

## **KLUCZOWE ZMIANY W NOWYM KODEKSIE ETYKI IESBA (WYDANIE Z 2022 ROKU)**

Biegli rewidenci w Rzeczypospolitej Polskiej podlegają wymogom etycznym wynikającym z:

- 1) 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: ustawy o biegłych rewidentach); oraz
- 2) zasad etyki zawodowej przyjętych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (dalej: KRBR), tj. „Podręcznika Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)” IESBA (art. 8 ustawy o biegłych rewidentach).

17 grudnia 2023 r. KRBR podjęła [uchwałę Nr 207/7a/2023 w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów](#) (dalej: Kodeks). Regulacja uwzględnia zastrzeżenia Rady PANA, zgłoszone w procedurze zatwierdzania wcześniej uchwały KRBR w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz jest wynikiem konsultacji prowadzonych z organem nadzoru. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA 19 grudnia 2023 r. ([uchwała Rady PANA Nr 47/I/2023](#)).

Jako nowy Kodeks etyki do polskiego porządku prawnego został przyjęty [„Podręcznik Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\)”](#), wydanie z 2022 r., ustanowiony przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA).

Opublikowany ostatnio Kodeks etyki w stosunku do poprzednio obowiązującego zawiera zmiany, jakie IESBA wprowadziła do Kodeksu od jego wydania z 2018 r., tj:

- 1) Zmiany do Kodeksu uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie.
- 2) Zmiany do Kodeksu dotyczące obiektywizmu kontrolera jakości wykonania zlecenia i innych odpowiednich kontrolerów.
- 3) Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń.
- 4) Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych.
- 5) Zmiany dostosowawcze do Kodeksu dotyczące zarządzania jakością.

Zasady etyki ujęte w nowym Kodeksie mają zastosowanie do wykonywania czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później, z możliwością ich wcześniejszego stosowania.

W przypadku skorzystania z możliwości wcześniejszego zastosowania zasad etyki, fakt ten powinien być udokumentowany w sposób i na zasadach określonych w systemie wewnętrznej kontroli jakości obowiązującym w firmie audytorskiej (par. 4 ust. 1 uchwały nr 207/7a/2023 KRBR). Natomiast do czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione przed 1 lipca 2024 r., stosuje się „Podręcznik Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)”, wydany przez IFAC w 2018 r.

W celu wsparcia biegłych rewidentów oraz firm audytorskich w stosowaniu nowego Kodeksu w działalności zawodowej, przygotowaliśmy wykaz zmian, jakie IESBA wprowadziła do Kodeksu od jego wydania z 2018 r. W niniejszym opracowaniu skoncentrowano się na przepisach Kodeksu, które dotyczą biegłych rewidentów wykonujących zawód oraz firm audytorskich, tj. Części 1, 3 oraz 4A).

## Zagadnienia ogólne

### 1. Struktura Kodeksu

<b>Część 1</b> (rozdziały od 100 do 199)	Ogólna dotycząca stosowania Kodeksu zgodnie z założeniami koncepcyjnymi przez wszystkich zawodowych księgowych. Zawiera określenie podstawowych zasad etyki zawodowej i podaje ramy koncepcyjne dla ich stosowania.
<b>Część 2</b> (rozdziały od 200 do 299)	Ma zastosowanie w szczególności do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach w różnych sektorach (np. handel, przemysł, usługi publiczne, organizacje non-profit).
<b>Część 3</b> (rozdziały od 300 do 399)	Ma zastosowanie do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, niezależnie od tego, czy świadczą oni usługi atestacyjne, czy nie.

Integralną część Kodeksu stanowią również **Międzynarodowe Standardy Niezależności**, w których ujęto dodatkowe kwestie mające zastosowanie do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód podczas świadczenia usług atestacyjnych. Obejmują one dwie części dotyczące niezależności:

- 1) dla zleceń badania i przeglądu (część 4A) – rozdziały od 400 do 899,
- 2) dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu (część 4B) – rozdziały od 900 do 999.

Każda część Kodeksu zawiera rozdziały odnoszące się do konkretnych zagadnień. Niektóre rozdziały zawierają podrozdziały dotyczące określonych aspektów tych zagadnień. Struktura rozdziału jest następująca:

- 1) **Wprowadzenie** – określa zagadnienie będące przedmiotem danego rozdziału oraz przedstawia wymogi i materiały wspomagające zastosowanie w kontekście ramowych założeń koncepcyjnych (RZK). Materiał wprowadzający zawiera informacje obejmujące objaśnienie użytych terminów, ważne dla zrozumienia i zastosowania każdej z części i jej rozdziałów.
- 2) **Wymogi** – ustanawiają ogólne i szczególne obowiązki odnoszące się do rozważanego zagadnienia. Są one dodawane przed numerem paragrafu literą „R” (ang. *requirements*), np. R100.7. Regulacje Kodeksu oznaczone literą „R” nakładają na zawodowego księgowego i/lub firmę audytorską obowiązek przestrzegania postanowień w nich zawartych.
- 3) **Materiały wspomagające** zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych (RZK) – przedstawiają kontekst, objaśnienia, propozycje działań lub kwestii do rozważenia, przykłady i inne wytyczne ułatwiające przestrzeganie tych wymogów. Celem materiałów wspomagających zastosowanie RZK jest w szczególności wspomoczenie zawodowego księgowego w zrozumieniu sposobu stosowania tych założeń do określonego zestawu okoliczności oraz w przestrzeganiu konkretnego wymogu. Materiały wspomagające oznaczone są literą „A” (ang. *application material*) po numerze paragrafu, np. par. 120.3 A1. Zastosowanie materiału zawiera wykazy przykładów. Wykazy te nie są uważane za wyczerpujące.

