

# International Ethics Standards Board for Accountants®

## Podręcznik Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych

—  
w tym  
Międzynarodowych standardów  
niezależności\*

*Wydanie 2022 r.*

\* Niniejszy dokument, w zakresie swojej regulacji, uwzględnia przepisy prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej. Z tego względu tekst dokumentu zawiera dodatkowe fragmenty oznaczone kolorem szarym, stanowiące objaśnienie wybranych zagadnień w rozumieniu ww. przepisów prawa.

International Federation of Accountants®  
529 Fifth Avenue  
New York, New York 10017 USA

Niniejsza publikacja została wydana przez International Federation of Accountants (IFAC®) (Międzynarodowa Federacja Księgowych). Jej misją jest służenie interesowi publicznemu poprzez wspieranie rozwoju wysokiej jakości międzynarodowych standardów, promowanie przyjęcia i wdrażania tych standardów, budowanie potencjału organizacji zawodowych księgowych, zabieranie głosu w sprawach dotyczących interesu publicznego. Niniejszą publikację można pobrać do użytku osobistego lub zakupić na stronie internetowej International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®) (Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych): [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

*International Code of Ethics for Professional Accountants™ (including International Independence Standards™)* (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”, *International Code of Ethics for Professional Accountants™ (including International Independence Standards™)*, „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 © wrzesień 2022 r., 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](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-518-7

Niniejszy *Podręcznik Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)*, wydanie 2022 r. opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) we wrześniu 2022 r., został przetłumaczony na język polski i dostosowany do przepisów polskiego prawa – za zgodą IFAC – przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) we wrześniu 2023 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Podręcznika Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Zatwierdzonym tekstem *Podręcznika Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* 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 *Podręcznika Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)*, wydanie 2022 r. w języku angielskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst *Podręcznika Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)*, wydanie 2022 r. w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*, 2022 Edition, ISBN: 978-1-60815-508-8.

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

Opublikowany przez:



**PODRĘCZNIK MIĘDZYNARODOWEGO KODEKSU ETYKI ZAWODOWYCH  
KSIĘGOWYCH (W TYM MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW NIEZALEŻNOŚCI)**

**WYDANIE 2022 R.**

**Struktura niniejszego Podręcznika**

Treść niniejszego Podręcznika podzielono na następujące rozdziały:

Wprowadzenie do International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).....	1
Rola International Federation of Accountants.....	2
Zakres niniejszego Podręcznika.....	3
Zmiany treści w stosunku do wydania z 2021 r.....	4
Przewodnik po Kodeksie.....	5
<b>Spis treści</b> .....	10
Przedmowa.....	13
Część 1 – Przestrzeganie Kodeksu, podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne.....	14
Części 2 – Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach.....	33
Części 3 – Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód.....	66
Międzynarodowe standardy niezależności (Części 4A i 4B)	
Część 4A – Niezależność dla zleceń badania i przeglądu.....	109
Części 4B – Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu.....	205
Słowniczek, w tym wykaz skrótów.....	243
Data wejścia w życie.....	262

---

### **Prawa autorskie i tłumaczenie**

IFAC wydaje podręczniki, standardy i inne publikacje IESBA i jest właścicielem praw autorskich do nich.

IFAC uznaje, że ważne jest, aby osoby sporządzające i korzystające ze sprawozdań finansowych, biegli rewidenci i inni zawodowi księgowi, organy regulacyjne, krajowe podmioty ustalające standardy, członkowie IFAC, prawnicy, środowiska akademickie, studenci oraz inne zainteresowane grupy w krajach nieanglojęzycznych miały dostęp do standardów w ich języku ojczystym. W związku z tym IFAC wspiera i ułatwia powielanie lub tłumaczenie i powielanie, swoich publikacji.

Polityka IFAC w zakresie tłumaczenia i powielania jej publikacji chronionych prawem autorskim została przedstawiona w dokumentach *Policy for Translating and Reproducing Standards Published by the International Federation of Accountants* i *Policy for Reproducing, or Translating and Reproducing, Publications of the International Federation of Accountants*. Osoby zainteresowane powieleniem lub tłumaczeniem i powieleniem niniejszego podręcznika powinny skontaktować się z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) w celu uzyskania odpowiednich warunków.

## **WPROWADZENIE DO INTERNATIONAL ETHICS STANDARDS BOARD FOR ACCOUNTANTS®**

International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®) jest międzynarodową niezależną radą ustanawiającą standardy. Jej misją jest służyć interesowi publicznemu przez ustanawianie standardów etycznych, w tym wymogów dotyczących niezależności audytora, których celem jest podniesienie poprzeczki w odniesieniu do etycznego postępowania i praktyki dla wszystkich zawodowych księgowych przez opracowanie obszernego i dającego się zastosować na całym świecie Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) (Kodeks).

IESBA jest przekonana, że jeden zestaw wysokiej jakości standardów 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) (Konsultacyjna Grupa Doradcza) i pod nadzorem Public Interest Oversight Board (PIOB) (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym).

IESBA składa się z 18 członków zarządu z całego świata, z których nie więcej niż 9 to przedstawiciele zawodu, a nie mniej niż 3 to osoby postronne (osoby, od których oczekuje się, że będą reprezentować i są postrzegane jako reprezentujące szerszy interes publiczny). Członkowie są wybierani przez PIOB Standard-Setting Boards Nominating Committee (SSB NomCo) (Komitet Nominacyjny Rad Ustanawiających Standardy PIOB), z uwzględnieniem potrzeby zrównoważenia umiejętności posiadanych przez członków Rady oraz zapewnienia zróżnicowanego i wielostronnego składu. Członkowie IESBA powoływani są na podstawie rekomendacji Komitetu Nominacyjnego SSB, za zgodą PIOB.

Przy opracowywaniu standardów IESBA jest zobowiązana do zachowania przejrzystości w swoich działaniach oraz do przestrzegania należytych procedur zatwierdzonych przez PIOB. Posiedzenia Rady są otwarte dla publiczności, a dokumenty dotyczące porządku obrad są dostępne na stronie internetowej IESBA.

Więcej informacji można znaleźć na stronie [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

## **ROLA INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS**

International Federation of Accountants® (IFAC®), wraz z organizacjami członkowskimi, służy interesowi publicznemu poprzez zwiększanie znaczenia, podnoszenie reputacji i wartości zawodu księgowego na świecie, przyczyniając się do rozwoju silnych i zrównoważonych organizacji, rynków i gospodarek. Wypowiada się i angażuje na skalę globalną jako głos zawodu, prowadzi i rozwija zawód gotowy na przyszłość, a także wspiera i promuje rozwój oraz przyjmowanie i wdrażanie wysokiej jakości standardów międzynarodowych. Założona w 1977 r. IFAC posiada obecnie ponad 180 członków i współpracowników w 135 krajach i jurysdykcjach, reprezentując ponad 3 miliony księgowych wykonujących wolny zawód oraz zatrudnionych w edukacji, sektorze publicznym, przemyśle i handlu.

W ramach swojej misji w interesie publicznym, IFAC przyczynia się do rozwoju, przyjmowania i wdrażania wysokiej jakości międzynarodowych standardów etyki dla księgowych, głównie poprzez wspieranie IESBA. IFAC zapewnia zasoby ludzkie, zarządzanie obiektami, wsparcie komunikacyjne oraz finansowanie tej niezależnej rady ds. ustanawiania standardów, a także ułatwia proces powoływania i wyboru członków rady.

IESBA ustala własne plany działania i zatwierdza swoje publikacje zgodnie z właściwą sobie procedurą i bez udziału IFAC. IFAC nie ma możliwości wpływania na plany działania ani publikacje. IFAC wydaje podręczniki, standardy i inne publikacje i jest właścicielem praw autorskich do nich.

Niezależność IESBA jest zabezpieczona na wiele sposobów:

- formalny, niezależny nadzór PIOB nad ustanawianiem standardów pod kątem interesu publicznego (więcej informacji na stronie [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org)), który obejmuje rygorystyczną należytą procedurę (ang. *due process*), w tym konsultacje społeczne;
- publiczne zaproszenie do zgłaszania kandydatur oraz formalny, niezależny nadzór PIOB nad procesem nominacji/wyboru;
- pełna przejrzystość, zarówno w zakresie należytej procedury tworzenia standardów, jak i publicznego dostępu do materiałów programowych, spotkań oraz publikacji podstawy wniosków z każdym ostatecznym standardem;
- zaangażowanie Consultative Advisory Group i obserwatorów w proces ustanawiania standardów; oraz
- wymóg, aby członkowie IESBA, jak również organizacje nominujące/zatrudniające, zobowiązały się do przestrzegania niezależności, integralności i misji interesu publicznego rady.

Więcej informacji można znaleźć na stronie IFAC pod adresem [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

## **ZAKRES NINIEJSZEGO PODRĘCZNIKA**

### **WYDANIE 2022**

Niniejszy Podręcznik zawiera zestaw informacji o roli IFAC oraz oficjalny tekst *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* („Kodeksu”) wydanego przez IESBA.

## ZMIANY TREŚCI W STOSUNKU DO WYDANIA Z 2021 R. (KODEKS)

Niniejszy Podręcznik zastępuje wydanie *Podręcznika Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* z 2021 r. i zawiera następujące zmiany, które wchodzi w życie w grudniu 2022 r.:

- Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych (UNA) oraz wynagrodzeń.
- Zmiany dotyczące obiektywizmu kontrolera jakości wykonania zlecenia (KJWZ) i innych odpowiednich kontrolerów.
- Zmiany dostosowawcze do Kodeksu dotyczące zarządzania jakością, które zostały wprowadzone w wyniku zakończenia prac nad pakietem standardów zarządzania jakością przez *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*.

### Zatwierdzone zmiany, które jeszcze nie weszły w życie

Wydanie Podręcznika z 2022 r. zawiera zmienioną definicję jednostki zainteresowania publicznego (JZP), która, między innymi, określa szerszą listę kategorii JZP, w tym nową kategorię „jednostka, której akcje są dopuszczone do obrotu publicznego”, która zastępuje kategorię „jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych”.

Zmieniona definicja JZP i powiązane z nią postanowienia obowiązują dla badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2024 r. lub później. Dozwolone będzie wcześniejsze zastosowanie.

Zmiany zostały opublikowane na stronie internetowej IESBA w kwietniu 2022 r.

Zmiany, które wejdą w życie w 2024 r., zostaną odzwierciedlone w Kodeksie w 2024 r.

### Zmiany w Kodeksie wydane po kwietniu 2022 r. oraz projekty do dyskusji

Aby uzyskać informacje na temat ostatnich zmian i otrzymać wersje ostateczne wydane po kwietniu 2022 r. lub projekty do dyskusji w toku, proszę odwiedzić stronę internetową IESBA pod adresem [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).



## PRZEWODNIK PO KODEKSIE

(Niniejszy Przewodnik jest niewiążącą pomocą przy korzystaniu z Kodeksu)

### Cel Kodeksu

1. *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)* („Kodeks”) określa podstawowe zasady etyki dla zawodowych księgowych, odzwierciedlające uznanie przez profesję jej odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Zasady te ustanawiają standardy postępowania oczekiwane od zawodowego księgowego. Podstawowe zasady to: uczciwość, obiektywizm, zawodowe kompetencje i należyta staranność, zachowanie poufności oraz profesjonalne postępowanie.
2. Kodeks dostarcza ramowych założeń koncepcyjnych nakładających na zawodowego księgowego obowiązek identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Kodeks określa wymogi i zawiera materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych (dalej „RZK”) w odniesieniu do różnych zagadnień, aby pomóc księgowym w stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych do tych zagadnień.
3. W przypadku badań, przeglądów i innych usług atestacyjnych, Kodeks określa „Międzynarodowe standardy niezależności” opracowane w wyniku zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych do zagrożeń dla niezależności związanych z tymi zleceniami.

### Jaka jest struktura Kodeksu

4. Kodeks zawiera następujący materiał:
  - Część 1 – „Przestrzeganie Kodeksu, podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne”, która zawiera podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne oraz ma zastosowanie do wszystkich zawodowych księgowych.
  - Część 2 – „Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach”, która zawiera dodatkowe kwestie, odnoszące się do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach, mające zastosowanie podczas wykonywania ich czynności zawodowych. Termin „Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach” obejmuje zawodowych księgowych zatrudnionych, powołanych lub związanych umową na stanowiskach wykonawczych lub niewykonawczych, na przykład w:
    - handlu, przemyśle lub usługach;
    - sektorze publicznym;
    - edukacji;
    - sektorze non-profit;
    - organach regulacyjnych lub zawodowych.Część 2 ma zastosowanie również do osób będących zawodowymi księgowymi wykonującymi wolny zawód podczas wykonywania czynności zawodowych wynikających z ich powiązania z firmą, czy to jako wykonawca, pracownik, czy właściciel.
  - Część 3 – „Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód”, która zawiera dodatkowe kwestie odnoszące się do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, mające zastosowanie podczas świadczenia usług profesjonalnych.
  - *Międzynarodowe standardy niezależności*, które zawierają dodatkowe kwestie mające zastosowanie do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód podczas świadczenia usług atestacyjnych, jak poniżej:

- Część 4A – „Niezależność dla zleceń badania i przeglądu”, która ma zastosowanie podczas wykonywania zleceń badania lub przeglądu.
  - Część 4B – „Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu”, która ma zastosowanie podczas wykonywania zleceń atestacyjnych niebędących zleceniami badania lub przeglądu.
  - *Słowniczek*, który zawiera zdefiniowane pojęcia (wraz z dodatkowymi objaśnieniami, gdzie jest to właściwe) i opisane pojęcia, które posiadają konkretne znaczenie w określonych częściach Kodeksu. Na przykład, jak wyjaśniono w Słowniczku, w Części 4A, pojęcie „zlecenie badania” odnosi się zarówno do zleceń badania, jak i przeglądu. Słowniczek zawiera również wykaz skrótów stosowanych w Kodeksie oraz innych standardach, do których odnosi się Kodeks.
5. Kodeks zawiera rozdziały odnoszące się do konkretnych zagadnień. Niektóre rozdziały zawierają podrozdziały dotyczące określonych aspektów tych zagadnień. Każdy rozdział Kodeksu posiada następującą strukturę:
- Wprowadzenie – określa zagadnienie będące przedmiotem danego rozdziału oraz przedstawia wymogi i materiały wspomagające zastosowanie w kontekście ramowych założeń koncepcyjnych. Materiał wprowadzający zawiera informacje, obejmujące objaśnienie użytych terminów, ważne dla zrozumienia i zastosowania każdej z Części i jej rozdziałów.
  - Wymogi – ustanawiają ogólne i szczególne obowiązki odnoszące się do rozważanego zagadnienia.
  - Materiały wspomagające zastosowanie RZK – przedstawiają kontekst, objaśnienia, propozycje działań lub kwestii do rozważenia, przykłady i inne wytyczne ułatwiające przestrzeganie tych wymogów.

### **Jak korzystać z Kodeksu**

#### *Podstawowe zasady, niezależność i ramowe założenia koncepcyjne*

6. Kodeks wymaga od zawodowych księgowych przestrzegania podstawowych zasad etyki. Kodeks wymaga od nich również stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia aby zapewnić postępowanie zgodnie z podstawowymi zasadami. Stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga posiadania dociekliwego umysłu, stosowania zawodowego osądu, jak również wykorzystywania testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej.
7. Ramowe założenia koncepcyjne uwzględniają fakt, że istnienie warunków, polityk i procedur ustanowionych przez organizację zawodową, ustawodawstwo, regulacje, firmę lub organizację zatrudniającą może wpływać na identyfikację zagrożeń. Te warunki, polityki i procedury mogłyby być również istotnym elementem dokonywanej przez zawodowego księgowego oceny, czy zagrożenie jest na akceptowalnym poziomie. W przypadku, gdy zagrożenia nie są na akceptowalnym poziomie, ramowe założenia koncepcyjne wymagają, aby księgowy zareagował na te zagrożenia. Zastosowanie zabezpieczeń jest jednym ze sposobów reakcji na te zagrożenia. Zabezpieczenia to indywidualne lub połączone działania podejmowane przez zawodowego księgowego, aby skutecznie zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu.
8. Dodatkowo Kodeks wymaga, aby zawodowi księgowi pozostawali niezależni podczas przeprowadzania badania, przeglądu oraz innych usług atestacyjnych. Ramowe założenia koncepcyjne stosowane są w taki sam sposób w przypadku identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności, jak i zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad.

9. Przestrzeganie Kodeksu wymaga znajomości, zrozumienia i stosowania:

- wszystkich odpowiednich postanowień konkretnego rozdziału w kontekście Części 1, wraz z dodatkowym materiałem przedstawionym, odpowiednio, w Rozdziałach 200, 300, 400 i 900;
- wszystkich odpowiednich postanowień konkretnego rozdziału, na przykład, stosowania postanowień zawartych w podtytułach „Ogólne” i „Wszyscy klienci badania” wraz z dodatkowymi szczegółowymi postanowieniami, obejmującymi przedstawione w podtytułach „Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowani publicznego” czy „Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego”;
- wszystkich odpowiednich postanowień przedstawionych w konkretnym rozdziale wraz ze wszystkimi dodatkowymi postanowieniami przedstawionymi w każdym odpowiednim podrozdziale.

*Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK*

10. Należy zapoznać się z wymogami i materiałami wspomagającymi zastosowanie RZK oraz stosować je w celu przestrzegania podstawowych zasad, stosowania ramowych założeń koncepcyjnych oraz zachowania niezależności podczas przeprowadzania zleceń badania, przeglądu i wykonywania innych zleceń atestacyjnych.

*Wymogi*

11. Wymogi są oznaczone literą „R” i w większości przypadków zapisane są w formie czasu teraźniejszego. Użycie czasu teraźniejszego lub sformułowania „ma obowiązek” (ang. *shall*) w treści Kodeksu nakłada na zawodowego księgowego lub firmę obowiązek przestrzegania konkretnych postanowień, w których ta forma została zastosowana. Angielska fraza „*shall not*” ustanawiająca zakaz jest natomiast oddana wyrażeniem „nie mogą” / „nie może” lub [daną osobę / dane osoby] obowiązuje zakaz [podejmowania danej czynności].
12. W niektórych sytuacjach Kodeks umożliwia stosowanie określonych wyjątków od wymogów. W takiej sytuacji postanowienie jest oznaczone literą „R”, ale stosowane jest słowo „może” (ang. *may*) lub tryb warunkowy.
13. Występujące w Kodeksie słowo „może” i „mogą” (ang. *may*), oznacza zgodę na podjęcie określonego działania w konkretnych okolicznościach, w tym w drodze wyjątku od wymogu. Słowo to nie jest w tym przypadku stosowane do oznaczenia możliwości w sensie ewentualności.
14. Używane w Kodeksie słowa „może”, „mogą” ”, a także wyrażenia „jest możliwość, że”, „może się zdarzyć, że” i równoważne słowa i wyrażenia (lub: w kontekstach wyrażających znaczenie warunkowe: „mógłby”, „mogłoby”, „mogliby”) (ang. *might*) oznacza możliwość zaistnienia sprawy, wystąpienia zdarzenia lub przyjmowany sposób postępowania. W przypadku, gdy słowo to jest używane w powiązaniu z zagrożeniem, nie określa żadnego konkretnego poziomu możliwości lub prawdopodobieństwa, jako że ocena poziomu zagrożenia jest uzależniona od faktów i okoliczności każdej konkretnej sprawy, zdarzenia lub sposobu postępowania.

*Materiały wspomagające zastosowanie RZK*

15. Oprócz wymogów, Kodeks zawiera materiały wspomagające zastosowanie RZK przedstawiające kontekst odpowiedni dla właściwego zrozumienia Kodeksu. Celem materiałów wspomagających zastosowanie RZK jest w szczególności wspomoczenie zawodowego księgowego w zrozumieniu sposobu stosowania ramowych założeń koncepcyjnych do określonego zestawu okoliczności oraz w zrozumieniu i przestrzeganiu konkretnego wymogu.

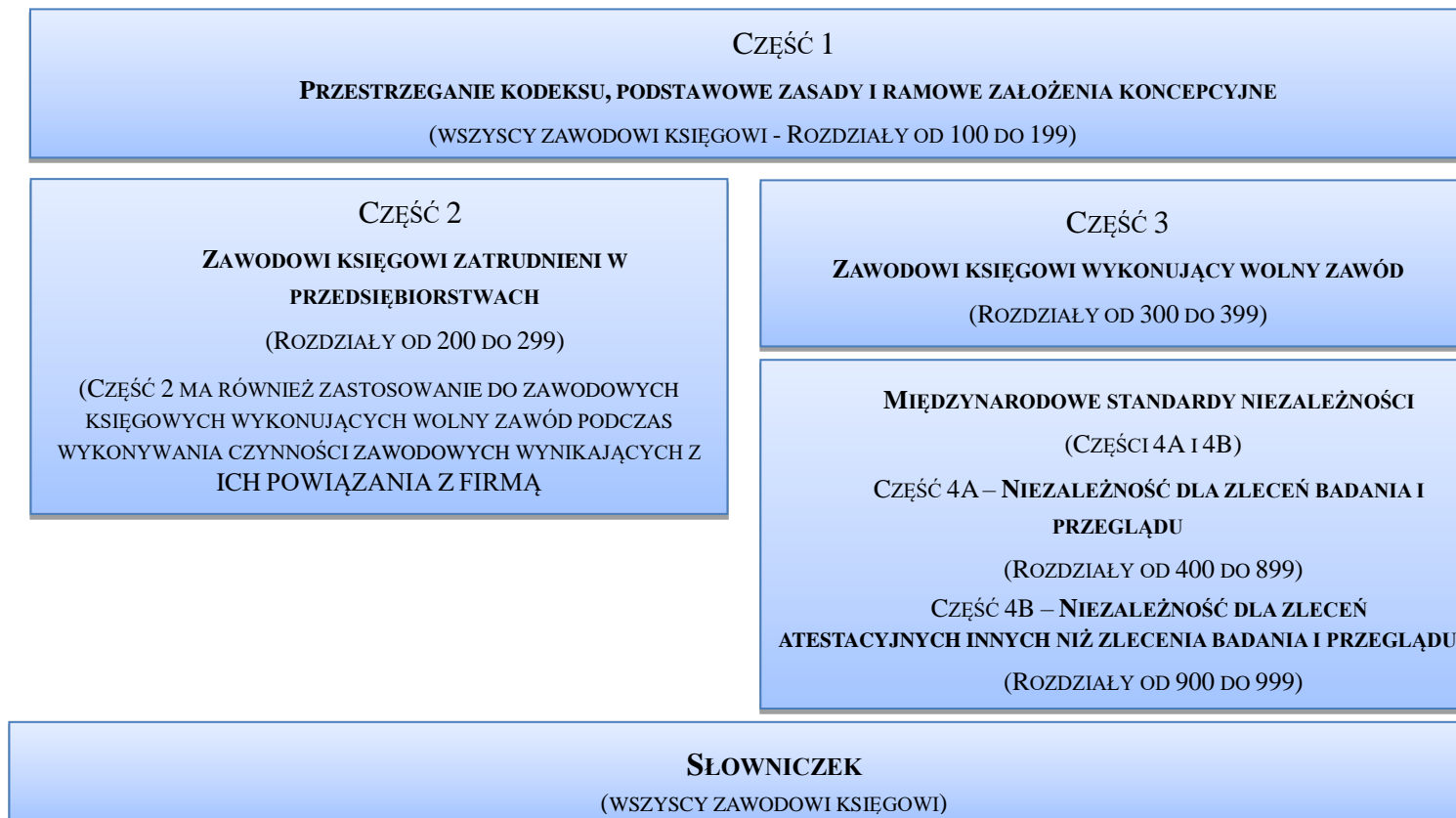
Pomimo, że materiały wspomagające zastosowanie RZK same w sobie nie narzucają wymogów, konieczne jest ich rozważenie w celu właściwego zastosowania wymogów Kodeksu, w tym zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Materiały wspomagające zastosowanie RZK oznaczone są literą „A”.

16. Tam, gdzie materiały wspomagające zastosowanie RZK zawierają listę przykładów, listy takie nie są wyczerpujące.

*Załącznik do Przewodnika po Kodeksie*

17. Załącznik do niniejszego Przewodnika przedstawia ogólny schemat Kodeksu.

## OGÓLNY SCHEMAT KODEKSU



**PODRĘCZNIK MIĘDZYNARODOWEGO KODEKSU ETYKI ZAWODOWYCH  
KSIĘGOWYCH**

**(w tym MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW NIEZALEŻNOŚCI)**

**SPIS TREŚCI**

---

	Strona
<b>PRZEDMOWA.....</b>	13
<b>CZEŚĆ 1 – PRZESTRZEGANIE KODEKSU, PODSTAWOWE ZASADY I RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE.....</b>	14
100 Przestrzeganie Kodeksu.....	15
110 Podstawowe zasady.....	18
111 – Uczciwość.....	19
112 – Obiektywizm.....	20
113 – Kompetencje zawodowe i należyta staranność.....	20
114 – Zachowanie poufności.....	20
115 – Profesjonalne postępowanie.....	22
120 Ramowe założenia koncepcyjne .....	24
<b>CZEŚĆ 2 – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH</b>	33
200 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych – Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach.....	34
210 Konflikty interesów.....	38
220 Sporządzanie i prezentacja informacji.....	41
230 Działanie zgodnie z wystarczającą wiedzą specjalistyczną.....	45
240 Udziały finansowe, wynagrodzenia i świadczenia motywacyjne związane ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji.....	47
250 Zachęty, w tym prezenty i gościnność.....	49
260 Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji.....	54
270 Nacisk na naruszenie podstawowych zasad.....	62
<b>CZEŚĆ 3 – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD.....</b>	66
300 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych – Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód.....	67
310 Konflikty interesów.....	73
320 Zlecenia zawodowe.....	79
321 Drugie opinie.....	83
325 Obiektywizm kontrolera jakości wykonania zlecenia (KJWZ) i innych odpowiednich kontrolerów.....	84
330 Wynagrodzenia i inne rodzaje honorariów.....	86

340	Zachęty, w tym prezenty i gościnność.....	89
350	Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta.....	94
360	Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji.....	95
	<b>MIĘDZYNARODOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI</b>	
	<b>(CZĘŚCI 4A I 4B).....</b>	<b>108</b>
	<b>CZĘŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA</b>	
	<b>I PRZEGLĄDU.....</b>	<b>109</b>
400	Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do niezależności dla zleceń badania i przeglądu.....	109
410	Wynagrodzenia.....	123
411	Zasady wynagradzania i oceny.....	136
420	Prezenty i gościnność.....	137
430	Faktyczna lub potencjalna sprawa sądowa.....	138
510	Udziały finansowe.....	139
511	Pożyczki i poręczenia.....	145
520	Powiązania gospodarcze.....	147
521	Powiązania rodzinne i osobiste.....	149
522	Poprzednie usługi dla klienta badania.....	152
523	Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania.....	153
524	Zatrudnienie u klienta badania.....	154
525	Tymczasowe oddelegowanie personelu.....	158
540	Długotrwała współpraca personelu z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów) .....	159
600	Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klienta badania.....	165
	601 – Usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe.....	174
	602 – Usługi administracyjne.....	176
	603 – Usługi związane z wyceną.....	177
	604 – Usługi podatkowe.....	179
	605 – Usługi audytu wewnętrznego.....	187
	606 – Usługi z zakresu systemów technologii informacyjnej.....	189
	607 – Usługi pomocnicze w sprawach sądowych.....	191
	608 – Usługi prawne.....	194
	609 – Usługi rekrutacyjne.....	197
	610 – Usługi z zakresu finansów przedsiębiorstwa.....	199
800	Sprawozdania na temat sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, które zawierają ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania	

(zlecenia badania i przeglądu).....	201
<b>CZĘŚĆ 4B – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU.....</b>	<b>205</b>
900 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do niezależności dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu.....	206
905 Wynagrodzenia.....	214
906 Prezenty i gościnność.....	218
907 Faktyczna lub potencjalna sprawa sądowa.....	219
910 Udziały finansowe.....	220
911 Pożyczki i poręczenia.....	223
920 Powiązania gospodarcze.....	225
921 Powiązania rodzinne i osobiste.....	227
922 Poprzednie usługi dla klienta zlecenia atestacyjnego.....	230
923 Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego.....	232
924 Zatrudnienie u klienta atestacyjnego.....	233
940 Długotrwała współpraca personelu z klientem zlecenia atestacyjnego.....	235
950 Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klientów zleceń atestacyjnych innych niż klienci zleceń badania i przeglądu.....	237
990 Raporty, które zawierają ograniczenie wykorzystania i rozpowszechniania (zlecenia atestacyjne inne niż zlecenia badania i przeglądu).....	241
<b>SŁOWNICZEK, W TYM WYKAZ SKRÓTÓW.....</b>	<b>243</b>
<b>DATA WEJŚCIA W ŻYCIE.....</b>	<b>262</b>

---



## **PRZEDMOWA**

IESBA opracowuje i wydaje w ramach organu ustanawiającego standardy *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)* („Kodeks”). Kodeks przeznaczony jest do stosowania przez zawodowych księgowych na całym świecie. IESBA ustanawia Kodeks dla międzynarodowego zastosowania w drodze należytego procesu.

International Federation of Accountants (IFAC) ustanawia odrębne wymogi dla swoich organizacji członkowskich odnoszące się do Kodeksu.

**CZĘŚĆ 1 – PRZESTRZEGANIE KODEKSU, PODSTAWOWE ZASADY I RAMOWE  
ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE**

	Strona
Rozdział 100 Przestrzeganie Kodeksu.....	15
Rozdział 110 Podstawowe zasady.....	18
Podrozdział 111 – Uczciwość.....	19
Podrozdział 112 – Obiektywizm.....	20
Podrozdział 113 – Kompetencje zawodowe i należyta staranność.....	20
Podrozdział 114 – Zachowanie poufności.....	20
Podrozdział 115 – Profesjonalne postępowanie.....	22
Podrozdział 120 Ramowe założenia koncepcyjne.....	24

## **CZEŚĆ 1 – PRZESTRZEGANIE KODEKSU, PODSTAWOWE ZASADY I RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE**

### **ROZDZIAŁ 100**

#### **PRZESTRZEGANIE KODEKSU**

##### **Wprowadzenie**

- 100.1 Cechą wyróżniającą zawód księgowego jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym.
- 100.2 Zaufanie do zawodu księgowego jest powodem, dla którego przedsiębiorstwa, rządy i inne organizacje angażują zawodowych księgowych w wielu obszarach, takich jak sprawozdawczość finansowa i sprawozdawczość przedsiębiorstw, czynności atestacyjne i inne czynności zawodowe. Księgowi rozumieją i zdają sobie sprawę z tego, że zaufanie to opiera się na umiejętnościach i wartościach, jakie wnoszą do czynności zawodowych, których się podejmują. Są to między innymi:
- (a) przestrzeganie zasad etycznych i norm zawodowych;
  - (b) wyczucie biznesowe;
  - (c) wykorzystywanie specjalistycznej wiedzy w sprawach merytorycznych i innych; oraz
  - (d) stosowanie zawodowego osądu.
- Stosowanie tych umiejętności i wartości umożliwia księgowym świadczenie doradztwa lub wykonywanie innych czynności, które wypełniają cel, w jakim są wykonywane i na których mogą polegać ich docelowi użytkownicy.
- 100.3 Kodeks określa wysokiej jakości standardy etycznego postępowania oczekiwanego od zawodowych księgowych do przyjęcia przez organizacje zawodowych księgowych będące członkami International Federation of Accountants (IFAC) lub wykorzystania przez tych członków jako podstawa do opracowania ich własnych kodeksów etyki. Kodeks ten mogą również stosować lub przyjąć podmioty odpowiedzialne za ustanawianie standardów etycznych dla zawodowych księgowych w poszczególnych sektorach gospodarki lub krajach, a także firmy tworzące własną politykę w zakresie etyki i niezależności.
- 100.4 Kodeks określa pięć podstawowych zasad, których powinni przestrzegać wszyscy zawodowi księgowi. Zawiera także ramowe założenia koncepcyjne określające podejście, jakie należy przyjąć w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania tych podstawowych zasad oraz w przypadku zleceń badania i innych zleceń atestacyjnych – zagrożeń dla niezależności. Kodeks stosuje również podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne do szeregu faktów i okoliczności, z którymi mogłyby się zetknąć zarówno księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach, jak i wykonujący wolny zawód.

##### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

- 100.5 A1 Wymogi zawarte w Kodeksie oznaczone literą „R” nakładają obowiązki.
- 100.5 A2 Materiały wspomagające zastosowanie RZK oznaczone literą „A” dostarczają kontekstu, objaśnień, sugestii dotyczących działań lub spraw do rozważenia, przykładów oraz innych wytycznych, przydatnych dla prawidłowego zrozumienia Kodeksu. Celem materiałów wspomagających zastosowanie RZK jest w szczególności pomoc zawodowemu księgowemu w zrozumieniu sposobu zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych do

określonego zestawu okoliczności oraz zrozumieniu i przestrzeganiu konkretnego wymogu. Pomimo, że materiały wspomagające zastosowanie RZK same w sobie nie narzucają wymogu, rozważenie tych materiałów jest konieczne dla właściwego zastosowania wymogów Kodeksu, w tym zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych.

**R100.6** Zawodowy księgowy przestrzega Kodeksu.

Zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.; dalej: „ustawa”), biegły rewident jest zobowiązany przestrzegać zasad etyki zawodowej.

Biegli rewidenci w Rzeczypospolitej Polskiej podlegają wymogom etycznym wynikającym z:

1) ustawy; oraz

2) zasad etyki zawodowej przyjętych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, tj. Podręcznika Międzynarodowego Kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) IESBA.

100.6 A1 Przestrzeganie podstawowych zasad oraz szczegółowych wymogów Kodeksu umożliwia zawodowym księgowym wywiązywanie się z ich obowiązków dotyczących działania w interesie publicznym.

100.6 A2 Przestrzeganie Kodeksu wiąże się ze zwracaniem należytej uwagi na cel i zamiysł szczegółowych wymogów.

100.6 A3 Przestrzeganie wymogów Kodeksu nie oznacza, że zawodowi księgowi zawsze wypełnią swój obowiązek działania w interesie publicznym. Mogą wystąpić nietypowe lub wyjątkowe okoliczności, w których zawodowy księgowy uzna, że spełnienie danego wymogu lub wymogów Kodeksu może nie leżeć w interesie publicznym lub miałyby nieproporcjonalne skutki. W takich okolicznościach księgowy powinien skonsultować się z odpowiednim organem, na przykład z organem organizacji zawodowej lub organem regulacyjnym.

100.6 A4 Działając w interesie publicznym przy wykonywaniu swoich zawodowych czynności, zawodowy księgowy bierze pod uwagę nie tylko preferencje lub potrzeby indywidualnego klienta lub zatrudniającej go organizacji, ale także dobro innych interesariuszy.

**R100.7** Jeżeli wystąpią okoliczności, w których przepisy prawa lub regulacje uniemożliwią zawodowemu księgowemu przestrzeganie określonych części Kodeksu, obowiązujące są te przepisy prawa i regulacje, a księgowy przestrzega wszystkich innych części Kodeksu.

Do przepisów i regulacji obowiązujących w Rzeczypospolitej Polskiej w szczególności należą: ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.) oraz rozporządzenie 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, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z dnia 27 maja 2014 r.).

100.7 A1 Zasada profesjonalnego postępowania wymaga od zawodowego księgowego przestrzegania stosownych przepisów prawa i regulacji. Niektóre systemy prawne mogą zawierać postanowienia różniące się lub wychodzące poza zakres postanowień Kodeksu. Księgowi w tych systemach prawnych powinni zdawać sobie sprawę z tych różnic oraz

przestrzegać surowszych postanowień, o ile nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje.

### **Naruszenia postanowień Kodeksu**

**R100.8** Paragrafy od R400.80 do R400.89 oraz od R900.50 do R900.55 odnoszą się do naruszenia Międzynarodowych Standardów Niezależności. Zawodowy księgowy, który identyfikuje naruszenie jakiegokolwiek innego postanowienia Kodeksu, ma obowiązek ocenić znaczenie tego naruszenia oraz jego wpływ na swoją zdolność do przestrzegania podstawowych zasad. Księgowy również:

- (a) podejmuje wszelkie możliwe działania, tak szybko, jak to możliwe, aby w satysfakcjonujący sposób zareagować na skutki naruszenia; oraz
- (b) ustala, czy zgłosić naruszenie odpowiednim stronom.

100.8 A1 Odpowiednie strony, którym naruszenie może zostać zgłoszone, to strony, których naruszenie to może dotyczyć, organ organizacji zawodowej lub regulacyjny, bądź organ nadzoru.

## ROZDZIAŁ 110

### PODSTAWOWE ZASADY

#### Postanowienia ogólne

110.1 A1 Istnieje pięć podstawowych zasad etycznych dla zawodowych księgowych:

- (a) uczciwość – postępowanie w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich powiązaniach zawodowych i gospodarczych;
- (b) obiektywizm – dbałość, aby na stosowanie osądów o charakterze zawodowym lub gospodarczym nie wpływały:
  - (i) uprzedzenia,
  - (ii) konflikt interesów, lub
  - (iii) niepożądane oddziaływanie lub niepożądane poleganie na osobach, organizacjach, technologii lub innych czynnikach;
- (c) kompetencje zawodowe i należyta staranność – czyli:
  - (i) uzyskanie i posiadanie specjalistycznej wiedzy oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym do zapewnienia, że klient lub zatrudniająca organizacja uzyskuje wysokiej jakości usługę profesjonalną, opartą na najnowszych standardach technicznych i zawodowych oraz odpowiednim ustawodawstwie, oraz
  - (ii) zachowywanie staranności i postępowanie zgodnie z mającymi zastosowanie standardami technicznymi i zawodowymi;
- (d) zachowanie poufności – przestrzeganie poufności informacji uzyskanych w wyniku powiązań zawodowych i gospodarczych;
- (e) profesjonalne postępowanie – czyli:
  - (i) postępowanie zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami,
  - (ii) postępowanie zgodnie z odpowiedzialnością zawodową za działanie w interesie publicznym we wszystkich czynnościach zawodowych i powiązaniach gospodarczych, oraz
  - (iii) unikanie wszelkich zachowań, o których zawodowy księgowy wie lub powinien wiedzieć, że mogłyby zdyskredytować zawód.

Zgodnie z art. 69 ust. 1 ustawy, biegły rewident, przeprowadzając badanie, wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie lub usługę pokrewną działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej, w szczególności:

- 1) zachowuje uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyłą staranność;
- 2) posiada odpowiednie kompetencje zawodowe;
- 3) przestrzega tajemnicy zawodowej.

Zawodowy sceptycyzm jest definiowany w art. 69 ust. 2 oraz ust. 3 ustawy.

**R110.2** Zawodowy księgowy przestrzega każdej z podstawowych zasad.

110.2 A1 Podstawowe zasady etyczne ustalają wzorzec postępowania oczekiwany od zawodowego księgowego. Ramowe założenia koncepcyjne ustalają podejście, którego stosowania wymaga się od zawodowego księgowego przy przestrzeganiu podstawowych zasad.

Podrozdziały od 111 do 115 określają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK odnoszące się do każdej z podstawowych zasad.

110.2 A2 Zawodowy księgowy może znaleźć się w sytuacji, w której przestrzeganie jednej z podstawowych zasad koliduje z przestrzeganiem jednej lub kilku innych podstawowych zasad. W takiej sytuacji księgowy może rozważyć konsultację, jeżeli to konieczne anonimowo, z:

- innymi osobami w firmie lub zatrudniającej go organizacji;
- osobami sprawującymi nadzór;
- organizacją zawodową;
- organem regulacyjnym;
- doradcą prawnym.

Odbycie takiej konsultacji nie zwalnia jednak księgowego z odpowiedzialności za zastosowanie zawodowego osądu do rozwiązania konfliktu lub, jeżeli to konieczne i o ile nie jest to zabronione przez przepis prawa lub regulacje, odsunięcie się od sprawy powodującej konflikt.

110.2 A3 Zachęca się zawodowego księgowego do dokumentowania istoty sprawy, szczegółów wszelkich rozmów, podjętych decyzji oraz uzasadnienia tych decyzji.

## **PODROZDZIAŁ 111 – UCZCIWOŚĆ**

**R111.1** Zawodowy księgowy przestrzega zasady uczciwości, która wymaga, aby księgowy był otwarty i uczciwy we wszystkich powiązaniach zawodowych i gospodarczych.

111.1 A1 Uczciwość oznacza rzetelne postępowanie, prawdomówność i posiadanie siły charakteru, aby postąpić właściwie, nawet w obliczu nacisku na to, aby postąpić inaczej lub gdy postąpienie właściwie może mieć negatywne konsekwencje osobiste lub negatywne skutki dla organizacji.

111.1 A2 Właściwe postępowanie obejmuje:

- (a) stawianie czoła dylematom lub trudnym sytuacjom; lub
- (b) sprzeciwienie się innym osobom, gdy i o ile wymagają tego okoliczności, w sposób odpowiedni do okoliczności.

**R111.2** Zawodowy księgowy nie przyzwala na świadome kojarzenie jego osoby ze sprawozdaniami, rozliczeniami, komunikatami lub innymi informacjami, jeżeli uważa, że:

- (a) zawierają istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenie;
- (b) zawierają oświadczenia lub informacje podane nierozważnie; lub
- (c) pomijają lub utrudniają zrozumienie wymaganych informacji, jeżeli takie pominięcie lub utrudnienie mogłoby wprowadzać w błąd.

111.2 A1 Jeżeli zawodowy księgowy sporządza zmodyfikowany raport odnoszący się do takiego sprawozdania, rozliczenia, komunikatu lub innych informacji, nie narusza paragrafu R111.2.

**R111.3** Gdy zawodowy księgowy dowiaduje się, że jest kojarzony z informacją opisaną w paragrafie R111.2, podejmuje działania w celu odcięcia się od tej informacji.

## **PODROZDZIAŁ 112 – OBIEKTYWIZM**

- R112.1** Zawodowy księgowy przestrzega zasady obiektywizmu, która wymaga od niego stosowania osądów o charakterze zawodowym lub gospodarczym, na które nie wpływają:
- (a) uprzedzenia;
  - (b) konflikt interesów; lub
  - (c) niepożądane oddziaływanie ze strony lub nadmierne poleganie na osobach, organizacjach, technologii lub innych czynnikach.
- R112.2** Zawodowy księgowy nie podejmuje się wykonywania czynności zawodowej, jeżeli okoliczność lub powiązanie w niepożądany sposób wpływa na zawodowy osąd księgowego odnoszący się do tej czynności.

## **PODROZDZIAŁ 113 – KOMPETENCJE ZAWODOWE I NALEŻYTA STARANNOŚĆ**

- R113.1** Zawodowy księgowy przestrzega zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, która wymaga od niego:
- (a) uzyskiwania i posiadania specjalistycznej wiedzy oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym do zapewnienia, że klient lub zatrudniająca go organizacja uzyskuje wysokiej jakości usługę profesjonalną, opartą na najnowszych standardach technicznych i zawodowych oraz stosownym ustawodawstwie; oraz
  - (b) zachowywania staranności i postępowania zgodnie z mającymi zastosowanie standardami technicznymi i zawodowymi.
- 113.1 A1 Świadczenie usług klientom i zatrudniającej go organizacji zgodnie z zawodowymi kompetencjami wymaga stosowania właściwego osądu przy wykorzystywaniu wiedzy i umiejętności zawodowych podczas podejmowania czynności zawodowych.
- 113.1 A2 Utrzymanie kompetencji zawodowych wymaga ciągłej świadomości i zrozumienia stosownych zmian technicznych, zawodowych i gospodarczych. Ustawiczne doskonalenie zawodowe umożliwia zawodowemu księgowemu rozwijanie się i zachowanie zdolności do kompetentnego działania w środowisku zawodowym.
- 113.1 A3 Staranność obejmuje odpowiedzialność za działania zgodnie z wymogami wyznaczonego zadania, starannie, dokładnie i w odpowiednim czasie terminowo.
- R113.2** Przestrzegając zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, zawodowy księgowy podejmuje racjonalne działania w celu upewnienia się, że osoby pracujące pod jego kierownictwem w ramach obowiązków zawodowych posiadają odpowiednie przeszkolenie i są odpowiednio nadzorowane.
- R113.3** Tam, gdzie to odpowiednie, zawodowy księgowy przedstawia klientom, zatrudniającej go organizacji lub innym użytkownikom swoich usług profesjonalnych lub czynności zawodowych nieodłączne ograniczenia związane z tymi usługami lub czynnościami.

## **PODROZDZIAŁ 114 – ZACHOWANIE POUFNOŚCI**

- R114.1** Zawodowy księgowy przestrzega zasady zachowania poufności, która wymaga od niego zachowania poufności informacji uzyskanych w wyniku powiązań zawodowych i gospodarczych. Księgowy:
- (a) jest wyczulony na możliwość nieumyślnego ujawnienia informacji, w tym w kontaktach towarzyskich, a w szczególności bliskiemu współpracownikowi biznesowemu lub członkowi najbliższej lub bliskiej rodziny;



- (b) zachowuje poufność informacji wewnątrz firmy lub zatrudniającej go organizacji;
- (c) zachowuje poufność informacji ujawnionych przez potencjalnego klienta lub zatrudniającego go organizację;
- (d) nie ujawnia poufnych informacji uzyskanych jako wynik powiązań zawodowych i gospodarczych poza firmą lub zatrudniającego go organizacją, bez odpowiedniego i szczegółowego upoważnienia, chyba że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawnienia;
- (e) nie wykorzystuje poufnych informacji uzyskanych jako wynik powiązań zawodowych i gospodarczych w celu realizacji osobistych korzyści lub korzyści strony trzeciej;
- (f) nie wykorzystuje ani nie ujawnia poufnych informacji nabytych lub otrzymanych jako wynik powiązań zawodowych i gospodarczych, po zakończeniu tych powiązań; oraz
- (g) podejmuje racjonalne działania w celu upewnienia się, że personel pozostający pod jego nadzorem oraz osoby udzielające porady i wsparcia respektują obowiązek księgowego dotyczący zachowania poufności.

Zgodnie z art. 78 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy, biegły rewident oraz firma audytorska są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie. Do przestrzegania tajemnicy zawodowej są obowiązane również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą, chyba że na ich ujawnienie zezwalają przepisy odrębne.

114.1 A1 Zachowanie poufności służy interesowi publicznemu ze względu na umożliwienie swobodnego przepływu informacji od klienta zawodowego księgowego lub zatrudniającego go organizacji do księgowego ze świadomością, że informacje nie będą ujawnione stronie trzeciej. Niemniej jednak poniżej wymieniono okoliczności, w których zawodowi księgowi są lub mogą zostać zobowiązani do ujawnienia poufnych informacji lub w których takie ujawnienie może być odpowiednie:

- (a) ujawnienie jest wymagane przez przepisy prawa, np.:
  - (i) przedstawienie dokumentów lub dostarczenie dowodów w inny sposób w toku postępowań sądowych, lub
  - (ii) ujawnienie odpowiednim władzom publicznym ujawnionych przypadków naruszeń przepisów;
- (b) ujawnienie jest dozwolone przez przepisy prawa i odbywa się za zgodą klienta lub organizacji zatrudniającego księgowego; oraz
- (c) istnieje zawodowy obowiązek lub prawo ujawnienia informacji, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa:
  - (i) w celu wypełnienia wymogów kontroli jakości przeprowadzonego przez organizację zawodową,
  - (ii) w celu udzielenia odpowiedzi na zapytanie organizacji zawodowej lub organu regulacyjnego lub informacji w toku prowadzonego przez nie postępowania,
  - (iii) w celu ochrony zawodowych interesów zawodowego księgowego w postępowaniach sądowych, lub

- (iv) w celu przestrzegania technicznych i zawodowych standardów, w tym wymogów etycznych.

Okoliczności, w których biegli rewidenci są zwolnieni z zachowania tajemnicy zawodowej zostały wskazane w art. 78 ust. 3 ustawy.

114.1 A2 Przy podejmowaniu decyzji o tym, czy ujawnić poufne informacje, rozważeniu podlegają, w zależności od okoliczności, następujące czynniki:

- czy mogłyby zostać naruszone interesy jakichkolwiek stron, w tym stron trzecich, na które decyzja ta może wpływać, jeżeli klient lub organizacja zatrudniająca wyrazi zgodę na ujawnienie informacji przez zawodowego księgowego;
- czy wszystkie związane z tematem informacje są znane i zostały potwierdzone w stopniu, w jakim jest to możliwe do wykonania. Czynniki wpływające na decyzję o ujawnieniu obejmują:
  - niepotwierdzone fakty,
  - niekompletne informacje,
  - nieudokumentowane wnioski.
- proponowane rodzaje komunikatów i do kogo są one kierowane;
- czy strony, do których komunikaty są skierowane, są właściwymi odbiorcami.

**R114.2** Zawodowy księgowy przestrzega zasady zachowania poufności nawet po zakończeniu powiązania pomiędzy nim a klientem lub zatrudniającą go organizacją. W przypadku zmiany miejsca zatrudnienia lub pozyskania nowego klienta księgowy jest uprawniony do wykorzystania wcześniej zdobytego doświadczenia, jednak nie może wykorzystywać ani ujawniać żadnych poufnych informacji nabytych lub otrzymanych w wyniku powiązań zawodowych lub gospodarczych.

## **PODROZDZIAŁ 115 – PROFESJONALNE POSTĘPOWANIE**

**R115.1** Zawodowy księgowy przestrzega zasady profesjonalnego postępowania, która wymaga od niego:

- (a) przestrzegania stosownych przepisów prawa i regulacji;
- (b) postępowania zgodnie z odpowiedzialnością zawodową za działanie w interesie publicznym we wszystkich czynnościach zawodowych i powiązaniach gospodarczych; oraz
- (c) unikania jakichkolwiek zachowań, o których zawodowy księgowy wie lub powinien wiedzieć, że mogłyby zdyskredytować zawód.

Zawodowy księgowy nie może angażować się świadomie w żadną działalność, zajęcie lub czynność, które wpływają lub mogłyby wpłynąć niekorzystnie na uczciwość, obiektywizm lub dobrą reputację zawodu, a w rezultacie byłyby niezgodne z podstawowymi zasadami.

115.1 A1 Zachowanie, które mogłoby zdyskredytować zawód, obejmuje zachowanie, które racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie uznałaby za wpływające niekorzystnie na dobrą reputację zawodu.

**R115.2** Podejmując działania marketingowe lub promocyjne, zawodowy księgowy nie może powodować szkody dla reputacji zawodu. Zawodowy księgowy pozostaje uczciwy i prawdomówny oraz:

- (a) nie może reklamować przesadnie oferowanych usług, kwalifikacji lub doświadczenia; lub
- (b) nie może czynić dyskredytujących uwag lub nieuzasadnionych porównań do pracy innych osób.

115.2 A1 Jeżeli zawodowy księgowy ma wątpliwości co do tego, czy proponowana forma reklamy lub marketingu jest odpowiednia, zachęca się go do konsultacji z odpowiednią organizacją zawodową.

## ROZDZIAŁ 120

### RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE

#### Wprowadzenie

- 120.1 Okoliczności, w których działa zawodowy księgowy, mogą wywoływać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Rozdział 120 określa wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, w tym ramowe założenia koncepcyjne, wspierające księgowych w przestrzeganiu podstawowych zasad i wywiązywaniu się przez nich ze swoich obowiązków dotyczących działania w interesie publicznym. Wymogi tego typu i materiały wspomagające zastosowanie RZK uwzględniają szeroki zakres faktów i okoliczności, obejmują różne czynności zawodowe, interesy, udziały<sup>1</sup> (ang. *interests*) i powiązania wywołujące zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Ponadto, powstrzymują one księgowych od stwierdzenia, że dana sytuacja jest dozwolona tylko dlatego, że nie została wyraźnie zabroniona przez Kodeks.
- 120.2 Ramowe założenia koncepcyjne określają podejście zawodowego księgowego do:
- (a) identyfikacji zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad;
  - (b) oceny zidentyfikowanych zagrożeń; oraz
  - (c) reakcji na zagrożenia w celu ich wyeliminowania lub ograniczenia do akceptowalnego poziomu.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- R120.3** Zawodowy księgowy stosuje założenia koncepcyjne do identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110.
- 120.3 A1 Dodatkowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, które mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych są opisane w:
- (a) Części 2 – *Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach*;
  - (b) Części 3 – *Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód*; oraz
  - (c) Międzynarodowych standardach niezależności, jak poniżej:
    - (i) Części 4A – *Niezależność dla zleceń badania i przeglądu*, oraz
    - (ii) Części 4B – *Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu*.
- R120.4** Rozstrzygając kwestie etyczne zawodowy księgowy bierze pod uwagę kontekst, w jakim dana kwestia powstała lub może powstać. Jeżeli osoba będąca zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód wykonuje czynności zawodowe zgodnie z ustalonymi warunkami relacji z firmą jako wykonawca, pracownik lub właściciel, osoba ta ma obowiązek przestrzegać postanowienia Części 2, które mają zastosowanie w takich okolicznościach.
- R120.5** Postępując zgodnie z ramowymi założeniami koncepcyjnymi zawodowy księgowy ma obowiązek:

---

<sup>1</sup> *Uw. tłum.* – przez angielskie słowo „interests” należy rozumieć: interesy, udziały kapitałowe lub szeroko pojmowane, możliwe do uzyskania korzyści.

- (a) posiadać dociekliwy umysł;
- (b) stosować zawodowy osąd; oraz
- (c) wykorzystywać test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, opisany w paragrafie 120.5 A6.

*Posiadanie dociekliwego umysłu*

120.5 A1 Dociekliwy umysł jest warunkiem koniecznym do uzyskania zrozumienia znanych faktów i okoliczności, i jest niezbędny dla odpowiedniego zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Posiadanie dociekliwego umysłu oznacza:

- (a) analizowanie źródła, znaczenia i wystarczalności uzyskanych informacji, z uwzględnieniem charakteru, zakresu i efektów wykonywanych czynności zawodowych; oraz
- (b) bycie otwartym i wyczulonym na potrzebę dalszej analizy informacji lub wykonania innych czynności.

120.5 A2 Analizując źródło, znaczenie i wystarczalność uzyskanych informacji, zawodowy księgowy może rozważyć, między innymi, czy:

- pojawiły się nowe informacje bądź nastąpiły zmiany faktów lub okoliczności;
- na informacje lub ich źródło mogły mieć wpływ uprzedzenia lub korzyści własne;
- na podstawie faktów i okoliczności znanych księgowemu są powody do obaw, że może brakować potencjalnie znaczących informacji;
- występuje niespójność pomiędzy znanymi faktami i okolicznościami a przewidywaniami księgowego;
- informacje dają racjonalną podstawę do wyciągnięcia wniosków;
- z uzyskanych informacji mogłyby zostać wyciągnięte inne racjonalne wnioski.

120.5 A3 Paragraf R120.5 wymaga od wszystkich zawodowych księgowych posiadania dociekliwego umysłu podczas identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Ten wymóg związany ze stosowaniem ramowych założeń koncepcyjnych dotyczy wszystkich księgowych, niezależnie od rodzaju wykonywanych przez nich czynności zawodowych. Zgodnie ze standardami badania, przeglądu i innymi standardami dotyczącymi wykonywania usług atestacyjnych, w tym tymi wydanymi przez IAASB, od księgowych wymaga się także zachowania zawodowego sceptycyzmu uwzględniającego krytyczną ocenę dowodów.

*Stosowanie zawodowego osądu*

120.5 A4 Zawodowy osąd polega na wykorzystaniu odpowiedniego szkolenia, zawodowej wiedzy, umiejętności i doświadczenia adekwatnie do faktów i okoliczności, zależnie od rodzaju i zakresu określonych czynności zawodowych oraz związanych z nimi interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań.

120.5 A5 Stosowanie zawodowego osądu jest wymagane w przypadku, gdy zawodowy księgowy stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu podjęcia świadomych decyzji o możliwych sposobach postępowania oraz określenia, czy decyzje te są odpowiednie w danych okolicznościach. W celu dokonania tych ustaleń zawodowy księgowy może między innymi, rozważyć, czy:

- specjalistyczna wiedza i doświadczenie księgowego są wystarczające do

wyciągnięcia wniosku;

- występuje potrzeba konsultacji z innymi osobami posiadającymi odpowiednią wiedzę specjalistyczną lub doświadczenie;
- własne uprzedzenie lub stronniczość księgowego mogłyby wpływać na stosowanie przez księgowego zawodowego osądu.

#### *Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia*

120.5 A6 Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej jest rozważeniem przez zawodowego księgowego, czy te same wnioski byłyby wyciągnięte przez inną stronę. Takie rozważenie jest dokonywane z perspektywy racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, która waży wszystkie znaczące fakty i okoliczności, o których księgowy wie lub można racjonalnie oczekiwać, że są mu znane w chwili wyciągania wniosków. Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia nie musi być księgowym, ale powinna posiadać stosowną wiedzę i doświadczenie w celu zrozumienia i oceny odpowiedniości wniosków księgowego w bezstronny sposób.

#### **Identyfikacja zagrożeń**

**R120.6** Zawodowy księgowy identyfikuje zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad.

120.6 A1 Zrozumienie faktów i okoliczności, w tym wszelkich czynności zawodowych, interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań, które mogłyby zagrozić przestrzeganiu podstawowych zasad, jest warunkiem wstępnym identyfikacji przez zawodowego księgowego zagrożeń dla przestrzegania tych zasad. Istnienie określonych warunków, polityk i procedur ustanowionych przez profesję, ustawodawstwo, regulację, firmę lub organizację zatrudniającą księgowego wspierających księgowego w etycznym działaniu może również wspomóc w identyfikacji zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad. Paragraf 120.8 A2 zawiera ogólne przykłady takich warunków, polityk i procedur, które są również czynnikami, które są znaczące podczas oceny poziomu tych zagrożeń.

120.6 A2 Szeroka gama faktów i okoliczności może powodować wystąpienie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad. Nie jest możliwe zdefiniowanie każdej z sytuacji, która stwarza zagrożenia. Dodatkowo, rodzaje zleceń i wykonywanych zadań mogą się różnić, a w rezultacie mogą powstać różne rodzaje zagrożeń.

120.6 A3 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad można zakwalifikować do jednej lub kilku z poniższych kategorii:

- (a) zagrożenie czerpania korzyści własnych – zagrożenie, że korzyści finansowe lub inne niewłaściwie wpłyną na osąd lub postępowanie zawodowego księgowego;
- (b) zagrożenie autokontroli – zagrożenie, że zawodowy księgowy niewłaściwie oceni wyniki wcześniej dokonanego osądu lub czynności wykonanej przez księgowego lub inną osobę w firmie księgowego lub organizacji zatrudniającej księgowego, na których księgowy będzie polegał przy formułowaniu osądu w ramach wykonywania bieżącej czynności;
- (c) zagrożenie promowania interesów – zagrożenie, że zawodowy księgowy będzie promował stanowisko klienta lub stanowisko zatrudniającej go organizacji w stopniu zagrażającym swojemu obiektywizmowi;
- (d) zagrożenie nadmiernej zażyłości – zagrożenie, że ze względu na długie lub bliskie powiązanie z klientem lub zatrudniającej go organizacją zawodowy księgowy będzie zbyt przychylny dla ich interesów lub zbyt aprobujący ich działania; oraz

- (e) zagrożenie zastraszenia – zagrożenie, że zawodowemu księgowemu uniemożliwi się obiektywne działanie z powodu rzeczywistych lub domniemych nacisków, w tym prób wywierania niewłaściwego wpływu na księgowego.

120.6 A4 Dana okoliczność może wywołać więcej niż jedno zagrożenie, natomiast zagrożenie może wpływać na przestrzeganie więcej niż jednej podstawowej zasady.

### Ocena zagrożeń

**R120.7** Gdy zawodowy księgowy zidentyfikuje zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad, ma obowiązek dokonania oceny, czy to zagrożenie jest na akceptowalnym poziomie.

#### *Akceptowalny poziom*

120.7 A1 Akceptowalny poziom to poziom, przy którym zawodowy księgowy wykorzystując test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej prawdopodobnie doszedłby do wniosku, że przestrzega podstawowych zasad.

#### *Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu zagrożeń*

120.8 A1 Rozważenie czynników zarówno jakościowych, jak i ilościowych ma znaczenie przy ocenie zagrożeń przez zawodowego księgowego, jak również, jeżeli ma to zastosowanie, łącznego wpływu wielu zagrożeń.

120.8 A2 Istnienie warunków, polityk i procedur opisanych w paragrafie 120.6 A1 może również stanowić czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad. Przykłady takich warunków, polityk i procedur obejmują:

- wymogi ładu korporacyjnego;
- zawodowe wymogi odnoszące się do edukacji, szkolenia i doświadczenia;
- skuteczne systemy skarg, które umożliwiają zawodowym księgowym i ogółowi społeczeństwa zwrócić uwagę na nieetyczne postępowanie;
- jednoznacznie sformułowany obowiązek zgłaszania przypadków naruszenia wymogów etycznych;
- zawodowy lub regulacyjny monitoring i procedury dyscyplinarne.

#### *Rozważenie nowych informacji lub zmian w faktach i okolicznościach*

**R120.9** Jeżeli zawodowy księgowy poweźmie wiedzę o nowych informacjach lub zmianach w faktach i okolicznościach, które mogą wpływać na to, czy zagrożenie zostało wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu, księgowy ponownie ocenia oraz odpowiednio reaguje na to zagrożenie.

120.9 A1 Pozostawanie wyczulonym przez cały czas wykonywania czynności zawodowej pomaga zawodowemu księgowemu w ustaleniu, czy pojawiły się nowe informacje lub czy wystąpiły zmiany w faktach i okolicznościach, które:

- (a) wpływają na poziom zagrożenia; lub
- (b) wpływają na wnioski księgowego, na temat tego, czy zastosowane zabezpieczenia pozostają odpowiednie jako reakcja na zidentyfikowane zagrożenia.

120.9 A2 Jeżeli nowe informacje prowadzą do identyfikacji nowego zagrożenia, od zawodowego księgowego wymaga się oceny i, jeżeli to odpowiednie, reakcji na to zagrożenie. (Zob. paragrafy R120.7 i R120.10).

## Reakcja na zagrożenia

**R120.10** Jeżeli zawodowy księgowy uzna, że zidentyfikowane zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad nie są na akceptowalnym poziomie, księgowy ma obowiązek zareagować na te zagrożenia poprzez ich wyeliminowanie lub zredukowanie do akceptowalnego poziomu. Księgowy dokonuje tego w następujący sposób:

- (a) eliminując okoliczności, w tym interesy, udziały (ang. *interests*) lub powiązania, które powodują zagrożenia;
- (b) stosując zabezpieczenia, tam, gdzie są dostępne i możliwe do zastosowania, w celu zredukowania zagrożeń do akceptowalnego poziomu; lub
- (c) odmawiając wykonania lub przerywając wykonywanie określonej czynności zawodowej.

### *Działania w celu wyeliminowania zagrożeń*

120.10 A1 W zależności od faktów i okoliczności, na zagrożenie można zareagować przez wyeliminowanie okoliczności powodującej wystąpienie tego zagrożenia. Istnieją jednak takie sytuacje, w których na zagrożenia można zareagować tylko poprzez odmowę wykonania lub przerwanie wykonywania określonej czynności zawodowej. Jest tak dlatego, że nie jest możliwe wyeliminowanie okoliczności powodujących wystąpienie zagrożeń i nie ma możliwości zastosowania zabezpieczeń w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

### *Zabezpieczenia*

120.10 A2 Zabezpieczenia to indywidualne lub połączone działania podejmowane przez zawodowego księgowego skutecznie redukujące zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad do akceptowalnego poziomu.

### *Rozważenie znaczących osądów i wyciągnięcie ogólnych wniosków*

**R120.11** Zawodowy księgowy formułuje ogólny wniosek, czy działania, które podejmuje lub zamierza podjąć w reakcji na powstałe zagrożenia, wyeliminują te zagrożenia lub zredukują je do akceptowalnego poziomu. Formułując ogólny wniosek, księgowy:

- (a) dokonuje przeglądu wszelkich dokonanych znaczących osądów lub wyciągniętych wniosków; oraz
- (b) wykorzystuje test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej.

## Inne rozważania zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych

### *Upředzenia*

120.12 A1 Świadome lub nieświadome upředzenia wpływają na stosowanie zawodowego osądu przy identyfikowaniu, ocenie i reakcji na zagrożenia dla zgodności z podstawowymi zasadami.

120.12 A2 Przykłady potencjalnych upředzeń, których należy być świadomym przy dokonywaniu zawodowego osądu, obejmują:

- Zakotwiczenie, czyli tendencję do opierania się na informacji początkowej (uważanej za „kotwicę”), na podstawie której kolejne informacje są nieodpowiednio oceniane.
- Skłonność do polegania na automatyzacji, czyli tendencję do faworyzowania wyników generowanych przez zautomatyzowane systemy, nawet jeśli



rozumowanie człowieka lub sprzeczne informacje budzą wątpliwości, co do wiarygodności lub przydatności takich wyników.

- Skłonność do polegania na łatwo dostępnych informacjach, czyli tendencję do przywiązywania większej wagi do zdarzeń lub doświadczeń, które natychmiast przychodzą na myśl lub są łatwo dostępne, niż do tych, które nie są dostępne.
- Skłonność do potwierdzania, czyli tendencję do przywiązywania większej wagi do informacji, które potwierdzają istniejące przekonania, niż do informacji, które zaprzeczają tym przekonaniom lub poddają je w wątpliwość.
- Myślenie grupowe, czyli tendencję grupy osób do zniechęcania do indywidualnej kreatywności i odpowiedzialności, a w rezultacie do podejmowania decyzji bez krytycznego rozumowania lub rozważania alternatyw.
- Nadmierną pewność siebie, czyli tendencję do przeceniania własnej zdolności do dokonywania trafnych ocen ryzyka lub innych osądów czy decyzji.
- Skłonność do polegania na przypadkach reprezentatywnych, czyli tendencję do opierania rozumienia na wzorcu doświadczeń, zdarzeń lub przekonań, który jest uznawany za reprezentatywny.
- Selektywną percepcję, czyli tendencję do tego, by oczekiwania danej osoby wpływały na sposób postrzegania przez nią konkretnej sprawy lub osoby.

120.12 A3 Działania, które mogą złagodzić efekt uprzedzeń obejmują:

- Zasięganie porady u ekspertów w celu uzyskania dodatkowej opinii.
- Konsultacje z innymi osobami w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu krytycyzmu jako części procesu oceny.
- Odbycie szkolenia w zakresie identyfikacji uprzedzeń w ramach rozwoju zawodowego.

### *Kultura organizacyjna*

120.13 A1 Skuteczne stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych przez zawodowego księgowego ulega wzmocnieniu, gdy znaczenie wartości etycznych, które są zgodne z podstawowymi zasadami i innymi przepisami określonymi w Kodeksie, jest promowane poprzez wewnętrzną kulturę organizacji księgowego.

120.13 A2 Promowanie kultury etycznej w organizacji jest najbardziej skuteczne, gdy:

- (a) liderzy i osoby pełniące role kierownicze promują w organizacji znaczenie wartości etycznych oraz wymagają od siebie i innych odpowiedzialności za ich stosowanie w praktyce;
- (b) istnieją odpowiednie programy edukacyjne i szkoleniowe, procesy zarządzania oraz kryteria oceny i nagradzania, które promują kulturę etyczną;
- (c) istnieją skuteczne polityki i procedury zachęcające i chroniące tych, którzy zgłaszają faktyczne lub podejrzewane nielegalne lub nieetyczne zachowania, w tym osoby zgłaszające przypadki naruszenia (tzw. sygnaliści); oraz
- (d) organizacja przestrzega wartości etycznych w kontaktach z osobami trzecimi.

120.13 A3 Od zawodowych księgowych oczekuje się, że zależnie od swojej pozycji i stażu pracy będą wspierać i promować w swojej organizacji kulturę opartą na etyce.

## Kwestie dotyczące badań, przeglądów oraz innych usług atestacyjnych i pokrewnych

### *Kultura firmy*

120.14 A1 MSZJ 1 określa wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK odnoszące się do kultury organizacyjnej firmy w kontekście odpowiedzialności firmy za zaprojektowanie, wdrażanie i funkcjonowanie systemu zarządzania jakością w zakresie badań lub przeglądów sprawozdań finansowych, lub innych usług atestacyjnych i pokrewnych.

### *Niezależność*

120.15 A1 *Międzynarodowe Standardy Niezależności* wymagają od zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód zachowania niezależności podczas przeprowadzania badań, przeglądów lub innych usług atestacyjnych. Niezależność jest powiązana z podstawowymi zasadami obiektywizmu i uczciwości. Obejmuje ona:

- (a) niezależność umysłu – stan umysłu pozwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, a tym samym pozwalający danej osobie na uczciwe działanie i zachowanie obiektywizmu oraz zawodowego sceptycyzmu;
- (b) niezależność wizerunku – unikanie faktów i okoliczności, które są na tyle znaczące, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia skłonna byłaby uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego badanie lub usługę atestacyjną zostały naruszone.

Zgodnie z art. 69 ust. 4 ustawy, firma audytorska, członkowie zespołu wykonującego badanie oraz osoba fizyczna mogący wpłynąć na wynik badania są niezależni od badanej jednostki i nie biorą udziału w procesie podejmowania decyzji przez badaną jednostkę co najmniej w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzania badania.

120.15 A2 *Międzynarodowe Standardy Niezależności* określają wymogi i materiały wspomagające stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu zachowania niezależności podczas przeprowadzania badań, przeglądów lub wykonywania innych usług atestacyjnych. Od zawodowych księgowych i firm wymaga się przestrzegania tych standardów tak, aby zachować niezależność podczas wykonywania takich zleceń. Ramowe założenia koncepcyjne dotyczące identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad stosuje się w taki sam sposób w odniesieniu do przestrzegania wymogów niezależności. Rodzaje zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad opisane w paragrafie 120.6 A3 są również rodzajami zagrożeń dla przestrzegania wymogów niezależności.

120.15 A3 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafach 120.6 A1 i 120.8 A2, które mogą być pomocne przy identyfikacji i ocenie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad, mogą także wpływać na identyfikację i ocenę zagrożeń dla niezależności. W kontekście badań, przeglądów i innych usług atestacyjnych, system zarządzania jakością zaprojektowany, wdrożony i stosowany przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB, jest przykładem takich warunków, polityk i procedur.

### *Zawodowy sceptycyzm*

120.16 A1 Zgodnie ze standardami badania, przeglądu i standardami dotyczącymi innych usług atestacyjnych, w tym standardami wydanymi przez IAASB, od zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód wymaga się zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas planowania i przeprowadzania badań, przeglądów i innych usług atestacyjnych. Zawodowy sceptycyzm i podstawowe zasady opisane w Rozdziale 110 stanowią

wzajemnie powiązane koncepcje.

120.16 A2 Podczas badania sprawozdania finansowego przestrzeganie podstawowych zasad, pojedynczo i łącznie, pomaga w zachowaniu zawodowego sceptycyzmu, jak to przedstawiono w poniższych przykładach:

- *Uczciwość* wymaga od zawodowego księgowego postępowania w sposób prostoliniowy i uczciwy. Na przykład, księgowy przestrzega zasady uczciwości poprzez:
  - postępowanie w sposób prostoliniowy i uczciwy w przypadku zgłaszania wątpliwości, co do przyjętego przez klienta stanowiska,
  - zgłaszanie zapytań dotyczących niespójności informacji oraz poszukiwanie dalszych dowodów badania, aby odnieść się do wątpliwości dotyczących sprawozdań lub oświadczeń, które mogłyby być istotnie zniekształcone lub mogłyby wprowadzać w błąd, w celu podjęcia decyzji dotyczących właściwego działania w danych okolicznościach,
  - posiadanie siły charakteru, aby postępować właściwie, nawet w obliczu nacisku na to, aby postąpić inaczej lub gdy postępowanie właściwie może mieć negatywne konsekwencje osobiste lub negatywne skutki dla organizacji. Właściwe postępowanie obejmuje:
    - (a) stawianie czoła dylematom lub trudnym sytuacjom; lub
    - (b) sprzeciwienie się innym osobom, gdy i o ile wymagają tego okoliczności, w sposób odpowiedni do okoliczności.

