istnieje ukryty związek między opinią firmy na temat sprawozdania finansowego a wynagrodzeniem uzyskanym od klienta lub że samo badanie nie jest wysokiej jakości, jeśli wynagrodzenie wydaje się użytkownikowi nieadekwatne. Podniesiono również kwestię, że sprawozdanie z badania nie ma być „punktem zbiorczym” wszelkiego rodzaju informacji pobocznych, ponieważ odwracałoby to uwagę od jego podstawowego celu.

²⁴ Paragraf 114.1 A1

²⁵ Paragrafy od R400.80 do R400.89

117. Pojawiło się kilka sugestii – w tym od członka Grupy Monitorującej – aby IESBA rozważyła sprawozdanie z przejrzystości lub stronę internetową firmy jako możliwe miejsce ujawniania informacji o wynagrodzeniu. Kilku respondentów zasugerowało również, aby IESBA rozważyła zgłaszanie informacji o wynagrodzeniach do organów regulacyjnych ds. audytu jako alternatywny właściwy kanał komunikacyjny.

Decyzje IESBA

118. IESBA przyjęła do wiadomości zgłoszone obawy dotyczące potencjalnych niezamierzonych konsekwencji wynikających z podania sprawozdania z badania jako jedyne przykłady odpowiedniego miejsca, które spełniałyby kryteria określone w Kodeksie. IESBA zdecydowała zatem o dodaniu kolejnych przykładów możliwych miejsc dla takiego ujawnienia zgodnie z przedstawionym w MSZJ 1 podejściem IAASB do komunikacji z podmiotami niepowiązanymi na temat systemu zarządzania jakością firmy. Przykłady te obejmują stronę internetową firmy oraz publikacje, takie jak sprawozdanie z przejrzystości, sprawozdanie z jakości badania oraz inne komunikaty skierowane do konkretnych interesariuszy. (Zobacz paragrafy 410.31 A1-A3.) Ponadto IESBA zgodziła się zlecić pracownikom IESBA opracowanie dokumentu zawierającego często zadawane pytania (FAQ) w celu odniesienia się do bardziej szczegółowych rozważań dotyczących tych różnych sposobów ujawniania informacji, w tym wyjaśnienia, która część sprawozdania z badania byłaby odpowiednim miejscem dla takiego ujawnienia, zgodnie z informacjami otrzymanymi od IAASB w tym zakresie.
119. IESBA rozważyła możliwość wystąpienia niespójności pomiędzy sposobami komunikacji, ponieważ niektóre informacje dotyczące wynagrodzeń mogą być ujawniane przez klienta, a niektóre przez firmę. Ponadto miejsce ujawnienia informacji przez firmę może być różne dla poszczególnych klientów. IESBA przyznała, że wymogi dotyczące ujawniania informacji są złożone oraz istnieje możliwość przyjęcia rozbieżnych podejść do ujawniania informacji. Niemniej jednak IESBA stwierdziła, że jej głównym celem jest doprowadzenie do ujawniania informacji przez klienta. W przypadku, gdy informacje nie zostaną ujawnione przez klienta, IESBA uważa, że ważne jest, przy uwzględnieniu zasad terminowości i dostępności informacji dla interesariuszy, zapewnienie firmom elastyczności w ustalaniu najlepszego sposobu komunikacji skierowanej do interesariuszy. Ostatecznie IESBA zgodziła się, że konieczne jest pozwolenie na ewoluowanie praktyki w tym zakresie oraz aby to rynek ostatecznie ustalił dobre praktyki.

Informacje o wynagrodzeniach, które mają podlegać ujawnieniu

120. Rozważając proponowane zmiany zawarte w Projekcie do dyskusji dotyczące publicznego ujawniania informacji o wynagrodzeniu, IESBA zwróciła uwagę na obawy, że publiczne ujawnianie niezamówionych informacji, bez dostarczenia danych porównywalnych (takich jak informacje o wynagrodzeniu z poprzednich lat obrotowych) lub dalszych wyjaśnień, może być mylące.
121. Celem IESBA w tej propozycji zmian było osiągnięcie przejrzystości z korzyścią dla interesariuszy, aby ułatwić im osąd i ocenę niezależności firmy. Intencją IESBA nie było osiągnięcie porównywalności informacji o wynagrodzeniach w różnych podmiotach i grupach. W związku z tym IESBA uważa, że należy pozostawić firmom decyzję, w jaki sposób najlepiej zrealizować cel przejrzystości i że Kodeks nie powinien mieć w tym względzie charakteru nakazowego.
122. W związku z tym IESBA starała się zachować rozsądną równowagę między zakresem proponowanych wymogów a potrzebą zastosowania subiektywnego osądu w okolicznościach danego zlecenia. W tym względzie IESBA zaproponowała kilka przykładów dalszych informacji, które firma mogłaby również omówić z klientem pod kątem tego, czy ujawnienie takich informacji mogłoby

