

Podstawa wniosków
Opracowana przez pracowników IESBA®
styczeń 2020 r.

*International Ethics Standards Board
for Accountants®*

**Zmiany do Części 4B
Kodeksu odzwierciedlające
terminy i pojęcia zastosowane
w Międzynarodowym
Standardzie Usług
Atestacyjnych 3000
(zmienionym)**



International
Ethics Standards
Board for Accountants®

O IESBA

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

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

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

Prawa autorskie © styczeń 2020, International Federation of Accountants (IFAC). Informacje dotyczące praw autorskich, znaku towarowego i zezwoleń znajdują się na [stronie 13](#).

PODSTAWA WNIOSKÓW: ZMIANY DO CZĘŚCI 4B KODEKSU ODZWIERCIEDLAJĄCE TERMINY I POJĘCIA ZASTOSOWANE W MIĘDZYNARODOWYM STANDARDZIE USŁUG ATESTACYJNYCH 3000 (ZMIENIONYM)

Podstawa wniosków została opracowana przez pracowników IESBA. Odnosi się ona do Części 4B Kodeksu (ale nie stanowi jej części), która została zatwierdzona przez IESBA we wrześniu 2019 roku osiemnastoma głosami „za” spośród osiemnastu członków IESBA.

Podstawowe informacje

1. Część 4B Kodeksu obejmuje standardy niezależności dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu, zgodnie z definicją zawartą w Kodeksie.
2. W grudniu 2013 r. Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) sfinalizowała projekt zmian do standardu MSUA 3000 (pierwotnie wydanego w 2004 r.). Cele zmian polegały głównie na włączeniu rozszerzonych wymogów i wytycznych w świetle doświadczeń ze stosowaniem MSUA 3000 oraz na przyjęciu konwencji redakcyjnych IAASB dotyczących przejrzystości.
3. W dokumencie konsultacyjnym z kwietnia 2018 r. w sprawie [proponowanej Strategii i planu prac na lata 2019–2023](#) IESBA ogłosiła, że podjęła zobowiązanie do przeglądu części 4B Kodeksu pod kątem wszelkich zmian koniecznych, aby postanowienia tej Części były spójne ze zmienionymi terminami i pojęciami dotyczącymi usług atestacyjnych zastosowanymi w standardzie MSUA 3000 (zmienionym).
4. W marcu 2019 r. IESBA zatwierdziła proponowane zmiany do Części 4B Kodeksu („Projekt zmian do Części 4B”) w celu przekazania ich do dyskusji. Okres zgłaszania uwag do Projektu zmian do Części 4B upłynął 26 czerwca 2019 r. Otrzymano dwadzieścia sześć listów z uwagami od różnych respondentów, w tym organów regulacyjnych, organów nadzoru, krajowych podmiotów ustalających standardy, firm księgowych, organów członkowskich IFAC i innych organizacji zawodowych.
5. Opracowując Projekt zmian do Części 4B, IESBA koordynowała działania z przedstawicielami IAASB, aby zapewnić, że proponowane zmiany w Części 4B będą spójne z terminami i pojęciami zastosowanym w standardzie MSUA 3000 (zmienionym).
6. Niniejsza Podstawa Wniosków wyjaśnia ważniejsze kwestie poruszone przez respondentów odnoszące się do Projektu zmian do Części 4B oraz sposób, w jaki IESBA się do nich odniosła.
7. Ponadto IESBA omówiła ten projekt dwukrotnie z Konsultacyjną Grupą Doradczą IESBA, mianowicie przed wydaniem Projektu zmian do Części 4B oraz przed finalizacją zmienionej Części 4B.

Definicja zlecenia atestacyjnego

8. MSUA 3000 (zmieniony)¹ definiuje usługę atestacyjną jako usługę, podczas wykonywania której praktyk (dla potrzeb Kodeksu określany jako „zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód”) zamierza uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w celu wyrażenia wniosku, zaprojektowaną

¹ Paragraf 12 (a) MSUA 3000 (zmienionego)

tak, aby zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników innych niż strona odpowiedzialna na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (to jest wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów).

9. MSUA 3000 (zmieniony) opisuje elementy i cele usługi atestacyjnej dla zleceń przeprowadzanych zgodnie z tym standardem. Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych („Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych”) wydane przez IAASB zawierają ogólny opis zleceń atestacyjnych.