Postępując tak, księgowy demonstruje krytyczną ocenę dowodów badania, co przyczynia się do zachowania zawodowego sceptycyzmu.

- *Obiektywizm* wymaga od zawodowego księgowego stosowania zawodowego lub gospodarczego osądu, na który nie mają wpływu:
  - (a) uprzedzenia;
  - (b) konflikt interesów; lub
  - (c) niepożądane oddziaływanie ze strony lub nadmierne poleganie na osobach, organizacjach, technologii lub innych czynnikach.

Na przykład, księgowy przestrzega zasady obiektywizmu poprzez:

- (a) rozpoznanie okoliczności lub powiązań, takich jak znajomość z klientem, które mogą narazić zawodowy lub gospodarczy osąd księgowego; oraz
- (b) rozważenie wpływu takich okoliczności i powiązań na osąd księgowego podczas oceny wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania odnoszących się do sprawy istotnej dla sprawozdania finansowego klienta.

Postępując tak, księgowy zachowuje się w sposób, który przyczynia się do zachowania zawodowego sceptycyzmu.

- *Kompetencje zawodowe i należyta staranność* wymagają od zawodowego księgowego posiadania zawodowej wiedzy i umiejętności na poziomie koniecznym do zapewnienia świadczenia wysokiej jakości usług profesjonalnych oraz postępowania z należyłą starannością zgodnie z mającymi zastosowanie standardami, przepisami prawa i regulacjami. Na przykład, księgowy przestrzega

zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności poprzez:

- (a) wykorzystanie wiedzy odpowiedniej dla branży i działalności gospodarczej klienta w celu prawidłowej identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia;
- (b) projektowanie i wykonywanie właściwych procedur badania; oraz
- (c) wykorzystanie odpowiedniej wiedzy podczas wykonywania krytycznej oceny tego, czy dowód badania jest wystarczający i odpowiedni w danych okolicznościach.

Postępując tak, księgowy zachowuje się w sposób, który przyczynia się do zachowania zawodowego sceptycyzmu.

## CZEŚĆ 2 – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH

	Strona
Rozdział 200 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych – zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach.....	34
Rozdział 210 Konflikty interesów.....	38
Rozdział 220 Sporządzanie i prezentacja informacji .....	41
Rozdział 230 Działanie zgodnie z wystarczającą wiedzą specjalistyczną.....	45
Rozdział 240 Udziały finansowe, wynagrodzenia i świadczenia motywacyjne związane ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji.....	47
Rozdział 250 Zachęty, w tym prezenty i gościnność .....	49
Rozdział 260 Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji .....	54
Rozdział 270 Nacisk na naruszenie podstawowych zasad .....	62

## CZEŚĆ 2 – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH

### ROZDZIAŁ 200

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH

##### Wprowadzenie

- 200.1 Niniejsza część kodeksu przedstawia wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach. Niniejsza część nie opisuje wszystkich faktów i okoliczności, w tym czynności zawodowych, interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań zawodowych, z jakimi mogą zetknąć się zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach i które stwarzają lub mogłyby stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Dlatego ramowe założenia koncepcyjne wymagają aby zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach byli wyczuleni na te fakty i okoliczności.
- 200.2 Mogą wystąpić okoliczności, w których inwestorzy, wierzyciele, organizacje zatrudniające, przedstawiciele innych sektorów środowiska gospodarczego, a także rząd i ogół społeczeństwa będą polegać na pracy zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach. Może się zdarzyć, że zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach będą ponosić indywidualną lub solidarną odpowiedzialność za sporządzanie i raportowanie informacji finansowych i innego rodzaju informacji, na których będą polegać zarówno zatrudniające ich organizacje, jak i osoby trzecie. Jest także możliwe, że będą oni odpowiedzialni za skuteczne zarządzanie finansami i kompetentne doradztwo w zakresie różnorodnych zagadnień o charakterze gospodarczym.
- 200.3 Zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie może być pracownikiem, zleceniobiorcą, partnerem, dyrektorem (wykonawczym lub niewykonawczym), właścicielem – kierownikiem jednostki lub wolontariuszem organizacji zatrudniającej. Forma prawna powiązań księgowego z zatrudniającą go organizacją nie ma wpływu na obowiązki etyczne spoczywające na księgowym.
- 200.4 W niniejszej Części określenie „zawodowy księgowy” odnosi się do:
- (a) zawodowego księgowego zatrudnionego w przedsiębiorstwie; oraz
  - (b) osoby będącej zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód w trakcie wykonywania czynności zawodowych wynikających z jego powiązania z firmą, bez względu na to, czy to jako wykonawcy, pracownika lub właściciela. Więcej informacji dotyczących tego, kiedy Część 2 ma zastosowanie do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, zawierają paragrafy R120.4, R300.5 i 300.5 A1.

##### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- R200.5** Zawodowy księgowy przestrzega podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110 oraz stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad.
- 200.5 A1 Zawodowy księgowy jest zobowiązany do wspierania prawnie uzasadnionych celów zatrudniającej go organizacji. Niniejszy kodeks nie ma na celu utrudniać księgowym wywiązywania się z tej odpowiedzialności, ale wskazuje okoliczności, w których może

dochodzić do naruszenia podstawowych zasad.

200.5 A2 Zawodowi księgowi mogą promować stanowisko zatrudniającej ich organizacji podczas wspierania prawnie uzasadnionych celów i zadań zatrudniającej ich organizacji pod warunkiem, że żadne ze złożonych oświadczeń nie są fałszywe ani nie wprowadzają w błąd. Działania takie zasadniczo nie wywołują zagrożenia promowania interesów.

200.5 A3 Im wyższe stanowisko zajmuje zawodowy księgowy, tym większa zdolność i możliwość dostępu do informacji oraz wpływania na polityki, decyzje oraz działania podejmowane przez osoby związane z zatrudniającej go organizacją. W zakresie możliwym do zrealizowania, uwzględniając stanowisko oraz staż pracy w organizacji, od księgowych oczekuje się sprzyjania i promowania w organizacji kultury opartej na etycznym postępowaniu zgodnie z paragrafem 120.13.A3. Przykłady działań, jakie mogą zostać podjęte, obejmują wprowadzenie, wdrożenie i nadzór nad:

- programami nauczania i szkolenia z etyki;
- procesami zarządzania i oceną wyników a także kryteriami nagradzania promującymi etyczną kulturę;
- politykami dotyczącymi etyki oraz informowania o naruszeniach (ang. *whistle-blowing*);
- politykami i procedurami opracowanymi w celu zapobiegania naruszaniu przepisów prawa i regulacji.

### **Identyfikacja zagrożeń**

200.6 A1 Szeroka gama faktów i okoliczności może powodować wystąpienie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad. Kategorie zagrożeń opisano w paragrafie 120.6 A3. Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności w ramach każdej z tych kategorii, które mogłyby stwarzać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania usług profesjonalnych:

(a) zagrożenia czerpania korzyści własnych

- posiadanie przez zawodowego księgowego udziału finansowego w zatrudniającej go organizacji lub uzyskanie pożyczki albo poręczenia od tej organizacji;
- uczestnictwo zawodowego księgowego w programie motywacyjnym oferowanym przez organizację zatrudniającej;
- posiadanie przez zawodowego księgowego dostępu do i możliwości korzystania na własny użytek z aktywów organizacji;
- oferowanie zawodowemu księgowemu prezentu lub specjalnego traktowania przez dostawcę zatrudniającej go organizacji;

(b) zagrożenia autokontroli

- określenie przez zawodowego księgowego właściwego podejścia księgowego do rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po tym, jak przeprowadził on analizę wykonalności uzasadniającą decyzję o nabyciu;

(c) zagrożenia promowania interesów

- możliwość manipulowania przez zawodowego księgowego informacjami w prospekcie w celu uzyskania korzystnego finansowania;

- (d) zagrożenia nadmiernej zażyłości
- przyjęcie przez zawodowego księgowego odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową zatrudniającej go organizacji w przypadku, gdy członek jego najbliższej lub bliskiej rodziny zatrudniony przez tę organizację podejmuje decyzje, które wpływają na jej sprawozdawczość finansową;
  - długotrwała współpraca zawodowego księgowego z osobami mającymi wpływ na decyzje gospodarcze zatrudniającej go organizacji;
- (e) zagrożenia zastraszenia
- zagrożenie zwolnieniem lub przeniesieniem zawodowego księgowego albo członka jego najbliższej lub bliskiej rodziny wywołane różnicą zdań na temat:
    - zastosowania zasady rachunkowości,
    - sposobu, w jaki mają być zaprezentowane informacje finansowe;
  - osoba usiłująca wpływać na proces podejmowania decyzji przez zawodowego księgowego, na przykład, w odniesieniu do udzielania zamówień lub stosowania zasady rachunkowości.

### Ocena zagrożeń

- 200.7 A1 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafach 120.6 A1 i 120.8 A2 mogą wpływać na ocenę, czy zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad jest na akceptowalnym poziomie.
- 200.7 A2 Na ocenę poziomu zagrożenia przez zawodowego księgowego ma również wpływ rodzaj i zakres czynności zawodowej.
- 200.7 A3 Na ocenę poziomu zagrożenia przez zawodowego księgowego może mieć wpływ środowisko pracy wewnątrz zatrudniającej go organizacji oraz środowisko jej działalności. Na przykład:
- kierownictwo, które podkreśla wagę etycznego postępowania i oczekiwanie, że pracownicy będą postępowali w sposób etyczny;
  - polityki i procedury uprawniające i zachęcające pracowników do informowania osób na wyższych szczeblach zarządzania o wszelkich niepokojących ich zagadnieniach etycznych bez obawy poniesienia kary;
  - polityki i procedury wdrażania i monitorowania jakości pracy pracowników;
  - systemy nadzoru korporacyjnego lub inne struktury nadzoru oraz silna kontrola wewnętrzna;
  - procedury rekrutacyjne podkreślające wagę zatrudniania wysokiej klasy kompetentnych pracowników;
  - bieżące informowanie wszystkich pracowników o politykach i procedurach, w tym o wszelkich zmianach, a także prowadzenie odpowiedniego szkolenia i kształcenia dotyczącego tych polityk i procedur;
  - etyka i kodeks postępowania.
- 200.7 A4 Zawodowy księgowy może rozważyć uzyskanie porady prawnej, jeżeli uważa, że nieetyczne postępowanie lub działania innych osób wystąpiły lub będą się powtarzały wewnątrz zatrudniającej go organizacji.



## **Reagowanie na zagrożenia**

- 200.8 A1 Rozdziały od 210 do 270 opisują określone zagrożenia, które mogą wystąpić w trakcie wykonywania czynności zawodowych oraz zawierają przykłady działań, które mogą stanowić reakcję na te zagrożenia.
- 200.8 A2 W wyjątkowych sytuacjach, jeżeli okoliczności, które stworzyły zagrożenia, nie mogą być wyeliminowane, a zabezpieczenia są niedostępne lub niemożliwe do zastosowania w celu ograniczenia zagrożenia do akceptowalnego poziomu, odpowiednim rozwiązaniem dla zawodowego księgowego może być rezygnacja z pracy dla zatrudniającej go organizacji.

## **Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór**

- R200.9** Komunikując się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z niniejszym Kodeksem, zawodowy księgowy ustala odpowiednią osobę lub osoby wewnątrz struktury nadzorczej zatrudniającej go organizacji, z którymi się komunikować. Jeżeli księgowy komunikuje się z podgrupą spośród osób sprawujących nadzór, ustala, czy konieczne jest również komunikowanie się ze wszystkimi osobami sprawującymi nadzór, aby były one wystarczająco poinformowane.
- 200.9 A1 Określając osobę, z którą będzie się komunikować, zawodowy księgowy może wziąć pod uwagę:
- (a) charakter i wagę tych okoliczności; oraz
  - (b) kwestię, która ma być zakomunikowana.
- 200.9 A2 Przykłady podgrup wśród osób sprawujących nadzór obejmują komitet audytu lub jedną z osób organu nadzoru.
- R200.10** Jeżeli zawodowy księgowy komunikuje się z osobami ponoszącymi odpowiedzialność zarządczą jak również nadzorczą, ma obowiązek upewnić się, że komunikacja z tymi osobami obejmuje należyte poinformowanie osób sprawujących nadzór, z którymi zawodowy księgowy ma obowiązek się komunikować.
- 200.10 A1 W niektórych przypadkach wszystkie z osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie zatrudniającej organizacji, na przykład w małej jednostce, którą zarządza jeden właściciel i nikt inny poza nim nie sprawuje funkcji nadzorczej. W takich przypadkach, jeżeli o sprawach informowane są osoba lub osoby pełniące funkcje zarządcze i nadzorcze, stanowi to spełnienie wymogu poinformowania osób sprawujących nadzór przez zawodowego księgowego.

## ROZDZIAŁ 210

### KONFLIKTY INTERESÓW

#### Wprowadzenie

- 210.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 210.2 Konflikt interesów stwarza zagrożenia dla przestrzegania zasady obiektywizmu i może stworzyć zagrożenia dla przestrzegania innych podstawowych zasad. Takie zagrożenia mogą powstać, gdy:
- (a) zawodowy księgowy podejmuje się wykonania czynności zawodowej związanej z określoną sprawą dla dwóch lub większej liczby stron, których interesy dotyczące tej sprawy są sprzeczne; lub
  - (b) interes zawodowego księgowego dotyczący określonej sprawy i interesy strony, dla której księgowy podejmuje się wykonania czynności zawodowej odnoszącej się do tej sprawy, są sprzeczne.
- Stroną może być organizacja zatrudniająca, sprzedawca, nabywca, pożyczkodawca, udziałowiec lub inna strona.
- 210.3 Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w odniesieniu do konfliktów interesów.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- R210.4** Zawodowy księgowy nie pozwala, aby konflikt interesów zagrażał jego zawodowemu lub gospodarczemu osądowi.
- 210.4 A1 Przykłady okoliczności, które mogą powodować konflikt interesów obejmują:
- pełnienie kierowniczej lub nadzorczej funkcji w dwóch organizacjach zatrudniających i pozyskiwanie poufnych informacji z jednej organizacji, które mogłyby być wykorzystane przez zawodowego księgowego z korzyścią lub ze szkodą dla drugiej organizacji;
  - podejmowanie się wykonania czynności zawodowej dla każdej z dwóch stron w ramach spółki osobowej, gdzie obie strony zatrudniają księgowego, aby pomógł im rozwiązać tę spółkę;
  - sporządzanie informacji finansowych dla określonych członków kierownictwa jednostki zatrudniającej księgowego, którzy chcą przeprowadzić wykup menedżerski;
  - przyjęcie odpowiedzialności za wybór sprzedawcy dla organizacji zatrudniającej, gdy członek najbliższej rodziny księgowego mógłby odnieść korzyść finansową z tej transakcji;
  - pełnienie funkcji nadzorczych w organizacji zatrudniającej, która zatwierdza określone inwestycje dla spółki, gdy jedna z tych inwestycji zwiększy wartość osobistego portfela inwestycyjnego księgowego lub członka jego najbliższej rodziny.

## Identyfikacja konfliktu

**R210.5** Zawodowy księgowy podejmuje odpowiednie działania w celu zidentyfikowania okoliczności, które mogą powodować konflikt interesów i związane z nim zagrożenie dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Takie działania obejmują identyfikację:

- (a) rodzaju istotnych interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań pomiędzy zaangażowanymi stronami; oraz
- (b) czynności i jej skutków dla zaangażowanych stron.

**R210.6** Zawodowy księgowy pozostaje wyczulony na zmiany zachodzące z upływem czasu odnoszące się do rodzaju czynności, interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań, które mogą powodować konflikt interesów podczas wykonywania czynności zawodowej.

## Zagrożenia spowodowane przez konflikty interesów

210.7 A1 Zasadniczo, im bardziej bezpośredni związek między czynnością zawodową a sprawą, w związku z którą interesy stron pozostają w konflikcie, tym bardziej prawdopodobne, że poziom zagrożenia nie jest akceptowalny.

210.7 A2 Przykładem czynności, która może wyeliminować zagrożenia spowodowane przez konflikty interesów, jest wycofanie się z procesu podejmowania decyzji odnoszącego się do sprawy, która stanowi źródło konfliktu interesów.

210.7 A3 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia spowodowane przez konflikty interesów, obejmują:

- reorganizację lub podział określonych odpowiedzialności i obowiązków;
- istnienie odpowiedniego nadzoru, na przykład działanie pod nadzorem dyrektora wykonawczego lub niewykonawczego.

## Ujawnienie i zgoda

### *Postanowienia ogólne*

210.8 A1 Zasadniczo niezbędne jest:

- (a) ujawnienie charakteru konfliktu interesów oraz sposobu, w jaki zakomunikowano powstałe zagrożenia odpowiednim stronom, w tym na odpowiednich poziomach w organizacji zatrudniającej, na które konflikt miał wpływ; oraz
- (b) uzyskanie od odpowiednich stron zgody na podjęcie się przez zawodowego księgowego wykonania czynności zawodowej, gdy zastosowano zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie.

210.8 A2 W pewnych okolicznościach zgoda może być dorozumiana poprzez sposób zachowania się stron, gdy zawodowy księgowy ma wystarczające dowody, aby stwierdzić, że strony od początku znają okoliczności i zaakceptowały konflikt interesów, skoro nie wyrażają sprzeciwu wobec istnienia konfliktu.

210.8 A3 Jeżeli takie ujawnienie lub zgoda nie mają formy pisemnej, od zawodowego księgowego wymaga się udokumentowania:

- (a) rodzaju okoliczności powodujących powstanie konfliktu interesów;
- (b) zabezpieczeń zastosowanych w reakcji na zagrożenia, jeżeli ma to zastosowanie; oraz

(c) uzyskanej zgody.

*Inne rozważania*

210.9 A1 W trakcie przygotowywania reakcji na konflikt interesów, zachęca się zawodowego księgowego zatrudnionego w przedsiębiorstwie do szukania wskazówek w zatrudniającej go organizacji lub gdzie indziej, na przykład w organizacji zawodowej, u doradcy prawnego lub innego księgowego. Podczas takiego ujawniania lub udzielania informacji w organizacji zatrudniającej i szukania wskazówek od osób trzecich obowiązuje przestrzeganie zasady poufności informacji.

## **ROZDZIAŁ 220**

### **SPORZĄDZANIE I PREZENTACJA INFORMACJI**

#### **Wprowadzenie**

- 220.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 220.2 Sporządzanie lub prezentacja informacji mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, zastraszenia lub inne zagrożenia dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 220.3 A1 Zawodowi księgowi na wszystkich poziomach organizacji ich zatrudniających są zaangażowani w sporządzanie lub prezentację informacji zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz organizacji.
- 220.3 A2 Interesariusze, dla których lub którym takie informacje są sporządzane lub prezentowane to:
- zarząd i osoby sprawujące nadzór;
  - inwestorzy i pożyczkodawcy lub inni wierzyciele;
  - organy regulacyjne.

Informacje te mogą pomóc interesariuszom w zrozumieniu i ocenie aspektów dotyczących kondycji organizacji zatrudniającej oraz podejmowaniu decyzji dotyczących tej organizacji. Informacje mogą obejmować dane finansowe i niefinansowe, które mogłyby być upubliczniane lub wykorzystywane do celów wewnętrznych.

Przykłady obejmują:

- raporty operacyjne i sprawozdania z wyników;
  - analizy wspierające decyzje;
  - budżety i prognozy;
  - informacje udzielane wewnętrznym i zewnętrznym audytorom;
  - analizy ryzyka;
  - sprawozdania finansowe ogólnego i specjalnego przeznaczenia;
  - rozliczenia podatkowe;
  - sprawozdania składane organom regulacyjnym dla celów prawnych i regulacyjnych.
- 220.3 A3 Do celów niniejszego rozdziału sporządzanie lub prezentacja informacji obejmuje zapisywanie, zachowywanie i zatwierdzanie informacji.
- R220.4** Podczas sporządzania lub prezentacji informacji zawodowy księgowy:
- (a) sporządza lub prezentuje informacje zgodnie z odpowiednimi ramowymi założeniami sprawozdawczości, jeżeli ma to zastosowanie;

- (b) sporządza lub prezentuje informacje w sposób niewprowadzający w błąd, ani niewpływający w niewłaściwy sposób na wynikający z umowy lub regulacji rezultat;
- (c) stosuje zawodowy osąd do:
  - (i) przedstawienia faktów dokładnie i kompletnie we wszystkich istotnych aspektach,
  - (ii) wyraźnego opisanego prawdziwego charakteru transakcji lub działalności gospodarczej,
  - (iii) klasyfikowania i zapisywania informacji w odpowiednim czasie i we właściwy sposób; oraz
- (d) nie pomija niczego z zamiarem wprowadzenia w błąd lub wpłynięcia w niewłaściwy sposób na wynik umowy lub regulacji;
- (e) unika niepożądanego oddziaływania lub nadmiernego polegania na osobach, organizacjach lub technologii; oraz
- (f) jest świadomy ryzyka związanego z uprzedzeniami.

220.4 A1 Przykładem niewłaściwego wpływania na wynikający z umowy lub regulacji rezultat jest wykorzystanie nierealnego oszacowania z zamiarem uniknięcia naruszenia wymogu wynikającego z umowy, takiego jak warunki spłaty kredytu lub wymogu regulacyjnego, takiego jak wymóg kapitałowy dla instytucji finansowej.

#### **Uznaniowość podczas sporządzania lub prezentacji informacji**

**R220.5** Sporządzanie lub prezentacja informacji może wymagać postąpienia według własnego uznania podczas dokonywania zawodowych osądów. Zawodowy księgowy nie może wykorzystywać swobody uznania, aby celowo wprowadzić inne osoby w błąd lub w niewłaściwy sposób wpłynąć na wynikający z umowy lub regulacji rezultat.

220.5 A1 Przykładami sytuacji, w których uznaniowość mogłaby być nieodpowiednio wykorzystana w celu uzyskania niewłaściwego rezultatu są:

- określanie szacunków, na przykład, określanie szacunków wartości godziwej w celu błędnego przedstawienia zysku lub straty;
- wybór lub zmiana polityki lub metody rachunkowości spośród dwóch lub większej liczby możliwości dozwolonych w ramach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, na przykład, wybór polityki dla ujęcia długoterminowych umów w celu błędnego przedstawienia zysku lub straty;
- określanie rozłożenia transakcji w czasie, na przykład zaplanowanie sprzedaży aktywów blisko zakończenia roku podatkowego w celu wprowadzenia w błąd;
- określanie struktury transakcji, na przykład struktury transakcji finansowych w celu błędnego przedstawienia aktywów i zobowiązań lub klasyfikacji przepływów pieniężnych;
- wybór ujawnień, na przykład pominięcie lub zatajenie informacji dotyczących ryzyka finansowego lub operacyjnego w celu wprowadzenia w błąd.

**R220.6** Podczas wykonywania czynności zawodowych, w szczególności tych, które nie wymagają przestrzegania stosownych ramowych założeń sprawozdawczości, zawodowy księgowy stosuje zawodowy osąd w celu identyfikacji i rozważenia:

- (a) celu, w jakim informacje ma zostać wykorzystane;
- (b) kontekstu, w jakim są podawane; oraz
- (c) odbiorców, do których są adresowane.

- 220.6 A1 Na przykład przy sporządzaniu lub prezentacji raportów pro forma, budżetów lub prognoz, zamieszczenie odpowiednich szacunków, przybliżeń i założeń tam, gdzie to stosowne, umożliwiłoby osobom polegającym na takich informacjach sformułowanie własnych osądów.
- 220.6 A2 Zawodowy księgowy może również rozważyć sprecyzowanie zamierzonych odbiorców, kontekstu i celu informacji, które będą prezentowane.

### **Poleganie na pracy innych**

**R220.7** Zawodowy księgowy, który zamierza polegać na pracy innych osób, zarówno wewnątrz, jak na zewnątrz zatrudniających go organizacji, stosuje zawodowy osąd w celu określenia, jakie działania ewentualnie podjąć, aby wypełnić obowiązki określone w paragrafie R220.4.

- 220.7 A1 Czynniki rozważane podczas ustalania, czy poleganie na innych jest racjonalne, obejmują:
- reputację i specjalistyczną wiedzę oraz zasoby dostępne innej osobie lub organizacji;
  - czy inna osoba podlega pod mające zastosowanie standardy zawodowe i etyczne.
- Takie informacje mogą być uzyskane z wcześniejszej współpracy lub na podstawie konsultacji z inną osobą lub organizacją.

### **Reagowanie na informacje, które wprowadzają lub mogą wprowadzać w błąd**

**R220.8** Jeżeli zawodowy księgowy wie lub ma powód sądzić, że informacje powiązane z jego osobą wprowadzają w błąd, wówczas podejmuje on stosowne działania próbując rozwiązać tę sprawę.

- 220.8 A1 Czynności, które mogłyby być właściwe, obejmują:
- omówienie obaw o to, że informacje mogą wprowadzać w błąd z przełożonym i/lub członkami kierownictwa na odpowiednim szczeblu lub szczeblach w organizacji zatrudniającej księgowego lub osobami sprawującymi nadzór w tej organizacji oraz zwrócenie się z wnioskiem do tych osób o podjęcie stosownych działań w celu rozwiązania tej sprawy. Takie działania mogą obejmować:
    - skorygowanie informacji,
    - w przypadku, gdy informacje zostały już ujawnione zamierzonym użytkownikom, przekazanie im prawidłowych informacji;
  - sprawdzenie w politykach i procedurach organizacji zatrudniającej (na przykład w politykach dotyczących etyki lub informowania o naruszeniach (ang. *whistle-blowing*)) sposobu wewnętrznego reagowania na takie sprawy.

220.8 A2 Zawodowy księgowy może ustalić, że zatrudniająca go organizacja nie podjęła stosownych działań. Jeżeli księgowy nadal ma powód sądzić, że informacja wprowadza w błąd, właściwe może być podjęcie następujących dalszych działań, pod warunkiem, że księgowy pozostanie wyczulony na zasadę poufności informacji:

- skonsultowanie się z:

- odpowiednią organizacją zawodową,
- wewnętrznym lub zewnętrznym audytorem organizacji zatrudniającej,
- doradcą prawnym;
- ustalenie, czy istnieją jakiegokolwiek wymogi dotyczące komunikowania się z:
  - osobami trzecimi, w tym użytkownikami informacji,
  - organami regulacyjnymi i nadzorującymi.

**R220.9** Jeżeli po wyczerpaniu wszystkich dostępnych możliwości zawodowy księgowy stwierdzi, że nie zostały podjęte stosowne działania i istnieje powód, aby sądzić, że informacje nadal wprowadzają w błąd, księgowy ma obowiązek odmówić bycia lub pozostawania kojarzonym z tymi informacjami.

220.9 A1 W takich okolicznościach właściwa może być rezygnacja zawodowego księgowego z pracy dla zatrudniającej go organizacji.

### **Dokumentacja**

220.10 A1 Zachęca się zawodowego księgowego do dokumentowania:

- faktów;
- zasad rachunkowości lub innych odpowiednich standardów zawodowych;
- informacji i stron, z którymi omawiano sprawy;
- rozważanych sposobów działania;
- sposobu reakcji przez księgowego na daną sprawę lub sprawy.

### **Inne rozważania**

220.11 A1 Gdy zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad odnoszące się do sporządzania i prezentacji informacji wynikają z faktu posiadania udziałów finansowych, w tym wynagrodzeń i świadczeń motywacyjnych powiązanych ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 240.

220.11 A2 Gdy informacje wprowadzające w błąd mogą wiązać się z naruszeniem przepisów prawa i regulacji, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 260.

220.11 A3 Gdy zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad odnoszące się do sporządzania i prezentacji informacji wynikają z nacisku, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 270.



## ROZDZIAŁ 230

### DZIAŁANIE ZGODNIE Z WYSTARCZAJĄCĄ WIEDZĄ SPECJALISTYCZNĄ

#### Wprowadzenie

- 230.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 230.2 Działanie bez wystarczającej wiedzy specjalistycznej stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymagania i wskazówki zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- R230.3** Zawodowy księgowy nie może wprowadzać celowo w błąd zatrudniającej go organizacji co do poziomu posiadanej wiedzy specjalistycznej lub doświadczenia.
- 230.3 A1 Zasada kompetencji zawodowych i należytej staranności wymaga, aby zawodowy księgowy podejmował tylko te znaczące zadania, do realizacji których posiada lub jest w stanie zdobyć wystarczające przeszkolenie i doświadczenie.
- 230.3 A2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności może powstać w przypadku, gdy zawodowy księgowy posiada:
- niewystarczającą ilość czasu do wykonania lub zakończenia danych obowiązków;
  - niekompletne, ograniczone lub w inny sposób nieodpowiednie informacje niezbędne do wypełnienia obowiązków;
  - niewystarczające doświadczenie, przeszkolenie i/lub wykształcenie;
  - niewystarczające zasoby do wykonania obowiązków.
- 230.3 A3 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują następujące kwestie:
- zakres współpracy zawodowego księgowego z innymi osobami;
  - względne starszeństwo księgowego w przedsiębiorstwie;
  - poziom nadzoru i przeglądu wykonywanej pracy.
- 230.3 A4 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:
- uzyskanie wsparcia lub przeszkolenia od osoby posiadającej niezbędną wiedzę specjalistyczną;
  - upewnienie się, że jest wystarczająco dużo czasu niezbędnego do wypełnienia obowiązków.
- R230.4** Jeżeli reakcja na zagrożenie dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności nie jest możliwa, zawodowy księgowy ustala, czy zrezygnować z wypełnienia omawianego zakresu obowiązków. Jeżeli księgowy uzna, że stosowna jest rezygnacja, wówczas informuje o jej przyczynach.

### **Inne rozważania**

230.5 A1 Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK w Rozdziale 270 mają zastosowanie w przypadku, gdy zawodowy księgowy jest zmuszony do działania, które może prowadzić do naruszenia zasady zawodowych kompetencji i należytej staranności.

## ROZDZIAŁ 240

### UDZIAŁY FINANSOWE, WYNAGRODZENIA I ŚWIADCZENIA MOTYWACYJNE POWIĄZANE ZE SPRAWOZDAWCZOŚCIĄ FINANSOWĄ I PODEJMOWANIEM DECYZJI

#### Wprowadzenie

- 240.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 240.2 Posiadanie udziału finansowego lub posiadanie wiedzy o udziale finansowym członka najbliższej lub bliskiej rodziny może stwarzać zagrożenie dla przestrzegania zasady obiektywizmu i poufności informacji wynikające z czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- R240.3** Zawodowy księgowy nie może manipulować ani wykorzystywać poufnych informacji w celu odniesienia osobistych korzyści lub korzyści finansowych przez innych.
- 240.3 A1 Może się zdarzyć sytuacja, w której zawodowi księgowi posiadają udziały finansowe lub wiedzą o udziałach finansowych członków najbliższej lub bliskiej rodziny, które w pewnych okolicznościach mogłyby stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Udziały finansowe obejmują te, które wynikają z wynagrodzenia lub świadczeń motywacyjnych powiązanych ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji.
- 240.3 A2 Przykłady okoliczności, które mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują sytuacje, w których zawodowy księgowy albo członek jego najbliższej lub bliskiej rodziny:
- posiada motyw i możliwość manipulowania informacjami mającymi wpływ na kształtowanie cen w celu uzyskania korzyści finansowej;
  - posiada bezpośrednio lub pośrednio udziały finansowe w zatrudniającej go organizacji, a ich wartość może zależeć bezpośrednio od decyzji podjętych przez księgowego;
  - posiada uprawnienie do otrzymania premii zależnej od zysku, a wartość tej premii może bezpośrednio zależeć od decyzji podjętych przez księgowego;
  - posiada bezpośrednio lub pośrednio uprawnienia do odroczonej premii w formie udziałów lub opcji na udziały w zatrudniającej go organizacji, których wartość może bezpośrednio zależeć od decyzji podjętych przez księgowego;
  - bierze udział w systemie motywacyjnym, który przewiduje zachęty, żeby osiągnąć cele lub wspiera starania maksymalizacji wartości udziałów zatrudniającej go organizacji. Przykładem takiego systemu motywacyjnego może być udział w programach motywacyjnych, które są powiązane ze spełnieniem określonych warunków.
- 240.3 A3 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują następujące kwestie:

- istotność udziału finansowego. Istotność udziału finansowego będzie zależeć od sytuacji osobistej i istotności udziału finansowego dla konkretnej osoby;
- polityki i procedury komitetu niezależnego od kierownictwa jednostki przy ustalaniu poziomu lub formy wynagradzania kierownictwa wyższego szczebla;
- zgodnie z polityką wewnętrzną ujawnienie osobom sprawującym nadzór:
  - wszystkich znaczących udziałów,
  - wszelkich planów wykonania uprawnień do takich udziałów lub obrotu nimi;
- wewnętrzne i zewnętrzne procedury badania, określone dla kwestii powodujących powstanie udziału finansowego.

240.3 A4 Zagrożenia wywołane wynagrodzeniami lub świadczeniami motywacyjnymi mogą być spotęgowane bezpośrednim lub pośrednim naciskiem ze strony przełożonych lub współpracowników. Patrz Rozdział 270, *Nacisk na naruszenie podstawowych zasad*.

## **ROZDZIAŁ 250**

### **ZACHĘTY, W TYM PREZENTY I GOŚCINNOŚĆ**

#### **Wprowadzenie**

- 250.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 250.2 Oferowanie lub przyjmowanie zachęt może stwarzać zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad, w szczególności zasad uczciwości, obiektywizmu i profesjonalnego postępowania związane z czerpaniem korzyści własnych, nadmierną zażyłością lub zastraszeniem.
- 250.3 Niniejszy rozdział określa wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w odniesieniu do oferowania i przyjmowania zachęt podczas wykonywania czynności zawodowych, które nie stanowią naruszenia przepisów prawa i regulacji. Niniejszy rozdział wymaga również, aby zawodowy księgowy przestrzegał odpowiednich przepisów prawa i regulacji przy oferowaniu lub przyjmowaniu zachęt.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 250.4 A1 Zachętą jest przedmiot, sytuacja lub działanie, które są wykorzystywane jako narzędzie służące wpłynięciu na postępowanie innej osoby, ale niekoniecznie w celu wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie tej osoby. Zachęty mogą obejmować zarówno drobne akty gościnności między współpracownikami, jak i działania skutkujące naruszeniem przepisów prawa i regulacji. Zachęta może przybierać wiele różnych form, na przykład:
- prezenty;
  - gościnność;
  - wydatki na reprezentację;
  - darowizny na cele polityczne lub dobroczynne;
  - odwołanie się do przyjaźni i lojalności;
  - zatrudnienie lub inne możliwości komercyjne;
  - preferencyjne traktowanie, prawa lub przywileje.

##### **Zachęty zabronione przez przepisy prawa i regulacje**

- R250.5** W wielu jurysdykcjach istnieją przepisy prawa i regulacje, takie jak te związane z łapówkarstwem i korupcją, które zabraniają oferowania lub przyjmowania zachęt w określonych okolicznościach. Zawodowy księgowy ma obowiązek uzyskać zrozumienie odpowiednich przepisów prawa i regulacji i przestrzegać ich, gdy napotka takie okoliczności.

##### **Zachęty niezabronione przez przepisy prawa i regulacje**

- 250.6 A1 Oferowanie lub przyjmowanie zachęt, które nie są zabronione przez przepisy prawa i regulacje, może mimo wszystko stwarzać zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad.

### *Zachęty z zamiarem niewłaściwego wpływania na postępowanie*

- R250.7** Zawodowy księgowy nie oferuje, ani nie zachęca innych do oferowania, jakiejkolwiek zachęty, która jest przekazywana, lub co do której księgowy uważa, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie stwierdziłaby, że jest przekazywana, z zamiarem niewłaściwego wpłynięcia na postępowanie odbiorcy lub innej osoby.
- R250.8** Zawodowy księgowy nie może przyjmować ani zachęcać innych do przyjęcia jakiejkolwiek zachęty, którą księgowy uznaje lub którą według księgowego racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie uznałaby za złożoną z zamiarem niewłaściwego wpłynięcia na postępowanie odbiorcy lub innej osoby.
- 250.9 A1 Zachętę uznaje się za niewłaściwie wpływającą na zachowanie osoby, jeżeli powoduje ona, że osoba ta działa w sposób nieetyczny. Taki niewłaściwy wpływ może być skierowany zarówno do odbiorcy, jak i do innej osoby, która ma z nim jakieś relacje. Podstawowe zasady stanowią odpowiednie ramy odniesienia dla zawodowego księgowego przy rozważaniu, co stanowi nieetyczne zachowanie księgowego oraz, jeśli to konieczne przez analogię, nieetyczne zachowanie innych osób.
- 250.9 A2 Naruszenie podstawowej zasady uczciwości ma miejsce, gdy zawodowy księgowy oferuje lub przyjmuje, lub zachęca innych do oferowania lub przyjmowania zachęty, której intencją jest niewłaściwe wpłynięcie na postępowanie odbiorcy lub innej osoby.
- 250.9 A3 Ustalenie, czy istnieje rzeczywisty lub postrzegany zamiar niewłaściwego wpłynięcia na postępowanie, wymaga zastosowania zawodowego osądu. Istotne czynniki do rozważenia mogą obejmować:
- charakter, częstotliwość, wartość i łączny efekt zachęty;
  - czas, w którym zachęta jest oferowana w stosunku do danego działania lub decyzji, na które może wpłynąć;
  - czy zachęta jest zwyczajową lub kulturową praktyką w danych okolicznościach, np. oferowanie prezentu z okazji święta religijnego lub ślubu;
  - czy zachęta jest dodatkową częścią działalności zawodowej, na przykład oferowanie lub przyjmowanie posiłku w związku ze spotkaniem biznesowym;
  - czy oferta zachęty jest ograniczona do indywidualnego odbiorcy, czy też dostępna dla szerszej grupy. Szersza grupa może stanowić wewnętrzną lub zewnętrzną grupę w stosunku do organizacji zatrudniającej, np. inni klienci lub sprzedawcy;
  - role i stanowiska osób oferujących lub otrzymujących propozycję zachęty;
  - czy zawodowy księgowy wie lub ma powody, by sądzić, że przyjęcie zachęty naruszyłoby politykę i procedury organizacji zatrudniającej kontrahenta;
  - stopień przejrzystości, z jaką oferowana jest zachęta;
  - czy odbiorca poprosił o zachętę lub jej wymagał;
  - znane wcześniejsze zachowania lub reputacja oferującego.

### Rozważenie dalszych działań

- 250.10 A1 Jeżeli zawodowy księgowy dowie się o zachęcie oferowanej z faktycznym lub dorozumianym zamiarem niewłaściwego wpływania na postępowanie, to zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogą nadal powstawać, nawet jeśli spełnione są wymagania zawarte w paragrafach R250.7 i R250.8.

250.10 A2 Przykłady działań które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- poinformowanie o ofercie kierownictwa wyższego szczebla lub osób sprawujących nadzór nad organizacją zatrudniającą zawodowego księgowego lub osobę składającą ofertę;
- zmianę lub zakończenie relacji biznesowej z osobą składającą ofertę.

*Nakłanianie bez zamiaru wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie*

250.11 A1 Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w ramowych założeniach koncepcyjnych mają zastosowanie, gdy zawodowy księgowy stwierdzi, że nie ma faktycznego lub domniemanego zamiaru wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie odbiorcy lub innej osoby.

250.11 A2 Jeżeli taka zachęta jest drobna i mało znacząca, wszelkie powstałe zagrożenia będą na akceptowalnym poziomie.

250.11 A3 Przykłady okoliczności, w których oferowanie lub przyjmowanie takiej zachęty może stwarzać zagrożenia, nawet jeśli zawodowy księgowy stwierdził, że nie ma faktycznego lub domniemanego zamiaru wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie, obejmują:

- zagrożenia czerpania korzyści własnych
  - zawodowy księgowy otrzymuje od sprzedawcy propozycję zatrudnienia w niepełnym wymiarze godzin;
- zagrożenia nadmiernej zażyłości
  - zawodowy księgowy regularnie zabiera klienta lub dostawcę na imprezy sportowe;
- zagrożenia zastraszenia
  - zawodowy księgowy przyjmuje gościnność, której charakter mógłby być postrzegany jako niewłaściwy, gdyby został publicznie ujawniony.

250.11 A4 Czynniki istotne dla oceny poziomu zagrożeń powstałych w wyniku zaoferowania lub przyjęcia takiej zachęty obejmują te same czynniki, które zostały przedstawione w paragrafie 250.9 A3 dla określenia zamiaru.

250.11 A5 Przykłady działań, które mogą wyeliminować zagrożenia powstałe w wyniku zaoferowania lub przyjęcia takiej zachęty, obejmują:

- odmowę przyjęcia lub nieoferowanie zachęty;
- przeniesienie odpowiedzialności za daną decyzję biznesową dotyczącą kontrahenta na inną osobę, co do której zawodowy księgowy nie ma podstaw, aby sądzić, że ulegnie ona niewłaściwemu wpływowi podczas podejmowania decyzji lub że jej decyzja będzie w taki sposób postrzegana.

250.11 A6 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia wywołane oferowaniem lub przyjmowaniem takich zachęt, obejmują:

- zachowanie przejrzystości w stosunku do kierownictwa wyższego szczebla lub osób sprawujących nadzór nad organizacją zatrudniającą zawodowego księgowego lub kontrahenta w zakresie oferowania lub przyjmowania zachęt;

- rejestrowanie zachęty w dzienniku prowadzonym przez organizację zatrudniającą księgowego lub kontrahenta;
- zlecenie odpowiedniemu kontrolerowi, który nie jest w inny sposób zaangażowany w prowadzenie działalności zawodowej, przeprowadzenie przeglądu wszelkich prac wykonanych przez księgowego lub decyzji podjętych przez niego w odniesieniu do osoby lub organizacji, od której księgowy przyjął zachętę;
- przekazanie zachęty na cele charytatywne po jej otrzymaniu i odpowiednie ujawnienie darowizny, na przykład osobom odpowiedzialnym za nadzór lub osobie, która zaoferowała zachętę;
- zwrócenie kosztów otrzymanej zachęty, na przykład gościnności;
- zwrócenie, tak szybko jak to możliwe, zachęty, takiej jak prezent, po jej początkowym przyjęciu.

### **Członkowie najbliższej lub bliskiej rodziny**

**R250.12** Zawodowy księgowy ma obowiązek zachować czujność na potencjalne zagrożenia dla przestrzegania przez księgowego podstawowych zasad, powstałe w wyniku zaoferowania zachęty:

- (a) przez członka najbliższej lub bliskiej rodziny księgowego kontrahentowi, z którym księgowy pozostaje w relacji zawodowej; lub
- (b) członkowi najbliższej lub bliskiej rodziny księgowego przez kontrahenta, z którym księgowy pozostaje w relacji zawodowej.

**R250.13** W przypadku, gdy zawodowy księgowy dowie się o zachęcie oferowanej lub wręczanej przez członka najbliższej lub bliskiej rodziny i stwierdzi, że istnieje zamiar niewłaściwego wpłynięcia na postępowanie księgowego lub kontrahenta, lub uważa, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia mogłaby stwierdzić istnienie takiego zamiaru, księgowy ma obowiązek doradzić członkowi najbliższej lub bliskiej rodziny, aby nie oferował ani nie przyjmował zachęty.

250.13 A1 Czynniki przedstawione w paragrafie 250.9 A3 są istotne przy ustalaniu, czy istnieje faktyczny lub domniemany zamiar wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie zawodowego księgowego lub kontrahenta. Innym istotnym czynnikiem jest charakter lub bliskość relacji, pomiędzy:

- (a) księgowym a członkiem najbliższej lub bliskiej rodziny;
- (b) członkiem najbliższej lub bliskiej rodziny a kontrahentem; oraz
- (c) księgowym a kontrahentem.

Na zamiar taki może na przykład wskazywać oferta zatrudnienia, poza normalnym procesem rekrutacji, małżonka księgowego przez kontrahenta, z którym księgowy negocjuje znaczący kontrakt.

250.13 A2 Materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafie 250.10 A2 są również istotne w odniesieniu do zagrożeń, które mogą powstać w sytuacji, gdy istnieje faktyczny lub domniemany zamiar wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie zawodowego księgowego lub kontrahenta, nawet jeśli członek najbliższej lub bliskiej rodziny zastosował się do porady udzielonej zgodnie z paragrafem R250.13.



### *Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych*

- 250.14 A1 W przypadku, gdy zawodowy księgowy dowiaduje się o zachęcie oferowanej w okolicznościach omówionych w paragrafie R250.12, zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogą powstać, gdy:
- (a) członek najbliższej lub bliskiej rodziny oferuje lub przyjmuje zachętę wbrew zaleceniom księgowego zgodnie z paragrafem R250.13; lub
  - (b) księgowy nie ma powodu, aby sądzić, że istnieje faktyczny lub domniemany zamiar wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie księgowego lub kontrahenta.
- 250.14 A2 Materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafach od 250.11 A1 do 250.11 A6 mają znaczenie dla celów identyfikacji, oceny i reakcji na takie zagrożenia. Czynniki, które są istotne przy ocenie poziomu zagrożeń w tych okolicznościach, obejmują również charakter lub bliskość związków określonych w paragrafie 250.13 A1.

### **Inne rozważania**

- 250.15 A1 Jeżeli zawodowy księgowy otrzyma od organizacji zatrudniającej propozycję zachęty związanej z udziałami finansowymi, wynagrodzeniem i zachętami związanymi z wynikami pracy, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 240.
- 250.15 A2 Jeżeli zawodowy księgowy natknie się lub zostanie poinformowany o zachętach, które mogą skutkować naruszeniem lub podejrzeniem naruszenia przepisów prawa i regulacji przez inne osoby pracujące dla organizacji zatrudniającej lub pod jej kierownictwem, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 260.
- 250.15 A3 Jeżeli zawodowy księgowy stanie w obliczu nacisku, aby zaoferować lub przyjąć zachęty, które mogą wywołać zagrożenia dla zgodności z podstawowymi zasadami, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 270.

## **ROZDZIAŁ 260**

### **REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI**

#### **Wprowadzenie**

- 260.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 260.2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia dla przestrzegania zasad uczciwości i profesjonalnego postępowania powstaje w przypadku, gdy zawodowy księgowy staje się świadomy naruszenia lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.
- 260.3 Zawodowy księgowy może napotkać lub zostać powiadomionym o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu w trakcie wykonywania czynności zawodowych. Niniejszy rozdział stanowi dla księgowego przewodnik podczas oceny skutków danej sprawy i możliwych sposobów postępowania w reakcji na naruszenie lub podejrzaną naruszenie:
- (a) przepisów prawa i regulacji ogólnie uznanych za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym organizacji zatrudniającej; oraz
  - (b) innych przepisów prawa i regulacji, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie istotnych kwot oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym organizacji zatrudniającej, lecz przestrzeganie których może być fundamentalne dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej organizacji zatrudniającej, jej zdolności do kontynuacji działalności lub uniknięcia istotnych kar.

#### **Cele zawodowego księgowego odnoszące się do naruszenia przepisów prawa i regulacji**

- 260.4 Cechą wyróżniającą zawód księgowego jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. W reakcji na naruszenie lub podejrzaną naruszenie celami zawodowego księgowego są:
- (a) przestrzeganie zasad uczciwości i profesjonalnego postępowania;
  - (b) ostrzeganie kierownictwa lub, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór w organizacji zatrudniającej, aby starać się:
    - (i) umożliwić im naprawę, skorygowanie lub złagodzenie skutków zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia, lub
    - (ii) zapobiec naruszeniu tam, gdzie jeszcze nie wystąpiło; oraz
  - (c) podjęcie, stosownie do sytuacji, dalszych działań w interesie publicznym.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 260.5 A1 Naruszenie przepisów prawa i regulacji („naruszenie”) oznacza działania lub zaniechanie działań, umyślne lub nieumyślne, w sposób sprzeczny z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, popełnione przez następujące strony:
- (a) organizację zatrudniającą zawodowego księgowego;
  - (b) osoby sprawujące nadzór w organizacji zatrudniającej;

- (c) kierownictwo organizacji zatrudniającej; lub
- (d) inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem organizacji zatrudniającej.

260.5 A2 Przykłady przepisów prawa i regulacji, do których odnosi się niniejszy rozdział, obejmują te dotyczące:

- oszustw, korupcji i łapownictwa;
- prania pieniędzy, finansowania terroryzmu i wartości majątkowych pochodzących z przestępstw;
- giełd papierów wartościowych i obrotu papierami wartościowymi;
- bankowości i innych produktów oraz usług finansowych;
- ochrony danych;
- zobowiązań i płatności podatkowych i emerytalnych;
- ochrony środowiska;
- zdrowia i bezpieczeństwa publicznego.

260.5 A3 Naruszenie może skutkować nałożeniem grzywny lub innego rodzaju kary pieniężnej, procesem sądowym lub innymi konsekwencjami dla organizacji zatrudniającej, co może z kolei mieć potencjalnie istotnie wpływać na jej sprawozdanie finansowe. Co ważne, takie naruszenie może mieć szersze konsekwencje dla interesu publicznego z uwagi na ewentualną znaczącą szkodę dla inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa. Na potrzeby niniejszego rozdziału przyjmuje się, że naruszenie powodujące znaczącą szkodę to takie, które skutkuje poważnymi niekorzystnymi konsekwencjami finansowymi lub niefinansowymi dla którejkolwiek z tych stron. Przykłady obejmują popełnienie oszustwa powodującego znaczące straty finansowe inwestorów oraz naruszenie przepisów prawa i regulacji dotyczących ochrony środowiska, zagrażających zdrowiu lub bezpieczeństwu pracowników lub społeczeństwa.

**R260.6** W niektórych systemach prawnych obowiązują przepisy prawa lub regulacje określające, jakiej reakcji na naruszenie lub podejrzwaną naruszenie wymaga się od zawodowego księgowego. Przepisy prawa lub regulacje mogą różnić się od postanowień niniejszego rozdziału lub wykraczać poza nie. Napotykając naruszenie lub podejrzaną naruszenie, księgowy ma obowiązek uzyskać zrozumienie tych przepisów prawa lub regulacji i postępuje zgodnie z nimi, w tym:

- (a) z każdym wymogiem dotyczącym zgłaszania sprawy do stosownego organu; oraz
- (b) z każdym zakazem powiadamiania odpowiedniej strony.

260.6 A1 Zakaz powiadamiania odpowiedniej strony może wystąpić na przykład, zgodnie z ustawodawstwem dotyczącym przeciwdziałania praniu pieniędzy.

260.7 A1 Niniejszy rozdział ma zastosowanie niezależnie od rodzaju organizacji zatrudniającej, w tym od tego, czy jest ona, czy też nie jest jednostką zainteresowania publicznego.

260.7 A2 Zawodowy księgowy, który napotyka lub dowiadyje się o sprawach, które są w sposób oczywisty nieznaczące, nie jest zobowiązany do przestrzegania postanowień niniejszego rozdziału. To, czy sprawa jest w sposób oczywisty nieznacząca, należy ocenić przy uwzględnieniu jej rodzaju i wpływu finansowego lub innego na organizację zatrudniającą, jej interesariuszy i ogół społeczeństwa.

260.7 A3 Niniejszy rozdział nie dotyczy:

- (a) indywidualnych wykroczeń niezwiązanych z działalnością gospodarczą organizacji zatrudniającej; oraz
- (b) naruszeń dokonanych przez strony inne niż opisane w paragrafie 260.5 A1.

Zawodowy księgowy mógłby jednak uznać wskazówki zawarte w tym rozdziale za pomocne przy podejmowaniu decyzji o sposobie reakcji w powyższych sytuacjach.

### **Obowiązki kierownictwa i osób sprawujących nadzór w organizacji zatrudniającej**

260.8 A1 Kierownictwo organizacji zatrudniającej, pod kontrolą osób sprawujących nadzór, jest odpowiedzialne za zapewnienie, że działalność gospodarcza organizacji zatrudniającej prowadzona jest zgodnie z przepisami prawa i regulacjami. Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór są również odpowiedzialne za identyfikację i reakcję na wszelkie naruszenia popełnione przez:

- (a) organizację zatrudniająca;
- (b) osobę sprawującą nadzór w organizacji zatrudniającej;
- (c) członka kierownictwa; lub
- (d) inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem organizacji zatrudniającej.

### **Obowiązki wszystkich zawodowych księgowych**

**R260.9** Jeżeli w obrębie organizacji zatrudniającej istnieją zasady i procedury dotyczące reakcji na naruszenie lub podejrzewane naruszenie, księgowy rozważa je w celu ustalenia sposobu, w jaki zareagować na takie naruszenie.

260.9 A1 Wiele organizacji zatrudniających posiada ustalone zasady i procedury dotyczące sposobu reakcji na wewnętrzne naruszenia lub podejrzewane naruszenia. Takie zasady i procedury zawierają na przykład zasady etyczne lub wewnętrzne mechanizmy zgłaszania przypadków naruszeń (ang. *whistle-blowing*). Takie zasady i procedury mogłyby umożliwić anonimowe zgłaszanie spraw za pośrednictwem przeznaczonych do tego celu kanałów.

**R260.10** Jeżeli zawodowy księgowy dowie się o sprawie, której dotyczy niniejszy rozdział, ma obowiązek niezwłocznie podjąć działania, aby spełnić wymagania niniejszego rozdziału. W celu podjęcia niezwłocznych działań księgowy bierze pod uwagę rodzaj sprawy i ewentualną szkodę dla interesów organizacji zatrudniającej, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.

260.11 A1 Zawodowymi księgowymi wyższego szczebla zatrudnionymi w przedsiębiorstwach (zwanymi dalej „zawodowymi księgowymi wyższego szczebla”) są członkowie zarządu, członkowie kierownictwa wyższego szczebla lub starsi stażem pracownicy zdolni do wywierania znaczącego wpływu i podejmowania decyzji dotyczących pozyskiwania (zatrudniania, nabywania), wykorzystania i kontroli zasobów osobowych, finansowych, technologicznych, fizycznych i niematerialnych organizacji ich zatrudniającej. Istnieje wobec nich większe oczekiwanie dotyczące podejmowania wszelkich działań w interesie publicznym w odpowiedzi na naruszenie lub podejrzewane naruszenie, aniżeli wobec innych zawodowych księgowych w organizacji zatrudniającej. Spowodowane jest to funkcjami, stanowiskami i zakresami wpływów zawodowych księgowych wyższego szczebla w organizacji zatrudniającej.

### *Uzyskanie zrozumienia sprawy*

**R260.12** Jeżeli w trakcie wykonywania czynności zawodowych, zawodowy księgowy wyższego

szczebla dowie się o informacjach dotyczących naruszenia lub podejrzanego naruszenia, ma obowiązek uzyskać zrozumienie danej sprawy. To zrozumienie obejmuje:

- (a) rodzaj naruszenia lub podejrzanego naruszenia i okoliczności, w których wystąpiło lub może wystąpić;
- (b) zastosowanie stosownych do okoliczności przepisów prawa i regulacji; oraz
- (c) oszacowanie ewentualnych konsekwencji dla organizacji zatrudniającej, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub szerszego grona odbiorców.

260.12 A1 Od zawodowego księgowego wyższego szczebla oczekuje się zastosowania wiedzy i specjalistycznego doświadczenia oraz zawodowego osądu. Od księgowego nie oczekuje się jednak posiadania zrozumienia przepisów prawa i regulacji na poziomie wyższym niż wymagany dla jego funkcji pełnionej w organizacji zatrudniającej. To, czy dany czyn stanowi naruszenie, rozstrzyga ostatecznie sąd lub inny uprawniony organ orzekający.

260.12 A2 W zależności od charakteru i znaczenia danej sprawy, zawodowy księgowy wyższego szczebla może sprawić lub podjąć odpowiednie działania, które sprawią, że dana sprawa zostanie przeanalizowana wewnątrz jednostki. Księgowy mógłby również skonsultować się przy zachowaniu poufności z innymi osobami w zatrudniającej go organizacji lub w organizacji zawodowej, albo z doradcą prawnym.

#### *Reakcja na sprawę*

**R260.13** Jeżeli zawodowy księgowy wyższego szczebla ustali lub podejrzewa, że wystąpiło lub może wystąpić naruszenie, księgowy, z zastrzeżeniem postanowień paragrafu R260.9 omawia tę sprawę ze swoim bezpośrednim przełożonym, jeżeli taki występuje. Jeżeli bezpośredni przełożony księgowego uczestniczy w sprawie, księgowy omawia ją z kolejnym w hierarchii przełożonym w zatrudniającej go organizacji.

260.13 A1 Celem rozmowy jest ustalenie działań, jakie należy podjąć, aby zareagować na daną sprawę.

**R260.14** Zawodowy księgowy wyższego szczebla podejmuje również odpowiednie działania w celu:

- (a) poinformowania o sprawie osób sprawujących nadzór;
- (b) przestrzegania mających zastosowanie przepisów prawa i regulacji, w tym przepisów prawa lub regulacji regulujących zgłaszanie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi;
- (c) skorygowania, naprawienia, lub złagodzenia skutków naruszenia lub podejrzanego naruszenia;
- (d) ograniczenia ryzyka ponownego wystąpienia naruszenia; oraz
- (e) zapobieżenia naruszeniu tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło.

260.14 A1 Celem informowania o sprawie osób sprawujących nadzór jest uzyskanie ich zgody na podjęcie odpowiednich działań w reakcji na daną sprawę oraz w celu umożliwienia im wypełnienia swoich obowiązków.

260.14 A2 Niektóre przepisy prawa i regulacje mogą przewidywać termin, w którym należy dokonać zgłoszenia naruszenia lub podejrzanego naruszenia odpowiedniemu organowi.

**R260.15** Oprócz reagowania na sprawę zgodnie z postanowieniami niniejszego rozdziału, zawodowy księgowy wyższego szczebla ustala, czy ujawnienie sprawy zewnętrznemu

audytorowi organizacji zatrudniającej, jeżeli taki istnieje, jest niezbędne.

260.15 A1 Takie ujawnienie może wynikać z obowiązku zawodowego księgowego wyższego szczebla lub obowiązku prawnego dotyczącego dostarczenia audytorowi wszelkich informacji niezbędnych do umożliwienia mu przeprowadzenia badania.

*Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania*

**R260.16** Zawodowy księgowy wyższego szczebla ocenia odpowiedniość reakcji swoich przełożonych, jeżeli tacy występują, oraz osób sprawujących nadzór.

260.16 A1 Przy ocenie odpowiedniości reakcji przełożonych zawodowego księgowego wyższego szczebla, jeżeli tacy występują, oraz osób sprawujących nadzór, należy rozważyć następujące istotne czynniki:

- czy zareagowano w odpowiednim czasie;
- czy osoby te podjęły lub wydały zgodę na podjęcie odpowiednich działań mających na celu skorygowanie, naprawienie lub złagodzenie skutków naruszenia lub zapobieżenie naruszeniu tam, gdzie jeszcze nie wystąpiło;
- czy dana sprawa została ujawniona właściwemu organowi, a jeżeli takie ujawnienie nastąpiło, czy wydaje się ono odpowiednie.

**R260.17** W świetle reakcji przełożonych zawodowego księgowego wyższego szczebla, jeżeli tacy występują, oraz osób sprawujących nadzór, księgowy ustala, czy w interesie publicznym potrzebne są dalsze działania.

260.17 A1 Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania oraz określenie ich rodzaju i zakresu będzie zależało od różnych czynników, w tym:

- ram prawnych i regulacyjnych;
- pilności sytuacji;
- rozprzestrzenia się danego problemu w organizacji zatrudniającej;
- czy zawodowy księgowy wyższego szczebla nadal ma zaufanie do uczciwości swoich przełożonych oraz osób sprawujących nadzór;
- prawdopodobieństwo ponownego wystąpienia naruszenia lub podejrzanego naruszenia;
- istnienia wiarygodnych dowodów faktycznej lub możliwej znaczącej szkody dla interesów organizacji zatrudniającej, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.

260.17 A2 Przykłady okoliczności, które mogłyby spowodować, że zawodowy księgowy wyższego szczebla utraci zaufanie do uczciwości swoich przełożonych oraz osób sprawujących nadzór, obejmują sytuacje, w których:

- księgowy podejrzewa lub posiada dowody na ich zaangażowanie lub zamiar zaangażowania w jakiegokolwiek naruszenie;
- wbrew wymogom prawnym lub regulacyjnym osoby te nie zgłosiły lub nie wydały zgody na zgłoszenie sprawy właściwemu organowi w rozsądnym terminie.

**R260.18** Zawodowy księgowy wyższego szczebla stosuje zawodowy osąd ustalając potrzebę, rodzaj i zakres dalszych działań. Dokonując takich ustaleń, księgowy bierze pod uwagę, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie stwierdziłaby, że

księgowy działał prawidłowo w interesie publicznym.

- 260.18 A1 Dalsze działania, które zawodowy księgowy wyższego szczebla może podjąć, obejmują:
- poinformowanie kierownictwa jednostki dominującej o sprawie, jeżeli organizacja zatrudniająca należy do grupy;
  - ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi, nawet jeżeli nie ma takiego wymagania prawnego lub regulacyjnego;
  - rezygnacja z pracy dla zatrudniającej go organizacji.
- 260.18 A2 Rezygnacja z pracy dla zatrudniającej go organizacji nie zastępuje podjęcia innych działań, które mogłyby być niezbędne zawodowemu księgowemu wyższego szczebla do realizacji celów wynikających z niniejszego rozdziału. W niektórych systemach prawnych mogłyby jednak istnieć ograniczenia co do dalszych działań dostępnych dla księgowego. W takich okolicznościach, rezygnacja mogłaby okazać się jedynym dostępnym sposobem postępowania.

#### Zasiękanie porady

- 260.19 A1 Jako, że ocena danej sprawy może obejmować kompleksowe analizy i osądy, zawodowy księgowy wyższego szczebla może rozważyć:
- konsultacje wewnętrzne;
  - uzyskanie porady prawnej w celu zrozumienia opcji dostępnych dla księgowego oraz zawodowych i prawnych konsekwencji przyjęcia określonego sposobu działania;
  - przeprowadzenie konsultacji, z zachowaniem reguł poufności, z regulatorem lub organizacją zawodową.

#### Ustalenie, czy ujawnić sprawę właściwemu organowi

- 260.20 A1 Ujawnienie sprawy właściwemu organowi może być wykluczone, jeżeli pozostawałoby w sprzeczności z przepisami prawa lub regulacjami. W pozostałych przypadkach celem ujawnienia jest umożliwienie właściwemu organowi zbadania danej sprawy i podjęcia działań w interesie publicznym.
- 260.20 A2 Ustalenie, czy wskazane jest dokonanie takiego ujawnienia, zależy w szczególności od rodzaju i zakresu faktycznej lub ewentualnej szkody, która została lub mogłaby zostać wyrządzona przez daną sprawę inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Na przykład zawodowy księgowy wyższego szczebla może stwierdzić, że ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi jest odpowiednim sposobem postępowania, jeżeli:
- organizacja go zatrudniająca jest zaangażowana w łapownictwo (na przykład z udziałem urzędników lokalnego lub zagranicznego rządu w celu zdobycia dużych kontraktów);
  - organizacja zatrudniająca jest jednostką regulowaną, a dana sprawa jest tak znacząca, że mogłaby zagrażać zezwoleniu na wykonywanie działalności;
  - zatrudniająca organizacja jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, a dana sprawa mogłaby skutkować negatywnymi konsekwencjami dla uczciwego i prawidłowego obrotu papierami wartościowymi organizacji zatrudniającej lub stanowić ryzyko systemowe dla rynków finansowych;

- prawdopodobne jest, że zatrudniająca organizacja będzie sprzedawać produkty niebezpieczne dla zdrowia lub bezpieczeństwa publicznego;
- zatrudniająca organizacja oferuje klientom rozwiązania pomagające im w unikaniu opodatkowania.

260.20 A3 Ustalenie, czy dokonać takiego ujawnienia, będzie również zależało od następujących czynników zewnętrznych:

- czy istnieje właściwy organ, który może przyjąć informację, spowodować zbadanie danej sprawy i podjąć działanie. Wybór właściwego organu będzie zależeć od charakteru danej sprawy, np. w przypadku sfalszowanej sprawozdawczości finansowej będzie to urząd regulujący rynek papierów wartościowych, zaś w przypadku naruszenia przepisów prawa lub regulacji dotyczących środowiska będzie to agencja ochrony środowiska;
- czy istnieje niezawodna i wiarygodna ochrona przed odpowiedzialnością cywilną, karną lub zawodową albo środkami odwetowymi zapewniona przez przepisy prawa lub regulacje, jak na przykład zgłaszanie przypadków naruszeń (ang. *whistle-blowing*) zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami;
- czy istnieją faktyczne lub możliwe zagrożenia dla fizycznego bezpieczeństwa zawodowego księgowego wyższego szczebla lub innych osób.

**R260.21** Jeżeli zawodowy księgowy wyższego szczebla ustali, że ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi jest w danych okolicznościach właściwym działaniem, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.1(d) niniejszego Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

#### *Nieuchronne naruszenie*

**R260.22** W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy wyższego szczebla może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym działaniu, co do którego mógłby mieć uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które wyrządzi znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Po początkowym rozważeniu, czy właściwe byłoby omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w zatrudniającej go organizacji, księgowy dokonuje zawodowego osądu i decyduje, czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi w celu zapobieżenia grożącemu naruszeniu lub złagodzenia jego skutków. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.1(d) niniejszego Kodeksu.

#### *Dokumentacja*

260.23 A1 W odniesieniu do naruszenia lub podejrzanego naruszenia, które mieści się w zakresie niniejszego rozdziału, zawodowy księgowy wyższego szczebla zachęca się, aby udokumentował następujące zagadnienia:

- daną sprawę;
- wyniki dyskusji z przełożonymi księgowego, jeżeli tacy istnieją oraz z osobami sprawującymi nadzór i innymi stronami;
- sposób, w jaki przełożeni księgowego, jeżeli tacy istnieją oraz osoby sprawujące nadzór odnieśli się do sprawy;
- sposoby postępowania, które księgowy brał pod uwagę, dokonane osądy oraz



podjęte decyzje;

- czy księgowy jest przekonany, że wypełnił obowiązki określone w paragrafie R260.17.

### **Obowiązki zawodowych księgowych innych niż zawodowi księgowi wyższego szczebla**

**R260.24** Jeżeli w trakcie wykonywania usług profesjonalnych zawodowy księgowy dowie się o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu, stara się uzyskać zrozumienie danej sprawy. Zrozumienie to obejmuje charakter naruszenia lub podejrzanego naruszenia oraz okoliczności, w których to naruszenie wystąpiło lub może wystąpić.

260.24 A1 Od zawodowego księgowego oczekuje się stosowania wiedzy i specjalistycznego doświadczenia oraz zawodowego osądu. Od księgowego nie oczekuje się jednak posiadania zrozumienia przepisów prawa i regulacji na poziomie wyższym niż wymagany dla jego funkcji pełnionej w organizacji zatrudniającej. To, czy dany czyn stanowi naruszenie, rozstrzyga ostatecznie sąd lub inny uprawniony organ orzekający.

260.24 A2 W zależności od rodzaju i znaczenia danej sprawy, zawodowy księgowy może skonsultować się, z zachowaniem reguł poufności, z innymi osobami z zatrudniającej go organizacji lub z organizacją zawodową, czy też z doradcą prawnym.

**R260.25** Jeżeli zawodowy księgowy ustali lub podejrzewa, że wystąpiło lub mogłoby wystąpić naruszenie, zgodnie z paragrafem R260.9 informuje o tym swojego bezpośredniego przełożonego, aby umożliwić mu podjęcie odpowiedniego działania. Jeżeli bezpośredni przełożony księgowego uczestniczy w sprawie, księgowy informuje kolejnego w hierarchii przełożonego w zatrudniającej go organizacji.

**R260.26** W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może ustalić, że ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi jest odpowiednim sposobem postępowania. Jeżeli księgowy podejmie taką decyzję zgodnie z paragrafami 260.20 A2 i A3, ujawnienie to jest dopuszczalne zgodnie z paragrafem R114.1(d) niniejszego Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

### **Dokumentacja**

260.27 A1 W odniesieniu do zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia, które mieści się w zakresie niniejszego rozdziału, zachęca się zawodowego księgowego, aby udokumentował następujące zagadnienia:

- daną sprawę;
- wyniki dyskusji z przełożonym księgowego, kierownictwem oraz, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór i innymi stronami;
- sposób, w jaki przełożony księgowego odniósł się do danej sprawy;
- sposoby postępowania, które księgowy brał pod uwagę, dokonane osądy oraz podjęte decyzje.

## ROZDZIAŁ 270

### NACISK NA NARUSZENIE PODSTAWOWYCH ZASAD

#### Wprowadzenie

- 270.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 270.2 Nacisk wywierany na lub przez zawodowego księgowego może stwarzać zagrożenie zastraszenia lub inne zagrożenia dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

**R270.3** Zawodowy księgowy:

- (a) nie zezwala, aby nacisk ze strony innych osób skutkował naruszeniem zgodności z podstawowymi zasadami; ani
  - (b) nie stosuje wobec innych nacisku, o którym księgowy wie lub ma powody podejrzewać, że skutkowałby naruszeniem podstawowych zasad przez takie osoby.
- 270.3 A1 Wykonując czynność zawodową księgowy mógłby doświadczyć nacisku, który wywołuje zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad, na przykład zagrożenie zastraszenia. Nacisk może być jawny lub ukryty i może:
- pochodzić od zatrudniającej go organizacji, na przykład od współpracownika lub przełożonego;
  - pochodzić od osoby lub organizacji z zewnątrz, takiej jak dostawca, klient czy pożyczkodawca;
  - wynikać z postawionych celów i oczekiwań wewnętrznych lub zewnętrznych.
- 270.3 A2 Przykłady nacisku, który może skutkować zagrożeniem dla przestrzegania podstawowych zasad obejmują:
- nacisk związany z konfliktami interesów:
    - nacisk ze strony członka rodziny, zabiegającego o bycie dostawcą organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego, aby wybrać członka rodziny zamiast innego potencjalnego dostawcę;
- Patrz również Rozdział 210, *Konflikty interesów*
- nacisk dotyczący wpływania na sporządzanie i prezentację informacji:
    - nacisk na raportowanie wprowadzających w błąd wyników finansowych w celu spełnienia oczekiwań inwestora, analityka czy pożyczkodawcy;
    - nacisk na księgowych w sektorze publicznym ze strony wyłanianych w wyborach urzędników na wprowadzające w błąd przedstawienie programów lub projektów wyborcom;

- nacisk ze strony współpracowników na niewłaściwe przedstawianie przychodu, wydatku lub stóp zwrotu w celu stronniczego podjęcia decyzji dotyczących projektów kapitałowych i nabyć;
- nacisk ze strony przełożonych na zatwierdzanie lub rozliczanie wydatków nie będących uzasadnionymi wydatkami firmy;
- nacisk na ukrycie sprawozdań audytu wewnętrznego zawierających niekorzystne wyniki;

Patrz również Rozdział 220, *Sporządzanie i prezentacja informacji*

- nacisk na działalnie bez wiedzy specjalistycznej lub należytej staranności:
  - nacisk ze strony przełożonych na nieodpowiednie zmniejszenie zakresu wykonywanej pracy;
  - nacisk ze strony przełożonych na wykonanie zadania bez wystarczających umiejętności lub szkolenia, czy też w terminach niemożliwych do zrealizowania;

Patrz również Rozdział 230, *Działanie zgodnie z wiedzą specjalistyczną*

- nacisk związany z udziałami finansowymi:
  - nacisk manipulowanie wskaźnikami wyników ze strony przełożonych, współpracowników lub innych osób, na przykład tych, które mogłyby czerpać korzyści w ramach wynagrodzenia lub systemu;

Patrz również Rozdział 240, *Udziały finansowe, wynagrodzenia i świadczenia motywacyjne związane ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji*

- nacisk związany z zachętami:
  - nacisk ze strony innych osób, wewnątrz lub na zewnątrz organizacji zatrudniającej, na oferowanie zachęt w celu wywarcia niewłaściwego wpływu na osąd lub proces podejmowania decyzji przez osobę lub organizację;
  - nacisk ze strony współpracowników na przyjęcie łapówki lub innej zachęty, na przykład przyjmowanie niestosownych prezentów lub rozrywek od potencjalnych dostawców w trakcie przetargu;

Patrz również Rozdział 250, *Zachęty, w tym prezenty i gościnność*

- nacisk związany z naruszeniem przepisów prawa i regulacji:
  - nacisk na ustalenie takiej struktury transakcji, aby uniknąć podatku;

Patrz również Rozdział 260, *Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji*

- Nacisk związany z wysokością wynagrodzeń
  - nacisk wywierany przez zawodowego księgowego na innego zawodowego księgowego, aby wykonał on usługi profesjonalne za wynagrodzenie, które nie pozwala na zapewnienie wystarczających i odpowiednich zasobów (w tym zasobów ludzkich, technologicznych i intelektualnych) do wykonania usług zgodnie ze standardami technicznymi i zawodowymi.