poprawić zrozumienie przez użytkowników wynagrodzenia zapłaconego lub należnego oraz możliwego wpływu takiego wynagrodzenia na niezależność firmy.

123. W odniesieniu do poziomu wynagrodzenia za badanie IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji, aby w przypadku badania grupy firma przekazała zainteresowanym stronom informacje o pełnym koszcie badania grupowego, w tym nie tylko o wynagrodzeniu za prace związane z badaniem wykonane przez firmę i firmy należące do sieci, ale także o wynagrodzeniu za prace związane z badaniem wykonane przez firmy spoza sieci. Intencją IESBA była pomoc zainteresowanym stronom w dokonaniu oceny niezależności wszystkich osób uczestniczących w badaniu grupy, a nie tylko niezależności firmy lub firm należących do sieci. Uznając jednak, że informacje o wynagrodzeniu od audytorów spoza sieci firmy mogą nie być łatwo dostępne, w propozycji zmian określono, że w odniesieniu do tych audytorów informacje o wynagrodzeniu, które należy ujawnić, to rzeczywiste lub szacunkowe wynagrodzenie zapłacone lub należne na ich rzecz. IESBA rozumie również, że mogą zaistnieć okoliczności, w których firma po prostu nie ma możliwości uzyskania niezbędnych informacji od audytora spoza sieci firmy w celu dokonania ujawnienia. Jako wyjątek od tego wymogu, IESBA zaproponowała zatem, aby w takich przypadkach firma była zobowiązana jedynie do upewnienia się, że publicznie ujawnione zostaną dostępne informacje o wynagrodzeniu wraz z wyjaśnieniem, na ile to możliwe, jakościowego znaczenia niedostępnych informacji o wynagrodzeniu.

Uwagi dotyczące proponowanych zmian

124. Wielu respondentów wyraziło obawy dotyczące proponowanych postanowień dotyczących ujawniania informacji o wynagrodzeniu za badanie. Podnieśli oni, że wynagrodzenie płacone innym firmom spoza sieci nie może wpływać na niezależność biegłego rewidenta. Niektórzy uważali, że uzyskanie tych informacji, nawet jeśli byłoby możliwe, wiązałoby się ze znacznym obciążeniem. W odniesieniu do wyjątku przewidzianego w Projekcie do dyskusji dla przypadków, w których firma nie może uzyskać lub przedstawić szacunkowego wynagrodzenia za badanie zapłaconego lub należnego innym firmom, niektórzy respondenci twierdzili, że przewidziany wyjątek jest zbyt złożony w porównaniu z istotnością takich informacji dla zainteresowanych stron, biorąc pod uwagę, że dotyczą one innych firm spoza sieci.
125. W odniesieniu do rodzaju i charakteru informacji będących przedmiotem proponowanego zakresu ujawnienia niektórzy z respondentów zasugerowali, aby IESBA rozważyła włączenie bardziej szczegółowych informacji na temat wynagrodzeń w oparciu o rodzaje usług (np. „usługi związane z badaniem”, „inne usługi atestacyjne”, „usługi podatkowe”, „inne usługi” i „usługi obowiązkowe”).
126. Niektórzy z respondentów zastanawiali się również, czy konieczne jest wymaganie od firm ujawniania informacji o uzależnieniu od wynagrodzenia otrzymywanego od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, ponieważ nie wymagają tego żadne krajowe przepisy prawa ani regulacje. Pojawiły się komentarze, że może to przynieść efekt przeciwny do zamierzonego i spowodować zwiększenie presji na firmę. Ponadto uznano, że takie ujawnienie może wywołać wątpliwości co do niezależności audytora biorąc pod uwagę brak jednoczesnego zezwolenia na ujawnienie zastosowanych w tym zakresie zabezpieczeń.