Nowa terminologia zastosowana w MSUA 3000 (zmienionym)

10. MSUA 3000 (zmieniony) wprowadził zmianę terminologii dla dwóch rodzajów usług atestacyjnych, zmieniając terminy „usługi oparte na stwierdzeniach” i „usługi sprawozdawczości bezpośredniej” w pierwotnym MSUA 3000 na usługi „zaświadczone” i „bezpośrednie” w zmienionym standardzie. Zmieniając terminologię, IAASB wyjaśniła, że rozróżnienie pomiędzy tymi dwoma rodzajami usług atestacyjnych opiera się na tym, kto dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia (obecnie określanego jako „zagadnienie będące przedmiotem zlecenia” dla odróżnienia od „informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia”) względem kryteriów.
11. Przejście od terminu „usługi oparte na stwierdzeniach” do terminu „usługi zaświadczone” oraz od terminu „usługi sprawozdawczości bezpośredniej” do terminu „usługi bezpośrednie” wiązało się z wzięciem jednego z dwóch rodzajów usług sprawozdawczości bezpośredniej (w których osoba dokonująca pomiaru lub oceny, inna niż zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i formułuje stwierdzenie dotyczące informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które nie są dostępne dla zamierzonych użytkowników) i włączeniem tego rodzaju usługi do usług zaświadczonej. Usługi bezpośrednie obejmują obecnie *tylko* drugi rodzaj usług, w których księgowy bezpośrednio dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Powoduje to zmianę klasyfikacji, ale nie powoduje istotnych zmian w pojęciach.
12. MSUA 3000 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące wyłącznie usług zaświadczonej, a nie zarówno usług zaświadczonej, jak i usług bezpośrednich. Niemniej jednak, MSUA 3000 (zmieniony) określa we wstępie, że może być on również stosowany do usług bezpośrednich o racjonalnej i ograniczonej pewności po jego dostosowaniu i uzupełnieniu w zależności od okoliczności zlecenia.

Zlecenia (usługi)

13. W zleceniu zaświadczonej strona inna niż zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Strona inna niż księgowy przedstawia również często uzyskane informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (wynik pomiaru lub oceny) w raporcie (sprawozdaniu) lub oświadczeniu. Niemniej jednak w niektórych przypadkach informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia mogą być przedstawiane przez księgowego w raporcie atestacyjnym. Wniosek księgowego odnosi się do tego, czy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są wolne od istotnych zniekształceń.²

² Paragraf 12(a)(ii) MSUA 3000 (zmienionego)

Zlecenia bezpośrednie

14. W zleceniu bezpośrednim zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód dokonuje pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Ponadto księgowy stosuje umiejętności i techniki atestacyjne, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody dotyczące wyników pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Księgowy może uzyskać te dowody jednocześnie z pomiarem lub oceną zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, ale może je również uzyskać przed lub po tym pomiarze lub ocenie. W usłudze bezpośredniej wniosek księgowego odnosi się do przedstawionego w raporcie wyniku pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów i jest sformułowany pod kątem zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów. W niektórych zleceniach bezpośrednich wniosek księgowego stanowi całość lub część informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.³