Patrz również Rozdział 330, *Wynagrodzenia i inne rodzaje honorariów*

- 270.3 A3 Czynniki istotne dla oceny poziomu zagrożenia stworzonego przez nacisk obejmują:
- zamiar osoby wywierającej nacisk oraz rodzaj i zakres tego nacisku;
  - zastosowanie przepisów prawa, regulacji i standardów zawodowych stosownie do okoliczności;
  - kultura i sposób sprawowania przywództwa w organizacji zatrudniającej, w tym zakres, w jakim czynniki te odzwierciedlają one lub podkreślają znaczenie postępowania etycznego i oczekiwanie, że pracownicy będą postępować w sposób etyczny. Na przykład kultura korporacyjna, która pozwala na nieetyczne postępowanie, może zwiększyć prawdopodobieństwo, że skutkiem nacisku będzie zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad;
  - polityki i procedury, jeżeli istnieją, które ustanowiła organizacja zatrudniająca, takie jak zasady etyczne lub polityki dotyczące zasobów ludzkich stanowiące reakcję na nacisk.
- 270.3 A4 Omówienie okoliczności stwarzających nacisk i konsultacje z innymi osobami na temat tych okoliczności mogą wspomóc zawodowego księgowego w ocenie poziomu zagrożenia. Takie omówienie i konsultacje, wymagające wyczerpania na zasadę poufności, mogą obejmować:
- omówienie sprawy z osobą wywierającą nacisk w poszukiwaniu rozwiązania;
  - omówienie sprawy z przełożonym księgowego, jeżeli przełożony nie jest osobą wywierającą nacisk;
  - przedstawienie sprawy na wyższym szczeblu w zatrudniającej organizacji w tym, gdzie to stosowne, wyjaśnienie wynikających z niej wszelkich ryzyk dla organizacji, na przykład:
    - kierownictwu wyższego szczebla,
    - wewnętrznymi i zewnętrznymi audytorom,
    - osobom sprawującym nadzór;
  - ujawnienie sprawy zgodnie z politykami organizacji zatrudniającej, w tym politykami dotyczącymi etyki oraz zgłaszania przypadków naruszeń (ang. *whistle-blowing*), wykorzystując wszelkie ustalone mechanizmy, takie jak poufna linia specjalna dotycząca etyki;
  - skonsultowanie się z:
    - współpracownikiem, przełożonym, pracownikami działu zasobów ludzkich lub innym zawodowym księgowym,
    - stosownymi organami zawodowymi lub regulacyjnymi, czy też organizacjami branżowymi, lub
    - doradcą prawnym.
- 270.3 A5 Przykładem działania, które może wyeliminować zagrożenia wywołane przez nacisk, jest zgłoszenie przez zawodowego księgowego prośby o reorganizację lub podział określonych odpowiedzialności i obowiązków tak, aby księgowy nie był dłużej powiązany z osobą lub jednostką wywierającą nacisk.

## **Dokumentacja**

270.4 A1 Zachęca się zawodowego księgowego do dokumentowania:

- faktów;
- przekazywanych informacji oraz osób, z którymi omawiano sprawy;
- rozważanych sposobów działania;
- sposobu reakcji na daną sprawę.

### **CZĘŚĆ 3 – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD**

	Strona
Rozdział 300 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych – zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód.....	67
Rozdział 310 Konflikty interesów.....	73
Rozdział 320 Zlecenia zawodowe.....	79
Rozdział 321 Drugie opinie.....	83
Rozdział 325 Obiektywizm kontrolera jakości wykonania zlecenia (KJWZ) i innych odpowiednich kontrolerów.....	84
Rozdział 330 Wynagrodzenia i inne rodzaje honorariów.....	86
Rozdział 340 Zachęty, w tym prezenty i gościnność.....	89
Rozdział 350 Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta.....	94
Rozdział 360 Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji.....	95

## CZEŚĆ 3 – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD

### ROZDZIAŁ 300

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD

##### Wprowadzenie

- 300.1 Niniejsza część kodeksu określa wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych (RZK) określonych w Rozdziale 120 dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód. Niniejsza część nie opisuje wszystkich faktów i okoliczności, w tym czynności zawodowych, interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań, z jakimi mogą zetknąć się zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód i które wywołują lub mogą wywoływać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Dlatego ramowe założenia koncepcyjne wymagają aby zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód byli wyczuleni na te fakty i okoliczności.
- 300.2 Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK mające zastosowanie do zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód zostały opisane w:
- Części 3 – *Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód*, Rozdziały od 300 do 399, które stosują wszyscy zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód, niezależnie od tego czy świadczą usługi atestacyjne, czy nie.
  - *Międzynarodowych standardach niezależności*, jak poniżej:
    - Część 4A – *Niezależność dla zleceń badania i przeglądu*, Rozdziały od 400 do 899, które stosują wszyscy zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód podczas przeprowadzania zleceń badania i przeglądu.
    - Część 4B – *Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu*, Rozdziały od 900 do 999, które stosują wszyscy zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód podczas przeprowadzania zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu.
- 300.3 W niniejszej części definicja pojęcia „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.

##### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- R300.4** Zawodowy księgowy przestrzega podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110 oraz stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad.
- R300.5** Rozstrzygając kwestie etyczne zawodowy księgowy bierze pod uwagę kontekst, w jakim dana kwestia powstała lub może powstać. Jeżeli osoba będąca zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód wykonuje czynności zawodowe na podstawie powiązań z firmą jako wykonawca, pracownik lub właściciel, osoba ta przestrzega postanowień Części 2, które mają zastosowanie w takich okolicznościach.
- 300.5 A1 Przykłady sytuacji, w których postanowienia Części 2 mają zastosowanie do zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, obejmują:
- przypadki konfliktu interesu, gdy zawodowy księgowy jest odpowiedzialny za wybór dostawcy dla firmy, gdzie członek najbliższej rodziny księgowego może odnieść korzyść finansową z takiej umowy. W takich okolicznościach stosuje się

wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 210;

- sporządzanie lub prezentację informacji finansowych dla klienta lub firmy księgowego. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 220;
- propozycje przyjęcia zachęty, na przykład w postaci regularnego proponowania przez dostawcę firmy bezpłatnych biletów na wydarzenia sportowe. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 250;
- przypadki nacisku ze strony partnera odpowiedzialnego za zlecenie na nieprawidłowe wykazywanie godzin płatnych za zlecenie na rzecz klienta. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 270;

### **Identyfikacja zagrożeń**

300.6 A1 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogą powstawać w wyniku różnego rodzaju faktów i okoliczności. Kategorie zagrożeń są opisane w paragrafie 120.6 A3. Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności w ramach każdej z tych kategorii, które mogą stwarzać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania usług profesjonalnych:

(a) zagrożenia czerpania korzyści własnych

- posiadanie przez zawodowego księgowego bezpośredniego udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta;
- oferowanie przez zawodowego księgowego niskiego honorarium w celu uzyskania nowego zlecenia a to honorarium jest tak niskie, że mogłoby to utrudnić wykonanie w tej cenie usługi profesjonalnej zgodnie z obowiązującymi technicznymi i zawodowymi standardami;
- posiadanie przez zawodowego księgowego bliskich powiązań biznesowych z klientem;
- posiadanie przez zawodowego księgowego dostępu do poufnych informacji, które mogłyby być wykorzystane dla osobistych korzyści;
- wykrycie przez zawodowego księgowego znaczącego błędu podczas oceny rezultatów poprzednio świadczonej usługi profesjonalnej przez reprezentanta firmy księgowego;

(b) zagrożenia autokontroli

- wydanie przez zawodowego księgowego raportu atestacyjnego na temat skuteczności funkcjonowania wdrożonych przez niego systemów finansowych;
- przygotowanie przez zawodowego księgowego źródłowych danych wykorzystanych do sporządzania zapisów, które stanowią zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego;

(c) zagrożenia promowania interesów

- promowanie interesów lub akcji klienta przez zawodowego księgowego;
- występowanie zawodowego księgowego w charakterze pełnomocnika



- reprezentującego interesy klienta w sprawach sądowych lub sporach ze stronami trzecimi;
- lobbowanie przez zawodowego księgowego na rzecz rozwiązań legislacyjnych korzystnych dla klienta;
- (d) zagrożenia nadmiernej zażyłości
- członek bliskiej lub najbliższej rodziny zawodowego księgowego pełni funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta;
  - członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta albo pracownik klienta na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, był uprzednio partnerem odpowiedzialnym za zlecenie;
  - długotrwała współpraca członka zespołu wykonującego badanie z klientem badania;
  - osoba, którą uważa się za pełniącą funkcję odpowiedniego kontrolera, jako zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie, jest blisko powiązana z osobą, która wykonała prace;
- (e) zagrożenia zastraszenia
- groźenie zawodowemu księgowemu odsunięciem od zlecenia dla klienta lub zwolnieniem z firmy ze względu na różnicę zdań dotyczącą sprawy zawodowej;
  - odczuwany przez zawodowego księgowego nacisk, aby zaakceptował ocenę klienta ze względu na posiadaną przez tego klienta większą wiedzę specjalistyczną na temat rozpatrywanego zagadnienia;
  - poinformowanie zawodowego księgowego o tym, że jego planowany awans jest uzależniony od zaakceptowania przez niego niewłaściwego podejścia księgowego;
  - przyjęcie przez zawodowego księgowego znaczącego prezentu od klienta i groźenie, że przyjęcie tego prezentu zostanie ujawnione publicznie.

Zgodnie z art. 69 ust. 6 ustawy, firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident nie przeprowadzają badania, jeżeli istnieje zagrożenie wystąpienia autokontroli, czerpania korzyści własnych, promowania interesów badanej jednostki, zażyłości lub zastraszenia spowodowanych stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym między badaną jednostką a kluczowym biegłym rewidentem, firmą audytorską, członkiem sieci, do której należy firma audytorska, lub osobą fizyczną mogącą wpłynąć na wynik badania, wskutek czego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia mogłaby wnioskować, że niezależność kluczowego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona pomimo zastosowania zabezpieczeń zmierzających do wyeliminowania lub zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

### Ocena zagrożeń

300.7 A1 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafach 120.6 A1 i 120.8 A2 mogłyby wpływać na ocenę tego, czy zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad jest na akceptowalnym poziomie. Takie warunki, polityki i procedury mogłyby odnosić się do:

- (a) klienta i środowiska, w jakim prowadzi on działalność; oraz
- (b) firmy i środowiska, w jakim prowadzi ona działalność działalności.

300.7 A2 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego wpływ ma również rodzaj i zakres usługi profesjonalnej.

*Klient i środowisko jego działalności*

300.7 A3 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego może mieć wpływ fakt, czy klient jest:

- (a) klientem badania oraz czy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego;
- (b) klientem usługi atestacyjnej niebędącym klientem badania; lub
- (c) klientem usług nieatestacyjnych.

Na przykład, świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, może być postrzegane jako skutkujące podwyższonym poziomem zagrożenia dla przestrzegania zasady obiektywizmu w odniesieniu do badania.

300.7 A4 Struktura ładu korporacyjnego, w tym sposób sprawowana przywództwa w przedsiębiorstwie klienta, mogą promować przestrzeganie podstawowych zasad. Wobec tego na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego może mieć również wpływ środowisko, w jakim klient prowadzi działalność. Na przykład:

- klient wymaga od odpowiednich osób spoza kierownictwa zatwierdzenia lub akceptacji wyboru firmy mającej wykonać zlecenie;
- klient ma kompetentny personel posiadający doświadczenie i staż pracy niezbędne do podejmowania decyzji zarządczych;
- klient wdrożył procedury wewnętrzne zapewniające obiektywne wybory w przetargach na wykonanie zleceń nieatestacyjnych;
- klient posiada strukturę ładu korporacyjnego, która zapewnia odpowiedni nadzór i przepływ informacji dotyczących usług firmy.

*Firma i środowisko jej działalności*

300.7 A5 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonywaną przez zawodowego księgowego wpływ może mieć środowisko pracy wewnątrz firmy zatrudniającej księgowego oraz środowisko, w jakim ta firma prowadzi działalność. Na przykład:

- kierownictwo firmy zachęca do przestrzegania podstawowych zasad i buduje oczekiwanie, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne będą działać w interesie publicznym;
- polityki i procedury ustalania i monitorowania przestrzegania podstawowych zasad przez cały personel;
- wynagrodzenie, nagrody za wyniki oraz polityki i procedury dyscyplinarne, które zachęcają do przestrzegania podstawowych zasad;
- zarządzanie uzależnieniem od przychodów uzyskiwanych od jednego klienta;
- posiadanie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie upoważnienia w ramach firmy do podejmowania decyzji dotyczących przestrzegania podstawowych zasad, w tym wszelkich decyzji o akceptacji zleceń lub świadczeniu usług dla klienta;
- wymogi dotyczące wykształcenia, szkolenia i doświadczenia;
- procesy ułatwiające reagowanie na wewnętrzne i zewnętrzne wątpliwości lub

skargi.

*Rozważenie nowych informacji lub zmian faktów i okoliczności*

300.7 A6 Nowe informacje lub zmiany faktów i okoliczności mogą:

- (a) wpływać na poziom zagrożenia; lub
- (b) wpływać na wnioski zawodowego księgowego, czy zastosowane zabezpieczenia będą nadal odpowiednie w celu reakcji na zidentyfikowane zagrożenia.

W takich sytuacjach działania, które były już wdrożone jako zabezpieczenia, mogą nie być nadal skuteczną reakcją na zagrożenia. Odpowiednie stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga od zawodowego księgowego ponownej oceny i reakcji na zagrożenia. (Zob. par. R120.9 i R120.10).

300.7 A7 Przykłady nowych informacji lub zmian faktów i okoliczności, które mogą mieć wpływ na poziom zagrożenia, obejmują sytuacje, kiedy:

- zakres usługi profesjonalnej zostaje rozszerzony;
- klient staje się jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych lub nabywa inną jednostkę organizacyjną;
- firma łączy się z inną firmą;
- zawodowy księgowy jest zaangażowany wspólnie przez dwóch klientów i powstaje spór pomiędzy tymi klientami;
- następuje zmiana w powiązaniach osobistych zawodowego księgowego lub powiązaniach dotyczących członków jego najbliższej rodziny.

**Reagowanie na zagrożenia**

300.8 A1 Paragrafy od R120.10 do 120.10 A2 określają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK w zakresie reagowania na zagrożenia, które nie są na akceptowalnym poziomie.

*Przykłady zabezpieczeń*

300.8 A2 Zabezpieczenia różnią się w zależności od faktów i okoliczności. Przykłady działań, które w pewnych okolicznościach mogą stanowić zabezpieczenia zastosowane w reakcji na zagrożenia, obejmują:

- przydzielenie dodatkowego czasu i wykwalifikowanego personelu do wymaganych zadań, gdy zlecenie zostało zaakceptowane, może stanowić reakcję na zagrożenie czerpania korzyści własnych;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie był członkiem zespołu, do przeprowadzenia przeglądu wykonanej pracy lub świadczenia ewentualnych usług doradczych może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli;
- wykorzystanie różnych partnerów i zespołów wykonujących zlecenia z oddzielnymi ścieżkami raportowania do świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi atestacyjnemu może stanowić reakcję na zagrożenia autokontroli, promowania interesów lub nadmiernej zażyłości;
- zaangażowanie innej firmy do wykonania lub ponownego wykonania części zlecenia może stanowić reakcję na zagrożenia czerpania korzyści własnych, autokontroli, promowania interesów, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia;

- ujawnienie klientom wszelkich wynagrodzeń lub prowizji otrzymanych za rekomendowanie usług lub produktów może stanowić reakcję na zagrożenie czerpania korzyści własnych;
- rozdzielenie zespołów podczas rozwiązywania problemów o poufnym charakterze, może stanowić reakcję na zagrożenie czerpania korzyści własnych.

300.8 A3 Pozostałe rozdziały Części 3 oraz *Międzynarodowe Standardy Niezależności* opisują określone zagrożenia, które mogą pojawić się w trakcie wykonywania usług profesjonalnych oraz zawierają przykłady działań, które mogą stanowić reakcję na te zagrożenia.

Odpowiedni kontroler

300.8 A4 Odpowiedni kontroler to profesjonalista posiadający niezbędną wiedzę, umiejętności, doświadczenie i upoważnienie do przeprowadzenia w obiektywny sposób przeglądu wykonanej pracy lub zrealizowanych usług. Taką osobą może być zawodowy księgowy.

### **Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór**

**R300.9** Komunikując się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z niniejszym Kodeksem, zawodowy księgowy ustala odpowiednią osobę lub osoby w ramach struktury nadzorczej jednostki, z którymi będzie się komunikować. Jeżeli księgowy komunikuje się z podgrupą spośród osób sprawujących nadzór, ma obowiązek ustalić, czy konieczne jest również komunikowanie się ze wszystkimi osobami sprawującymi nadzór, aby były one wystarczająco poinformowane.

300.9 A1 Określając osobę, z którą będzie się komunikować, zawodowy księgowy może wziąć pod uwagę:

- (a) charakter i wagę tych okoliczności; oraz
- (b) kwestię, która ma być zakomunikowana.

300.9 A2 Przykłady podgrup wśród osób sprawujących nadzór obejmują komitet audytu lub jedną osobę z organu nadzoru.

**R300.10** Jeżeli zawodowy księgowy komunikuje się z osobami ponoszącymi odpowiedzialność zarządczą jak również nadzorczą, ma obowiązek upewnić się, że komunikacja z tymi osobami obejmuje należyte poinformowanie osób sprawujących nadzór, z którymi zawodowy księgowy, ma obowiązek się komunikować.

300.10 A1 W niektórych przypadkach wszystkie z osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, na przykład w małej jednostce, którą zarządza jeden właściciel i nikt inny poza nim nie sprawuje funkcji nadzorczej. W takich przypadkach, jeżeli o sprawach informowane są osoba lub osoby pełniące funkcje zarządcze i nadzorcze, stanowi to spełnienie wymogu poinformowania osób sprawujących nadzór przez zawodowego księgowego.

## ROZDZIAŁ 310

### KONFLIKTY INTERESÓW

#### Wprowadzenie

- 310.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 310.2 Konflikt interesów stwarza zagrożenia dla przestrzegania zasady obiektywizmu i może wywołać zagrożenia dla przestrzegania innych podstawowych zasad. Takie zagrożenia mogą powstać, gdy:
- (a) zawodowy księgowy świadczył usługę profesjonalną związaną z określoną sprawą dla dwóch lub większej liczby klientów, których interesy dotyczące tej sprawy są sprzeczne; lub
  - (b) interesy zawodowego księgowego dotyczące określonej sprawy i interesy klienta, dla którego zawodowy księgowy świadczy usługę profesjonalną odnoszącą się do tej sprawy, są sprzeczne.
- 310.3 Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w odniesieniu do konfliktów interesów. Gdy zawodowy księgowy świadczy usługę badania, przeglądu lub inną usługę atestacyjną, wymagane jest również zachowanie niezależności zgodnie z *Międzynarodowymi Standardami Niezależności*.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- R310.4** Zawodowy księgowy nie pozwala, aby konflikt interesów zagrażał jego zawodowemu lub gospodarczemu osądowi.
- 310.4 A1 Przykłady okoliczności, które mogą powodować konflikt interesów, obejmują:
- świadczenie usług doradztwa transakcyjnego dla klienta zamierzającego nabyć jednostkę będącą klientem badania w sytuacji, gdy firma uzyskała w trakcie badania poufne informacje, które mogłyby być istotne dla tej transakcji;
  - doradzanie równocześnie dwóm klientom konkurującym w procesie nabycia tego samego przedsiębiorstwa, gdy porada może być istotna dla pozycji konkurencyjnej stron;
  - świadczenie usług dla sprzedawcy i nabywcy w odniesieniu do tej samej transakcji;
  - sporządzanie wyceny aktywów dla dwóch stron, które zajmują przeciwstawne stanowiska w odniesieniu do tych aktywów;
  - reprezentowanie w tej samej sprawie dwóch klientów, którzy toczą ze sobą spór sądowy, na przykład podczas postępowania rozwodowego lub rozwiązania spółki osobowej;
  - sporządzanie raportu atestacyjnego dla licencjodawcy na temat należnej opłaty licencyjnej na mocy umowy licencyjnej i równoczesne doradzanie licencjobiorcy w zakresie jego zobowiązań;
  - doradzanie klientowi inwestowania w przedsiębiorstwo, w którym udział finansowy ma, na przykład, małżonek zawodowego księgowego;

- udzielanie strategicznych porad klientowi na temat jego konkurencyjnej pozycji, a zarazem prowadzenie wspólnego przedsięwzięcia lub podobnych interesów z głównym konkurentem tego klienta;
- doradzanie klientowi w sprawie nabycia przedsiębiorstwa, którego nabyciem zainteresowana jest również firma;
- doradzanie klientowi w sprawie zakupu produktu lub usługi, a zarazem posiadanie umowy licencyjnej lub prowizyjnej z potencjalnym sprzedawcą tego produktu lub tej usługi.

## Identyfikacja konfliktu

### *Postanowienia ogólne*

**R310.5** Przed akceptacją współpracy z nowym klientem, zlecenia lub współpracy gospodarczej zawodowy księgowy podejmuje odpowiednie działania w celu zidentyfikowania okoliczności, które mogłyby powodować konflikt interesów i związane z nim zagrożenie dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Takie działania obejmują identyfikację:

- (a) rodzaju istotnych interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań pomiędzy zaangażowanymi stronami; oraz
- (b) usługi i jej skutków dla zaangażowanych stron.

310.5 A1 Skuteczny proces identyfikacji konfliktu pomaga zawodowemu księgowemu podczas podejmowania odpowiednich kroków w celu określenia interesów i powiązań, które mogą wywołać rzeczywisty lub ewentualny konflikt interesów, zarówno przed decyzją, czy zaakceptować zlecenie, jak i podczas zlecenia. Taki proces obejmuje rozważenie spraw zidentyfikowanych przez zewnętrzne strony, na przykład klientów lub potencjalnych klientów. Im wcześniej rzeczywisty lub ewentualny konflikt zostanie zidentyfikowany, tym większe prawdopodobieństwo, że księgowy będzie mógł zareagować na zagrożenia wywołane przez konflikt interesów.

310.5 A2 Skuteczny proces prowadzący do identyfikacji rzeczywistych lub ewentualnych konfliktów interesów uwzględnia takie czynniki, jak:

- rodzaj świadczonych usług profesjonalnych;
- wielkość firmy;
- wielkość i rodzaj bazy klientów;
- strukturę firmy, na przykład liczbę i geograficzną lokalizację biur.

310.5 A3 Więcej informacji dotyczących akceptacji klienta znajduje się w Rozdziale 320, *Zlecenia zawodowe*.

### *Zmiany okoliczności*

**R310.6** Zawodowy księgowy ma obowiązek pozostać wyczulony na zmiany, jakie następują na przestrzeni czasu w rodzaju usług, interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań, które mogą wywołać konflikt interesów podczas wykonywania zlecenia.

310.6 A1 Rodzaj usług, interesy, udziały (ang. *interests*) i powiązania mogą zmienić się w trakcie zlecenia. Dzieje się tak szczególnie wtedy, gdy zawodowy księgowy jest proszony o podjęcie się zlecenia w sytuacji, która może stać się sporna, nawet jeżeli strony, które zatrudniają księgowego, na początku nie są zaangażowane w spór.

### *Firmy należące do sieci*

**R310.7** Jeżeli firma jest członkiem sieci, zawodowy księgowy rozważa konflikty interesów, które według jego rozeznania mogą istnieć lub mogą się pojawić jako skutek interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań firmy należącej do sieci.

310.7 A1 Czynniki, które należy rozważyć podczas identyfikacji interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań dotyczących firmy należącej do sieci, obejmują:

- rodzaj świadczonych usług profesjonalnych;
- klientów obsługiwanych przez sieć;
- lokalizację geograficzną wszystkich stosownych stron.

### **Zagrożenia spowodowane przez konflikty interesów**

310.8 A1 Co do zasady, im bardziej bezpośredni związek między usługą profesjonalną a sprawą, w związku z którą interesy stron pozostają w konflikcie, tym bardziej prawdopodobne, że poziom zagrożenia nie jest akceptowalny.

310.8 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia wywołanego przez konflikt interesów, obejmują środki zapobiegające nieuprawnionym ujawnieniom poufnych informacji podczas wykonywania usług profesjonalnych odnoszących się do określonej sprawy na rzecz dwóch lub większej liczby klientów, których interesy, w odniesieniu do tej sprawy, pozostają w konflikcie. Środki te obejmują:

- istnienie w firmie odrębnych obszarów działalności spełniających specjalne funkcje, które mogą działać jako bariera dla przekazywania poufnych informacji pomiędzy obszarami działalności;
- polityki i procedury ograniczające dostęp do akt klientów;
- umowy o zachowaniu poufności podpisane przez personel i partnerów firmy;
- fizyczne i elektroniczne rozdzielenie poufnych informacji;
- specyficzne i dedykowane szkolenie i komunikacja.

310.8 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia wywołane przez konflikt interesów, obejmują:

- posiadanie odrębnych zespołów wykonujących zlecenie, którym przekazano jasne polityki i procedury co do zachowania poufności;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie jest zaangażowany w świadczenie danej usługi i na którego dany konflikt nie wpływa w inny sposób, do przeprowadzenia przeglądu pracy w celu oceny, czy kluczowe osądy i wnioski są odpowiednie.

### **Ujawnienie i zgoda**

#### *Postanowienia ogólne*

**R310.9** Zawodowy księgowy stosuje zawodowy osąd w celu określenia, czy rodzaj i znaczenie konfliktu interesów są takie, że konieczne jest szczegółowe ujawnienie i formalna zgoda w reakcji na zagrożenie wywołane przez konflikt interesów.

310.9 A1 Czynniki do rozważenia podczas ustalania, czy określone ujawnienie i formalna zgoda są konieczne, obejmują:

- okoliczności wywołujące konflikt interesów;

- strony, których może to dotyczyć;
- rodzaj problemów, które mogą się pojawić;
- możliwość rozwinięcia się określonej sprawy w nieoczekiwany sposób.

310.9 A2 Ujawnienie i zgoda mogą przybierać różne formy, na przykład:

- ogólne ujawnienie klientom okoliczności, w których zawodowy księgowy zgodnie z powszechną praktyką rynkową nie świadczy usług profesjonalnych wyłącznie jednemu klientowi (na przykład określonej usługi profesjonalnej w określonym sektorze rynku). Umożliwia to klientowi wydanie odpowiednio ogólnej zgody. Na przykład, księgowy może dokonać ogólnego ujawnienia na warunkach typowych dla zlecenia;
- ujawnienie klientom, których to dotyczy, określonych okoliczności konfliktu, na poziomie szczegółowości umożliwiającym klientowi podjęcie świadomej decyzji dotyczącej danej sprawy i w efekcie udzielenie, bądź nie, formalnej zgody. Takie ujawnienie może obejmować szczegółową prezentację okoliczności i wyczerpujące wyjaśnienie wszelkich planowanych zabezpieczeń oraz powiązanych ryzyk;
- zgoda może być dorozumiana na podstawie zachowania klientów, w okolicznościach, gdy zawodowy księgowy ma wystarczające dowody, aby móc stwierdzić, że klienci od początku znają okoliczności i akceptują dany konflikt interesów, skoro nie wyrażają sprzeciwu wobec istniejącego konfliktu.

310.9 A3 Co do zasady niezbędne jest:

- ujawnienie rodzaju konfliktu interesów oraz sposobu reakcji na wywołane zagrożenia dla klientów, na których konflikt interesów miał wpływ; oraz
- uzyskanie zgody od klientów, na których konflikt interesów miał wpływ, na świadczenie usług profesjonalnych, gdy zastosowano zabezpieczenia w reakcji na te zagrożenia.

310.9 A4 Jeżeli takie ujawnienie lub zgoda nie mają formy pisemnej, od zawodowego księgowego wymaga się udokumentowania:

- rodzaju okoliczności powodujących powstanie konfliktu interesów;
- zabezpieczeń zastosowanych w reakcji na zagrożenia, jeżeli ma to zastosowanie; oraz
- uzyskanej zgody.

#### *Odmowa formalnej zgody*

**R310.10** Jeżeli zawodowy księgowy ustalił, że konieczna jest formalna zgoda zgodnie z paragrafem R310.9, a klient odmówił jej wydania, wówczas księgowy:

- zaprzestaje lub odmawia świadczenia usług profesjonalnych, które mogłyby skutkować konfliktem interesów; albo
- zakończy przedmiotowe powiązania lub zrzeka się danych interesów, udziałów (ang. *interests*), aby wyeliminować zagrożenie lub ograniczyć je do akceptowalnego poziomu.



## Zachowanie poufności

### *Postanowienia ogólne*

**R310.11** Zawodowy księgowy pozostaje wyczulony na zasadę zachowania poufności, w tym podczas ujawniania lub udzielania informacji w firmie lub firmie należącej do sieci oraz uzyskiwania wskazówek od stron trzecich.

310.11 A1 Podrozdział 114 określa wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK odnoszące się do sytuacji, które mogą wywoływać zagrożenie dla przestrzegania zasady zachowania poufności.

### *Gdy ujawnienie w celu uzyskania zgody skutkuje naruszeniem zasady poufności*

**R310.12** Gdy ujawnienie określonej informacji w celu uzyskania formalnej zgody skutkowałoby naruszeniem poufności, a taka zgoda z tej przyczyny nie może być uzyskana, firma akceptuje lub kontynuuje zlecenie wyłącznie, jeżeli:

- (a) firma nie działa w charakterze pełnomocnika reprezentującego interesy jednego z klientów, przy przyjęciu stanowiska przeciwnego wobec drugiego klienta w związku z tą samą sprawą;
- (b) zastosowano odpowiednie mechanizmy, aby zapobiec ujawnieniu poufnych informacji między zespołami wykonującymi zlecenie obsługującymi dwóch klientów; oraz
- (c) firma upewniła się, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie stwierdziłaby, że akceptacja lub kontynuacja zlecenia przez firmę jest właściwa, ponieważ ograniczenie możliwości świadczenia przez firmę usługi profesjonalnej prowadziłoby do nieproporcjonalnych negatywnych skutków dla klientów lub innych stosownych stron trzecich.

310.12 A1 Naruszenie zasady zachowania poufności może mieć na przykład miejsce podczas próby uzyskania zgody na:

- wykonanie dla klienta usługi związanej z transakcją wrogiego przejęcia innego klienta tej firmy;
- prowadzenie dochodzenia śledczego dla klienta w związku z podejrzeniem oszustwa, na temat którego firma zdobyła poufne informacje w trakcie pracy dla innego klienta, który może być zaangażowany w to oszustwo.

Zgodnie z art. 78 ust. 3 ustawy, nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej:

- 1) złożenie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa oraz udzielanie informacji lub przekazywanie dokumentów w przypadkach określonych w ustawie lub odrębnych przepisach;
- 2) udostępnienie dokumentacji i informacji, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych w związku z toczącymi się postępowaniami przed Agencją, Krajowym Rzecznikiem Dyscyplinarnym lub Krajowym Sądem Dyscyplinarnym;
- 3) przekazanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską – w przypadku przeprowadzania badania ustawowego jednostki należącej do grupy kapitałowej, której jednostka dominująca znajduje się w państwie Unii Europejskiej lub państwie trzecim – dokumentacji dotyczącej wykonywanej pracy w zakresie badania ustawowego biegłemu rewidentowi grupy kapitałowej, jeżeli dokumentacja ta jest konieczna do przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej;
- 4) przekazywanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską informacji na podstawie przepisów działu III rozdziału 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – w zakresie

określonym tymi przepisami.

Ponadto zgodnie z art. 79 ustawy, biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badanie ustawowe jednostki, która:

- 1) wyemitowała papiery wartościowe w państwie trzecim lub
- 2) jest częścią grupy kapitałowej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe w państwie trzecim

– mogą przekazać posiadaną dokumentację badania ustawowego lub inne dokumenty związane z badaniem ustawowym do właściwego organu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i jednostkami audytorskimi pochodzącymi z państwa trzeciego wyłącznie za pośrednictwem Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Zgodnie z art. 81 ust. 4 ustawy, w trakcie przeprowadzania badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego firma audytorska grupy może polegać na wynikach pracy wykonanej przez:

- 1) inną firmę audytorską i działających w jej imieniu biegłych rewidentów lub
- 2) jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego, lub
- 3) biegłych rewidentów pochodzących z państwa trzeciego

– w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy, pod warunkiem dokonania, na podstawie umowy gwarantującej udostępnienie dokumentacji badania jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, przeglądu pracy podmiotów, o których mowa w pkt 1-3.

Zgodnie z art. 82 ust. 1 i 2 ustawy, w przypadku zastąpienia firmy audytorskiej inną firmą audytorską, zastępowana firma audytorska zapewnia na wniosek zastępującej firmie audytorskiej dostęp do wszelkich informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki.

Zgodnie z art. 82 ust. 3 ustawy, zastępowana firma audytorska jest obowiązana wykazać, na żądanie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, że informacje, o których mowa w art. 82 ust. 1 ustawy, zostały przekazane zastępującej firmie audytorskiej.

## **Dokumentacja**

**R310.13** W okolicznościach określonych w paragrafie R310.12 zawodowy księgowy dokumentuje:

- (a) rodzaj okoliczności, w tym rolę, jaką ma pełnić;
- (b) zastosowanie stosownych mechanizmów zapobiegających ujawnieniu poufnych informacji pomiędzy wykonującymi zlecenie zespołami obsługującymi dwóch klientów; oraz
- (c) dlaczego odpowiednia jest akceptacja lub kontynuacja zlecenia.

## **ROZDZIAŁ 320**

### **ZLECENIA ZAWODOWE**

#### **Wprowadzenie**

- 320.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 320.2 Akceptacja powiązania z nowym klientem lub zmiany w istniejących zleceniach może wywołać zagrożenie dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Akceptacja klienta i zlecenia**

###### *Postanowienia ogólne*

- 320.3 A1 Zagrożenia dla przestrzegania zasad uczciwości lub profesjonalnego postępowania mogą na przykład powstać w wyniku budzących wątpliwość kwestii związanych z klientem (jego właścicielami, kierownictwem lub działalnością). Do kwestii, które, jeżeli są znane, mogą wywołać takie zagrożenie, należą zaangażowanie klienta w nielegalną działalność, nieuczciwość, budzące wątpliwość praktyki sprawozdawczości finansowej albo inne nieetyczne postępowanie.
- 320.3 A2 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują:
- znajomość i zrozumienie klienta, jego właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór oraz działalności gospodarczej; lub
  - zaangażowania klienta w reagowanie na budzące wątpliwość kwestie, na przykład poprzez ulepszanie praktyk ładu korporacyjnego lub kontroli wewnętrznych.
- 320.3 A3 Zagrożenie czerpania korzyści własnych skutkujące zagrożeniem dla przestrzegania zasady zawodowych kompetencji i należytej staranności powstaje, gdy zespół wykonujący zlecenie nie posiada lub nie może nabyć kompetencji do świadczenia usług profesjonalnych.
- 320.3 A4 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują:
- odpowiednie zrozumienie:
    - rodzaju działalności klienta,
    - złożoności jego działalności,
    - wymogów zlecenia, oraz
    - celu, rodzaju i zakresu pracy do wykonania;
  - wiedzę o odpowiednich branżach, lub o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia;
  - doświadczenie w zakresie odpowiednich wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych;
  - polityki i procedury, które firma wdrożyła w ramach systemu zarządzania jakością zgodnie ze standardami zarządzania jakością, takimi jak MSZJ 1, które odpowiadają na ryzyka jakości związane ze zdolnością firmy do wykonania

zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi;

- poziom wynagrodzeń i stopień, w jakim uwzględniają one potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe zawodowego księgowego.

320.3 A5 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- przypisanie do obsady zlecenia wystarczającego personelu posiadającego niezbędne kompetencje;
- uzgodnienie realistycznych ram czasowych przeprowadzenia zlecenia;
- wykorzystanie ekspertów, tam gdzie to niezbędne.

### **Zmiany w zleceniach zawodowych**

#### *Postanowienia ogólne*

**R320.4** Zawodowy księgowy ustala, czy istnieją jakiegokolwiek powody odmowy akceptacji zlecenia w przypadku, gdy księgowy:

- (a) zostaje poproszony przez potencjalnego klienta o zastąpienie innego księgowego;
- (b) rozważa przeprowadzenie przetargu na zlecenie prowadzone przez innego księgowego;
- (c) rozważa podjęcie pracy, która jest uzupełniająca lub dodatkowa w stosunku do pracy innego księgowego.

320.4 A1 Mogą istnieć powody odmowy akceptacji zlecenia. Jednym z takich powodów może być sytuacja, gdy na zagrożenia wywołane przez fakty i okoliczności nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń. Na przykład, zagrożenie czerpania korzyści własnych mające wpływ na przestrzeganie zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności może powstać, jeżeli zawodowy księgowy zaakceptuje zlecenie przed poznaniem wszystkich stosownych faktów.

320.4 A2 Jeżeli zawodowy księgowy zostaje proszony o podjęcie się pracy, która jest uzupełniająca lub dodatkowa w stosunku do pracy obecnego lub poprzedniego księgowego, może powstać zagrożenie związane z czerpaniem korzyści własnych mające wpływ na przestrzeganie zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, na przykład na skutek niekompletnych informacji.

320.4 A3 Czynnikiem, który ma znacznie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, jest to, czy w warunkach przetargu wskazano, że przed akceptacją zlecenia, wymagany będzie kontakt z obecnym lub poprzednim księgowym. Kontakt ten daje proponowanemu księgowemu możliwość wystąpienia z zapytaniem czy istnieją jakiegokolwiek powody, dlaczego zlecenie nie powinno zostać zaakceptowane.

320.4 A4 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zwrócenie się z prośbą do obecnego lub poprzedniego księgowego o dostarczenie wszelkich znanych mu informacji, których, według opinii obecnego lub poprzedniego księgowego, proponowany księgowy musi być świadomy, zanim zdecyduje się na akceptację zlecenia. Zapytanie może na przykład ujawnić wcześniej nieujawnione istotne fakty i może wskazywać na istnienie nieporozumienia z obecnym lub poprzednim księgowym, które mogą wpływać na

decyzję o akceptacji zlecenia;

- uzyskanie informacji z innych źródeł, na przykład poprzez zapytanie osób trzecich lub sprawdzenie przeszłości kierownictwa wyższego szczebla lub osób sprawujących nadzór u klienta.

*Komunikowanie się z obecnym lub poprzednim księgowym*

320.5 A1 Proponowany księgowy zazwyczaj będzie potrzebował zgody klienta, najlepiej na piśmie, na zainicjowanie rozmowy z obecnym lub poprzednim księgowym.

**R320.6** Jeżeli proponowany księgowy nie jest w stanie skontaktować się z obecnym lub poprzednim księgowym, podejmuje inne racjonalne działania w celu uzyskania informacji o wszelkich możliwych zagrożeniach.

*Komunikowanie się z proponowanym księgowym*

**R320.7** Gdy obecny lub poprzedni księgowy jest proszony o odpowiedź na zapytanie przez proponowanego księgowego, obecny lub poprzedni księgowy:

- (a) przestrzega stosownych przepisów prawa i regulacji mających zastosowanie do takiego zapytania; oraz
- (b) przekazuje wszelkie informacje w sposób szczerzy i jednoznaczny.

320.7 A1 Obecny lub poprzedni księgowy jest związany wymogami poufności. To, czy obecny lub poprzedni księgowy może lub ma obowiązek przedyskutować sprawy dotyczące klienta z proponowanym księgowym, zależy od rodzaju zlecenia i:

- (a) od tego, czy obecny lub poprzedni księgowy uzyskał zgodę od klienta na rozmowę; oraz
- (b) prawnych i etycznych wymogów odnoszących się do takich rozmów i ujawniania informacji, które mogą różnić się w zależności od systemu prawnego.

320.7 A2 Okoliczności, w których zawodowy księgowy jest lub może zostać zobowiązany do ujawnienia poufnych informacji lub w których ujawnienie takich informacji może być odpowiednie, są określone w paragrafach 114.1 A1 niniejszego Kodeksu.

*Zmiany w zleceniach badania lub przeglądu*

**R320.8** W przypadku badania lub przeglądu sprawozdania finansowego zawodowy księgowy zwraca się do obecnego lub poprzedniego księgowego o przekazanie znanych im informacji odnoszących się do wszelkich faktów lub innych informacji, których w opinii obecnego lub poprzedniego księgowego, proponowany księgowy powinien być świadomy przed podjęciem decyzji o akceptacji zlecenia. Za wyjątkiem okoliczności, w których dochodzi do naruszenia lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji określonych w paragrafach R360.21 i R360.22:

- (a) jeżeli klient zgadza się, aby obecny lub poprzedni księgowy ujawnił wszelkie tego rodzaju fakty lub inne informacje, wówczas obecny lub poprzedni księgowy przekazuje takie informacje w sposób szczerzy i jednoznaczny; oraz
- (b) jeżeli klient nie udziela lub odmawia udzielenia obecnemu lub poprzedniemu księgowemu zgody na omówienie dotyczących go spraw z proponowanym księgowym, obecny lub poprzedni księgowy ujawnia ten fakt proponowanemu księgowemu, który ma obowiązek starannie rozważyć fakt nieudzielenia zgody lub odmowę podczas podejmowania decyzji, czy zaakceptować zlecenie.

### **Kontynuacja współpracy z klientem i kontynuacja zlecenia**

**R320.9** W przypadku kolejnych zleceń od klienta zawodowy księgowy okresowo przeprowadza ocenę, czy kontynuować zlecenie.

320.9 A1 Po akceptacji zlecenia mogą powstać ewentualne zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad, które w przypadku, gdyby były znane wcześniej, spowodowałyby, że zawodowy księgowy odmówiłby przyjęcia zlecenia. Na przykład, zagrożenie czerpania korzyści własnych w odniesieniu do przestrzegania zasady uczciwości może powstać przez niewłaściwe zarządzanie wynagrodzeniami lub wyceną bilansową.

### **Wykorzystanie pracy eksperta**

**R320.10** Gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta, ma obowiązek ustalić, czy to jest uzasadnione.

320.10 A1 Czynniki do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta, obejmują reputację i specjalistyczną wiedzę eksperta, zasoby dostępne dla eksperta oraz zawodowe i etyczne standardy mające zastosowanie do eksperta. Takie informacje mogą być uzyskane z wcześniejszej współpracy z ekspertem lub w drodze konsultacji z innymi osobami.

## ROZDZIAŁ 321

### DRUGIE OPINIE

#### Wprowadzenie

- 321.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 321.2 Wydanie drugiej opinii jednostce, która nie jest aktualnym klientem, może stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub inne zagrożenie dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- 321.3 A1 Zawodowy księgowy może zostać poproszony o wydanie drugiej opinii na temat stosowania standardów lub zasad rachunkowości, badania, sprawozdawczości finansowej lub innych (a) w szczególnych okolicznościach lub też (b) w odniesieniu do transakcji dokonywanych w imieniu lub przez spółkę lub jednostkę, która nie jest obecnym klientem. Zagrożenie, na przykład, czerpania korzyści własnych w odniesieniu do przestrzegania zasad kompetencji zawodowych i należytej staranności może powstać, jeżeli druga opinia nie jest oparta na tych samych faktach, które posiadał obecny lub poprzedni księgowy lub jest oparta na nieodpowiednich dowodach.
- 321.3 A2 Czynnikiem, który jest znaczący dla oceny poziomu takiego zagrożenia czerpania korzyści własnych, są okoliczności prośby o wydanie tej opinii i wszystkie inne dostępne fakty i założenia mające znaczenie dla stosowania zawodowego osądu.
- 321.3 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:
- uzyskanie, za zgodą klienta, informacji od obecnego lub poprzedniego księgowego;
  - opisanie ograniczeń towarzyszących każdej opinii i przekazanie ich klientowi;
  - dostarczenie obecnemu lub poprzedniemu księgowemu kopii opinii.

##### *Brak udzielenia zgody na komunikację*

- R321.4** Jeżeli jednostka starająca się o drugą opinię od zawodowego księgowego nie zezwoli księgowemu na kontaktowanie się z obecnym lub poprzednim księgowym, księgowy ustala wówczas, czy może przygotować opinię o którą prosi jednostka.

## **ROZDZIAŁ 325**

### **OBIEKTYWIZM KONTROLERA JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA (KJWZ) I INNYCH ODPOWIEDNICH KONTROLERÓW**

#### **Wprowadzenie**

- 325.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 325.2 Wyznaczenie kontrolera jakości wykonania zlecenia, który jest zaangażowany w prace podlegające przeglądowi lub ma bliskie powiązania z osobami odpowiedzialnymi za wykonanie tych prac, mogłoby stwarzać zagrożenia dla zgodności z zasadą obiektywizmu.
- 325.3 Niniejszy rozdział zawiera szczegółowe materiały wspomagające zastosowanie RZK mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w odniesieniu do obiektywizmu kontrolera jakości wykonania zlecenia.
- 325.4 Kontroler jakości wykonania zlecenia jest także przykładem odpowiedniego kontrolera, o którym mowa w paragrafie 300.8 a4. dlatego materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w niniejszym rozdziale mogłyby mieć zastosowanie w okolicznościach, w których zawodowy księgowy wyznacza odpowiedniego kontrolera do przeglądu przeprowadzonych prac jako zabezpieczenie w reakcji na zidentyfikowane zagrożenia.

#### **Materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 325.5 A1 Wysokiej jakości zlecenia realizuje się dzięki zaplanowaniu i przeprowadzeniu zlecenia oraz sporządzeniu odpowiednich raportów zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi. MSZJ 1 ustanawia obowiązki firmy w zakresie jej systemu zarządzania jakością i wymaga, aby firma zaprojektowała i wdrożyła reakcje na ryzyko dla jakości związane z przeprowadzaniem zlecenia. Reakcje te obejmują ustanowienie polityk lub procedur dotyczących kontroli jakości wykonania zlecenia zgodnie z MSZJ 2.
- 325.5 A2 Kontroler jakości wykonania zlecenia jest partnerem, inną osobą w firmie lub osobą z zewnątrz, wyznaczoną przez firmę do przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia.

##### **Identyfikacja zagrożeń**

- 325.6 A1 Poniżej przedstawiono przykłady okoliczności, w których mogłyby powstać zagrożenia dla obiektywizmu zawodowego księgowego wyznaczonego jako kontroler jakości wykonania zlecenia:
- (a) zagrożenie czerpania korzyści własnych
    - Dwóch partnerów odpowiedzialnych za zlecenie, z których każdy pełni funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia w odniesieniu do zlecenia tego drugiego partnera;
  - (b) zagrożenie autokontroli
    - księgowy pełniący funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia w zleceniu badania po uprzednim pełnieniu funkcji partnera odpowiedzialnego za zlecenie;
  - (c) zagrożenie nadmiernej zażyłości



- księgowy pełniący funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia jest w bliskiej relacji lub jest członkiem najbliższej rodziny innej osoby, która jest zaangażowana w zlecenie;
- (d) zagrożenie zastraszenia
- księgowy pełniący funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia podlega bezpośrednio w hierarchii służbowej partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie.

### **Ocena zagrożeń**

- 325.7 A1 Czynniki mające znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń dla obiektywizmu osoby wyznaczonej jako kontrolera jakości wykonania zlecenia są następujące:
- rola danej osoby i jej starszeństwo w hierarchii służbowej;
  - charakter relacji danej osoby z innymi osobami zaangażowanymi w zlecenie;
  - okres, przez jaki dana osoba była uprzednio zaangażowana w zlecenie oraz rola, jaką pełniła;
  - kiedy ostatnio dana osoba była zaangażowana w zlecenie przed jej wyznaczeniem jako kontroler jakości wykonania zlecenia oraz wszelkie późniejsze istotne zmiany okoliczności zlecenia;
  - rodzaj i stopień złożoności zagadnień, które wymagały od danej osoby dokonania znaczącej subiektywnej oceny podczas jej uprzedniego zaangażowania w zlecenie.

### **Reakcja na zagrożenia**

- 325.8 A1 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować zagrożenie zastraszenia jest przydzielenie obowiązków sprawozdawczych w firmie na nowo.
- 325.8 A2 Przykładem działania, które mogłoby być zabezpieczeniem w reakcji na zagrożenie autokontroli jest wdrożenie odpowiednio długiego okresu (okresu karencji), zanim osoba, która brała udział w zleceniu, będzie mogła być wyznaczona jako kontroler jakości wykonania zlecenia.

### **Okres karencji**

- 325.8 A3 MSZJ 2 wymaga, aby firma ustanowiła polityki lub procedury określające, jako warunek kwalifikujący, dwuletni okres karencji, zanim partner odpowiedzialny za zlecenie będzie mógł objąć funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia. Ma to zapewnić zgodność z zasadą obiektywizmu i konsekwentne wykonywanie wysokiej jakości zleceń.
- 325.8 A4 Okres karencji wymagany przez MSZJ 2 jest czymś odrębnym i nie modyfikuje wymogów dotyczących rotacji partnerów określonych w Rozdziale 540, które zostały wprowadzone jako reakcja na zagrożenia dla niezależności, jakie rodzi długotrwała współpraca z klientem badania.

## **ROZDZIAŁ 330**

### **WYNAGRODZENIA I INNE RODZAJE HONORARIÓW**

#### **Wprowadzenie**

- 330.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 330.2 Poziom i charakter wynagrodzenia lub innych rodzajów honorariów mógłby stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych skutkujące naruszeniem jednej lub kilku podstawowych zasad. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Poziom wynagrodzenia**

- 330.3 A1 Poziom wynagrodzenia może wpływać na zdolność zawodowego księgowego do wykonania usług profesjonalnych zgodnie ze standardami technicznymi i zawodowymi.
- 330.3 A2 Zawodowy księgowy może przedstawić klientowi dowolne wynagrodzenie, które jest uważane za odpowiednie. Przedstawienie wynagrodzenia niższego niż wynagrodzenie innego księgowego samo w sobie nie stanowi nieetycznego postępowania. Poziom podanego wynagrodzenia wywołuje jednak zagrożenie czerpania korzyści własnych skutkujący zagrożeniem dla przestrzegania zasad kompetencji zawodowych i należytej staranności, jeżeli podane wynagrodzenie jest tak niskie, że mogłoby to utrudniać wykonanie zlecenia zgodnie z obowiązującymi standardami technicznymi i zawodowymi.
- 330.3 A3 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują następujące kwestie:
- czy klient ma świadomość warunków zlecenia oraz, w szczególności, podstawy naliczenia wynagrodzenia i jakie usługi profesjonalne obejmują podane kwoty;
  - czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.
- 330.3 A4 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:
- dostosowanie poziomu wynagrodzenia lub zakresu zlecenia;
  - zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeprowadzenia przeglądu wykonanej pracy.

Zasady ustalania wynagrodzenia za przeprowadzenie badania, innych usług atestacyjnych lub pokrewnych wskazano w art. 80 ust. 1-3 ustawy.

##### **Wynagrodzenia warunkowe**

- 330.4 A1 Wynagrodzenia warunkowe są stosowane do określonych rodzajów usług nieatestacyjnych. W pewnych okolicznościach wynagrodzenia warunkowe mogą jednak wywołać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad, w szczególności zagrożenie czerpania korzyści własnych skutkujące zagrożeniem dla przestrzegania zasady obiektywizmu.
- 330.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- rodzaj zlecenia;

- zakres możliwych kwot wynagrodzenia;
- podstawę ustalania wynagrodzenia;
- ujawnienie zamierzonym użytkownikom wykonanej przez zawodowego księgowego pracy oraz podstawy obliczenia honorarium;
- polityki i procedury zarządzania jakością;
- ustalenie, czy niezależna strona trzecia ma dokonać przeglądu wyniku lub skutku transakcji;
- ustalenie, czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.

330.4 A3 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi nieatestacyjnej, do przeprowadzenia przeglądu pracy wykonanej przez zawodowego księgowego;
- uzyskanie z góry pisemnej umowy z klientem ustalającej zasady wynagrodzenia.

330.4 A4 Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK odnoszące się do wynagrodzenia warunkowego za usługi świadczone klientom badania lub klientom przeglądu oraz klientom innych usług atestacyjnych są określone w *Międzynarodowych Standardach Niezależności*.

### **Wynagrodzenia lub prowizje z tytułu polecenia**

330.5 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych skutkujące zagrożeniem dla przestrzegania zasad obiektywizmu i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności powstaje, jeżeli zawodowy księgowy płaci lub otrzymuje wynagrodzenie z tytułu polecenia lub pobiera prowizję mającą związek z klientem. Takie wynagrodzenia lub prowizje z tytułu polecenia obejmują na przykład:

- wynagrodzenie płatne innemu zawodowemu księgowemu w celu uzyskania pracy dla nowego klienta w przypadku, gdy klient ten klient pozostaje klientem obecnego księgowego, jednak wymaga usług specjalistycznych nieoferowanych przez tego księgowego;
- wynagrodzenie otrzymane za polecenie stałemu klientowi innego zawodowego księgowego lub innego eksperta w przypadku, gdy obecny księgowy nie świadczy określonych usług profesjonalnych wymaganych przez klienta;
- prowizję otrzymaną od osoby trzeciej (np. sprzedawcy oprogramowania komputerowego) w związku ze sprzedażą towarów lub usług klientowi.

330.5 A2 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- uzyskanie uprzedniej zgody klienta na uzgodnienia prowizyjne w związku ze sprzedażą klientowi towarów lub usług przez stronę trzecią może stanowić reakcję na zagrożenie czerpania korzyści własnych;
- ujawnienie klientom wszelkich umów dotyczących opłat za polecenie lub prowizji zapłaconych lub otrzymanych od innego zawodowego księgowego lub strony trzeciej za polecenie usług lub produktów, może stanowić reakcję na zagrożenie

czerpania korzyści własnych.

**Nabycie lub sprzedaż firmy**

330.6 A1 Zawodowy księgowy może dokonać zakupu całości lub części innej firmy pod warunkiem, że płatność zostanie przekazana byłym właścicielom firmy lub ich spadkobiercom, czy też następcom. Na potrzeby niniejszego rozdziału takie płatności nie stanowią wynagrodzenia lub prowizji z tytułu polecenia.

## **ROZDZIAŁ 340**

### **ZACHĘTY, W TYM PREZENTY I GOŚCINNOŚĆ**

#### **Wprowadzenie**

- 340.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 340.2 Oferowanie lub przyjmowanie zachęt mogłoby stworzyć zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad, w szczególności zasad uczciwości, obiektywizmu i profesjonalnego postępowania związane z czerpaniem korzyści własnych, nadmierną zażyłością lub zastraszeniem.
- 340.3 Niniejszy rozdział określa wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w odniesieniu do oferowania i przyjmowania zachęt podczas wykonywania usług profesjonalnych, które nie stanowią naruszenia przepisów prawa i regulacji. Niniejszy rozdział wymaga również, aby zawodowy księgowy przestrzegał odpowiednich przepisów prawa i regulacji przy oferowaniu lub przyjmowaniu zachęt.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 340.4 A1 Zachętą jest przedmiot, sytuacja lub działanie, które są wykorzystywane jako narzędzie służące wpłynięciu na postępowanie innej osoby, ale niekoniecznie w celu wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie tej osoby. Zachęty mogą obejmować zarówno drobne akty gościnności pomiędzy zawodowymi księgowymi a obecnymi lub potencjalnymi klientami, jak i działania skutkujące naruszeniem przepisów prawa i regulacji. Zachęta może przybierać wiele różnych form, na przykład:
- prezenty;
  - gościnność;
  - wydatki na reprezentację;
  - darowizny na cele polityczne lub dobroczynne;
  - odwołanie się do przyjaźni i lojalności;
  - zatrudnienie lub inne możliwości komercyjne;
  - preferencyjne traktowanie, prawa lub przywileje.

##### **Zachęty zabronione przez przepisy prawa i regulacje**

- R340.5** W wielu jurysdykcjach istnieją przepisy prawa i regulacje, takie jak te związane z łapówkarstwem i korupcją, które zabraniają oferowania lub przyjmowania zachęt w określonych okolicznościach. Zawodowy księgowy ma obowiązek uzyskać zrozumienie odpowiednich przepisów prawa i regulacji i przestrzegać ich, gdy napotka takie okoliczności.

##### **Zachęty niezabronione przez przepisy prawa i regulacje**

- 340.6 A1 Oferowanie lub przyjmowanie zachęt, które nie jest zabronione przez przepisy prawa i regulacje, może mimo wszystko rodzić zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad.

### *Zachęty z zamiarem niewłaściwego wpływania na postępowanie*

- R340.7** Zawodowego księgowego obowiązuje zakaz oferowania oraz zachęcania innych do oferowania, jakiegokolwiek zachęty, która jest przekazywana, lub co do której księgowy uważa, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia mogłaby stwierdzić, że jest przekazywana, z zamiarem niewłaściwego wpłynięcia na postępowanie odbiorcy lub innej osoby.
- R340.8** Zawodowego księgowego obowiązuje zakaz przyjmowania oraz zachęcania innych do przyjęcia jakiegokolwiek zachęty, którą księgowy uznaje lub którą według księgowego racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia mogłaby uznać za przekazywaną z zamiarem niewłaściwego wpłynięcia na postępowanie odbiorcy lub innej osoby.
- 340.9 A1 Zachętę uznaje się za niewłaściwie wpływającą na zachowanie danej osoby, jeżeli powoduje ona, że osoba ta działa w sposób nieetyczny. Taki niewłaściwy wpływ może być skierowany zarówno do odbiorcy, jak i do innej osoby, która ma z odbiorcą jakieś relacje. Podstawowe zasady stanowią odpowiednie ramy odniesienia dla zawodowego księgowego przy rozważaniu, co stanowi nieetyczne zachowanie księgowego oraz, jeśli to konieczne przez analogię, nieetyczne zachowanie innych osób.
- 340.9 A2 Naruszenie podstawowej zasady uczciwości ma miejsce, gdy zawodowy księgowy oferuje lub przyjmuje, bądź zachęca innych do oferowania lub przyjmowania zachęty, której intencją jest niewłaściwe wpłynięcie na postępowanie odbiorcy lub innej osoby.
- 340.9 A3 Ustalenie, czy istnieje rzeczywisty lub postrzegany zamiar niewłaściwego wpłynięcia na postępowanie, wymaga zastosowania zawodowego osądu. Istotne czynniki do rozważenia mogłyby obejmować:
- charakter, częstotliwość, wartość i łączny efekt zachęty;
  - czas, w którym zachęta jest oferowana w stosunku do jakiegokolwiek działania lub decyzji, na które może wpłynąć;
  - czy zachęta jest zwyczajową lub kulturową praktyką w danych okolicznościach, np. oferowanie prezentu z okazji święta religijnego lub ślubu;
  - czy zachęta jest dodatkową częścią działalności zawodowej, na przykład oferowanie lub przyjmowanie posiłku w związku ze spotkaniem biznesowym;
  - czy oferta zachęty jest ograniczona do indywidualnego odbiorcy, czy też dostępna dla szerszej grupy. Szersza grupa może stanowić wewnętrzną lub zewnętrzną dla firmy grupę, taką jak inni dostawcy klienta;
  - role i stanowiska osób w firmie lub u klienta oferujących lub otrzymujących propozycję zachęty;
  - czy zawodowy księgowy wie lub ma powody, by sądzić, że przyjęcie zachęty naruszyłoby politykę i procedury klienta;
  - stopień przejrzystości, z jaką oferowana jest zachęta;
  - czy odbiorca poprosił o zachętę lub jej wymagał;
  - znane wcześniejsze zachowania lub reputacja oferującego.

### Rozważenie dalszych działań

- 340.10 A1 Jeżeli zawodowy księgowy dowie się o zachęcie oferowanej z faktycznym lub dorozumianym zamiarem wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie, to

zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogą nadal powstawać, nawet jeśli spełnione są wymagania zawarte w paragrafach R340.7 i R340.8.

340.10 A2 Przykłady działań które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- poinformowanie kadry kierowniczej wyższego szczebla w firmie lub osób sprawujących nadzór u klienta o propozycji;
- zmiana lub rozwiązanie powiązania biznesowego z klientem.

*Nakłanianie bez zamiaru wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie*

340.11 A1 Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w ramowych założeniach koncepcyjnych mają zastosowanie, gdy zawodowy księgowy stwierdzi, że nie ma faktycznego lub domniemanego zamiaru wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie odbiorcy lub innej osoby.

340.11 A2 Jeżeli taka zachęta jest drobna i mało znacząca, wszelkie powstałe zagrożenia będą na akceptowalnym poziomie.

340.11 A3 Przykłady okoliczności, w których oferowanie lub przyjmowanie takiej zachęty może rodzić zagrożenia, nawet jeśli zawodowy księgowy stwierdził, że nie ma faktycznego lub domniemanego zamiaru wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie, obejmują:

- zagrożenia czerpania korzyści własnych
  - Potencjalny nabywca klienta proponuje zawodowemu księgowemu gościnę podczas świadczenia na rzecz klienta usług z zakresu finansów korporacyjnych;
- zagrożenia nadmiernej zażyłości
  - Zawodowy księgowy regularnie zabiera klienta lub potencjalnego klienta na imprezy sportowe;
- zagrożenia zastraszenia
  - Zawodowy księgowy przyjmuje gościnność klienta, której charakter mógłby być postrzegany jako niewłaściwy, gdyby został publicznie ujawniony.

340.11 A4 Czynniki istotne dla oceny poziomu takich zagrożeń wywołanych przez oferowanie lub przyjmowanie tego rodzaju zachęty obejmują te same czynniki, które zostały przedstawione w paragrafie 340.9 A3 dla określenia zamiaru.

340.11 A5 Przykłady działań, które mogłyby wyeliminować zagrożenia powstałe w wyniku zaoferowania lub przyjęcia takiej zachęty, obejmują:

- odmowę przyjęcia lub nieoferowanie zachęty;
- przeniesienie odpowiedzialności za świadczenie jakichkolwiek usług profesjonalnych na rzecz klienta na inną osobę, co do której zawodowy księgowy nie ma podstaw, aby sądzić, że ulegnie ona niewłaściwemu wpływowi podczas świadczenia usług lub że będzie w taki sposób postrzegana.

340.11 A6 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia wywołane oferowaniem lub przyjmowaniem tego rodzaju zachęty, obejmują:

- zachowanie przejrzystości wobec kierownictwa wyższego szczebla firmy lub klienta w kwestii oferowania lub przyjmowania zachęty;

- zarejestrowanie zachęty w dzienniku monitorowanym przez kierownictwo wyższego szczebla w firmie lub inną osobę odpowiedzialną za przestrzeganie zasad etycznych w firmie lub w dzienniku prowadzonym przez klienta;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który w inny sposób nie uczestniczy w świadczeniu usług, do przeprowadzenia przeglądu wszelkich prac wykonanych przez zawodowego księgowego lub podjętych przez niego decyzji w odniesieniu do klienta, od którego księgowy przyjął zachętę;
- przekazanie zachęty na cele dobroczynne po jej otrzymaniu i odpowiednie ujawnienie darowizny, na przykład członkowi kierownictwa wyższego szczebla lub osobie, która zaoferowała zachętę;
- zwrócenie kosztów otrzymanej zachęty, na przykład gościnności;
- zwrócenie, tak szybko jak to możliwe, zachęty, takiej jak prezent, po jej początkowym przyjęciu.

### **Członkowie najbliższej lub bliskiej rodziny**

**R340.12** Zawodowy księgowy ma obowiązek zachować czujność na potencjalne zagrożenia dla przestrzegania przez księgowego podstawowych zasad, powstałe w wyniku zaoferowania zachęty:

- przez członka najbliższej lub bliskiej rodziny księgowego obecnemu lub potencjalnemu klientowi księgowego;
- członkowi najbliższej lub bliskiej rodziny księgowego przez obecnego lub potencjalnego klienta księgowego.

**R340.13** W przypadku, gdy zawodowy księgowy dowie się o zachęcie oferowanej lub wręczanej przez członka najbliższej lub bliskiej rodziny i stwierdzi, że istnieje zamiar niewłaściwego wpłynięcia na postępowanie księgowego lub obecnego lub potencjalnego klienta księgowego, lub uważa, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie stwierdziłaby istnienie takiego zamiaru, księgowy ma obowiązek doradzić członkowi najbliższej lub bliskiej rodziny, aby nie oferował ani nie przyjmował zachęty.

340.13 A1 Czynniki przedstawione w paragrafie 340.9 A3 są istotne przy ustalaniu, czy istnieje faktyczny lub domniemany zamiar wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie zawodowego księgowego lub obecnego bądź potencjalnego klienta. Innym istotnym czynnikiem jest charakter lub bliskość relacji pomiędzy:

- księgowym a członkiem najbliższej lub bliskiej rodziny;
- członkiem najbliższej lub bliskiej rodziny a obecnym lub potencjalnym klientem; oraz
- księgowym a obecnym lub potencjalnym klientem.

Na przykład oferta zatrudnienia, poza normalnym procesem rekrutacji, małżonka księgowego przez klienta, na rzecz którego księgowy świadczy usługę wyceny przedsiębiorstwa w związku planowaną sprzedażą, mogłoby wskazywać na taki zamiar.

340.13 A2 Materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafie 340.10 A2 są również istotne w odniesieniu do zagrożeń, które mogłyby powstać w sytuacji, gdy istnieje faktyczny lub domniemany zamiar wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie zawodowego księgowego lub obecnego bądź potencjalnego klienta, nawet jeśli członek



najbliższej lub bliskiej rodziny zastosował się do porady udzielonej zgodnie z paragrafem R340.13.

#### *Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych*

- 340.14 A1 W przypadku, gdy zawodowy księgowy dowiaduje się o zachęcie oferowanej w okolicznościach omówionych w paragrafie R340.12, zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogłyby powstać, gdy:
- (a) członek najbliższej lub bliskiej rodziny zaoferuje lub przyjmie zachętę wbrew zaleceniom księgowego zgodnie z paragrafem R340.13; lub
  - (b) księgowy nie ma powodu, aby sądzić, że istnieje faktyczny lub domniemany zamiar wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie księgowego lub obecnego lub potencjalnego klienta.
- 340.14 A2 Materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafach od 340.11 A1 do 340.11 A6 mają znaczenie dla celów identyfikacji, oceny i reakcji na takie zagrożenia. Czynniki, które są istotne przy ocenie poziomu zagrożeń w tych okolicznościach, obejmują również charakter lub bliskość powiązań określonych w paragrafie 340.13 A1.

#### **Inne rozważania**

- 340.15 A1 Jeżeli zawodowy księgowy napotka lub zostanie poinformowany o zachętach, które mogą skutkować naruszeniem lub podejrzeniem naruszenia przepisów prawa i regulacji przez klienta lub osoby pracujące dla klienta lub pod jego kierownictwem, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające dotyczące zastosowania RZK określone w Rozdziale 360.
- 340.15 A2 Jeżeli firma, firma należąca do sieci lub członek zespołu wykonującego badanie otrzymuje propozycję prezentu lub gościnności od klienta badania, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające dotyczące zastosowania RZK określone w Rozdziale 420.
- 340.15 A3 Jeżeli firma lub członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne otrzymuje propozycję prezentu lub gościnności od klienta zlecenia atestacyjnego, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające dotyczące zastosowania RZK określone w Rozdziale 906.

## **ROZDZIAŁ 350**

### **SPRAWOWANIE PIECZY NAD AKTYWAMI KLIENTA**

#### **Wprowadzenie**

- 350.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 350.2 Posiadanie aktywów klienta stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych lub inne zagrożenie dla przestrzegania zasad profesjonalnego postępowania i obiektywizmu. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Przed przejęciem pieczy**

- R350.3** Zawodowy księgowy nie sprawuje pieczy nad środkami pieniężnymi lub innymi aktywami klienta, chyba że zezwalają mu na to przepisy prawa i odbywa się to zgodnie z wszelkimi warunkami sprawowania pieczy.
- R350.4** W ramach procedur akceptacji klienta i przyjęcia zlecenia związanego ze sprawowaniem pieczy nad środkami pieniężnymi i aktywami klienta, zawodowy księgowy:
- (a) kieruje zapytania dotyczące źródła tych aktywów; oraz
  - (b) rozważa stosowne obowiązki prawne i regulacyjne.
- 350.4 A1 Zapytania o źródło aktywów klienta mogą ujawnić na przykład, że pochodzą one z nielegalnej działalności, takiej jak pranie pieniędzy. W takich okolicznościach może powstać zagrożenie i zastosowanie miałyby wówczas postanowienia Rozdziału 360.

##### **Po przejęciu pieczy**

- R350.5** Zawodowy księgowy, któremu powierzono środki pieniężne lub inne aktywa należące do innych ma obowiązek:
- (a) przestrzegać przepisów prawa i regulacji odnoszących się do sprawowania pieczy i rozliczania z takich aktywów;
  - (b) przechowywać te aktywa oddzielnie od aktywów własnych oraz firmy;
  - (c) wykorzystywać te aktywa wyłącznie dla celów, dla których są przeznaczone; oraz
  - (d) być gotowy w każdej chwili do rozliczenia się przed dowolnymi osobami do tego uprawnionymi z tych aktywów, wszelkich przychodów, dywidend lub osiągniętych zysków.

## **ROZDZIAŁ 360**

### **REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI**

#### **Wprowadzenie**

- 360.1 Od zawodowych księgowych wymaga się przestrzegania podstawowych zasad oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 360.2 Zagrożenia czerpania korzyści własnych lub zastraszenia skutkujące zagrożeniem dla przestrzegania zasad uczciwości i profesjonalnego postępowania powstają w przypadku, gdy zawodowy księgowy staje się świadomy naruszenia lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.
- 360.3 Zawodowy księgowy może napotkać lub zostać powiadomiony o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu w trakcie świadczenia profesjonalnych usług na rzecz klienta. Niniejszy rozdział stanowi dla księgowego przewodnik podczas oceny skutków danej sprawy i możliwych sposobów postępowania w reakcji na naruszenie lub podejrzanego naruszenie:
- (a) przepisów prawa i regulacji ogólnie uznanych za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym klienta; oraz
  - (b) innych przepisów prawa i regulacji, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie istotnych kwot oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym klienta, lecz przestrzeganie których może być fundamentalne dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej klienta, jego zdolności do kontynuacji działalności lub uniknięcia istotnych kar.

#### **Cele zawodowego księgowego odnoszące się do naruszenia przepisów prawa i regulacji**

- 360.4 Cechą wyróżniającą zawód księgowego jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. W reakcji na naruszenie lub podejrzanego naruszenie celami zawodowego księgowego są:
- (a) przestrzeganie zasad uczciwości i profesjonalnego postępowania;
  - (b) ostrzeganie kierownictwa lub, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór u klienta, aby :
    - (i) umożliwić im naprawę, skorygowanie lub złagodzenie skutków zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia, lub
    - (ii) zapobiec popełnieniu naruszenia tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło; oraz
  - (c) podjęcie, stosownie do sytuacji, dalszych działań w interesie publicznym.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 360.5 A1 Naruszenie przepisów prawa i regulacji („naruszenie”) oznacza działania lub zaniechanie działań, umyślne lub nieumyślne, które są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, popełnione przez następujące strony:
- (a) klienta;
  - (b) osoby sprawujące nadzór u klienta;
  - (c) kierownictwo klienta; lub

(d) inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem klienta.