Decyzje IESBA

127. W odniesieniu do publicznego ujawniania informacji o wynagrodzeniu za badanie IESBA rozważyła podniesione argumenty dotyczące praktycznych trudności w uzyskaniu informacji o faktycznym lub szacunkowym wynagrodzeniu zapłaconym lub należnym innym firmom spoza sieci, które

przeprowadziły procedury badania w ramach zlecenia. Po dalszych rozważaniach IESBA uznała słuszność tych obaw i usunęła odpowiednie przepisy. W ostatecznym brzmieniu wymogi określają, że firmy ujawniają osobom sprawującym nadzór i opinii publicznej wynagrodzenie zapłacone lub należne jedynie firmie lub firmom należącym do sieci z tytułu badania sprawozdania finansowego, o którym firma wyraża opinię.²⁶ (Zobacz punkty R410.23 (a) i R410.31 (a)).

128. Jak zauważono powyżej, IESBA zamierzała wymagać ujawnienia na poziomie globalnym tego rodzaju informacji o wynagrodzeniach, które są istotne dla osób sprawujących nadzór i opinii publicznej w celu dokonania świadomego osądu co do niezależności firmy. Wskazówki dotyczące zastosowania zawierają przykłady dalszych informacji, które firma mogłaby również omówić z klientem pod kątem tego, czy ujawnienie takich informacji mogłoby poprawić zrozumienie przez użytkowników wynagrodzenia zapłaconego lub należnego oraz jego możliwego wpływu na niezależność firmy. Takie przykłady dalszych informacji obejmują między innymi charakter świadczonych usług i związane z nimi wynagrodzenia (zob. paragrafy R410.30, 410.30 A1 i 410.31 A1). Biorąc pod uwagę te wytyczne, IESBA nie uznała, że konieczne byłoby wymaganie ujawniania konkretnych rodzajów usług, za które wypłacane są wynagrodzenia.
129. W odniesieniu do ujawniania opinii publicznej informacji o zależności od wynagrodzenia otrzymywanego od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego IESBA rozważyła, czy takie ujawnienie mogłoby wywołać wątpliwości co do niezależności firmy i spowodować przekazanie niepełnych informacji, które mogą wprowadzić opinię publiczną w błąd. IESBA zauważyła, że wskazówki dotyczące zastosowania zawierają przykłady dalszych informacji, których ujawnienie klient lub firma mogą rozważyć, w tym informacji o zabezpieczeniach stosowanych w przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie od klienta stanowi lub może stanowić ponad 15% całkowitego wynagrodzenia otrzymywanego przez firmę. Ponadto, uznając rolę osób sprawujących nadzór w rozwiązywaniu ewentualnych problemów związanych z zależnością od wynagrodzenia, proponowane zmiany wymagają od firm ujawnienia osobom sprawującym nadzór i omówienia z nimi tych informacji nawet w pierwszym roku zlecenia. W ten sposób osoby sprawujące nadzór będą mogły dokonać analizy i podjąć działania po pierwszym roku w celu rozwiązania problemu zależności od wynagrodzeń, podczas gdy publiczne ujawnienie takich informacji byłoby wymagane dopiero w drugim roku działalności. Po dalszych rozważaniach IESBA zdecydowała się zachować w Kodeksie zapisy dotyczące ujawniania informacji o zależności od wynagrodzeń.

Ujawnianie informacji o wynagrodzeniach osobom sprawującym nadzór i opinii publicznej na poziomie grupy

130. Biorąc pod uwagę zakres jednostek powiązanych klienta badania określony w paragrafie R400.20 Kodeksu, IESBA rozważała w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, czy byłoby właściwe wymaganie od firm ujawniania wysokości wynagrodzenia za usługi inne niż badanie świadczone na rzecz wszystkich jednostek powiązanych klienta badania (w tym jednostek kontrolowanych i innych jednostek powiązanych), tak jak miałyby to miejsce przy określaniu względnej wysokości wynagrodzenia i zależności od wynagrodzenia. Jednakże, jak wspomniano powyżej, IESBA miała na uwadze praktyczne aspekty ujawniania dokładnych informacji o takich wynagrodzeniach, dlatego zaproponowała, aby ujawnianie obejmowało jedynie wynagrodzenia od jednostek powiązanych, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę (jednostki kontrolowane).

²⁶ Jak zauważono w paragrafie 410.3 A3, wynagrodzenie za badanie sprawozdania finansowego nie obejmuje wynagrodzenia za badanie sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia ani za przegląd sprawozdania finansowego.