Rozważania dotyczące niezależności w odniesieniu do zleceń bezpośrednich

15. Jak wspomniano w [Podstawie wniosków](#) wydanym przez IAASB w związku z publikacją MSUA 3000 (zmienionego) w 2013 r., niektórzy respondenci zgłaszający uwagi do projektu tego standardu kwestionowali, czy usługi bezpośrednie odpowiadają wymogom niezależności zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, ponieważ:
- Może wystąpić zagrożenie autokontroli, gdy księgowy jest odpowiedzialny za pomiar lub ocenę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i uzyskanie pewności dla celów wyrażenia wniosku; lub
 - Zachodzi możliwość udziału księgowego w opracowaniu kryteriów.
16. Usługi bezpośrednie są częściej wykonywane w sektorze publicznym, na przykład tam, gdzie Audytor Generalny lub jego odpowiednik ma ustawowy mandat do przedstawienia raportu lub sprawozdania z usług atestacyjnych w sprawach będących przedmiotem zainteresowania publicznego, takich jak audyt wykonania zadań w administracji publicznej. Przykładem może być zapewnienie, czy rządowy resort finansów wdrożył politykę rządową w sposób wydajny i skuteczny. W tym kontekście, raport atestacyjny może być długi i może mieć również charakter dyskusyjny. Natomiast usługi bezpośrednie są zleceniami atestacyjnymi i muszą spełniać wszystkie elementy zlecenia atestacyjnego, włączając w to istnienie odpowiednich kryteriów i wniosku atestacyjnego.
17. Wydaje się, że zazwyczaj zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód nie przeprowadza najpierw oceny lub pomiaru, a dopiero potem uzyskuje pewność w danej sprawie: księgowy uzyskuje raczej pewność w trakcie przeprowadzania pomiaru i oceny. W takich okolicznościach księgowy nie jest zobowiązany do ponownej oceny pracy wykonanej przez siebie wcześniej w celu wydania opinii atestacyjnej. W związku z tym zagrożenie autokontroli na ogół nie występuje.
18. Może się zdarzyć, że zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód uczestniczy w opracowywaniu kryteriów, ale prawdopodobnie robi to wspólnie z zamierzonym użytkownikiem (użytkownikami) lub stroną zlecającą oraz ewentualnie stroną odpowiedzialną za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. Aby spełnić wymogi MSUA 3000 (zmienionego), księgowy musi być również przekonany

³ Paragraf 13 of Ramowych założeń koncepcyjnych

co do odpowiedniości kryteriów, a kryteria muszą być dostępne dla zamierzonych użytkowników.⁴ Standard stwierdza również, że pożądane jest, aby zamierzeni użytkownicy lub strona zlecająca potwierdzili, że specjalnie opracowane kryteria są odpowiednie dla celów zamierzonych użytkowników. Brak takiego potwierdzenia może wpłynąć na to, co należy zrobić, aby ocenić odpowiedniość kryteriów oraz na informacje na temat kryteriów zawierane w raporcie atestacyjnym.⁵

19. Należy zauważyć, że Kodeks wymaga od zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności. W przypadku Części 4B paragraf R900.12 stwierdza bowiem, że: „Firma stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane ze zleceniem atestacyjnym”. Miałoby to zatem zastosowanie w przypadku rozważania, czy księgowy mógłby przyjąć zlecenie bezpośrednie w szczególnych okolicznościach, biorąc pod uwagę sposób określenia odpowiednich kryteriów oraz sposób, w jaki księgowy będzie uzyskiwał pewność umożliwiającą przedstawienie wniosku. Przy dokonywaniu tych rozważań księgowy będzie musiał zastosować wytyczne zawarte w MSUA 3000 (zmienionym) dotyczące warunków wstępnych zlecenia atestacyjnego.

Istotne sprawy

Zmiany kluczowej terminologii, w tym definicji klienta atestacyjnego

20. Zmiana terminologii stosowanej w MSUA 3000 (zmienionym) wymaga odpowiednich zmian w Kodeksie, w szczególności w zakresie dwóch rodzajów usług atestacyjnych (zmiana terminu „zlecenie oparte na stwierdzeniach” na termin „zlecenie zaświadczające” oraz terminu „zlecenie sprawozdawczości bezpośredniej” na termin „zlecenie bezpośrednie”).
21. Zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym), w przypadku wszystkich usług atestacyjnych występują co najmniej trzy strony: strona odpowiedzialna, praktyk (tj. zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód) oraz zamierzeni użytkownicy. Dodatkowo, w zależności od okoliczności zlecenia, może występować odrębna rola osoby dokonującej pomiaru lub oceny lub strony zlecającej. W MSUA 3000 (zmienionym) termin „strona odpowiedzialna” jest używany tylko w odniesieniu do strony odpowiedzialnej za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, a termin „osoba dokonująca pomiaru lub oceny” jest zarezerwowany dla strony, która ocenia zagadnienie będące przedmiotem zlecenia względem kryteriów w celu opracowania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
22. Zmiana terminologii zastosowanej w MSUA 3000 (zmienionym) wymaga zmiany definicji klienta zlecenia atestacyjnego w Kodeksie. Projekt zmian do Części 4B odzwierciedla pogląd IESBA, że chociaż termin „klient zlecenia atestacyjnego” nie jest stosowany w MSUA 3000 (zmienionym) ani w innych materiałach IAASB, to jednak preferuje się stosowanie tego terminu w Części 4B dla ułatwienia odniesienia przy opisie strony lub stron, od których zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód musi być niezależny. Projekt zmian do Części 4B wprowadził również nowe lub zmienione definicje i terminy do słownika pojęć.
23. Większość respondentów zgłaszających uwagi do Projektu zmian do Części 4B reprezentujących różne kategorie zainteresowanych stron poparła proponowaną definicję terminu „klienta zlecenia