360.5 A2 Przykłady przepisów prawa i regulacji, do których odnosi się niniejszy rozdział, obejmują przepisy dotyczące:

- oszustw, korupcji i łapownictwa;
- prania pieniędzy, finansowania terroryzmu i wartości majątkowych pochodzących z przestępstw;
- giełd papierów wartościowych i obrotu papierami wartościowymi;
- bankowości i innych produktów oraz usług finansowych;
- ochrony danych;
- zobowiązań i płatności podatkowych i emerytalnych;
- ochrony środowiska;
- zdrowia i bezpieczeństwa publicznego.

360.5 A3 Naruszenie może skutkować nałożeniem grzywny lub innego rodzaju kary pieniężnej, procesem sądowym lub innymi konsekwencjami dla klienta, które mogłyby potencjalnie istotnie wpływać na jego sprawozdanie finansowe. Co ważne, takie naruszenie mogłoby mieć szersze konsekwencje dla interesu publicznego z uwagi na ewentualną znaczącą szkodę dla inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa. Na potrzeby niniejszego rozdziału przyjmuje się, że czyn powodujący znaczącą szkodę to taki czyn, który skutkuje poważnymi niekorzystnymi konsekwencjami finansowymi lub niefinansowymi dla którejkolwiek z tych stron. Przykłady obejmują popełnienie oszustwa powodującego znaczące straty finansowe inwestorów oraz naruszenie przepisów prawa i regulacji dotyczących ochrony środowiska, zagrażających zdrowiu lub bezpieczeństwu pracowników lub społeczeństwa.

**R360.6** W niektórych systemach prawnych obowiązują przepisy prawa lub regulacje określające, jakiej reakcji na naruszenie lub podejrzewane naruszenie wymaga się od zawodowego księgowego. Przepisy prawa lub regulacje mogą różnić się od postanowień niniejszego rozdziału lub wykraczać poza nie. Napotykając naruszenie lub podejrzewane naruszenie, księgowy ma obowiązek uzyskać zrozumienie tych przepisów prawa lub regulacji i postępować zgodnie z nimi, w tym:

- (a) z każdym wymogiem dotyczącym zgłaszania sprawy do stosownego organu; oraz
- (b) z każdym zakazem powiadamiania klienta.

360.6 A1 Zakaz powiadamiania klienta może wystąpić na przykład, zgodnie z ustawodawstwem dotyczącym przeciwdziałania praniu pieniędzy.

360.7 A1 Niniejszy rozdział ma zastosowanie niezależnie od rodzaju klienta, w tym od tego, czy jest on, czy też nie jest jednostką zainteresowania publicznego.

360.7 A2 Zawodowy księgowy, który napotyka lub dowiadyuje się o sprawach, które są w sposób oczywisty nieznaczące, nie jest zobowiązany do przestrzegania postanowień niniejszego rozdziału. To, czy sprawa jest w sposób oczywisty nieznacząca, należy ocenić przy uwzględnieniu jej rodzaju i wpływu finansowego lub innego na klienta, jego interesariuszy i ogół społeczeństwa.

360.7 A3 Niniejszy rozdział nie dotyczy:

- (a) indywidualnych wykroczeń niezwiązanych z działalnością gospodarczą klienta;

oraz

- (b) naruszeń dokonanych przez strony inne niż opisane w paragrafie 360.5 A1. Na przykład obejmuje to przypadki, gdy zawodowy księgowy został zaangażowany przez klienta do przeprowadzenia przeglądu typu *due diligence* strony trzeciej, w której miało miejsce zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie.

Księgowy może jednak uznać wskazówki zawarte w tym rozdziale za pomocne przy rozważaniu, jak reagować w takich sytuacjach.

### **Obowiązki kierownictwa i osób sprawujących nadzór**

360.8 A1 Kierownictwo ma obowiązek zapewnić, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, że działalność gospodarcza klienta prowadzona jest zgodnie z przepisami prawa i regulacjami. Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór są również odpowiedzialne za identyfikację i reakcję na wszelkie naruszenia popełnione przez:

- (a) klienta;
- (b) osobę sprawującą nadzór nad jednostką;
- (c) członka kierownictwa; lub
- (d) inne osoby pracujące dla klienta lub pod jego kierownictwem.

### **Obowiązki wszystkich zawodowych księgowych**

**R360.9** Jeżeli zawodowy księgowy dowie się o sprawie, której dotyczy niniejszy rozdział, ma obowiązek niezwłocznie podjąć działania, aby spełnić wymagania niniejszego rozdziału. Podejmując działania w odpowiednim czasie, księgowy bierze pod uwagę rodzaj sprawy i ewentualną szkodę dla interesów jednostki, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.

### **Badania sprawozdań finansowych**

#### *Uzyskanie zrozumienia sprawy*

**R360.10** Jeżeli zawodowy księgowy zaangażowany do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dowiaduje się o informacjach dotyczących naruszenia lub podejrzewanego naruszenia, ma obowiązek dążyć do uzyskania zrozumienia danej sprawy. Zrozumienie to obejmuje charakter naruszenia lub podejrzewanego naruszenia oraz okoliczności, w których dane naruszenie wystąpiło lub mogłoby wystąpić.

360.10 A1 Zawodowy księgowy może dowiedzieć się o naruszeniu lub podejrzewanym naruszeniu w trakcie wykonywania zlecenia lub z informacji dostarczonych przez inne strony.

360.10 A2 Od zawodowego księgowego oczekuje się stosowania wiedzy i specjalistycznego doświadczenia oraz zawodowego osądu. Jednakże, nie oczekuje się od niego posiadania wiedzy o przepisach prawa i regulacjach na poziomie wyższym niż wymagany do podjęcia się zlecenia. To, czy dany czyn stanowi naruszenie, rozstrzyga ostatecznie sąd lub inny uprawniony organ orzekający.

360.10 A3 W zależności od rodzaju i znaczenia danej sprawy, zawodowy księgowy może skonsultować się przy zachowaniu zasad poufności, z innymi osobami z firmy, firmy należącej do sieci czy organizacji zawodowej lub z doradcą prawnym.

**R360.11** Jeżeli zawodowy księgowy identyfikuje lub podejrzewa, że wystąpiło lub może wystąpić naruszenie, omawia tę sprawę kierownictwem odpowiedniego szczebla oraz, gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór.

- 360.11 A1 Celem takiej dyskusji jest wyjaśnienie zrozumienia przez zawodowego księgowego faktów i okoliczności mających znaczenie dla sprawy oraz jej ewentualnych konsekwencji. Dyskusja może również skłonić kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór do zbadania sprawy.
- 360.11 A2 Właściwy szczebel kierownictwa, z którym omawiana jest dana sprawa, jest kwestią zawodowego osądu. Czynniki, które mają znaczenie dla rozważań, obejmują:
- rodzaj i okoliczności danej sprawy;
  - osoby faktycznie lub potencjalnie zaangażowane;
  - prawdopodobieństwo zmywy;
  - ewentualne konsekwencje sprawy;
  - czy ten szczebel kierownictwa jest w stanie zbadać sprawę i podjąć odpowiednie działania.
- 360.11 A3 Właściwy szczebel kierownictwa jest zazwyczaj przynajmniej o jeden poziom powyżej osoby lub osób uczestniczących lub potencjalnie uczestniczących w sprawie. W kontekście grupy właściwym szczeblem może być kierownictwo jednostki, która sprawuje kontrolę nad klientem.
- 360.11 A4 Zawodowy księgowy może również rozważyć omówienie sprawy, gdzie ma to zastosowanie, z audytorami wewnętrznymi.
- R360.12** Jeżeli zawodowy księgowy uważa, że kierownictwo bierze udział w naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu, omawia tę sprawę z osobami sprawującymi nadzór.

#### *Reakcja na sprawę*

- R360.13** Omawiając naruszenie lub podejrzaną naruszenie z kierownictwem oraz, gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór, zawodowy księgowy doradza im podjęcie odpowiednich i terminowych działań, jeżeli jeszcze ich nie podjęto, w celu:
- (a) skorygowania, naprawy lub złagodzenia skutków naruszenia;
  - (b) zapobieżenia popełnieniu naruszenia tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło; lub
  - (c) ujawnienia sprawy właściwemu organowi, jeżeli wymagają tego przepisy prawa lub regulacje lub jeżeli wydaje się to niezbędne dla interesu publicznego.
- R360.14** Zawodowy księgowy rozważa, czy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór rozumieją swoją odpowiedzialność prawną lub regulacyjną w odniesieniu do naruszenia lub podejrzanego naruszenia.
- 360.14 A1 Jeżeli kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nie rozumieją swojej odpowiedzialności prawnej i regulacyjnej odnoszącej się do tej sprawy, zawodowy księgowy może zaproponować odpowiednie źródła informacji lub rekomendować uzyskanie porady prawnej.
- R360.15** Zawodowy księgowy przestrzega mających zastosowanie:
- (a) przepisów prawa i regulacji, w tym przepisów określających zgłaszanie właściwemu organowi naruszenia lub podejrzanego naruszenia; oraz
  - (b) wymagań wynikających ze standardów badania, w tym odnoszących się do:
    - identyfikacji i reakcji na naruszenia, w tym oszustwa,
    - komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór,

- rozważenia skutków naruszenia lub podejrzanego naruszenia dla sprawozdania biegłego rewidenta.

360.15 A1 Niektóre przepisy prawa i regulacje mogą przewidywać termin, w którym należy dokonać zgłoszenia naruszenia lub podejrzanego naruszenia odpowiedniemu organowi.

Komunikacja w przypadku grup kapitałowych

**R360.16** Gdy zawodowy księgowy dowiaduje się o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu w odniesieniu do jednostki należącej do grupy w którejkolwiek z poniższych dwóch sytuacji, informuje o sprawie partnera grupy, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa i regulacje:

- (a) księgowy zostaje poproszony przez zespół przeprowadzający badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego o przeprowadzenie czynności dotyczących informacji finansowych jednostki należącej do grupy, dla celów związanych z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego; lub
- (b) księgowy otrzymuje zlecenie przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego jednostki należącej do grupy w innych celach niż badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, na przykład badania ustawowego.

Przekazywanie informacji partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy jest uzupełnieniem zareagowania na daną sprawę zgodnie z postanowieniami niniejszego rozdziału.

360.16 A1 Celem przekazania informacji jest poinformowanie partnera odpowiedzialnego za badanie grupy o danej sprawie oraz ustalenie, w kontekście badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, czy należy, a jeżeli tak, to w jaki sposób odnieść się do danej sprawy zgodnie z postanowieniami niniejszego rozdziału. Wymóg przekazywania informacji określony w paragrafie R360.16 stosuje się niezależnie od tego, czy firma lub sieć w imieniu której działa partner odpowiedzialny za badanie grupy i firma w imieniu której działa księgowy, to te same, czy inne firmy lub sieci.

**R360.17** W przypadku, gdy partner odpowiedzialny za badanie grupy dowiaduje się o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu podczas przeprowadzania badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, rozważa, czy dana sprawa może być istotna dla jednej lub większej liczby jednostek należących do grupy:

- (a) których informacje finansowe są przedmiotem czynności wykonywanych dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego; lub
- (b) których sprawozdania finansowe są przedmiotem badania dla celów innych niż badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, np. badania ustawowego.

Powyższe rozważanie następuje w uzupełnieniu reakcji na daną sprawę w kontekście badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z postanowieniami niniejszego rozdziału.

**R360.18** Jeżeli naruszenie lub podejrzanym naruszenie może mieć znaczenie dla jednej lub większej liczby jednostek należących do grupy określonych w paragrafie R360.17(a) i (b), partner odpowiedzialny za badanie grupy podejmuje działania w celu poinformowania o sprawie osób wykonujących pracę w tych jednostkach należących do grupy, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulacje. Jeżeli to konieczne, partner odpowiedzialny za badanie grupy przeprowadza odpowiednie rozeznanie (czy to na podstawie wywiadu z kierownictwem, czy z ogólnie dostępnych informacji), czy istotna

jednostka należąca do grupy lub jednostki należącej do grupy określone w paragrafie R360.17(b) podlegają badaniu, a jeżeli tak, ustala się, na ile to możliwe, tożsamość biegłego rewidenta.

- 360.18 A1 Celem przekazywania informacji jest umożliwienie osobom odpowiedzialnym za pracę odnoszącą się do jednostek należących do grupy otrzymania informacji o danej sprawie i ustalenia, czy i w jaki sposób należy podjąć działania w tej sprawie, zgodnie z zapisami niniejszego rozdziału. Wymóg przekazywania informacji stosuje się niezależnie od tego, czy firma lub sieć, w imieniu której działa partner odpowiedzialny za badanie grupy, to ta sama firma lub sieć, która wykonuje pracę w jednostkach należących do grupy.

*Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania*

**R360.19** Zawodowy księgowy ocenia odpowiedniość reakcji kierownictwa oraz, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór.

360.19 A1 Oceniając odpowiedniość reakcji kierownictwa oraz, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór, należy rozważyć, czy:

- reakcja następuje w odpowiednim czasie;
- naruszenie lub podejrzewane naruszenie zostało należycie przeanalizowane;
- podjęto lub są podejmowane działania prowadzące do skorygowania, naprawy lub złagodzenia skutków wszelkich naruszeń;
- podjęto lub są podejmowane działania prowadzące do zapobieżenia popełnieniu naruszenia tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło;
- podjęte zostały lub są podejmowane odpowiednie działania, aby obniżyć ryzyko ponownego wystąpienia naruszenia, na przykład dodatkowe kontrole lub szkolenie;
- naruszenie lub podejrzewane naruszenie zostało ujawnione właściwemu organowi, tam, gdzie to odpowiednie, a jeżeli tak się stało, czy ujawnienie wydaje się być odpowiednie.

**R360.20** W świetle reakcji kierownictwa i, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór, zawodowy księgowy ustala, czy potrzebne są dalsze działania w interesie publicznym.

360.20 A1 Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania oraz określenie ich rodzaju i zakresu będzie zależać od różnych czynników, w tym:

- ram prawnych i regulacyjnych;
- pilności sytuacji;
- rozprzestrzenia się danego problemu u klienta;
- tego, czy zawodowy księgowy podtrzymuje swoje zaufanie do uczciwości kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór;
- tego, czy prawdopodobne jest ponowne wystąpienie naruszenia lub podejrzewanego naruszenia;
- istnienia wiarygodnych dowodów rzeczywistej lub ewentualnej znaczącej szkody dla interesów jednostki, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.

360.20 A2 Przykłady okoliczności, które mogą spowodować, że zawodowy księgowy straci zaufanie do uczciwości kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór,



obejmują sytuacje, w których:

- księgowy podejrzewa lub posiada dowody na ich udział lub zamiar wzięcia udziału w jakimkolwiek naruszeniu;
- księgowy dowiaduje się, że powyższe osoby posiadają wiedzę o takim naruszeniu i wbrew wymogom prawnym lub regulacyjnym nie zgłosiły lub nie zezwoliły na zgłoszenie tej sprawy do właściwego organu w rozsądnym terminie.

**R360.21** Zawodowy księgowy stosuje zawodowy osąd w celu określenia potrzeby, rodzaju i zakresu dalszych działań. Dokonując takich ustaleń, księgowy bierze pod uwagę, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie stwierdziłaby, że księgowy działał prawidłowo w interesie publicznym.

360.21 A1 Dalsze działania zawodowego księgowego może obejmować:

- ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi, nawet jeżeli nie ma takiego wymagania prawnego lub regulacyjnego;
- wycofanie się ze zlecenia i współpracy zawodowej, jeżeli jest to dozwolone przez przepisy prawa lub regulacje.

360.21 A2 Wycofanie się ze zlecenia i współpracy zawodowej nie zastępuje podjęcia innych działań, które mogą być niezbędne do realizacji celów zawodowego księgowego wynikających z niniejszego rozdziału. W niektórych systemach prawnych mogą jednak istnieć ograniczenia co do dalszych działań dostępnych dla księgowego. W takich okolicznościach wycofanie się może okazać się jedynym dostępnym sposobem postępowania.

**R360.22** W przypadku, gdy zawodowy księgowy wycofał się z zawodowej współpracy zgodnie z paragrafami R360.20 i 360.21 A1, księgowy na prośbę proponowanego księgowego i zgodnie z paragrafem R320.8 przedstawia proponowanemu księgowemu wszelkie istotne fakty i inne informacje odnoszące się do zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia. Poprzedni księgowy ma obowiązek postąpić w ten sposób nawet w okolicznościach omówionych w paragrafie R320.8(b) w przypadku, gdy klient nie udzielił lub odmawia udzielenia poprzedniemu księgowemu zgody na rozmowę o sprawach klienta z proponowanym księgowym, o ile nie jest to zakazane przez przepisy prawa lub regulacje.

360.22 A1 Fakty i inne informacje które będą przedstawione, to te, z których w opinii poprzedniego księgowego, proponowany księgowy musi zdawać sobie sprawę przed podjęciem decyzji o tym, czy zaakceptować zlecenie badania. Rozdział 320 odnosi się do informacji od proponowanych księgowych.

**R360.23** Jeżeli proponowany księgowy nie jest w stanie skontaktować się z poprzednim księgowym, wówczas proponowany księgowy podejmuje uzasadnione działania w celu uzyskania informacji o okolicznościach zmiany wykonawcy zlecenia w inny sposób.

360.23 A1 Inne sposoby uzyskania informacji o okolicznościach zmiany wykonawcy zlecenia obejmują zapytanie stron trzecich lub sprawdzenie przeszłości kierownictwa lub osób sprawujących nadzór.

360.24 A1 Ocena sprawy może obejmować skomplikowane analizy i osądy, a zawodowy księgowy może rozważyć:

- konsultacje wewnętrzne;
- uzyskanie porady prawnej w celu zrozumienia opcji dostępnych dla księgowego

oraz zawodowych i prawnych konsekwencji przyjęcia określonego sposobu działania;

- przeprowadzenie konsultacji, z zachowaniem reguł poufności, z organem regulacyjnym lub organizacją zawodową.

Ustalenie, czy ujawnić sprawę właściwemu organowi

360.25 A1 Ujawnienie sprawy właściwemu organowi może być wykluczone, jeżeli pozostawałoby w sprzeczności z przepisami prawa lub regulacjami. W pozostałych przypadkach celem ujawnienia jest umożliwienie właściwemu organowi zbadania danej sprawy i podjęcia działań w interesie publicznym.

360.25 A2 Ustalenie, czy wskazane jest dokonanie takiego ujawnienia, zależy w szczególności od rodzaju i zakresu faktycznej lub ewentualnej szkody, która została lub mogłaby zostać wyrządzona przez daną sprawę inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Na przykład zawodowy księgowy może stwierdzić, że ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi jest odpowiednim sposobem postępowania, jeżeli:

- jednostka jest zaangażowana w łapownictwo (na przykład z udziałem urzędników lokalnego lub zagranicznego rządu w celu zdobycia dużych kontraktów);
- jednostka jest jednostką regulowaną, a dana sprawa jest tak znacząca, że mogłaby zagrozić pozbawieniem jej zezwolenia na wykonywanie działalności;
- jednostka jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, a dana sprawa mogłaby mieć negatywne konsekwencje dla uczciwego i prawidłowego obrotu papierami wartościowymi jednostki lub stwarzać systemowe ryzyko dla rynków finansowych;
- prawdopodobne jest, że jednostka będzie sprzedawać produkty niebezpieczne dla zdrowia lub bezpieczeństwa publicznego;
- jednostka oferuje klientom rozwiązania pomagające im w unikaniu opodatkowania.

360.25 A3 Ustalenie, czy dokonać takiego ujawnienia, będzie również zależało od następujących czynników zewnętrznych:

- czy istnieje właściwy organ, który może przyjąć informację, spowodować zbadanie danej sprawy i podjąć działanie. Wybór właściwego organu będzie zależał od charakteru danej sprawy. Na przykład, właściwym organem będzie organ regulacyjny rynku papierów wartościowych w przypadku oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub agencja ochrony środowiska w przypadku naruszenia przepisów prawa lub regulacji dotyczących środowiska;
- czy istnieje niezawodna i wiarygodna ochrona przed odpowiedzialnością cywilną, karną lub zawodową albo środkami odwetowymi zapewniona przez przepisy prawa lub regulacje, jak na przykład zgłaszanie przypadków naruszeń (ang. *whistle-blowing*) zgodnie z przepisami prawa lub regulacjami;
- czy istnieją faktyczne lub możliwe zagrożenia dla fizycznego bezpieczeństwa zawodowego księgowego lub innych osób.

**R360.26** Jeżeli zawodowy księgowy ustali, że ujawnienie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi jest w danych okolicznościach odpowiednim sposobem działania, ujawnienie jest dozwolone zgodnie z paragrafem R114.1(d) Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachowuje ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń. Księgowy rozważa również, czy

właściwe jest poinformowanie klienta o swoim zamiarze przed ujawnieniem danej sprawy.

#### *Nieuchronne naruszenie*

**R360.27** W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym postępowaniu, co do którego ma uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które wyrządziłoby znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Po początkowym rozważeniu, czy właściwe byłoby omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, księgowy dokonuje zawodowego osądu i decyduje, czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi w celu zapobieżenia grożącemu naruszeniu lub złagodzenia jego skutków. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.1(d) niniejszego Kodeksu.

#### *Dokumentacja*

**R360.28** W odniesieniu do zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia, objętego zakresem niniejszego rozdziału, zawodowy księgowy dokumentuje:

- w jaki sposób kierownictwo i, gdzie ma to zastosowanie, osoby sprawujące nadzór odniosły się do sprawy;
- kierunki działania, które księgowy rozważał, dokonywane osądy oraz podjęte decyzje, przy uwzględnieniu testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej;
- czy księgowy jest przekonany, że wypełnił obowiązki określone w paragrafie R360.20.

360.28 A1 Dokumentacja, o której mowa, jest uzupełnieniem wypełnienia wymogów w zakresie dokumentacji zgodnie z obowiązującymi standardami badania. MSB na przykład, wymagają od zawodowego księgowego przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego, aby:

- sporządził dokumentację wystarczającą do umożliwienia zrozumienia znaczących spraw pojawiających się podczas badania, sformułowanych wniosków oraz znaczących osądów zawodowych dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków;
- udokumentował dyskusje na temat znaczących spraw z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami, w tym w zakresie rodzaju omawianych znaczących spraw oraz kiedy i z kim odbywały się dyskusje; oraz
- udokumentował zidentyfikowane i podejrzanego naruszenia oraz wyniki dyskusji z kierownictwem i, gdzie ma to zastosowanie, z osobami sprawującymi nadzór oraz innymi stronami spoza jednostki.

#### **Profesjonalne usługi inne niż badania sprawozdań finansowych**

*Uzyskanie zrozumienia sprawy i odniesienie się do niej wspólnie z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór*

**R360.29** Jeżeli zawodowy księgowy zaangażowany do wykonania profesjonalnej usługi innej niż badanie sprawozdania finansowego dowiadyuje się o informacjach dotyczących naruszenia lub podejrzanego naruszenia, ma obowiązek dążyć do uzyskania zrozumienia danej sprawy. Zrozumienie to obejmuje charakter naruszenia lub podejrzanego naruszenia oraz okoliczności, w których to naruszenie wystąpiło lub może wystąpić.

- 360.29 A1 Od zawodowego księgowego oczekuje się stosowania wiedzy i specjalistycznego doświadczenia oraz zawodowego osądu. Jednakże, nie oczekuje się od niego posiadania zrozumienia przepisów prawa i regulacji poza wymaganym do wykonania usługi profesjonalnej, do której księgowy został zaangażowany. To, czy dany czyn stanowi rzeczywiste naruszenie, rozstrzyga ostatecznie sąd lub inny uprawniony organ orzekający.
- 360.29 A2 W zależności od rodzaju i znaczenia danej sprawy, zawodowy księgowy może skonsultować się przy zachowaniu zasad poufności, z innymi osobami z firmy, firmy należącej do sieci czy organizacji zawodowej lub z doradcą prawnym.
- R360.30** Jeżeli zawodowy księgowy identyfikuje lub podejrzewa, że wystąpiło lub może wystąpić naruszenie, księgowy omawia tę sprawę z kierownictwem odpowiedniego szczebla. Jeżeli księgowy ma dostęp do osób sprawujących nadzór, omawia sprawę również z nimi, jeżeli jest to odpowiednie.
- 360.30 A1 Celem takiej dyskusji jest wyjaśnienie zrozumienia przez zawodowego księgowego faktów i okoliczności mających znaczenie dla sprawy oraz jej ewentualnych konsekwencji. Dyskusja może również skłonić kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór do zbadania sprawy.
- 360.30 A2 Właściwy szczebel kierownictwa, z którym omawiana jest dana sprawa, jest kwestią zawodowego osądu. Czynniki, które mają znaczenie dla rozważań, obejmują:
- rodzaj i okoliczności danej sprawy;
  - osoby faktycznie lub potencjalnie zaangażowane;
  - prawdopodobieństwo zmywy;
  - ewentualne konsekwencje sprawy;
  - czy ten szczebel kierownictwa jest w stanie zbadać sprawę i podjąć odpowiednie działania.

*Informowanie o sprawie zewnętrznego audytora jednostki*

**R360.31** Jeżeli zawodowy księgowy wykonuje usługę niebędącą badaniem dla:

- (a) klienta badania firmy, lub
- (b) jednostki należącej do grupy klienta badania firmy,

księgowy powiadamia o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu firmę, chyba że jest to zakazane przez przepisy prawa lub regulacje. Informację przekazuje zgodnie z zasadami i procedurami obowiązującymi w firmie. W przypadku braku takich zasad lub procedur, księgowy informuje bezpośrednio kluczowego biegłego rewidenta.

**R360.32** Jeżeli zawodowy księgowy wykonuje usługę niebędącą badaniem dla:

- (a) klienta badania firmy należącej do sieci, lub
- (b) jednostki należącej do grupy klienta badania firmy należącej do sieci,

księgowy rozważa, czy powiadomić o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu firmę należąca do sieci. Gdy następuje przekazanie informacji, odbywa się ono zgodnie z zasadami lub procedurami firmy należącej do sieci. W przypadku braku takich zasad lub procedur, księgowy informuje bezpośrednio kluczowego biegłego rewidenta.

**R360.33** Jeżeli zawodowy księgowy wykonuje usługę niebędącą badaniem dla klienta, który nie jest:

- (a) klientem badania firmy lub firmy należącej do sieci, lub
  - (b) jednostki należącej do grupy klienta badania firmy lub firmy należącej do sieci,
- księgowy rozważa, czy powiadomić o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu firmę będącą zewnętrznym audytorem klienta, jeżeli taka istnieje.

#### Znaczące czynniki do rozważenia

360.34 A1 Czynniki mające znaczenie podczas rozważania przekazania informacji zgodnie z paragrafami od R360.31 do R360.33 obejmują:

- czy takie działanie byłoby niezgodne z przepisami prawa lub regulacjami;
- czy istnieją ograniczenia dotyczące ujawnienia nałożone przez organ regulacyjny lub prokuratora w związku z trwającym śledztwem dotyczącym naruszenia lub podejrzanego naruszenia;
- czy celem zlecenia jest zbadanie ewentualnego naruszenia w jednostce, aby umożliwić jej podjęcie odpowiedniego działania;
- czy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór poinformowały już zewnętrznego audytora jednostki o danej sprawie;
- prawdopodobieństwo istotności sprawy dla badania sprawozdania finansowego klienta lub, gdy dana sprawa odnosi się do jednostki należącej do grupy, prawdopodobieństwo jej istotności dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

#### Cel przekazywania informacji

360.35 A1 W okolicznościach, do których odnoszą się paragrafy od R360.31 do R360.33, celem przekazania informacji jest umożliwienie kluczowemu biegłemu rewidentowi uzyskania informacji o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu i ustalenie, czy należy na nie zareagować, a jeżeli tak, to w jaki sposób tego dokonać zgodnie z postanowieniami niniejszego rozdziału.

#### *Rozważenie, czy potrzebne są dalsze działania*

**R360.36** Zawodowy księgowy rozważa również, czy dla dobra interesu publicznego potrzebne są dalsze działania.

360.36 A1 Konieczność podjęcia dalszych działań, jak również ich rodzaj i zakres, zależą od następujących czynników:

- ram prawnych i regulacyjnych;
- odpowiedniości i terminowości reakcji kierownictwa oraz, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór;
- pilności sytuacji;
- zaangażowania kierownictwa lub osób sprawujących nadzór w daną sprawę;
- prawdopodobieństwa wystąpienia znacznej szkody dla interesów klienta, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.

360.36 A2 Dalsze działania zawodowego księgowego mogą obejmować:

- ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi, nawet jeżeli nie ma takiego wymagania prawnego lub regulacyjnego;

- wycofanie się ze zlecenia i współpracy zawodowej, jeżeli jest to dozwolone przez przepisy prawa lub regulacje.

360.36 A3 Znaczące czynniki, które bierze się pod uwagę rozważając potrzebę ujawnienia właściwemu organowi, obejmują:

- czy takie działanie byłoby niezgodne z przepisami prawa lub regulacjami;
- czy istnieją ograniczenia dotyczące ujawnienia nałożone przez organ regulacyjny lub prokuratora w związku z trwającym śledztwem dotyczącym naruszenia lub podejrzanego naruszenia;
- czy celem zlecenia jest zbadanie ewentualnego naruszenia w jednostce, aby umożliwić jej podjęcie odpowiedniego działania;

**R360.37** Jeżeli zawodowy księgowy ustali, że ujawnienie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi jest w danych okolicznościach odpowiednim sposobem działania, ujawnienie jest dozwolone zgodnie z paragrafem R114.1(d) Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń. Księgowy rozważa również, czy właściwe jest poinformowanie klienta o swoim zamiarze przed ujawnieniem danej sprawy.

#### *Nieuchronne naruszenie*

**R360.38** W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym działaniu, co do którego ma uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które wyrządziłoby znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Po początkowym rozważeniu, czy właściwe byłoby omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, księgowy dokonuje zawodowego osądu i decyduje, czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi w celu zapobieżenia grożącemu naruszeniu lub złagodzenia jego skutków. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.1(d) niniejszego Kodeksu.

#### *Zasięgnięcie porady*

360.39 A1 Zawodowy księgowy może rozważać:

- konsultacje wewnętrzne;
- uzyskanie porady prawnej w celu zrozumienia zawodowych i prawnych konsekwencji przyjęcia określonego sposobu działania;
- przeprowadzenie konsultacji, z zachowaniem reguł poufności, z organem regulacyjnym lub organizacją zawodową.

#### *Dokumentacja*

360.40 A1 W odniesieniu do naruszenia lub podejrzanego naruszenia objętego zakresem niniejszego rozdziału księgowy zachęca się, aby udokumentował:

- daną sprawę;
- wyniki dyskusji z kierownictwem i, gdzie ma to zastosowanie, osobami sprawującymi nadzór lub innymi stronami;
- w jaki sposób kierownictwo i, gdzie ma to zastosowanie, osoby sprawujące nadzór odniosły się do sprawy;

- sposoby postępowania, które księgowy brał pod uwagę, dokonane osądy oraz podjęte decyzje;
- czy księgowy jest przekonany, że wypełnił obowiązki określone w paragrafie R360.36.

**MIĘDZYNARODOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI**  
**(CZEŚCI 4A I 4B)**

**CZEŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU**

	Strona
Rozdział 400 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do niezależności dla zleceń badania i przeglądu .....	109
Rozdział 410 Wynagrodzenia .....	123
Rozdział 411 Zasady wynagradzania i oceny.....	136
Rozdział 420 Prezenty i gościnność.....	137
Rozdział 430 Faktyczna lub potencjalna sprawa sądowa.....	138
Rozdział 510 Udziały finansowe.....	139
Rozdział 511 Pożyczki i poręczenia.....	145
Rozdział 520 Powiązania gospodarcze.....	147
Rozdział 521 Powiązania rodzinne i osobiste.....	149
Rozdział 522 Poprzednie usługi dla klienta badania.....	152
Rozdział 523 Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania.....	153
Rozdział 524 Zatrudnienie u klienta badania.....	154
Rozdział 525 Tymczasowe oddelegowanie personelu.....	158
Rozdział 540 Długotrwała współpraca personelu z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów).....	159
Rozdział 600 Postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych dla klienta badania .....	165
Podrozdział 601 – Usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe.....	174
Podrozdział 602 – Usługi administracyjne .....	176
Podrozdział 603 – Usługi związane z wyceną .....	177
Podrozdział 604 – Usługi podatkowe .....	179
Podrozdział 605 – Usługi audytu wewnętrznego.....	187
Podrozdział 606 – Usługi z zakresu systemów technologii informacyjnej.....	189
Podrozdział 607 – Usługi pomocnicze w sprawach sądowych.....	191
Podrozdział 608 – Usługi prawne.....	194
Podrozdział 609 – Usługi rekrutacyjne.....	197
Podrozdział 610 – Usługi z zakresu finansów korporacyjnych .....	199
Rozdział 800 Sprawozdania dotyczące sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, które zawierają ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania (zlecenia badania i przeglądu).....	201



## CZEŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU

### ROZDZIAŁ 400

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH DO NIEZALEŻNOŚCI DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU

##### Wprowadzenie

##### Postanowienia ogólne

- 400.1 Niezależność zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód podczas wykonywania zleceń badania lub przeglądu leży w interesie publicznym i jest wymagana przez Kodeks.
- 400.2 Niniejsza Część ma zastosowanie zarówno do zleceń badania, jak i przeglądu, o ile nie stwierdzono inaczej. Terminy „badanie”, „zespół wykonujący badanie”, „zlecenie badania”, „klient badania” oraz „sprawozdanie z badania” stosuje się również do przeglądu, zespołu wykonującego przegląd, zlecenia przeglądu, klienta przeglądu i raportu z przeglądu.
- 400.3 W niniejszej Części definicja pojęcia „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.
- 400.4 MSZJ 1 wymaga, aby firma zaprojektowała, wdrożyła i stosowała system zarządzania jakością dla wykonywanych przez firmę badań lub przeglądów sprawozdań finansowych. W ramach tego systemu zarządzania jakością, MSZJ 1 zobowiązuje firmę do ustalenia celów jakości, które odnoszą się do wypełniania obowiązków zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi, w tym wymogami dotyczącymi niezależności. Zgodnie z MSZJ 1, stosowne wymogi etyczne to wymogi dotyczące firmy, jej personelu oraz – gdy ma to zastosowanie – innych osób lub podmiotów podlegających wymogom niezależności, którym podlega firma i zlecenia firmy. MSB oraz MSUP ustanawiają obowiązki dla partnerów odpowiedzialnych za zlecenie oraz zespołów wykonujących zlecenia, odpowiednio na poziomie zlecenia badania i przeglądu. Podział obowiązków w firmie będzie zależał od jej rozmiarów, struktury i organizacji. Wiele postanowień niniejszej Części nie określa szczególnej odpowiedzialności osób w firmie za działania związane z niezależnością, a raczej odnosi się do „firmy” dla ułatwienia odniesienia. Firma przypisuje natomiast operacyjny obowiązek za przestrzeganie wymogów niezależności konkretnej osobie (osobom) zgodnie z MSZJ 1. Dodatkowo, indywidualny zawodowy księgowy pozostaje odpowiedzialny za przestrzeganie wszelkich postanowień mających zastosowanie do jego czynności, interesów, udziałów (ang. *interests*) lub powiązań.
- 400.5 Niezależność jest związana z zasadami obiektywizmu i uczciwości. Obejmuje ona:
- (a) niezależność umysłu – stan umysłu pozwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, a tym samym pozwalający danej osobie na uczciwe działanie i zachowanie obiektywizmu oraz zawodowego sceptycyzmu;
  - (b) niezależność wizerunku – unikanie faktów i okoliczności, które są na tyle znaczące, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia skłonna byłaby uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego badanie zostały naruszone.

W niniejszej Części odniesienia do osoby lub firmy zachowującej „niezależność” oznaczają, że ta osoba lub firma przestrzega postanowień niniejszej Części.

400.6 Kodeks wymaga, aby firmy przestrzegały podstawowych zasad i pozostawały niezależne podczas wykonywania zleceń badania. Niniejsza Część określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określające, w jaki sposób stosować ramowe założenia koncepcyjne, aby zachować niezależność podczas wykonywania takich zleceń. Ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 stosuje się do niezależności, tak jak do podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110.

400.7 Niniejsza Część opisuje:

- (a) fakty i okoliczności, w tym czynności zawodowe, interesy, udziały (ang. *interests*) i powiązania, które wywołują lub mogłyby wywołać zagrożenia dla niezależności;
- (b) możliwe działania, w tym zabezpieczenia, które mogą być odpowiednie w reakcji na takie zagrożenia; oraz
- (c) niektóre sytuacje, w których zagrożenia nie mogą być wyeliminowane lub nie ma zabezpieczeń, aby ograniczyć je do akceptowalnego poziomu.

### **Jednostki zainteresowania publicznego**

400.8 Niektóre wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w niniejszej Części odzwierciedlają zakres interesu publicznego w określonych jednostkach definiowanych jako jednostki zainteresowania publicznego. Zachęca się firmy, aby określiły, czy traktować inne jednostki lub określone kategorie jednostek nie objęte tą definicją, jako jednostki zainteresowania publicznego ze względu na dużą liczbę i szeroki zakres ich interesariuszy. Czynniki do rozważenia obejmują:

- rodzaj działalności, taki jak pełnienie funkcji zarządcy sprawującego pieczę nad aktywami należącymi do dużej grupy interesariuszy. Mogą to na przykład być instytucje finansowe, takie jak banki, firmy ubezpieczeniowe oraz fundusze emerytalne;
- rozmiar;
- liczbę pracowników.

### **Sprawozdania zawierające ograniczenia dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania**

400.9 Sprawozdanie z badania może zawierać ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania. Jeżeli zawiera ono takie ograniczenie, a warunki określone w Rozdziale 800 są spełnione, wówczas wymogi dotyczące niezależności w niniejszej Części mogą być zmodyfikowane jak ustalono w Rozdziale 800.

Jeżeli przepisy obowiązujące w Rzeczypospolitej Polskiej zabraniają różnicowania wymogów niezależności dla danej usługi, przepisu 400.9 nie stosuje się.

### **Zlecenia atestacyjne inne niż zlecenia badania i przeglądu**

400.10 Standardy niezależności dla zleceń atestacyjnych niebędących zleceniami badania i przeglądu są określone w Części 4B – *Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu*.

### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Postanowienia ogólne**

**R400.11** Firma wykonująca zlecenie badania ma obowiązek być niezależna.

**R400.12** Firma stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane ze zleceniem

badania.

### **Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych**

**R400.13** Firma lub firma należąca do sieci nie przyjmuje obowiązków zarządczych dla klienta badania.

400.13 A1 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, kierowanie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, alokowania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.

400.13 A2 Jeżeli firma lub firma należąca do sieci przyjmuje obowiązki zarządcze dla klienta badania, stwarza to zagrożenia autokontroli, czerpania korzyści własnych i nadmiernej zażyłości. Przyjęcie obowiązków zarządczych mogłoby również stworzyć zagrożenie promowania interesów, ponieważ firma lub firma należąca do sieci zaczyna w zbyt dużym stopniu dzielić poglądy kierownictwa jednostki lub jej interesy stają się za bardzo zbieżne z interesami kierownictwa jednostki.

400.13 A3 Określenie, czy dana czynność stanowi obowiązek zarządczy, zależy od okoliczności i wymaga zastosowania zawodowego osądu. Przykłady czynności, które byłyby uważane za obowiązki zarządcze, obejmują:

- ustalanie polityk i strategicznych kierunków;
- zatrudnianie i zwalnianie pracowników;
- kierowanie i ponoszenie odpowiedzialności za działania pracowników w odniesieniu do ich pracy dla jednostki;
- autoryzowanie transakcji;
- kontrolowanie lub zarządzanie rachunkami bankowymi lub inwestycjami;
- decydowanie, które rekomendacje firmy lub firmy należącej do sieci, lub innych stron trzecich wdrożyć;
- raportowanie osobom sprawującym nadzór w imieniu kierownictwa jednostki;
- przyjmowanie odpowiedzialności za:
  - sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
  - zaprojektowanie, wdrożenie, monitorowanie lub utrzymywanie kontroli wewnętrznej.

400.13 A4 Z zastrzeżeniem zgodności z paragrafem R400.14, udzielanie porad i wydawanie zaleceń w celu wsparcia kierownictwa klienta badania w wypełnianiu jego obowiązków nie stanowi przyjęcia odpowiedzialności zarządczej. Udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientowi badania może natomiast stwarzać zagrożenie autokontroli, co jest omówione w Rozdziale 600.

**R400.14** Wykonując czynności zawodowe dla klienta badania firma ma obowiązek uzyskać pewność, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla jego obowiązków. Obejmuje to zapewnienie, że kierownictwo klienta:

- (a) wyznacza osobę posiadającą odpowiednie umiejętności, wiedzę i doświadczenie, która będzie cały czas odpowiedzialna za decyzje klienta i nadzór nad wykonywanymi czynnościami. Powyższe zakłada, że osoba ta, najlepiej

z kierownictwa wyższego szczebla, rozumie:

- (i) cele, rodzaj i rezultaty tych czynności, oraz
- (ii) obowiązki zarówno klienta, jak i firmy lub firmy należącej do sieci.

Nie wymaga się jednakże, aby osoba ta posiadała specjalistyczną wiedzę do wykonania lub ponownego wykonania tych czynności;

- (b) sprawuje nadzór nad tymi czynnościami i ocenia zgodność rezultatów wykonanych czynności na rzecz klienta;
- (c) przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne działania, które zostaną podjęte w rezultacie tych czynności.

**[Paragrafy od 400.15 do 400.19 są celowo pozostawione puste]**

#### **Jednostki powiązane**

**R400.20** Jak zdefiniowano, pojęcie klient badania, który jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, obejmuje wszystkie jednostki powiązane tego klienta. W przypadku wszystkich pozostałych jednostek, odniesienia do klienta badania w niniejszej Części obejmują jednostki powiązane, nad którymi ten klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę. Jeżeli zespół wykonujący badanie wie lub ma powody, by sądzić, że powiązanie lub okoliczność, związana z jakąkolwiek inną jednostką powiązaną tego klienta, mają znaczenie dla oceny niezależności firmy od tego klienta, zespół wykonujący badanie uwzględnia tę powiązaną jednostkę podczas identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

**[Paragrafy od 400.21 do 400.29 są celowo pozostawione puste]**

#### **Okres, podczas którego wymagana jest niezależność**

**R400.30** Niezależność wymagana przez niniejszą Część jest zachowywana zarówno podczas:

- (a) okresu realizacji zlecenia; jak również
- (b) okresu objętego sprawozdaniem finansowym.

400.30 A1 Okres realizacji zlecenia rozpoczyna się, gdy zespół wykonujący badanie rozpoczyna badanie. Okres realizacji zlecenia kończy się, gdy wydane jest sprawozdanie z badania. Gdy zlecenie ma charakter powtarzalny, kończy się nie później niż z chwilą powiadomienia przez jedną ze stron o zakończeniu relacji zawodowej lub wydania końcowego sprawozdania z badania.

**R400.31** Jeżeli dana jednostka staje się klientem badania w trakcie lub po okresie objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyrazi opinię, firma ustala, czy jakiegokolwiek zagrożenia dla niezależności powstają w wyniku:

- (a) powiązań finansowych lub gospodarczych z klientem badania w trakcie lub po okresie objętym sprawozdaniem finansowym, ale przed akceptacją zlecenia badania; lub
- (b) świadczenia usług dla klienta badania przez firmę lub firmę należącą do sieci w okresach objętych wcześniejszymi sprawozdaniami finansowymi.

400.31 A1 Zagrożenia dla niezależności powstają, jeżeli dla klienta badania świadczona była usługa nieatestacyjna w trakcie lub po okresie objętym sprawozdaniem finansowym, ale przed rozpoczęciem wykonywania badania przez zespół wykonujący badanie i usługa ta byłaby niedozwolona w trakcie okresu realizacji zlecenia.

- 400.31 A2 W takich okolicznościach należy rozważyć, czy wyniki wykonanej usługi mogą stanowić część lub wpływać na zapisy księgowe, kontrolę wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.
- 400.31 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia dla niezależności, obejmują:
- niewykorzystywanie specjalistów, którzy wykonywali taką usługę nieatestacyjną, jako członków zespołu realizującego zlecenie;
  - zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do dokonania przeglądu pracy wykonanej podczas badania lub usługi nieatestacyjnej;
  - zaangażowanie innej firmy nienależącej do sieci, aby oceniła wyniki usługi nieatestacyjnej lub zaangażowanie innej firmy nienależącej do sieci do ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w zakresie koniecznym dla tej firmy do przyjęcia odpowiedzialności za usługę.
- 400.31 A4 Zagrożenie dla niezależności, wynikające ze świadczenia przez firmę lub firmę należącą do sieci usług nieatestacyjnych przed okresem badania lub przed okresem objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma będzie wyrażać opinię, jest wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu, jeżeli wyniki takiej usługi zostały wykorzystane lub wdrożone w okresie badanym przez inną firmę.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

- R400.32** Firma nie może przyjąć powołania na audytora jednostki zainteresowania publicznego, na rzecz której ta firma lub firma należąca do sieci świadczyła przed powołaniem usługę nieatestacyjną, która może stworzyć zagrożenie autokontroli w odniesieniu do sprawozdania finansowego, o którym firma będzie wyrażać opinię, chyba że:
- (a) świadczenie takiej usługi ustaje przed rozpoczęciem okresu badania;
  - (b) firma podejmie działania w celu przeciwdziałania zagrożeniom dla swojej niezależności; oraz
  - (c) firma ustali, że w opinii rozsądnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej wszelkie zagrożenia dla niezależności firmy zostały lub zostaną wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu.
- 400.32 A1 Działania, które mogą być uznane przez rozsądną i dobrze poinformowaną stronę trzecią za eliminujące lub ograniczające do akceptowalnego poziomu wszelkie zagrożenia dla niezależności, wynikające ze świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz jednostki zainteresowania publicznego przed powołaniem jako audytora tej jednostki, obejmują:
- wyniki usługi były przedmiotem procedur badania w trakcie badania sprawozdania finansowego za poprzedni rok przez poprzednią firmę;
  - firma zatrudnia zawodowego księgowego, który nie jest współpracownikiem (ang. *member*) firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym, do przeprowadzenia przeglądu pierwszego zlecenia badania, którego dotyczy zagrożenie autokontroli, zgodnie z celem kontroli jakości wykonania zlecenia;
  - jednostka zainteresowania publicznego angażuje inną firmę spoza sieci do:
    - (i) oceny wyników usługi nieatestacyjnej, lub
    - (ii) ponownego wykonania usługi,

w zakresie niezbędnym do umożliwienia danej drugiej firmie wzięcia odpowiedzialności za wyniki usługi.

**[Paragrafy od 400.33 do 400.39 są celowo pozostawione puste]**

**Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór**

400.40 A1 Paragrafy R300.9 i R300.10 określają wymogi dotyczące komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór.

400.40 A2 Nawet jeżeli nie wymaga tego niniejszy Kodeks, mające zastosowanie standardy zawodowe, przepisy prawa lub regulacje, zaleca się, aby pomiędzy firmą a osobami sprawującymi nadzór u klienta, miała miejsce regularna wymiana informacji dotyczących powiązań i innych spraw, które zdaniem firmy mogłyby racjonalnie wpływać na niezależność. Taka wymiana informacji umożliwia osobom sprawującym nadzór:

- (a) rozważenie osądów firmy dotyczących identyfikacji i oceny zagrożeń;
- (b) rozważenie sposobu, w jaki zareagowano na zagrożenia, w tym odpowiedniości dostępnych i możliwych do zastosowania zabezpieczeń; oraz
- (c) podjęcie odpowiedniego działania.

Tego typu podejście może okazać się szczególnie pomocne w przypadku zagrożenia zastraszenia lub nadmiernej zażyłości.

**[Paragrafy od 400.41 do 400.49 są celowo pozostawione puste]**

**Firmy należące do sieci**

400.50 A1 Firmy często tworzą większe struktury z innymi firmami i jednostkami w celu zwiększenia swojej zdolności do świadczenia profesjonalnych usług. To, czy te większe struktury tworzą sieć, zależy od określonych faktów i okoliczności. Nie zależy to od tego, czy firmy i jednostki są prawnie niezależne i odrębne.

**R400.51** Jak wymaga tego niniejsza Część, firma należąca do sieci ma obowiązek być niezależna od klientów badania innych firm należących do sieci.

400.51 A1 Wymogi niezależności określone w niniejszej Części, które mają zastosowanie do firmy należącej do sieci, mają zastosowanie do każdej jednostki, która spełnia kryteria definicji firmy należącej do sieci. Nie jest konieczne, aby jednostka spełniała również kryteria definicji firmy. Na przykład, działalność konsultingowa lub prawna mogłaby być firmą należącą do sieci, ale nie firmą.

**R400.52** W przypadku powiązania z większą strukturą innych firm i jednostek, firma:

- (a) stosuje zawodowy osąd w celu ustalenia, czy taka większa struktura tworzy sieć;
- (b) rozważa, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie uznałaby, że inne firmy i jednostki w większej strukturze są powiązane w taki sposób, że istnieje sieć; oraz
- (c) konsekwentnie stosuje taki osąd w ramach takiej większej struktury.

**R400.53** Ustalając, czy większa struktura firm i innych jednostek tworzy sieć, firma uznaje, że sieć istnieje, kiedy celem takiej większej struktury jest współpraca oraz:

- (a) jej wyraźnym celem jest podział zysków i kosztów pomiędzy jednostki w ramach struktury (zob. par. 400.53 A2);
- (b) jednostki w ramach struktury posiadają wspólnego właściciela lub kierownictwo

- bądź pozostają pod wspólną kontrolą (zob. par. 400.53 A3);
- (c) jednostki w ramach struktury posiadają wspólne polityki i procedury zarządzania jakością (zob. par. 400.53 A4);
  - (d) jednostki w ramach struktury posiadają wspólną strategię działalności (zob. par. 400.53 A5);
  - (e) jednostki w ramach struktury wykorzystują wspólny znak firmowy (zob. par. 400.53 A6, 400.53 A7); lub
  - (f) jednostki w ramach struktury wykorzystują wspólnie znaczącą część profesjonalnych zasobów (zob. par. 400.53 A8, 400.53 A9).
- 400.53 A1 Oprócz tych opisanych w paragrafie R400.53, mogą istnieć inne ustalenia pomiędzy firmami i jednostkami w ramach większej struktury, która tworzy sieć. Jednak większa struktura może mieć na celu jedynie ułatwianie podziału pracy, co samo w sobie nie spełnia kryteriów niezbędnych do stanowienia sieci.
- 400.53 A2 Dzielenie nieistotnych kosztów samo w sobie nie tworzy sieci. Ponadto, gdy dzielenie kosztów jest ograniczone wyłącznie do kosztów związanych z opracowaniem metodologii badania, podręczników lub kursów szkoleniowych, nie prowadzi to samo w sobie do stworzenia sieci. Co więcej, związek pomiędzy firmą a niepowiązaną w inny sposób jednostką wspólnie świadczącą usługi lub tworzącą produkt nie tworzy sam w sobie sieci (zob. par. R400.53(a)).
- 400.53 A3 Posiadanie wspólnego właściciela lub kierownictwa bądź pozostawanie pod wspólną kontrolą może zostać osiągnięte przez zawarcie umowy lub w inny sposób (zob. par. R400.53(b)).
- 400.53 A4 Wspólne polityki i procedury zarządzania jakością to te, które zostały zaprojektowane, wdrożone i są stosowane w obrębie większej struktury (zob. par. R400.53(c)).
- 400.53 A5 Posiadanie wspólnej strategii gospodarczej obejmuje porozumienie pomiędzy jednostkami, aby osiągać wspólne cele strategiczne. Jednostka nie jest firmą należącą do sieci tylko dlatego, że współpracuje z inną jednostką wyłącznie po to, aby wspólnie odpowiedzieć na ofertę świadczenia profesjonalnej usługi (zob. par. R400.53(d)).
- 400.53 A6 Wspólny znak firmowy obejmuje wspólny skrót lub wspólną nazwę. Firma używa wspólnego znaku firmowego, jeżeli na przykład zamieszcza go jako część własnej nazwy lub łącznie z własną nazwą, gdy partner firmy podpisuje sprawozdanie z badania (zob. par. R400.53(e)).
- 400.53 A7 Nawet jeżeli firma nie należy do sieci i nie używa wspólnego znaku firmowego jako części swojej nazwy, może sprawiać wrażenie, że należy do sieci, jeżeli na swoim papierze firmowym lub w materiałach promocyjnych podaje, że jest członkiem zrzeszenia firm. W związku z tym, jeżeli nie zostaną zastosowane środki ostrożności dotyczące sposobu opisywania takiego rodzaju przynależności przez firmę, może pojawić się wrażenie, że taka firma należy do sieci (zob. par. R400.53(e)).
- 400.53 A8 Profesjonalne zasoby obejmują:
- wspólne systemy umożliwiające firmom wymianę informacji takich, jak dane klienta, faktury i ewidencja czasu pracy;
  - partnerów i pozostały personel;
  - działy techniczne, które udzielają konsultacji dotyczących specyficznych spraw

merytorycznych lub branżowych, transakcji, lub zdarzeń dotyczących zleceń atestacyjnych;

- metodologię badania lub podręczniki badania;
- kursy i zaplecze szkoleniowe (zob. par. R400.53(f)).

400.53 A9 To, czy wspólne profesjonalne zasoby są znaczące, zależy od okoliczności. Na przykład:

- wspólne zasoby mogą ograniczać się do wspólnej metodologii badania lub podręczników badania, bez wymiany personelu, czy też informacji o klientach lub rynku. W takich okolicznościach mało prawdopodobne jest, że wspólne zasoby byłyby znaczące. To samo dotyczy wspólnych działań szkoleniowych;
- wspólne zasoby mogą obejmować wymianę personelu lub informacji, jak na przykład wtedy, gdy personel jest dobierany ze wspólnej puli lub gdy w obrębie większej struktury jest tworzony wspólny dział techniczny udzielający porad merytorycznych, których stosowania wymaga się od firm. W takich okolicznościach bardziej prawdopodobne jest, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia uzna, że wspólne zasoby są znaczące (zob. par. R400.53(f)).

**R400.54** Jeżeli firma lub sieć sprzedaje część swojej działalności i ta część działalności przez ograniczony czas nadal wykorzystuje całą nazwę firmy czy sieci lub jej część, stosowne jednostki ustalają sposób ujawniania, że nie są firmami należącymi do sieci podczas przedstawiania się stronom zewnętrznym.

400.54 A1 Umowa sprzedaży części działalności mogłaby wskazywać, że przez określony czas sprzedana część działalności może korzystać z całości lub części nazwy firmy lub sieci, nawet jeżeli nie jest już dłużej powiązana z firmą lub siecią. W takich okolicznościach, pomimo że te dwie jednostki mogą działać pod wspólną nazwą, zgodnie z faktami nie należą do większej struktury realizującej współpracę. Te dwie jednostki nie są zatem firmami należącymi do sieci.

**[Paragrafy od 400.55 do 400.59 są celowo pozostawione puste]**

#### **Ogólna dokumentacja niezależności dla zleceń badania i przeglądu**

**R400.60** Firma dokumentuje wnioski dotyczące przestrzegania niniejszej Części oraz treść wszelkich związanych z tym dyskusji, które uzasadniają te wnioski. W szczególności:

- (a) gdy zastosowane są zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie, firma dokumentuje rodzaj zagrożenia oraz istniejące lub zastosowane zabezpieczenia; oraz
- (b) gdy zagrożenie wymagało znaczących analiz, a firma stwierdziła, że zagrożenie było już na akceptowalnym poziomie, firma dokumentuje rodzaj zagrożenia i uzasadnienie wniosku.

400.60 A1 Dokumentacja dostarcza dowodów dotyczących osądów firmy przy formułowaniu wniosków w przedmiocie przestrzegania postanowień niniejszej Części. Jednakże brak dokumentacji nie rozstrzyga, czy firma rozważyła konkretną sprawę lub czy firma jest niezależna.

**[Paragrafy od 400.61 do 400.69 są celowo pozostawione puste]**



## Fuzje i przejęcia

*Kiedy fuzja klienta powoduje zagrożenie*

400.70 A1 Jednostka może stać się jednostką powiązaną z klientem badania na skutek fuzji lub przejęcia. Zagrożenie dla niezależności oraz wynikającej z tego zdolności firmy do kontynuowania zlecenia badania wywołać mogą poprzednie lub obecne interesy, udziały (ang. *interests*) lub powiązania pomiędzy firmą lub firmą należącą do sieci a taką powiązaną jednostką.

**R400.71** W okolicznościach określonych w paragrafie 400.70 A1

- (a) firma określa i ocenia poprzednie i obecne interesy, udziały (ang. *interests*) i powiązania z jednostką powiązaną, które, biorąc pod uwagę wszelkie działania podjęte w reakcji na zagrożenie, mogłyby wpływać na jej niezależność, a w rezultacie jej zdolność do kontynuowania zlecenia badania po dacie wejścia w życie fuzji lub przejęcia; oraz
- (b) zgodnie z paragrafem R400.72, firma podejmuje działania prowadzące do zakończenia prowadzenia interesów, zbycia udziałów (ang. *interests*) lub zerwania powiązań, na które Kodeks nie zezwala, przed dniem wejścia w życie fuzji lub przejęcia.

**R400.72** Jako wyjątek od wymagań paragrafu R400.71(b), jeżeli nie ma racjonalnej możliwości zakończenia prowadzenia interesów, zbycia udziałów (ang. *interests*), oraz zerwania powiązań przed dniem wejścia w życie fuzji lub przejęcia, firma:

- (a) ocenia zagrożenie wywołane przez interes, udział (ang. *interest*) lub powiązanie; oraz
- (b) omawia z osobami sprawującymi nadzór w jednostce przyczyny, dla których nie ma racjonalnej możliwości zakończenia prowadzenia interesów, zbycia udziałów (ang. *interests*) oraz zerwania powiązań przed dniem wejścia w życie fuzji lub przejęcia oraz ocenę poziomu zagrożenia.

400.72 A1 W pewnych okolicznościach całkowite zakończenie prowadzenia interesu, zbycie udziału (ang. *interest*) lub zerwanie powiązania stwarzającego zagrożenie może nie być racjonalnie możliwe przed dniem wejścia w życie fuzji lub przejęcia. Może to być spowodowane faktem, że firma świadczy usługi nieatestacyjne dla jednostki powiązanej, która nie zdoła w sposób uporządkowany zmienić usługodawcy na innego przed tą datą.

400.72 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu zagrożenia wywołanego przez fuzję i przejęcia w przypadku istnienia interesów, udziałów (ang. *interests*), lub powiązań, które nie mogą być całkowicie zbyte lub zerwane, obejmują:

- rodzaj i znaczenie interesu, udziału (ang. *interest*) lub powiązania;
- rodzaj i znaczenie powiązania jednostki powiązanej (na przykład, czy jest ona jednostką zależną, czy dominującą);
- czas, w jakim może nastąpić całkowite zakończenie prowadzenia interesu, zbycie udziału (ang. *interest*) lub zerwanie powiązania.

**R400.73** Jeżeli na podstawie dyskusji, o której mowa w paragrafie R400.72(b), osoby sprawujące nadzór, zwrócą się z prośbą do firmy o kontynuowanie działań jako audytor, firma zgadza się tylko wyłączenie, jeżeli:

- (a) interes (ang. *interest*) zostanie zakończony, udział (ang. *interest*) zostanie zbyty

a powiązanie zerwane w możliwie rozsądnym terminie, nie później jednak niż w ciągu sześciu miesięcy od daty wejścia w życie fuzji lub przejęcia;

- (b) żadna osoba, która posiada taki interes, udział (ang. *interest*) lub powiązanie, w tym udział lub powiązanie wynikające ze świadczenia usług nieatestacyjnych, które nie byłyby dozwolone przez Rozdział 600 i jego podrozdziały, nie będzie członkiem zespołu wykonującego zlecenie badania, ani nie będzie osobą odpowiedzialną za kontrolę jakości wykonania zlecenia; oraz
- (c) zastosowane zostaną, w razie konieczności, działania przejściowe, które omówiono z osobami sprawującymi nadzór.

400.73 A1 Przykłady takich działań przejściowych obejmują:

- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy dotyczącej odpowiednio badania lub usługi nieatestacyjnej;
- zaangażowanie zawodowego księgowego, który nie jest współpracownikiem (ang. *member*) firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym, do przeglądu, który jest spójny z celem kontroli jakości wykonania zlecenia;
- zaangażowanie innej firmy do oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub zaangażowanie innej firmy do ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w zakresie koniecznym dla tej firmy do przyjęcia odpowiedzialności za usługę.

**R400.74** Może się zdarzyć, że firma będzie miała zakończoną znaczną część prac związanych z badaniem przed datą wejścia w życie fuzji lub przejęcia i mogłaby zakończyć w krótkim czasie pozostałe procedury badania. W takich okolicznościach, jeżeli osoby sprawujące nadzór zwrócą się do firmy z prośbą o zakończenie badania, pomimo dalszego prowadzenia interesu, posiadania udziału (ang. *interest*) lub powiązania zidentyfikowanego w paragrafie 400.70 A1, firma zgadza się tylko wtedy, gdy:

- (a) oceniła poziom zagrożenia oraz omówiła wyniki z osobami sprawującymi nadzór;
- (b) przestrzega wymogów określonych w paragrafie R400.73(a) do (c); oraz
- (c) zaprzestaje być audytorem nie później niż w dniu, w którym wydane zostanie sprawozdanie z badania.

*Jeżeli obiektywizm pozostaje zagrożony*

**R400.75** Nawet jeżeli wszystkie wymogi paragrafów od R400.71 do R400.74 są spełnione, firma ustala, czy okoliczności zidentyfikowane w paragrafie 400.70 A1 stwarzają zagrożenie, na które nie można odpowiednio zareagować i obiektywizm byłby naruszony. Jeżeli tak jest, firma przestaje być audytorem.

*Dokumentacja*

**R400.76** Firma dokumentuje:

- (a) wszelkie interesy, udziały (ang. *interests*) i powiązania zidentyfikowane w paragrafie 400.70 A1, które nie zostaną zbyte i zerwane przed datą wejścia w życie fuzji lub przejęcia oraz przyczyny niemożności zbycia udziałów i zerwania powiązań;
- (b) zastosowane działania przejściowe;
- (c) wyniki dyskusji z osobami sprawującymi nadzór; oraz
- (d) przyczyny, dla których poprzednie i obecne interesy, udziały (ang. *interests*)

i powiązania nie wywołują zagrożenia naruszenia zasady obiektywizmu.

**[Paragrafy od 400.77 do 400.79 są celowo pozostawione puste.]**

### **Naruszenie postanowienia o niezależności dla zleceń badania i przeglądu**

*Gdy firma zidentyfikuje naruszenie*

**R400.80** Jeżeli firma stwierdzi, że wystąpiło naruszenie wymogu określonego w niniejszej Części, firma:

- (a) kończy, zawiesza lub eliminuje interes, udział (ang. *interest*) lub powiązanie, które spowodowało naruszenie, oraz reaguje na skutki naruszenia;
- (b) rozważa, czy jakiegokolwiek wymogi prawne lub regulacyjne mają zastosowanie do tego naruszenia a jeżeli tak, to:
  - (i) postępuje zgodnie z tymi wymogami, oraz
  - (ii) rozważa zgłoszenie naruszenia organowi zawodowemu lub regulacyjnemu albo organowi nadzoru, jeżeli takie zgłoszenie jest powszechną praktyką lub jest odpowiednie w danym systemie prawnym;
- (c) niezwłocznie powiadamia o naruszeniu zgodnie z zasadami i procedurami firmy:
  - (i) partnera odpowiedzialnego za zlecenie,
  - (ii) osobę, której powierzono operacyjną odpowiedzialność za przestrzeganie wymogów niezależności,
  - (iii) inne osoby w firmie z tym powiązane i w stosownych przypadkach, sieć, oraz
  - (iv) osoby podlegające wymogom niezależności zawartym w Części 4A, które muszą podjąć odpowiednie działania;
- (d) ocenia znaczenie tego naruszenia i jego wpływ na obiektywizm firmy oraz jej zdolność do wydania sprawozdania z badania; oraz
- (e) w zależności od znaczenia naruszenia, ustala:
  - (i) czy zakończyć zlecenie badania, lub
  - (ii) czy możliwe jest podjęcie działań stanowiących satysfakcjonującą reakcję na skutki naruszenia oraz czy takie działania mogą być podjęte i są odpowiednie w danych okolicznościach.

Ustalając powyższe, firma posługuje się zawodowym osądem i bierze pod uwagę, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie stwierdziłaby, że obiektywizm firmy zostałby naruszony i w związku z tym firma nie mogłaby wydać raportu z badania.

400.80 A1 Naruszenie postanowienia niniejszej Części mogłoby nastąpić pomimo posiadania przez firmę systemu zarządzania jakością zaprojektowanego, aby odpowiedzieć na wymogi niezależności. Z powodu naruszenia konieczne może być zakończenie zlecenia badania.

400.80 A2 Znaczenie i skutek naruszenia dla obiektywizmu firmy i jej zdolności do wydania sprawozdania z badania będą zależały od takich czynników, jak:

- rodzaj i czas trwania naruszenia;
- liczba i rodzaj wszelkich wcześniejszych naruszeń w odniesieniu do bieżącego zlecenia badania;

- czy członek zespołu wykonującego badanie posiadał wiedzę na temat interesu, udziału (ang. *interest*) lub powiązania, które spowodowało naruszenie;
- czy osoba, która spowodowała naruszenie, jest członkiem zespołu wykonującego badanie lub inną osobą podlegającą wymogom niezależności;
- jeżeli naruszenie odnosi się do członka zespołu wykonującego badanie, rola tej osoby;
- jeżeli naruszenie było spowodowane świadczeniem profesjonalnej usługi, wpływ tej usługi, jeżeli jakkolwiek występuje, na dokumentację księgową lub kwoty wykazane w sprawozdaniu finansowym, o którym firma wyrazi opinię z badania; oraz
- zakres zagrożeń czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości, zastraszenia lub innych wywołanych przez to naruszenie.

400.80 A3 W zależności od znaczenia naruszenia, przykłady działań, które firma mogłaby rozważyć, aby zareagować na naruszenia w satysfakcjonujący sposób, obejmują:

- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie;
- wykorzystanie innych osób do przeprowadzenia dodatkowego przeglądu pracy, której dotyczy problem lub ponowne jej przeprowadzenie w niezbędnym zakresie;
- zarekomendowanie klientowi badania aby zlecił innej firmie przegląd lub ponowne wykonanie w niezbędnym zakresie pracy, której dotyczy problem;
- jeżeli naruszenie dotyczy usługi nieatestacyjnej, która wpływa na dokumentację księgową lub na kwoty wykazane w sprawozdaniu finansowym, zlecenie innej firmie oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub ponownego wykonania tej usługi przez inną firmę w zakresie niezbędnym do przyjęcia przez tę firmę odpowiedzialności za tę usługę.

**R400.81** Jeżeli firma ustali, że nie można podjąć działania, które będzie satysfakcjonującą reakcją na skutki naruszenia, wówczas tak szybko, jak to możliwe, informuje osoby sprawujące nadzór i podejmuje działania niezbędne do zakończenia zlecenia badania zgodnie ze wszystkimi mającymi zastosowanie wymogami prawnymi bądź regulacyjnymi. W sytuacji, gdy zakończenie zlecenia nie jest dopuszczone przez przepisy prawa lub regulacje, firma ma obowiązek przestrzegać wszelkich wymogów w zakresie sprawozdawczości lub ujawnień.

**R400.82** Jeżeli firma ustali, że można podjąć działanie, które będzie satysfakcjonującą reakcją na skutki naruszenia, omawia z osobami sprawującymi nadzór:

- (a) znaczenie naruszenia, w tym jego rodzaj i czas trwania;
- (b) sposób powstania i identyfikacji naruszenia;
- (c) zaproponowane lub podjęte działanie oraz dlaczego to działanie będzie stanowiło satysfakcjonującą reakcję na skutki naruszenia i umożliwi firmie wydanie sprawozdania z badania;
- (d) wniosek, że zgodnie z zawodowym osądem firmy, obiektywizm nie został naruszony i uzasadnienie tego wniosku; oraz
- (e) wszelkie działania zaproponowane lub podjęte przez firmę w celu obniżenia lub uniknięcia ryzyka wystąpienia kolejnych naruszeń.

Należy odbyć taką rozmowę tak szybko, jak to możliwe, chyba że osoby sprawujące nadzór określiły inny termin na raportowanie mniej znaczących naruszeń.

*Informowanie osób sprawujących nadzór o naruszeniach*

400.83 A1 Paragrafy R300.9 i R300.10 określają wymogi dotyczące komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór.

**R400.84** W odniesieniu do naruszeń firma przekazuje na piśmie osobom sprawującym nadzór:

- (a) wszystkie kwestie omówione zgodnie z paragrafem R400.82 oraz uzyskuje zgodę osób sprawujących nadzór, że można podjąć lub podjęto działanie, które stanowi satysfakcjonującą reakcję na skutki naruszenia; oraz
- (b) opis:
  - (i) polityk i procedur firmy odnoszących się do naruszenia, zaprojektowanych tak, aby z racjonalną pewnością zapewnić że niezależność jest zachowana, oraz
  - (ii) wszelkich kroków podjętych przez firmę lub, których podjęcie firma proponuje w celu obniżenia lub uniknięcia ryzyka kolejnych naruszeń.

**R400.85** Jeżeli osoby sprawujące nadzór nie zgadzają się, że działanie zaproponowane przez firmę zgodnie z paragrafem R400.80(e)(ii) jest satysfakcjonującą reakcją na skutki naruszenia, firma podejmuje działania niezbędne do zakończenia zlecenia badania zgodnie z paragrafem R400.81.

*Naruszenia przed wydaniem poprzedniego sprawozdania z badania*

**R400.86** Jeżeli naruszenie nastąpiło przed wydaniem poprzedniego sprawozdania z badania, firma przestrzega postanowień zawartych w Części 4A podczas oceny znaczenia naruszenia i jego wpływu na obiektywizm firmy oraz możliwość wydania przez nią sprawozdania z badania w bieżącym okresie.

**R400.87** Ponadto firma:

- (a) rozważa wpływ naruszenia, jeżeli występuje, na obiektywizm firmy w odniesieniu do wszystkich wydanych poprzednio sprawozdań z badania i możliwość wycofania takich sprawozdań z badania; oraz
- (b) omawia sprawę z osobami sprawującymi nadzór.

*Dokumentacja*

**R400.88** Przestrzegając wymogów zawartych w paragrafach od R400.80 do R400.87, firma dokumentuje:

- (a) naruszenie;
- (b) podjęte działania;
- (c) podjęte kluczowe decyzje;
- (d) wszystkie sprawy omówione z osobami sprawującymi nadzór; oraz
- (e) wszelkie rozmowy z organem zawodowym lub regulacyjnym albo organem nadzoru.

**R400.89** Jeżeli firma kontynuuje zlecenie badania, wówczas dokumentuje:

- (a) wniosek, że zgodnie z zawodowym osądem firmy, obiektywizm nie został

naruszony; oraz

- (b)** uzasadnienie, dlaczego podjęte działanie jest satysfakcjonującą reakcją na skutki naruszenia, tak aby firma mogła wydać sprawozdania z badania.

## **ROZDZIAŁ 410**

### **WYNAGRODZENIA**

#### **Wprowadzenie**

- 410.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 410.2 W Rozdziale 330 przedstawiono wskazówki zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w przypadkach, gdy poziom i charakter wynagrodzenia lub innych rodzajów honorariów może stworzyć zagrożenie czerpania korzyści własnych, skutkujące naruszeniem jednej lub kilku podstawowych zasad. Niniejszy rozdział zawiera szczegółowe wymogi oraz wskazówki zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane z wynagrodzeniami otrzymywanymi od klientów badania.