Uwagi do proponowanych zmian

131. Poza kilkoma organami regulacyjnymi, respondenci w przeważającej większości poparli proponowane podejście. Niemniej jednak kilku komentatorów zauważyło, że proponowane zmiany mogłyby stworzyć znaczne i nieuzasadnione obciążenie związane z przestrzeganiem wymogów Kodeksu dla przedsiębiorstw w przypadku grup funduszy typu private equity (lub podobnych grup spółek inwestycyjnych). Wskazali oni, że w przypadku gdy przedsiębiorstwo typu private equity jest inwestycyjną jednostką holdingową, spółki portfelowe zasadniczo nie są konsolidowane w ramach sprawozdania finansowego firmy private equity. Zauważono również, że fundusze i spółki portfelowe będą zazwyczaj podlegały nadzorowi korporacyjnemu ze strony innej grupy osób niż osoby sprawujące nadzór nad firmą private equity.
132. Ponadto komentatorzy wskazali, że w niektórych głównych jurysdykcjach, takich jak USA i UE, prawo lub regulacje nie wymagają od firm private equity ujawniania informacji o wynagrodzeniach płaconych przez ich „kontrolowane” spółki portfelowe, które nie muszą być uwzględniane w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym. Zaproponowano, aby IESBA rozważyła ograniczenie zakresu wymogów dotyczących ujawniania wynagrodzeń tylko do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego i jego skonsolidowanych jednostek kontrolowanych.

Decyzje IESBA

133. IESBA uznała te praktyczne obawy i zgodziła się, że istnieje potrzeba, aby wymóg był proporcjonalny, uwzględniając zasadę, że należy objąć nim tylko te jednostki kontrolowane, nad którymi osoby sprawujące nadzór u klienta badania sprawują nadzór korporacyjny. W związku z tym IESBA ustaliła, że w odniesieniu do przejrzystości wynagrodzeń wypłacanych za usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych, zakres komunikacji z osobami sprawującymi nadzór lub ujawnienia do publicznej wiadomości powinien obejmować tylko jednostki kontrolowane, które są objęte konsolidacją w sprawozdaniu finansowym grupy jednostki zainteresowania publicznego. (Zobacz paragrafy R410.25 (a) i R410.31 (b).)
134. Niemniej jednak IESBA uważa, że Kodeks nie powinien wykluczać możliwości, że w zależności od faktów i okoliczności wynagrodzenie płacone za usługi inne niż badanie sprawozdania finansowego na rzecz jednostek kontrolowanych, które nie są konsolidowane w sprawozdaniu finansowym grupy, może być również istotne dla oceny niezależności firmy. W związku z tym IESBA ustaliła, że wynagrodzenia płacone takim jednostkom kontrolowanym za usługi inne niż badanie sprawozdania finansowego należy uwzględnić, gdy firma wie lub ma powody sądzić, że takie wynagrodzenia są istotne dla oceny niezależności firmy (kryterium: „wie lub ma powody sądzić”).²⁷ (Zobacz paragrafy R410.26 i R410.31 (c)).
135. IESBA zauważyła, że w przypadku wynagrodzenia za badanie sprawozdania finansowego, na temat którego firma wyraża opinię (które nie obejmuje wynagrodzeń za przeglądy i wynagrodzeń za badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia),²⁸ firma z definicji uwzględni tylko jednostki kontrolowane zawarte w sprawozdaniu finansowym grupy.

²⁷ Obowiązujący Kodeks zawiera już w innych postanowieniach kryterium typu: „wie lub ma powody sądzić”, co jest zgodne z podejściem opartym na ogólnych zasadach Kodeksu.

²⁸ Słowniczek do Kodeksu zawiera definicję sprawozdania finansowego, o którym firma będzie wyrażać opinię: W przypadku pojedynczej jednostki – sprawozdanie finansowe tej jednostki. W przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego, rozumianego także jako sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej – skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

136. W trakcie obrad IESBA PIOB zauważyła, że zapisy dotyczące oceny, czy wynagrodzenia od jednostek kontrolowanych, które nie są konsolidowane w sprawozdaniu finansowym grupy, są istotne dla oceny niezależności firmy, mogą nie być wystarczająco jasne. PIOB wyraziła obawę, że takie ograniczenie dotyczące wynagrodzeń podlegających ujawnieniu może osłabić przesłanki wymogu publicznego ujawniania informacji. W odpowiedzi na te komentarze IESBA zdecydowała się dostarczyć dalsze wskazówki, które pomogłyby firmom w ustaleniu, czy wynagrodzenia od jednostek powiązanych nieobjętych konsolidacją, indywidualnie i łącznie, są istotne dla oceny niezależności firmy (zob. paragrafy 410.26 A1 i 410.31 A2).