## 2. Wymogi Kodeksu – podstawowe informacje

Kodeks wymaga od zawodowych księgowych przestrzegania podstawowych zasad etycznych. Należą do nich:

- 1) uczciwość,
- 2) obiektywizm,
- 3) kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- 4) zachowanie poufności,
- 5) profesjonalne postępowanie.

Ponadto Kodeks wymaga, aby zawodowi księgowi pozostawali niezależni podczas przeprowadzania badania, przeglądu oraz innych usług atestacyjnych.

Postępowanie zgodne z zasadami etyki, w tym niezależności, wymaga zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych (RZK). Postępując według RZK zawodowy księgowy powinien:

- 1) zidentyfikować, jakie zagrożenia istnieją lub mogą wystąpić w danych okolicznościach,
- 2) ocenić ich znaczenie i wpływ na postępowanie zgodne z podstawowymi zasadami etyki,
- 3) wybrać zabezpieczenie adekwatne do danej sytuacji,
- 4) zastosować wybrane zabezpieczenie w celu wyeliminowania okoliczności, które powodują zagrożenia bądź ograniczenia ich do akceptowalnego poziomu,
- 5) udokumentować zaistniałą sytuację.

W par. 120.6 A3 Kodeksu podano pięć najważniejszych kategorii zagrożeń.

Kategoria zagrożeń	Charakterystyka	Przykłady okoliczności
<b>Czerpanie własnych korzyści</b>	Zagrożenie, że korzyści finansowe lub inne niewłaściwie wpłyną na osąd lub postępowanie zawodowego księgowego.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Korzyści uzyskiwane bezpośrednio od klienta.</li> <li>• Bliskie powiązania biznesowe z klientem.</li> <li>• Zbyt duża zależność od uzyskiwanych wynagrodzeń.</li> </ul>
<b>Autokontrola</b>	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.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Przygotowanie raportu o działaniu systemu finansowego zaprojektowanego lub wdrożonego przy udziale tego samego zawodowego księgowego lub firmy audytorskiej.</li> <li>• Przygotowanie danych wykorzystywanych do sporządzania zapisów, które stanowią przedmiot zlecenia atestacyjnego.</li> </ul>
<b>Promowanie interesów (advokatura)</b>	Zagrożenie, że zawodowy księgowy będzie promował stanowisko klienta lub stanowisko zatrudniającej go organizacji	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Promowanie przez zawodowego księgowego nabycia udziałów, w jednostce będącej klientem badania.</li> </ul>

	w stopniu zagrażającym swojemu obiektywizmowi.	
<b>Nadmierna zażyłość</b>	Zagrożenie, że ze względu na długie lub bliskie powiązanie z klientem lub zatrudniającą go organizacją zawodowy księgowy będzie zbyt przychylny dla ich interesów lub zbyt aprobujący ich działania.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Istnienie bezpośrednich lub bliskich powiązań rodzinnych (zarówno z osobami z kierownictwa klienta, jak i osobami mającymi bezpośredni i istotny wpływ na przygotowanie danych będących przedmiotem zlecenia).</li> <li>• Długotrwała współpraca członka zespołu wykonującego badanie z klientem badania.</li> </ul>
<b>Zastraszenie</b>	Zagrożenie, że zawodowemu księgowemu uniemożliwi się obiektywne działanie z powodu rzeczywistych lub domniemanych nacisków, w tym prób wywierania niewłaściwego wpływu na księgowego.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Groźenie zawodowemu księgowemu odsunięciem od zlecenia dla klienta lub zwolnieniem z firmy ze względu na różnicę zdań dotyczącą sprawy zawodowej.</li> <li>• Przyjęcie przez zawodowego księgowego znaczącego prezentu od klienta i groźenie, że przyjęcie tego prezentu zostanie ujawnione publicznie.</li> </ul>

Zabezpieczenia są działaniami lub ich kombinacją podejmowanymi w celu redukcji zagrożeń do akceptowalnego poziomu. W sytuacji, gdy nie jest możliwe wyeliminowanie okoliczności powodujących wystąpienie zagrożeń i nie ma możliwości zastosowania zabezpieczeń w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy odstępuje od wykonania lub przerywa wykonywanie określonej czynności zawodowej.