#### **Wymogi i wskazówki zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 410.3 A1 Wynagrodzenia za profesjonalne usługi są zazwyczaj negocjowane z klientem badania i przez niego płacone, co może stwarzać zagrożenia dla niezależności. Praktyka ta jest ogólnie uznawana i akceptowana przez zainteresowanych użytkowników sprawozdań finansowych.
- 410.3 A2 Kiedy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, interesariusze mają zwiększone oczekiwania co do niezależności firmy. Ponieważ przejrzystość może służyć lepszemu informowaniu o poglądach i decyzjach osób sprawujących nadzór oraz szerokiego kręgu interesariuszy, niniejszy rozdział przewiduje ujawnianie informacji dotyczących wynagrodzeń zarówno osobom sprawującym nadzór jak i ogólnie interesariuszom, w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego.
- 410.3 A3 Na potrzeby niniejszego rozdziału wynagrodzenia za usługi badania obejmują wynagrodzenia lub inne rodzaje honorariów za badanie lub przegląd sprawozdań finansowych. Jeżeli mowa jest o wynagrodzeniu za badanie sprawozdań finansowych, nie obejmuje ono wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia lub przegląd sprawozdań finansowych. (Zob. par. R410.23(a), 410.25 A1 i R410.31(a))

##### *Wynagrodzenia wypłacane przez klienta badania*

- 410.4 A1 Gdy wynagrodzenia są negocjowane z klientem badania i przez niego płacone, stwarza to zagrożenie czerpania korzyści własnych i może stwarzać zagrożenie dla niezależności wynikające z zastraszenia.
- 410.4 A2 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga, aby przed przyjęciem przez firmę lub firmę należącą do sieci zlecenia przeprowadzenia badania lub innego zlecenia dla klienta badania, firma ustaliła, czy zagrożenia dla niezależności wynikające z zaproponowanego klientowi wynagrodzenia są na akceptowalnym poziomie. Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga również od firmy dokonania ponownej oceny takich zagrożeń, gdy fakty i okoliczności ulegną zmianie w trakcie okresu objętego umową o badanie.

410.4 A3 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń powstających, gdy wynagrodzenia za badanie lub jakiegokolwiek inne zlecenie są płacone przez klienta badania, obejmują:

- poziom wynagrodzeń i stopień, w jakim uwzględniają one potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe firmy;
- wszelkie powiązania między wynagrodzeniem za badanie a wynagrodzeniem za usługi inne niż badanie oraz względną wysokość obu tych elementów;
- zakres wszelkich zależności pomiędzy wysokością wynagrodzenia za usługę a jej wynikiem;
- czy wynagrodzenie dotyczy usług, które mają być świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci;
- wysokość wynagrodzenia w kontekście usług, które mają być świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci;
- strukturę operacyjną i ustalenia dotyczące wynagrodzenia dla firmy lub firmy należącej do sieci;
- znaczenie klienta lub osoby trzeciej polecającej klienta, dla firmy, firmy należącej do sieci, partnera lub biura;
- charakter klienta, na przykład, czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego;
- związek klienta z jednostkami powiązаныmi, dla których świadczone są usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych, np. gdy jednostka powiązana jest jednostką siostrzaną;
- zaangażowanie osób sprawujących nadzór w mianowanie biegłego rewidenta i uzgadnianie wynagrodzeń oraz widoczny nacisk, jaki kładą one i kierownictwo klienta na jakość badania i ogólny poziom wynagrodzeń;
- czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny;
- czy jakość pracy wykonanej przez firmę jest przedmiotem przeglądu niezależnej strony trzeciej, takiej jak organ nadzoru.

410.4 A4 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafie 120.15 A3 (w szczególności system zarządzania jakością zaprojektowany, wdrożony i stosowany przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB) mogą również wpływać na ocenę, czy zagrożenia dla niezależności są na akceptowalnym poziomie.

410.4 A5 Poniższe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określają okoliczności, które mogą wymagać dalszej oceny przy ustalaniu, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie. W przypadku tych okoliczności materiały wspomagające zastosowanie RZK zawierają przykłady dodatkowych czynników, które mogą być istotne przy ocenie zagrożeń.

### **Poziom wynagrodzenia za badanie**

410.5 A1 Określenie wynagrodzenia pobieranego od klienta badania, czy to za badanie, czy za inne usługi, jest decyzją biznesową firmy, uwzględniającą fakty i okoliczności odnoszące się do danego zlecenia, w tym wymogi standardów technicznych i zawodowych.



- 410.5 A2 Czynniki, które są istotne przy ocenie poziomu zagrożeń związanych z korzyściami własnymi i zastraszeniem, stwarzanych przez poziom wynagrodzenia za badanie płaconego przez klienta badania, obejmują:
- handlowe uzasadnienie wysokości wynagrodzenia firmy za badanie;
  - czy klient wywierał lub wywiera nieuzasadnioną presję w celu obniżenia wynagrodzenia za badanie.
- 410.5 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie bierze udziału w zleceniu badania, do dokonania oceny zasadności zaproponowanego wynagrodzenia, z uwzględnieniem zakresu i złożoności zlecenia;
  - zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie brał udziału w zleceniu badania, do dokonania przeglądu wykonanej pracy.

Zgodnie z art. 80 ust. 1 ustawy, wynagrodzenie za przeprowadzenie badania uzyskiwane przez firmę audytorską, biegłych rewidentów oraz podwykonawców działających w ich imieniu i na ich rzecz nie może być:

- 1) uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania;
- 2) kształtowane lub uzależnione od świadczenia na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niebędących badaniem przez firmę audytorską lub jakiegokolwiek podmiot powiązany z firmą audytorską lub należący do sieci.

Zgodnie z art. 80 ust. 2 ustawy, wynagrodzenie za przeprowadzenie badania odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje.

#### *Wpływ innych usług świadczonych na rzecz klienta badania*

**R410.6** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.7, firma nie może dopuścić do tego, aby na wynagrodzenie za badanie wpływało świadczenie przez firmę lub firmę należącą do sieci usług innych niż badanie na rzecz klienta badania.

410.6 A1 Wynagrodzenie za badanie zwykle odzwierciedla kilka kwestii, takich jak te określone w paragrafie 410.23 A1. Jednakże świadczenie innych usług na rzecz klienta badania nie jest właściwym punktem odniesienia przy ustalaniu wynagrodzenia za badanie.

**R410.7** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.6, przy ustalaniu wynagrodzenia za badanie firma może wziąć pod uwagę oszczędności kosztów uzyskane w wyniku doświadczenia zdobytego w związku ze świadczeniem na rzecz klienta usług innych niż badanie.

#### **Wynagrodzenia warunkowe**

410.8 A1 Wynagrodzenia warunkowe są wynagrodzeniami obliczanymi na wcześniej ustalonych zasadach powiązanych z wynikiem transakcji lub rezultatem wykonanych usług. Wynagrodzenie warunkowe pobierane przez pośrednika jest przykładem pośredniego wynagrodzenia warunkowego. W niniejszym rozdziale, wynagrodzenie nie jest uznawane za warunkowe, jeżeli zostało ustalone przez sąd lub inny organ publiczny.

**R410.9** Firma nie pobiera bezpośrednio ani pośrednio wynagrodzenia warunkowego za zlecenie badania.

**R410.10** Firma lub firma należąca do sieci nie pobiera bezpośrednio ani pośrednio wynagrodzenia warunkowego za usługi nieatestacyjne świadczone klientowi badania, jeżeli:

- (a) wynagrodzenie jest pobierane przez firmę wyrażającą opinię o sprawozdaniu finansowym i wynagrodzenie jest istotne lub oczekuje się, że będzie istotne dla tej firmy;
- (b) wynagrodzenie jest pobierane przez firmę należącą do sieci, która uczestniczy w znaczącej części badania, a wynagrodzenie jest istotne lub oczekuje się, że będzie istotne dla tej firmy; lub
- (c) rezultat usługi nieatestacyjnej, a tym samym wysokość wynagrodzenia są uzależnione od przyszłych lub obecnych osądów dotyczących badania istotnej kwoty w sprawozdaniu finansowym.

410.10 A1 Paragrafy R410.9 i R410.10 zabraniają zawierania przez firmę lub firmę należącą do sieci określonych umów o wynagrodzenie warunkowe z klientem badania. Nawet jeżeli umowa o wynagrodzenie warunkowe nie jest zabroniona podczas świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania, może ona wpływać na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych.

410.10 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:

- zakres możliwych kwot wynagrodzenia;
- czy odpowiedni organ ustala rezultat, od którego zależy wynagrodzenie warunkowe;
- ujawnienie zamierzonym użytkownikom pracy wykonanej przez firmę oraz podstawy wynagrodzenia;
- rodzaj usługi;
- wpływ zdarzenia lub transakcji na sprawozdanie finansowe.

410.10 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi nieatestacyjnej, do dokonania przeglądu wykonanej pracy;
- podpisanie z wyprzedzeniem pisemnej umowy z klientem określającej podstawę wynagrodzenia.

#### **Całkowite wynagrodzenia – Stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie**

410.11 A1 Na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych może mieć wpływ sytuacja, gdy duża część wynagrodzenia pobieranego od klienta badania przez firmę lub firmy należące do sieci jest generowana poprzez świadczenie na rzecz klienta usług innych niż badanie, ze względu na obawy o potencjalną utratę zlecenia na badanie lub innych usług. Takie okoliczności mogą również stwarzać zagrożenie zastraszenia. Kolejną kwestią jest postrzeganie, że firma lub firma należąca do sieci koncentruje się na relacji niebędącej badaniem, co może stwarzać zagrożenie dla niezależności biegłego rewidenta.

410.11 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie;
- długość okresu, w którym stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie był wysoki;

- charakter, zakres i cele usług innych niż badanie, w tym:
  - czy są to usługi powtarzalne,
  - czy prawo lub regulacje nakazują, aby usługi te były wykonywane przez firmę.

410.11 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie brał udziału w badaniu lub świadczeniu usługi innej niż badanie, do przeglądu odpowiednich prac wykonanych podczas badania;
- ograniczenie zakresu usług innych niż badanie świadczonych dla klienta badania.

Zgodnie z art. 4 ust. 2 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 (Dz. Urz. UE L 158 z dnia 27 maja 2014 r., dalej „rozporządzenie UE”), w przypadku, gdy biegły rewident lub firma audytorska świadczą przez okres co najmniej trzech kolejnych lat obrotowych na rzecz jednostki badanej będącej jednostką zainteresowania publicznego, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1 rozporządzenia UE (tj. badanie ustawowe), całkowite wynagrodzenie z tytułu takich usług jest ograniczone do najwyżej 70% średniego wynagrodzenia płaconego w trzech kolejnych ostatnich latach obrotowych z tytułu badania ustawowego (badań ustawowych) badanej jednostki oraz, w stosownych przypadkach, jej jednostki dominującej, jednostek przez nią kontrolowanych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych tej grupy przedsiębiorstw.

Zgodnie z art. 137 ustawy, Polska Agencja Nadzoru Audytowego może, na wniosek firmy audytorskiej, zwolnić, w drodze decyzji administracyjnej, tę firmę z wymogów, o których mowa w art. 4 ust. 2 akapit pierwszy rozporządzenia UE, w odniesieniu do usług dozwolonych świadczonych na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego, jej jednostki dominującej lub jednostki przez nią kontrolowanej, na okres nie dłuższy niż 2 lata obrotowe, biorąc pod uwagę:

- 1) zagrożenia dla niezależności firmy audytorskiej;
- 2) zastosowane przez firmę audytorską dodatkowe zabezpieczenia w celu ograniczenia tych zagrożeń;
- 3) ważny interes firmy audytorskiej lub badanej jednostki zainteresowania publicznego.

Zgodnie z art. 135 ust. 1 ustawy, przepisów, o których mowa w art. 4 rozporządzenia UE, nie stosuje się, jeżeli bank spółdzielczy jest członkiem związku rewizyjnego i powierza przeprowadzenie badania ustawowego temu związkowi rewizyjnemu, do badania ustawowego banku spółdzielczego, innego niż bank zrzeszający lub innego niż bank spółdzielczy będący jednostką zainteresowania publicznego, spełniający kryteria dużej jednostki.

### **Całkowite wynagrodzenia – Zaległe wynagrodzenia**

410.12 A1 Na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych mogą mieć wpływ wynagrodzenie zaległe, należne od klienta badania za badanie lub usługi inne niż badanie podczas realizacji zlecenia badania.

410.12 A2 Zazwyczaj oczekuje się, że firma powinna otrzymać zapłatę takiego wynagrodzenia przed wydaniem sprawozdania z badania.

410.12 A3 Czynniki, które są istotne przy ocenie poziomu takiego zagrożenia czerpania korzyści własnych, obejmują:

- znaczenie zaległych wynagrodzeń dla firmy;

- długość okresu zalegania z wynagrodzeniami;
- dokonaną przez firmę ocenę zdolności i gotowości klienta badania do uiszczenia zaległych wynagrodzeń.

410.12 A4 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenie, obejmują:

- uzyskanie częściowej zapłaty zaległego wynagrodzenia;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie brał udziału w zleceniu badania, do dokonania przeglądu pracy wykonanej podczas badania.

**R410.13** Jeżeli znacząca część wynagrodzeń należnych od klienta badania pozostaje niezapłacona przez długi czas, firma ustala:

- (a) czy zaległe wynagrodzenia mogłyby stanowić odpowiednik pożyczki udzielonej klientowi, w którym to przypadku stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w rozdziale 511; oraz
- (b) czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie badania.

### **Całkowite wynagrodzenia – Uzależnienie od wynagrodzenia**

#### *Wszyscy klienci badania*

410.14 A1 Jeżeli całkowita kwota wynagrodzeń uzyskanych od klienta badania przez firmę wyrażającą opinię z badania stanowi znaczny odsetek całkowitych wynagrodzeń tej firmy, uzależnienie od tego klienta oraz obawa utraty tego klienta mają wpływ na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych i stwarzają zagrożenie zastraszenia.

410.14 A2 Obliczając swoje całkowite wynagrodzenie, firma może wykorzystać dostępne informacje finansowe z poprzedniego roku obrotowego i w razie potrzeby oszacować proporcje w oparciu o te informacje.

410.14 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń czerpania korzyści własnych i zastraszenia, obejmują:

- strukturę operacyjną firmy;
- fakt, czy od firmy oczekuje się dywersyfikacji, tak aby ograniczyć wszelkie uzależnienie od klienta badania.

410.14 A4 Przykłady działań które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie jest współpracownikiem (ang. *member*) firmy, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania;
- ograniczenie zakresu usług innych niż badanie świadczonych na rzecz klienta badania;
- zwiększenie bazy klientów w firmie, aby zmniejszyć zależność od klienta;
- zwiększenie poziomu usług wykonywanych na rzecz innych klientów.

410.14 A5 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia powstaje wtedy, gdy wynagrodzenia uzyskiwane przez firmę od klienta badania stanowią znaczny odsetek przychodów jednego partnera lub jednego biura firmy.

410.14 A6 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- jakościowe i ilościowe znaczenie tego klienta badania dla partnera lub biura;
- stopień, w jakim wynagrodzenie danego partnera lub partnerów w biurze jest uzależnione od wynagrodzeń uzyskanych od tego klienta.

410.14 A7 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie był zaangażowany w zlecenie badania, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania;
- upewnienie się, że wynagrodzenie partnera nie jest w znacznym stopniu uzależnione od wysokości wynagrodzeń uzyskiwanych od klienta;
- ograniczenie zakresu usług innych niż badanie świadczonych przez partnera lub biuro na rzecz klienta badania;
- zwiększenie bazy klientów partnera lub biura, aby ograniczyć zależność od klienta;
- zwiększenie poziomu usług wykonywanych przez partnera lub biuro na rzecz innych klientów.

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

**R410.15** Jeżeli w każdym z pięciu kolejnych lat całkowita kwota wynagrodzeń od klienta badania niebędącego jednostką zainteresowania publicznego stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowiła więcej niż 30% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę, wówczas firma ustala, czy którekolwiek z poniższych działań może stanowić zabezpieczenie ograniczające powstałe zagrożenie do akceptowalnego poziomu, a jeżeli tak, wówczas stosuje je:

- (a) przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok zawodowy księgowy, który nie jest współpracownikiem (ang. *member*) firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym dokonuje przeglądu prac wykonanych w ramach badania w piątym roku; lub
- (b) po wyrażeniu opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok a przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za szósty rok, zawodowy księgowy, który nie jest współpracownikiem (ang. *member*) firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym lub organ zawodowy dokonuje przeglądu prac wykonanych w ramach badania w piątym roku.

**R410.16** Gdy ogólna kwota wynagrodzeń opisana w paragrafie R410.15 nadal przekracza 30%, firma ustala co roku, czy którekolwiek z działań wymienionych w paragrafie R410.15 zastosowanych do zlecenia w danym roku może stanowić zabezpieczenie przed zagrożeniami stworzonymi przez całkowite wynagrodzenia otrzymane przez firmę od klienta, a jeżeli tak, wówczas stosuje je.

Zgodnie z art. 70 ust. 1 ustawy, zlecenie badania jednostki innej niż jednostka zainteresowania publicznego nie może być kontynuowane w przypadku, gdy przynajmniej w jednym roku, w okresie ostatnich 5 lat, przychód firmy audytorskiej z tytułu wszystkich wykonanych w danym roku obrotowym usług na rzecz jednostki innej niż jednostka zainteresowania publicznego lub jednostki z nią powiązanej stanowił co najmniej 40% całkowitego rocznego przychodu firmy audytorskiej.

Zgodnie z art. 70 ust. 2 ustawy, powyższego przepisu nie stosuje się do pierwszego roku działalności firmy audytorskiej.

**R410.17** W przypadku, gdy dwie lub więcej firm jest zaangażowanych do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych klienta, udział drugiej firmy w badaniu może być traktowany każdego roku jako działanie równoważne z tym, o którym mowa w paragrafie R410.15 (a), jeżeli:

- (a) okoliczności, o których mowa w paragrafie R410.15, dotyczą tylko jednej z firm wyrażających opinię z badania; oraz
- (b) każda firma wykonuje wystarczającą pracę, aby wziąć pełną indywidualną odpowiedzialność za opinię z badania.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

**R410.18** Jeżeli przez dwa kolejne lata całkowita kwota wynagrodzeń od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowiła więcej niż 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę, wówczas firma ustala, czy dokonanie przez zawodowego księgowego, który nie jest współpracownikiem (ang. *member*) firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym kontroli spełniającej warunki kontroli jakości wykonania zlecenia przed wydaniem opinii z badania („przeгляд przed wydaniem opinii”) może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie powstałe w wyniku całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez firmę od klienta, a jeżeli tak, wówczas stosuje je.

Zgodnie z art. 4 ust. 3 rozporządzenia UE, w przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie otrzymane od jednostki zainteresowania publicznego za każde z trzech ostatnich kolejnych lat obrotowych wynosi ponad 15% całkowitego wynagrodzenia uzyskanego przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską, lub w stosownych przypadkach przez biegłego rewidenta grupy, przeprowadzających badanie ustawowe w każdym z tych lat obrotowych, dany biegły rewident lub dana firma audytorska, lub w stosownych przypadkach biegły rewident grupy, ujawniają ten fakt komitetowi ds. audytu i omawiają z nim zagrożenia dla ich niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane dla ograniczenia tych zagrożeń. Komitet ds. audytu rozważa, czy zlecenie badania powinno zostać poddane kontroli zapewnienia jakości przez innego biegłego rewidenta lub firmę audytorską przed wydaniem sprawozdania z badania.

Zgodnie z art. 4 ust. 3 rozporządzenia UE, w przypadku, gdy wynagrodzenie otrzymane od takiej jednostki interesu publicznego nadal przekracza 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez takiego biegłego rewidenta, takiej firmy audytorskiej lub, w stosownych przypadkach, biegłego rewidenta grupy, komitet ds. audytu decyduje, na podstawie obiektywnych przyczyn, czy biegły rewident, firma audytorska lub biegły rewident grupy, takiej jednostki lub grupy jednostek mogą kontynuować przeprowadzanie badań ustawowych przez dodatkowy okres, który w żadnym przypadku nie może przekraczać dwóch lat.

**R410.19** W przypadku, gdy dwie lub więcej firm jest zaangażowanych do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych klienta, udział drugiej firmy w badaniu może być traktowany każdego roku jako działanie równoważne do działania określonego w paragrafie R410.18, jeżeli:

- (a) okoliczności, o których mowa w paragrafie R410.18, dotyczą tylko jednej z firm wyrażających opinię z badania; oraz
- (b) każda firma wykonuje wystarczającą pracę, aby wziąć pełną indywidualną odpowiedzialność za opinię z badania.

**R410.20** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.21, jeśli okoliczności opisane w paragrafie R410.18 utrzymują się przez pięć kolejnych lat, firma ma obowiązek przestać pełnić funkcję biegłego rewidenta po wydaniu opinii z badania za piąty rok.

**R410.21** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.20, firma może kontynuować pełnienie funkcji biegłego rewidenta po pięciu kolejnych latach, jeśli istnieją ku temu ważne powody uwzględniające interes publiczny, pod warunkiem, że:

- (a) firma konsultuje się z organem regulacyjnym lub zawodowym w danej jurysdykcji i organ ten zgadza się, że kontynuowanie przez firmę funkcji biegłego rewidenta byłoby w interesie publicznym; oraz
- (b) przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za szósty i każdy kolejny rok, firma angażuje zawodowego księgowego, który nie jest współpracownikiem (ang. *member*) firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym, do dokonania przeglądu przed wydaniem opinii.

410.21 A1 Czynnikiem, który może stanowić ważny powód, jest brak alternatywnych firm, które mogłyby przeprowadzić badanie, biorąc pod uwagę charakter i lokalizację działalności klienta.

### **Przejrzystość informacji dotyczących wynagrodzenia w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego**

#### *Przekazywanie informacji o wynagrodzeniach osobom sprawującym nadzór*

410.22 A1 Przekazywanie przez firmę informacji związanych z wynagrodzeniami (zarówno za badanie, jak i usługi inne niż badanie) osobom sprawującym nadzór pomaga im w ocenie niezależności firmy. Skuteczna komunikacja w tym zakresie umożliwia również dwukierunkową, otwartą wymianę poglądów i informacji, na przykład na temat oczekiwań, jakie osoby sprawujące nadzór mogą mieć w odniesieniu do zakresu i rozmiaru prac związanych z badaniem oraz wpływu na wysokość wynagrodzenia za badanie.

#### Wynagrodzenie za badanie sprawozdań finansowych

**R410.23** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.24, firma komunikuje się w odpowiednim czasie z osobami sprawującymi nadzór u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego w następujących sprawach:

- (a) wynagrodzeń zapłaconych lub należnych firmie lub firmom należącym do sieci za badanie sprawozdań finansowych, na temat których firma wyraża opinię; oraz
- (b) czy zagrożenia wynikające z wysokości tych wynagrodzeń są na akceptowalnym poziomie, a jeśli nie, to jakie działania firma podjęła lub proponuje podjąć w celu zmniejszenia tych zagrożeń do akceptowalnego poziomu.

410.23 A1 Celem komunikacji jest przedstawienie tła i kontekstu dla wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych, o których firma wyraża opinię, aby umożliwić osobom sprawującym nadzór rozważenie niezależności firmy. Charakter i zakres spraw, o których należy poinformować, zależy od faktów i okoliczności i może obejmować na przykład:

- rozważania wpływające na poziom wynagrodzeń, takie jak:
  - skala, złożoność i rozpiętość geograficzna działalności klienta badania,
  - faktycznie poświęcony lub spodziewany czas adekwatny do zakresu i złożoności badania,
  - koszt innych zasobów wykorzystanych lub wydatkowanych w celu przeprowadzenia badania,
  - jakość prowadzenia dokumentacji oraz procesów sporządzania sprawozdań finansowych;

- korekty wysokości wynagrodzenia oferowanego lub pobieranego w okresie badania oraz przyczyny takich korekt;
- zmiany przepisów prawa i regulacji oraz standardów zawodowych dotyczących badania, które miały wpływ na wysokość wynagrodzenia.

410.23 A2 Zachęca się firmę do przekazywania takich informacji tak szybko, jak to jest możliwe oraz do stosownego informowania o proponowanych korektach.

**R410.24** W drodze wyjątku od paragrafu R410.23 firma może zdecydować o nieprzekazywaniu informacji określonych w paragrafie R410.23 osobom sprawującym nadzór nad jednostką, która jest (bezpośrednio lub pośrednio) podmiotem w pełni zależnym od innej jednostki zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że:

- (a) jednostka ta jest objęta konsolidacją w sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej sporządzanych przez inną jednostkę zainteresowania publicznego; oraz
- (b) firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię na temat takiego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

Wynagrodzenia za inne usługi

**R410.25** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.27, firma komunikuje się w odpowiednim czasie z osobami sprawującymi nadzór u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego w następujących sprawach:

- (a) wynagrodzenia inne niż ujawnione zgodnie z paragrafem R410.23 (a), pobierane od klienta z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należącą do sieci w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyraża opinię. Dla celów niniejszego ustępu wynagrodzenia takie obejmują wyłącznie wynagrodzenia pobierane od klienta i jego jednostek powiązanych, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, objętych konsolidacją w sprawozdaniu finansowym, o którym firma będzie wyrażać opinię; oraz
- (b) jak określono w paragrafie 410.11 A1, jeżeli firma stwierdziła, że stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie wpływa na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych lub powoduje zagrożenie dla niezależności z powodu zastraszenia:
  - (i) czy takie zagrożenia są na akceptowalnym poziomie, oraz
  - (ii) jeżeli nie, to jakie działania firma podjęła lub proponuje podjąć w celu zmniejszenia takich zagrożeń do akceptowalnego poziomu.

410.25 A1 Celem takiej komunikacji jest przedstawienie tła i kontekstu dla wynagrodzeń za inne usługi, aby umożliwić osobom sprawującym nadzór rozważenie niezależności firmy. Charakter i zakres spraw, o których należy poinformować, zależy od faktów i okoliczności i może obejmować na przykład:

- wysokość wynagrodzeń za inne usługi, które są wymagane przez prawo lub regulacje;
- charakter innych świadczonych usług i związane z nimi wynagrodzenie;
- informacje na temat charakteru usług świadczonych w ramach ogólnej polityki zatwierdzonej przez osoby sprawujące nadzór oraz związanego z nimi wynagrodzenia;



- stosunek wynagrodzeń, o których mowa w paragrafie R410.25(a), do sumy wynagrodzeń pobieranych przez firmę i firmy należące do sieci za badanie sprawozdań finansowych, o których firma wyraża opinię.

**R410.26** Firma umieszcza w informacji wymaganej na mocy paragrafu R410.25(a) wynagrodzenia inne niż ujawnione na mocy paragrafu R410.23(a), pobierane od wszelkich innych jednostek powiązanych, nad którymi klient badania sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, jeżeli firma wie lub ma powody sądzić, że wynagrodzenia te są istotne dla oceny niezależności firmy.

410.26 A1 Czynniki, które firma może wziąć pod uwagę przy ustalaniu, czy wynagrodzenia inne niż ujawnione zgodnie z paragrafem R410.23(a), pobierane od innych powiązanych jednostek, indywidualnie i łącznie, za świadczenie usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, są istotne dla oceny niezależności firmy, obejmują:

- zakres zaangażowania klienta badania w wyznaczenie firmy lub firmy należącej do sieci do świadczenia takich usług, w tym negocjowanie wynagrodzeń;
- znaczenie wynagrodzeń płaconych przez inne jednostki powiązane na rzecz firmy lub firmy należącej do sieci;
- stosunek wynagrodzeń od innych podmiotów powiązanych do wynagrodzeń płaconych przez klienta.

**R410.27** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.25, firma może zdecydować o nieprzekazywaniu informacji określonych w paragrafie R410.25 osobom sprawującym nadzór nad jednostką, który jest (bezpośrednio lub pośrednio) podmiotem w pełni zależnym od innej jednostki zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że:

- (a) jednostka ta jest objęta konsolidacją w sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej sporządzanych przez inną jednostkę zainteresowania publicznego; oraz
- (b) firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię na temat takiego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

Uzależnienie od wynagrodzenia

**R410.28** W przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stanowi lub prawdopodobnie będzie więcej niż 15% całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez firmę, firma poinformuje osoby sprawujące nadzór:

- (a) o tym fakcie oraz o tym, czy istnieje prawdopodobieństwo, że taka sytuacja będzie się utrzymywać;
- (b) o zabezpieczeniach zastosowanych w celu przeciwdziałania powstałym zagrożeniom, w tym, w razie potrzeby, o dokonaniu kontroli jakości przed wydaniem opinii (patrz: par. R410.18); oraz
- (c) o wszelkich propozycjach kontynuowania działalności w charakterze biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem R410.21.

*Publiczne ujawnianie informacji o wynagrodzeniach*

410.29 A1 Ze względu na interes publiczny związany z badaniami jednostek zainteresowania publicznego, korzystne jest, aby interesariusze mieli wgląd w relacje zawodowe pomiędzy firmą a klientem badania, które można racjonalnie uznać za istotne dla oceny niezależności firmy. W wielu systemach prawnych istnieją już wymogi dotyczące ujawniania

wynagrodzenia klienta badania zarówno za badanie, jak i za usługi inne niż badanie, wypłacanego i należnego firmie i firmom należącym do sieci. Ujawnienia takie często wymagają rozbicia wynagrodzenia za usługi inne niż badanie na różne kategorie.

**R410.30** Jeżeli przepisy prawa i regulacje nie wymagają od klienta badania ujawniania wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych, wynagrodzenia za usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych zapłaconego lub należnego firmie i firmom należącym do sieci oraz informacji o uzależnieniu od wynagrodzenia, firma ma obowiązek omówić z osobami sprawującymi nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego:

- (a) korzyści dla interesariuszy klienta z ujawnienia przez niego takich informacji, które nie są wymagane przez prawo i regulacje, w sposób uznany za odpowiedni, z uwzględnieniem uwarunkowań czasowych i dostępności informacji; oraz
- (b) informacje, które mogą poprawić zrozumienie przez użytkowników sprawozdań finansowych wypłaconych lub należnych wynagrodzeń oraz ich wpływu na niezależność firmy.

410.30 A1 Przykłady informacji odnoszących się do wynagrodzeń, które mogą poprawić zrozumienie przez użytkowników sprawozdań finansowych wypłaconych lub należnych wynagrodzeń oraz ich wpływu na niezależność firmy, obejmują:

- informacje porównawcze o wynagrodzeniach za badanie i usługi inne niż badanie w roku poprzednim;
- charakter usług i związane z nimi wynagrodzenia ujawnione zgodnie z paragrafem R410.31(b);
- zabezpieczenia stosowane w przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie od klienta stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowić więcej niż 15% całkowitego wynagrodzenia otrzymywanego przez firmę.

**R410.31** Po przeprowadzeniu dyskusji z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z paragrafem R410.30, o ile klient badania będący jednostką zainteresowania publicznego nie dokona stosownych ujawnień, z zastrzeżeniem paragrafu R410.32, firma ujawnia publicznie:

- (a) wynagrodzenia wypłacone lub należne firmie i firmom należącym do sieci za badanie sprawozdań finansowych, o których firma wyraża opinię;
- (b) wynagrodzenia, inne niż ujawnione na podstawie lit. a), pobrane od klienta z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należącą do sieci w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyraża opinię. Dla celów niniejszego ustępu wynagrodzenia takie obejmują wyłącznie wynagrodzenia pobierane od klienta i jego podmiotów powiązanych, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, które są objęte konsolidacją w sprawozdaniu finansowym, na temat którego firma będzie wyrażać opinię;
- (c) wszelkie wynagrodzenia inne niż ujawnione na mocy lit. a) i b), pobierane od wszelkich innych powiązanych jednostek, nad którymi klient badania sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, za świadczenie usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, jeżeli firma wie lub ma powody sądzić, że takie wynagrodzenia są istotne dla oceny niezależności firmy; oraz
- (d) jeżeli ma to zastosowanie, fakt, że łączne wynagrodzenie otrzymane przez firmę od klienta badania stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowić ponad 15% łącznego

wynagrodzenia otrzymanego przez firmę przez dwa kolejne lata oraz rok, w którym sytuacja ta zaistniała po raz pierwszy.

- 410.31 A1 Firma może również ujawnić inne informacje dotyczące wynagrodzeń, które ułatwią użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie zapłaconych lub należnych wynagrodzeń oraz ich wpływu na niezależność firmy, tak jak w przykładach opisanych w paragrafie 410.30 A1.
- 410.31 A2 Czynniki, które firma może wziąć pod uwagę przy dokonywaniu ustaleń wymaganych przez paragraf R410.31(c), zostały przedstawione w paragrafie 410.26 A1.
- 410.31 A3 Ujawniając informacje dotyczące wynagrodzeń zgodnie z paragrafem R410.31, firma może ujawniać te informacje w sposób, jaki uzna za stosowny, biorąc pod uwagę względy czasowe i dostępność informacji dla interesariuszy, na przykład:
- na stronie internetowej firmy;
  - w sporządzonym przez firmę sprawozdaniu z przejrzystości;
  - w sprawozdaniu dotyczącym jakości badania;
  - poprzez ukierunkowaną komunikację z konkretnymi interesariuszami, na przykład list do akcjonariuszy;
  - w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

**R410.32** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.31, firma może zdecydować o nieujawnianiu do wiadomości publicznej informacji określonych w paragrafie R410.31, odnoszących się do:

- (a) jednostki dominującej, która sporządza również sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej, pod warunkiem, że firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię o sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej; lub
- (b) jednostki (bezpośrednio lub pośrednio) będącej podmiotem w pełni zależnym od innej jednostki zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że:
  - (i) jednostka ta jest objęta konsolidacją w sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej sporządzonym przez inną jednostkę zainteresowania publicznego, oraz
  - (ii) firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię na temat tego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

#### *Kwestie dotyczące klientów przeglądu*

**R410.33** Niniejszy punkt określa wymogi dla firmy dotyczące przekazywania informacji związanych z wynagrodzeniem od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego oraz publicznego ujawniania informacji związanych z wynagrodzeniem w zakresie, w jakim klient nie ujawnia takich informacji. W drodze wyjątku od tych wymogów, firma może zdecydować, że nie będzie przekazywać lub dążyć do ujawnienia takich informacji w przypadku, gdy klient przeglądu nie jest jednocześnie klientem badania.

## **ROZDZIAŁ 411**

### **POLITYKI WYNAGRADZANIA I OCENY**

#### **Wprowadzenie**

- 411.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 411.2 Polityki firmy dotyczące oceny lub wynagradzania mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymagania i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 411.3 A1 Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie dla określonego klienta badania jest oceniany lub wynagradzany za sprzedaż usług nieatestacyjnych temu klientowi badania, poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych będzie zależał od:
- (a) proporcji, w jakiej wysokość wynagrodzenia lub oceny oparta jest na sprzedaży takich usług;
  - (b) roli tej osoby w zespole wykonującym badanie; oraz
  - (c) tego, czy sprzedaż takich usług nieatestacyjnych wpływa na decyzje dotyczące awansu.
- 411.3 A2 Przykłady działań, które mogą wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:
- zmianę planu wynagradzania lub procesu oceny dla tej osoby;
  - usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 411.3 A3 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeprowadzenia przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego badanie.
- R411.4** Firma nie ocenia ani nie wynagradza kluczowego partnera badania w oparciu o jego sukces w sprzedaży usług nieatestacyjnych dla klienta badania tego partnera. Ten wymóg nie wyklucza normalnych porozumień dotyczących podziału zysku pomiędzy partnerami firmy.

## ROZDZIAŁ 420

### PREZENTY I GOŚCINNOŚĆ

#### Wprowadzenie

- 420.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 420.2 Przyjmowanie prezentów i gościnności od klienta badania mogłoby stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

- R420.3** Firmę, firmę należącą do sieci oraz członków zespołu badania obowiązuje zakaz przyjmowania prezentów i gościnności od klienta badania, chyba że ich wartość jest błaha i nieznacząca.

Zgodnie z art. 71 ustawy, kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby blisko z nimi związane<sup>2</sup> nie mogą żądać ani przyjmować od badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej żadnych korzyści majątkowych lub osobistych, chyba że obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia uznałaby ich wartość za niewielką lub nieistotną.

- 420.3 A1 W przypadku, gdy firma, firma należąca do sieci lub członek zespołu badania proponuje lub przyjmuje zachętę dla lub od klienta badania, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 340, a naruszenia tych wymogów mogą stwarzać zagrożenie dla niezależności.
- 420.3 A2 Wymogi określone w Rozdziale 340 odnoszące się do proponowania lub przyjmowania zachęt nie zezwalają firmie, firmie należącej do sieci ani członkowi zespołu badania na przyjmowanie prezentów i gościnności, których celem jest niewłaściwe wpłynięcie na postępowanie, nawet jeśli ich wartość jest błaha i nieznacząca.

---

<sup>2</sup> Zgodnie z art. 2 pkt 17 ustawy, przez osobę blisko związaną należy rozumieć osobę blisko związaną w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 596/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie nadużyć na rynku (rozporządzenie w sprawie nadużyć na rynku) oraz uchylającego dyrektywę 2003/6/WE Parlamentu Europejskiego i Rady i dyrektywy Komisji 2003/124/WE, 2003/125/WE i 2004/72/WE (Dz. Urz. UE L 173 z 12.06.2014, str. 1, Dz. Urz. UE L 171 z 29.06.2016, str. 1, Dz. Urz. UE L 175 z 30.06.2016, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 287 z 21.10.2016, str. 320).

## **ROZDZIAŁ 430**

### **FAKTYCZNA LUB POTENCJALNA SPRAWA SĄDOWA**

#### **Wprowadzenie**

- 430.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 430.2 Gdy dochodzi do sporu sądowego z klientem badania lub jego wszczęcie wydaje się prawdopodobne stwarza to zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 430.3 A1 Powiązania pomiędzy kierownictwem klienta a członkami zespołu wykonującego badanie musi charakteryzować całkowita szczerść i pełna jawność w odniesieniu do wszystkich aspektów działalności gospodarczej klienta. Zajęcie przeciwstawnych stanowisk może być wynikiem faktycznej lub potencjalnej sprawy sądowej między klientem badania a firmą, firmą należącą do sieci lub członkiem zespołu wykonującego badanie. Takie przeciwstawne stanowiska mogą wpływać na gotowość kierownictwa do ujawnienia pełnych informacji i wywołać zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia.
- 430.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- istotność sprawy sądowej;
  - powiązanie sprawy sądowej z wcześniejszym zleceniem badania.
- 430.3 A3 Jeżeli sprawa sądowa dotyczy członka zespołu wykonującego badanie, przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 430.3 A4 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia, jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu wykonanej pracy.

## **ROZDZIAŁ 510**

### **UDZIAŁY FINANSOWE**

#### **Wprowadzenie**

- 510.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 510.2 Posiadanie udziałów finansowych w jednostce będącej klientem badania może stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 510.3 A1 Udziały finansowe może być posiadane bezpośrednio lub w sposób pośredni poprzez pośrednika, na przykład jako zbiorowy instrument inwestycyjny, nieruchomość lub fundusz powierniczy. Jeżeli beneficjent rzeczywisty posiada kontrolę nad pośrednikiem lub ma możliwość wpływania na decyzje inwestycyjne, Kodeks definiuje taki udział finansowy jako bezpośredni. Z kolei, gdy beneficjent rzeczywisty nie posiada kontroli nad pośrednikiem lub nie ma możliwości wpływania na decyzje inwestycyjne, Kodeks definiuje taki udział finansowy jako pośredni.
- 510.3 A2 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” udziału finansowego. Określając, czy taki udział jest istotny dla danej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.
- 510.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie w ocenie poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych stworzonego w wyniku posiadania udziałów finansowych w jednostce będącej klientem badania, obejmują:
- rolę osoby posiadającej udział finansowy;
  - czy jest to udział bezpośredni, czy pośredni;
  - istotność tego udziału finansowego.

##### **Udziały finansowe posiadane przez firmę, firmę należącą do sieci, członków zespołu wykonującego badanie i innych**

- R510.4** Zgodnie z paragrafem R510.5 bezpośredniego udziału finansowego lub istotnego pośredniego udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta badania nie może posiadać:
- (a) firma lub firma należąca do sieci;
  - (b) członek zespołu wykonującego badanie oraz żadna osoba z jego najbliższej rodziny;
  - (c) każdy inny partner w biurze, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje czynności w związku ze zleceniem badania oraz żadna osoba z najbliższej rodziny tego innego partnera; lub
  - (d) żaden inny partner ani pracownik na stanowisku kierowniczym, który świadczy usługi inne niż usługi badania dla klienta badania, za wyjątkiem osób, których zaangażowanie jest minimalne, oraz żadne osoby z najbliższej rodziny tych osób.
- 510.4 A1 Biuro, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje czynności w związku ze

zleceniem badania, niekoniecznie jest biurem, do którego ten partner jest przypisany. Gdy partner odpowiedzialny za zlecenie jest ulokowany w innym biurze niż pozostali członkowie zespołu wykonującego badanie, potrzebny jest zawodowy osąd aby określić biuro, w którym ten partner wykonuje czynności związane ze zleceniem.

**R510.5** W drodze wyjątku od paragrafu R510.4, członek najbliższej rodziny, o którym mowa w podpunktach R510.4(c) lub (d) może posiadać bezpośredni lub istotny, pośredni udział finansowy w przedsiębiorstwie klienta badania, pod warunkiem, że:

- (a) ten członek rodziny otrzymał udział finansowy ze względu na prawa wynikające z zatrudnienia, na przykład poprzez plan emerytalny lub pracowniczy plan opcji na akcje, oraz jeżeli to konieczne firma zareaguje na zagrożenie wywołane przez ten udział finansowy; oraz
- (b) ten członek rodziny zbędzie lub zrzeknie się tego udziału finansowego tak szybko, jak to możliwe po nabyciu lub uzyskaniu prawa do dokonania takiej czynności lub w przypadku opcji na akcje, gdy ten członek rodziny uzyska prawo wykonania opcji.

#### **Udziały finansowe w jednostce kontrolującej klienta badania**

**R510.6** Jeżeli jednostka posiada pakiet kontrolny udziałów/akcji w przedsiębiorstwie klienta badania, a klient jest istotny dla tej jednostki, ani firma, ani firma należąca do sieci, ani członek zespołu wykonującego badanie oraz żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie może wówczas posiadać bezpośredniego lub istotnego pośredniego udziału finansowego w tej jednostce.

#### **Udziały finansowe posiadane przez zarządcę**

**R510.7** Paragraf R510.4 stosuje się również do udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta badania posiadanego w postaci funduszu powierniczego, w odniesieniu do którego firma, firma należąca do sieci lub osoba działają jako zarządca, chyba że:

- (a) żadna z poniższych osób nie jest beneficjentem tego funduszu powierniczego: zarządca, członek zespołu wykonującego badanie ani żadna osoba z najbliższej rodziny danej osoby, firma ani firma należąca do sieci;
- (b) udział w przedsiębiorstwie klienta badania posiadany przez fundusz powierniczy nie jest dla tego funduszu istotny;
- (c) fundusz powierniczy nie jest w stanie wywierać znaczącego wpływu na klienta badania; oraz
- (d) żadna z poniższych osób nie ma znaczącego wpływu na podejmowanie jakichkolwiek decyzji inwestycyjnych dotyczących udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta badania: zarządca, członek zespołu wykonującego badanie ani żadna osoba z najbliższej rodziny danej osoby, firma ani firma należąca do sieci.

#### **Wspólne udziały finansowe z klientem badania**

**R510.8** (a) Firma, firma należąca do sieci lub członek zespołu wykonującego badanie, lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny danej osoby nie posiada udziału finansowego w takiej jednostce, gdy klient badania również może posiadać w niej udział finansowy, chyba że:

- (i) udziały finansowe są nieistotne dla firmy, firmy należącej do sieci, członka zespołu wykonującego badanie oraz osób będących członkami najbliższej rodziny danej osoby, a także klienta badania, jeżeli ma to zastosowanie, lub



- (ii) klient badania nie jest w stanie wywierać znaczącego wpływu na jednostkę;
- (b) zanim osoba posiadająca udział finansowy, o którym mowa w paragrafie R510.8(a), będzie mogła stać się członkiem zespołu wykonującego badanie, osoba ta lub osoba będąca członkiem jej najbliższej rodziny jest zobowiązana albo:
  - (i) zbyć udział, albo
  - (ii) zbyć wystarczająco dużą część udziału, tak aby pozostały udział nie był już istotny.

### **Udziały finansowe otrzymane w sposób niezamierzony**

**R510.9** Jeżeli firma, firma należąca do sieci, partner lub pracownik firmy lub firmy należącej do sieci, lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny danej osoby otrzymuje w drodze dziedziczenia, w formie prezentu lub jako wynik fuzji lub podobnych okoliczności bezpośredni lub pośredni istotny udział finansowy w przedsiębiorstwie klienta badania i w innych okolicznościach udział ten nie mógłby być objęty zgodnie z niniejszym rozdziałem posiadany, wówczas:

- (a) jeżeli udział otrzymała firma lub firma należąca do sieci albo członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny danej osoby, mają oni obowiązek niezwłocznie zbyć ten udział lub w przypadku pośredniego udziału finansowego, wystarczająco dużą część udziału, aby pozostały udział nie był już istotny; lub
- (b) (i) jeżeli udział otrzymała osoba niebędąca członkiem zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z jej najbliższej rodziny, osoba ta ma obowiązek zbyć ten udział tak szybko, jak to możliwe lub w przypadku pośredniego udziału finansowego, wystarczająco dużą część udziału, aby pozostały udział nie był już istotny, oraz
  - (ii) w oczekiwaniu na zbyciu udziału finansowego firma wdraża, jeżeli to niezbędne, reakcję na powstałe zagrożenie.

### **Udziały finansowe – inne okoliczności**

#### *Najbliższa rodzina*

510.10 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może powstać, gdy członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z jego najbliższej rodziny, czy też firma lub firma należąca do sieci posiada udział finansowy w jednostce w sytuacji, gdy wiadomo jednocześnie, że członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla lub właściciel posiadający pakiet kontrolny w przedsiębiorstwie klienta badania również posiada udział finansowy w tej jednostce.

510.10 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- rolę tej osoby w zespole wykonującym badanie;
- czy struktura własności jednostki jest skupiona, czy rozproszona;
- czy udział pozwala inwestorowi na kontrolowanie lub wywieranie znaczącego wpływu na jednostkę;
- istotność tego udziału finansowego.

510.10 A3 Przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest usunięcie z zespołu wykonującego

badanie członka zespołu posiadającego ten udział finansowy.

510.10 A4 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeprowadzenia przeglądu pracy wykonanej przez tego członka zespołu wykonującego badanie.

#### *Bliska rodzina*

510.10 A5 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać, jeżeli członek zespołu wykonującego badanie wie, że członek jego bliskiej rodziny posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny pośredni udział finansowy w przedsiębiorstwie klienta badania.

510.10 A6 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują następujące kwestie:

- rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego badanie a członkiem jego bliskiej rodziny;
- czy jest to udział bezpośredni, czy pośredni;
- istotność udziału finansowego dla członka bliskiej rodziny.

510.10 A7 Przykłady działań, które mogą wyeliminować zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zbycie przez członka bliskiej rodziny, w możliwie najwcześniejszym terminie, całości udziału finansowego lub takiej części pośredniego udziału finansowego, aby pozostały udział nie był dłużej istotny;
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.

510.10 A8 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy wykonanej przez danego członka zespołu wykonującego badanie.

#### *Pozostałe osoby*

510.10 A9 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać, jeżeli członek zespołu wykonującego badanie wie o posiadaniu udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta badania przez takie osoby, jak:

- partnerzy i merytoryczni pracownicy firmy lub firmy należącej do sieci, oprócz osób, które obowiązuje wyraźny zakaz posiadania takich udziałów finansowych zgodnie z postanowieniami paragrafu R510.4, lub członkowie ich najbliższej rodziny;
- osoby mające bliskie powiązania osobiste z członkiem zespołu wykonującego badanie.

510.10 A10 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują następujące kwestie:

- strukturę organizacyjną, operacyjną i sprawozdawczą firmy;
- rodzaj powiązania między taką osobą a członkiem zespołu wykonującego badanie.

510.10 A11 Przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest usunięcie z zespołu wykonującego badanie członka zespołu posiadającego osobiste powiązanie.

510.10 A12 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- wyłączenie danego członka zespołu wykonującego badanie z podejmowania jakichkolwiek znaczących decyzji dotyczących zlecenia badania;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy danego członka zespołu wykonującego badanie.

*Program świadczeń emerytalnych firmy lub firmy należącej do sieci*

510.10 A13 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać, jeżeli program świadczeń emerytalnych firmy lub firmy należącej do sieci posiada bezpośredni lub istotny pośredni udział finansowy w przedsiębiorstwie klienta badania.

Zgodnie z art. 69 ust. 7 ustawy, kluczowy biegły rewident, firma audytorska i jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby blisko z nimi związane:

- 1) nie mogą posiadać ani czerpać istotnych i bezpośrednich korzyści z instrumentów finansowych, w tym z udziałów w kapitale własnym, papierów wartościowych w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredytów, pożyczek lub innych instrumentów dłużnych, w tym z praw i obowiązków do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowanych, gwarantowanych lub w inny sposób wspieranych przez jakąkolwiek badaną jednostkę objętą wykonywanymi przez nich czynnościami w zakresie badania;
- 2) nie mogą uczestniczyć w transakcjach, których przedmiotem są instrumenty finansowe, określone w pkt 1.

Zgodnie z art. 69 ust. 8 ustawy, nie narusza niezależności:

- 1) posiadanie lub czerpanie przez osoby lub podmioty, o których mowa w art. 69 ust. 7 ustawy, korzyści z:
  - a) instrumentów finansowych, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez osoby lub podmioty, o których mowa w art. 69 ust. 7, lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają osoby lub podmioty, o których mowa w art. 69 ust. 7, lub
  - b) kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów lub
- 2) uczestniczenie w transakcjach, których przedmiotem są instrumenty, o których mowa w art. 69 ust. 8 pkt 1 lit. a.

Zgodnie z art. 69 ust. 9 ustawy, kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli:

- 1) posiadają instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez badaną jednostkę, z wyjątkiem takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub firmy, (...);
- 2) posiadają instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez jednostkę powiązaną z badaną jednostką, których posiadanie może spowodować lub może być postrzegane przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujące konflikt interesów, z wyjątkiem takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub firmy; (...).

## ROZDZIAŁ 511

### POŻYCZKI I PORĘCZENIA

#### Wprowadzenie

- 511.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 511.2 Pożyczka lub poręczenie pożyczki udzielone klientowi badania lub od niego otrzymane, mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- 511.3 A1 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” pożyczki lub poręczenia. Aby stwierdzić, czy taka pożyczka lub poręczenie są istotne dla danej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.

##### Umowy pożyczki i poręczenia udzielone klientowi badania

- R511.4** Firma, firma należąca do sieci, członek zespołu wykonującego badanie ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie mogą udzielać pożyczek ani poręczenia klientowi badania, chyba że taka pożyczka lub poręczenie są nieistotne dla:
- (a) firmy, firmy należącej do sieci lub osoby udzielającej pożyczki lub poręczenia; oraz
  - (b) klienta.

##### Pożyczki i poręczenia otrzymane od klienta badania będącego bankiem lub podobną instytucją

- R511.5** Firma, firma należąca do sieci, członek zespołu wykonującego badanie ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie mogą przyjmować pożyczek ani poręczenia od klienta badania będącego bankiem lub podobną instytucją, chyba że taka pożyczka lub poręczenie są udzielone zgodnie ze standardowymi procedurami i warunkami kredytowymi.
- 511.5 A1 Przykłady pożyczek obejmują kredyty hipoteczne, w rachunku bieżącym, samochodowe oraz limity na kartach kredytowych.
- 511.5 A2 Nawet jeżeli firma lub firma należąca do sieci otrzymuje pożyczkę od klienta badania będącego bankiem lub podobną instytucją zgodnie ze standardowymi procedurami i warunkami kredytowymi, taka pożyczka mogłaby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, jeżeli jest istotna dla klienta badania lub firmy otrzymującej pożyczkę.
- 511.5 A3 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest przeprowadzenie przeglądu pracy przez odpowiedniego kontrolera niebędącego członkiem zespołu wykonującego badanie, z firmy należącej do sieci, która nie jest beneficjentem pożyczki.

Zgodnie z art. 69 ust. 9 ustawy, kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik,

jeżeli posiadają (...) kredyty, pożyczki, (...) z wyjątkiem kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów (...).

*Depozyty lub rachunki maklerskie*

**R511.6** Firma, firma należąca do sieci, członek zespołu wykonującego badanie ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie mogą posiadać depozytów ani rachunków maklerskich w przedsiębiorstwie klienta badania będącego bankiem, domem maklerskim lub podobną instytucją, chyba że depozyt lub rachunek jest prowadzony na standardowych warunkach rynkowych.

**Pożyczki i poręczenia otrzymane od klienta badania, który nie jest bankiem lub podobną instytucją**

**R511.7** Firma, firma należąca do sieci, członek zespołu wykonującego badanie ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie mogą przyjmować pożyczek ani poręczenia pożyczek od klienta badania niebędącego bankiem lub podobną instytucją, chyba że ta pożyczka lub poręczenie jest nieistotne dla:

- (a) firmy, firmy należącej do sieci lub osoby otrzymującej odpowiednio pożyczkę lub poręczenie; oraz
- (b) klienta.

## ROZDZIAŁ 520

### POWIĄZANIA GOSPODARCZE

#### Wprowadzenie

- 520.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 520.2 Bliskie powiązanie gospodarcze z klientem badania lub jego kierownictwem może stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- 520.3 A1 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” udziału finansowego oraz „znaczenia” powiązania gospodarczego. Podczas ustalania, czy taki udział finansowy jest istotny dla danej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.
- 520.3 A2 Przykłady bliskiego powiązania gospodarczego wynikającego z powiązania handlowego lub wspólnego udziału finansowego obejmują:
- posiadanie udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu albo z klientem, lub z właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla lub inną osobą wykonującą czynności wyższego szczebla menadżerskiego dla tego klienta;
  - ustalenia dotyczące połączenia jednej lub kilku usług lub produktów firmy lub firmy należącej do sieci z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta, a następnie wprowadzenia takiego pakietu na rynek w imieniu obydwu stron;
  - ustalenia dotyczące dystrybucji lub marketingu, w ramach których firma lub firma należąca do sieci zajmuje się dystrybucją lub zbytem produktów lub usług klienta, czy też klient zajmuje się dystrybucją lub zbytem produktów lub usług firmy lub firmy należącej do sieci.

##### **Powiązania gospodarcze z firmą, firmą należącą do sieci, członkiem zespołu wykonującego badanie lub najbliższą rodziną**

- R520.4** Firma, firma należąca do sieci lub członek zespołu wykonującego badanie nie mogą posiadać bliskiego powiązania gospodarczego z klientem badania ani jego kierownictwem, chyba że dany udział finansowy jest nieistotny a powiązanie gospodarcze jest nieznaczące dla klienta lub jego kierownictwa oraz odpowiednio dla firmy, firmy należącej do sieci lub członka zespołu wykonującego badanie.

Zgodnie z art. 69 ust. 5 ustawy, firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident podejmują niezbędne działania w celu zapewnienia, że przy przeprowadzaniu badania na ich niezależność nie wpływał żaden rzeczywisty ani potencjalny konflikt interesów, relacje gospodarcze ani żadne inne bezpośrednie lub pośrednie relacje między badaną jednostką a firmą audytorską, członkami zespołu wykonującego badanie, członkami sieci, do której należy firma audytorska, kierownictwem firmy audytorskiej lub osobami związanymi z nimi stosunkiem kontroli.

520.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia może powstać, jeżeli istnieje bliskie powiązanie gospodarcze pomiędzy klientem badania lub jego kierownictwem a najbliższą rodziną członka zespołu wykonującego badanie.

#### **Wspólne udziały w jednostce o skupionej strukturze własności**

**R520.5** Firma, firma należąca do sieci, członek zespołu wykonującego badanie ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie mogą posiadać powiązania gospodarczego obejmującego posiadanie udziału w jednostce o skupionej strukturze własności, jeżeli klient badania lub członek zarządu bądź kierownictwa wyższego szczebla klienta, lub jakkolwiek ich grupa również posiada udział w tej jednostce, chyba że:

- (a) powiązanie gospodarcze jest nieznaczące odpowiednio dla firmy, firmy należącej do sieci lub osoby oraz klienta;
- (b) udział finansowy jest nieistotny dla inwestora lub grupy inwestorów; oraz
- (c) udział finansowy nie daje inwestorowi lub grupie inwestorów możliwości sprawowania kontroli w jednostce o skupionej strukturze własności.

#### **Zakup produktów lub usług**

520.6 A1 Zakup produktów lub usług od klienta badania przez firmę, firmę należąca do sieci, członka zespołu wykonującego badanie lub jakiegokolwiek osoby z jego najbliższej rodziny zazwyczaj nie stwarza zagrożenia dla niezależności, jeżeli transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na warunkach rynkowych. Takie transakcje mogą mieć jednak taki charakter i wielkość, że wywołają zagrożenie czerpania korzyści własnych.

520.6 A2 Przykłady działań, które mogą wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- wyeliminowanie lub ograniczenie rozmiarów transakcji;
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.



## **ROZDZIAŁ 521**

### **POWIĄZANIA RODZINNE I OSOBISTE**

#### **Wprowadzenie**

- 521.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 521.2 Powiązania rodzinne lub osobiste z personelem klienta mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 521.3 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może powstać w wyniku powiązań rodzinnych i osobistych pomiędzy członkiem zespołu wykonującego badanie a zarządem lub kierownictwem wyższego szczebla albo w zależności od ich roli, określonymi pracownikami klienta badania.
- 521.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- obowiązki osób z zespołu wykonującego badanie;
  - rolę członka rodziny lub innej osoby ze strony klienta oraz bliskość powiązania.

##### **Najbliższa rodzina członka zespołu wykonującego badanie**

- 521.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia powstaje, gdy członek najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego badanie jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sytuację finansową klienta, wyniki finansowe lub przepływy pieniężne.
- 521.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- stanowisko zajmowane przez członka najbliższej rodziny;
  - rolę członka zespołu wykonującego badanie.
- 521.4 A3 Przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 521.4 A4 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest zorganizowanie obowiązków zespołu wykonującego badanie tak, aby członek tego zespołu nie miał do czynienia ze sprawami, które pozostają w zakresie obowiązków członka jego najbliższej rodziny.
- R521.5** Dana osoba nie może należeć do zespołu wykonującego badanie w przypadku, gdy którakolwiek z osób z jej najbliższej rodziny:
- (a) jest członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania;
  - (b) jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta,

o którym firma wyrazi opinię; lub

- (c) zajmowała takie stanowisko w jakimkolwiek okresie objętym zleceniem lub sprawozdaniem finansowym.

### **Bliska rodzina członka zespołu wykonującego badanie**

- 521.6 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia powstaje, gdy członek bliskiej rodziny członka zespołu wykonującego badanie jest:
- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania; lub
  - (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.
- 521.6 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego badanie a członkiem jego bliskiej rodziny;
  - stanowisko zajmowane przez członka bliskiej rodziny;
  - rolę członka zespołu wykonującego badanie.
- 521.6 A3 Przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 521.6 A4 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest zorganizowanie obowiązków zespołu wykonującego badanie tak, aby członek tego zespołu nie miał do czynienia ze sprawami, które pozostają w zakresie obowiązków członka jego bliskiej rodziny.

### **Inne bliskie relacje członka zespołu wykonującego badanie**

- R521.7** Członek zespołu wykonującego badanie konsultuje się zgodnie z politykami i procedurami firmy w przypadku, jeżeli ma bliskie powiązanie z osobą, która nie jest członkiem jego najbliższej lub bliskiej rodziny, ale która jest:
- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania; lub
  - (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.
- 521.7 A1 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia wywołanego przez takie powiązanie, obejmują:
- rodzaj powiązania między taką osobą a członkiem zespołu wykonującego badanie.
  - stanowisko zajmowane przez daną osobę w przedsiębiorstwie klienta;
  - rolę członka zespołu wykonującego badanie.
- 521.7 A2 Przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu

wykonującego badanie.

- 521.7 A3 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest zorganizowanie obowiązków zespołu wykonującego badanie tak, aby dany członek tego zespołu nie miał do czynienia ze sprawami, które pozostają w zakresie obowiązków osoby, z którą ma bliskie powiązanie.

#### **Powiązania partnerów i pracowników firmy**

**R521.8** Partnerzy i pracownicy firmy mają obowiązek postępować zgodnie z zasadami i procedurami firmy, jeżeli są świadomi istnienia osobistych lub rodzinnych powiązań pomiędzy:

- (a) partnerem lub pracownikiem firmy lub firmy należącej do sieci, który nie jest członkiem zespołu wykonującego badanie; oraz
- (b) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania albo pracownikiem klienta badania na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.

521.8 A1 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia wywołanego przez takie powiązanie, obejmują:

- rodzaj powiązania pomiędzy partnerem lub pracownikiem firmy a członkiem zarządu lub kierownictwem wyższego szczebla albo pracownikiem klienta;
- poziom współdziałania partnera lub pracownika firmy z zespołem wykonującym badanie;
- stanowisko partnera lub pracownika w firmie;
- stanowisko zajmowane przez daną osobę w przedsiębiorstwie klienta;

521.8 A2 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, obejmują:

- zmiana organizacji obowiązków partnera lub pracownika w celu zredukowania jakiegokolwiek ewentualnego wpływu na zlecenie badania;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy wykonanej w związku z badaniem.

## **ROZDZIAŁ 522**

### **POPZEDNIE USŁUGI DLA KLIENTA BADANIA**

#### **Wprowadzenie**

- 522.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 522.2 Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie pełnił ostatnio funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla albo był pracownikiem klienta badania, może to stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Świadczenie usług w okresie objętym sprawozdaniem z badania**

- R522.3** W skład zespołu wykonującego badanie nie może wchodzić osoba, która w okresie objętym sprawozdaniem z badania:
- (a) pełniła funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania; lub
  - (b) była pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.

##### **Usługi świadczone przed okresem objętym sprawozdaniem z badania**

- 522.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości może powstać, jeżeli przed okresem objętym sprawozdaniem z badania członek zespołu wykonującego to badanie:
- (a) pełnił funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania; lub
  - (b) był pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.

Takie zagrożenie może powstać na przykład, gdy decyzja podjęta przez daną osobę w poprzednim okresie podczas zatrudnienia u klienta lub wykonana praca będzie oceniana w bieżącym okresie jako część bieżącego zlecenia badania.

- 522.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- stanowisko zajmowane przez daną osobę u klienta;
- czas, jaki upłynął od odejścia danej osoby od klienta;
- rolę członka zespołu wykonującego badanie.

- 522.4 A3 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości, jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego badanie.

## ROZDZIAŁ 523

### PEŁNIENIE FUNKCJI CZŁONKA ZARZĄDU LUB KIEROWNICTWA WYŻSZEGO SZCZEBŁA W PRZEDSIĘBIORSTWIE KLIENTA BADANIA

#### Wprowadzenie

- 523.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 523.2 Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania stwarza zagrożenia autokontroli i czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla

- R523.3** Partner lub pracownik firmy lub firmy należącej do sieci nie może pełnić funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania danej firmy.

##### Pełnienie funkcji sekretarza spółki

- R523.4** Partner lub pracownik firmy lub firmy należącej do sieci nie może pełnić funkcji sekretarza spółki w przedsiębiorstwie klienta badania, chyba że:
- (a) na taką praktykę wyraźnie zezwala krajowe prawo, zasady wykonywania zawodu lub praktyka zawodowa;
  - (b) wszystkie stosowne decyzje podejmuje kierownictwo; oraz
  - (c) obowiązki i wykonywane działania są ograniczone do tych o charakterze rutynowym i administracyjnym, takich jak sporządzanie protokołów oraz wymaganych ustawowo sprawozdań.

- 523.4 A1 Do stanowiska sekretarza spółki przypisane w różnych systemach prawnych są różne kompetencje. Obowiązki te mogłyby mieć zakres od obowiązków administracyjnych (takich jak zarządzanie personelem i prowadzenie dokumentacji i rejestrów spółki) po obowiązki takie, jak zapewnienie przestrzegania przez spółkę regulacji lub doradzanie w sprawach ładu korporacyjnego. Zasadniczo uznaje się, że stanowisko to oznacza bliskie powiązanie z jednostką. Dlatego powstaje zagrożenie, jeżeli partner lub pracownik firmy lub firmy należącej do sieci pełni u klienta badania funkcję sekretarza spółki. (Więcej informacji o świadczeniu usług nieatestacyjnych klientowi badania określa Rozdział 600, *Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klienta badania.*)

Zgodnie z art. 69 ust. 9 ustawy, kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli:

- 1) są przedstawicielami prawnymi (pełnomocnikami), członkami organów nadzorczych, zarządzających lub pracownikami badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej;
- 2) biorą udział w procesie zarządzania badaną jednostką i podejmowania przez nią decyzji; (...).

## ROZDZIAŁ 524

### ZATRUDNIENIE U KLIENTA BADANIA

#### Wprowadzenie

- 524.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 524.2 Powiązania wynikające z zatrudnienia u klienta badania mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Wszyscy klienci badania

- 524.3 A1 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może powstać, jeżeli jakakolwiek z poniższych osób jest lub była członkiem zespołu wykonującego badanie lub partnerem firmy lub firmy należącej do sieci:
- członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta badania;
  - pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym to sprawozdaniu firma wyrazi opinię.

##### *Ograniczenia dotyczące byłego partnera lub członka zespołu wykonującego badanie*

**R524.4** Firma ma obowiązek upewnić się, że nie występuje żadne znaczące powiązanie pomiędzy firmą lub firmą należąca do sieci, a:

- (a) byłym partnerem, który dołączył do klienta badania danej firmy; lub
- (b) byłym członkiem zespołu wykonującego badanie, który dołączył do klienta badania jako:
  - (i) członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla, lub
  - (ii) pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.

Pomiędzy firmą lub firmą należąca do sieci oraz daną osobą występuje znaczące powiązanie, chyba, że spełnione są poniższe warunki:

- (a) osoba ta nie jest uprawniona do uzyskania jakichkolwiek korzyści lub wynagrodzeń od firmy lub firmy należącej do sieci, które nie są realizowane zgodnie z ustalonymi wcześniej konkretnymi porozumieniami;
- (b) żadna kwota należna tej osobie nie jest istotna dla firmy lub firmy należącej do sieci; oraz
- (c) dana osoba nie kontynuuje uczestnictwa, ani też nie sprawia wrażenia uczestniczenia w działalności gospodarczej lub czynnościach zawodowych firmy lub firmy należącej do sieci.

Zgodnie z art. 69 ust. 9 ustawy, kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy

uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli: (...) w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzania badania, pozostawali z badaną jednostką w stosunku pracy, stosunku gospodarczym lub innym stosunku, który może spowodować lub może być postrzegany przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujący konflikt interesów (...).

- 524.4 A1 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogą powstać nawet wówczas, gdy spełnione są wymogi określone w paragrafie R524.4.
- 524.4 A2 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może powstać również w sytuacji, gdy były partner firmy lub firmy należącej do sieci objął w jednostce jedno ze stanowisk opisanych w paragrafie 524.3 A1, a jednostka ta stała się później klientem badania tej firmy.
- 524.4 A3 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- stanowisko, jakie ta osoba objęła u klienta;
  - wszelkiego rodzaju zaangażowanie, jakie ta osoba będzie miała w zespole wykonującym badanie;
  - czas, jaki upłynął, od kiedy ta osoba była członkiem zespołu wykonującego badanie lub partnerem firmy;
  - poprzednie stanowisko tej osoby w zespole wykonującym badanie, firmie lub firmie należącej do sieci. Przykładowo, czy osoba ta była odpowiedzialna za utrzymywanie regularnego kontaktu z kierownictwem klienta lub osobami sprawującymi nadzór.
- 524.4 A4 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, obejmują:
- modyfikację planu badania;
  - przydzielenie do zespołu wykonującego badanie osób mających wystarczające doświadczenie porównywalne z doświadczeniem osoby, która przeszła do klienta;
  - zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy byłego członka zespołu wykonującego badanie.

*Podjęcie zatrudnienia u klienta przez członków zespołu wykonującego badanie*

- R524.5** Firma ma obowiązek posiadać polityki i procedury, które wymagają od członków zespołu wykonującego badanie poinformowania firmy o podjęciu negocjacji dotyczących zatrudnienia u klienta badania.
- 524.5 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje, gdy członek zespołu wykonującego badanie uczestniczy w zleceniu badania, wiedząc, że zwiąże się lub może związać się z klientem w pewnym momencie w przyszłości.
- 524.5 A2 Przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 524.5 A3 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu znaczących osądów dokonanych przez tę osobę podczas pracy w zespole.

## *Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

### Kluczowi partnerzy badania

**R524.6** Z zastrzeżeniem paragrafu R524.8, jeżeli osoba, która była kluczowym partnerem badania w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, wiąże się z klientem jako:

- (a) członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla jednostki; lub
- (b) pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię,

niezależność jest naruszona, chyba że po tym, jak osoba ta przestała być kluczowym partnerem badania:

- (i) klient badania wydał zbadane sprawozdanie finansowe obejmujące okres nie krótszy niż dwanaście miesięcy, oraz
- (ii) dana osoba nie była członkiem zespołu wykonującego badanie w odniesieniu do badania tego sprawozdania finansowego.

### Starszy partner lub partner zarządzający (dyrektor generalny lub równorzędny) firmy

**R524.7** Z zastrzeżeniem postanowień paragrafu R524.8 jeżeli osoba, która była starszym partnerem lub partnerem zarządzającym (dyrektorem generalnym lub równorzędnym) firmy, dołącza do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego jako:

- (a) członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla jednostki; lub
- (b) pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię,

niezależność jest naruszona, chyba że upłynęło 12 miesięcy od czasu, gdy osoba ta była starszym partnerem lub partnerem zarządzającym firmy (dyrektorem generalnym lub równorzędnym) firmy.

Zgodnie z art. 76 ust. 1 ustawy, kluczowy biegły rewident oraz biegli rewidenty przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, przed upływem co najmniej roku od dnia zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego biegłego rewidenta lub wzięcia bezpośredniego udziału w badaniu danej jednostki, nie mogą w badanej jednostce:

- 1) należeć do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym obejmować funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego;
- 2) obejmować funkcji członka komitetu audytu lub organu pełniącego jego funkcje;
- 3) obejmować funkcji członka organu nadzorczego.

Zgodnie z art. 76 ust. 2 ustawy, w przypadku przeprowadzania badań jednostek zainteresowania publicznego okres, o którym mowa powyżej wynosi co najmniej 2 lata.

Zgodnie z art. 76 ust. 3 ustawy, przed upływem co najmniej roku od dnia wzięcia bezpośredniego udziału w badaniu zajmować stanowisk lub obejmować funkcji, o których mowa w art. 76 ust. 1 ustawy, nie mogą:

- 1) pracownicy firmy audytorskiej oraz osoby należące do kadry kierowniczej wyższego szczebla niebędące kluczowymi biegłymi rewidentami,
- 2) osoby fizyczne, z których usług korzysta lub które nadzoruje dany biegły rewident lub firma audytorska



– jeżeli są biegłymi rewidentami.

Zgodnie z art. 76 ust. 4 ustawy, przed zajęciem stanowiska lub objęciem funkcji, o których mowa w art. 76 ust. 1 ustawy, kandydat na dane stanowisko lub funkcję składa oświadczenie o spełnianiu warunków, o których mowa w art. 76 ust. 1-3. Oświadczenie jest składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Składający oświadczenie jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”. Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.