⁴ Paragrafy A51 i A52 MSUA (zmienionego)

⁵ Paragrafy 24 i A50 MSUA 3000 (zmienionego)

atestacyjnego”. Jednakże niewielka liczba respondentów nie zgodziła się z tym terminem, twierdząc, że słowo „klient” powinno być zarezerwowane dla zamierzonych użytkowników raportu atestacyjnego.

24. W przeważającej części wyrażono poparcie dla nowych i zmienionych definicji oraz opisanych pojęć, choć pojawiły się opinie, że jest zbyt wiele definicji, które jedynie powtarzają pojęcia stosowane w MSUA 3000 (zmienionym).

Decyzje IESBA

25. IESBA odnotowała ogólny poziom poparcia dla terminu „klient zlecenia atestacyjnego”, który daje dogodną podstawę porównawczą z Częścią 4A i jest łatwy do odczytania w Części 4B. Termin ten jest spójny z zasadami zawartymi w MSUA 3000 (zmienionym). Jest on również odpowiednikiem terminu „klient badania” stosowanego w Części 4A. Z tych powodów IESBA ustaliła, że zastosowanie w Części 4B terminu „klient zlecenia atestacyjnego” jest właściwe.
26. Biorąc pod uwagę przeważające poparcie ze strony respondentów, IESBA włączyła do słownika definicje „strony odpowiedzialnej”, „zlecenia zaświadczonego”, „zlecenia bezpośredniego”, „kryteriów”, „informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia” i „zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia”, aby zachować spójność z MSUA 3000 (zmienionym).

Zmiany w wymogach dotyczących niezależności

27. Wyraźne rozróżnienie ról poszczególnych stron ma wpływ na Kodeks w zakresie dotyczącym stron, od których zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód musi być niezależny oraz wymogów dotyczących niezależności, zarówno w przypadku zlecenia zaświadczonego, jak i bezpośredniego.
28. IESBA zdecydowała, że zawarte w obowiązującym Kodeksie wymogi dotyczące niezależności zawodowych księgowych w odniesieniu do różnych stron zlecenia atestacyjnego wymagają wyjaśnienia. Obowiązujący Kodeks zawiera również prawdopodobnie niespójne wymogi dotyczące zleceń zaświadczonego i zleceń bezpośrednich.
29. IESBA uważa, że jak przedstawiono w Projekcie zmian do Części 4B, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód powinien być niezależny, zgodnie z Częścią 4B, od strony odpowiedzialnej (tj. strony odpowiedzialnej za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia). Ponadto, w przypadku zlecenia zaświadczonego, księgowy powinien być niezależny od podmiotu dokonującego pomiaru lub oceny (jeżeli jest on inny niż strona odpowiedzialna) w sytuacji, gdy podmiot ten bierze odpowiedzialność za informacje będące przedmiotem zlecenia.
30. Zmieniona definicja klienta zlecenia atestacyjnego zaproponowana w Części 4B miała następujące brzmienie:
- | | |
|-------------------------------|--|
| Klient zlecenia atestacyjnego | Strona odpowiedzialna oraz w przypadku zlecenia zaświadczonego, strona biorąca odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (która mogłaby być tożsama ze stroną odpowiedzialną). |
|-------------------------------|--|
31. Tekst paragrafu R900.14 w obowiązującym Kodeksie (obecnie paragraf R900.11) został zmieniony w Projekcie zmian do Części 4B i obecnie stanowi, że firma musi być niezależna od *klienta zlecenia atestacyjnego*, po czym następuje powtórzenie definicji klienta zlecenia atestacyjnego jako wskazówka dotycząca zastosowania (patrz paragraf 900.11 A1 w zmienionej Części 4B).