Wyjątek od obowiązku ujawniania informacji w przypadku niektórych jednostek zależnych i dominujących

137. IESBA rozważyła, jak wymóg publicznego ujawniania informacji działałby w tych jurysdykcjach, w których oprócz prezentacji sprawozdania finansowego grupy, jednostki dominujące i jednostki zależne będące w całości ich własnością są zobowiązane do prezentowania sprawozdań finansowych na zasadzie pojedynczej jednostki lub podgrupy.
138. IESBA zauważyła, że w sytuacji, gdy zarówno sprawozdanie finansowe grupy, jak i jednostkowe sprawozdania finansowe są badane przez daną firmę lub inną firmę należącą do sieci, stosowanie tego samego wymogu przekazywania informacji o wynagrodzeniu osobom sprawującym nadzór i opinii publicznej może powodować zamieszanie ze względu na możliwość przekazywania innych informacji o wynagrodzeniu z perspektywy jednostki w porównaniu z perspektywą grupy. Ponadto pojawiłby się element powtórzenia, ponieważ informacje o wynagrodzeniu z perspektywy jednostki byłyby również zawarte w informacji o wynagrodzeniu w odniesieniu do sprawozdania finansowego grupy.
139. Aby uniknąć powielania wysiłków związanych z gromadzeniem i przekazywaniem informacji, IESBA zdecydowała się zatem na wprowadzenie wyjątku od wymogu publicznego ujawniania informacji w przypadku jednostkowych sprawozdań finansowych jednostki dominującej będącej jednostką zainteresowania publicznego oraz jednostek zależnych będących w całości jej własnością włączonych do sprawozdania finansowego grupy, które jest publikowane przez jednostkę dominującą będącą jednostką zainteresowania publicznego (zobacz paragraf R410.32). IESBA nie uznała, że wyjątek ten powinien być rozszerzony na jednostki kontrolowane przez JZP, które nie są w całości jej własnością, z uwagi na obecność udziałów mniejszościowych.
140. Ponadto, w przypadku komunikacji z osobami sprawującymi nadzór IESBA zwróciła uwagę na rozróżnienie pomiędzy jednostką dominującą a jednostką zależną będącą w całości jej własnością. W przypadku jednostki dominującej osoby sprawujące nadzór są z definicji takie same, jak w przypadku grupy. Dlatego IESBA ustaliła, że nie jest konieczne wprowadzanie wyraźnego wyjątku od wymogu komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór w sprawie wynagrodzeń w przypadku jednostek dominujących (zob. paragraf R410.27).
141. IESBA, jak również PIOB zauważyły pewną potencjalną złożoność w odniesieniu do czytelności i zrozumiałości zmienionych przepisów. IESBA uważa jednak, że wpływ jakiegokolwiek postrzeganej złożoności będzie stosunkowo krótkotrwały podczas wdrażania proponowanych zmian, natomiast wpływ powielania działań związanych z ujawnianiem informacji byłby trwały. Ponadto IESBA zgodziła się zlecić pracownikom IESBA opracowanie publikacji zawierającej najczęściej zadawane pytania w celu dostarczenia szczegółowych wskazówek wdrożeniowych ułatwiających spójne stosowanie postanowień.