**Wykaz zmian w nowym Kodeksie etyki IESBA (wydanie z 2022 r.) w porównaniu do jego wydania z 2018 r.**

**Część 1. Przestrzeganie Kodeksu, podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne (RZK)**

Lp.	Rozdział/podrozdział	Wyjaśnienie zmian
1.	100 PRZESTRZEGANIE KODEKSU	<p>Podkreślono, że:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Zaufanie do zawodu księgowego opiera się na umiejętnościach i wartościach, jakie wnoszą oni do czynności zawodowych, których się podejmują. Są to między innymi:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) przestrzeganie zasad etycznych i norm zawodowych,</li> <li>b) wycucie biznesowe,</li> <li>c) wykorzystywanie specjalistycznej wiedzy w sprawach merytorycznych i innych, oraz</li> <li>d) stosowanie zawodowego osądu.</li> </ol> </li> <li>2) Przestrzeganie podstawowych zasad oraz szczegółowych wymogów Kodeksu umożliwia zawodowym księgowym wywiązywanie się z ich obowiązków dotyczących działania w interesie publicznym.</li> <li>3) Przestrzeganie Kodeksu wiąże się ze „zwracaniem należytej uwagi na cel i zamyśl konkretnych wymogów”. Ponieważ Kodeks nie będzie w pełni „aktualny” w każdym momencie, ani nie będzie potrafił w pełni odpowiedzieć na zmieniające się oczekiwania społeczeństwa, aby zawodowi księgowi wykazywali się etycznym zachowaniem, którego się od nich oczekuje, muszą przestrzegać nie tylko litery Kodeksu, ale również jego ducha.</li> <li>4) 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.</li> </ol>

KLUCZOWE ZMIANY W NOWYM KODEKSIE ETYKI IESBA (WYDANIE Z 2022 ROKU)

		<p>5) 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.</p> <p>Zwrócono uwagę na uniwersalne zastosowanie Kodeksu. 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.</p>
	110 PODSTAWOWE ZASADY	<p>Wzmocniono podstawową zasadę „profesjonalnego postępowania” poprzez wprowadzenie wymogu, aby zawodowy księgowy postępował zgodnie z odpowiedzialnością zawodową za działanie w interesie publicznym we wszystkich czynnościach zawodowych i powiązaniach gospodarczych.</p> <p>Celem wprowadzonej zmiany jest wzmocnienie związku pomiędzy przestrzeganiem podstawowych zasad a obowiązkiem zawodowego księgowego do działania w interesie publicznym.</p>
	111 UCZCIWOŚĆ	<p>Wprowadzono nowe wskazówki dotyczące zastosowania podstawowej zasady „uczciwości”, aby podkreślić znaczenie posiadania przez zawodowego księgowego determinacji, aby postąpić właściwie w obliczu dylematów lub trudnych sytuacji.</p> <p>Podkreślono, że 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. Natomiast właściwe postępowanie obejmuje:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) stawianie czoła dylematom lub trudnym sytuacjom lub</li> <li>2) sprzeciwienie się innym osobom, gdy i o ile wymagają tego okoliczności, w sposób odpowiedni do okoliczności.</li> </ol>
	114 POUFNOŚĆ	<p>W ramach polonizacji ujęto przepisy art. 78 ust. 1 oraz ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach dotyczące obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, a także art. 78 ust. 3 ustawy wskazujące okoliczności, w których biegli rewidenci są zwolnieni z zachowania tajemnicy zawodowej.</p>

<p>120 RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE</p>	<p>Doprecyzowano koncepcję „posiadania dociekliwego umysłu”:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) wyjaśniono, że dociekliwy umysł jest warunkiem wstępnym do uzyskania zrozumienia znanych faktów i okoliczności i jest niezbędny dla odpowiedniego zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych,</li> <li>2) kluczowe czynniki związane z takim sposobem myślenia obejmują:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) analizowanie źródła, znaczenia i wystarczalności uzyskanych informacji, z uwzględnieniem charakteru, zakresu i efektów wykonywanych czynności zawodowych, oraz</li> <li>b) bycie otwartym i wyczulonym na potrzebę dalszej analizy informacji lub wykonania innych czynności.</li> </ol> </li> </ol> <p>Wprowadzono wskazówki pomocne przy ocenie źródła, znaczenia i wystarczalności uzyskanych informacji.</p> <p>Wskazano, że wymóg posiadania dociekliwego umysłu dotyczy wszystkich zawodowych księgowych oraz, że zgodnie ze standardami badania, przeglądu i innymi standardami atestacyjnymi, zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód są również zobowiązani do zachowania zawodowego sceptycyzmu.</p> <p>Zwrócono uwagę na świadome lub nieświadome uprzedzenia, które wpływają na stosowanie zawodowego osądu przy identyfikowaniu, ocenie i reakcji na zagrożenia dla zgodności z podstawowymi zasadami. Zaprezentowano osiem rodzajów uprzedzeń (np. stronniczość związana z zakotwiczeniem, stronniczość związana z nadmierną pewnością siebie), aby podkreślić znaczenie świadomości własnych uprzedzeń w skutecznym dokonywaniu, a także wskazano przykładowe działania, które mogą ten efekt złagodzić (np. zasięgnięcie porady u ekspertów w celu uzyskania dodatkowej opinii).</p> <p>Podkreślono znaczenie pozytywnej wewnętrznej kultury organizacyjnej dla skutecznego stosowania ramowych założeń koncepcyjnych, a także wskazano warunki skutecznego promowania etycznej kultury organizacyjnej, np. poprzez:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) wyjaśnienie, że liderzy i osoby pełniące role kierownicze odgrywają rolę w promowaniu</li> </ol>
---	---