32. Jeden z respondentów zauważył, że paragraf R900.11 odchodzi od brzmienia równoważnego paragrafu w Części 4A, który stanowi: „Firma wykonująca zlecenie badania jest niezależna” (paragraf R400.11).
33. Niewielka liczba respondentów stwierdziła, że zawodowy księgowy powinien być niezależny od strony dokonującej pomiaru lub oceny (zgodnie z definicją zawartą w MSUA 3000 (zmienionym)), niezależnie od tego, czy strona ta bierze odpowiedzialność za pomiar lub ocenę (lub przynajmniej wtedy, gdy strona ta znacząco przyczyniła się do wyniku/decyzji). Jeden z respondentów zauważył, że termin „podmiot dokonujący pomiaru/oceny” powinien zostać zdefiniowany w słowniku pojęć.
34. Jeden z respondentów zauważył, że termin „klient zlecenia atestacyjnego” może nie obejmować wszystkich stron, które są istotne dla celów niezależności. Respondent ten zasugerował dodatkowe wskazówki dotyczące zastosowania wyjaśniające tę kwestię oraz sposób, w jaki zawodowy księgowy powinien zareagować, w tym możliwość, że w pewnych sytuacjach księgowy będzie musiał być niezależny od strony zlecającej (jeśli jest to inna strona niż strona odpowiedzialna).
35. Inny respondent uznał, że pomocne byłoby wyjaśnienie znaczenia terminu „klient zlecenia atestacyjnego” poprzez dodanie nowego paragrafu do wskazówek dotyczących zastosowania w celu potwierdzenia, że niezależność nie jest wymagana od strony zlecającej, chyba że strona ta jest stroną odpowiedzialną lub stroną biorącą odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Decyzje IESBA

36. IESBA omówiła okoliczności, w których w przypadku zlecenia zaświadczonego powinna być wymagana niezależność firmy od strony podejmującej się roli podmiotu dokonującego pomiaru lub oceny (gdy jest to strona inna niż strona odpowiedzialna). IESBA zauważyła, że MSUA 3000 (zmieniony) nie określa, czy podmiot dokonujący pomiaru lub oceny bierze odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale działa w oparciu o założenie, że dla celów MSUA 3000 (zmienionego) podmiot dokonujący pomiaru lub oceny jest stroną, która dokonuje pomiaru lub oceny. Osoba ta może być na przykład stroną trzecią działającą jako konsultant strony odpowiedzialnej lub innej strony, która jednak może nie brać odpowiedzialności za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. IESBA zgodziła się wcześniej, że musi istnieć pewność co do tego, kiedy wymagana jest niezależność i ustaliła dla celów Projektu zmian do Części 4B, że niezależność firmy powinna być wymagana od podmiotu dokonującego pomiaru lub oceny tylko wtedy, gdy strona ta bierze odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. IESBA uznała, że stanowisko to jest właściwe, a większość respondentów zgłaszających uwagi do Projektu zmian do Części 4B poparła ten pogląd.
37. IESBA uważa również, że termin „podmiot dokonujący pomiaru lub oceny” został wyraźnie wyjaśniony w paragrafie 900.11 A2 zmienionej Części 4B, a zatem termin ten nie musi być również zdefiniowany w słowniku pojęć.
38. IESBA doszła do wniosku, że dla użytkownika Kodeksu ważne jest zrozumienie wymogu, aby firma była niezależna od klienta zlecenia atestacyjnego i że może to być więcej niż jedna strona. IESBA potwierdziła zatem, że odejście w paragrafie 900.11 od brzmienia równoważnego paragrafu w Części 4A (paragraf 400.11) jest uzasadnione, ponieważ w przypadku zlecenia atestacyjnego nie jest intuicyjnie jasne, od której jednostki lub jednostek firma musi być niezależna.