Połączenia przedsiębiorstw

**R524.8** Jako wyjątek od paragrafów R524.6 i R524.7, niezależność nie jest naruszona, jeżeli okoliczności określone w tych paragrafach pojawiają się w wyniku połączenia przedsiębiorstw oraz:

- (a) stanowisko nie zostało objęte w związku z przewidywanym połączeniem przedsiębiorstw;
- (b) wszelkie świadczenia lub płatności dla byłego partnera firmy lub firmy należącej do sieci zostały w pełni rozliczone, o ile nie zostały zrealizowane zgodnie z ustalonymi wcześniej konkretnymi porozumieniami, a żadna kwota należna byłemu partnerowi nie jest istotna odpowiednio dla firmy lub firmy należącej do sieci;
- (c) były partner nie kontynuuje uczestnictwa ani też nie sprawia wrażenia uczestniczenia w działalności lub świadczeniu profesjonalnych usług przez firmę lub firmę należącą do sieci; oraz
- (d) firma omówi stanowisko zajmowane przez byłego partnera w przedsiębiorstwie klienta badania z osobami sprawującymi nadzór.

## ROZDZIAŁ 525

### TYMCZASOWE ODDELEGOWANIE PERSONELU

#### Wprowadzenie

- 525.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 525.2 Oddelegowanie personelu do klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli, promowania interesów lub nadmiernej zażyłości. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- 525.3 A1 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia stwarzane przez oddelegowanie personelu przez firmę lub firmę należącą do sieci do klienta badania:
- przeprowadzenie dodatkowego przeglądu pracy wykonanej przez oddelegowany personel może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli;
  - niewłączanie oddelegowanego personelu do zespołu wykonującego badanie może stanowić reakcję na zagrożenie nadmiernej zażyłości lub promowania interesów;
  - niepowierzenie oddelegowanemu personelowi odpowiedzialności w zakresie badania za jakąkolwiek funkcję lub czynność, którą personel wykonywał podczas jego oddelegowania, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli.
- 525.3 A2 Jeżeli zagrożenia nadmiernej zażyłości i promowania interesów powstają w wyniku oddelegowania personelu przez firmę lub firmę należącą do sieci do klienta badania, i tym samym taka firma lub firma należąca do sieci staje się zbyt blisko powiązana z poglądami i interesami kierownictwa, często brak jest dostępnych zabezpieczeń.
- R525.4** Firma lub firma należąca do sieci może oddelegować personelu do klienta badania, o ile nie upewni się, że:
- (a) taka pomoc jest świadczona wyłącznie przez krótki okres;
  - (b) taki personel nie przyjmie obowiązków zarządczych, a klient badania będzie odpowiedzialny za kierowanie i nadzorowanie jego działań;
  - (c) wszelkie zagrożenia dla niezależności firmy lub firmy należącej do sieci, wynikające z profesjonalnych usług świadczonych przez taki personel, zostały wyeliminowane lub zastosowano zabezpieczenia w celu zmniejszenia tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu; oraz
  - (d) personel nie podejmie się ani nie będzie zaangażowany w świadczenie usług profesjonalnych, których wykonanie jest zakazane dla firmy lub firmy należącej do sieci w myśl zapisów Kodeksu.

## ROZDZIAŁ 540

### DLUGOTRWALA WSPÓLPRACA PERSONELU (Z UWZGLĘDNIENIEM ROTACJI PARTNERA) Z KLIENTEM BADANIA

#### Wprowadzenie

- 540.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 540.2 Gdy osoba jest zaangażowana w zlecenie badania przez dłuższy czas, może powstać zagrożenie nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział przedstawia wymogi i wskazówki zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.
- 540.2-1 Firma audytorska, wykonujący w jej imieniu zawód biegli rewidenci oraz pozostali członkowie zespołu realizującego zlecenie przestrzegają wymogi zawarte w krajowych standardach kontroli jakości, w tym dotyczące rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Wszyscy klienci badania

- 540.3 A1 Pomimo, że zrozumienie klienta badania i jego środowiska jest podstawowe dla jakości badania, zagrożenie nadmiernej zażyłości może powstać jako wynik długotrwałego powiązania danej osoby jako członka zespołu wykonującego badanie z:
- klientem badania i jego działalnością;
  - kierownictwem wyższego szczebla klienta badania; lub
  - sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyrazi opinię lub informacjami finansowymi, które stanowią podstawę sprawozdania finansowego.
- 540.3 A2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać w wyniku obawy danej osoby o utratę długoletniego klienta badania lub zainteresowania utrzymaniem bliskiego, osobistego powiązania z członkiem kierownictwa wyższego szczebla lub osobami sprawującymi nadzór. Takie zagrożenie może wpłynąć niewłaściwie na osąd tej osoby.
- 540.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia nadmiernej zażyłości lub czerpania korzyści własnych, obejmują:
- w odniesieniu do danej osoby:
    - całkowitą długość powiązania danej osoby z klientem, w tym okres, w którym powiązanie takie istniało, gdy osoba ta była w poprzedniej firmie;
    - jak długo dana osoba była członkiem zespołu wykonującego zlecenie oraz charakter pełnionych przez nią ról;
    - zakres, w jakim praca danej osoby pozostaje pod kierownictwem, kontrolą i nadzorem personelu wyższego szczebla;
    - zakres, w jakim dana osoba, zgodnie z jej pozycją służbową, posiada zdolność do wpływania na wynik badania, na przykład poprzez podejmowanie kluczowych decyzji lub zarządzanie pracą innych członków zespołu wykonującego badanie;

- bliskość powiązania osobistego danej osoby z kierownictwem wyższego szczebla lub osobami sprawującymi nadzór;
- rodzaj, częstotliwość i zakres współdziałania pomiędzy daną osobą a kierownictwem wyższego szczebla lub osobami sprawującymi nadzór;

(b) w odniesieniu do klienta badania:

- rodzaj lub złożoność zagadnień księgowych i sprawozdawczych klienta oraz ewentualne ich zmiany;
- czy nastąpiły ostatnio jakiegokolwiek zmiany w składzie kierownictwa wyższego szczebla lub osób sprawujących nadzór;
- czy nastąpiły jakiegokolwiek zmiany strukturalne w organizacji klienta mające wpływ na rodzaj, częstotliwość i zakres współdziałania, jakie dana osoba mogłaby mieć z kierownictwem wyższego szczebla lub osobami sprawującymi nadzór.

540.3 A4 Połączenie dwóch lub większej liczby czynników może podnieść lub obniżyć poziom zagrożeń. Na przykład zagrożenia nadmiernej zażyłości powstałe z biegiem czasu wyniku coraz bliższej relacji pomiędzy daną osobą a członkiem kierownictwa wyższego szczebla klienta zostałyby ograniczone przez odejście tego członka kierownictwa wyższego szczebla klienta.

540.3 A5 Przykładem działania, które może wyeliminować zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych wywołane przez fakt zaangażowania danej osoby w zlecenie badania przez długi czas, byłoby przeniesienie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.

540.3 A6 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia nadmiernej zażyłości lub czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zmianę roli pełnionej przez daną osobę w zespole wykonującym badanie lub rodzaju i zakresu zadań, jakie ta osoba wykonuje;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie był członkiem zespołu wykonującego badanie, do przeglądu pracy danej osoby;
- przeprowadzanie regularnych niezależnych wewnętrznych lub zewnętrznych kontroli jakości wykonania zlecenia.

**R540.3-1** Kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej jednostce niebędącej jednostką zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 10 lat. Osoba ta może ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w tej jednostce po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania.

**R540.4** Jeżeli firma uzna, że reakcją na poziom wywołanych zagrożeń może być jedynie przeniesienie danej osoby z zespołu wykonującego badanie, firma określa odpowiedni okres, podczas którego dana osoba nie może:

- być członkiem zespołu wykonującego badanie;
- przeprowadzać kontroli jakości zlecenia atestacyjnego; lub
- wywierać bezpośredniego wpływu na rezultat badania.

Okres ten obejmuje wystarczający czas umożliwiający reakcję na zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. W przypadku jednostki zainteresowania

publicznego zastosowanie mają również paragrafy od R540.5 do R540.20.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

**R540.5** Z zastrzeżeniem postanowień paragrafów od R540.7 do R540.9, w odniesieniu do badania jednostki zainteresowania publicznego, dana osoba nie może pełnić żadnej z poniższych ról ani połączenia takich ról, przez okres dłuższy niż łącznie siedem kolejnych lat (okres „pełnienia funkcji”):

- (a) partnera odpowiedzialnego za zlecenie;
- (b) osoby wyznaczonej jako osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia; lub
- (c) jakiegokolwiek innej roli kluczowego partnera badania.

Po okresie pełnienia funkcji dana osoba odbywa okres „karencji” zgodnie z postanowieniami paragrafów od R540.11 do R540.19.

Zgodnie z art. 134 ust. 2 ustawy, kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 5 lat.

**R540.6** Przy obliczaniu okresu pełnienia funkcji nie rozpoczyna się liczenia lat od początku, o ile dana osoba nie zaprzestała pełnienia wszystkich ról, o których mowa w paragrafie R540.5 od (a) do (c) przez minimalny okres. Minimalny okres to nieprzerwany okres równy przynajmniej okresowi karencji ustalonymu zgodnie z paragrafami od R540.11 do R540.13 stosownie do roli, w jakiej dana osoba świadczyła usługi w roku bezpośrednio poprzedzającym zakończenie takiego zaangażowania.

540.6 A1 Na przykład, osoba, która świadczyła usługi jako partner odpowiedzialny za zlecenie przez cztery lata, po których nastąpiła trzyletnia przerwa, może następnie pełnić funkcję kluczowego partnera badania przy tym samym zleceniu badania tylko przez trzy kolejne lata (co daje całkowitą liczbę siedmiu lat). Następnie osoba ta jest zobowiązana do odbycia okresu karencji zgodnie z postanowieniami paragrafu R540.14.

**R540.7** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R540.5 kluczowi partnerzy badania, w przypadku których zachowanie ciągłości jest szczególnie ważne z punktu widzenia jakości badania, mogą w rzadkich sytuacjach wywołanych nieprzewidywanymi okolicznościami poza kontrolą firmy oraz za zgodą osób sprawujących nadzór, otrzymać zgodę na świadczenie usług przez kolejny rok jako kluczowy partner badania pod warunkiem, że zagrożenie dla niezależności może zostać wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu.

540.7 A1 Na przykład kluczowy partner badania może pozostać w tej roli w zespole wykonującym badanie, co najwyżej przez jeden dodatkowy rok w przypadku, gdy z powodu nieprzewidywanych zdarzeń nie było możliwe przeprowadzenie wymaganej rotacji na przykład ze względu na poważną chorobę planowanego partnera odpowiedzialnego za zlecenie. W takich okolicznościach firma musi omówić z osobami sprawującymi nadzór przyczyny, dla których planowana rotacja nie może mieć miejsca oraz potrzebę zastosowania wszelkich zabezpieczeń w celu zmniejszenia wszelkich stwarzanych zagrożeń.

**R540.8** Jeżeli klient badania staje się jednostką zainteresowania publicznego, przy ustalaniu terminu rotacji firma bierze pod uwagę okres świadczenia usług przez daną osobę jako kluczowy partner badania dla klienta badania, zanim klient stał się jednostką zainteresowania publicznego. Jeżeli dana osoba świadczyła usługi dla klienta badania jako

kluczowy partner badania przez okres łącznie pięciu lat lub mniej w momencie, w którym klient staje się jednostką zainteresowania publicznego, liczba lat, jaką osoba ta może w dalszym ciągu świadczyć usługi dla klienta w tym charakterze przed rotacją ról w zleceniu, to siedem lat pomniejszone o liczbę lat już świadczonych usług. W drodze wyjątku od paragrafu R540.5, jeżeli dana osoba świadczyła usługi dla klienta badania jako kluczowy partner badania przez okres łącznie sześciu lub więcej lat w momencie, w którym klient staje się jednostką zainteresowania publicznego, osoba ta może w dalszym ciągu świadczyć usługi w tym charakterze za zgodą osób sprawujących nadzór przez maksymalnie dwa dodatkowe lata przed rotacją ról w zleceniu.

**R540.9** Jeżeli w firmie jest tylko kilka osób z niezbędną wiedzą i doświadczeniem, aby świadczyć usługi jako kluczowy partner badania przy badaniu jednostki zainteresowania publicznego, rotacja kluczowych partnerów badania może nie być możliwa. W drodze wyjątku od paragrafu R540.5, jeżeli niezależny organ regulacyjny w danym systemie prawnym udzieli zwolnienia z rotacji partnera w takich okolicznościach, osoba ta może pozostać kluczowym partnerem badania przez więcej niż siedem lat, zgodnie z udzielonym zwolnieniem. Następuje to pod warunkiem określenia przez niezależny organ regulacyjny innych wymogów, które będą miały zastosowanie, takich jak okres, na jaki kluczowy partner badania może być zwolniony z rotacji lub regularny niezależny przegląd zewnętrzny.

Inne rozważania odnoszące się do okresu pełnienia funkcji

**R540.10** Podczas oceny zagrożeń powstałych w wyniku długotrwałej współpracy danej osoby przy zleceniu badania firma poddaje szczegółowemu rozważeniu pełnione przez nią role i długość jej współpracy przy zleceniu badania przed tym, jak stała się ona kluczowym partnerem badania.

540.10 A1 Mogą wystąpić sytuacje, w których firma stosując ramowe założenia koncepcyjne dojdzie do wniosku, że osoba będąca kluczowym partnerem badania nie może kontynuować pełnienia tej funkcji, mimo że okres, przez jaki pełniła ją do tej pory, jest krótszy niż siedem lat.

Okres karencji

**R540.11** Jeżeli dana osoba pełniła rolę partnera odpowiedzialnego za zlecenie łącznie przez siedem lat, okres karencji wynosi pięć kolejnych lat.

Zgodnie z art. 134 ust. 3 ustawy, kluczowy biegły rewident może ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w jednostce, o której mowa w art. 134 ust. 2 ustawy, po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania ustawowego.

**R540.12** Jeżeli dana osoba została wyznaczona jako osoba odpowiedzialna za kontrolę jakości wykonania zlecenia i działała w tym charakterze łącznie przez siedem lat, okres karencji wynosi trzy kolejne lata.

**R540.13** Jeżeli dana osoba pełniła rolę kluczowego partnera badania pełniąc funkcje inne niż określono w paragrafach R540.11 i R540.12 przez siedem kolejnych lat, okres karencji wynosi dwa kolejne lata.

540.13 A1 Wymogi w zakresie rotacji partnerów zawarte w niniejszym rozdziale są odrębne od i nie modyfikują wymogu dotyczącego okresu karencji zawartego w MSZJ 2 jako warunku kwalifikującego, zanim partner odpowiedzialny za zlecenie będzie mógł objąć rolę kontrolera jakości wykonania zlecenia (zobacz paragraf 325.8 A4).

Pełnienie połączonych ról kluczowego partnera badania

- R540.14** Jeżeli dana osoba pełniła połączone role kluczowego partnera badania i świadczyła usługi jako partner odpowiedzialny za zlecenie przez łącznie cztery lub więcej lat, okres karencji wynosi pięć kolejnych lat.
- R540.15** Z zastrzeżeniem postanowień paragrafu R540.16(a), jeżeli dana osoba pełniła połączone role kluczowego partnera badania i świadczyła usługi jako kluczowy partner badania odpowiedzialny za kontrolę jakości wykonania zlecenia przez łącznie cztery lub więcej lat, okres karencji wynosi trzy kolejne lata.
- R540.16** Jeżeli dana osoba pełniła jednocześnie rolę partnera odpowiedzialnego za zlecenie i kontrolera jakości wykonania zlecenia przez cztery lub więcej kolejnych lat w trakcie okresu pełnienia funkcji, okres karencji:
- (a) w drodze wyjątku od paragrafu R540.15 wynosi pięć lat, jeżeli osoba była partnerem odpowiedzialnym za zlecenie przez trzy lub więcej lat; lub
  - (b) wynosi trzy kolejne lata w przypadku jakiegokolwiek innego połączenia ról.
- R540.17** Jeżeli dana osoba pełniła połączone role kluczowego partnera badania inne niż te, które zostały omówione w paragrafach od R540.14 do R540.16, okres karencji wynosi dwa kolejne lata.

Usługi świadczone w poprzedniej firmie

- R540.18** Określając liczbę lat, jaką dana osoba pełniła rolę kluczowego partnera badania zgodnie z paragrafem R540.5, długość powiązania tam, gdzie to odpowiednie, obejmuje czas, gdy dana osoba była kluczowym partnerem badania w tym zleceniu w poprzedniej firmie.

Krótszy okres karencji ustalony przez przepisy prawa lub regulacje

- R540.19** W przypadku, gdy organ ustawodawczy lub regulacyjny (lub organizacja uprawniona lub uznana przez taki organ ustawodawczy lub regulacyjny) ustanowił okres karencji dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie krótszy niż pięć kolejnych lat, wówczas w miejsce okresu karencji wynoszącego pięć kolejnych lat, określonego w paragrafach R540.11, R540.14 i R540.16(a), może zostać przyjęta wyższa z następujących wartości: ustanowiony przez organ okres karencji lub trzy lata, pod warunkiem, że stosowny okres pełnienia funkcji nie przekroczył siedmiu lat.

Zgodnie z art. 134 ust. 3 ustawy, kluczowy biegły rewident może ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w jednostce, o której mowa w art. 134 ust. 2 ustawy, po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania ustawowego.

Ograniczenia działań w trakcie okresu karencji

- R540.20** W trakcie trwania odnośnego okresu karencji dana osoba:
- (a) nie może być członkiem zespołu wykonującego zlecenie ani prowadzić kontroli jakości zlecenia badania;
  - (b) nie może konsultować z zespołem wykonującym zlecenie ani klientem spraw technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń wpływających na zlecenie badania (poza rozmowami z zespołem wykonującym zlecenie ograniczającymi się do pracy wykonanej lub wniosków wyciągniętych w ostatnim roku pełnienia funkcji przez tę osobę, tam, gdzie ma to znaczenie dla badania);
  - (c) nie może być odpowiedzialna za prowadzenie lub koordynowanie profesjonalnych usług świadczonych przez firmę lub firmę należącą do sieci dla klienta badania lub nadzór nad relacją firmy lub firmy należącej do sieci z klientem badania; ani

- (d) nie może podejmować się żadnej innej roli lub działania nie przytoczonych powyżej w odniesieniu do klienta badania, w tym świadczenia usług nieatestacyjnych, jeżeli skutkowałyby to tym, że dana osoba:
  - (i) miałyby znaczące lub częste wzajemne kontakty z kierownictwem wyższego szczebla lub osobami sprawującymi nadzór, lub
  - (ii) wywierałyby bezpośredni wpływ na rezultat zlecenia badania.

540.20 A1 Postanowienia paragrafu 540.20 nie mają na celu uniemożliwienia objęcia przez daną osobę kierowniczej roli w firmie lub firmie należącej do sieci, takiej jak starszy partner lub partner zarządzający (dyrektor generalny lub jego odpowiednik).



## **ROZDZIAŁ 600**

### **ŚWIADCZENIE USŁUG NIEATESTACYJNYCH DLA KLIENTA BADANIA**

#### **Wprowadzenie**

- 600.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych, określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 600.2 Firmy i firmy należące do sieci mogą świadczyć dla swoich klientów badania szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie ze swoimi umiejętnościami i specjalistyczną wiedzą. Świadczenie usług nieatestacyjnych klientom badania może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad i dla niezależności.
- 600.3 Niniejszy rozdział określa wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności podczas świadczenia usług nieatestacyjnych klientom badania. Następne podrozdziały określają szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, gdy firma lub firma należąca do sieci świadczy pewne rodzaje usług nieatestacyjnych dla klientów badania i wskazują rodzaje zagrożeń, które mogą na skutek tego powstać.
- 600.4 Niektóre z podrozdziałów zawierają wymogi, które wyraźnie zakazują firmie lub firmie należącej do sieci świadczenia niektórych usług dla klienta badania, ponieważ powstałe zagrożenia nie mogą być usunięte i nie można zastosować zabezpieczeń, aby ograniczyć zagrożenia do akceptowalnego poziomu.
- 600.5 Nowe praktyki gospodarcze, rozwój rynków finansowych i zmiany technologiczne, to niektóre ze zmian, które uniemożliwiają sporządzenie listy wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie firmy lub firmy należące do sieci mogą świadczyć dla klienta badania. Ramowe założenia koncepcyjne i przepisy ogólne zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie, gdy firma proponuje klientowi świadczenie usług nieatestacyjnych, dla których nie istnieją szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

##### *Przepisy prawa i regulacje dotyczące usług nieatestacyjnych*

- 600.6 A1 Paragrafy od R100.6 do 100.7 A1 zawierają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK odnoszące się do przestrzegania Kodeksu. Jeśli w danej jurysdykcji istnieją przepisy i regulacje dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania, które różnią się lub wykraczają poza te określone w niniejszym rozdziale, firmy świadczące usługi nieatestacyjne, do których odnoszą się takie przepisy, muszą być świadome tych różnic i przestrzegać bardziej rygorystycznych przepisów.

Zgodnie z art. 73 ustawy, świadczenie usług innych niż badanie odbywa się zgodnie z wymogami niezależności określonymi odpowiednio dla takich usług w zasadach etyki zawodowej oraz standardach wykonywania takich usług.

##### *Ryzyko związane z przyjmowaniem obowiązków zarządczych podczas świadczenia usług nieatestacyjnych*

- 600.7 A1 W przypadku świadczenia przez firmę lub firmę należącą do sieci usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania, istnieje ryzyko, że firma lub firma należąca do sieci przejmie

obowiązki zarządcze, chyba że firma lub firma należąca do sieci jest przekonana, że wymogi określone w paragrafie R400.14 zostały spełnione.

#### *Przyjęcie zlecenia wykonania usługi nieatestacyjnej*

**R600.8** Przed akceptacją przez firmę lub firmę należącą do sieci zlecenia świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania, firma stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenie dla niezależności, jakie mogą powstać w związku ze świadczeniem tej usługi.

#### *Identyfikacja i ocena zagrożeń*

Wszyscy klienci badania

600.9 A1 Opis kategorii zagrożeń, jakie mogą powstać w związku ze świadczeniem przez firmę lub firmę należącą do sieci usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania, znajduje się w paragrafie 120.6 A3.

600.9 A2 Czynniki, które są istotne przy identyfikacji różnych zagrożeń, jakie mogą powstać w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania oraz oceny poziomu tych zagrożeń, obejmują:

- rodzaj, zakres, zamierzone zastosowanie i cel usługi;
- sposób, w jaki usługa będzie świadczona, na przykład personel, który będzie zaangażowany w świadczenie usługi i jego lokalizacja;
- środowisko prawne i regulacyjne, w którym usługa jest świadczona;
- czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego;
- poziom specjalistycznej wiedzy kierownictwa i pracowników klienta w odniesieniu do rodzaju świadczonej usługi;
- zakres, w jakim klient określa znaczące sprawy wymagające osądu; (Zob. par. od R400.13 do R400.14);
- czy rezultat usługi będzie miał wpływ na zapisy księgowe lub na sprawy odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym, o którym firma wyrazi swoją opinię, a jeżeli tak:
  - zakres, w jakim rezultat usługi będzie miał istotny wpływ na sprawozdanie finansowe,
  - stopień subiektywizmu związanego z ustaleniem właściwych kwot lub podejściem do tych spraw odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym;
- rodzaj i zakres wpływu usługi, jeżeli jakkolwiek występuje, na systemy generujące informacje, które stanowią znaczącą część:
  - zapisów księgowych lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię,
  - kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową klienta;
- poziom zaufania, jakie będzie pokładane w rezultacie danej usługi w ramach badania;
- wynagrodzenie za świadczenie danej usługi nieatestacyjnej.

600.9 A3 Podrozdziały od 601 do 610 zawierają przykłady dodatkowych, istotnych czynników przy identyfikacji zagrożeń dla niezależności, stwarzanych przez świadczenie określonych usług nieatestacyjnych oraz ocenie poziomu tych zagrożeń.

#### Istotność w odniesieniu do sprawozdania finansowego

600.10 A1 Istotność jest czynnikiem, który ma znaczenie przy ocenie zagrożeń wywołanych świadczeniem usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania. Podrozdziały od 601 do 610 nawiązują do istotności w odniesieniu do sprawozdania finansowego klienta badania. Koncepcja istotności w odniesieniu do badania jest określona w MSB 320, „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”, oraz w odniesieniu do przeglądu w MSUP 2400 (zmienionym), „Zlecenia przeglądu historycznych informacji finansowych”. Ustalenie istotności wymaga stosowania zawodowego osądu i wpływają na nie zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe. Wpływa na nie również postrzeganie potrzeb użytkowników w zakresie informacji finansowych.

600.10 A2 W przypadku, gdy Kodeks wyraźnie zabrania świadczenia danej usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania, firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć takiej usługi, niezależnie od istotności jej rezultatu lub wpływu usługi nieatestacyjnej na sprawozdanie finansowe, na temat którego firma będzie wyrażać opinię.

#### Udzielanie porad i wydawanie zaleceń

600.11 A1 Udzielanie porad i wydawanie zaleceń może stwarzać zagrożenie autokontroli. Ustalenie, czy udzielanie porad i wydawanie zaleceń stwarza zagrożenie autokontroli, obejmuje dokonanie ustaleń określonych w paragrafie R600.14. Jeżeli klient badania nie jest jednostką zainteresowania publicznego i zidentyfikowano zagrożenie autokontroli, firma jest zobowiązana do stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu oceny i reakcji na zagrożenie. Jeżeli klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie mają paragrafy R600.16 i R600.17.

#### Wiele usług nieatestacyjnych świadczonych dla tego samego klienta badania

**R600.12** Jeżeli firma lub firma należąca do sieci świadczy wiele usług nieatestacyjnych dla klienta badania, firma ma obowiązek rozważyć, czy poza zagrożeniami wywołanymi przez każdą usługę oddzielnie, łączny efekt tych usług stwarza lub wpływa na zagrożenia dla niezależności.

600.12 A1 Oprócz paragrafu 600.9 A2, czynniki istotne przy ocenie przez firmę poziomu zagrożeń dla niezależności, powstałych w przypadku świadczenia na rzecz klienta badania wielu usług nieatestacyjnych, mogą obejmować to, czy:

- łączny efekt świadczenia wielu usług zwiększa poziom zagrożenia wywołanego przez każdą usługę ocenianą indywidualnie;
- łączny efekt świadczenia wielu usług zwiększa poziom jakiegokolwiek zagrożenia wynikającego z ogólnej relacji z klientem badania.

#### Zagrożenia autokontroli

600.13 A1 Gdy firma lub firma należąca do sieci świadczy usługę nieatestacyjną na rzecz klienta badania, może istnieć ryzyko, że firma będzie przeprowadzała badanie swojej własnej pracy lub pracy firmy należącej do sieci, co spowoduje powstanie zagrożenia autokontroli. Zagrożenie autokontroli to zagrożenie, że firma lub firma należąca do sieci niewłaściwie oceni wyniki wcześniej dokonanego osądu, w trakcie wykonywania usługi nieatestacyjnej,

lub czynności wykonanej przez osobę w firmie lub firmie należącej do sieci, na których zespół wykonujący badanie będzie polegał przy formułowaniu osądu w ramach przeprowadzania badania;

**R600.14** Przed wykonaniem usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta, firma lub firma należąca do sieci ustala, czy wykonanie tej usługi może stworzyć zagrożenie autokontroli, dokonując oceny, czy istnieje ryzyko, że:

- (a) wyniki usługi będą stanowić część lub wpływać na zapisy księgowe, kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, na temat którego firma wyrazi opinię; oraz
- (b) w trakcie badania sprawozdania finansowego, o którym firma ma wyrazić opinię, zespół wykonujący badanie będzie dokonywał oceny lub opierał się na jakichkolwiek osądach lub czynnościach dokonanych przez firmę lub firmę należąca do sieci w trakcie świadczenia tej usługi.

Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego

600.15 A1 Kiedy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, interesariusze mają większe oczekiwania co do niezależności firmy. Te podwyższone oczekiwania są istotne dla testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, stosowanego do oceny zagrożenia autokontroli, powstałego w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego.

600.15 A2 W przypadku, gdy świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stwarza zagrożenie autokontroli, nie ma możliwości eliminacji tego zagrożenia i nie da się zastosować zabezpieczeń w celu ograniczenia tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

Zagrożenia autokontroli

**R600.16** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie takiej usługi może stworzyć zagrożenie autokontroli w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego, o którym firma będzie wyrażać opinię. (Zob. par. 600.13 A1 i R600.14).

Udzielanie porad i wydawanie zaleceń

**R600.17** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R600.16, firma lub firma należąca do sieci może udzielać porad i wydawać zalecenia klientowi badania będącemu jednostką zainteresowania publicznego w odniesieniu do informacji lub spraw powstałych w trakcie badania, pod warunkiem, że firma:

- (a) nie przejmuje odpowiedzialności za zarządzanie (zob. par. R400.13 i R400.14); oraz
- (b) stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności, innych niż zagrożenia autokontroli, jakie mogą powstać w wyniku świadczenia takich usług w postaci udzielenia porady.

600.17 A1 Przykłady porad i zaleceń, jakie mogą być udzielane w odniesieniu do informacji lub spraw powstałych w trakcie badania, obejmują:

- porady na temat standardów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej lub zasad (polityk) z nich wynikających oraz wymogów dotyczących ujawnień w sprawozdaniu finansowym;

- porady co do odpowiedniego działania kontroli finansowej i rachunkowej oraz metod przyjętych do ustalenia kwot podawanych w sprawozdaniu finansowym i powiązanych z nimi ujawnień;
- propozycje korekt zapisów dziennika, wynikających z ustaleń badania;
- omówienie ustaleń dotyczących kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową i procesami oraz zalecenie ulepszeń;
- omówienie sposobów rozwiązania problemów z uzgodnieniem kont;
- porady co do zgodności z zasadami rachunkowości grupy kapitałowej.

### *Reagowanie na zagrożenia*

#### Wszyscy klienci badania

- 600.18 A1 Paragrafy od R120.10 do 120.10 A2 zawierają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, dotyczące reakcji na zagrożenia dla niezależności, w tym opis zabezpieczeń.
- 600.18 A2 Zagrożenia dla niezależności, wynikające ze świadczenia jednej lub wielu usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania, różnią się w zależności od faktów i okoliczności zlecenia badania oraz charakteru usługi. Zagrożenia takie można eliminować poprzez zastosowanie zabezpieczeń lub dostosowanie zakresu proponowanej usługi.
- 600.18 A3 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:
- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie;
  - zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu prac przeprowadzonych podczas badania lub wykonanej usługi;
  - uzyskanie wstępnego zatwierdzenia wyniku usługi przez odpowiedni organ (na przykład organ podatkowy).
- 600.18 A4 Zabezpieczenia mające na celu ograniczenie zagrożeń, wynikających ze świadczenia usługi atestacyjnej na rzecz klienta badania, do akceptowalnego poziomu, mogą być niedostępne. W takiej sytuacji stosowanie się do ramowych założeń koncepcyjnych wymaga od firmy lub firmy należącej do sieci:
- (a) dostosowania zakresu proponowanej usługi w celu wyeliminowania okoliczności, które wywołują zagrożenia;
  - (b) udzielenia odmowy lub zakończenia świadczenia usługi wywołującej zagrożenia, których nie można wyeliminować lub ograniczyć do akceptowalnego poziomu; lub
  - (c) zakończenia zlecenia badania.

## *Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór nad usługami nieatestacyjnymi*

Wszyscy klienci badania

600.19 A1 Paragrafy 400.40 A1 i 400.40 A2 odnoszą się do komunikacji firmy z osobami sprawującymi nadzór nad świadczeniem usług nieatestacyjnych.

Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego

600.20 A1 Paragrafy od R600.21 do R600.23 wymagają, aby firma porozumiała się z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego, zanim firma lub firma należąca do sieci zacznie świadczyć usługi nieatestacyjne na rzecz podmiotów w ramach struktury korporacyjnej, której częścią jest jednostka zainteresowania publicznego, jeżeli usługi te mogłyby wywoływać zagrożenia dla niezależności firmy ze strony jednostki zainteresowania publicznego. Celem komunikacji jest umożliwienie osobom sprawującym nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego skutecznej kontroli nad niezależnością firmy przeprowadzającej badanie sprawozdania finansowego tej jednostki zainteresowania publicznego.

600.20 A2 Aby ułatwić przestrzeganie takich wymogów, firma może uzgodnić z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego proces określający, kiedy i z kim firma ma się komunikować. W wyniku tego procesu możliwe jest:

- ustalenie procedury przekazywania informacji o proponowanej usłudze nieatestacyjnej, która mogłaby dotyczyć pojedynczego zlecenia, mieścić się w ramach ogólnej polityki lub być uzgodniona na innej zasadzie;
- zidentyfikowanie jednostek, do których proces ten będzie miał zastosowanie, co może obejmować inne jednostki zainteresowania publicznego w ramach struktury korporacyjnej;
- zidentyfikowanie usług, które mogą być świadczone na rzecz podmiotów wymienionych w paragrafie R600.21 bez specjalnej zgody osób sprawujących nadzór, jeżeli zgodnie z ogólną polityką zgodzą się one, że usługi te nie są zabronione na mocy niniejszego rozdziału i nie wywołają zagrożeń dla niezależności firmy lub, jeżeli takie zagrożenia powstaną, będą na akceptowalnym poziomie;
- ustalenie, w jaki sposób osoby sprawujące nadzór nad wieloma jednostkami zainteresowania publicznego, w ramach tej samej struktury korporacyjnej, przydzieliły danemu organowi uprawnienia do zatwierdzania usług;
- ustalenie procedury postępowania w przypadku, gdy przekazanie informacji niezbędnych dla osób sprawujących nadzór do oceny, czy proponowana usługa może wywołać zagrożenie dla niezależności firmy, jest zabronione lub ograniczone przez standardy zawodowe, przepisy prawa lub regulacje, lub może skutkować ujawnieniem informacji wrażliwych lub poufnych;
- określenie, jak można rozwiązywać wszelkie kwestie nieobjęte tym procesem.

**R600.21** Zanim firma badająca sprawozdanie finansowe jednostki zainteresowania publicznego lub firma należąca do sieci przyjmie zlecenie na świadczenie usługi nieatestacyjnej na rzecz:

- (A) tej jednostki zainteresowania publicznego,
- (B) jednostki, która kontroluje, bezpośrednio lub pośrednio, tę jednostkę zainteresowania publicznego, lub

- (C) podmiotu kontrolowanego bezpośrednio lub pośrednio przez tę jednostkę zainteresowania publicznego, firma, o ile nie zostało to już uwzględnione przy ustalaniu procesu uzgodnionego z osobami sprawującymi nadzór:
- (a) informuje osoby sprawujące nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego, że ustaliła, iż świadczenie danej usługi:
  - (i) nie jest zabronione, oraz
  - (ii) nie stworzy zagrożenia dla niezależności firmy jako audytora jednostki zainteresowania publicznego, lub, że ewentualne zidentyfikowane zagrożenie jest na akceptowalnym poziomie, lub, jeśli nie jest, zostanie wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu, oraz
- (b) przekazuje osobom sprawującym nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego, informacje umożliwiające im dokonanie świadomej oceny wpływu świadczenia usługi na niezależność firmy.

600.21 A1 Przykłady informacji, które mogą zostać przekazane osobom sprawującym nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego w związku z konkretną usługą nieatestacyjną, obejmują:

- charakter i zakres usługi, która ma być świadczona;
- podstawę i wysokość proponowanego wynagrodzenia;
- jeżeli firma zidentyfikowała jakiegokolwiek zagrożenia dla niezależności, które mogą powstać w związku ze świadczeniem proponowanej usługi, podstawę oceny przez firmę, że zagrożenia te są na akceptowalnym poziomie lub, jeżeli nie, działania, jakie firma lub firma należąca do sieci podejmie w celu wyeliminowania lub ograniczenia jakichkolwiek zagrożeń dla niezależności do akceptowalnego poziomu;
- czy łączny efekt świadczenia wielu usług stwarza zagrożenia dla niezależności lub zmienia poziom uprzednio zidentyfikowanych zagrożeń.

**R600.22** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usługi nieatestacyjnej na rzecz żadnych z podmiotów, o których mowa w paragrafie R600.21, o ile osoby sprawujące nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego nie zgodzą się w ramach procesu uzgodnionego z osobami sprawującymi nadzór lub w odniesieniu do konkretnej usługi:

- (a) z wnioskiem firmy, że świadczenie usługi nie stworzy zagrożenia dla niezależności firmy jako audytora jednostki zainteresowania publicznego, lub, że wszelkie zidentyfikowane zagrożenia są na akceptowalnym poziomie, lub, jeśli nie są, zostaną wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu; oraz
- (b) na świadczenie tej usługi.

**R600.23** W drodze wyjątku od postanowień paragrafów R600.21 i R600.22, w przypadku gdy firma, na mocy mających zastosowanie standardów zawodowych, przepisów lub regulacji, ma zakaz przekazywania informacji o proponowanej usłudze nieatestacyjnej osobom sprawującym nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego, lub gdy przekazanie takich informacji spowodowałoby ujawnienie informacji wrażliwych lub poufnych, firma może wykonać proponowaną usługę pod warunkiem, że:

- (a) przekaze te informacje, które może przekazać, bez naruszania swoich zobowiązań prawnych lub zawodowych;

- (b) poinformuje osoby sprawujące nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego, że świadczenie usługi nie stworzy zagrożenia dla niezależności firmy od jednostki zainteresowania publicznego, lub że każde zidentyfikowane zagrożenie jest na akceptowalnym poziomie, lub, jeśli nie jest, zostanie wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu; oraz
- (c) osoby sprawujące nadzór nie sprzeciwią się wnioskowi firmy zawartemu w punkcie (b).

**R600.24** Firma lub firma należąca do sieci, po uwzględnieniu wszelkich kwestii podniesionych przez osoby sprawujące nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego lub przez jednostkę, o której mowa w paragrafie R600.21, będącą odbiorcą proponowanej usługi, ma obowiązek odmówić wykonania usługi nieatestacyjnej lub zakończy zlecenie badania, jeżeli:

- (a) firma lub firma należąca do sieci nie ma prawa przekazywać żadnych informacji osobom sprawującym nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego, chyba że sytuacja taka jest uwzględniona w procesie uzgodnionym wcześniej z osobami sprawującymi nadzór; lub
- (b) osoby sprawujące nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego nie zgadzają się z wnioskiem firmy, że świadczenie usługi nie wywoła zagrożenia dla niezależności firmy od klienta lub, że każde zidentyfikowane zagrożenie jest na akceptowalnym poziomie, a jeśli nie, to zostanie wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu.

*Klient badania, który w późniejszym okresie staje się jednostką zainteresowania publicznego*

**R600.25** Świadczenie usługi nieatestacyjnej, obecnie lub w przeszłości, przez firmę lub firmę należąca do sieci dla klienta badania narusza niezależność firmy, gdy klient staje się jednostką zainteresowania publicznego, chyba że:

- (a) poprzednio świadczona usługa nieatestacyjna spełnia wymogi niniejszego rozdziału dotyczące klientów badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego;
- (b) usługi nieatestacyjne obecnie realizowane, na które nie zezwalają postanowienia zawarte w niniejszym rozdziale w odniesieniu do klientów badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego, zostaną zakończone przed tym lub tak szybko, jak to możliwe po tym, gdy klient stanie się jednostką zainteresowania publicznego; oraz
- (c) firma i osoby sprawujące nadzór nad klientem, który staje się jednostką zainteresowania publicznego uzgodnią i podejmą dalsze działania w reakcji na powstałe zagrożenia dla niezależności, które nie są na akceptowalnym poziomie.

600.25 A1 Przykłady działań, które firma może zalecić klientowi badania, obejmują zaangażowanie innej firmy do:

- dokonania przeglądu lub ponownego wykonania, w niezbędnym zakresie prac rewizyjnych, na które miała wpływ zmiana statusu jednostki zainteresowania publicznego;
- oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w zakresie niezbędnym do tego, aby ta inna firma mogła przejąć odpowiedzialność za usługę.



### *Kwestie dotyczące określonych jednostek powiązanych*

**R600.26** Niniejszy rozdział zawiera wymogi zakazujące firmom i firmom należącym do sieci świadczenia pewnych usług nieatestacyjnych dla klientów badania. W drodze wyjątku od tych wymogów oraz wymogu zawartego w paragrafie R400.13, firma lub firma należąca do sieci może przejąć obowiązki zarządcze lub świadczyć pewne usługi nieatestacyjne, które w innym przypadku byłyby zabronione na rzecz poniższych jednostek powiązanych klienta, o których sprawozdaniu finansowym firma wyrazi opinię:

- (a) jednostki, która sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad klientem;
- (b) jednostki posiadającej bezpośredni udział finansowy u klienta, jeżeli wpływ tej jednostki na klienta jest znaczący, a udział w przedsiębiorstwie klienta jest dla niej istotny;
- (c) jednostki, która jest pod wspólną kontrolą z klientem,  
pod warunkiem, że spełnione są wszystkie poniższe warunki:
  - (i) firma lub firma należąca do sieci nie wyraża opinii o sprawozdaniu finansowym jednostki powiązanej,
  - (ii) firma lub firma należąca do sieci nie przyjmuje obowiązków zarządczych, bezpośrednio lub pośrednio, w jednostce, o której sprawozdaniu finansowym firma wyrazi opinię,
  - (iii) usługi nie stwarzają zagrożenia autokontroli, oraz
  - (iv) firma reaguje na inne zagrożenia stwarzane poprzez świadczenie takich usług, które nie są na akceptowalnym poziomie.

### *Dokumentacja*

600.27 A1 Dokumentacja wniosków firmy dotyczących zgodności z niniejszym rozdziałem zgodnie z paragrafami R400.60 i 400.60 A1, może obejmować:

- kluczowe elementy zrozumienia przez firmę charakteru usługi nieatestacyjnej, która ma być świadczona oraz tego, czy i w jaki sposób usługa ta może wpłynąć na sprawozdanie finansowe, o którym firma będzie wyrażać opinię;
- charakter ewentualnego zagrożenia dla niezależności, które powstaje w wyniku świadczenia usługi na rzecz klienta badania, w tym, czy wyniki usługi będą podlegały procedurom badania;
- zakres zaangażowania kierownictwa w realizację usługi i nadzór nad proponowaną usługą nieatestacyjną;
- wszelkie zastosowane zabezpieczenia lub inne działania podjęte w reakcji na zagrożenie dla niezależności;
- uzasadnienie firmy dotyczące uznania, że dana usługa nie jest zakazana oraz, że każde zidentyfikowane zagrożenie dla niezależności jest na akceptowalnym poziomie;
- w odniesieniu do świadczenia proponowanej usługi nieatestacyjnej na rzecz podmiotów, o których mowa w paragrafie R600.21, działania podjęte w celu zapewnienia zgodności z paragrafami od R600.21 do R600.23.

## **PODROZDZIAŁ 601 –USŁUGI Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI I USŁUGI KSIĘGOWE**

### **Wprowadzenie**

601.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych dla klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, opisane w paragrafach od 600.1 do R600.27.

### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Postanowienia ogólne**

601.2 A1 Kierownictwo jednostki jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Obowiązki te obejmują:

- określanie zasad (polityki) rachunkowości oraz podejścia księgowego w zgodzie z tymi zasadami;
- sporządzanie lub zmianę dokumentów źródłowych albo tworzenie danych, w formie elektronicznej lub innej, potwierdzających zawarcie transakcji. Przykłady obejmują:
  - zamówienia zakupu,
  - ewidencję czasu pracy,
  - zamówienia klienta;
- tworzenie lub zmianę zapisów dziennika;
- ustalanie lub zatwierdzanie dekretacji księgowej transakcji.

#### **Opis usługi**

601.3 A1 Usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe obejmują szeroki zakres usług, w tym:

- sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego;
- księgowanie transakcji;
- świadczenie usług płacowych;
- rozwiązywanie problemów z uzgadnianiem kont;
- przekształcanie istniejących sprawozdań finansowych z jednych założeń sprawozdawczości finansowej na inne.

### **Potencjalne zagrożenia powstałe w wyniku świadczenia usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych**

#### *Wszyscy klienci badania*

601.4 A1 Świadczenie usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych dla klienta badania stwarza zagrożenie autokontroli, jeżeli istnieje ryzyko, że wyniki tych usług będą miały wpływ na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.

#### *Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R601.5** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, usług z zakresu rachunkowości i usług

księgowych obejmujących sporządzenie sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię, lub sporządzenia informacji finansowych stanowiących podstawę tego sprawozdania finansowego, chyba że:

- (a) usługi mają rutynowy lub mechaniczny charakter; oraz
- (b) firma reaguje na wszelkie zagrożenia, które nie są na akceptowalnym poziomie.

Nie jest możliwe świadczenie usługi polegającej na sporządzaniu sprawozdania finansowego, o którym firma audytorska wyrazi opinię, sporządzaniu informacji finansowych stanowiących podstawę tego sprawozdania finansowego lub braniu aktywnego udziału w prowadzeniu ksiąg rachunkowych badanej jednostki (która jest stroną umowy o wykonania badania). Dotyczy to także sytuacji, gdy usługa dotyczy sporządzania sprawozdania finansowego na podstawie informacji zawartych w zatwierdzonym przez badaną jednostkę zestawieniu obrotów i sald oraz sporządzania powiązanych not na podstawie zatwierdzonych przez badaną jednostkę zapisów.

W takiej sytuacji zawsze istnieje zagrożenie wystąpienia autokontroli, którego nie da się zminimalizować do akceptowalnego poziomu.

601.5 A1 Usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe o charakterze rutynowym lub mechanicznym:

- (a) obejmują informacje, dane lub materiały, w odniesieniu do których klient dokonał wszelkich osądów lub podjął wszelkie decyzje, jakie mogą być konieczne; oraz
- (b) wymagają niewielkiego lub nie wymagają zawodowego osądu.

601.5 A2 Przykładami usług, które mogą być uważane za rutynowe lub mechaniczne są:

- sporządzanie kalkulacji lub raportów płacowych na podstawie danych sporządzonych przez klienta do zatwierdzenia i wypłaty przez klienta;
- księgowanie powtarzających się transakcji, których kwoty są łatwe do ustalenia z dokumentów lub danych źródłowych, takich jak rachunki za usługi komunalne, gdzie klient ustalił lub zatwierdził odpowiednią dekretną księgową;
- obliczanie amortyzacji środków trwałych, jeżeli klient ustala politykę rachunkowości i szacuje okres użytkowania i wartości rezydualne;
- wprowadzenie transakcji zadekretowanych przez klienta do księgi głównej;
- wprowadzanie zapisów zatwierdzonych przez klienta do zestawienia obrotów i sald;
- sporządzanie sprawozdania finansowego na podstawie informacji zawartych w zatwierdzonym przez klienta zestawieniu obrotów i sald oraz sporządzanie powiązanych not na podstawie zatwierdzonych przez klienta zapisów.

Firma lub firma należąca do sieci może świadczyć takie usługi na rzecz klientów badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że firma lub firma należąca do sieci spełnia wymagania paragrafu R400.14 w celu zapewnienia, że nie przyjmuje odpowiedzialności zarządczej w związku z tą usługą oraz spełnia wymagania określone w paragrafie R601.5 (b).

601.5 A3 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie autokontroli wywołane podczas świadczenia usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych o charakterze rutynowym lub mechanicznym dla klienta badania, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania lub danej usługi.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

**R601.6** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego.

**R601.7** W drodze wyjątku od paragrafu R601.6, firma lub firma należąca do sieci może sporządzać ustawowe sprawozdania finansowe dla jednostki powiązanej z klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego, ujętej w punkcie (c) lub (d) definicji jednostki powiązanej, pod warunkiem że:

- (a) wydane zostało sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego grupy kapitałowej jednostki zainteresowania publicznego;
- (b) firma lub firma należąca do sieci nie przyjmuje odpowiedzialności zarządczej i stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności;
- (c) firma lub firma należąca do sieci nie sporządza dokumentacji księgowej stanowiącej podstawę ustawowych sprawozdań finansowych jednostki powiązanej, a te sprawozdania finansowe opierają się na informacjach zatwierdzonych przez klienta; oraz
- (d) ustawowe sprawozdanie finansowe jednostki powiązanej nie będzie podstawą sporządzenia przyszłego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej tej jednostki zainteresowania publicznego.

## **PODROZDZIAŁ 602 – USŁUGI ADMINISTRACYJNE**

### **Wprowadzenie**

602.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług administracyjnych, poza szczegółowymi materiałami wspomagającymi dotyczącymi zastosowania RZK zawartymi w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

### **Materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Opis usługi**

602.2 A1 Usługi administracyjne obejmują wsparcie klientów w zakresie ich rutynowych lub mechanicznych zadań w normalnym toku działalności.

602.2 A2 Przykłady usług administracyjnych obejmują:

- edycję tekstów lub formatowanie dokumentów;
- sporządzanie dokumentów administracyjnych lub wymaganych prawem bądź statutem/umową do zatwierdzenia przez klienta;
- dostarczanie takich dokumentów zgodnie z instrukcjami klienta;

- monitorowanie ustawowych terminów składania dokumentów oraz informowanie klienta badania o tych terminach.

### **Potencjalne zagrożenia powstałe w wyniku świadczenia usług administracyjnych**

*Wszyscy klienci badania*

602.3 A1 Świadczenie usług administracyjnych na rzecz klienta badania zwykle nie stwarza zagrożenia, jeśli usługi te mają charakter pomocniczy i wymagają niewielkiego lub nie wymagają zawodowego osądu.

## **PODROZDZIAŁ 603 – USŁUGI ZWIĄZANE Z WYCENĄ**

### **Wprowadzenie**

603.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług związanych z wyceną na rzecz klienta badania, poza szczegółowymi wymogami i materiałami wspomagającymi dotyczącymi zastosowania RZK, zawartymi w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Opis usługi**

603.2 A1 Wycena polega na przyjmowaniu pewnych założeń dotyczących przyszłych zdarzeń, zastosowaniu odpowiedniej metodologii i technik oraz połączeniu obu tych czynności w celu obliczenia określonej wartości lub przedziału wartości dla składnika aktywów, zobowiązania lub przedsiębiorstwa jako całości bądź jego części.

603.2 A2 Jeżeli do firmy lub firmy należącej do sieci zwrócono się o przeprowadzenie wyceny, aby wesprzeć klienta badania w jego obowiązkowej sprawozdawczości podatkowej lub dla celów planowania podatkowego, a wyniki takiej wyceny nie mają wpływu na dokumentację księgową lub na sprawozdanie finansowe, poza zapisami księgowymi dotyczącymi podatków, obowiązują wymogi i wskazówki zastosowanie RZK, określone w paragrafach od 604.17 A1 do 604.19 A1 dla takich usług.

### **Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług związanych z wyceną**

*Wszyscy klienci badania*

603.3 A1 Świadczenie usług związanych z wyceną dla klienta badania może stworzyć zagrożenie autokontroli, jeżeli istnieje ryzyko, że rezultaty usługi będą miały wpływ na dokumentację księgową lub na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię. Taka usługa może również stwarzać zagrożenie promowania interesów.

603.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy identyfikacji zagrożeń autokontroli lub promowania interesów wywołanych przez świadczenie usług związanych z wyceną dla klienta badania i oceny poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- wykorzystanie i cel raportu z wyceny;
- czy raport z wyceny będzie upubliczniony;
- zakres, w jakim metodologia wyceny jest poparta przepisami prawa lub regulacjami, inną wcześniejszą lub ustaloną praktyką;

- stopień zaangażowania klienta w ustalenie i zatwierdzenie metod wyceny oraz innych znaczących spraw związanych z osądem;
- stopień subiektywizmu nieodłącznie związany z daną pozycją w przypadku wycen opartych o standardy lub uznane metodologie;
- czy wycena będzie miała istotny wpływ na sprawozdanie finansowe;
- zakres ujawnień dotyczących wyceny w sprawozdaniu finansowym;
- stopień zmienności ustalonych kwot jako rezultat zależności od przyszłych zdarzeń.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R603.5.

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

603.3 A3 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia autokontroli lub promowania interesów, powstałe w wyniku świadczenia usługi wyceny na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu prac przeprowadzonych podczas badania lub wykonanej usługi, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli.

**R603.4** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usługi związanej z wyceną dla klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli:

- (a) wycena związana jest ze znacznym stopniem subiektywizmu; oraz
- (b) wycena będzie miała istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.

603.4 A1 Niektóre wyceny nie wiążą się ze znacznym stopniem subiektywizmu. Może mieć to miejsce w przypadku, gdy założenia stanowiące podstawę wyceny są określone przez przepisy prawa lub regulacje, lub gdy techniki i metodologie, które będą wykorzystane, opierają się na powszechnie przyjętych standardach, lub są określone przez przepisy prawa bądź regulacje. W takich okolicznościach rezultaty wyceny dokonanej przez dwie lub więcej stron prawdopodobnie nie będą się istotnie różnić.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

Zagrożenia autokontroli

**R603.5** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć dla klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, usługi związanej z wyceną, jeżeli świadczenie takiej usługi mogłoby stwarzać zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14 i R600.16).

Zagrożenia promowania interesów

603.5 A1 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie promowania interesów, powstałe w wyniku świadczenia usługi związanej z wyceną na rzecz klienta, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie.

## **PODROZDZIAŁ 604 – USŁUGI PODATKOWE**

### **Wprowadzenie**

604.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług podatkowych na rzecz klienta badania, poza szczegółowymi wymogami i materiałami wspomagającymi dotyczącymi zastosowania RZK, zawartymi w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Opis usługi**

604.2 A1 Na usługi podatkowe składa się szeroki zakres usług. Niniejszy podrozdział zajmuje się w szczególności następującymi usługami:

- sporządzanie deklaracji podatkowych;
- kalkulacja podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych;
- usługi doradztwa podatkowego;
- usługi planowania podatkowego;
- usługi podatkowe obejmujące wyceny;
- pomoc w rozstrzygnięciu sporów podatkowych.

604.2 A2 Możliwe jest rozpatrywanie usług podatkowych w ramach szerokich kategorii, takich jak planowanie podatkowe lub zgodność z przepisami. Jednakże w praktyce usługi te są często wzajemnie powiązane i mogą być połączone z innymi rodzajami usług nieatestacyjnych świadczonych przez firmę, takimi jak usługi z zakresu finansów korporacyjnych. Dlatego też niepraktyczne jest kategoryzowanie na rodzaje zagrożeń, jakie niosą ze sobą poszczególne usługi podatkowe.

#### **Potencjalne zagrożenia stwarzane przez świadczenie usług podatkowych**

604.3 A1 Świadczenie usług podatkowych na rzecz klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli, jeżeli istnieje ryzyko, że rezultaty usługi będą miały wpływ na dokumentację księgową lub na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię. Takie usługi mogą również stwarzać zagrożenie promowania interesów.

604.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla identyfikacji zagrożeń autokontroli lub promowania interesów powstałych przy świadczeniu wszelkich usług podatkowych dla klienta badania oraz oceny poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- określone cechy danego zlecenia;
- poziom specjalistycznej wiedzy podatkowej pracowników klienta;
- system stosowany przez organy podatkowe do oceny i wymierzania podatku oraz rolę firmy lub firmy należącej do sieci w tym procesie;
- złożoność danego systemu podatkowego oraz poziom osądu koniecznego do jego zastosowania.

*Wszyscy klienci badania*

**R604.4** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usługi podatkowej ani rekomendować transakcji klientowi badania, jeżeli usługa lub transakcja dotyczy marketingu, planowania lub opiniowania na korzyść rozwiązania podatkowego, które było pierwotnie rekomendowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez firmę lub firmę należąca do sieci, a istotnym celem rozwiązania podatkowego lub transakcji jest uniknięcie opodatkowania, chyba że firma jest przekonana, że proponowane rozwiązanie podatkowe ma podstawę we właściwym prawie podatkowym lub regulacjach podatkowych, co do których jest przekonana, że najprawdopodobniej będą miały pierwszeństwo.

604.4 A1 Jeżeli rozwiązanie podatkowe nie ma podstaw w obowiązujących przepisach lub regulacjach podatkowych, co do których firma jest przekonana, że najprawdopodobniej będą miały pierwszeństwo, to świadczenie usługi nieatestacyjnej, opisanej w paragrafie R604.4, stwarza zagrożenia związane z czerpaniem korzyści własnych, autokontrolą i promowaniem interesów, których nie można wyeliminować i nie ma możliwości zastosowania zabezpieczeń w celu ograniczenia tych zagrożeń do akceptowalnego poziomu.

## **A. Sporządzanie deklaracji podatkowych**

### **Opis usługi**

604.5 A1 Usługi związane ze sporządzaniem deklaracji podatkowych obejmują:

- wsparcie klientów w wypełnianiu ich obowiązków dotyczących sprawozdawczości podatkowej poprzez sporządzenie wstępnej i końcowej informacji, obejmującej kwotę zobowiązania podatkowego (zwykle na standaryzowanych formularzach), wymaganej do złożenia właściwym organom podatkowym;
- doradztwo przy sporządzaniu deklaracji podatkowych dotyczących zawartych transakcji;
- udzielanie, w imieniu klienta badania, odpowiedzi organom podatkowym na zapytania o dodatkowe informacje i analizy (na przykład, udzielanie wyjaśnień i uzasadnień merytorycznych dotyczących przyjętego podejścia).

### **Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług sporządzania deklaracji podatkowych**

*Wszyscy klienci badania*

604.6 A1 Świadczenie usług związanych ze sporządzaniem deklaracji podatkowych zazwyczaj nie wywołuje zagrożenia, ponieważ:

- (a) usługi związane ze sporządzaniem deklaracji podatkowych opierają się na informacjach historycznych i obejmują głównie ich analizę oraz prezentację zgodnie z obowiązującym prawem podatkowym, z uwzględnieniem precedensów i przyjętej praktyki; oraz
- (b) deklaracje podatkowe podlegają wszelkim procesom przeglądu lub zatwierdzenia, jakie organ podatkowy uzna za stosowne.

## **B. Obliczenia podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych**

### **Opis usługi**



604.7 A1 Usługi obliczania podatku polegają na przygotowaniu kalkulacji zobowiązań lub aktywów z tytułu bieżącego i odroczonego podatku dochodowego w celu sporządzenia zapisów księgowych potwierdzających aktywa lub zobowiązania podatkowe w sprawozdaniu finansowym klienta badania.

### **Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług obliczania podatku**

*Wszyscy klienci badania*

604.8 A1 Przygotowanie dla klienta badania kalkulacji zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego i odroczonego podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych prezentujących te salda wywołuje zagrożenie autokontroli.

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

604.9 A1 Oprócz czynników określonych w paragrafie 604.3 A2, czynnikiem, który ma znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia autokontroli wywołanego podczas sporządzania takich obliczeń dla klienta badania, jest ustalenie, czy mogą one mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.

604.9 A2 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenie autokontroli w przypadku, gdy klient badania nie jest jednostką zainteresowania publicznego, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania lub danej usługi.

*Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R604.10** Firma lub firma należąca do sieci nie może sporządzać dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego obliczeń zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego lub odroczonego podatku dochodowego. (Zob. par. R600.14 i R600.16).

### **C. Doradztwo podatkowe i usługi planowania podatkowego**

#### **Opis usługi**

604.11 A1 Doradztwo podatkowe i usługi planowania podatkowego obejmują szeroki zakres usług, takich jak doradzanie klientowi w kwestii zbudowania efektywnego podatkowo sposobu prowadzenia działalności lub doradzanie w kwestii zastosowania przepisów prawa podatkowego lub regulacji.

#### **Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego**

*Wszyscy klienci badania*

604.12 A1 Świadczenie usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego może wywołać zagrożenie autokontroli, jeżeli istnieje ryzyko, że rezultaty usług będą miały wpływ na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię. Takie usługi mogą również stwarzać zagrożenie promowania interesów.

604.12 A2 Świadczenie usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego nie będzie stwarzało zagrożenia autokontroli, jeżeli usługi te:

- (a) są zgodne ze stanowiskiem wydanym przez organ podatkowy lub znajdują uzasadnienie w innym wydanym stanowisku;
- (b) opierają się na ustalonej praktyce (czyli praktyce, która jest powszechnie stosowana i nie została zakwestionowana przez właściwy organ podatkowy); lub
- (c) mają podstawę w prawie podatkowym, co do którego firma jest przekonana, że prawdopodobnie będzie miało pierwszeństwo.

604.12 A3 Oprócz zapisów paragrafu 604.3 A2, czynniki, które mają znaczenie dla identyfikacji zagrożeń autokontroli lub promowania interesów wywołanych przez świadczenie doradztwa podatkowego i usług planowania podatkowego na rzecz klienta badania i oceny poziomu tych zagrożeń, obejmują:

- stopień subiektywizmu związanego z ustaleniem właściwego podejścia do porady podatkowej w sprawozdaniu finansowym;
- czy podejście podatkowe ma podstawę w wydanej interpretacji podatkowej lub czy zostało w inny sposób zatwierdzone przez organ podatkowy przed sporządzeniem sprawozdania finansowego;
- zakres, w jakim wynik porady podatkowej może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R604.15.

Gdy skuteczność porady podatkowej jest zależna od określonego podejścia księgowego lub prezentacji

**R604.13** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego dla klienta badania, jeżeli:

- (a) skuteczność porady podatkowej zależy od szczególnego podejścia księgowego lub prezentacji w sprawozdaniu finansowym; oraz
- (b) zespół wykonujący badanie ma uzasadnione wątpliwości co do odpowiedniości tego podejścia księgowego lub prezentacji zgodnie z odpowiednimi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

604.14 A1 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia autokontroli lub promowania interesów powstałe w wyniku świadczenia usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu prac przeprowadzonych podczas badania lub wykonanej usługi, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli;
- uzyskanie od organów podatkowych wstępnej akceptacji, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.

## *Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego*

### Zagrożenia autokontroli

**R604.15** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć dla klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego, jeżeli świadczenie takich usług mogłoby stwarzać zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14, R600.16, 604.12 A2).

### Zagrożenia promowania interesów

604.15 A1 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie promowania interesów, powstałych w wyniku świadczenia usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego na rzecz klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie;
- uzyskanie wstępnej akceptacji od organu podatkowego.

## **D. Usługi podatkowe obejmujące wyceny**

### **Opis usługi**

604.16 A1 Świadczenie usług podatkowych obejmujących wyceny może mieć miejsce w różnych okolicznościach, w tym:

- w transakcjach fuzji i przejęć;
- przy restrukturyzacjach grupy i reorganizacjach przedsiębiorstw;
- przy analizie cen transferowych;
- przy programach wynagrodzeń opartych na akcjach.

## **Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług podatkowych obejmujących wyceny**

### *Wszyscy klienci badania*

604.17 A1 Świadczenie usług podatkowych na rzecz klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli, jeżeli istnieje ryzyko, że rezultaty usługi będą miały wpływ na dokumentację księgową lub na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię. Taka usługa mogłaby również stworzyć zagrożenie promowania interesów.

604.17 A2 Jeżeli firma lub firma należąca do sieci wykonuje wycenę dla celów podatkowych, aby wesprzeć klienta badania w jego obowiązkowej sprawozdawczości podatkowej lub dla celów planowania podatkowego, wynik takiej wyceny może:

- (a) nie mieć wpływu na dokumentację księgową ani na sprawozdanie finansowe, z wyjątkiem zapisów księgowych dotyczących podatku. W takich sytuacjach obowiązują wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, przedstawione w niniejszym podrozdziale;
- (b) mieć wpływ na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe nie tylko w odniesieniu do zapisów księgowych dotyczących podatku, na przykład, jeżeli wycena prowadzi do aktualizacji wyceny aktywów. W takich sytuacjach obowiązują wymogi i wskazówki zastosowanie RZK, przedstawione w podrozdziale 603, dotyczącego usług wyceny.

604.17 A3 Dokonywanie wyceny dla celów podatkowych dla klienta badania nie stworzy zagrożenia autokontroli, jeżeli:

- (a) założenia leżące u podstaw wyceny są albo ustalone przez przepisy prawa lub regulacje, albo są powszechnie akceptowane; lub
- (b) techniki i metodologie, które mają być zastosowane, opierają się na ogólnie przyjętych standardach lub są określone przez prawo lub regulacje, a wycena podlega zewnętrznemu przeglądowi przez organ podatkowy lub podobny organ regulacyjny.

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

604.18 A1 Firma lub firma należąca do sieci może wykonać wycenę dla celów podatkowych dla klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli wynik wyceny będzie miał wpływ na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe tylko poprzez zapisy księgowe dotyczące podatku. Zazwyczaj nie stwarza to zagrożeń, jeżeli wpływ na sprawozdanie finansowe jest nieistotny lub wycena uwzględniona w deklaracji podatkowej jest przedmiotem zewnętrznego przeglądu przez organ podatkowy lub podobny organ regulacyjny.

604.18 A2 Jeżeli wycena, która jest przeprowadzana dla celów podatkowych, nie jest przedmiotem zewnętrznego przeglądu, a jej wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny, dla identyfikacji zagrożeń autokontroli lub promowania interesów stwarzanych przez świadczenie tych usług dla klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego oraz oceny poziomu tych zagrożeń, oprócz zapisów paragrafu 604.3 A2, znaczenie mają poniższe czynniki:

- zakres, w jakim metodologia wyceny znajduje uzasadnienie w przepisie prawa podatkowego lub regulacji, innym precedensie lub przyjętej praktyce;
- stopień subiektywizmu nieodłącznie związany z wyceną;
- wiarygodność i zakres wykorzystywanych danych.

604.18 A3 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu prac przeprowadzonych podczas badania lub wykonanej usługi, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli;
- uzyskanie od organów podatkowych wstępnej akceptacji, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

Zagrożenia autokontroli

**R604.19** Firma lub firma należąca do sieci nie może wykonywać wyceny dla celów podatkowych dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie tej usługi mogłoby stwarzać zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14, R600.16, 604.17 A3).

## Zagrożenia promowania interesów

604.19 A1 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie promowania interesów, powstałe w wyniku wykonania wyceny dla celów podatkowych na rzecz klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie;
- uzyskanie wstępnej akceptacji od organu podatkowego.

## E. Udzielanie wsparcia w rozstrzygnięciu sporów podatkowych

### Opis usługi

604.20 A1 Usługa nieatestacyjna, polegająca na udzielaniu wsparcia klientowi badania w rozstrzygnięciu sporów podatkowych, może wynikać z rozpatrywania przez organ podatkowy kalkulacji i rozliczenia podatku. Taka usługa może, na przykład, obejmować udzielenie wsparcia klientowi, gdy organy podatkowe powiadomiły klienta o odrzuceniu jego argumentacji w konkretnej sprawie, a jednocześnie organ podatkowy lub klient kieruje tę sprawę do rozstrzygnięcia na drodze formalnego postępowania, np. właściwym organem odwoławczym lub sądem powszechnym.

### Potencjalne zagrożenia wywołane przez udzielanie wsparcia w rozstrzygnięciu sporów podatkowych

#### *Wszyscy klienci badania*

604.21 A1 Udzielenie wsparcia w rozstrzygnięciu sporów podatkowych klientowi badania może stworzyć zagrożenie autokontroli w przypadku, gdy występuje ryzyko, że wyniki usługi będą miały wpływ na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię. Taka usługa może również stworzyć zagrożenie promowania interesów.

604.22 A1 Oprócz czynników określonych w paragrafie 604.3 A2, czynniki, które mają znaczenie dla identyfikacji zagrożeń autokontroli lub promowania interesów powstałych w wyniku udzielenia wsparcia w rozstrzygnięciu sporów podatkowych klientowi badania oraz dla oceny poziomu tych zagrożeń, obejmują:

- rolę kierownictwa w rozstrzygnięciu sporu;
- stopień, w jakim wynik sporu będzie miał istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię;
- czy firma lub firma należąca do sieci udzieliła porady, która jest przedmiotem sporu podatkowego;
- zakres, w jakim dana kwestia znajduje uzasadnienie w przepisach prawa podatkowego lub regulacjach, innym precedensie lub przyjętej praktyce;
- czy postępowanie ma charakter jawny.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli, w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R604.24.

#### *Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

604.23 A1 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia autokontroli i promowania interesów, powstałe w wyniku udzielenia wsparcia klientowi

badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, w sporze podatkowym, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w trakcie badania lub wykonanej usługi, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli.

*Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego*

Zagrożenia autokontroli

**R604.24** Firma lub firma należąca do sieci nie może wykonywać usługi wsparcia w rozstrzyganiu sporów podatkowych klientowi badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie tej usługi może stwarzać zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14 i R600.16).

Zagrożenia promowania interesów

604.24 A1 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie promowania interesów, na rzecz klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie, do wykonania usługi.

**Rozstrzygnięcie spraw podatkowych obejmujące występowanie w charakterze pełnomocnika przed właściwym organem odwoławczym lub sądem powszechnym**

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R604.25** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług podatkowych, obejmujących udzielenie wsparcia w rozstrzyganiu sporów podatkowych, klientowi badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli:

- (a) usługi obejmują występowanie w charakterze pełnomocnika reprezentującego interesy klienta badania przed właściwym organem odwoławczym lub sądem powszechnym podczas rozstrzygnięcia spraw podatkowych; oraz
- (b) sporne kwoty są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

**R604.26** Firma lub firma należąca do sieci nie może wykonywać usług podatkowych, obejmujących udzielenie wsparcia w rozstrzyganiu sporów podatkowych, klientowi badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli usługi te obejmują występowanie w roli pełnomocnika reprezentującego interesy klienta badania przed właściwym organem odwoławczym lub sądem powszechnym:

604.27 A1 Paragrafy R604.25 i R604.26 nie wykluczają pełnienia przez firmę lub firmę należąca do sieci roli doradcy w odniesieniu do sprawy rozpatrywanej przed właściwym organem odwoławczym lub sądem powszechnym, na przykład:

- udzielania odpowiedzi na ściśle określone prośby o informację;
- udzielania opartych na faktach wyjaśnień lub zeznań na temat wykonanej pracy;

- wspierania klienta w przeprowadzeniu analizy podatkowej dotyczącej sprawy.

604.27 A2 Znaczenie słów „właściwy organ odwoławczy lub sąd powszechny” zależy od tego, jak przebiegają postępowania podatkowe w określonym systemie prawnym.

## **PODROZDZIAŁ 605 – USŁUGI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO**

### **Wprowadzenie**

605.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK, zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Opis usługi**

605.2 A1 Usługi audytu wewnętrznego obejmują szeroki zakres działań i mogą obejmować wspieranie klienta badania w wykonywaniu jednej lub więcej spośród jego czynności audytu wewnętrznego. Działania w zakresie audytu wewnętrznego mogą obejmować:

- monitorowanie kontroli wewnętrznej – przegląd mechanizmów kontroli, monitorowanie ich działania oraz rekomendowanie ich usprawnień;
- weryfikację informacji finansowych i operacyjnych przez:
  - ocenę narzędzi służących do identyfikacji, pomiaru, klasyfikacji oraz raportowania informacji finansowych i operacyjnych,
  - szczegółowe badanie indywidualnych pozycji, w tym szczegółowe testowanie transakcji, sald i procedur;
- kontrolę ekonomiki, skuteczności i efektywności działalności operacyjnej, w tym finansami działalności niefinansowej jednostki;
- kontrolę przestrzegania:
  - przepisów prawa, regulacji oraz innych wymogów zewnętrznych,
  - polityk, wytycznych kierownictwa oraz innych wymogów wewnętrznych.

605.2 A2 Zakres i cele działania audytu wewnętrznego różnią się znacznie i zależą od wielkości i struktury jednostki, a także wymogów osób sprawujących nadzór oraz potrzeb i oczekiwań kierownictwa. Ponieważ mogą one dotyczyć kwestii o charakterze operacyjnym, nie muszą koniecznie odnosić się do kwestii, które będą przedmiotem rozważań w związku z badaniem sprawozdania finansowego.