		<p>znaczenia wartości etycznych w organizacji,</p> <p>2) istnienie skutecznych polityk i procedur, które zachęcają i chronią tych, którzy zgłaszają faktyczne lub podejrzewane nielegalne lub nieetyczne zachowania, w tym osoby zgłaszające przypadki naruszenia (sygnaliści).</p> <p>Szczegółowo wyjaśniono rolę zawodowych księgowych w promowaniu etycznego postępowania i kultury opartej na etyce w swoich organizacjach.</p> <p>W ramach polonizacji ujęto przepis art. 69 ust. 4 ustawy o biegłych rewidentach dotyczący wymaganego okresu zachowania niezależności od badanej jednostki.</p> <p>Dodano nowy par. 120.15A3, w którym wskazano, że dla usług badania, przeglądów i innych usług atestacyjnych, system zarządzania jakością zaprojektowany, wdrożony i stosowany przez firmę, zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB, jest przykładem warunków, polityk i procedur, które mogą być pomocne przy identyfikacji i ocenie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad.</p>
--	--	--



## Część 3. Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód

Lp.	Rozdział/podrozdział	Wyjaśnienie zmian
1.	300 ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD	<p>Jako przykład faktów i okoliczności, które mogą stwarzać zagrożenie nadmiernej zażyłości podczas wykonywania przez zawodowego księgowego usług profesjonalnych, dodano bliskie powiązanie osoby, którą uważa się za pełniącą funkcję odpowiedniego kontrolera, jako zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie, z osobą, która wykonała prace.</p> <p>W ramach polonizacji ujęto przepisy art. 69 ust. 6 ustawy o biegłych rewidentach dotyczące zagrożeń dla niezależności.</p> <p>Jako jedno z zabezpieczeń zastosowane w reakcji na zagrożenie autokontroli dodano zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie był członkiem zespołu, do przeprowadzenia przeglądu wykonanej pracy lub świadczenia ewentualnych usług doradczych.</p> <p>Jednocześnie wskazano, że: „<i>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.</i>”</p>
2.	310 KONFLIKTY INTERESÓW	<p>Jako jedno z zabezpieczeń zastosowane w reakcji na zagrożenia wywołane przez konflikt interesów (par. 310.8 A3) dodano 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.</p> <p>W ramach polonizacji Kodeksu ujęto przepisy art. 78 ust. 3, art. 79, art. 81 ust. 4 oraz art. 82 ust. 1-3 ustawy o biegłych rewidentach zawierające katalog przypadków, które nie naruszają obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.</p>
3.	320 ZLECENIA ZAWODOWE	<p><b>Akceptacja klienta i zlecenia</b></p> <p>Do czynników mających znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych, które mogą skutkować zagrożeniem dla przestrzegania zasady zawodowych kompetencji i należytej staranności, dodano:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) 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</li> </ol>

KLUCZOWE ZMIANY W NOWYM KODEKSIE ETYKI IESBA (WYDANIE Z 2022 ROKU)

		<p>związane ze zdolnością firmy do wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi,</p> <p>2) poziom wynagrodzeń i stopień, w jakim uwzględniają one potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe zawodowego księgowego.</p>
4.	325 OBIEKTYWIZM KONTROLERA JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA (KJWZ) I INNYCH ODPOWIEDNICH KONTROLERÓW	<p>Nowy rozdział, w którym ujęto zmiany dostosowawcze dotyczące zarządzania jakością, które zostały wprowadzone w związku z finalizacją prac nad pakietem standardów zarządzania jakością przez IAASB.</p> <p>Kluczowe kwestie przedstawione w rozdziale obejmują:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) przykłady okoliczności, w których mogłyby powstać zagrożenia dla obiektywizmu zawodowego księgowego wyznaczonego jako kontroler jakości wykonania zlecenia,</li> <li>2) przykłady czynników mających znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń dla obiektywizmu osoby wyznaczonej jako kontroler jakości wykonania zlecenia,</li> <li>3) przykłady działań będących reakcją na te zagrożenia.</li> </ol>
5.	330 WYNAGRODZENIA I INNE RODZAJE HONORARIÓW	<p>Jako przykład działań mogących stanowić zabezpieczenie na zagrożenie czerpania własnych korzyści wynikających ze zbyt niskiego poziomu wynagrodzeń (w tym wynagrodzeń warunkowych) za świadczone usługi, dodano zaangażowanie odpowiedniego kontrolera do przeprowadzenia przeglądu wykonanej pracy.</p> <p>W ramach polonizacji ujęto przepisy art. 80 ust. 1-3 ustawy o biegłych rewidentach dotyczące zasad ustalania wynagrodzenia za przeprowadzenie badania, inne usługi atestacyjne lub pokrewne.</p>
6.	340 ZACHĘTY, W TYM PREZENTY I GOŚCINNOŚĆ	<p>Nowy rozdział, w którym określono 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.</p> <p>Przedstawiono przykłady zachęt (np. darowizny na cele polityczne lub dobroczynne, preferencyjne traktowanie, prawa lub przywileje).</p> <p>Podkreślono, że:</p>