IV. Pozostałe kwestie

Wynagrodzenia warunkowe

142. W Projekcie do dyskusji IESBA nie zaproponowała żadnych istotnych zmian w obowiązujących postanowieniach dotyczących wynagrodzeń warunkowych. (Zobacz paragrafy 410.8 A1 do 410.10 A3 w postanowieniach końcowych).
143. Jednakże niektórzy respondenci – w tym dwóch członków Grupy Monitorującej – zasugerowali, że wynagrodzenia warunkowe za świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania nie powinny być w żadnym wypadku dopuszczalne. Byli oni zdania, że nawet nieistotne wynagrodzenia warunkowe za usługi nieatestacyjne mogą naruszać niezależność firmy, ponieważ skutkuje to zrównaniem interesów firmy z interesami klienta.
144. IESBA zwróciła uwagę, że zmiany wynikające z projektu dotyczącego usług nieatestacyjnych znacząco ograniczą zakres dozwolonych usług nieatestacyjnych, jakie firma może świadczyć, szczególnie na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego. IESBA zauważyła również, że jeżeli świadczenie usługi nieatestacyjnej nie jest zabronione przez zmieniony Rozdział 600²⁹ Kodeksu, a wynagrodzenie warunkowe nie spełnia żadnych kryteriów, które skutkowałyby zakazem zgodnie z paragrafem R410.10, to ramowe założenia koncepcyjne będą miały zastosowanie w procesie reakcji na powstałe zagrożenia czerpania korzyści własnych. W związku z tym IESBA nie uznała za konieczne zmiany podejścia prezentowanego w obecnym brzmieniu Kodeksu w tym zakresie.

Kwestie związane z przepisami antymonopolowymi

145. W trakcie realizacji projektu do wiadomości IESBA dotarły obawy, w tym ze strony niektórych członków CAG, że proponowane zmiany mogą wywołać potencjalne problemy w odniesieniu do przepisów antymonopolowych obowiązujących w niektórych jurysdykcjach.
146. W szczególności przedstawiciele Amerykańskiego Instytutu Biegłych Rewidentów (AICPA) zgłosili uwagę, że proponowane zmiany w Kodeksie, które dotyczą wynagrodzeń wypłacanych audytorom przez badane przez nich jednostki, mogą być uznane za sprzeczne z zasadami konkurencji w świetle odpowiednich amerykańskich przepisów prawa i regulacji.³⁰ Wyrazili oni obawy, że w takich okolicznościach IESBA i jej członkowie i/lub AICPA i jego członkowie będący członkami Rady IESBA mogą być narażeni na postępowanie cywilne lub karne.
147. Aby lepiej zrozumieć te obawy, IESBA zaangażowała amerykańską firmę prawniczą jako niezależnego doradcę w celu zbadania i przeanalizowania skutków prawnych proponowanych zmian w Kodeksie z perspektywy amerykańskiego prawa antymonopolowego. IESBA zwróciła się również o opinię do niezależnego radcy prawnego w kwestii potencjalnego narażenia IESBA i członków jej Rady na jakiegokolwiek postępowanie cywilne lub karne, gdyby proponowane przepisy zostały przyjęte w USA.
148. Po zapoznaniu się z ostateczną wersją zmienionych postanowień Kodeksu dotyczących wynagrodzeń niezależny radca prawny poinformował IESBA, że zmiany te nie budzą istotnych obaw związanych z przeciwdziałaniem praktykom monopolistycznym w świetle obowiązujących w USA

²⁹ Rozdział 600, *Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania*

³⁰ Ustawa Sherman Antitrust Act jest właściwym prawem antymonopolowym, które reguluje konkurencję w USA.

przepisów prawa i wydanego orzecznictwa stanowiącego prawo precedensowe. Niezależny radca prawny ocenił również, że jest bardzo mało prawdopodobne:

- że zmiany zostaną uznane za sprzeczne z zasadami konkurencji; oraz
- że którykolwiek z członków Rady IESBA zostanie pociągnięty do osobistej odpowiedzialności za jakiegokolwiek potencjalne naruszenie przepisów antymonopolowych.

149. Ponadto w Projekcie do dyskusji IESBA zwróciła się do zainteresowanych stron o opinie dotyczące tego, czy proponowane zmienione postanowienia mogłyby zostać przyjęte przez krajowe podmioty ustanawiające standardy lub organy członkowskie IFAC (niezależnie od tego, czy posiadają one kompetencje regulacyjne) w ramach krajowych przepisów prawa konkurencji. Respondenci byli co do zasady zdania, że proponowane zmiany nie spowodują powstania problemów związanych z przeciwdziałaniem praktykom monopolistycznym lub antykonkurencyjnym w ich jurysdykcjach.

V. Data wejścia w życie

150. Niektórzy respondenci Projektu do dyskusji wnioskowali o pozostawienie pewnego okresu stabilizacji, w szczególności zważywszy na fakt zmienionych ostatnio ramowych założeń koncepcyjnych, po wejściu w życie zmienionego i przebudowanego Kodeksu w czerwcu 2019 r.