### **Ryzyko związane z przyjmowaniem obowiązków zarządczych podczas świadczenia usługi audytu wewnętrznego**

**R605.3** Paragraf R400.13 wyklucza możliwość przyjęcia przez firmę lub firmę należącą do sieci obowiązków zarządczych. Świadcząc usługę audytu wewnętrznego dla klienta badania, firma ma obowiązek upewnić się, że:

- (a) klient wyznacza odpowiedni i kompetentny personel podlegający osobom sprawującym nadzór, który:

- (i) przez cały czas odpowiada za działania wykonywane w ramach audytu wewnętrznego, oraz
  - (ii) przyjmuje odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie, monitorowanie i utrzymanie kontroli wewnętrznej,
- (b) klient weryfikuje, ocenia i zatwierdza zakres, ryzyko i częstotliwość usług audytu wewnętrznego;
  - (c) klient ocenia odpowiedniość usług audytu wewnętrznego oraz ustaleń wynikających z ich wykonania;
  - (d) klient ocenia i ustala, które zalecenia wynikające z usług audytu wewnętrznego należy wdrożyć, a także kieruje procesem ich wdrożenia; oraz
  - (e) klient przedstawia osobom sprawującym nadzór znaczące ustalenia oraz zalecenia wynikające z usług audytu wewnętrznego.
- 605.3 A1 Wykonywanie części działań w ramach audytu wewnętrznego klienta zwiększa prawdopodobieństwo, że świadczący usługi audytu wewnętrznego personel firmy lub firmy należącej do sieci przyjmie obowiązki zarządcze.
- 605.3 A2 Przykłady usług audytu wewnętrznego pociągających za sobą przyjęcie obowiązków zarządczych obejmują:
- ustalanie polityk lub strategicznego kierunku działania audytu wewnętrznego;
  - kierowanie pracownikami audytu wewnętrznego jednostki i przyjęcie odpowiedzialności za ich działania;
  - podejmowanie decyzji, które zalecenia wynikające z działań wykonanych w ramach audytu wewnętrznego wdrożyć;
  - przedstawienie wyników działań wykonanych w ramach audytu wewnętrznego osobom sprawującym nadzór w imieniu kierownictwa;
  - przeprowadzanie procedur, które stanowią część kontroli wewnętrznej, takich jak przegląd i zatwierdzanie zmian uprawnień dostępu do danych pracownikom;
  - przyjmowanie odpowiedzialności za zaprojektowanie, wdrożenie, monitorowanie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej;
  - świadczenie zleczanych na zewnątrz usług audytu wewnętrznego, które obejmują wszystkie lub znaczącą część funkcji audytu wewnętrznego, gdzie firma lub firma należąca do sieci jest odpowiedzialna za określanie zakresu pracy audytu wewnętrznego i może być odpowiedzialna za jedną lub wszystkie kwestie wymienione powyżej.

### **Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług audytu wewnętrznego**

#### *Wszyscy klienci badania*

- 605.4 A1 Świadczenie usług audytu wewnętrznego dla klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli, gdy występuje ryzyko, że rezultaty tych usług będą miały wpływ na badanie sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.
- 605.4 A2 Jeżeli firma wykorzystuje pracę funkcji audytu wewnętrznego w zleceniu badania, MSB wymagają przeprowadzenia procedur oceny odpowiedniości tej pracy. Podobnie, jeżeli firma lub firma należąca do sieci akceptuje zlecenie świadczenia usług audytu



wewnętrznego dla klienta badania, wyniki tych usług mogą być wykorzystane podczas przeprowadzania audytu zewnętrznego. Może to stworzyć zagrożenie autokontroli, ponieważ możliwe jest, że zespół wykonujący badanie wykorzysta wyniki usługi audytu wewnętrznego do celów zlecenia badania bez:

- (a) właściwej oceny tych wyników; lub
- (b) zastosowania takiego samego poziomu zawodowego sceptycyzmu, jaki byłby zastosowany, gdyby prace audytu wewnętrznego były wykonywane przez osoby niebędące członkami firmy.

605.4 A3 Czynniki, które mają znaczenie przy identyfikacji zagrożenia autokontroli wywołanego przez świadczenie usług audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania oraz ocenie poziomu takiego zagrożenia, obejmują:

- istotność powiązanych kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym;
- ryzyko zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dotyczące danych kwot w sprawozdaniu finansowym;
- stopień, w jakim zespół wykonujący badanie będzie polegał na pracy wykonanej w ramach usługi audytu wewnętrznego.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R605.6.

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

605.5 A1 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie autokontroli, powstające w wyniku świadczenie usługi audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

**R605.6** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie takich usług mogłoby stworzyć zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14 i R600.16).

605.6 A1 Przykłady usług, które są niedozwolone zgodnie z paragrafem R605.6, obejmują usługi audytu wewnętrznego, które dotyczą:

- kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową;
- systemów rachunkowości finansowej generujących informacje na potrzeby dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię; lub
- kwot lub ujawnień dotyczących sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

## **PODROZDZIAŁ 606 – USŁUGI Z ZAKRESU SYSTEMÓW TECHNOLOGII INFORMACYJNEJ**

### **Wprowadzenie**

606.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usługi z zakresu systemów technologii informacyjnej (IT) na rzecz klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK, zawartych

w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

## **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

### **Opis usługi**

606.2 A1 Usługi z zakresu systemów IT obejmują projektowanie lub wdrażanie systemów sprzętu komputerowego lub oprogramowania. Systemy IT mogą:

- (a) gromadzić dane źródłowe;
- (b) tworzyć część kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową;
- (c) generować informacje, które wpływają na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe, w tym powiązane ujawnienia.

Systemy IT mogą również obejmować zagadnienia, które nie są związane z dokumentacją księgową klienta badania lub kontrolą wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdaniem finansowym.

### **Ryzyko związane z przyjmowaniem obowiązków zarządczych podczas świadczenia usługi z zakresu systemów IT**

**R606.3** Paragraf R400.13 wyklucza możliwość przyjęcia przez firmę lub firmę należącą do sieci obowiązków zarządczych. Podczas świadczenia usług z zakresu systemów IT dla klienta badania, firma lub firma należąca do sieci ma obowiązek upewnić się, że:

- (a) klient potwierdza swoją odpowiedzialność za wprowadzenie i nadzorowanie systemu kontroli wewnętrznych;
- (b) klient przydziela obowiązki dotyczące podejmowania wszystkich decyzji zarządczych z zakresu projektowania i wdrażania systemów sprzętu komputerowego lub oprogramowania kompetentnemu pracownikowi, najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla;
- (c) klient podejmuje wszystkie decyzje zarządcze dotyczące procesu projektowania i wdrażania;
- (d) klient ocenia adekwatność i wyniki zaprojektowania i wdrożenia tego systemu; oraz
- (e) klient ponosi odpowiedzialność za obsługę systemu (sprzętu komputerowego i oprogramowania) oraz za wykorzystywane lub generowane dane.

### **Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług z zakresu systemów IT**

#### *Wszyscy klienci badania*

606.4 A1 Świadczenie usług z zakresu systemów IT na rzecz klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli w przypadku, gdy występuje ryzyko, że rezultaty tych usług będą miały wpływ na badanie sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

606.4 A2 Świadczenie poniższych usług z zakresu systemów IT na rzecz klienta badania zazwyczaj nie stwarza zagrożenia, o ile osoby w firmie lub firmie należącej do sieci nie przyjmują obowiązków zarządczych:

- (a) projektowania lub wdrażania systemów IT, które nie są związane z kontrolą wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową;

- (b) projektowania lub wdrażania systemów IT, które nie generują informacji tworzących część dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego; oraz
- (c) wdrażania gotowego, a nie wytworzonego przez firmę lub firmę należącą do sieci, oprogramowania dla księgowości lub sprawozdawczości informacji finansowych, jeżeli dostosowanie wymagane do spełnienia potrzeb klienta nie jest znaczące.

606.4 A3 Czynniki, które mają znaczenie przy identyfikacji zagrożenia autokontroli, wywołanego przez świadczenie usług z zakresu systemów IT dla klienta badania oraz przy ocenie ich poziomu, obejmują:

- rodzaj usługi;
- rodzaj systemów IT klienta oraz zakres, w jakim usługi z zakresu systemów IT wpływają lub oddziałują na dokumentację księgową, kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe klienta;
- stopień, w jakim zespół wykonujący badanie będzie polegał na poszczególnych systemach IT podczas badania.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R606.6.

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

606.5 A1 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie autokontroli, powstałe w wyniku świadczenia usługi w zakresie systemów IT na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

**R606.6** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług z zakresu systemów IT na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie takich usług mogłoby stworzyć zagrożenie autokontroli (zob. par. R600.14 i R600.16).

606.6 A1 Przykładem usług, które są niedozwolone, ponieważ wywołują zagrożenie autokontroli, są usługi projektowania lub wdrażania systemów IT, które:

- tworzą części kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową; lub
- generują informacje na potrzeby dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.

## **PODROZDZIAŁ 607 – USŁUGI POMOCNICZE W SPRAWACH SĄDOWYCH**

### **Wprowadzenie**

607.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług pomocniczych w sprawach sądowych na rzecz klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK, zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

## Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

### Opis usługi

607.2 A1 Usługi pomocnicze w sprawach sądowych mogą obejmować działania takie jak:

- wsparcie w zarządzaniu dokumentami oraz ich wyszukiwaniu;
- występowanie jako świadek, w tym w biegły sądowy;
- wyliczanie szacunkowych odszkodowań lub innych kwot, które mogą być należne lub wymagalne w wyniku sprawy sądowej lub innego sporu prawnego;
- usługi kryminalistyczne (ang. *forensic*) i śledcze.

### Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług wsparcia w sprawach sądowych

#### *Wszyscy klienci badania*

607.3 A1 Świadczenie usług pomocniczych w sprawach sądowych na rzecz klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli, jeżeli istnieje ryzyko, że rezultaty tych usług będą miały wpływ na dokumentację księgową lub na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię. Takie usługi mogą również stwarzać zagrożenie promowania interesów.

607.4 A1 Czynniki, które mają znaczenie przy identyfikacji zagrożeń autokontroli lub promowania interesów, powstałych w wyniku świadczenie usług pomocniczych w sprawach sądowych na rzecz klienta badania i przy ocenie poziomu tych zagrożeń, obejmują:

- środowisko prawne i regulacyjne, w którym usługa jest świadczona;
- rodzaj i cechy usługi;
- zakres, w jakim rezultat usługi pomocniczej w sprawie sądowej może wymagać dokonania szacunków lub może wpływać na szacunek odszkodowań lub innych kwot, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R607.6.

607.4 A2 Jeżeli firma lub firma należąca do sieci świadczy dla klienta badania usługi pomocnicze w sprawach sądowych i usługi te mogą obejmować dokonanie szacunków lub mogą wpływać na szacunek odszkodowań lub innych kwot, które wpływają na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, zawarte w Podrozdziale 603 dotyczące usług wyceny.

#### *Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

607.5 A1 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów, wywołane przez świadczenie usługi wsparcia w sprawie sądowej na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie byli członkami zespołu przeprowadzającego badanie.

#### *Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

##### Zagrożenia autokontroli

**R607.6** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług wsparcia w sprawach sądowych na rzecz klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli

świadczenie takich usług mogłoby stwarzać zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14 i R600.16).

- 607.6 A1 Przykładem usługi, która jest zabroniona, ponieważ może stwarzać zagrożenie autokontroli, jest udzielanie porad w związku z postępowaniem prawnym, w przypadku którego istnieje ryzyko, że wynik usługi wpłynie na ustalenie wartości jakiegokolwiek rezerwy lub innej kwoty w sprawozdaniu finansowym, na temat której firma będzie wyrażać opinię.

#### Zagrożenia promowania interesów

- 607.6 A2 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie promowania interesów, powstałe w wyniku świadczenia usługi wsparcia w sprawie sądowej na rzecz klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie do wykonania usługi specjalisty, który nie był członkiem zespołu przeprowadzającego badanie.

### **Występowanie w charakterze świadka**

#### *Wszyscy klienci badania*

- 607.7 A1 Specjalista z firmy lub firmy należącej do sieci może zeznawać przed sądem powszechnym lub właściwym organem odwoławczym jako świadek lub jako biegły sądowy.
- (a) świadek to osoba, która składa zeznania przed sądem powszechnym lub właściwym organem odwoławczym na podstawie swojej bezpośredniej wiedzy o faktach lub zdarzeniach;
  - (b) biegły sądowy to osoba, która, w oparciu o swoją wiedzę specjalistyczną, przed sądem powszechnym lub właściwym organem odwoławczym, przedstawia dowody, w tym opinie na temat rozpatrywanych spraw.
- 607.7 A2 Zagrożenie dla niezależności nie powstaje, gdy dana osoba, w związku ze sprawą dotyczącą klienta badania, występuje w charakterze świadka na okoliczność faktów, a w trakcie tej czynności przedstawia opinię w zakresie swojej wiedzy specjalistycznej, w odpowiedzi na pytanie zadane w trakcie składania zeznań na okoliczność faktów.
- 607.7 A3 Zagrożenie promowania interesów, związane z występowaniem w charakterze biegłego sądowego w imieniu klienta badania jest na akceptowalnym poziomie, jeżeli firma lub firma należąca do sieci jest:
- (a) powołana przez właściwy organ odwoławczy lub sąd powszechny do występowania w charakterze biegłego sądowego w sprawie dotyczącej klienta; lub
  - (b) zaangażowana do doradztwa lub występowania w charakterze biegłego sądowego w związku z powództwem zbiorowym (lub równoważnym powództwem reprezentującym grupę), pod warunkiem, że:
    - (i) klienci badania firmy stanowią mniej niż 20% członków grupy (liczbowo i wartościowo),
    - (ii) żaden klient badania nie został wyznaczony do kierowania grupą, oraz
    - (iii) żaden klient badania nie został upoważniony przez grupę do określenia rodzaju i zakresu usług, które mają być świadczone przez firmę lub warunków, na jakich takie usługi mają być świadczone.

### *Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

607.8 A1 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie promowania interesów, na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie do wykonania usługi specjalisty, który nie jest i nie był członkiem zespołu przeprowadzającego badanie.

### *Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

**R607.9** Firma lub firma należąca do sieci, lub osoba fizyczna z firmy lub firmy należącej do sieci nie może występować w charakterze biegłego sądowego w sprawie klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, chyba że zachodzą okoliczności określone w paragrafie 607.7 A3.

## **PODROZDZIAŁ 608 – USŁUGI PRAWNE**

### **Wprowadzenie**

608.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usługi prawnej na rzecz klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK, zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Opis usługi**

608.2 A1 Usługi prawne są określane jako wszelkie usługi, do świadczenia których osoba musi:

- (a) posiadać wymagane ustawowe wykształcenie prawnicze do wykonywania zawodu prawnika; lub
- (b) być dopuszczona do wykonywania zawodu prawnika przed sądami w systemie prawnym, w którym usługi mają być świadczone.

608.2 A2 Niniejszy podrozdział zajmuje się w szczególności:

- udzielaniem porad prawnych;
- działaniem jako główny radca prawny;
- działaniem w roli pełnomocnika reprezentującego interesy klienta.

### **Potencjalne zagrożenia wynikające ze świadczenia usług prawnych**

#### *Wszyscy klienci badania*

608.3 A1 Świadczenie usług prawnych na rzecz klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli, jeżeli istnieje ryzyko, że rezultaty tych usług będą miały wpływ na dokumentację księgową lub na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię. Takie usługi mogą również stwarzać zagrożenie promowania interesów.

## A. Udzielanie porad prawnych

### Opis usługi

608.4 A1 W zależności od systemu prawnego, udzielanie porad prawnych może obejmować szeroki i zróżnicowany zakres obszarów usług, w tym zarówno usługi korporacyjne, jak i związane z działalnością handlową, na rzecz klientów badania, takie jak:

- wsparcie przy zawieraniu umów;
- wspieranie klienta badania przy przeprowadzaniu transakcji;
- fuzje i przejęcia;
- wsparcie i pomoc dla wewnętrznego działu prawnego klienta badania;
- prawne przeglądy typu *due diligence* i reorganizacja.

### Potencjalne zagrożenia wynikające z udzielania porad prawnych

#### *Wszyscy klienci badania*

608.5 A1 Czynniki, które mają znaczenie przy identyfikacji zagrożeń autokontroli lub promowania interesów powstałych w wyniku udzielania porad prawnych dla klienta badania oraz oceny poziomu tych zagrożeń, obejmują:

- istotność określonej sprawy w odniesieniu do sprawozdania finansowego klienta;
- złożoność danego zagadnienia prawnego oraz poziom osądu, który jest konieczny do wykonania usługi.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R608.7.

608.5 A2 Przykłady porad prawnych, które mogą stwarzać zagrożenie autokontroli, obejmują:

- oszacowanie potencjalnej straty wynikającej z procesu sądowego w celu ujęcia rezerwy w sprawozdaniu finansowym klienta;
- interpretację postanowień umów, które mogą powodować powstanie zobowiązań odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym klienta.

608.5 A3 Negocjowanie w imieniu klienta badania może stwarzać zagrożenie promowania interesów lub skutkować przyjęciem przez firmę lub firmę należącą do sieci odpowiedzialności zarządczej.

#### *Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

608.6 A1 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia autokontroli lub promowania interesów powstałe w wyniku udzielania porad prawnych na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, obejmują:

- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie do wykonania usługi, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do przeglądu prac wykonanych podczas badania lub przeglądu wykonanej usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

Zagrożenia autokontroli

**R608.7** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług doradztwa prawnego na rzecz klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie takiej usługi mogłoby stwarzać zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14 i R600.16).

Zagrożenia promowania interesów

608.8 A1 Rozważania przedstawione w paragrafach 608.5 A1 i od 608.5 A3 do 608.6 A1 dotyczą także oceny reakcji na zagrożenia promowania interesów, które mogą powstać w wyniku udzielania porady prawnej klientowi badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego.

**B. Działanie jako główny radca prawny**

*Wszyscy klienci badania*

**R608.9** Partner lub pracownik firmy lub firmy należącej do sieci nie pełni funkcji głównego radcy prawnego klienta badania.

608.9 A1 Stanowisko głównego radcy prawnego jest zazwyczaj stanowiskiem kierownictwa wyższego szczebla z szeroką odpowiedzialnością za sprawy prawne w spółce.

**C. Działanie w roli pełnomocnika reprezentującego interesy klienta**

**Potencjalne zagrożenia powstałe w wyniku działania w roli pełnomocnika reprezentującego interesy klienta przed właściwym organem odwoławczym lub sądem powszechnym**

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R608.10** Firma lub firma należąca do sieci nie może działać w roli pełnomocnika reprezentującego interesy klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego w rozstrzygnięciu sporu lub sprawy sądowej przed właściwym organem odwoławczym lub sądem powszechnym, gdy kwoty będące przedmiotem sprawy są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

608.10 A1 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów, powstałe w wyniku występowania w roli pełnomocnika reprezentującego interesy klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania lub wykonanej usługi.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

**R608.11** Firma lub firma należąca do sieci nie może działać w roli pełnomocnika reprezentującego interesy klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, przy rozwiązywaniu sporu lub postępowaniu przed właściwym organem odwoławczym lub sądem powszechnym.



## **PODROZDZIAŁ 609 – USŁUGI REKRUTACYJNE**

### **Wprowadzenie**

609.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usługi rekrutacji na rzecz klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK, zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Opis usługi**

609.2 A1 Usługi rekrutacyjne mogą obejmować działania takie jak:

- sporządzanie opisu stanowiska pracy;
- przygotowanie procesu identyfikacji i wyboru potencjalnych kandydatów;
- poszukiwanie kandydatów;
- selekcja potencjalnych kandydatów na dane stanowisko przez:
  - przegląd kwalifikacji lub kompetencji zawodowych aplikujących kandydatów oraz ustalenie, czy są odpowiedni na dane stanowisko,
  - sprawdzenie referencji przyszłych kandydatów,
  - przeprowadzanie rozmów kwalifikacyjnych i wybór odpowiednich kandydatów oraz doradzanie w sprawie kompetencji kandydatów;
- ustalanie warunków zatrudnienia i negocjowanie szczegółów, takich jak wynagrodzenie, godziny pracy oraz inne elementy wynagrodzenia.

#### **Ryzyko związane z przyjęciem obowiązków zarządczych podczas świadczenia usług rekrutacji**

**R609.3** Paragraf R400.13 wyklucza przyjęcie obowiązków zarządczych przez firmę lub firmę należącą do sieci. Świadcząc usługi rekrutacyjne na rzecz klienta badania, firma ma obowiązek upewnić się, że:

- (a) klient przydziela odpowiedzialność za podejmowanie wszystkich decyzji zarządczych co do zatrudnienia kandydata na dane stanowisko kompetentnemu pracownikowi, najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla; oraz
- (b) klient podejmuje wszystkie decyzje zarządcze dotyczące procesu zatrudnienia, w tym:
  - ustalenie czy ewentualni kandydaci są odpowiedni i wybór odpowiednich kandydatów na dane stanowisko;
  - ustalanie warunków zatrudnienia i negocjowanie szczegółów, takich jak wynagrodzenie, godziny pracy oraz inne elementy wynagrodzenia.

## Potencjalne zagrożenia wynikające ze świadczenia usług rekrutacji

*Wszyscy klienci badania*

- 609.4 A1 Świadczenie usług rekrutacji dla klienta badania może stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia.
- 609.4 A2 Świadczenie poniższych usług zazwyczaj nie stwarza zagrożenia tak długo, jak personel firmy lub firmy należącej do sieci nie przyjmuje obowiązków zarządczych podczas:
- przeglądu kwalifikacji zawodowych wielu kandydatów oraz udzielaniu porady, czy są odpowiedni na dane stanowisko;
  - przeprowadzenia rozmów kwalifikacyjnych z kandydatami oraz doradzania w zakresie kompetencji kandydata na stanowisko w dziale rachunkowości finansowej, administracji lub kontroli.
- 609.4 A3 Czynniki istotne przy identyfikacji zagrożeń czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia stwarzanych przez świadczenie usług rekrutacyjnych na rzecz klienta badania oraz przy ocenie ich poziomu, obejmują:
- rodzaj wymaganej pomocy;
  - rolę osoby, która ma zostać zatrudniona;
  - wszelkie konflikty interesów lub powiązania, które mogą istnieć pomiędzy kandydatami a firmą udzielającą porady lub świadczącą usługę.
- 609.4 A4 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości czy zastraszenia, jest wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie.

Usługi rekrutacyjne, które są zakazane

- R609.5** Podczas świadczenia usług rekrutacyjnych na rzecz klienta badania, firma lub firma należąca do sieci nie może działać jako negocjator w imieniu klienta.
- R609.6** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usługi rekrutacyjnej dla klienta badania, jeżeli usługa dotyczy:
- (a) poszukiwania kandydatów;
  - (b) sprawdzenia referencji przyszłych kandydatów;
  - (c) polecenia konkretnej osoby do mianowania; oraz
  - (d) doradzania w kwestii warunków zatrudnienia, wynagrodzenia lub innych świadczeń konkretnego kandydata,
- w odniesieniu do poniższych stanowisk:
- (i) członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla tej jednostki, lub
  - (ii) członka kierownictwa wyższego szczebla na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.

## **PODROZDZIAŁ 610 – USŁUGI Z ZAKRESU FINANSÓW PRZEDSIĘBIORSTWA**

### **Wprowadzenie**

610.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usługi z zakresu finansów przedsiębiorstwa na rzecz klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspierających dotyczących zastosowania RZK, zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Opis usługi**

610.2 A1 Przykłady usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa, obejmują:

- pomaganie klientowi badania w projektowaniu strategii przedsiębiorstwa;
- określanie możliwych celów do osiągnięcia przez klienta badania;
- doradzanie w kwestii potencjalnej ceny zakupu lub zbycia składnika aktywów;
- wsparcie w transakcjach związanych z pozyskiwaniem finansowania;
- doradzanie w zakresie strukturyzacji;
- doradzanie w zakresie strukturyzacji transakcji dotyczących finansów przedsiębiorstwa lub umów dotyczących finansowania.

### **Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa**

#### *Wszyscy klienci badania*

610.3 A1 Świadczenie usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa dla klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli, gdy występuje ryzyko, że rezultaty tych usług będą miały wpływ na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię. Takie usługi mogą również stwarzać zagrożenie promowania interesów.

610.4 A1 Czynniki, które mają znaczenie przy identyfikacji zagrożeń autokontroli lub promowania interesów powstałych w wyniku świadczenia usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa dla klienta badania oraz oceny poziomu tych zagrożeń, obejmują:

- stopień subiektywizmu związanego z określeniem właściwego wykorzystania w sprawozdaniu finansowym wyników lub konsekwencji porady z zakresu finansów przedsiębiorstwa;
- zakres, w jakim:
  - wynik porady z zakresu finansów przedsiębiorstwa będzie miał bezpośredni wpływ na kwoty w sprawozdaniu finansowym,
  - rezultat usługi z zakresu finansów przedsiębiorstwa może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R610.8.

Usługi z zakresu finansów przedsiębiorstwa, które są zakazane

**R610.5** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa, które obejmują promocję, obrót lub subemisję akcji, instrumentów dłużnych lub innych instrumentów finansowych wyemitowanych przez klienta badania, lub świadczenie usług doradczych dotyczących inwestycji w takie akcje, instrumenty dłużne lub inne instrumenty finansowe.

**R610.6** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa na rzecz klienta badania w przypadku, gdy:

- (a) skuteczność takiej porady zależy od określonego podejścia księgowego lub prezentacji w sprawozdaniu finansowym, o którym firma wyrazi opinię; oraz
- (b) zespół przeprowadzający badanie ma uzasadnione wątpliwości, czy dane podejście księgowe lub prezentacja są odpowiednie w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

610.7 A1 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia autokontroli lub promowania interesów powstałe w wyniku świadczenia usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu prac przeprowadzonych podczas badania lub wykonanej usługi, może stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

Zagrożenia autokontroli

**R610.8** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa na rzecz klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie takich usług może stwarzać zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14 i R600.16).

Zagrożenia promowania interesów

610.8 A1 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie promowania interesów, powstałe w wyniku świadczenia usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa na rzecz klienta, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie, do wykonania usługi.

Jednostki zainteresowania publicznego

Usługi zabronione – katalog wyłączeń

Zgodnie z art. 136 ust. 2 ustawy, usługami zabronionymi, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE nie są:

1) usługi, o których mowa w art. 15 ust. 3 ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających;

1) usługi:

a) przeprowadzania procedur należytej staranności (due dilligence) w zakresie kondycji ekonomiczno-finansowej;

b) wydawania listów poświadczających

– wykonywane w związku z prospektem emisyjnym badanej jednostki, przeprowadzane zgodnie z krajowym standardem usług pokrewnych i polegające na przeprowadzaniu uzgodnionych procedur;

2) usługi atestacyjne w zakresie informacji finansowych pro forma, prognoz wyników lub wyników szacunkowych, zamieszczane w prospekcie emisyjnym badanej jednostki;

3) badanie historycznych informacji finansowych do prospektu, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 809/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. wykonującym dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie informacji zawartych w prospektach emisyjnych oraz formy, włączenia przez odniesienie i publikacji takich prospektów emisyjnych oraz rozpowszechniania reklam;

4) weryfikacja pakietów konsolidacyjnych;

5) potwierdzanie spełnienia warunków zawartych umów kredytowych lub innych umów związanych z finansowaniem na podstawie analizy informacji finansowych pochodzących ze zbadanych przez daną firmę audytorską sprawozdań finansowych lub ze śródrocznych sprawozdań finansowych;

6) usługi atestacyjne w zakresie sprawozdawczości dotyczącej ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem oraz społecznej odpowiedzialności biznesu;

7) usługi polegające na ocenie zgodności informacji ujawnianych przez instytucje finansowe i firmy inwestycyjne z wymogami w zakresie ujawniania informacji dotyczących adekwatności kapitałowej oraz zmiennych składników wynagrodzeń;

8) poświadczenia dotyczące sprawozdań lub innych informacji finansowych przeznaczonych dla organów nadzoru, rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego spółki lub właścicieli, wykraczające poza zakres badania ustawowego i mające pomóc tym organom w wypełnianiu ich ustawowych obowiązków.

Zgodnie z art. 136 ust. 3 ustawy, świadczenie usług, o których mowa powyżej, możliwe jest jedynie w zakresie niezwiązanym z polityką podatkową badanej jednostki, po przeprowadzeniu przez komitet audytu oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności, o której mowa w art. 69-73 ustawy.

## **ROZDZIAŁ 800**

### **SPRAWOZDANIA NA TEMAT SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPECJALNEGO PRZEZNACZENIA, KTÓRE ZAWIERAJĄ OGRANICZENIE DOTYCZĄCE WYKORZYSTANIA I ROZPOWSZECHNIANIA (ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU)**

#### **Wprowadzenie**

800.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

800.2 Niniejszy rozdział przedstawia pewne modyfikacje postanowień zawartych w Części 4A,

które są dozwolone w określonych okolicznościach obejmujących badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, gdy sprawozdanie zawiera ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania. W niniejszym rozdziale zlecenie wydania sprawozdania o ograniczonym wykorzystaniu i rozpowszechnianiu w okolicznościach określonych w paragrafie R800.3 jest określane jako „zlecenie badania spełniające warunki”.

## **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

### **Postanowienia ogólne**

**R800.3** Jeżeli firma zamierza wydać sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, które zawiera ograniczenie wykorzystania i rozpowszechniania, wymogi niezależności określone w Części 4B spełniają niezbędne warunki odnośnie modyfikacji dozwolonych przez niniejszy rozdział, lecz tylko jeżeli:

- (a) firma przedstawia ostatecznym użytkownikom raport odnoszący się do zmodyfikowanych wymogów niezależności, które zostaną zastosowane podczas świadczenia danej usługi; oraz
- (b) ostateczni użytkownicy raportu rozumieją cel i ograniczenia tego raportu i jednoznacznie zgadzają się na zastosowanie tych modyfikacji.

Jeżeli przepisy obowiązujące w Rzeczypospolitej Polskiej zabraniają różnicowania wymogów niezależności dla danej usługi, przepisu R800.3 nie stosuje się.

800.3 A1 Ostateczni użytkownicy raportu mogą uzyskać zrozumienie celu i ograniczeń tego raportu dzięki bezpośredniemu lub pośredniemu (poprzez przedstawiciela posiadającego uprawnienia do działania w imieniu użytkowników) uczestnictwu w ustalaniu rodzaju i zakresu zlecenia. W każdym przypadku takie uczestnictwo pomaga firmie w powiadamianiu ostatecznych użytkowników o kwestiach dotyczących niezależności, w tym o okolicznościach, które mają znaczenie dla stosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Umożliwia to również firmie uzyskanie zgody od rzeczonych użytkowników na zmodyfikowane wymogi niezależności.

**R800.4** Jeżeli ostateczni użytkownicy stanowią określoną grupę, która nie jest ściśle zidentyfikowana imiennie w chwili ustalania warunków zlecenia, firma powiadamia w późniejszym czasie takich użytkowników o uzgodnionych przez ich przedstawiciela zmodyfikowanych wymogach niezależności.

800.4 A1 Na przykład, jeżeli ostateczni użytkownicy stanowią grupę użytkowników, takich jak wierzyciele w umowie kredytu konsorcjalnego, firma może opisać zmodyfikowane wymogi niezależności w umowie z przedstawicielem wierzycieli. Przedstawiciel może wtedy udostępnić umowę z firmą członkom grupy wierzycieli w celu spełnienia przez firmę wymogu dotyczącego powiadomienia użytkowników o zmodyfikowanych wymogach niezależności uzgodnionych z przedstawicielem.

**R800.5** Jeżeli firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, wszelkie modyfikacje w Części 4A są ograniczone do modyfikacji określonych w paragrafach od R800.7 do R800.14. Firma nie stosuje tych modyfikacji w przypadku badania sprawozdania finansowego wymaganego przez przepisy prawa lub regulacje.

**R800.6** Jeżeli firma wydaje dla tego samego klienta również sprawozdanie z badania, które nie zawiera ograniczenia wykorzystania i rozpowszechniania, w odniesieniu do tego zlecenia badania firma stosuje zapisy Części 4A.

## Jednostki zainteresowania publicznego

**R800.7** Jeżeli firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, nie musi stosować wymogów niezależności określonych w Części 4A, które stosuje się wyłącznie do zleceń badania dla jednostki zainteresowania publicznego.

## Jednostki powiązane

**R800.8** Jeżeli firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, odniesienia do „klienta badania” w Części 4A nie muszą uwzględniać jego jednostek powiązanych. Jednakże, gdy zespół wykonujący badanie wie lub ma powody sądzić, że powiązanie lub okoliczność, obejmujące jednostkę powiązaną z klientem badania, mają znaczenie dla oceny niezależności firmy od klienta, zespół wykonujący badanie ma obowiązek uwzględnić tę jednostkę powiązaną podczas identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

## Sieci i firmy należące do sieci

**R800.9** Jeżeli firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, szczegółowe wymogi odnoszące się do firm należących do sieci określone w Części 4A, nie muszą być zastosowane. Jednakże, gdy firma wie lub ma powody sądzić, że jakiegokolwiek interesy, udziały (ang. *interests*) lub powiązania firmy należącej do sieci powodują zagrożenia dla niezależności, ma obowiązek ocenić i zareagować na każde takie zagrożenie.

## Udziały finansowe, pożyczki i gwarancje, bliskie powiązania gospodarcze i powiązania rodzinne oraz osobiste

**R800.10** Gdy firma wykonuje badanie spełniające niezbędne warunki:

- (a) stosowne postanowienia określone w Rozdziałach 510, 511, 520, 521, 522, 524 i 525 wymagają zastosowania wyłącznie do członków zespołu wykonującego zlecenie, członków ich najbliższej rodziny oraz tam, gdzie ma to zastosowanie, członków bliskiej rodziny;
- (b) firma identyfikuje, ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia dla niezależności wynikające z prowadzonych interesów, posiadania udziałów (ang. *interests*) i istnienia powiązań, jak określono w Rozdziałach 510, 520, 521, 522, 524 i 525, pomiędzy klientem badania a poniższymi członkami zespołu wykonującego badanie:
  - (i) tymi, którzy udzielają konsultacji odnoszących się do specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń, oraz
  - (ii) tymi, którzy zapewniają kontrolę jakości dla zlecenia, a także tymi, którzy przeprowadzają kontrolę jakości wykonania zlecenia; oraz
- (c) firma ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia, co do których zespół wykonujący zlecenie ma powód sądzić, że wynikają z prowadzonych interesów, posiadania udziałów (ang. *interests*) i istnienia powiązań pomiędzy klientem badania a innymi osobami w firmie, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia badania.

800.10 A1 Inne osoby w firmie, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia badania, obejmują tych, którzy rekomendują wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania lub prowadzą bezpośrednią kontrolę, kierują lub prowadzą inny nadzór, w związku z wykonywaniem zlecenia badania, w tym wszystkie osoby zajmujące stanowiska powyżej partnera odpowiedzialnego za zlecenie, po osoby pełniące funkcję starszego partnera lub partnera zarządzającego (dyrektora generalnego lub równorzędną).

**R800.11** Gdy firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, firma ma obowiązek oceniać i reagować na wszelkie zagrożenia, o których zespół wykonujący zlecenie ma powód sądzić, że wynikają z faktu posiadania przez określone osoby udziałów finansowych w przedsiębiorstwie klienta badania, tak jak określono w paragrafach R510.4(c) i (d), R510.5, R510.7 i 510.10 A5 oraz A9.

**R800.12** Gdy firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, podczas stosowania postanowień określonych w paragrafach R510.4(a), R510.6 i R510.7 w odniesieniu do udziałów firmy, firma nie może posiadać bezpośredniego lub pośredniego istotnego udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta badania.

#### **Zatrudnienie u klienta badania**

**R800.13** Gdy firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, firma ma obowiązek ocenić i reagować na wszelkie zagrożenia wynikające z faktu istnienia jakichkolwiek powiązań z powodu zatrudnienia, tak jak określono w paragrafach od 524.3 A1 do 524.5 A3.

#### **Świadczenie usług nieatestacyjnych**

**R800.14** Jeżeli firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki i świadczy usługę nieatestacyjną dla klienta badania, firma ma obowiązek przestrzegać zapisów Rozdziałów od 410 do 430 i Rozdziału 600, w tym jego podrozdziałów, z zastrzeżeniem paragrafów od R800.7 do R800.9.



**CZĘŚĆ 4B – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ  
ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU**

	Strona
Rozdział 900 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w odniesieniu do niezależności dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu.....	206
Rozdział 905 Wynagrodzenia .....	214
Rozdział 906 Prezenty i gościnność.....	218
Rozdział 907 Faktyczna lub potencjalna sprawa sądowa .....	219
Rozdział 910 Udziały finansowe.....	220
Rozdział 911 Pożyczki i poręczenia.....	223
Rozdział 920 Powiązania gospodarcze.....	225
Rozdział 921 Powiązania rodzinne i osobiste.....	227
Rozdział 922 Poprzednie usługi dla klienta zlecenia atestacyjnego.....	230
Rozdział 923 Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego.....	232
Rozdział 924 Zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego.....	233
Rozdział 940 Długotrwała współpraca personelu z klientem zlecenia atestacyjnego.....	235
Rozdział 950 Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klientów zleceń atestacyjnych.....	237
Rozdział 990 Raporty, które zawierają ograniczenie wykorzystania i rozpowszechniania (zlecenia atestacyjne inne niż zlecenia badania i przeglądu).....	241

## **CZEŚĆ 4B – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU**

### **ROZDZIAŁ 900**

#### **ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH W ODNIESIENIU DO NIEZALEŻNOŚCI DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU**

##### **Wprowadzenie**

##### **Postanowienia ogólne**

- 900.1 Niniejsza część ma zastosowanie do zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu. Przykłady takich zleceń obejmują:
- zapewnienie dotyczące kluczowych wskaźników działalności spółki,
  - zapewnienie dotyczące przestrzegania przez spółkę przepisów prawa lub regulacji,
  - zapewnienie dotyczące kryteriów wynikowych, takich jak relacja ceny do wartości, osiągniętych przez jednostki sektora publicznego,
  - zapewnienie dotyczące skuteczności systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
  - zapewnienie dotyczące oświadczenia jednostki na temat emisji gazów cieplarnianych,
  - badanie określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego.
- 900.2 W niniejszej Części definicja pojęcia „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.
- 900.3 MSZJ 1 wymaga, aby firma zaprojektowała, wdrożyła i stosowała system zarządzania jakością dla wykonywanych przez firmę zleceń atestacyjnych. W ramach tego systemu zarządzania jakością MSZJ 1 zobowiązuje firmę do ustalenia celów w zakresie jakości, które odnoszą się do wypełniania obowiązków zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi, w tym wymogami dotyczącymi niezależności. Zgodnie z MSZJ 1 stosowne wymogi etyczne to wymogi dotyczące firmy, jej personelu – oraz - gdy ma to zastosowanie – innych osób lub podmiotów podlegających wymogom niezależności, którym podlegają również firma i zlecenia firmy. Dodatkowo, MSUA i MSB ustanawiają obowiązki dla partnerów odpowiedzialnych za zlecenie oraz zespołów wykonujących zlecenia, na poziomie zlecenia. Podział obowiązków w firmie będzie zależał od jej rozmiarów, struktury i organizacji. Wiele postanowień Części 4B nie określa szczególnej odpowiedzialności osób w firmie za działania związane z niezależnością, a raczej odnosi się do „firmy” dla ułatwienia odniesienia. Firma przypisuje odpowiedzialność operacyjną za przestrzeganie wymogów niezależności konkretnej osobie (osobom) zgodnie z MSZJ 1. Dodatkowo, indywidualny zawodowy księgowy pozostaje odpowiedzialny za przestrzeganie wszelkich postanowień mających zastosowanie do jego czynności, interesów, udziałów (ang. *interests*) lub powiązań.
- 900.4 Niezależność jest związana z zasadami obiektywizmu i uczciwości. Obejmuje ona:
- (a) niezależność umysłu – stan umysłu pozwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, a tym samym pozwalający danej osobie na uczciwe działanie i zachowanie obiektywizmu oraz zawodowego sceptycyzmu;

- (b) niezależność wizerunku – unikanie faktów i okoliczności, które są na tyle znaczące, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia skłonna byłaby uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne zostały naruszone.

W niniejszej Części odniesienia do osoby lub firmy zachowującej „niezależność” oznaczają, że ta osoba lub firma przestrzega postanowień niniejszej Części.

900.5 Kodeks wymaga, aby firmy przestrzegały podstawowych zasad i pozostawały niezależne podczas wykonywania zleceń atestacyjnych. Niniejsza Część określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające RZK określające, w jaki sposób stosować zastosowanie ramowe założenia koncepcyjne, aby zachować niezależność podczas wykonywania zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania lub przeglądu. Ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 stosuje się do niezależności, tak jak do podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110.

900.6 Niniejsza Część opisuje:

- (a) fakty i okoliczności, w tym czynności zawodowe, interesy, udziały (ang. *interests*) i powiązania, które wywołują lub mogą wywołać zagrożenia dla niezależności;
- (b) możliwe działania, w tym zabezpieczenia, które mogą być odpowiednie w reakcji na takie zagrożenia; oraz
- (c) niektóre sytuacje, w których nie ma możliwości wyeliminowania zagrożeń lub nie ma zabezpieczeń umożliwiających ograniczenie zagrożeń do akceptowalnego poziomu.

### **Opis zleceń atestacyjnych**

900.7 W zleceniu atestacyjnym celem firmy jest uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów, aby wyrazić wniosek mający na celu zwiększenia poziomu zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna, do informacji będących przedmiotem zlecenia. MSUA 3000 (zmieniony) opisuje elementy i cele zlecenia atestacyjnego przeprowadzanego zgodnie z tym standardem, a ramowe założenia koncepcyjne zawierają ogólny opis zleceń atestacyjnych. Zlecenie atestacyjne może być zleceniem zaświadczającym lub zleceniem bezpośrednim.

900.8 W niniejszej Części pojęcie „zlecenie atestacyjne” odnosi się do zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu.

### **Raporty zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania**

900.9 Raport atestacyjny może zawierać ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania. Jeżeli zawiera on takie ograniczenie, a warunki określone w Rozdziale 990 są spełnione, wówczas wymogi dotyczące niezależności w niniejszej części mogą być zmodyfikowane jak ustalono w Rozdziale 990.

### **Zlecenia badania i przeglądu**

900.10 Standardy niezależności dla zleceń badania i przeglądu są określone w Części 4A – *Niezależność dla zleceń badania i przeglądu*. Jeżeli firma przeprowadza zarówno zlecenie atestacyjne oraz zlecenie badania lub przeglądu dla tego samego klienta, wówczas wymogi

w Części 4A nadal obowiązują firmę, firmę należącą do sieci oraz członków zespołu wykonującego badanie lub przegląd.

## **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

### **Postanowienia ogólne**

**R900.11** Firma wykonująca zlecenie atestacyjne ma obowiązek być niezależna od klienta zlecenia atestacyjnego.

Zgodnie z art. 73 ustawy, świadczenie usług innych niż badanie odbywa się zgodnie z wymogami niezależności określonymi odpowiednio dla takich usług w zasadach etyki zawodowej oraz standardach wykonywania takich usług.

900.11 A1 Dla celów niniejszej części, w przypadku zlecenia atestacyjnego, klient zlecenia atestacyjnego jest stroną odpowiedzialną, natomiast w przypadku zlecenia zaświadczonego, stroną biorącą odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (która może być tożsama ze stroną odpowiedzialną).

900.11 A2 Role stron zaangażowanych w zlecenie atestacyjne mogą się różnić i wpływać na zastosowanie przepisów dotyczących niezależności zawartych w niniejszej części. W większości zleceń zaświadczonego strona odpowiedzialna i strona ponosząca odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są tożsame. Obejmuje to okoliczności, w których strona odpowiedzialna angażuje inną stronę do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w oparciu o kryteria (podmiot dokonujący pomiaru lub oceny), gdzie strona odpowiedzialna bierze odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jak również za samo zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. Strona odpowiedzialna lub zleceniodawca mogą wyznaczyć inną stronę do przygotowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ustalając, że strona ta ma wziąć odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. W takiej sytuacji zarówno strona odpowiedzialna, jak i strona odpowiedzialna za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są klientami zlecenia atestacyjnego dla potrzeb niniejszej części.

900.11 A3 Oprócz strony odpowiedzialnej i, w przypadku zleceń zaświadczonego, strony biorącej odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, mogą istnieć inne strony w związku z realizacją zlecenia. Może na przykład istnieć odrębny zleceniodawca lub podmiot dokonujący oceny lub pomiaru, inny niż strona biorąca odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. W takich okolicznościach zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga od zawodowego księgowego zidentyfikowania i oceny zagrożeń dla podstawowych zasad wynikających z wszelkich interesów, udziałów (ang. *interests*) lub powiązań z takimi stronami, w tym stwierdzenia, czy mogą istnieć jakiegokolwiek konflikty interesów opisane w Rozdziale 310.

**R900.12** Firma stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane ze zleceniem atestacyjnym.

### **Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych**

**R900.13** Firma nie może przyjmować obowiązków zarządczych związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego wykonywanego przez firmę. Jeżeli firma przyjmuje obowiązki zarządcze jako część jakiegokolwiek innych usług świadczonych dla klienta zlecenia atestacyjnego,

firma ma obowiązek uzyskać pewność, że odpowiedzialność nie jest powiązana z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego wykonywanego przez firmę.

900.13 A1 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, prowadzenie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, alokowania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.

900.13 A2 Jeżeli firma przyjmuje obowiązki zarządcze w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, a w przypadku zlecenia poświadczającego, w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, stwarza to zagrożenia autokontroli, promowania interesów własnych i nadmiernej zażyłości. Przyjęcie obowiązków zarządczych może stworzyć zagrożenie promowania interesów, ponieważ firma staje się za bardzo zgodna z opiniami i interesami kierownictwa jednostki.

900.13 A3 Określenie, czy dana czynność stanowi obowiązki zarządcze, zależy od okoliczności i wymaga zastosowania zawodowego osądu. Przykłady czynności, które byłyby uważane za obowiązki zarządcze, obejmują:

- ustalanie zasad i strategicznych kierunków;
- zatrudnianie i zwalnianie pracowników;
- kierowanie i ponoszenie odpowiedzialności za działania pracowników w odniesieniu do ich pracy dla jednostki;
- autoryzowanie transakcji;
- kontrolowanie lub zarządzanie rachunkami bankowymi lub inwestycjami;
- decydowanie, które rekomendacje firmy lub innych stron trzecich wdrożyć;
- raportowanie osobom sprawującym nadzór w imieniu kierownictwa jednostki;
- przyjmowanie odpowiedzialności za zaprojektowanie, wdrożenie, monitorowanie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej.

900.13 A4 Z zastrzeżeniem zgodności z paragrafem R900.14, udzielenie porady i wydawanie zaleceń w celu wsparcia kierownictwa klienta zlecenia atestacyjnego w wypełnianiu jego obowiązków nie stanowi przyjęcia obowiązków zarządczych.

**R900.14** Wykonując czynności zawodowe dla klienta zlecenia atestacyjnego, związane z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, firma ma obowiązek uzyskać pewność, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla jego obowiązków. Obejmuje to upewnienie się, że kierownictwo klienta:

- (a) wyznacza osobę posiadającą odpowiednie umiejętności, wiedzę i doświadczenie, która będzie cały czas odpowiedzialna za decyzje klienta i nadzór nad czynnościami firmy. Osoba ta, najlepiej z kierownictwa wyższego szczebla klienta, powinna rozumieć:
  - (i) cele, rodzaj i rezultaty tych czynności, oraz
  - (ii) obowiązki tego klienta oraz firmy;

Nie wymaga się jednakże, aby osoba ta posiadała specjalistyczną wiedzę do wykonania lub ponownego wykonania czynności wykonanych przez firmę.

- (b) sprawuje nadzór nad tymi czynnościami i ocenia zgodność rezultatów wykonanych czynności z celami klienta; oraz
- (c) przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne działania, które zostaną podjęte w rezultacie tych czynności.

*Kilka stron odpowiedzialnych i stron biorących odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia*

900.15 A1 W przypadku niektórych zleceń atestacyjnych, czy to w ramach zlecenia zaświadczonego, czy zlecenia bezpośredniego, może występować kilka stron odpowiedzialnych lub, w przypadku zlecenia zaświadczonego, kilka stron biorących odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Przy określaniu, czy jest potrzeba zastosowania postanowień niniejszej Części do każdej strony odpowiedzialnej lub każdej strony biorącej odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, firma może wziąć pod uwagę określone kwestie. Kwestie te obejmują rozważenie, czy interes, udział (ang. *interest*) lub powiązanie pomiędzy firmą lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a określoną stroną odpowiedzialną lub stroną biorącą odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą wywołać zagrożenie dla niezależności, które nie jest błahе i nieznaczące w kontekście informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. W takim przypadku zostaną wzięte pod uwagę czynniki takie, jak:

- (a) istotność zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, za które określona strona jest odpowiedzialna w kontekście całego zlecenia atestacyjnego;
- (b) stopień zainteresowania publicznego związanego ze zleceniem atestacyjnym.

Jeżeli firma ustali, że zagrożenie wywołane przez taki interes, udział (ang. *interest*) lub powiązanie z określoną stroną byłoby błahе i nieznaczące, to stosowanie wszystkich postanowień niniejszego rozdziału do tej strony może nie być konieczne.

### **Firmy należące do sieci**

**R900.16** Jeżeli firma wie lub ma powód, aby sądzić, że interesy, udziały (ang. *interests*) i powiązania firmy należącej do sieci wywołują zagrożenie dla jej niezależności, dokonuje ona oceny i reaguje na każde takie zagrożenie.

900.16 A1 Firmy należące do sieci omówiono w paragrafach od 400.50 A1 do 400.54 A1.

### **Jednostki powiązane**

**R900.17** Jeżeli zespół wykonujący zlecenie atestacyjne wie lub ma powody, by sądzić, że powiązanie lub okoliczność dotyczące jednostki powiązanej z klientem zlecenia atestacyjnego są znaczące dla oceny niezależności firmy od tego klienta, zespół wykonujący zlecenie atestacyjne uwzględnia tę powiązaną jednostkę w procesie identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

**[Paragrafy od 900.18 do 900.29 są celowo pozostawione puste]**

### **Okres, podczas którego wymagana jest niezależność**

**R900.30** Niezależność, jaka ma obowiązek być wymagana przez niniejszą Część, jest zachowywana zarówno podczas:

- (a) okresu realizacji zlecenia; jak również
- (b) okresu objętego informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

900.30 A1 Okres realizacji zlecenia rozpoczyna się, gdy zespół wykonujący zlecenie atestacyjne rozpoczyna świadczenie usług atestacyjnych w odniesieniu do określonego zlecenia. Okres realizacji zlecenia kończy się, gdy wydany jest raport atestacyjny. Gdy zlecenie ma charakter powtarzalny, okres zlecenia kończy się w momencie wystąpienia późniejszego z następujących zdarzeń powiadomienia przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub wydania końcowego raportu atestacyjnego.

**R900.31** Jeżeli dana jednostka staje się klientem zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po okresie objętym informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, na temat której firma wyraża wniosek, firma ustala, czy jakiegokolwiek zagrożenia dla niezależności powstają w wyniku:

- (a) powiązań finansowych lub gospodarczych z klientem zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po okresie objętym informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale przed akceptacją zlecenia atestacyjnego; lub
- (b) usług świadczonych wcześniej dla klienta zlecenia atestacyjnego.

**R900.32** Zagrożenia dla niezależności powstają, jeżeli usługa nieatestacyjna była świadczona dla klienta zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po okresie objętym informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale przed rozpoczęciem wykonywania usług atestacyjnych przez zespół wykonujący zlecenie atestacyjne i ta usługa byłaby niedozwolona w trakcie okresu realizacji zlecenia. W takich okolicznościach firma ocenia i reaguje na każde zagrożenie dla niezależności powstałe w wyniku świadczenia tej usługi. Jeżeli zagrożenia nie są na akceptowalnym poziomie, firma może zaakceptować zlecenie atestacyjne wyłącznie, jeżeli te zagrożenia zostaną zredukowane do akceptowalnego poziomu.

900.32 A1 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do dokonania przeglądu pracy wykonanej podczas zlecenia atestacyjnego lub nieatestacyjnego

**R900.33** Jeżeli usługa nieatestacyjna, której świadczenie nie byłoby dozwolone w trakcie okresu realizacji zlecenia, nie została zakończona i nie jest możliwe ukończenie lub zakończenie wykonywania tej usługi przed rozpoczęciem profesjonalnych usług związanych ze zleceniem atestacyjnym, firma może przyjąć zlecenie atestacyjne tylko, gdy:

- (a) firma upewni się, że:
  - (i) usługa nieatestacyjna zostanie zakończona w krótkim czasie, lub
  - (ii) klient dokonał odpowiednich uzgodnień dotyczących przeniesienia tej usługi w krótkim czasie do innego usługodawcy;
- (b) firma stosuje zabezpieczenia, gdy jest to niezbędne w okresie świadczenia usługi; oraz
- (c) firma omawia sprawę ze stroną angażującą firmę lub z osobami sprawującymi nadzór nad klientem zlecenia atestacyjnego.

## **Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór**

900.34 A1 W paragrafach od R300.9 do 300.9 A2 określono wymagania i materiały wspomagające zastosowanie RZK, które są istotne dla komunikacji ze stroną angażującą firmę lub osobami sprawującymi nadzór nad klientem zlecenia atestacyjnego.

900.34 A2 Komunikowanie się ze stroną angażującą firmę lub osobami sprawującymi nadzór nad klientem zlecenia atestacyjnego może być stosowne w sytuacji, gdy dokonywane są znaczące osądy i wyciągane wnioski w reakcji na zagrożenia dla niezależności w odniesieniu do zlecenia atestacyjnego, ponieważ informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem tego zlecenia są wynikiem wcześniej wykonanej usługi nieatestacyjnej.

### **[Paragrafy od 900.35 do 900.39 są celowo pozostawione puste]**

#### **Ogólna dokumentacja niezależności dla zleceń atestacyjnych**

**R900.40** Firma dokumentuje wnioski dotyczące przestrzegania niniejszej Części oraz treść wszelkich związanych z tym dyskusji, które uzasadniają te wnioski. W szczególności:

- (a) gdy zastosowane są zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie, firma dokumentuje rodzaj zagrożenia oraz istniejące lub zastosowane zabezpieczenia; oraz
- (b) gdy zagrożenie wymagało znaczących analiz, a firma stwierdziła, że zagrożenie było już na akceptowalnym poziomie, firma dokumentuje rodzaj zagrożenia i uzasadnienie wniosku.

900.40 A1 Dokumentacja dostarcza dowodów dotyczących osądów firmy przy formułowaniu wniosków dotyczących zgodności z niniejszą Częścią. Brak dokumentacji nie rozstrzyga jednak, czy firma rozważyła konkretną sprawę ani czy firma jest niezależna.

### **[Paragrafy od 900.41 do 900.49 są celowo pozostawione puste]**

#### **Naruszenie postanowienia o niezależności dla zleceń atestacyjnych**

*Gdy firma zidentyfikuje naruszenie*

**R900.50** Jeżeli firma stwierdzi, że wystąpiło naruszenie wymogu określonego w niniejszej Części, firma:

- (a) kończy, zawiesza lub eliminuje prowadzony interes, posiadany udział (ang. *interest*) lub powiązanie, które wywołuje naruszenie;
- (b) ocenia znaczenie tego naruszenia i jego wpływ na obiektywizm firmy oraz jej zdolność do wydania raportu atestacyjnego; oraz
- (c) ustala, czy można podjąć działania, które będą satysfakcjonującą reakcją na skutki naruszenia.

Ustalając powyższe, firma posługuje się zawodowym osądem i bierze pod uwagę, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie stwierdziłaby, że obiektywizm firmy zostałby naruszony i w związku z tym firma nie mogłaby wydać raportu atestacyjnego.

**R900.51** Jeżeli firma ustali, że nie można podjąć działania, które będzie satysfakcjonującą reakcją na skutki naruszenia, wówczas tak szybko jak to możliwe informuje zleceniodawcę lub osoby sprawujące nadzór, w zależności od sytuacji. Firma podejmuje również działania niezbędne do zakończenia zlecenia atestacyjnego zgodnie ze wszystkimi mającymi zastosowanie wymogami prawnymi lub regulacyjnymi dotyczącymi zakończenia zlecenia atestacyjnego.



**R900.52** Jeżeli firma ustali, że można podjąć działanie, które będzie satysfakcjonującą reakcją na skutki naruszenia, omawia naruszenie oraz podjęte lub proponowane działanie, ze zleceniodawcą lub osobami sprawującymi nadzór, w zależności od sytuacji. Firma omawia naruszenie oraz proponowane działanie w odpowiednim terminie, biorąc pod uwagę okoliczności zlecenia i naruszenia.

**R900.53** Jeżeli zleceniodawca lub osoby sprawujące nadzór nie zgadzają się, że działanie zaproponowane przez firmę zgodnie z paragrafem R900.50(c) jest satysfakcjonującą reakcją na skutki naruszenia, firma podejmuje działania niezbędne do zakończenia zlecenia atestacyjnego zgodnie z wszystkimi mającymi zastosowanie wymogami prawnymi bądź regulacyjnymi dotyczącymi zakończenia zlecenia atestacyjnego.

#### *Dokumentacja*

**R900.54** Przestrzegając wymogów zawartych w paragrafach od R900.50 do R900.53, firma dokumentuje:

- (a) naruszenie;
- (b) podjęte działania;
- (c) podjęte kluczowe decyzje; oraz
- (d) wszystkie sprawy omówione ze zleceniodawcą lub osobami sprawującymi nadzór.

**R900.55** Jeżeli firma kontynuuje zlecenie atestacyjne, wówczas dokumentuje:

- (a) wniosek, że zgodnie z osądem zawodowym firmy, obiektywizm nie został naruszony; oraz
- (b) uzasadnienie, dlaczego podjęte działanie jest satysfakcjonującą reakcją na skutki naruszenia, tak żeby firma mogła wydać raport atestacyjny.

## ROZDZIAŁ 905

### WYNAGRODZENIA

#### Wprowadzenie

- 905.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 905.2 Wynagrodzenia lub inne rodzaje honorariów mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział zawiera szczegółowe wymagania i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane z wynagrodzeniami otrzymywanymi od klientów atestacyjnych.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### *Wynagrodzenia wypłacane przez klienta atestacyjnego*

- 905.3 A1 Gdy wynagrodzenia są negocjowane z klientem atestacyjnym i przez niego płacone, stwarza to zagrożenie czerpania korzyści własnych i może stwarzać zagrożenie dla niezależności wynikające z zastraszenia.
- 905.3 A2 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga, aby przed przyjęciem przez firmę zlecenia atestacyjnego dla klienta atestacyjnego, firma ustaliła, czy zagrożenia dla niezależności wynikające z zaproponowanego klientowi wynagrodzenia są na akceptowalnym poziomie. Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga również od firmy dokonania ponownej oceny takich zagrożeń, gdy fakty i okoliczności ulegną zmianie w trakcie zlecenia.
- 905.3 A3 Czynniki mające znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń powstających, gdy wynagrodzenia są płacone przez klienta atestacyjnego, obejmują:
- poziom wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne i stopień, w jakim uwzględnia ono potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe firmy;
  - zakres wszelkich zależności pomiędzy wysokością wynagrodzenia za usługę a jej wynikiem;
  - wysokość wynagrodzenia w kontekście usług, które mają być świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci;
  - znaczenie klienta dla firmy lub partnera;
  - rodzaj klienta;
  - rodzaj zlecenia atestacyjnego;
  - zaangażowanie osób sprawujących nadzór w ustalanie wysokości wynagrodzenia;
  - czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.
- 905.3 A4 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafie 120.15 A3 (w szczególności istnienie systemu zarządzania jakością zaprojektowanego i wdrożonego przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB) mogą również wpływać na ocenę, czy zagrożenia dla niezależności są na akceptowalnym poziomie.

905.3 A5 Poniższe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określają okoliczności, które mogą wymagać dalszej oceny przy ustalaniu, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie. W przypadku tych okoliczności materiały wspomagające zastosowanie RZK zawierają przykłady dodatkowych czynników, które mogą być istotne przy ocenie zagrożeń.

#### **Poziom wynagrodzenia za zlecenia atestacyjne**

905.4 A1 Określenie wysokości wynagrodzenia pobieranego od klienta atestacyjnego, czy to za usługi atestacyjne, czy za inne usługi, jest decyzją biznesową firmy, uwzględniającą fakty i okoliczności odnoszące się do danego zlecenia, w tym wymogi standardów technicznych i zawodowych.

905.4 A2 Czynniki mające znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń czerpania korzyści własnych i zastraszenia stwarzanych przez wysokość wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne, które jest płacone przez klienta atestacyjnego, obejmują:

- handlowe uzasadnienie przez firmę wysokości wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne;
- czy klient wywierał lub wywiera nieuzasadniony nacisk w celu obniżenia wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne.

905.4 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie bierze udziału w zleceniu atestacyjnym, do dokonania oceny zasadności zaproponowanego wynagrodzenia, z uwzględnieniem zakresu i złożoności zlecenia;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który uczestniczył w zleceniu atestacyjnym, do dokonania przeglądu wykonanej pracy.

Zgodnie art. 80 ust. 3 ustawy, w przypadku świadczenia usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych wynagrodzenie ustala się stosując art. 80 ust. 1 i 2 ustawy.

#### **Wynagrodzenia warunkowe**

905.5 A1 Wynagrodzenia warunkowe są wynagrodzeniami obliczanymi na wcześniej ustalonych zasadach powiązanych z wynikiem transakcji lub rezultatem wykonanych usług. Wynagrodzenie warunkowe pobierane przez pośrednika jest przykładem pośredniego wynagrodzenia warunkowego. W niniejszym rozdziale, wynagrodzenie nie jest uznawane za warunkowe, jeżeli zostało ustalone przez sąd lub inny organ publiczny.

**R905.6** Firma nie pobiera bezpośrednio lub pośrednio wynagrodzenia warunkowego za zlecenie atestacyjne.

**R905.7** Firma nie pobiera bezpośrednio lub pośrednio wynagrodzenia warunkowego za usługę nieatestacyjną świadczoną dla klienta atestacyjnego, jeżeli rezultat takiej usługi, a co za tym idzie kwota wynagrodzenia, jest zależna od przyszłego lub obecnego osądu odnoszącego się do sprawy, która jest istotna dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

905.7 A1 Paragrafy R905.6 i R905.7 zabraniają zawierania przez firmę pewnych ustaleń dotyczących wynagrodzenia warunkowego z klientem zlecenia atestacyjnego. Nawet, jeżeli umowa o wynagrodzenie warunkowe nie jest zabroniona podczas świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta atestacyjnego, nadal mogłoby powstać zagrożenie czerpania korzyści własnych.

- 905.7 A2 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:
- zakres możliwych kwot wynagrodzenia;
  - czy odpowiedni organ ustala rezultat, od którego zależy wynagrodzenie warunkowe;
  - ujawnienie zamierzonym użytkownikom pracy wykonanej przez firmę oraz podstawy wynagrodzenia;
  - rodzaj usługi;
  - wpływ zdarzenia lub transakcji na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
- 905.7 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi nieatestacyjnej, do przeglądu odpowiedniej pracy atestacyjnej;
  - wyprzedzeniem wcześniejsze podpisanie z klientem pisemnej umowy określającej podstawę wynagrodzenia.

#### **Całkowite wynagrodzenia – Zaległe wynagrodzenia**

- 905.8 A1 Na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych może wpływać fakt, że wynagrodzenie należne od klienta atestacyjnego za zlecenie atestacyjne lub inne usługi będzie zaległe podczas realizacji zlecenia atestacyjnego.
- 905.8 A2 Zazwyczaj oczekuje się, że firma powinna otrzymać zapłatę takiego wynagrodzenia przed wydaniem raportu z usługi atestacyjnej.
- 905.8 A3 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia czerpania korzyści własnych, obejmują:
- znaczenie zaległych wynagrodzeń dla firmy;
  - długość okresu zalegania z wynagrodzeniami;
  - dokonaną przez firmę ocenę zdolności i gotowości klienta lub innego właściwego podmiotu do zapłaty zaległych wynagrodzeń.
- 905.8 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie a zagrożenie, obejmują:
- uzyskanie częściowej zapłaty zaległego wynagrodzenia;
  - zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie brał udziału w zleceniu atestacyjnym, do dokonania przeglądu wykonanej pracy.
- R905.9** Jeżeli znacząca część wynagrodzeń należnych od klienta zlecenia atestacyjnego pozostaje niezapłacona przez długi czas, firma ustala:
- (a) czy zaległe wynagrodzenia mogłyby stanowić odpowiednik pożyczki udzielonej klientowi, w którym to przypadku stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w rozdziale 911; oraz
  - (b) czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie atestacyjne.

## **Całkowite wynagrodzenia – Uzależnienie od wynagrodzenia**

- 905.10 A1 Jeżeli całkowite wynagrodzenie uzyskane od klienta zlecenia atestacyjnego przez firmę wyrażającą wniosek ze zlecenia atestacyjnego stanowi znaczny odsetek całkowitych wynagrodzeń tej firmy, wówczas uzależnienie od wynagrodzeń od tego klienta oraz obawa ich utraty wpływa na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych i stwarza zagrożenie zastraszenia.
- 905.10 A2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia powstaje w okolicznościach opisanych w paragrafie 905.10 A1, nawet jeśli klient zlecenia atestacyjnego nie jest odpowiedzialny za negocjowanie lub zapłatę wynagrodzeń za zlecenie atestacyjne.
- 905.10 A3 Obliczając swoje całkowite wynagrodzenie, firma może wykorzystać dostępne informacje finansowe z poprzedniego roku obrotowego i w razie potrzeby oszacować proporcje w oparciu o te informacje.
- 905.10 A4 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń czerpania korzyści własnych i zastraszenia, obejmują:
- strukturę operacyjną firmy;
  - fakt, czy od firmy oczekuje się dywersyfikacji, tak aby ograniczyć wszelkie uzależnienie od klienta zlecenia atestacyjnego.
- 905.10 A5 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:
- ograniczenie zakresu usług innych niż zlecenia atestacyjne świadczonych na rzecz klienta;
  - zwiększenie bazy klientów firmy, aby zmniejszyć uzależnienie od klienta zlecenia atestacyjnego.
- 905.10 A6 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia powstaje wtedy, gdy wynagrodzenia uzyskiwane przez firmę od klienta zlecenia atestacyjnego stanowią znaczny odsetek przychodów od klientów jednego partnera.
- 905.10 A7 Czynniki mające znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- jakościowe i ilościowe znaczenie tego klienta atestacyjnego dla partnera;
  - stopień, w jakim wynagrodzenie partnera jest uzależnione od wynagrodzeń uzyskanych od tego klienta.
- 905.10 A8 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia, obejmują:
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie był członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, do dokonania przeglądu wykonanej pracy;
  - zapewnienie, aby wynagrodzenie partnera nie było w znacznym stopniu uzależnione od wysokości wynagrodzeń uzyskiwanych od klienta zlecenia atestacyjnego;
  - zwiększenie bazy klientów partnera, aby ograniczyć zależność od klienta.

## **ROZDZIAŁ 906**

### **PREZENTY I GOŚCINNOŚĆ**

#### **Wprowadzenie**

- 906.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 906.2 Przyjmowanie prezentów i gościnności od klienta zlecenia atestacyjnego może stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

- R906.3** Firma lub członkowie zespołu atestacyjnego nie mogą przyjmować prezentów i gościnności od klienta zlecenia atestacyjnego, chyba że ich wartość jest błaha i nieznacząca.
- 906.3 A1 W przypadku, gdy firma lub członek zespołu atestacyjnego proponuje lub przyjmuje zachętę dla lub od klienta zlecenia atestacyjnego, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 340, a naruszenie tych wymogów może stwarzać zagrożenie dla niezależności.
- 906.3 A2 Wymogi określone w Rozdziale 340 odnoszące się do proponowania lub przyjmowania zachęt nie zezwalają firmie lub członkowi zespołu atestacyjnego na przyjmowanie prezentów i gościnności, których celem jest niewłaściwe wpłynięcie na zachowanie, nawet jeśli ich wartość jest błaha i nieznacząca.

## **ROZDZIAŁ 907**

### **FAKTYCZNA LUB POTENCJALNA SPRAWA SĄDOWA**

#### **Wprowadzenie**

- 907.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 907.2 Gdy dochodzi do sporu sądowego z klientem badania lub jego wszczęcie wydaje się prawdopodobne, stwarza to zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 907.3 A1 Powiązania pomiędzy kierownictwem klienta a członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne musi charakteryzować całkowita szczerłość i pełna jawność w odniesieniu do wszystkich aspektów działalności gospodarczej klienta. Przeciwnostawne stanowiska mogłyby być wynikiem faktycznej lub potencjalnej sprawy sądowej między klientem zlecenia atestacyjnego a firmą lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne. Takie przeciwnostawne stanowiska mogłyby wpływać na gotowość kierownictwa do ujawnienia pełnych informacji i stwarzać zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia.
- 907.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- istotność sprawy sądowej;
  - powiązanie sprawy sądowej z wcześniejszym zleceniem atestacyjnym.
- 907.3 A3 Jeżeli sprawa sądowa dotyczy członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 907.3 A4 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia, jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu wykonanej pracy.

## **ROZDZIAŁ 910**

### **UDZIAŁY FINANSOWE**

#### **Wprowadzenie**

- 910.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 910.2 Posiadanie udziałów finansowych w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego może stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 910.3 A1 Udziały finansowe mogą być posiadane bezpośrednio lub w sposób pośredni poprzez pośrednika, na przykład jako zbiorowy instrument inwestycyjny, nieruchomość lub fundusz powierniczy. Jeżeli beneficjent rzeczywisty posiada kontrolę nad pośrednikiem lub ma możliwość wpływania na decyzje inwestycyjne, Kodeks definiuje taki udział finansowy jako bezpośredni. Z kolei, gdy czerpiący korzyści właściciel nie posiada kontroli nad pośrednikiem lub nie ma możliwości wpływania na decyzje inwestycyjne, Kodeks definiuje taki udział finansowy jako pośredni.
- 910.3 A2 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” udziału finansowego. Określając, czy taki udział jest istotny dla danej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.
- 910.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie w ocenie poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych stworzonego w wyniku posiadania udziałów finansowych w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego, obejmują:
- rolę osoby posiadającej udział finansowy;
  - czy jest to udział bezpośredni czy pośredni;
  - istotność tego udziału finansowego.

##### **Udziały finansowe posiadane przez firmę, członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne i najbliższą rodzinę**

- R910.4** Bezpośredniego udziału finansowego lub istotnego pośredniego udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego nie może posiadać:
- (a) firma; ani
  - (b) członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny.

##### **Udziały finansowe w jednostce kontrolującej klienta zlecenia atestacyjnego**

- R910.5** Jeżeli jednostka posiada pakiet kontrolny udziałów/akcji w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego, a klient jest istotny dla tej jednostki, ani firma, ani członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie może posiadać bezpośredniego lub istotnego pośredniego udziału finansowego w tej jednostce.



## Udziały finansowe posiadane przez zarządcę

**R910.6** Paragraf R910.4 stosuje się również do udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego posiadanego w postaci funduszu powierniczego, w odniesieniu do którego firma lub osoba działają jako zarządca, chyba że:

- (a) żadna z poniższych osób nie jest beneficjentem tego funduszu powierniczego: zarządca, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ani żadna osoba z najbliższej rodziny danej osoby lub firma;
- (b) udział w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego posiadany przez fundusz powierniczy nie jest dla funduszu istotny;
- (c) fundusz powierniczy nie jest w stanie wywierać znaczącego wpływu na klienta zlecenia atestacyjnego; oraz
- (d) żadna z poniższych osób nie ma znaczącego wpływu na podejmowanie jakichkolwiek decyzji inwestycyjnych dotyczących udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego: zarządca, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ani żadna osoba z najbliższej rodziny danej osoby lub firma.