		<p>1) zawodowy księgowy ma obowiązek uzyskać zrozumienie odpowiednich przepisów prawa i regulacji i przestrzegać ich, gdy napotka okoliczności, które zabraniają oferowania lub przyjmowania zachęt,</p> <p>2) oferowanie lub przyjmowanie zachęt, które nie jest zabronione przez przepisy prawa i regulacje, może mimo wszystko rodzić zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad.</p> <p>Zawodowy księgowy nie może:</p> <p>1) oferować oraz zachęcać innych do oferowania jakiejkolwiek 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,</p> <p>2) przyjmować oraz zachęcać innych do przyjęcia jakiejkolwiek 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.</p> <p><b>Zachęty z zamiarem niewłaściwego wpływania na postępowanie</b></p> <p>Zawarto wskazówki pomocne do oceny czy przy oferowaniu bądź przyjęciu takiej zachęty istnieje rzeczywisty lub postrzegany zamiar niewłaściwego wpłynięcia na postępowanie.</p> <p>Wskazano przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia dla podstawowych zasad etycznych wynikających z oferowania lub przyjęcia takich zachęt.</p> <p>Analogiczne kwestie ujęto dla zachęt bez zamiaru wywarcia niewłaściwego wpływu na postępowanie.</p> <p>Wprowadzono obowiązek zachowania czujności na potencjalne zagrożenia dla przestrzegania przez księgowego podstawowych zasad, powstałe w wyniku zaoferowania zachęty:</p> <p>1) przez członka najbliższej lub bliskiej rodziny księgowego obecnemu lub potencjalnemu klientowi księgowego,</p> <p>2) członkowi najbliższej lub bliskiej rodziny księgowego przez obecnego lub potencjalnego klienta księgowego.</p>
--	--	---

**Część 4A Niezależność dla zleceń badania i przeglądu**

Lp.	Rozdział/podrozdział	Wyjaśnienie zmian
1.	400 ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH DO NIEZALEŻNOŚCI DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU	<p>Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych dla klienta badania przez firmę lub firmę należącą do sieci (nowy par. R400.13, który został przeniesiony z Rozdziału 600).</p> <p>Powodem przesunięcia tego zakazu z rozdziału 600 do rozdziału 400 było wyartykułowanie, że zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych dotyczy wszystkich aspektów relacji pomiędzy firmą lub firmą należącą do sieci a klientem badania, a nie tylko przypadku świadczenia usług nieatestacyjnych.</p> <p>Przedstawiono przykłady działań, które mogą być uważane za obowiązki zarządcze (np. decydowanie, które rekomendacje firmy lub firmy należącej do sieci, lub innych stron trzecich wdrożyć, przyjmowanie odpowiedzialności za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej).</p> <p>Wskazano, że udzielanie porad i wydawanie zaleceń w celu wsparcia kierownictwa klienta badania w wypełnianiu jego obowiązków nie stanowi przyjęcia odpowiedzialności zarządczej. Może natomiast stwarzać zagrożenie autokontroli (wyjaśnienia, patrz. Rozdział 600).</p> <p>Wskazano, że 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:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) 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: <ol style="list-style-type: none"> <li>a) cele, rodzaj i rezultaty tych czynności, oraz</li> <li>b) obowiązki zarówno klienta, jak i firmy lub firmy należącej do sieci.</li> </ol> </li> </ol>

		<p>Nie wymaga się jednakże, aby osoba ta posiadała specjalistyczną wiedzę do wykonania lub ponownego wykonania tych czynności.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2) sprawuje nadzór nad tymi czynnościami i ocenia zgodność rezultatów wykonanych czynności na rzecz klienta,</li> <li>3) przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne działania, które zostaną podjęte w rezultacie tych czynności.</li> </ol> <p>(zob. nowy par. R400.14)</p> <p><b>Świadczenie usług nieatestacyjnych w trakcie lub po okresie objętym sprawozdaniem finansowym, ale przed rozpoczęciem wykonywania badania</b></p> <p>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, wówczas należy rozważyć, czy wyniki wykonanej usługi mogą stanowić część lub wpływać na zapisy księgowo, kontrolę wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.</p> <p>Wskazano przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia dla niezależności w wyniku świadczenia ww. usług.</p> <p>Zwrócono uwagę, że 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.</p> <p>(zob. nowy par. 400.31 A4)</p> <p><i>Regulacje dla klientów badania JZP</i></p> <p>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:</p>
--	--	--

		<ol style="list-style-type: none"> <li>1) świadczenie takiej usługi ustaje przed rozpoczęciem okresu badania,</li> <li>2) firma podejmie działania w celu przeciwdziałania zagrożeniom dla swojej niezależności, oraz</li> <li>3) 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.</li> </ol> <p>(zob. nowy par. R400.32)</p> <p>Wskazano 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.</p> <p>(zob. nowy par. R400.32 A1)</p>
2.	410 WYNAGRODZENIA	<p><b>Wynagrodzenia wypłacane przez klienta badania</b></p> <p>Wyartykułowano, że problem zagrożeń dla niezależności powstaje w sytuacji, gdy wynagrodzenie jest negocjowane z klientem badania lub klientem usług atestacyjnych i przez niego opłacane.</p> <p>Wskazano, że 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. Firma ma obowiązek dokonać ponownej oceny takich zagrożeń, gdy fakty i okoliczności ulegną zmianie w trakcie okresu objętego umową o badanie.</p> <p>Przedstawiono listę czynników, które mają znaczenie przy ocenie poziomu tych zagrożeń (zob. par. 410.4 A3).</p> <p>Wskazano, że warunki, polityki i procedury opisane w systemie zarządzania jakością zaprojektowane, wdrożone i stosowane przez firmę, zgodnie ze standardami zarządzania jakością, mogą również wpływać na ocenę, czy zagrożenia dla niezależności są na akceptowalnym poziomie (zob. par. 410.4 A4). W konsekwencji firmy będą mogły poprzez takie polityki udokumentować swoje podejście do przestrzegania tego wymogu, w tym w zakresie dokumentacji.</p>