39. IESBA rozważyła również wnikliwie uwagi do Części 4B, w których kwestionowano, czy Projekt zmian obejmuje wszystkie strony, które są istotne dla celów niezależności. IESBA nie uważa, że należy wymagać niezależności firmy od strony zlecającej, jeśli jest ona inna niż strona odpowiedzialna, i zauważa, że jest to stanowisko analogiczne do stanowiska przyjętego w odniesieniu do zleceń badania w Części 4A.
40. IESBA uznaje jednak, że w przypadku zlecenia atestacyjnego istnienie dodatkowych stron innych niż strona odpowiedzialna i strona biorąca odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia może sprawić, że proces ustalania sposobu stosowania Kodeksu będzie bardziej skomplikowany niż na przykład w przypadku badania. W przypadku tych dodatkowych stron, nadal istnieje wymóg stosowania ramowych założeń koncepcyjnych przy rozważaniu interesów i powiązań z tymi stronami, które mogą mieć wpływ na obiektywność, w tym tych, które mogą powodować konflikt interesów. W świetle otrzymanych odpowiedzi IESBA dodała nowy paragraf o następującym brzmieniu:

900.11 A3 Oprócz strony odpowiedzialnej i - w przypadku zleceń poświadczających - 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 lub powiązań z takimi stronami, w tym stwierdzenia, czy mogłyby istnieć jakiegokolwiek konflikty interesów opisane w Rozdziale 310.

41. IESBA ustaliła, że niniejszy paragraf należy umieścić po paragrafie 900.11 A2, ponieważ w naturalny sposób wynika on z zawartych w tym paragrafie wskazówek dotyczących niektórych stron zaangażowanych w wykonanie zlecenia, które są istotne dla celów niezależności. Dodatkowy paragraf zachęca do rozważenia kwestii, czy istnieją inne strony, które są istotne dla celów zgodności z Kodeksem w bardziej ogólnym ujęciu. Należy te kwestię odróżnić od przedmiotu paragrafu R900.12, który podkreśla potrzebę stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu zapewnienia niezależności. Niezależnie od powyższego, IESBA jest zdania, że w przypadku zlecenia zaświadczonego częściej zdarza się, że ta sama strona jest odpowiedzialna zarówno za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, jak i informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Z tego powodu IESBA nie uważa, aby zmiany w wymogach dotyczących niezależności przełożyły się na znaczącą zmianę w praktycznym stosowaniu Kodeksu. IESBA uważa również, że zmienione wymogi dotyczące niezależności są jaśniejsze i bardziej logiczne niż obowiązujący Kodeks. To samo w sobie stanowi silny argument za wprowadzeniem zmian.

Rozdzielenie zleceń atestacyjnych pomiędzy Części 4A i 4B

42. Część 4B zajmuje się „zleceniami atestacyjnymi innymi niż zlecenia badania i przeglądu”. Dla celów Kodeksu „zlecenia atestacyjne” wykraczają poza usługi objęte Międzynarodowymi Standardami Usług Atestacyjnych (w szczególności MSUA 3000 (zmienionym)) i obejmują badania konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego, które są przeprowadzane zgodnie z MSB 805 (zmienionym).⁶

⁶ Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) 805 (zmieniony), *Szczególne rozważania – badania pojedynczych składników sprawozdania finansowego oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego*

Decyzja IESBA

43. IESBA ustaliła, że nie jest właściwe ani konieczne stosowanie wymogów dotyczących niezależności w Części 4A do badań określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego ze względu na ich wąski zakres.
44. Chociaż badania określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego są zleceniami badania zgodnie ze Standardami IAASB, nie są one zleceniami badania w rozumieniu Słownika do Kodeksu, ponieważ nie odnoszą się do sprawozdań finansowych w rozumieniu Słownika. Nie stanowi to zmiany w obowiązującym Kodeksie.
45. Niemniej jednak IESBA wyjaśniła intencję Kodeksu poprzez dodanie zdania na końcu definicji sprawozdania finansowego w słowniku pojęć, w następującym brzmieniu:
„Pojęcie to nie odnosi się do konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego”.
46. IESBA odnotowuje również dodatkowe przykłady przedstawione w paragrafie 900.1, w tym przykład badania konkretnych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego, które pomagają wyjaśnić zakres Części 4B.