## Udziały finansowe otrzymane w sposób niezamierzony

**R910.7** Jeżeli firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny danej osoby otrzyma w drodze dziedziczenia, w formie prezentu, jako wynik fuzji lub podobnych okoliczności, bezpośredni lub pośredni istotny udział finansowy w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego, a udział ten nie mógłby być w innych okolicznościach posiadany zgodnie z niniejszym rozdziałem, wówczas:

- (a) jeżeli udział otrzymała firma, ma ona obowiązek niezwłocznie zbyć ten udział lub w przypadku pośredniego udziału finansowego wystarczająco dużą część udziału, aby pozostały udział nie był już istotny; lub
- (b) jeżeli członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z jego najbliższej rodziny otrzymali udział, osoba, która otrzymała udział finansowy, ma obowiązek niezwłocznie zbyć ten udział lub wystarczająco dużą część udziału, aby pozostały udział nie był już istotny.

## Udziały finansowe – inne okoliczności

### *Bliska rodzina*

910.8 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać, jeżeli członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne wie, że członek jego bliskiej rodziny posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny pośredni udział finansowy w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego.

910.8 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:

- rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a członkiem jego bliskiej rodziny;
- czy jest to udział bezpośredni, czy pośredni;
- istotność udziału finansowego dla członka bliskiej rodziny.

910.8 A3 Przykłady działań, które mogą wyeliminować zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zbycie przez członka bliskiej rodziny, w możliwie najwcześniejszym terminie, całości udziału finansowego lub takiej części pośredniego udziału finansowego, aby pozostały udział nie był dłużej istotny;
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

910.8 A4 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy wykonanej przez danego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

*Pozostałe osoby*

910.8 A5 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać, jeżeli członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne wie o posiadaniu udziału finansowego w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego przez takie osoby, jak:

- partnerzy i merytoryczni pracownicy firmy, oprócz osób, które wyraźnie nie mają prawa posiadać takich udziałów finansowych według paragrafu R910.4 lub członkowie ich najbliższej rodziny;
- osoby mające bliskie powiązania osobowe z członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

910.8 A6 Przykładem działania, które mogą wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest usunięcie z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne członka zespołu posiadającego osobiste powiązanie.

910.8 A7 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- wyłączenie danego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne z podejmowania jakichkolwiek znaczących decyzji dotyczących zlecenia atestacyjnego;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy danego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

## **ROZDZIAŁ 911**

### **POŻYCZKI I PORECZENIA**

#### **Wprowadzenie**

- 911.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 911.2 Pożyczka lub poręczenie pożyczki udzielone klientowi zlecenia atestacyjnego lub od niego otrzymane mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 911.3 A1 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” pożyczki lub poręczenia. Aby stwierdzić, czy taka pożyczka lub poręczenie są istotne dla danej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.

##### **Pożyczki i poręczenia udzielone klientowi zlecenia atestacyjnego**

- R911.4** Firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie mogą udzielać pożyczki ani poręczenia klientowi zlecenia atestacyjnego, chyba że taka pożyczka lub poręczenie są nieistotne dla:
- (a) firmy lub osoby udzielającej odpowiednio pożyczki lub poręczenia; oraz
  - (b) klienta.

##### **Pożyczki i poręczenia otrzymane od klienta zlecenia atestacyjnego będącego bankiem lub podobną instytucją**

- R911.5** Firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie mogą przyjmować pożyczek ani poręczenia od klienta zlecenia atestacyjnego będącego bankiem lub podobną instytucją, chyba że ta pożyczka lub poręczenie są udzielone zgodnie ze standardowymi procedurami i warunkami kredytowymi.
- 911.5 A1 Przykłady pożyczek obejmują kredyty hipoteczne, w rachunku bieżącym, samochodowe oraz limity na kartach kredytowych.
- 911.5 A2 Nawet jeżeli firma otrzymuje pożyczkę od klienta zlecenia atestacyjnego będącego bankiem lub podobną instytucją zgodnie ze standardowymi procedurami i warunkami kredytowymi, taka pożyczka może stworzyć zagrożenie czerpania korzyści własnych, jeżeli jest istotna dla klienta zlecenia atestacyjnego lub firmy otrzymującej pożyczkę.
- 911.5 A3 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest przeprowadzenie przeglądu pracy przez odpowiedniego kontrolera niebędącego członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, zatrudnionego w firmie należącej do sieci, która nie jest beneficjentem pożyczki.

##### **Depozyty lub rachunki maklerskie**

- R911.6** Firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie posiadają depozytów ani rachunków maklerskich

w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego będącego bankiem, domem maklerskim lub podobną instytucją, chyba że depozyt lub rachunek jest prowadzony na standardowych warunkach rynkowych.

**Pożyczki i poręczenia otrzymane od klienta zlecenia atestacyjnego, który nie jest bankiem lub podobną instytucją**

**R911.7** Firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ani żadna osoba z jego najbliższej rodziny nie przyjmować pożyczek ani poręczenia pożyczki od klienta zlecenia atestacyjnego niebędącego bankiem lub podobną instytucją, chyba że ta pożyczka lub poręczenie są nieistotne zarówno dla:

- (a) firmy lub osoby otrzymującej odpowiednio pożyczkę lub poręczenie; oraz
- (b) klienta.

## **ROZDZIAŁ 920**

### **POWIĄZANIA GOSPODARCZE**

#### **Wprowadzenie**

- 920.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 920.2 Bliskie powiązanie gospodarcze z klientem zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwem może stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 920.3 A1 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” udziału finansowego oraz „znaczenia” powiązania gospodarczego. Podczas ustalania, czy taki udział finansowy jest istotny dla danej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.
- 920.3 A2 Przykłady bliskiego powiązania gospodarczego wynikającego z powiązania handlowego lub wspólnego udziału finansowego obejmują:
- posiadanie udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu albo z klientem zlecenia atestacyjnego lub właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwem wyższego szczebla lub inną osobą wykonującą czynności wyższego szczebla menadżerskiego dla tego klienta;
  - ustalenia dotyczące połączenia jednej lub kilku usług lub produktów firmy z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta, a następnie wprowadzenie takiego pakietu na rynek w imieniu obydwu stron;
  - ustalenia dotyczące dystrybucji lub marketingu, w ramach których firma zajmuje się dystrybucją lub zbytem produktów lub usług klienta, czy też klient zajmuje się dystrybucją lub zbytem produktów lub usług firmy.

##### **Powiązania gospodarcze z firmą, członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub najbliższą rodziną**

- R920.4** Firma lub członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne nie mogą posiadać bliskiego powiązania gospodarczego z klientem zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwem, chyba że dany udział finansowy jest nieistotny a powiązanie gospodarcze jest nieznaczące dla klienta lub jego kierownictwa oraz odpowiednio dla firmy lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 920.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia może powstać, jeżeli istnieje bliskie powiązanie gospodarcze pomiędzy klientem zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwem a najbliższą rodziną członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

##### **Zakup produktów lub usług**

- 920.5 A1 Zakup produktów lub usług od klienta zlecenia atestacyjnego przez firmę lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakiegokolwiek osoby z jego najbliższej rodziny zazwyczaj nie stwarza zagrożenia dla niezależności, jeżeli transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na warunkach rynkowych.

Takie transakcje mogą mieć jednak taki charakter i wielkość, że stworzą zagrożenie czerpania korzyści własnych.

920.5 A2 Przykłady działań, które mogą wyeliminować zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- wyeliminowanie lub ograniczenie rozmiarów transakcji;
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

## **ROZDZIAŁ 921**

### **POWIĄZANIA RODZINNE I OSOBISTE**

#### **Wprowadzenie**

- 921.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 921.2 Powiązania rodzinne lub osobiste z personelem klienta mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa specyficzne wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 921.3 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogą powstać w wyniku powiązań rodzinnych i osobistych pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a zarządem lub kierownictwem wyższego szczebla albo w zależności od ich roli, określonymi pracownikami klienta zlecenia atestacyjnego.
- 921.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- obowiązki osób z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne;
  - rolę członka rodziny lub innej osoby ze strony klienta zlecenia atestacyjnego oraz bliskość tego powiązania.

##### **Najbliższa rodzina członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne**

- 921.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia powstaje, gdy członek najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- 921.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- stanowisko zajmowane przez członka najbliższej rodziny;
  - rolę członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.4 A3 Przykładem działania, które może wyeliminować zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.4 A4 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest zorganizowanie obowiązków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne tak, aby członek tego zespołu nie miał do czynienia ze sprawami, które pozostają w zakresie obowiązków członka jego najbliższej rodziny.
- R921.5** Dana osoba nie może należeć do zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne w przypadku, gdy którakolwiek z osób z jej najbliższej rodziny:
- (a) jest członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego; lub

- (b) podczas zlecenia zaświadczonego jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego; lub
- (c) zajmowała takie stanowisko w jakimkolwiek okresie objętym zleceniem lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

#### **Bliska rodzina członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne**

- 921.6 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia powstaje, gdy członek bliskiej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest:
- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego lub w przypadku zlecenia zaświadczonego pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- 921.6 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a członkiem jego bliskiej rodziny;
  - stanowisko zajmowane przez członka bliskiej rodziny;
  - rolę członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.6 A3 Przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.6 A4 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, jest zorganizowanie obowiązków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne tak, aby członek tego zespołu nie miał do czynienia ze sprawami, które pozostają w zakresie obowiązków członka jego bliskiej rodziny.

#### **Inne bliskie relacje członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne**

- R921.7** Członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne konsultuje się zgodnie z politykami i procedurami firmy w przypadku, jeżeli ma bliskie powiązanie z osobą, która nie jest członkiem jego najbliższej lub bliskiej rodziny, ale która jest:
- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego lub w przypadku zlecenia zaświadczonego pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- 921.7 A1 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia wywołanego przez takie powiązanie, obejmują:



- rodzaj powiązania pomiędzy taką osobą a członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne;
  - stanowisko zajmowane przez daną osobę u klienta;
  - rolę członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.7 A2 Przykładem działania, które może wyeliminować zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.7 A3 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, jest zorganizowanie obowiązków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne tak, aby dany członek tego zespołu nie miał do czynienia ze sprawami, które pozostają w zakresie obowiązków osoby, z którą członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ma bliskie powiązanie.

### **Powiązania partnerów i pracowników firmy**

- 921.8 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, może powstać w wyniku istnienia osobistych lub rodzinnych powiązań pomiędzy:
- (a) partnerem lub pracownikiem firmy, który nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne; oraz
  - (b) którąkolwiek z następujących osób w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego:
    - i. członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla,
    - ii. pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego lub w przypadku zlecenia zaświadczonego pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- 921.8 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- rodzaj powiązania pomiędzy partnerem lub pracownikiem firmy a członkiem zarządu lub kierownictwem wyższego szczebla albo pracownikiem klienta;
  - poziom współdziałania partnera lub pracownika firmy z zespołem wykonującym zlecenie atestacyjne;
  - stanowisko partnera lub pracownika w firmie;
  - rola tej osoby u klienta.
- 921.8 A3 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, obejmują:
- zmiana organizacji obowiązków partnera lub pracownika w celu zmniejszenia jakiegokolwiek potencjalnego wpływu na zlecenie atestacyjne;
  - zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy wykonanej w związku ze zleceniem atestacyjnym.

## **ROZDZIAŁ 922**

### **POPZEDNIE USŁUGI DLA KLIENTA ZLECENIA ATESTACYJNEGO**

#### **Wprowadzenie**

- 922.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 922.2 Jeżeli członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne pełnił ostatnio funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla albo był pracownikiem klienta zlecenia atestacyjnego, może to stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Świadczenie usług w okresie objętym raportem atestacyjnym**

- R922.3** W skład zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne nie może wchodzić osoba, która w okresie objętym raportem atestacyjnym:
- (a) pełniła funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - (b) była pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego lub w przypadku zlecenia zaświadczonego pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

##### **Usługi świadczone przed okresem objętym raportem atestacyjnym**

- 922.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości może powstać, jeżeli przed okresem objętym raportem atestacyjnym członek zespołu wykonującego to zlecenie:
- (a) pełnił funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - (b) był pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego lub w przypadku zlecenia zaświadczonego pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

Takie zagrożenie może powstać na przykład, gdy decyzja podjęta przez daną osobę w poprzednim okresie podczas zatrudnienia u klienta lub wykonana praca będzie oceniana w bieżącym okresie jako część bieżącego zlecenia atestacyjnego.

- 922.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- stanowisko zajmowane przez daną osobę u klienta;
  - czas, jaki upłynął od odejścia danej osoby od klienta;
  - rolę członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

922.4 A3 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości, jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

## ROZDZIAŁ 923

### PEŁNIENIE FUNKCJI CZŁONKA ZARZĄDU LUB KIEROWNICTWA WYŻSZEGO SZCZEBŁA U KLIENTA ZLECENIA ATESTACYJNEGO

#### Wprowadzenie

- 923.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 923.2 Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego stwarza zagrożenia autokontroli i czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla

- R923.3 Partner lub pracownik firmy nie może pełnić funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego danej firmy.

##### Pełnienie funkcji sekretarza spółki

- R923.4** Partner lub pracownik firmy nie może pełnić funkcji sekretarza spółki w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego, chyba że:

- (a) na taką praktykę wyraźnie zezwala krajowe prawo, zasady wykonywania zawodu lub praktyka zawodowa;
- (b) wszystkie stosowne decyzje podejmuje kierownictwo; oraz
- (c) obowiązki i wykonywane działania są ograniczone do tych o charakterze rutynowym i administracyjnym, takich jak sporządzanie protokołów oraz wymaganych ustawowo sprawozdań.

- 923.4 A1 Do stanowiska sekretarza spółki przypisane są w różnych systemach prawnych różne kompetencje. Obowiązki te mogłyby mieć zakres od obowiązków administracyjnych (takich jak zarządzanie personelem i prowadzenie dokumentacji i rejestrów spółki) po obowiązki takie, jak zapewnienie przestrzegania przez spółkę regulacji lub doradzanie w sprawach ładu korporacyjnego. Zasadniczo uznaje się, że stanowisko to oznacza bliskie powiązanie z jednostką. Dlatego powstaje zagrożenie, jeżeli partner lub pracownik firmy pełni w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego funkcję sekretarza spółki. (Więcej informacji o świadczeniu usług nieatestacyjnych klientowi zlecenia atestacyjnego określa Rozdział 950, *Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klienta zlecenia atestacyjnego.*)

## ROZDZIAŁ 924

### ZATRUDNIENIE U KLIENTA ZLECENIA ATESTACYJNEGO

#### Wprowadzenie

- 924.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 924.2 Powiązania wynikające z zatrudnienia u klienta zlecenia atestacyjnego mogą stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- 924.3 A1 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może powstać, jeżeli jakkolwiek z poniższych osób jest lub była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub partnerem firmy:
- członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego;
  - pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego lub w przypadku zlecenia zaświadczonego pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

##### *Ograniczenia dotyczące byłego partnera lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne*

**R924.4** Jeżeli był partner lub był członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne związał się z klientem zlecenia atestacyjnego firmy jako:

- (a) członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla; lub
- (b) pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego lub w przypadku zlecenia zaświadczonego pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego – osoba taka nie będzie kontynuowała udziału w działalności gospodarczej firmy lub w jej czynnościach zawodowych.

924.4 A1 Nawet jeżeli jedna z osób opisanych w paragrafie R924.4 objęła w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego takie stanowisko i nie kontynuuje uczestnictwa w działalności gospodarczej firmy lub w jej czynnościach zawodowych, może to nadal wywołać zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia.

924.4 A2 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może powstać również, gdyby był partner firmy objął w jednostce jedno ze stanowisk opisanych w paragrafie 924.3 A1, a jednostka ta staje się później klientem zlecenia atestacyjnego tej firmy.

924.4 A3 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- (a) stanowisko, jakie ta osoba objęła u klienta;

- (b) wszelkiego rodzaju zaangażowanie, jakie ta osoba będzie miała w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne;
- (c) czas, jaki upłynął, od kiedy ta osoba była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub partnerem firmy;
- (d) poprzednie stanowisko tej osoby w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne lub firmie. Przykładowo, czy ta osoba była odpowiedzialna za utrzymywanie regularnego kontaktu z kierownictwem klienta lub osobami sprawującymi nadzór.

924.4 A4 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, obejmują:

- zastosowanie takich rozwiązań, aby dana osoba nie była uprawniona do żadnych świadczeń lub płatności od firmy, chyba że są dokonywane w zgodzie z ustalonymi wcześniej porozumieniami;
- zastosowanie takich rozwiązań, aby żadna kwota należna tej osobie nie była istotna dla firmy;
- modyfikację planu zlecenia atestacyjnego;
- przydzielenie do zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne osób mających wystarczające doświadczenie porównywalne z doświadczeniem osoby, która przeszła do klienta;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu pracy byłego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

*Podjęcie negocjacji w sprawie zatrudnienia u klienta przez członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne*

**R924.5** Firma posiada polityki i procedury, które wymagają od członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne poinformowania firmy o podjęciu negocjacji dotyczących zatrudnienia u klienta zlecenia atestacyjnego.

924.5 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje, gdy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne uczestniczy w zleceniu atestacyjnym wiedząc, że zwiąże się lub może związać się z klientem w pewnym momencie w przyszłości.

924.5 A2 Przykładem działania, które może wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

924.5 A3 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych jest zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeglądu znaczących osądów dokonanych przez tego członka zespołu wykonującego prace atestacyjne podczas pracy w zespole.

## **ROZDZIAŁ 940**

### **DŁUGOTRWALA WSPÓLPRACA PERSONELU Z KLIENTEM ZLECENIA ATESTACYJNEGO**

#### **Wprowadzenie**

- 940.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 940.2 Gdy osoba jest zaangażowana w zlecenie atestacyjne przez dłuższy czas, może powstać zagrożenie nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział przedstawia wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- 940.3 A1 Zagrożenie nadmiernej zażyłości mogłoby powstać jako wynik długotrwałej współpracy danej osoby z:
- (a) klientem zlecenia atestacyjnego;
  - (b) kierownictwem wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - (c) zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub, w przypadku zlecenia zaświadczonego, informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- 940.3 A2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać w wyniku obawy danej osoby o utratę długoletniego klienta zlecenia atestacyjnego lub zainteresowania utrzymaniem bliskiego, osobistego powiązania z członkiem kierownictwa wyższego szczebla lub osobami sprawującymi nadzór. Takie zagrożenie może wpłynąć niewłaściwie na osąd tej osoby.
- 940.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia nadmiernej zażyłości lub czerpania korzyści własnych, obejmują:
- rodzaj zlecenia atestacyjnego;
  - jak długo dana osoba była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, podległość służbowa w zespole i rodzaj pełnionych funkcji, a także, czy takie powiązanie istniało, kiedy osoba ta była w poprzedniej firmie;
  - zakres, w jakim praca danej osoby pozostaje pod kierownictwem, kontrolą i nadzorem personelu wyższego szczebla;
  - zakres, w jakim dana osoba, zgodnie z jej podległością służbową, posiada zdolność do wpływania na wynik zlecenia atestacyjnego, na przykład poprzez podejmowanie kluczowych decyzji lub zarządzanie pracą innych członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne;
  - bliskość powiązania osobistego danej osoby z klientem zlecenia atestacyjnego lub, jeżeli dotyczy, z kierownictwem wyższego szczebla;
  - rodzaj, częstotliwość i zakres współdziałania pomiędzy daną osobą a klientem zlecenia atestacyjnego;

- czy zmienił się rodzaj lub złożoność zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia lub informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia;
- czy nastąpiły ostatnio jakiekolwiek zmiany osoby lub osób w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego, które są stroną odpowiedzialną za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia lub w przypadku zlecenia zaświadczonego, informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub, jeżeli dotyczy, kierownictwa wyższego szczebla.

940.3 A4 Połączenie dwóch lub większej liczby czynników może podnieść lub obniżyć poziom zagrożeń. Na przykład, zagrożenia nadmiernej zażyłości powstałe z biegiem czasu w wyniku coraz bliższej relacji pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a osobą u klienta zlecenia atestacyjnego, która może wywierać znaczący wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, lub w przypadku zlecenia zaświadczonego, informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia zostałyby ograniczone przez odejście tej osoby z firmy klienta.

940.3 A5 Przykładem działania, które może wyeliminować zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych w odniesieniu do konkretnego zlecenia, byłoby przeniesienie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

940.3 A6 Przykłady działań, które może stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia nadmiernej zażyłości lub czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zmianę roli pełnionej przez daną osobę w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne lub rodzaju i zakresu zadań, jakie ta osoba wykonuje;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie był członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, do przeglądu pracy danej osoby;
- przeprowadzanie regularnych niezależnych wewnętrznych lub zewnętrznych kontrolę jakości wykonania zlecenia.

**R940.4** Jeżeli firma uzna, że reakcją na poziom wywołanych zagrożeń może być jedynie przeniesienie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, firma określa odpowiedni okres, podczas którego dana osoba nie może:

- być członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne;
- przeprowadzać kontroli jakości zlecenia atestacyjnego; lub
- wywierać bezpośredniego wpływu na rezultat zlecenia atestacyjnego.

Okres ten obejmuje wystarczający czas umożliwiający reakcję na zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych.



## ROZDZIAŁ 950

### ŚWIADCZENIE USŁUG NIEATESTACYJNYCH DLA KLIENTÓW ZLECEŃ ATESTACYJNYCH

#### Wprowadzenie

- 950.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych, określonych w Rozdziale 120, w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 950.2 Firmy może świadczyć dla swoich klientów zleceń atestacyjnych szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie ze swoimi umiejętnościami i specjalistyczną wiedzą. Świadczenie określonych usług nieatestacyjnych klientom zleceń atestacyjnych może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad i dla niezależności.
- 950.3 Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności podczas świadczenia usług nieatestacyjnych klientom zleceń atestacyjnych.
- 950.4 Nowe praktyki gospodarcze, rozwój rynków finansowych i zmiany technologiczne to niektóre ze zmian, które uniemożliwiają sporządzenie listy wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie firmy mogą świadczyć dla klienta zlecenia atestacyjnego. Ramowe założenia koncepcyjne i przepisy ogólne zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie, gdy firma proponuje klientowi świadczenie usług nieatestacyjnych, dla których nie istnieją szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

*Ryzyko związane z przyjmowaniem obowiązków zarządczych podczas świadczenia usług nieatestacyjnych*

- 950.5 A1 Kiedy firma świadczy usługę nieatestacyjną na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, istnieje ryzyko, że firma przyjmie obowiązki zarządcze w odniesieniu do przedmiotu usługi oraz, w przypadku usługi poświadczającej, w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, chyba że firma jest przekonana, że wymogi zawarte w paragrafach R900.13 i R900.14 zostały spełnione.

*Przyjęcie zlecenia wykonania usługi nieatestacyjnej*

- R950.6** Przed akceptacją przez firmę zlecenia wykonania usługi nieatestacyjnej dla klienta zlecenia atestacyjnego, firma stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenie dla niezależności, jakie mogą powstać w związku ze świadczeniem tej usługi.

*Identyfikacja i ocena zagrożeń*

- 950.7 A1 Opis kategorii zagrożeń, jakie mogłyby powstać w związku ze świadczeniem przez firmę usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, znajduje się w paragrafie 120.6 A3.
- 950.7 A2 Czynniki, które są istotne przy identyfikacji i ocenie różnych zagrożeń, jakie mogą zostać powstać w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta zlecenia atestacyjnego, obejmują:
- rodzaj, zakres, zamierzone zastosowanie i cel usługi;

- sposób, w jaki usługa będzie świadczona, na przykład personel, który będzie zaangażowany w świadczenie usługi i jego lokalizacja;
- środowisko prawne i regulacyjne, w którym usługa jest świadczona;
- czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego;
- poziom specjalistycznej wiedzy kierownictwa i pracowników klienta w odniesieniu do rodzaju świadczonej usługi;
- czy rezultat usługi będzie miał wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia lub informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, a jeżeli tak:
  - zakres, w jakim wynik usługi będzie miał istotny lub znaczący wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, a w przypadku zlecenia poświadczającego, na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego,
  - zakres w jakim klient zlecenia atestacyjnego określa znaczące sprawy wymagające osądu (Zob. par. R900.13 do R900.14);
- poziom zaufania, jakie będzie pokładane w rezultacie danej usługi jako elementu zlecenia atestacyjnego;
- wynagrodzenie za wykonanie usługi nieatestacyjnej.

Istotność w odniesieniu do informacji klienta zlecenia atestacyjnego

950.8 A1 Istotność jest czynnikiem, który ma znaczenie przy ocenie zagrożeń stwarzanych świadczeniem usługi nieatestacyjnej dla klienta zlecenia atestacyjnego. Pojęcie istotności w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest przedstawione w *Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionym)*, „*Usługi atestacyjne inne niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych*”. Ustalenie istotności wymaga stosowania zawodowego osądu i mają na nie wpływ zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe. Wpływa na nie również zrozumienie potrzeb użytkowników w zakresie informacji finansowych lub innych.

Wiele usług nieatestacyjnych świadczonych dla tego samego klienta zlecenia atestacyjnego

950.9 A1 Firma może świadczyć wiele usług nieatestacyjnych dla klienta zlecenia atestacyjnego. W takich okolicznościach dla oceny zagrożeń przez firmę znaczenie ma rozważenie łącznego wpływu zagrożeń stwarzanych przez świadczenie tych usług.

Zagrożenia autokontroli

950.10 A1 Zagrożenie autokontroli może powstać, jeżeli w ramach zlecenia poświadczającego firma jest zaangażowana w sporządzenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które następnie staną się informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego. Przykłady usług nieatestacyjnych, które mogłyby stwarzać takie zagrożenia autokontroli podczas świadczenia usług odnoszących się do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, obejmują:

- (a) opracowanie i sporządzenie informacji prospektywnych, a następnie wydanie raportu atestacyjnego na temat tych informacji;

- (b) przeprowadzenie wyceny dotyczącej lub stanowiącej część informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

Klienci zleceń atestacyjnych, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego

950.11 A1 Oczekiwanie co do niezależności firmy wzrasta, gdy zlecenie atestacyjne wykonywane jest przez firmę na rzecz jednostki zainteresowania publicznego, a wyniki tych działań będą:

- (a) udostępniane publicznie, w tym akcjonariuszom (udziałowcom) i innym interesariuszom; lub
- (b) przekazywane podmiotowi lub organizacji powołanej na mocy prawa lub regulacji do nadzorowania funkcjonowania sektora biznesu lub działalności.

Rozważenie tych oczekiwań stanowi część testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, stosowanego przy ustalaniu, czy świadczyć usługę nieatestacyjną na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego.

950.11 A2 Jeżeli istnieje zagrożenie autokontroli w związku ze zleceniem podjętym w okolicznościach opisanych w paragrafie 950.11 A1 (b), zaleca się, aby firma ujawniła istnienie zagrożenia autokontroli oraz działania podjęte w reakcji na to zagrożenie, stronie angażującej firmę lub osobom sprawującym nadzór nad klientem zlecenia atestacyjnego, a także podmiotowi lub organizacji ustanowionym na mocy prawa lub regulacji w celu nadzorowania funkcjonowania sektora biznesu lub działalności, którym zostaną przekazane wyniki zlecenia.

#### *Reakcja na zagrożenia*

950.12 A1 Paragrafy od R120.10 do 120 A2 zawierają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, dotyczące reakcji na zagrożenia dla niezależności, w tym opis zabezpieczeń.

950.12 A2 Zagrożenia dla niezależności, wynikające ze świadczenia jednej lub wielu usług nieatestacyjnych dla klienta zlecenia atestacyjnego, różnią się w zależności od faktów i okoliczności zlecenia atestacyjnego oraz charakteru usługi. Zagrożenia takie mogą być eliminowane poprzez zastosowanie zabezpieczeń lub dostosowanie zakresu proponowanej usługi.

950.12 A3 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne do wykonania usługi;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu pracy wykonanej podczas zlecenia atestacyjnego lub wykonanej usługi.

950.12 A4 Zabezpieczenia mające na celu ograniczenie zagrożeń, wynikających ze świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, do akceptowalnego poziomu mogą być niedostępne. W takiej sytuacji stosowanie się do ramowych założeń koncepcyjnych wymaga od firmy:

- (a) dostosowania zakresu proponowanej usługi w celu wyeliminowania okoliczności, które wywołują zagrożenie;
- (b) udzielenia odmowy lub zakończenia świadczenia usługi wywołującej zagrożenie,

- którego nie można wyeliminować lub ograniczyć do akceptowalnego poziomu; lub
- (c) zakończenia zlecenia atestacyjnego.

## ROZDZIAŁ 990

### RAPORTY, KTÓRE ZAWIERAJĄ OGRANICZENIE WYKORZYSTANIA I ROZPOWSZECHNIANIA (ZLECENIA ATESTACYJNE INNE NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU)

#### Wprowadzenie

- 990.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 990.2 Niniejszy rozdział określa pewne modyfikacje postanowień zawartych w Części 4B, które są dozwolone w określonych okolicznościach obejmujących zlecenia atestacyjne, w których raport zawiera ograniczenie wykorzystania i rozpowszechniania. W niniejszym rozdziale zlecenie wydania raportu atestacyjnego o ograniczonym wykorzystaniu i rozpowszechnianiu w okolicznościach określonych w paragrafie R990.3 jest określane jako „zlecenie atestacyjne spełniające warunki”.

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- R990.3** Jeżeli firma zamierza wydać raport ze zlecenia atestacyjnego, który zawiera ograniczenie wykorzystania i rozpowszechniania, wymogi niezależności określone w Części 4B spełniają niezbędne warunki odnośnie modyfikacji dozwolonych przez niniejszy rozdział, lecz tylko jeżeli:
- (a) firma przedstawia zamierzonym użytkownikom raport odnoszący się do zmodyfikowanych wymogów niezależności, które zostaną zastosowane podczas świadczenia danej usługi; oraz
  - (b) zamierzeni użytkownicy raportu rozumieją cel, informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i ograniczenia tego raportu i jednoznacznie zgadzają się na zastosowanie tych modyfikacji.
- 990.3 A1 Zamierzeni użytkownicy raportu mogą uzyskać zrozumienie celu, informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i ograniczeń tego raportu dzięki bezpośredniemu lub pośredniemu uczestnictwu, poprzez przedstawiciela posiadającego uprawnienia do działania w imieniu zamierzonych użytkowników, w ustalaniu rodzaju i zakresu zlecenia. W każdym przypadku takie uczestnictwo pomaga firmie w powiadamianiu zamierzonych użytkowników o kwestiach dotyczących niezależności, w tym o okolicznościach, które mają znaczenie dla stosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Umożliwia to również firmie uzyskanie zgody od zamierzonych użytkowników na zmodyfikowane wymogi niezależności.
- R990.4** Jeżeli zamierzeni użytkownicy stanowią pewną grupę użytkowników, którzy nie są ściśle identyfikowalni imiennie w chwili ustalania warunków zlecenia, firma powiadamia w późniejszym czasie takich użytkowników o uzgodnionych przez ich przedstawiciela zmodyfikowanych wymogach niezależności.
- 990.4 A1 Na przykład, jeżeli zamierzeni użytkownicy stanowią grupę użytkowników, takich jak wierzyciele w umowie kredytu konsorcyjnego, firma może opisać zmodyfikowane wymogi niezależności w umowie z przedstawicielem wierzycieli. Przedstawiciel może wówczas udostępnić umowę z firmą członkom grupy wierzycieli w celu spełnienia przez firmę

wymogu dotyczącego powiadomienia użytkowników o zmodyfikowanych wymogach niezależności uzgodnionych z przedstawicielem.

**R990.5** Jeżeli firma wykonuje zlecenie atestacyjne spełniające warunki, wszelkie modyfikacje w Części 4B są ograniczone do tych modyfikacji określonych w paragrafach R990.7 i R990.8.

**R990.6** Jeżeli firma wydaje dla tego samego klienta również raport atestacyjny, który nie zawiera ograniczenia wykorzystania i rozpowszechniania, w odniesieniu do tego zlecenia atestacyjnego firma stosuje zapisy Części 4B.

#### **Udziały finansowe, pożyczki i gwarancje, bliskie powiązania gospodarcze, powiązania rodzinne i osobiste**

**R990.7** Gdy firma wykonuje zlecenie atestacyjne spełniające warunki:

- (a) stosowne postanowienia określone w Rozdziałach 910, 911, 920, 921, 922 i 924 wymagają zastosowania wyłącznie do członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne i członków ich najbliższej oraz bliskiej rodziny;
- (b) firma identyfikuje, ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia dla niezależności wynikające z prowadzonych interesów, posiadania udziałów (ang. *interests*) i istnienia powiązań, jak określono w Rozdziałach 910, 911, 920, 921, 922 i 924, pomiędzy klientem zlecenia atestacyjnego a poniższymi członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne:
  - (i) tymi, którzy udzielają konsultacji odnoszących się do specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń, oraz
  - (ii) tymi, którzy zapewniają kontrolę jakości dla zlecenia, a także tymi, którzy przeprowadzają kontrolę jakości wykonania zlecenia; oraz
- (c) firma ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia, co do których zespół wykonujący zlecenie ma powód sądzić, że są wynikające z prowadzonych interesów, posiadania udziałów (ang. *interests*) i istnienia powiązań pomiędzy klientem zlecenia atestacyjnego a innymi osobami w firmie, które mogłyby bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia atestacyjnego jak określono w Rozdziałach 910, 911, 920, 921, 922 i 924.

990.7 A1 Inne osoby w firmie, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia atestacyjnego, obejmują te osoby, które rekomendują wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie atestacyjne lub prowadzą bezpośrednią kontrolę, kierują lub prowadzą inny nadzór nad partnerem zlecenia atestacyjnego w związku z wykonywaniem zlecenia atestacyjnego.

**R990.8** Gdy firma wykonuje zlecenie atestacyjne spełniające niezbędne warunki, firma nie może posiadać bezpośredniego lub pośredniego istotnego udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta zlecenia atestacyjnego.

## SŁOWNICZEK, W TYM WYKAZ SKRÓTÓW

W *Międzynarodowym Kodeksie etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardach niezależności)* liczba pojedyncza rozumiana jest jako obejmująca liczbę mnogą oraz odwrotnie, a poniższe pojęcia mają następujące znaczenie.

W niniejszym Słowniczku objaśnienia pojęć zostały zapisane normalną czcionką; kursywę zastosowano dla objaśnienia pojęć o specyficznym znaczeniu w określonych częściach Kodeksu lub dla dodatkowego objaśnienia zdefiniowanych pojęć. Zamieszczono również odniesienia do pojęć opisanych w Kodeksie.

**Akceptowalny poziom** Poziom, przy którym zawodowy księgowy wykorzystując test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej prawdopodobnie doszedłby do wniosku, że przestrzega podstawowych zasad.

**Reklama** Przekazywanie do wiadomości publicznej informacji o świadczonych usługach lub posiadanych umiejętnościach przez zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód w celu pozyskania zleceń zawodowych.

**Odpowiedni kontroler** Odpowiedni kontroler to specjalista z niezbędną wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i uprawnieniami do przeprowadzenia obiektywnego przeglądu wykonanych prac lub świadczonych usług. Taka osoba może być zawodowym księgowym.

*Pojęcie to jest opisane w paragrafie 300.8 A4.*

**Klient zlecenia atestacyjnego** Strona odpowiedzialna oraz w przypadku zlecenia zaświadczonego, strona biorąca odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (która może być tożsama ze stroną odpowiedzialną).

**Zlecenie atestacyjne** Zlecenie, w którym zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód dąży do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów w celu wyrażenia wniosku mającego na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna, do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

(MSUA 3000 (zmieniony) opisuje elementy i cele zlecenia atestacyjnego przeprowadzanego zgodnie z tym standardem, a ramowe założenia koncepcyjne zawierają ogólny opis zleceń atestacyjnych, do których mają zastosowanie Międzynarodowe Standardy Badania (MSB), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP) oraz Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (MSUA)).

*W Części 4B pojęcie „zlecenie atestacyjne” odnosi się do zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania lub przeglądu.*

Zgodnie z art. 2 pkt 5 ustawy, przez usługi atestacyjne należy rozumieć usługi mające na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, w oparciu o dowody uzyskane w trakcie

przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi.

- Zespół wykonujący zlecenie atestacyjne
- (a) Wszyscy członkowie zespołu zaangażowani przy zleceniu atestacyjnym;
  - (b) Wszystkie inne osoby z firmy, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia atestacyjnego, w tym:
    - (i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie atestacyjne lub które bezpośrednio zapewniają kontrolę, kierują lub sprawują inny nadzór nad nim w związku z wykonywanym zleceniem atestacyjnym;
    - (ii) osoby udzielające konsultacji odnoszących się do specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń związanych ze zleceniem atestacyjnym; oraz
    - (iii) osoby, które zapewniają kontrolę jakości zlecenia atestacyjnego, w tym osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia atestacyjnego.

Zlecenie  
zaświadczające

Zlecenie atestacyjne, w którym strona inna niż zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w oparciu o kryteria.

Strona inna niż księgowy również często przedstawia uzyskane informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w raporcie (sprawozdaniu) lub oświadczeniu. W niektórych przypadkach jednak, informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą być przedstawione przez księgowego w raporcie atestacyjnym. W zleceniu zaświadczającym wniosek księgowego dotyczy tego, czy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są wolne od istotnych zniekształceń.

Wniosek księgowego może być sformułowany w formie:

- (i) zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów;
- (ii) informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i mających zastosowanie kryteriów; lub
- (iii) oświadczenia złożonego przez właściwą stronę.

Badanie

*W Części 4A pojęcie „badanie” ma zastosowanie również do „przeglądu”.*

Zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy, przez badanie należy rozumieć badanie ustawowe lub badanie dobrowolne.

Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy, przez badanie ustawowe należy rozumieć badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 ustawy z dnia 29 września



1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.), przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania.

Zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy, przez badanie dobrowolne należy rozumieć badanie rocznego sprawozdania finansowego, które jest przeprowadzane na podstawie decyzji badanej jednostki, a nie na podstawie art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi lub innymi standardami badania, a także badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej przeprowadzane zgodnie ze standardami innymi niż krajowe standardy badania.

Klient badania	<p>Jednostka, w odniesieniu do której firma wykonuje zlecenie badania. Jeżeli klient jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, klient badania zawsze obejmuje jednostki z nim powiązane. Jeżeli klient badania nie jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, klient badania obejmuje te jednostki powiązane, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę. <i>(Patrz również paragraf R400.20)</i></p> <p><i>W Części 4A pojęcie „klienta badania” ma zastosowanie również do „klienta przeglądu”.</i></p>
Zlecenie badania	<p>Zlecenie atestacyjne dające racjonalną pewność, w którym zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wyraża opinię, czy sprawozdanie finansowe jest sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach (lub przedstawia rzetelny i jasny obraz lub przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach), zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na przykład, zlecenie przeprowadzone zgodnie z <i>Międzynarodowymi Standardami Badania</i>. Zlecenie badania obejmuje badanie ustawowe, którego przeprowadzenie jest obowiązkowe w myśl ustawodawstwa lub innych regulacji.</p> <p><i>W Części 4A pojęcie „zlecenie badania” ma zastosowanie również do „zlecenia przeglądu”.</i></p>
Sprawozdanie z badania	<p><i>W Części 4A pojęcie „sprawozdanie z badania” ma zastosowanie również do „sprawozdania z przeglądu”.</i></p> <p>Zgodnie z art. 2 pkt 31 ustawy, przez sprawozdanie z badania należy rozumieć pisemny raport z przeprowadzonego badania sprawozdania finansowego badanej jednostki, zawierający opinię biegłego rewidenta o zbadanym sprawozdaniu finansowym.</p>
Zespół wykonujący badanie	<p>(a) Wszyscy członkowie zespołu zaangażowani przy zleceniu badania;</p> <p>(b) Wszystkie inne osoby z firmy, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia badania, w tym:</p> <p>(i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub bezpośrednio zapewniające kontrolę, kierujące lub sprawujące inny nadzór nad nim, w związku z realizacją zlecenia badania, w tym wszystkie osoby</p>

zajmujące stanowiska odpowiednio wyższe od partnera odpowiedzialnego za zlecenie, po osoby pełniące w firmie funkcję starszego partnera lub partnera zarządzającego (dyrektora generalnego lub jego odpowiednika);

- (ii) osoby udzielające konsultacji odnoszących się do specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń związanych ze zleceniem; oraz
- (iii) osoby, które zapewniają kontrolę jakości wykonania zlecenia, w tym osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia; oraz

- (c) Wszystkie osoby z firmy należącej do sieci, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia badania.

*W Części 4A pojęcie „zespół wykonujący badanie” ma zastosowanie również do „zespołu wykonującego przegląd”.*

Zgodnie z art. 2 pkt 16 ustawy, przez zespół wykonujący badanie – należy rozumieć wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadrę kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, uczestniczących w przeprowadzonym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej.

Członkowie zespołu wykonującego badanie w szczególności są niezależni od badanej jednostki i nie biorą udziału w podejmowaniu decyzji przez badaną jednostkę co najmniej w okresie objętym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzenia badania. Audytorzy wewnętrzni badanej jednostki nie mogą zapewniać bezpośredniej pomocy w rozumieniu paragrafu 14(b) KSB 610 (Z)<sup>3</sup> podczas wykonywania zlecenia badania.

Bliska rodzina	Rodzic, dziecko lub rodzeństwo niebędące członkiem najbliższej rodziny.
Ramowe założenia koncepcyjne	<i>Pojęcie to jest opisane w Rozdziale 120.</i>
Wynagrodzenie warunkowe	Wynagrodzenie obliczone z uwzględnieniem ustalonej z góry podstawy odnoszącej się do rezultatu transakcji lub usług świadczonych przez firmę. Wynagrodzenie ustalone przez sąd lub inny organ publiczny, nie jest wynagrodzeniem warunkowym.
Okres karencji	<i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie R540.5 dla celów paragrafów od R540.11 do R540.19.</i>

---

<sup>3</sup> Krajowy Standard Badania 610 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 610 (zmienionego w 2013 r.) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”.

Kryteria	W zleceniu atestacyjnym są to punkty odniesienia wykorzystywane do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. „Kryteria mające zastosowanie” to kryteria zastosowane do konkretnego zlecenia.
Zlecenie bezpośrednie	Zlecenie atestacyjne, w którym zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód mierzy lub ocenia zagadnienie będące przedmiotem zlecenia w odniesieniu do mających zastosowanie kryteriów i przedstawia wynikające z tego informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jako część raportu atestacyjnego lub jako jego uzupełnienie. W zleceniu bezpośrednim wnioski księgowego odnosi się do przedstawionego wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w odniesieniu do kryteriów.
Bezpośredni udział finansowy	<p>Udział finansowy:</p> <p>(a) będący w bezpośrednim posiadaniu i znajdujący się pod kontrolą osoby lub jednostki (w tym udział oddany w swobodne zarządzanie innym osobom), lub</p> <p>(b) przynoszący korzyści i posiadany poprzez udział w: zbiorowym instrumencie inwestycyjnym, majątku, funduszu powierniczym lub innej formie pośredniego inwestowania, nad którymi osoba lub jednostka sprawuje kontrolę, lub ma możliwość wpływu na decyzje inwestycyjne.</p>
Członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla jednostki	Osoby sprawujące nadzór w jednostce lub posiadające równoważne uprawnienia, niezależnie od ich tytułu służbowego, które mogłyby się różnić w poszczególnych systemach prawnych.
Zlecenie badania spełniające warunki	<i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 800.2 dla celów Rozdziału 800.</i>
Zlecenie atestacyjne spełniające warunki	<i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 990.2 dla celów Rozdziału 990.</i>
Partner odpowiedzialny za zlecenie	<p>Partner lub inna osoba z firmy odpowiedzialna za zlecenie i jego wykonanie oraz za sprawozdanie, które jest wydawane w imieniu firmy oraz która, jeżeli jest to wymagane, posiada odpowiednie uprawnienia wydane przez organ zawodowy, prawny lub regulacyjny.</p> <p>Dla zleceń badania przeprowadzanych zgodnie z ustawą, przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie należy rozumieć kluczowego biegłego rewidenta, tj.:</p> <p>1) w przypadku badania sprawozdania finansowego – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie danego badania w imieniu firmy audytorskiej,</p>

– lub w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej, lub

2) biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania.

Dla zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych zastrzeżonych dla biegłego rewidenta i wykonywanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w rozumieniu ustawy o biegłych rewidentach, przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie należy rozumieć biegłego rewidenta wykonującego to zlecenie atestacyjne lub świadczącego usługę pokrewną.

Okres realizacji zlecenia (zlecenia badania i przeglądu)	Okres realizacji zlecenia rozpoczyna się w momencie rozpoczęcia wykonywania badania przez zespół wykonujący badanie. Okres realizacji zlecenia kończy się, gdy wydane jest sprawozdanie z badania. Gdy zlecenie ma charakter powtarzalny, kończy się nie później niż w chwili powiadomienia przez jedną ze stron o zakończeniu relacji zawodowej lub w chwili wydania końcowego sprawozdania z badania.
Okres realizacji zlecenia (zlecenia atestacyjne inne niż badanie i przegląd)	Okres realizacji zlecenia rozpoczyna się w momencie rozpoczęcia świadczenia usług atestacyjnych przez zespół wykonujący zlecenie atestacyjne w odniesieniu do określonego zlecenia. Okres realizacji zlecenia kończy się, gdy wydany jest raport atestacyjny. Jeżeli zlecenie ma charakter powtarzalny, okres zlecenia kończy się nie wcześniej, niż z chwilą powiadomienia przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub z chwilą wydania końcowego raportu atestacyjnego.
Kontrola jakości wykonania zlecenia	Obiektywna ocena znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych wniosków, wykonana przez kontrolera jakości wykonania zlecenia oraz zakończona w dacie lub przed datą sprawozdania ze zlecenia.
Kontroler jakości wykonania zlecenia	Partner, inna osoba z firmy lub osoba z spoza firmy, wyznaczona przez firmę w celu wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia.  W razie świadczenia usług zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich, funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia może pełnić tylko biegły rewident.
Zespół wykonujący zlecenie	Wszyscy partnerzy i personel wykonujący zlecenie, jak również wszelkie osoby zaangażowane przez firmę lub firmę należącą do sieci, które

	<p>przeprowadzają procedury atestacyjne związane ze zleceniem. Pojęcie to pomija zewnętrznych ekspertów zaangażowanych przez firmę lub firmę należącą do sieci.</p> <p>Pojęcie „zespół wykonujący zlecenie” nie obejmuje również osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego u klienta, które świadczą bezpośrednią pomoc podczas zlecenia badania, gdy zewnętrzny audytor przestrzega wymogów MSB 610 (zmienionego w 2013 r.) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”.</p>
Obecny księgowy	Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód aktualnie posiadający zlecenie badania lub prowadzenia ksiąg rachunkowych, podatków, doradztwa lub podobnych profesjonalnych usług dla klienta.
Zewnętrzny ekspert	Osoba (niebędąca partnerem lub członkiem merytorycznego personelu, w tym personelu tymczasowego firmy lub firmy należącej do sieci) lub organizacja posiadająca umiejętności, wiedzę i doświadczenie w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której pracę w tej dziedzinie zawodowy księgowy wykorzystuje jako pomoc przy uzyskiwaniu odpowiednich i wystarczających dowodów.
Udział finansowy	Udział w kapitale własnym lub w innych papierach wartościowych, obligacjach, pożyczkach lub innych instrumentach dłużnych jednostki, w tym prawa i zobowiązania do nabycia takiego udziału oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tym udziałem.
Sprawozdanie finansowe	<p>Uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych, obejmujące powiązane noty, których celem jest przekazanie informacji o zasobach ekonomicznych jednostki lub jej zobowiązaniach w określonym momencie czasu lub o ich zmianach w danym okresie zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Powiązane noty zwykle obejmują podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Pojęcie to może dotyczyć pełnego sprawozdania finansowego lub odnosić się także do pojedynczego składnika sprawozdania finansowego, na przykład bilansu lub rachunku przychodów i kosztów oraz powiązanych not objaśniających.</p> <p><i>Pojęcie to nie odnosi się do konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego.</i></p>
Sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię	W przypadku pojedynczej jednostki, sprawozdanie finansowe tej jednostki. W przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego, rozumianego także jako sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej, skonsolidowane sprawozdanie finansowe.
Firma	<p>(a) jednoosobowa działalność, spółka partnerska lub korporacja zawodowych księgowych;</p> <p>(b) jednostka kontrolująca takie strony za pośrednictwem właściciela,</p>

zarządu lub w inny sposób; oraz

- (c) jednostka kontrolowana przez takie strony za pośrednictwem właściciela, zarządu lub w inny sposób.

*Paragrafy 400.4 i 900.3 wyjaśniają, w jaki sposób słowo „firma” jest wykorzystywane w celu przyjęcia odpowiedzialności przez zawodowego księgowego i firmy za przestrzeganie odpowiednio Części 4A i 4B.*

Przez firmę należy rozumieć firmę audytorską, o której mowa w art. 46 ust. 1 ustawy, tj. jednostkę, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenci, wpisana na listę firm audytorskich i prowadząca działalność w jednej z następujących form:

- 1) działalności gospodarczej prowadzonej przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek;
- 2) spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki partnerskiej, w której większość głosów posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzone co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident;
- 3) spółki komandytowej, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 4) spółki kapitałowej lub spółdzielni, które spełniają następujące wymagania:
  - a. większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident,
  - b. większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
  - c. większość członków organów nadzorczych stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 5) spółdzielczego związku rewizyjnego, który spełnia następujące wymagania:
  - a. zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
  - b. większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident.

Podstawowe zasady *Pojęcie to jest opisane w paragrafie 110.1 A1. Każdą z podstawowych zasad opisano z kolei w poniższych paragrafach:*

<i>Uczciwość</i>	<i>R111.1</i>
<i>Obiektywizm</i>	<i>R112.1</i>
<i>Zawodowe kompetencje i należyta staranność</i>	<i>R113.1</i>
<i>Zachowanie poufności</i>	<i>R114.1</i>

Historyczne informacje finansowe	Wyrażone w kategoriach finansowych informacje odnoszące się do określonej jednostki, pochodzące głównie z systemu księgowego tej jednostki, dotyczące zdarzeń gospodarczych powstałych w przeszłych okresach albo warunków lub okoliczności gospodarczych istniejących w określonych momentach czasu w przeszłości.
Najbliższa rodzina	Małżonek (lub odpowiednik) lub osoba pozostająca na utrzymaniu.
Niezależność	<p>Niezależność obejmuje:</p> <p>(a) niezależność umysłu – stan umysłu pozwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, a tym samym pozwalający danej osobie na uczciwe działanie i zachowanie obiektywizmu oraz zawodowego sceptycyzmu.</p> <p>(b) niezależność wizerunku – unikanie faktów i okoliczności, które są na tyle znaczące, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia skłonna byłaby uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego badanie lub usługę atestacyjną zostały naruszone.</p> <p><i>Zgodnie z zapisami paragrafów 400.5 i 900.4, odniesienia do osoby lub firmy, które zachowują „niezależność” oznaczają, że ta osoba lub firma przestrzega odpowiednio Części 4A i 4B.</i></p>
Pośredni udział finansowy	Udział finansowy przynoszący korzyści i posiadany poprzez udział w: zbiorowym instrumencie inwestycyjnym, majątku, funduszu powierniczym lub innej formie pośredniego inwestowania, nad którym osoba lub jednostka nie sprawuje kontroli lub nie ma możliwości wpływu na decyzje inwestycyjne.
Zachęta	<p>Przedmiot, sytuacja lub działanie, które są wykorzystywane jako narzędzie służące wpłynięciu na postępowanie innej osoby, ale niekoniecznie w celu wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie tej osoby.</p> <p>Zachęty mogą obejmować zarówno drobne akty gościnności pomiędzy partnerami biznesowymi (w przypadku zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwie) lub pomiędzy zawodowymi księgowymi a obecnymi lub potencjalnymi klientami (w przypadku zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód), jak i działania skutkujące naruszeniem przepisów prawa i regulacji. Zachęta może przybierać wiele różnych form, na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• prezentów;</li><li>• gościnności;</li></ul>

- wydatków na reprezentację;
- darowizn na cele polityczne lub dobroczynne;
- odwołania się do przyjaźni i lojalności;
- zatrudnienia lub innych możliwości komercyjnych;
- preferencyjnego traktowania, prawa lub przywilejów.

Kluczowy partner odpowiedzialny za badanie	Partner odpowiedzialny za zlecenie, osoba odpowiedzialna za kontrolę jakości wykonania zlecenia oraz inni partnerzy odpowiedzialni za badanie, jeżeli tacy istnieją w zespole wykonującym zlecenie, podejmujący kluczowe decyzje lub wydający osądy na temat znaczących spraw związanych z badaniem sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię. W zależności od okoliczności oraz roli pełnionej przez te osoby w związku z badaniem, pojęcie „inni partnerzy odpowiedzialni za badanie” może obejmować na przykład partnerów odpowiedzialnych za badanie znaczących jednostek zależnych lub oddziałów.
Jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych	Jednostka, której akcje, papiery wartościowe lub instrumenty dłużne są notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub znajdują się w obrocie na podstawie regulacji uznanej giełdy papierów wartościowych lub innego ekwiwalentnego organu.
Może, mogą (ang. <i>may</i> )	Pojęcie to jest stosowane w Kodeksie w celu oznaczenia zgody na podjęcie konkretnego działania w określonych okolicznościach, w tym w drodze wyjątku od wymogu. Nie jest stosowane do oznaczenia możliwości.
”Może”, „mogą”, a także wyrażenia „jest możliwość, że”, „może się zdarzyć, że” oraz równoważne słowa i wyrażenia, a także, w kontekstach wyrażających znaczenie warunkowe: „mógłby”, „mogłoby”, „mogliby” (ang. <i>might</i> )	Pojęcie to jest stosowane w Kodeksie do oznaczenia możliwości powstania sprawy, wystąpienia zdarzenia lub przyjęcia sposobu działania. Pojęcie to nie przypisuje żadnego konkretnego poziomu możliwości lub prawdopodobieństwa, gdy jest stosowane w połączeniu z zagrożeniem, jako że ocena poziomu zagrożenia zależy od faktów i okoliczności konkretnej sprawy, zdarzenia lub sposobu postępowania. <sup>4</sup>

<sup>4</sup> *Uw. tłum.* – celem wprowadzenia rozróżnienia w anglojęzycznej wersji Kodeksu między czasownikami modalnymi „may” i „might” było uniknięcie wymiennego stosowania „may” (oznaczającego prawdopodobieństwo oraz pozwolenie – zgodnie z definicją powyżej) i „might” (oznaczającego jedynie prawdopodobieństwo, z reguły niższe niż „may”) na wyrażenie prawdopodobieństwa, co mogłoby rodzić wątpliwości dotyczące stopnia prawdopodobieństwa przypisywanego danej sytuacji w zależności od użytej formy.



Sieć	<p>Większa struktura:</p> <p>(a) której celem jest współpraca; oraz</p> <p>(b) której wyraźnym celem jest udział w zyskach lub kosztach, albo która posiada wspólnego właściciela, system kontroli lub zarządzanie, wspólną politykę i procedury zarządzania jakością, wspólną strategię biznesową, korzysta ze wspólnego znaku firmowego lub znaczącej części zasobów zawodowych.</p> <p>Zgodnie z art. 2 pkt 14 ustawy, przez sieć – należy rozumieć strukturę:</p> <p>1) której celem jest współpraca i do której należy biegły rewident lub firma audytorska, oraz</p> <p>2) której celem jest podział zysków lub kosztów, lub która funkcjonuje w ramach wspólnych powiązań właścicielskich, lub która posiada wspólną politykę i procedury kontroli jakości, lub która posiada wspólną strategię gospodarczą, lub która korzysta ze wspólnego oznaczenia lub znaczącej części zasobów.</p>
Firma należąca do sieci	<p>Firma lub jednostka należąca do sieci.</p> <p><i>Dalsze informacje, patrz paragrafy od 400.50 A1 do 400.54 A1.</i></p>
<p>Naruszenie przepisów prawa i regulacji</p> <p><i>(Zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie)</i></p>	<p><i>Naruszenie przepisów prawa i regulacji („naruszenie”) oznacza działania lub zaniechanie działań, umyślne lub nieumyślne, które są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, popełnione przez następujące strony:</i></p> <p>(a) organizację zatrudniającą zawodowego księgowego;</p> <p>(b) osoby sprawujące nadzór w organizacji zatrudniającej;</p> <p>(c) zarząd organizacji zatrudniającej; lub</p> <p>(d) inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem organizacji zatrudniającej.</p> <p><i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 260.5 A1.</i></p>
<p>Naruszenie przepisów prawa i regulacji</p> <p><i>(Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód)</i></p>	<p><i>Naruszenie przepisów prawa i regulacji („naruszenie”) oznacza działania lub zaniechanie działań, umyślne lub nieumyślne, które są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, popełnione przez następujące strony:</i></p> <p>(a) klienta;</p> <p>(b) osoby sprawujące nadzór u klienta;</p> <p>(c) kierownictwo klienta; lub</p> <p>(d) inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem klienta.</p> <p><i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 360.5 A1.</i></p>
Biuro	<p>Odrębna podgrupa zorganizowana na podstawie kryterium geograficznego lub</p>

profilu działalności.

**Poprzedni księgowy** Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wyznaczony ostatnio do przeprowadzenia zlecenia badania lub prowadzenia ksiąg rachunkowych, podatków, doradztwa lub podobnych profesjonalnych usług dla klienta, jeżeli nie ma obecnego księgowego.

**Zawodowy księgowy** Osoba będąca członkiem organizacji członkowskiej IFAC.

*W Części 1 pojęcie „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach i zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.*

*W Części 2 pojęcie „zawodowy księgowy” odnosi się do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach.*

*W Częściach 3, 4A i 4B pojęcie „zawodowy księgowy” odnosi się do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.*

Przez zawodowego księgowego należy rozumieć osobę, o której mowa w art. 4 ust. 1 ustawy, tj. biegłego rewidenta wpisanego do rejestru biegłych rewidentów.

**Zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie** Zawodowy księgowy pracujący w takich dziedzinach jak handel, przemysł, usługi, sektor publiczny, edukacja, sektor organizacji non profit lub organach regulacyjnych lub organizacjach zawodowych, który może być pracownikiem, wykonawcą partnerem, dyrektorem (wykonawczym lub niewykonawczym), właścicielem-kierownikiem lub wolontariuszem.

**Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód** Zawodowy księgowy, niezależnie od klasyfikacji funkcjonalnej (na przykład rewizja finansowa, podatki lub doradztwo) w firmie świadczącej profesjonalne usługi.

*Pojęcie „zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód” ma również zastosowanie do firmy zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód.*

Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód (ang. *professional accountant in public practice*) – zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy, biegły rewident wykonujący zawód, który polega na:

- 1) wykonywaniu czynności rewizji finansowej,
  - 2) świadczeniu usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezatrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów,
  - 3) świadczeniu usług pokrewnych
- zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu.

**Czynność zawodowa** Czynność wymagająca posiadania umiejętności z dziedziny rachunkowości lub pokrewnej, podejmowana przez zawodowego księgowego, w tym dotycząca prowadzenia ksiąg rachunkowych, rewizji finansowej, podatków,

doradztwa z zakresu zarządzania oraz zarządzania finansowego.

Zawodowy osąd Zawodowy osąd obejmuje wykorzystanie odpowiedniego szkolenia, zawodowej wiedzy, umiejętności i doświadczenia odpowiednio do faktów i okoliczności, zależnie od rodzaju i zakresu określonych czynności zawodowych oraz związanych z nimi interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań.

*Pojęcie to jest opisane w paragrafie 120.5 A4.*

Profesjonalne usługi Profesjonalne działania wykonywane dla klientów

Proponowany księgowy Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, który rozważa przyjęcie zlecenia badania lub zlecenia prowadzenia ksiąg rachunkowych, podatków, doradztwa lub podobnych profesjonalnych usług dla potencjalnego klienta (lub w niektórych przypadkach istniejącego klienta).

Jednostka zainteresowania publicznego

- (a) jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych; lub
- (b) jednostka:
  - (i) zdefiniowana przez regulacje lub przepisy ustawowe jako jednostka zainteresowania publicznego; lub
  - (ii) dla której wymagane jest przeprowadzenie badania według regulacji lub przepisów ustawowych, zgodnie z tymi samymi wymogami niezależności, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Takie regulacje mogłyby być wydane przez odpowiedni organ regulacyjny, w tym przez regulatora w obszarze rewizji finansowej.

Inne jednostki mogłyby również zostać uznane za jednostki zainteresowania publicznego, jak to określono w paragrafie 400.8.

Zgodnie z art. 2 pkt 9 ustawy, przez jednostkę zainteresowania publicznego należy rozumieć jednostki interesu publicznego, o których mowa w rozporządzeniu 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, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z dnia 27 maja 2014 r., str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z dnia 11 czerwca 2014 r., str. 66), zwanym dalej "rozporządzeniem nr 537/2014", obejmujące:

1) państwa Unii Europejskiej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których sprawozdania finansowe objęte są obowiązkiem badania ustawowego,

2) banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych w

3) rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 2324, 2339, 2640 i 2707 oraz z 2023 r. poz. 180),

4) zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji oraz główne oddziały i oddziały

zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji w rozumieniu ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2023 r. poz. 656 i 614),

- 5) instytucje pieniądza elektronicznego i krajowe instytucje płatnicze w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2360 i 2640) spełniające kryteria dużej jednostki,
- 6) otwarte fundusze emerytalne, dobrowolne fundusze emerytalne oraz powszechne
- 7) towarzystwa emerytalne w rozumieniu ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2342 i 2640),
- 8) fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz publiczne fundusze inwestycyjne zamknięte w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 1523, 1488, 1933, 2185 i 2640),
- 9) towarzystwa w rozumieniu ustawy wymienionej w lit. f, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł oraz które zarządzały funduszami posiadającymi łącznie nie mniej niż 30 000 rejestrów otwartych dla uczestników,
- 10) podmioty prowadzące działalność maklerską, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy posiadały na rachunkach klientów aktywa o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł lub zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł i jednocześnie posiadały minimum 10 000 klientów, z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 646),
- 11) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe w rozumieniu ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2022 r. poz. 924 z późn. zm.), spełniające kryteria dużej jednostki<sup>5</sup>.

Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia

Test racjonalnej i dobrze

Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej jest rozważaniem przez zawodowego księgowego, czy te same wnioski zostałyby prawdopodobnie wyciągnięte przez inną stronę. Takie rozważenie jest dokonywane z perspektywy racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, która waży wszystkie znaczące fakty i okoliczności, o których

---

<sup>5</sup> Zgodnie z art. 2 pkt 8 ustawy przez dużą jednostkę należy przez to rozumieć jednostkę, która na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy przekroczyła co najmniej dwie z następujących trzech wielkości:

- a) 85.000.000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- b) 170.000.000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
- c) 250 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

poinformowanej strony trzeciej księgowy wie lub można racjonalnie oczekiwać, że są mu znane w chwili wyciągnięcia wniosków. Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia nie musi być księgowym, jednakże powinna posiadać stosowną wiedzę i doświadczenie w celu zrozumienia i oceny odpowiedniości wniosków księgowego w sposób bezstronny.

*Pojęcia to są opisane w paragrafie R120.5 A4.*

Jednostka powiązana Jednostka, która posiada którekolwiek z następujących powiązań z klientem:

- (a) jednostka ma bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad klientem, jeżeli klient jest istotny dla takiej jednostki;
- (b) jednostka posiadająca bezpośredni udział finansowy u klienta, jeżeli wpływ tej jednostki na klienta jest znaczący, a udział w przedsiębiorstwie klienta jest dla niej istotny;
- (c) jednostka, nad którą klient ma bezpośrednio lub pośrednio kontrolę;
- (d) jednostka, w której klient lub jednostka z nim powiązana, o której mowa w pkt (c) powyżej, posiada bezpośredni udział finansowy, który umożliwia znaczący wpływ na taką jednostkę i udział ten jest istotny dla klienta i powiązanej z nim jednostki, o której mowa w pkt (c); oraz
- (e) jednostka pozostająca pod wspólną kontrolą z klientem („jednostka siostrzana”), jeżeli zarówno jednostka siostrzana i klient są istotne dla jednostki, która sprawuje nad nimi oboma kontrolę.

Strona odpowiedzialna W zleceniu atestacyjnym jest to strona odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.

Klient zlecenia przeglądu Jednostka w odniesieniu, do której firma wykonuje zlecenie przeglądu.

Zlecenie przeglądu Zlecenie atestacyjne, przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Usług Przeglądu lub ich odpowiednikiem, w ramach którego, na podstawie procedur niedostarczających wszystkich dowodów, których wymaga badanie, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód formułuje wniosek na temat tego, czy zauważył cokolwiek, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Zgodnie z art. 2 pkt 4 ustawy, przez przegląd sprawozdania finansowego należy rozumieć przegląd skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub sprawozdania finansowego przeprowadzany zgodnie z krajowymi standardami przeglądu.

Zespół wykonujący zlecenie przeglądu

- (a) wszyscy członkowie zespołu zaangażowani przy zleceniu przeglądu; oraz
- (b) wszystkie inne osoby z firmy, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia przeglądu, w tym:

- (i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub bezpośrednio zapewniające kontrolę, kierujące lub sprawujące inny nadzór nad nim w związku z realizacją zlecenia przeglądu, w tym wszystkie osoby zajmujące stanowiska odpowiednio wyższe od partnera odpowiedzialnego za zlecenie, po osoby pełniące w firmie funkcję starszego partnera lub partnera zarządzającego (dyrektora generalnego lub jego odpowiednika);
  - (ii) osoby udzielające konsultacji z zakresu specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń związanych ze zleceniem; oraz
  - (iii) osoby, które zapewniają kontrolę jakości zlecenia, w tym osoby przeprowadzające przegląd kontroli jakości zlecenia; oraz
- (c) wszystkie osoby z firmy należącej do sieci, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia przeglądu.

**Zabezpieczenia** Zabezpieczenia to indywidualne lub połączone działania podejmowane przez zawodowego księgowego, aby skutecznie zredukować zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad do akceptowalnego poziomu.

*Pojęcie to jest opisane w paragrafie 120.10 A2.*

**Zawodowy księgowy wyższego szczebla zatrudniony w przedsiębiorstwie** Zawodowymi księgowymi wyższego szczebla zatrudnionymi w przedsiębiorstwach są członkowie zarządu, członkowie kierownictwa wyższego szczebla lub starsi stażem pracownicy zdolni do wywierania znaczącego wpływu i podejmowania decyzji dotyczących pozyskiwania (zatrudniania, nabywania), wykorzystania i kontroli zasobów osobowych, finansowych, technologicznych, fizycznych i niematerialnych organizacji ich zatrudniającej.

*Pojęcie to jest opisane w paragrafie 260.11 A1.*

**Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia** Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, mającymi na celu sprostanie potrzebom informacyjnym określonych użytkowników.

**Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia** Wynik pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia w odniesieniu do kryteriów, tj. informacje, które wynikają z zastosowania kryteriów do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.

**Znaczna szkoda** Pojęcie to jest opisane w paragrafach 260.5 A3 i 360.5 A3.

**Osoby sprawujące** Osoba (osoby) lub organizacja (organizacje) (na przykład zarządca

nadzór	<p>korporacyjny) odpowiedzialna za nadzorowanie strategicznego kierunku jednostki oraz obowiązków związanych z rachunkowością jednostki. Obejmuje to nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. W przypadku pewnych jednostek w niektórych systemach prawnych pojęcie osób sprawujących nadzór może obejmować personel kierowniczy, na przykład wykonawczych członków zarządu jednostek z sektora prywatnego lub publicznego, albo właściciela-kierownika.</p>										
Zagrożenia	<p><i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 120.6 A3 i obejmuje następujące kategorie:</i></p> <table border="0" style="margin-left: 40px;"> <tr> <td><i>Czerpanie korzyści własnych</i></td> <td><i>120.6 A3(a)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Autokontrola</i></td> <td><i>120.6 A3(b)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Promowanie interesów</i></td> <td><i>120.6 A3(c)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Nadmierna zażyłość</i></td> <td><i>120.6 A3(d)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Zastraszenie</i></td> <td><i>120.6 A3(e)</i></td> </tr> </table>	<i>Czerpanie korzyści własnych</i>	<i>120.6 A3(a)</i>	<i>Autokontrola</i>	<i>120.6 A3(b)</i>	<i>Promowanie interesów</i>	<i>120.6 A3(c)</i>	<i>Nadmierna zażyłość</i>	<i>120.6 A3(d)</i>	<i>Zastraszenie</i>	<i>120.6 A3(e)</i>
<i>Czerpanie korzyści własnych</i>	<i>120.6 A3(a)</i>										
<i>Autokontrola</i>	<i>120.6 A3(b)</i>										
<i>Promowanie interesów</i>	<i>120.6 A3(c)</i>										
<i>Nadmierna zażyłość</i>	<i>120.6 A3(d)</i>										
<i>Zastraszenie</i>	<i>120.6 A3(e)</i>										
Okres pełnienia funkcji	<p>Pojęcie to jest opisane w paragrafie R540.5.</p>										
Zagadnienie będące przedmiotem zlecenia	<p>Zjawisko, które jest wyceniane lub oceniane przy zastosowaniu określonych kryteriów</p>										

## WYKAZ SKRÓTÓW I STANDARDÓW ZAWARTYCH W NINIEJSZYM KODEKSIE

### WYKAZ SKRÓTÓW

<b>Skrót</b>	<b>Objaśnienie</b>
Ramowe założenia koncepcyjne	Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych
IAASB	Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board)
IESBA	Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants)
IFAC	Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants)
MSB (ISAs)	Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing)
MSUA (ISAES)	Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements)
MSZJ (ISQMs)	Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management)
MSUP (ISREs)	Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements)



**WYKAZ STANDARDÓW, DO KTÓRYCH ODWOŁUJE SIĘ NINIEJSZY KODEKS**

<b>Standard</b>	<b>Pełny tytuł</b>
MSB 320 (ISA 320)	„Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania” (Materiality In Planning and Performing an Audit)
MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) (ISA 610 (Revised 2013))	„Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych” (Using the Work of Internal Auditors)
MSUA 3000 (zmieniony) (ISAE 3000 (Revised))	„Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” (Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information)
MSZJ 1 (ISQM 1)	„Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” (Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements)
MSZJ 2 (ISQM 2)	„Kontrole jakości wykonania zlecenia” (Engagement Quality Reviews)
MSUA 2400 (zmieniony) (ISRE 2400 (Revised))	„Przegląd historycznych sprawozdań finansowych” (Engagements to Review Historical Financial Statements)

## **DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

Tekst Kodeksu jest obowiązujący, z wyjątkiem następujących zmian, które wchodzi w życie w grudniu 2022 r.

- Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych (UNA) oraz wynagrodzeń, które zostały opublikowane na stronie internetowej IESBA w kwietniu 2021 r.
- Zmiany dotyczące obiektywizmu kontrolera jakości wykonania zlecenia (KJWZ) i innych odpowiednich kontrolerów, które zostały opublikowane na stronie internetowej IESBA w styczniu 2021 r.
- Zmiany dostosowawcze do Kodeksu dotyczące zarządzania jakością, które zostały wprowadzone w wyniku zakończenia prac nad pakietem standardów zarządzania jakością przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych) oraz opublikowane na stronie internetowej IESBA w kwietniu 2021 r.

Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie.



**International  
Federation  
of Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)  
ISBN: 978-1-60815-518-7