		<p>Wskazano, że poziom wynagrodzenia za badanie jest indywidualną sprawą, którą firma musi poddać dalszej ocenie przy ustalaniu, czy zagrożenia wynikające z wynagrodzenia płaconego przez klienta badania są na akceptowalnym poziomie. Aby pomóc w tej ocenie, w par. 410.5 A2 zawarto dodatkowe wskazówki dotyczące czynników do rozważenia, oprócz wskazówek zawartych w par. 410.4 A3-A4. Natomiast w par. 410.5 A3 podano przykładowe zabezpieczenia.</p> <p>W ramach polonizacji przywołano przepisy art. 80 ustawy o biegłych rewidentach dotyczące zasad ustalania wynagrodzenia za przeprowadzenie badania, uzyskiwane przez firmę audytorską, biegłych rewidentów oraz podwykonawców działających w ich imieniu i na ich rzecz.</p> <p><b>Stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie (nowe paragrafy)</b></p> <p>Wyartykułowano, że na ocenę poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych może mieć wpływ to, że duża część wynagrodzenia pobieranego przez daną firmę lub inną firmy należące do sieci od klienta badania jest generowana przez świadczenie na rzecz klienta badania usług innych niż badanie.</p> <p>Przedstawiono wskazówki pomocne przy ocenie wpływu względnej wysokości wynagrodzenia na poziom zagrożeń, w tym odpowiednie czynniki do rozważenia i potencjalne zabezpieczenia.</p> <p>Przedstawiono wskazówki pomocne przy ocenie wpływu względnej wysokości wynagrodzenia na poziom zagrożeń, w tym odpowiednie czynniki do rozważenia i potencjalne zabezpieczenia.</p> <p><i>Klienci badania będący JZP</i></p> <p>W ramach polonizacji przywołano następujące przepisy:</p> <p>art. 4 ust. 2 rozporządzenia UE nr 537/2014 oraz art. 135 ust. 1 i art. 137 ustawy o biegłych rewidentach dotyczące ograniczeń całkowitego wynagrodzenia uzyskiwanego przez biegłego rewidenta/firmę audytorską za usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych.</p> <p><b>Uzależnienie od wynagrodzenia otrzymywanego od klientów badania niebędących JZP</b></p> <p>W przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie od klienta badania niebędącego JZP przekracza 30% łącznych przychodów firmy z tytułu wynagrodzeń przez każde z pięciu kolejnych lat – firma ustala, czy jedno z dwóch następujących działań może stanowić zabezpieczenie, a jeśli tak, stosuje je:</p>
--	--	--

		<p>1) przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok, zawodowy księgowy, który nie jest współpracownikiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym, dokonuje przeglądu prac wykonanych w ramach badania w piątym roku, lub</p> <p>2) 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 firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym lub organ zawodowy, dokonuje przeglądu prac wykonanych w ramach badania w piątym roku.</p> <p>(zob. nowy par. R410.15)</p> <p>Gdy ogólna kwota wynagrodzeń, opisana w par. R410.15, nadal przekracza 30%, firma ustala co roku, czy którekolwiek z działań wymienionych w par. 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.</p> <p>(zob. nowy par. R410.16)</p> <p>W ramach polonizacji przywołano przepisy art. 70 ustawy o biegłych rewidentach, zgodnie z którymi 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. Powyższego przepisu nie stosuje się do pierwszego roku działalności firmy audytorskiej.</p> <p><b>Uzależnienie od wynagrodzenia otrzymywanego od klientów badania będących JZP</b></p> <p>W ramach polonizacji uwzględniono przepisy z art. 4 ust. 3 rozporządzenia UE nr 537/2014 regulujące ww. kwestie.</p> <p><b>Przejrzystość informacji dotyczących wynagrodzenia w przypadku klientów badania będących JZP</b></p> <p><b>(nowe paragrafy)</b></p> <p>W przypadku klienta badania będącego JZP, jeżeli firma stwierdziła, że stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie wpływa na poziom zagrożenia czerpania</p>
--	--	--