Kilka stron odpowiedzialnych

47. Paragraf 900.21 A1 obowiązującej Części 4B (par. 900.16 A1 w Projekcie zmian do Części 4B i par. 900.13 A1 w zmienionej Części 4B) zawiera omówienie sposobu, w jaki firma może stosować wymagania Kodeksu dotyczące niezależności w przypadku istnienia kilku stron odpowiedzialnych. Zasadniczo paragraf ten uznaje, że stosowanie przez firmę wszystkich przepisów tej sekcji do strony odpowiedzialnej może nie być konieczne, , jeżeli firma ustali, że zagrożenie wynikające z interesów lub powiązań z tą stroną odpowiedzialną byłoby błahe i nieznaczące w kontekście zlecenia.
48. Kilku respondentów zgłaszających uwagi do Projektu zmian do Części 4B przedstawiło argumenty przemawiające za rozszerzeniem stosowania postanowień paragrafu 900.13 A1 na przypadek, gdy istnieje kilka stron biorących odpowiedzialność za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Decyzja IESBA

49. W świetle przedstawionych uwag (paragraf 49) IESBA odpowiednio zmieniła postanowienia paragrafu 900.13 A1.

Zastosowanie przepisów dotyczących niezależności do relacji z pracownikami lub pełnienia przez nich funkcji na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia

50. W Projekcie zmian do Części 4B IESBA zaproponowała zmiany do obowiązującego Kodeksu w celu wyjaśnienia, dla uniknięcia wątpliwości, że niektóre postanowienia Części 4B mające zastosowanie do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, mają zastosowanie tylko w przypadku zleceń zaświadczeniowych, a nie zleceń bezpośrednich. Wynika to z faktu, że w przypadku zleceń bezpośrednich zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód jest odpowiedzialny za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, więc przepisy te nie dotyczą tej sytuacji. Wyjaśnienie to zostało wprowadzone do Projektu zmian do Części 4B poprzez dodanie słów „w przypadku zlecenia zaświadczeniowego” w odpowiednich miejscach w tekście.

51. Zwracając uwagę na tę zmianę, kilku respondentów zgłaszających uwagi do Projektu zmian do Części 4B zapytało, dlaczego niektóre przepisy nie zostały rozszerzone tak, aby miały zastosowanie do określonych relacji z pracownikami, którzy mogą wywierać znaczący wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego, lub do przeszłego lub obecnego zatrudnienia takich osób u klienta zlecenia atestacyjnego. Zauważyli oni, że może to oznaczać na przykład, iż członek zespołu wykonującego badanie może mieć członka najbliższej rodziny, który zajmuje takie stanowisko i nie będzie to podlegało ograniczeniom, natomiast nie będzie dozwolone świadczenie usług atestacyjnych, gdy ten członek najbliższej rodziny może wywierać znaczący wpływ na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Jeden z tych respondentów zauważył, że przepisy dotyczące różnych okoliczności lub powiązań są stosowane niespójnie i nie jest jasne, dlaczego tak jest. Respondent zaproponował, aby IESBA rozważyła przegląd wymogów i wskazówek dotyczące zastosowania Części 4B w celu zapewnienia, że intencja przepisów została zastosowana we właściwy sposób.

Decyzje IESBA

52. IESBA zauważyła, że przepisy kwestionowane przez respondentów w tym przypadku pozostały niezmienione w obowiązującym Kodeksie i zasadniczo mają zastosowanie w taki sam sposób, jak równoważne przepisy w Części 4A dotyczące zleceń badania. IESBA przyznaje jednak, że obecnie wymaga niezależności strony odpowiedzialnej za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia zarówno w przypadku zleceń bezpośrednich, jak i zleceń zaświadczających.
53. IESBA dokonała przeglądu wszystkich omawianych przepisów i w każdym przypadku dokładnie rozważyła, czy przepis jest właściwy w obecnym brzmieniu, czy też należy dokonać korekty w celu rozszerzenia przepisu na pracowników, którzy mogli lub mogą wywierać znaczący wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. IESBA dokonała pewnych zmian i czyniąc to kierowała się zasadą, że przepis powinien mieć zastosowanie do pracowników, którzy mogli lub mogą wywierać znaczący wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia w takim samym stopniu, jak do pracowników mogących wywierać znaczący wpływ na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
54. W przypadkach, gdzie przepis działa w celu zakazania powiązania lub usługi w odniesieniu do pracowników mogących wywierać znaczący wpływ na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, IESBA rozważyła prawdopodobne znaczenie tej kwestii, zależne w szczególności od rodzaju relacji, aby zdecydować, czy przepis powinien być rozszerzony na sytuacje dotyczące pracowników, którzy mogli lub mogą wywierać znaczący wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.