151. Część komentatorów z różnych grup interesariuszy wskazała również, że ze względu na trwający projekt dotyczący JZP brakuje pewności co do zakresu jednostek, które zostaną objęte przepisami dotyczącymi klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego.

152. Podejmując się realizacji projektów dotyczących wynagrodzeń, usług nieatestacyjnych i JZP, IESBA zobowiązała się do skoordynowania dat wejścia w życie zmian wynikających z tych trzech projektów, aby zapewnić odpowiednie przejście do przyjęcia i wdrożenia zmian. W tym kontekście, chociaż odbyły się pewne dyskusje z zainteresowanymi stronami na temat zasadności dostosowania dat wejścia w życie dla wszystkich trzech projektów, IESBA doszła do wniosku, że nie byłoby wykonalne, aby data wejścia w życie zmian wynikających z projektu dotyczącego JZP była w pełni dostosowana do dat wejścia w życie zmian dotyczących usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń. Wynika to z faktu, że w świetle szerokiego podejścia przyjętego do zmiany definicji JZP w Kodeksie, organy regulacyjne, krajowe podmioty ustalające standardy lub inne odpowiednie organy lokalne będą potrzebowały czasu na dostosowanie zmienionej definicji JZP do ich lokalnego kontekstu w ramach procesu przyjęcia nowych przepisów. IESBA miała również na uwadze, że znacznie wydłużony okres przed wejściem w życie rozszerzonych postanowień wynikających z projektów dotyczących wynagrodzeń i usług nieatestacyjnych nie leżałby w interesie publicznym.

153. IESBA zauważyła również, że niezależnie od zmian wynikających z projektu dotyczącego JZP, celem projektu dotyczącego wynagrodzeń w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego jest rozszerzenie i doprecyzowanie postanowień dotyczących pewnych kwestii związanych z wynagrodzeniami, tak aby zwiększyć zaufanie interesariuszy do niezależności audytora w odniesieniu do tych klientów badania. W odniesieniu do tych postanowień IESBA skupiła się na zasadach (i wymogach), które powinny mieć zastosowanie do badań JZP (jakkolwiek zdefiniowanych) w porównaniu z badaniami jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego.

154. W związku z tym IESBA ustaliła datę wejścia w życie postanowień końcowych dotyczących wynagrodzeń – ujednoliconą z datą wejścia w życie ostatecznych zmienionych postanowień w ramach projektu dotyczącego usług nieatestacyjnych – na następujące dni:

- W przypadku zmienionego Rozdziału 410 oraz wtórnych poprawek do Części 4A: zmiana obowiązuje dla badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2022 r. lub później.
- W przypadku zmienionego Rozdziału 905:³¹ w odniesieniu do zleceń atestacyjnych i zagadnień będących przedmiotem zlecenia obejmujących pewne okresy: zmiana obowiązuje dla okresów rozpoczynających się 15 grudnia 2022 r. lub później; w pozostałych przypadkach obowiązuje od 15 grudnia 2022 r.
- W przypadku poprawek uzgadniających i wtórnych do pozostałych Rozdziałów Kodeksu: zmiana obowiązuje od 15 grudnia 2022 r.

Dozwolone będzie wcześniejsze zastosowanie.

³¹ Rozdział 905, *Wynagrodzenia*

Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności), projekty do dyskusji, materiały do konsultacji oraz inne publikacje IESBA są publikowane przez IFAC i IFAC jest właścicielem praw autorskich do tych dokumentów.

IESBA i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające bądź powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych” (w tym „Międzynarodowe standardy niezależności”), „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC”, logo IESBA oraz logo IFAC stanowią znaki handlowe IFAC lub zarejestrowane znaki firmowe i znaki usługowe IFAC na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów.

Prawa autorskie © kwiecień 2021, International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. W celu odtwarzania, przechowywania, przekazywania lub wykorzystywania w podobny sposób niniejszego dokumentu, z wyjątkiem jego wykorzystania wyłącznie do celów osobistych i niekomercyjnych, wymagana jest pisemna zgoda IFAC. Kontakt permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków: Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń* opracowany przez *International Ethics Standards Board for Accountants*® (IESBA), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2021 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w styczniu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń* w języku angielskim © 2021 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions: Revisions to the Fee-related Provisions of the Code*.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

Przetłumaczony przez:



Opublikowany przez:





**International
Ethics Standards
Board for Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ethicsboard.org