		<p>korzyści własnych lub powoduje zagrożenie dla niezależności z powodu zastraszenia, wówczas wymaga się ujawnienia osobom sprawującym nadzór:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) czy takie zagrożenia są na akceptowalnym poziomie, oraz</li> <li>2) jeżeli nie, to jakie działania firma podjęła lub proponuje podjąć w celu zmniejszenia takich zagrożeń do akceptowalnego poziomu.</li> </ol> <p>Celem takiej komunikacji jest przedstawienie tła i kontekstu dla wynagrodzeń za inne usługi, aby umożliwić osobom sprawującym nadzór rozważenie niezależności firmy.</p> <p>Przy określaniu odpowiedniego momentu przekazania informacji osobom sprawującym nadzór, firmy powinny rozważyć ogólny cel wymogów, tj. umożliwienie osobom sprawującym nadzór dokonania świadomej oceny niezależności firmy. Firmy powinny kierować się zawodowym osądem w oparciu o konkretne okoliczności, jednocześnie kierując się względami czasowymi.</p>
3.	420 PREZENTY I GOŚCINNOŚĆ	<p>Nowy rozdział, który stanowi uzupełnienie do regulacji zawartych w rozdziale 340 „Zachęty, w tym prezenty i gościnność”.</p> <p>W ramach polonizacji przywołano art. 71 ustawy o biegłych rewidentach dotyczący zakazu przyjmowania lub oferowania od badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej korzyści majątkowych lub osobistych.</p>
4.	540 DŁUGOTRWALA WSPÓŁPRACA PERSONELU (Z UWZGLĘDNIENIEM ROTACJI PARTNERA) Z KLIENTEM BADANIA	<p>W ramach dostosowania Kodeksu do wymogów zawartych w MSZJ, wskazano, że firma audytorska, wykonujący w jej imieniu zawód biegli rewidentci oraz pozostali członkowie zespołu realizującego zlecenie, przestrzegają wymogi zawarte w krajowych standardach kontroli jakości, w tym dotyczące rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia (zob. nowy par. 540.2-1).</p> <p>Wprowadzono wymóg obowiązkowej rotacji dla klientów badania niebędących JZP, zgodnie z którym:</p> <p><i>Partner odpowiedzialny za zlecenie lub osoba pełniąca jakąkolwiek inną rolę kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie (za wyjątkiem osoby pełniącej funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia) nie może przeprowadzać badania ustawowego ani łączyć takich ról w odniesieniu do tej samej jednostki niebędącej jednostką zainteresowania publicznego przez nieprzerwany okres dłuższy niż 10 lat (okres „pełnienia funkcji”). Osoba ta może ponownie uczestniczyć</i></p>

		<p><i>w przeprowadzaniu badania ustawowego w tej jednostce po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania (okres „karencji”)</i> (zob. nowy par. R540.3-1).</p> <p>W ramach polonizacji przywołano art. 134 ustawy o biegłych rewidentach dotyczący obowiązkowej rotacji dla klientów badania JZP.</p>
5.	600 ŚWIADCZENIE USŁUG NIEATESTACYJNYCH DLA KLIENTA BADANIA	<p>Rozszerzono katalog czynników, które są istotne przy identyfikacji różnych zagrożeń, jakie mogą powstać w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania oraz oceny poziomu tych zagrożeń (np. czy klient jest JZP, poziom specjalistycznej wiedzy kierownictwa i pracowników klienta w odniesieniu do rodzaju świadczonej usługi).</p> <p>Wskazano, że w sytuacji, 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 (zob. nowy par. 600.10 A2).</p> <p>Przedstawiono nowe wytyczne wskazujące, że udzielanie porad i zaleceń może stwarzać zagrożenie autokontroli, a także wyjaśniające okoliczności, w których firma lub firma należąca do sieci może udzielać porad i zaleceń klientowi badania (zob. nowe par. 600.11 A1 i R600.17 do 600.17 A1).</p> <p>Podano dodatkowe przykłady czynników istotnych dla oceny poziomu zagrożeń w sytuacji, gdy firma lub firma należąca do sieci świadczy wiele usług nieatestacyjnych klientowi badania (zob. nowy par. 600.12 A1).</p> <p>Wprowadzono nowe przepisy mające na celu pomoc firmom i firmom należącym do sieci w identyfikacji i ocenie zagrożeń autokontroli, które mogą powstać w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania (zob. par. 600.13 A1 do R600.14).</p> <p>Zawarto rozszerzone postanowienia mające na celu pomoc firmom w reakcji na zagrożenia dla niezależności, które powstają w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych klientom badania niebędących JZP, w tym nowe wskazówki dotyczące zastosowania postanowień w sytuacjach, w których zabezpieczenie nie jest dostępne (zob. nowe par. 600.18 A1 do 600.18 A4).</p> <p>Wprowadzono ogólny zakaz świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania będącego JZP, jeżeli świadczenie tej usługi może stworzyć zagrożenie autokontroli dla niezależności firmy (zob. nowy par. R600.16).</p>

		<p>Zawarto nowe postanowienia mające na celu ulepszenie i podniesienie jakości komunikacji firmy z osobami sprawującymi nadzór w kwestiach związanych z usługami nieatestacyjnymi, zwłaszcza w przypadku klientów badania będących JZP oraz jednostkami w ramach struktury korporacyjnej tej JZP (zob. nowe par. od 600.20 A1 do R600.24).</p> <p>Zawarto materiały wspomagające z przykładami zagadnień, jakie firma może udokumentować w odniesieniu do swoich wniosków dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych (zob. nowy par. 600.27 A1).</p> <p>Na koniec rozdziału 600 w ramach polonizacji przywołano:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) art. 136 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach zawierający katalog wyłączeń usług zabronionych w przypadku klientów badania będących JZP,</li> <li>2) art. 136 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach, zgodnie z którym świadczenie usług, o których mowa w art. 136 ust. 2 ustawy, 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.</li> </ol>
6.	604 Usługi podatkowe	<p>Wprowadzono ogólny zakaz świadczenia usługi podatkowej lub rekomendowania transakcji, jeżeli usługa lub transakcja dotyczą marketingu, planowania lub opiniowania na korzyść rozwiązania podatkowego, które było pierwotnie rekomendowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez firmę lub firmę należącą 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.</p> <p>Wprowadzono ogólny wymóg zakazujący świadczenia usług lub transakcji podatkowych, jeżeli dotyczą one marketingu, planowania lub opiniowania określonego rozwiązania podatkowego lub transakcji, które firma pierwotnie opracowała, a których istotnym celem jest unikanie opodatkowania (zob. nowy par. R604.4).</p> <p>Wskazano okoliczności nie stwarzające zagrożenia autokontroli przy świadczeniu usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego (zob. nowy par. 604.12 A2).</p>