Zrównoważona ilość materiału objaśniającego

55. IESBA starała się ograniczyć ilość materiału objaśniającego w Kodeksie pochodzącego z literatury IAASB do poziomu umożliwiającego zrozumienie terminów i pojęć zaczerpniętych z MSUA 3000 (zmienionego) bez przeladowania tekstu materiałem objaśniającym.
56. Wśród respondentów zgłaszających uwagi do Projektu zmian do Części 4B istniały różne opinie na temat zrównoważonej ilości materiału wyjaśniającego włączanego do tekstu Projektu.

57. Kilku respondentów zaproponowało, aby IESBA zleciła swoim pracownikom opracowanie dodatkowych materiałów w celu zilustrowania zastosowania Kodeksu do różnych stron zaangażowanych w zlecenie atestacyjne, w zależności od rodzaju zlecenia atestacyjnego i sytuacji.

Decyzje IESBA

58. IESBA omówiła z przedstawicielami IAASB kwestię zrównoważonej ilości materiałów objaśniających zamieszczonych w Części 4B. Biorąc pod uwagę fakt, że Kodeks jest zaprojektowany tak, aby funkcjonował równoległe ze standardami IAASB, oraz po należytym rozważeniu uwag respondentów, IESBA potwierdziła, że w zmienionej Części 4B zawarta jest odpowiednia ilość materiału objaśniającego.
59. IESBA zgodziła się, że pracownicy IESBA powinni opracować dodatkowe materiały ilustrujące zastosowanie Kodeksu w różnych sytuacjach w zależności od różnych zaangażowanych stron i rodzaju zlecenia atestacyjnego, gdy dostępne będą odpowiednie zasoby pracowników potrzebne do opracowania takich materiałów.

Data wejścia w życie

60. W Projekcie zmian do Części 4B zaproponowano, aby zmiany w Części 4B miały zastosowanie w odniesieniu do zagadnień będących przedmiotem zlecenia obejmujących okresy rozpoczynające się 15 czerwca 2021 roku lub później; w pozostałych przypadkach zmiany będą obowiązywać od 15 czerwca 2021 roku. Dozwolone będzie ich wcześniejsze zastosowanie. W Projekcie zmian postawiono również pytanie, czy istnieją jakiegokolwiek problemy związane z tłumaczeniem, uznając, że wielu respondentów może zamierzać przetłumaczyć ostateczną wersję w celu jej przyjęcia w swoim środowisku.
61. Znaczna część respondentów zgodziła się z proponowaną datą wejścia w życie. Respondenci wyrazili poparcie dla przyjęcia ulepszonej Części 4B przy jednoczesnym uwzględnieniu znaczenia „okresu spokoju” po przebudowie Kodeksu IESBA. Respondenci nie zidentyfikowali żadnych problemów związanych z tłumaczeniem i zauważyli, że duża część nowej terminologii w Projekcie zmian do Części 4B została już przetłumaczona. Niektórzy respondenci uznali, że ponieważ projekt ten dotyczy zasadniczo spójności terminów i pojęć, a nie wprowadza fundamentalnych zmian, Część 4B mogłaby wejść w życie wcześniej niż 15 czerwca 2021 r.

Decyzja IESBA

62. IESBA stwierdziła, że proponowana data wejścia w życie Projektu zmian do Części 4B jest odpowiednia dzięki znacznej ilości otrzymanego wsparcia. Zapewni to zainteresowanym stronom czas na przyjęcie i wdrożenie zmian, które mogą również wymagać tłumaczenia.

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

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

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

Prawa autorskie © styczeń 2020, 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 iniekomercyjnych, wymagana jest pisemna zgoda IFAC. Kontakt permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-429-6

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków: Zmiany do Części 4B Kodeksu odzwierciedlające terminy i pojęcia zastosowane w Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionym)* opracowany przez *International Ethics Standards Board for Accountants*[®] (IESBA), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w styczniu 2020 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w styczniu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany do Części 4B Kodeksu odzwierciedlające terminy i pojęcia zastosowane w Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionym)* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany do Części 4B Kodeksu odzwierciedlające terminy i pojęcia zastosowane w Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionym)* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions: Revisions to Part 4B of the Code to Reflect Terms and Concepts Used in International Standards on Assurance Engagements 3000 (Revised)*. ISBN: 978-1-60815-429-6

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

Przetłumaczony przez:



Opublikowany przez:





**International
Ethics Standards
Board for Accountants®**

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