		<p>Zawarto rozszerzone materiały wspomagające z przykładami działań zabezpieczających w reakcji na ryzyko, wynikające ze świadczenia usług podatkowych klientom badania niebędącym JZP (zob. par. 604.9 A2, 604.12 A3).</p> <p><i>Dodatkowe regulacje dla klientów badania JZP</i></p> <p>Wprowadzono zakaz wykonywania wyceny dla celów podatkowych dla klienta badania będącego JZP, jeżeli świadczenie tej usługi mogłoby stwarzać zagrożenie autokontroli (zob. nowy par. R604.19).</p> <p>Wskazano przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie promowania interesów w wyniku świadczenia ww. usług (zob. nowy par. 604.19 A1).</p>
7.	607 USŁUGI POMOCNICZE W SPRAWACH SĄDOWYCH	<p>W ogólnym opisie usług wsparcia w postępowaniu sądowym uwzględniono „usługi kryminalistyczne i śledcze”.</p> <p>Wprowadzono wymóg zakazujący firmie lub firmie należącej do sieci świadczenia usług wsparcia w sprawach sądowych na rzecz klienta badania będącego JZP, jeżeli świadczenie takich usług mogłoby stwarzać zagrożenie autokontroli (zob. nowy par. R607.6).</p> <p>Zawarto nowe postanowienia odnoszące się do występowania w charakterze świadka lub biegłego sądowego (zob. nowe par. 607.7 A1 do 607.8 A1), w tym wymóg zabraniający firmie lub firmie należącej do sieci występowania w charakterze biegłego sądowego w sporze dotyczącym klienta badania będącego JZP, chyba że dana osoba zostanie powołana przez sąd lub trybunał (zob. nowy par. R607.9).</p>
	609 USŁUGI REKRUTACYJNE	<p>Wprowadzono dodatkowe ograniczenia dotyczące świadczenia usług rekrutacyjnych dla klienta badania. Katalog takich usług poszerzono o usługi:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) rekomendowania powołania konkretnej osoby do pełnienia danej funkcji, oraz</li> <li>2) doradztwa w kwestii warunków zatrudnienia, wynagrodzenia lub innych świadczeń konkretnego kandydata.</li> </ol> <p>(zob. par. R609.6)</p>
8.	610 USŁUGI Z ZAKRESU FINANSÓW PRZEDSIĘBIORSTWA	<p>Wprowadzono wyjaśnienia dotyczące zakazu świadczenia usług w zakresie finansów przedsiębiorstwa, które obejmują promowanie, obrót lub gwarantowanie emisji akcji, instrumentów dłużnych lub innych instrumentów finansowych emitowanych przez klienta badania. Zmienione</p>

		postanowienia wyraźnie przewidują, że zakaz dotyczy świadczenia usług doradztwa w zakresie inwestowania w takie akcje, instrumenty dłużne lub inne instrumenty finansowe (zob. par. R610.5).
--	--	--

Przypominamy, że firmy audytorskie są zobowiązane do udokumentowania swoich wniosków dotyczących przestrzegania Międzynarodowych Standardów Niezależności (w tym rozdziału 600) oraz treści wszelkich istotnych dyskusji, które potwierdzają te wnioski (zob. par. R400.60 do 400.60 A1). W par. 600.27 A1 Kodeksu zawarto przykłady zagadnień, które mogłyby zostać udokumentowane w odniesieniu do tych wniosków dla usług atestacyjnych świadczonych klientom badania. Obejmują one:

- 1) 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,
- 2) charakter ewentualnego zagrożenia dla niezależności, które powstaje w wyniku świadczenia usługi na rzecz klienta badania, w tym, czy wyniki usługi będą podlegały procedurom badania,
- 3) zakres zaangażowania kierownictwa w realizację usługi i nadzór nad proponowaną usługą nieatestacyjną,
- 4) wszelkie zastosowane zabezpieczenia lub inne działania podjęte w reakcji na zagrożenie dla niezależności,
- 5) uzasadnienie firmy dotyczące uznania, że dana usługa nie jest zakazana oraz, że każde zidentyfikowane zagrożenie dla niezależności jest na akceptowalnym poziomie,
- 6) w odniesieniu do świadczenia proponowanej usługi nieatestacyjnej na rzecz podmiotów, o których mowa w paragrafie R600.21, działania podjęte w celu zapewnienia zgodności z par. od R600.21 do R600.23.